

die reis een dienstreis zou zijn, zou dan ook per se sprake zijn van 80 dagen? En moeten dan de kalenderdagen volgens de tijdzone van de woonstaat of de werkstaat worden bepaald? In het verlengde hiervan: stel dat een belastingplichtige, inwoner van Nederland, op 6 mei 2025 12.00 uur lokale tijd (maar reeds 7 mei in Tokyo) voor zijn werk een dienstreis maakt vanuit Los Angeles, daarbij in westelijke richting de datumgrens oversteekt en op 7 mei 15.00 uur arriveert in Tokyo. Is er dan sprake van één of twee reisdagen? Of andersom: stel dat dezelfde belastingplichtige op 7 mei 2.00 uur lokale tijd vertrekt uit Tokyo (nog 6 mei in Los Angeles) en om 7 mei 01.00 lokale tijd arriveert in Los Angeles. Moet dan vanuit het perspectief van Nederland, Japan of de VS worden beoordeeld welke reisdagen er zijn geweest?

11. Betoogd zou kunnen worden dat de tijdsevenredige toerekening van het loon een nationaalrechtelijke aangelegenheid is (gelet op art. 3 lid 2 van de belastingverdragen) en dat daarom die toerekening kan geschieden volgens het perspectief van de staat die het verdrag toepast. Dat zou betekenen dat de tijdzone van (de woonplaats van de belastingplichtige binnen) de woonstaat bepalend zou zijn.⁶ In mijn opvatting zou in dit geval evenwel geen starre regel moeten worden gegeven, maar zou de bepaling van de dag moeten plaatsvinden aan de hand van de uitgangspunten in de arbeidsovereenkomst en de overige omstandigheden van het specifieke geval. Wanneer de werkdag normaal gesproken in Japan wordt uitgeoefend, zou bijvoorbeeld vanuit Japans perspectief moeten worden beoordeeld op welke dagen wordt gewerkt c.q. gereisd. Het is beter om in zoverre dan wel de raad van A-G Pauwels op te volgen en de rechtspraktijk de ruimte te laten om de juiste, althans een evenwichtige, toerekening te bereiken.

O.C.R. Marres

HOGE RAAD 31 januari 2025 (Nr. 24/02923)
(Mrs. Van Hilten, Punt, Fierstra; A-G Wattel)

52^{c*}

m.nt. B.G. van Zadelhoff

Art. 15 lid 1 onderdeel a Wet BRV; art. 11 lid 3 onderdeel b Wet OB 1968

ECLI:NL:HR:2025:157

Geen vrijstelling van overdrachtsbelasting omdat verbouwing kantoorpand niet leidt tot 'in wezen nieuwbouw'

Belanghebbende, X BV, heeft de aandelen verkregen in een onroerendezaakrechtspersoon die een kantoorpand bezit. Dat pand was verbouwd, doch volgens het Hof niet zo ingrijpend dat daardoor in wezen een nieuw gebouw is ontstaan. Daarom is de verkrijging van de aandelen niet belast met omzetbelasting, zodat geen vrijstelling van overdrachtsbelasting geldt, aldus het Hof.

HR: Het Hof heeft aan de hand van het arrest HR, BNB 2023/13 beoordeeld of de verbouwing van het kantoorpand tot 'in wezen nieuwbouw' heeft geleid. Anders dan belanghebbende stelt, is buiten redelijke twijfel dat de Hoge Raad in dat arrest het criterium 'in wezen nieuwbouw' heeft uitgelegd in overeenstemming met de mogelijkheid die de BTW-richtlijn 2006 biedt aan lidstaten om de voorwaarden te bepalen voor toepassing van het criterium van de 'eerste ingebruikneming' op de verbouwing van oude gebouwen. Het beroep in cassatie van belanghebbende is ongegrond.*

ARREST

in de zaak van

[X] B.V. (hierna: belanghebbende)
tegen

de STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN

op het beroep in cassatie tegen de uitspraak van het Gerechtshof Amsterdam van 18 juni 2024, nr. 22/2493¹, op het hoger beroep van belanghebbende tegen een uitspraak van de Rechtbank Noord-Hol-

⁶ Tegelijkertijd zou dan kunnen worden verdedigd dat de woonstaat de werkstaat moet volgen voor voorkomingsdoeleinden op de voet van het OESO-commentaar (zie onderdelen 32.3-4 en 32.6-7 van het commentaar op art. 23). Nederland volgt dit commentaar echter niet (zie de *observation* van Nederland bij dit commentaar).

¹ ECLI:NL:GHAMS:2024:1771.

land (nr. HAA 20/742) betreffende het door belanghebbende op aangifte voldane bedrag aan overdrachtsbelasting.

1. *Geding in cassatie*

1.1. Belanghebbende, vertegenwoordigd door B.L. Adams en S.B. Cornielje, heeft tegen de uitspraak van het Hof beroep in cassatie ingesteld. Het beroepschrift in cassatie is aan dit arrest gehecht en maakt daarvan deel uit. De Staatssecretaris, vertegenwoordigd door [P], heeft een verweerschrift ingediend.

1.2. De Advocaat-Generaal P.J. Wattel heeft op 29 november 2024 geconcludeerd tot ongegrondverklaring van het beroep in cassatie.² Belanghebbende heeft schriftelijk op de conclusie gereageerd.

2. *Beoordeling van het middel*

2.1.1. Het Hof heeft geoordeeld dat de vrijstelling van overdrachtsbelasting zoals voorzien in artikel 15, lid 1, aanhef en letter a, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer (hierna: de Wet BRV) niet van toepassing is op de in geding zijnde verkrijging door belanghebbende op 23 maart 2018 van de aandelen van een onroerendezaakrechtspersoon als bedoeld in artikel 4, lid 1, letter a, van de Wet BRV. Het ten tijde van die verkrijging door die rechtspersoon in bezit gehouden gebouw betreft namelijk naar het oordeel van het Hof niet een vervaardigd goed in de zin van artikel 11, lid 3, letter b, van de Wet op de omzetbelasting 1968 (tekst 2018; hierna: de Wet OB) waarvan de levering op grond van artikel 11, lid 1, letter a, onder 1^o, van de Wet OB zou zijn uitgezonderd van de vrijstelling van omzetbelasting. Volgens het Hof rechtvaardigen de aan het gebouw verrichte verbouwingswerkzaamheden niet de conclusie dat de ingebruikneming van het gebouw na die werkzaamheden als eerste ingebruikneming van een vervaardigd goed kan worden aangemerkt. De verbouwing is namelijk niet dermate ingrijpend geweest dat daardoor in wezen een nieuw gebouw is ontstaan, zoals de Hoge Raad het criterium ‘in wezen nieuwbouw’ heeft verduidelijkt in zijn prejudiciële beslissing van 4 november 2022, ECLI:NL:HR:2022:1577 (hierna: de prejudiciële beslissing van 4 november 2022), aldus het Hof.

2.1.2. In dit kader heeft het Hof het standpunt van belanghebbende verworpen dat de prejudiciële beslissing van 4 november 2022 berust op een onjuiste interpretatie van punt 52 van het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie van 16 november 2017, Kozuba Premium Selection sp. z o.o., C-308/16, ECLI:EU:C:2017:869 (hierna: het arrest Kozuba), en dat de Hoge Raad met die beslissing, geleid op artikel 12, lid 2, tweede alinea, van BTW-richtlijn 2006 in samenhang gelezen met artikel 135, lid 1, letter j, van BTW-richtlijn 2006, aan het begrip verbouwing te hoge eisen stelt bij de beoordeling of wordt voldaan aan het in artikel 11, lid 1, letter a, onder 1^o, van de Wet OB in samenhang gelezen met artikel 11, lid 3, letter b, van de Wet OB omschreven criterium “levering van een gebouw of gedeelte van een gebouw vóór eerste ingebruikneming”.

2.2.1. Het middel is gericht tegen de hiervoor in 2.1.1 en 2.1.2 weergegeven oordelen van het Hof. Het middel betoogt in de eerste plaats dat die oordelen berusten op een onjuiste rechtsopvatting. Het middel baseert dat standpunt op het ná de prejudiciële beslissing van 4 november 2022 gewezen arrest van het Hof van Justitie van 9 maart 2023, Promo 54 SA, C-239/22, ECLI:EU:C:2023:181 (hierna: het arrest Promo 54). Uit de punten 23 tot en met 26 van het arrest Promo 54 moet volgens het middel worden afgeleid dat elke ingrijpende verbouwing van een bestaand gebouw, dat wil zeggen een verbouwing die tot veranderingen van betekenis heeft geleid die zijn bedoeld om het gebruik van een gebouw te wijzigen of om de omstandigheden waaronder het wordt gebruikt, ingrijpend aan te passen, toegevoegde waarde van betekenis genereert, en dat daarom na een dergelijke verbouwing de levering van het betrokken gebouw voor de heffing van omzetbelasting moet worden gelijkgesteld met een nieuw gebouw. Uit die punten 23 tot en met 26 van het arrest Promo 54 volgt, aldus het middel, dat in dit kader niet van belang is of een lidstaat gebruik heeft gemaakt van de in artikel 12, lid 2, tweede alinea, van BTW-richtlijn 2006 aan lidstaten geboden mogelijkheid om invulling te geven aan het begrip ‘vóór eerste ingebruikneming’ noch de wijze waarop een lidstaat van die mogelijkheid gebruik heeft gemaakt. Dit betekent dat het lidstaten enkel is toegestaan een criterium te formuleren dat invulling geeft aan het begrip verbouwing, maar niet om deze als een ondergrens te behandelen bij de beantwoording van de vraag of een gebouw voor het eerst in gebruik wordt genomen, aldus het middel.

2.2.2. Artikel 12, leden 1 en 2, van BTW-richtlijn 2006, in samenhang gelezen met artikel 135, lid 1, letter j, van deze richtlijn, heeft tot doel om, rekening houdend met de toegevoegde waarde van een verbou-

2 ECLI:NL:PHR:2024:1283.

wing ten opzichte van de oorspronkelijke constructie, de handeling ter zake van een onroerend goed te identificeren die als levering van een nieuw onroerend goed kan worden aangemerkt en moet worden belast. Die handeling moet resulteren in een eerste ingebruikneming, welk begrip verwijst naar het eerste gebruik van het goed door de eigenaar of de huurder ervan. Voor een oud gebouw ontstaat die toegevoegde waarde wanneer werkzaamheden aan dat gebouw materieel zo ingrijpend zijn geweest dat het gebouw op één lijn kan worden gesteld met een nieuw gebouw.³ De Hoge Raad acht het buiten redelijke twijfel dat zijn uitleg van artikel 11, lid 3, letter b, van de Wet OB in overeenstemming is met de mogelijkheid die BTW-richtlijn 2006 aan de lidstaten biedt om de voorwaarden te bepalen voor de toepassing van het criterium van de “eerste ingebruikneming” op de verbouwing van oude gebouwen⁴, te meer daar met deze uitleg van artikel 11, lid 3, letter b, van de Wet OB de in punt 26 van het arrest Promo 54 bedoelde draagwijdte van het begrip verbouwing, zoals omljnd door het Hof van Justitie, in acht wordt genomen. Het middel faalt in zoverre.

2.2.3. De Hoge Raad heeft ook de overige klachten over de uitspraak van het Hof beoordeeld. De uitkomst hiervan is dat ook deze klachten niet kunnen leiden tot vernietiging van die uitspraak. De Hoge Raad hoeft niet te motiveren waarom hij tot dit oordeel is gekomen. Bij de beoordeling van deze klachten is het namelijk niet nodig om antwoord te geven op vragen die van belang zijn voor de eenheid of de ontwikkeling van het recht (zie artikel 81, lid 1, van de Wet op de rechterlijke organisatie).

3. *Proceskosten*

De Hoge Raad ziet geen aanleiding voor een veroordeling in de proceskosten.

4. *Beslissing*

De Hoge Raad verklaart het beroep in cassatie ongegrond.

HOF Amsterdam, Tweede Meerv. belastingk. 18 juni 2024 (Nr. 22/2493)

Uitspraak

op het hoger beroep enz;

tegen de uitspraak van 26 oktober 2022 in de zaak met kenmerk HAA 20/742 van de rechtbank Noord-Holland (hierna: de rechtbank) in het geding enz;

1. (...)

5. *Beoordeling van het geschil in hoger beroep*

5.1. Belanghebbende voert in hoger beroep primair aan dat in verband met de verkrijging van de aandelen in [bedrijf 3] B.V. geen overdrachtsbelasting verschuldigd is. Dit omdat een beroep kan worden gedaan op de vrijstelling als bedoeld in artikel 15, eerste lid, aanhef en onderdeel a, juncto zesde lid, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer 1970, mede in het licht van de rechtspraak van de Hoge Raad inzake fictieve onroerende zaken (Hoge Raad 10 juni 2011, ECLI:NL:HR:2011:BQ7580). Immers, indien niet de aandelen, maar het gebouw aan belanghebbende zou zijn overgedragen, zou sprake zijn geweest van (i) een van rechtswege belaste levering van een gebouw, voor, op of uiterlijk twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikneming zoals bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel a, ten eerste, van de Wet OB dan wel (ii) de ingebruikneming van het gebouw na een verbouwing in de zin van de rechtstreeks werkende bepaling van artikel 12, tweede lid van de Btw-Richtlijn die tot gevolg heeft dat een dergelijke verbouwing kwalificeert als (nieuwe) eerste ingebruikneming.

5.2. Belanghebbende voert subsidiair aan dat, gelet op aard en omvang van de verbouwing, sprake is van ‘in wezen nieuwbouw’ voor bepaalde verdiepingen: de entree op verdieping nul met entresol, verdieping -1, de eerste verdieping, verdieping 7 en 8, verdieping 9 en 10 en de parkeergarage. Deze verdiepingen kunnen, zo stelt zij, op grond van het besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 30 september 2013, als zelfstandige onroerende zaken worden aangemerkt.

5.3. De inspecteur onderschrijft de uitspraak van de rechtbank. Het Hof oordeelt als volgt.

3 Vgl. het arrest Kozuba, punt 55, HvJ 12 september 2024, Drebers, C-243/23, ECLI:EU:C:2024:736, punt 79 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en HvJ 7 november 2024, Lomoco Development ApS e.a., C-594/23, ECLI:EU:C:2024:942, punten 46 en 47 en aldaar aangehaalde rechtspraak.

4 Vgl. HR 4 november 2022, ECLI:NL:HR:2022:1577, rechtsoverwegingen 6.3 en verder.

5.4. De rechtbank is bij haar beoordeling in r.o. 9.2 en 9.3 uitgegaan van het juiste wettelijke kader. Het Hof vult dit kader aan met artikel 12 van de Btw-richtlijn, op welke bepaling belanghebbende zich rechtstreeks beroept:

“1. De lidstaten kunnen als belastingplichtige aanmerken eenieder die incidenteel een handeling verricht in verband met de in artikel 9, lid 1, tweede alinea, bedoelde werkzaamheden, met name een van de volgende handelingen:

a) de levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het bijbehorende terrein vóór de eerste ingebruikneming;

b) (...).

2. (...).

De lidstaten kunnen de voorwaarden voor de toepassing van het in lid 1, onder a), bedoelde criterium op de verbouwing van gebouwen, alsmede het begrip „bijbehorend terrein” bepalen.

(...)”

5.5. Het Hof verwerpt de primaire stelling van belanghebbende en onderschrijft hetgeen ter zake door de rechtbank is overwogen en beslist in r.o. 14 van haar uitspraak. In aanvulling daarop overweegt het Hof als volgt. De Hoge Raad heeft op 4 november 2022 (ECLI:NL:HR:2022:1577) de door de rechtbank in r.o. 15 genoemde prejudiciële vragen van de Rechtbank Zeeland-West-Brabant (ECLI:NL:RBZWB:2022:378) – die nog niet waren beantwoord ten tijde van het doen van uitspraak door de rechtbank – als volgt beantwoord (cursivering Hof):

“6.2.1. Artikel 11, lid 3, aanhef en letter b, van de Wet OB bepaalt dat de ingebruikneming na verbouwing van een gebouw wordt aangemerkt als eerste ingebruikneming in de zin van artikel 11, lid 1, letter a, onder 1°, van die wet indien door die verbouwing een vervaardigd goed is voortgebracht. In dat geval is de levering van het verbouwde gebouw vóór, op of uiterlijk twee jaren na het tijdstip van die ingebruikneming na de verbouwing, op grond van de laatstbedoelde wetsbepaling van rechtswege belast met omzetbelasting.

6.2.2. Met artikel 11, lid 3, aanhef en letter b, van de Wet OB heeft de wetgever gebruik gemaakt van de bevoegdheid die artikel 12, lid 2, tweede alinea, van BTW-richtlijn 2006 de lidstaten biedt. Deze tweede alinea bepaalt dat de lidstaten de voorwaarden voor de toepassing van het criterium ‘vóór eerste ingebruikneming’ in het geval van verbouwing van gebouwen zelf kunnen bepalen. *Hieraan doet de uitleg van het hiervoor bedoelde begrip verbouwing in het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie van 16 november 2017, Kozuba Premium Selection sp. z o.o., C-308/162., niet af. Met die uitleg heeft het Hof van Justitie namelijk alleen de ondergrens gegeven voor de gevallen waarin lidstaten een regeling kunnen treffen met betrekking tot de invulling van het criterium ‘vóór eerste ingebruikneming’ van een gebouw, en heeft het geen eisen gesteld aan de voorwaarden die de lidstaten overigens aan die regeling verbinden.*

6.2.3. Uit de totstandkomingsgeschiedenis van artikel 11, lid 3, aanhef en letter b, van de Wet OB blijkt dat de wetgever – in overeenstemming met artikel 12, lid 2, tweede alinea, van BTW-richtlijn 2006 – met die bepaling tot uitdrukking heeft willen brengen dat alleen kan worden gesproken van een eerste ingebruikneming indien zodanige verbouwingen hebben plaatsgevonden dat daardoor in feite een gebouw wordt voortgebracht dat tevoren niet bestond.

6.3. Bij werkzaamheden aan een bestaand gebouw wordt alleen dan een gebouw dat tevoren niet bestond, voortgebracht, en daarmee vervaardigd als bedoeld in artikel 11, lid 3, letter b, van de Wet OB, wanneer die werkzaamheden zo ingrijpend zijn dat daardoor in wezen nieuwbouw heeft plaatsgevonden. Met de woorden “in wezen nieuwbouw” wordt niets anders tot uitdrukking gebracht dan dat als gevolg van verbouwingswerkzaamheden een vervaardigd – en dus een in wezen nieuw – gebouw moet zijn ontstaan, dat wil zeggen dat het resultaat van de verbouwing op één lijn moet kunnen worden gesteld met een nieuw gebouw.

6.4.1. Bij de beantwoording van de vraag of in wezen een nieuw gebouw is ontstaan, moet worden vastgesteld wat er in *bouwkundig opzicht* met het bestaande gebouw is gebeurd. *Alleen wijzigingen in de bouwkundige constructie, daaronder begrepen vervanging (van een deel) van de bestaande bouwkundige constructie, kunnen de conclusie rechtvaardigen dat een verbouwing zo ingrijpend is geweest dat daardoor in wezen een nieuw gebouw is ontstaan.* Of zulke wijzigingen zodanig ingrijpend zijn geweest, is afhankelijk van de omstandigheden van het geval. Een verbouwing zal niet snel zó ingrij-

pend zijn dat daardoor in wezen een vervaardigd gebouw in de zin van artikel 11, lid 3, letter b, van de Wet OB ontstaat.

6.4.2. De overige door de Rechtbank in haar prejudiciële vraag 1 vermelde factoren – te weten wijzigingen in de bouwkundige identiteit/uiteerlijke herkenbaarheid, wijzigingen in functie in de zin van toepassingsmogelijkheden, de grootte van de gedane investeringen en de door verbouwing gereaaliseerde meerwaarde – kunnen, evenals andere factoren aanwijzingen zijn voor de constatering dat een verbouwing in bouwkundig opzicht zo ingrijpend is geweest dat in wezen een nieuw gebouw is ontstaan. Doorslaggevend zijn zij niet, noch op zichzelf, noch tezamen genomen, en noodzakelijk evenmin. (...)”

5.6. Deze uitspraak van de Hoge Raad bevestigt dat de rechtbank van een juiste rechtsopvatting is uitgegaan; alleen wijzigingen in de bouwkundige constructie kunnen de conclusie rechtvaardigen dat een verbouwing zo ingrijpend is geweest dat daardoor in wezen een nieuw gebouw is ontstaan. Belanghebbendes betoog dat de Hoge Raad aldus (in r.o. 6.2.2) een onjuiste interpretatie heeft gegeven van het Kozuba-arrest (HvJ, 16 november 2017, C-308/16, ECLI:EU:C:2017:869), onder verwijzing naar het Promo 54-arrest (HvJ, 9 maart 2023, C-239/22) en diverse publicaties (die zij als bijlage 3 tot en met 6 heeft gevoegd bij haar nader stuk van 24 mei 2024), faalt. Dat de wetgever met de formulering in artikel 11, derde lid, aanhef en onderdeel b, van de Wet OB (tekst 2018), de lat te hoog heeft gelegd, volgt het Hof niet. Hij wijst in dat kader op r.o. 55 van het Kozuba-arrest (cursivering Hof):

“55. De uitlegging van het begrip ‘verbouwing’ in punt 52 van het onderhavige arrest sluit overigens aan bij het doel van de btw-richtlijn, dat er met name in bestaat *een handeling te belasten die de waarde van het betrokken goed beoogt te verhogen*. Zoals de advocaat-generaal in wezen heeft uiteengezet in de punten 71 en 72 van zijn conclusie, resulteert die toegevoegde waarde in het geval van nieuwe gebouwen uit bouwwerkzaamheden die de materiële werkelijkheid ingrijpend wijzigen doordat zij de overgang bewerkstelligen van een onbebouwd stuk grond of een nog niet eens bouwrijp gemaakt stuk grond naar een bewoonbaar gebouw. *Voor een oud gebouw ontstaat die toegevoegde waarde wanneer het dermate ingrijpend wordt verbouwd, dat het op één lijn kan worden gesteld met een nieuw gebouw.*”

5.7. Uit de onderstreepte slotzin volgt dat het HvJ bij de uitleg van het criterium ‘vóór eerste ingebruikneming’ een zeer ingrijpende verbouwing voor ogen heeft staan. Het Hof schaaft zich daarom achter de rechtsopvatting van de Hoge Raad en ziet geen aanleiding ter zake prejudiciële vragen te stellen aan het HvJ.

5.8. Het slot van r.o. 6.2.2 van het arrest van 4 november 2022, in het bijzonder het gebruik van het woord ‘ondergrens’ impliceert het bestaan van een zekere marge voor de lidstaten bij de invulling van het bedoelde criterium. Hieruit volgt, anders dan belanghebbende betoogt, dat de lidstaten bij de implementatie van artikel 12, lid 2, tweede alinea, van de Btw-richtlijn, tot op zekere hoogte, de voorwaarden voor de toepassing van het criterium ‘vóór eerste ingebruikneming’ in het geval van verbouwingen zelf kunnen bepalen. Die invullingsruimte brengt mee dat van een direct werkende richtlijnbevestiging, zoals belanghebbende betoogt, geen sprake is. Een richtlijnbevestiging werkt immers alleen direct indien deze voldoende duidelijk en onvoorwaardelijk is en de lidstaten geen invullingsruimte laat. Het rechtstreekse beroep van belanghebbende op artikel 12, lid 2 van de Btw-richtlijn wordt daarom verworpen.

5.9. Bij die stand van het geding stelt belanghebbende zich op het standpunt dat, gelet op hetgeen door de Hoge Raad is overwogen in r.o. 6.4.1 van het arrest van 4 november 2022, sprake is van ‘in wezen nieuwbouw’, gelet op de aard en omvang van de onderhavige verbouwing.

5.10. Het Hof volgt belanghebbende daarin niet. De inspecteur heeft, in het bijzonder met het rapport dat is gevoegd bij zijn tiendagenstuk in hoger beroep, aannemelijk gemaakt dat het aantal wijzigingen in de bouwkundige constructie beperkt is gebleven. Dat dit rapport onvolledig en derhalve ontoereikend is om tot een dergelijk oordeel te kunnen komen, volgt het Hof niet. De bouwtekeningen die door belanghebbende zijn overgelegd als bijlage 1 bij zijn tiendagenstuk in hoger beroep, leiden evenmin tot een ander oordeel. Het Hof legt het begrip ‘bouwkundige constructie’ daarbij niet uit volgens de betekenis die deze term naar de mening van belanghebbende naar spraakgebruik heeft. Volgens de Hoge Raad moet immers worden vastgesteld wat er in bouwkundig opzicht met het bestaande gebouw is gebeurd (zie r.o. 6.4.1 van het arrest van 4 november 2022). Het begrip ‘bouwkundig’ veronderstelt een zekere (des)kundigheid en met ‘bouwkundige constructie’ wordt naar het oordeel van het Hof bedoeld op dat gedeelte van een bouwwerk dat ervoor zorgt dat het bouwwerk “blijft staan” door het voldoende dra-

gend vermogen en stijfheid te geven. Het rapport van de inspecteur gaat, zo begrijpt het Hof, eveneens uit van deze invulling.

5.11. Het pand heeft blijkens het rapport een aantal wijzigingen ondergaan die zijn beschreven in r.o. 1.10 van de uitspraak van de rechtbank en die – kort weergegeven – betrekking hebben op:

- I. Vervanging van de hoekkolommen (door dunnere kolommen)
- II. Gevelwijzigingen
- III. Aanpassingen dekvloeren/verdiepingsvloeren
- IV. Aanbrengen nieuwe trap tussen kantoor en parkeergarage (uitbouw)
- V. Aanleg van dakterrassen
- VI. Aanpassing Entree met entresol
- VII. Nieuwe trapgatuitsparingen 7 tot en met 10e verdieping
- VIII. Nieuwe vloer parkeergarage
- IX. Doortrekken van de liftschachten naar de bovenste verdieping¹
- X. Vloersparingen (dicht)gemaakt

5.12. Ter zitting bij het Hof heeft de taxateur, tevens bouwkundig ingenieur, van de Belastingdienst geloofwaardig verklaard dat alleen de vervanging van de hoekkolommen (I) kwalificeert als een in aanmerking te nemen wijziging van de bouwkundige constructie in de hiervoor bedoelde zin. Zij heeft onweersproken verklaard dat de aanleg van de entresol (VI) en de nieuwe trapgatuitsparingen (VII) weliswaar het aanbrengen van ravelen noodzakelijk maakten, maar dat daarmee geen wijzigingen van de bouwkundige constructie (in de in 5.10 bedoelde zin) waren gemoeid.

Dit vindt ook steun in het rapport: 'BASIS TECHNISCHE OMSCHRIJVING voor de renovatie van kantoren & parkeergarage in [adres] te [plaats]' van 13 juni 2016. In paragraaf 4 is de draagconstructie als volgt beschreven²:

"4. DRAAGCONSTRUCTIE EN OPBOUW

De draagconstructie bestaat uit de volgende onderdelen:

- fundering op palen;
- betonnen kelderwanden;
- betonnen begane grond en keldervloeren met kolomkoppen;
- betonskelet, betonnen kolommen en stabiliteitswanden;
- diverse bestaande massieve betonnen elementen;
- staalconstructie t.b.v. raveel-constructies"

Uit de stukken van belanghebbende volgt niet dat andere delen van draagconstructie (dan de hoekkolommen) zijn gewijzigd/aangepast. De stelling van belanghebbende dat ook het leggen van nieuwe vloeren in de parkeergarage kwalificeert als een wijziging van de bouwkundige constructie, wordt door het Hof op grond van het vorenstaande verworpen.

5.13. De inspecteur heeft in de van hem afkomstige stukken onweersproken aangevoerd dat elke verdieping gemiddeld 100 dragende kolommen telt. Daarvan zijn er 8 (de hoekkolommen) per verdieping vervangen door slankere metalen kolommen waarmee 8% van de dragende kolommen is vervangen. Nu de andere delen van de draagconstructie, zoals ook door de rechtbank in r.o. 13.5 van haar uitspraak is geoordeeld, niet of nauwelijks zijn gewijzigd zijn de wijzigingen in de bouwkundige constructie onvoldoende ingrijpend om te kunnen oordelen dat in het onderwerpelijke geval sprake is van 'in wezen nieuwbouw'.

5.14. Alle overige factoren die door belanghebbende zijn genoemd, waaronder de niet-constructieve wijzigingen (zie de punten II t/m X in r.o. 5.11), het gewijzigde aanzicht, de absolute en relatieve omvang van de investeringen, kunnen weliswaar aanwijzingen zijn voor de constatering dat een verbouwing in bouwkundig opzicht zo ingrijpend is geweest dat in wezen een nieuw gebouw is ontstaan, maar doorslaggevend zijn zij niet, noch op zichzelf, noch tezamen genomen, en noodzakelijk evenmin (zie r.o. 6.4.2 van het arrest van 4 november 2022). In de onderhavige zaak, waarin de wijzigingen in de bouwkundige constructie relatief gering zijn, kunnen deze overige factoren niet tot een ander oordeel leiden.

1 De lift is doorgetrokken naar de bovenste verdieping, welke verdieping door de inspecteur als nieuw vervaardigd is aange-merkt.

2 Zie Bijlage 41 bij het verweerschrift eerste aanleg.

5.15. Dit oordeel treft evenzeer de subsidiaire stelling van belanghebbende. Zo veronderstellenderwijs wordt aangenomen dat de verdiepingen als zelfstandige onroerende zaken kunnen worden aangemerkt, kunnen deze verdiepingen (de entree op verdieping nul met entresol, verdieping -1, de eerste verdieping, verdieping 7 en 8, verdieping 9 en 10 en de parkeergarage) gelet op het vorenstaande, evenmin worden aangemerkt als ‘in wezen nieuwbouw’.

Slotsom

Het hoger beroep is daarom ongegrond.

6. Kosten

Voor een kostenveroordeling bestaat geen aanleiding.

7. Beslissing

Het Hof bevestigt de uitspraak van de rechtbank.

Uit het beroepsschrift in cassatie van belanghebbende:

Middel

Schending van het recht, met name van artikel 11, lid 1, onderdeel a, ten eerste en artikel 11, lid 3, aanhef en letter b (thans: artikel 11, lid 5, aanhef en letter b) van de Wet in verbinding met artikel 12, eerste lid, onderdeel a en artikel 12, tweede lid van de Btw-richtlijn en/ of art. 8:77 van de Algemene wet bestuursrecht doordat het Hof in zijn uitspraak de stellingen van Belanghebbende met betrekking tot het Promo 54-arrest, onbehandeld laat, zulks ten onrechte althans zonder nadere motivering onbegrijpelijk, gelet op het hiernavolgende.

1. In onderdeel 5.8 van zijn uitspraak oordeelt het Hof als volgt:

“5.8. Het slot van r.o. 6.2.2 van het arrest van 4 november 2022, in het bijzonder het gebruik van het woord ‘ondergrens’ impliceert het bestaan van een zekere marge voor de lidstaten bij de invulling van het bedoelde criterium [criterium: ‘vóór eerste ingebruikneming’, BA/SC]. Hieruit volgt, anders dan belanghebbende betoogt, dat de lidstaten bij de implementatie van artikel 12, lid 2, tweede alinea, van de Btw-richtlijn, tot op zekere hoogte, de voorwaarden voor de toepassing van het criterium ‘vóór eerste ingebruikneming’ in het geval van verbouwingen zelf kunnen bepalen. Die invullingsruimte brengt mee dat van een direct werkende richtlijnbevestiging, zoals belanghebbende betoogt, geen sprake is. Een richtlijnbevestiging werkt immers alleen direct indien deze voldoende duidelijk en onvoorwaardelijk is en de lidstaten geen invullingsruimte laat. Het rechtstreekse beroep van belanghebbende op artikel 12, lid 2 van de Btw-richtlijn wordt daarom verworpen.”

2. Het Hof verwijst in bovenstaande overwegingen naar HR 4 november 2022, *BNB 2023/13*, ECLI:NL:HR:2022:1577. Het Hof laat hierbij de gevolgen van het Promo 54-arrest, dat is gewezen ná het arrest van de Hoge Raad, ten onrechte onbesproken. De betekenis van dat arrest is met name gelegen in het feit dat de Hoge Raad in zijn arrest van 4 november 2022 met betrekking tot het uit Kozuba-arrest voortvloeiende invulling van het begrip ‘verbouwing’ het volgende heeft geoordeeld (cursivering door ons; BA/SC):

“Met artikel 11, lid 3, aanhef en letter b, van de Wet OB heeft de wetgever gebruikgemaakt van de bevoegdheid die artikel 12, lid 2, tweede alinea, van BTW-richtlijn 2006 de lidstaten biedt. Deze tweede alinea bepaalt dat de lidstaten de voorwaarden voor de toepassing van het criterium ‘vóór eerste ingebruikneming’ in het geval van verbouwing van gebouwen zelf kunnen bepalen. Hieraan doet de uitleg van het hiervoor bedoelde begrip verbouwing in het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie van 16 november 2017, *Kozuba Premium Selection sp. z o.o.*, C-308/162, niet af. *Met die uitleg heeft het Hof van Justitie namelijk alleen de ondergrens gegeven voor de gevallen waarin lidstaten een regeling kunnen treffen met betrekking tot de invulling van het criterium ‘vóór eerste ingebruikneming’ van een gebouw, en heeft het geen eisen gesteld aan de voorwaarden die de lidstaten overigens aan die regeling verbinden.*”

3. In het Promo 54-arrest oordeelt het HvJ EU evenwel dat van een ondergrens geen sprake is. Het HvJ EU oordeelt:

“23. Voor zover de levering van een oud gebouw dat een verbouwing heeft ondergaan, net als de levering van een nieuw gebouw vóór de eerste ingebruikneming ervan, toegevoegde waarde gene-

reert, voldoet zij aan het criterium van de 'eerste ingebruikneming' als bedoeld in artikel 12, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn en levert zij een belastbare handeling op.

24. Hoewel artikel 12, lid 2, tweede alinea, van de btw-richtlijn de lidstaten dus toestaat om de voorwaarden te bepalen voor de toepassing van het criterium van de 'eerste ingebruikneming' op de verbouwing van gebouwen, kan deze bepaling evenwel niet in die zin worden uitgelegd dat de lidstaten het begrip 'eerste ingebruikneming' als zodanig mogen wijzigen in hun nationale wetgeving, omdat anders afbreuk wordt gedaan aan het nuttig effect van de vrijstelling van artikel 135, lid 1, onder j), van die richtlijn (zie in die zin arrest van 16 november 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, punt 45).

25. Aldus heeft het Hof het begrip 'verbouwing van gebouwen' nader omlijnd waar het heeft geoordeeld dat het betrokken gebouw veranderingen van betekenis moet hebben ondergaan die zijn bedoeld om het gebruik ervan te wijzigen of om de omstandigheden waaronder het wordt betrokken ingrijpend aan te passen (zie in die zin arrest van 16 november 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, punt 52).

26. Op voorwaarde dat de draagwijdte van dit begrip in acht wordt genomen, kunnen de lidstaten gebruikmaken van de hun bij artikel 12, lid 2, tweede alinea, van de btw-richtlijn geboden mogelijkheid door bijvoorbeeld een kwantitatief criterium op te leggen volgens hetwelk de kosten van een dergelijke verbouwing een bepaald percentage van de beginwaarde van het betrokken gebouw moeten bedragen om tot toepassing van btw te leiden (zie in die zin arrest van 16 november 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, punt 48)."

4. Uit deze overwegingen van het HvJ EU volgt dat iedere ingrijpende verbouwing (dat wil zeggen: een verbouwing die tot veranderingen van betekenis heeft geleid die zijn bedoeld om het gebruik van een gebouw te wijzigen of om de omstandigheden waaronder het wordt betrokken ingrijpend aan te passen) die bij levering waarde toevoegt, voor de heffing van omzetbelasting als een 'nieuw gebouw' moet worden aangemerkt, ongeacht of de betrokken lidstaat gebruik heeft gemaakt van de in artikel 12 lid 2 tweede alinea Btw-richtlijn geboden mogelijkheid dan wel de wijze waarop de lidstaat van die mogelijkheid gebruikt heeft gemaakt. Dit betekent dat het Kozuba-arrest geenszins een ondergrens voor het begrip 'verbouwing' heeft gegeven, maar een definitie die lidstaten geen discretionaire ruimte laat voor een afwijkende invulling. Hieruit volgt dat het lidstaten enkel is toegestaan een criterium te formuleren dat invulling geeft aan deze definitie, maar niet om deze als ondergrens te behandelen.

5. Het Hof heeft het betoog van Belanghebbende dan ook ten onrechte opgevat als een rechtstreeks beroep op artikel 12, tweede lid, tweede alinea Btw-richtlijn. Uit het Promo 54-arrest vloeit immers voort dat die bepaling (of deze nu geïmplementeerd is of niet) in feite zonder belang is voor de vraag onder welke omstandigheden sprake is van een eerste ingebruikneming in de zin van artikel 11 lid 1 onderdeel a ten eerste van de Wet.

6. Het gevolg hiervan is dat uw rechtscollege een onjuiste interpretatie heeft gegeven van het Kozuba-arrest en de Nederlandse invulling van het vervaardigingsbegrip in strijd is met het Unierecht.

7. Diverse gezaghebbende auteurs trekken de conclusie dat het Promo 54-arrest ten minste redelijke twijfel oproept over de juistheid van de lijn van de Hoge Raad. Zie P. Berkhuizen, *Vervaardiging bij verbouwingen van vastgoed naar de vuilnisbak?*, WFR 2023/152 en M.W.C. Soltysik, *Is de in wezen nieuwbouw-jurisprudentie aan een verbouwing toe?*, FTV 2023/11, de noot van W.J.G. Gelderblom in NLF 2023/0601 en het commentaar van Redactie Vakstudie Nieuws in V-N 2023/13/14. Vgl. in dezen HR 2 september 2022, ECL:NL:HR:2022:1121, BNB 2023/2. In dit arrest deden opvattingen in de literatuur over een arrest van het HvJ EU bij de Hoge Raad twijfel rijzen omtrent de juistheid van zijn eerdere rechtspraak. Die twijfel resulteerde vervolgens in het stellen van prejudiciële vragen aan het HvJ EU.

8. Indien het Hof heeft gemeend dat geen twijfel bestaat over de Unierechtelijke juistheid van de lijn van de Hoge Raad zoals vervat in zijn arrest van 4 november 2022, is het uitgegaan van een onjuiste rechtsopvatting omtrent de uitleg van het Promo 54-arrest. Indien het Hof wel van een juiste rechtsopvatting is uitgegaan, behoeft het zijn oordelen in de onderdelen 5.6 tot en met 5.8 ten minste enige motivering. Die motivering ontbreekt.

9. Uw college is gehouden op grond van HvJ EU 6 oktober 2021, C-561/19 (Consortio), BNB 2023/13 krachtens artikel 267, derde alinea, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (hierna: het VWEU) niet ten nadele van Belanghebbende te beslissen zonder zich tot het HvJ EU te wenden indien redelijke twijfel bestaat over de juiste uitlegging van het Unierecht.

10. Conclusie

Gelet op het voorgaande concluderen wij tot gegronde verklaring van het beroep in cassatie, tot vernietiging van de uitspraak van het Hof en veroordeling van de Staatssecretaris in de proceskosten.

Conclusie Advocaat-Generaal mr. Wattel:

1. Overzicht

1.1. De belanghebbende heeft de aandelen in [A] BV gekocht, een onroerende-zaaksrechtspersoon die een kantoorpand bezit dat grondig is verbouwd voor circa vier keer zijn aankoopkosten. De belanghebbende acht haar verkrijging vrijgesteld van overdrachtsbelasting op grond van de vrijstelling bij samenloop met een btw-belaste levering (art. 15(1)(a) Wet op belastingen van rechtsverkeer (Wet BvR)). In geschil is of de verbouwing voldoet aan het voor btw-onderworpenheid geldende criterium dat 'een vervaardigd goed ontstaat' in art. 11(3) (thans 5)(b) Wet op de omzetbelasting 1968 (Wet OB), wat volgens u bij verbouwingen van gebouwen 'in wezen nieuwbouw' inhoudt.

1.2. In geschil is met name of uw invulling van 'eerste ingebruikneming' van vastgoed op basis van het criterium 'in wezen nieuwbouw' in HR *BNB* 2023/13¹ (minstens significante ingrepen in het bouwskelet) strookt met de rechtspraak van het HvJ EU, met name diens arresten in de zaken C-308/16 *Kozuba* en C-239/22 *Promo 54*, die een lagere drempel voor btw-onderworpenheid dan 'in wezen nieuwbouw' suggereren, nl. dat 'veranderingen van betekenis' zoals functiewijziging al voldoende zijn.

1.3. De belanghebbende meent dat het om in wezen nieuwbouw dan wel veranderingen van betekenis gaat omdat het gebouw volledig is gestript en nieuwe gevels heeft gekregen, de verbouwing € 25,2 mln heeft gekost op een aanschafwaarde van € 6,5 mln en heeft geleid tot een functiewijziging: van *single* naar *multi tenant* verhuur (bedrijfsverzamelgebouw).

1.4. Volgens *Rechtbank Noord-Holland* is het pand ook na verbouwing nog een kantoorpand, al zijn de verhuurmogelijkheden verbeterd. De investering in het pand is aanzienlijk, maar het is constructief niet ingrijpend gewijzigd. De bestaande fundering en het bouwkundige skelet zijn behouden. De Rechtbank zag daarom geen nieuw vervaardigde onroerende zaak. Zij heeft het verzoek afgewezen om het HvJ prejudiciële vragen te stellen over de voorwaarden waaronder een verbouwing leidt tot een nieuwe zaak.

1.5. Op belanghebbendes hogere beroep heeft het Hof *Amsterdam* zich gebaseerd op uw prejudiciële beslissing in de zaak HR *BNB* 2023/13 dat alleen significante wijzigingen in de bouwkundige constructie een nieuw 'vervaardigde' zaak kunnen doen ontstaan en dat het *Kozuba*-arrest van het HvJ daar geen nieuw licht op werpt omdat dat ook dat arrest zegt dat het verbouwde gebouw 'op één lijn met een nieuw gebouw' gesteld moet kunnen worden en met 'veranderingen van betekenis' slechts een ondergrens aangeeft. Het Hof verwierp belanghebbendes stelling dat uit het ná HR *BNB* 2023/13 gewezen HvJ-arrest *Promo 54* volgt dat u het *Kozuba*-arrest verkeerd heeft uitgelegd en dat 'veranderingen van betekenis' al voldoende zijn. Het Hof zag in *Promo 54* geen aanleiding om het HvJ prejudiciële vragen te stellen over de criteria voor eerste ingebruikneming in geval van een verbouwd gebouw.

1.6. In cassatie herhaalt de belanghebbende dat uit *Promo 54* volgt dat u in HR *BNB* 2023/13 het *Kozuba*-arrest verkeerd heeft uitgelegd. Het Hof heeft haar beroep op *Promo 54* volgens haar ten onrechte onbehandeld gelaten. Uit r.o. 23 t/m 26 van *Promo 54* volgt dat elk ingrijpend verbouwd gebouw waaraan waarde is toegevoegd voor de btw-heffing bij levering als nieuw gebouw geldt, ongeacht of de betrokken lidstaat gebruik heeft gemaakt van de in art. 12(2) Btw-richtlijn geboden ruimte om voorwaarden voor 'eerste ingebruikneming' te bepalen en ongeacht de wijze waarop daarvan gebruik is gemaakt. Het 'veranderingen van betekenis'-criterium van *Kozuba* behelst – anders dan u oordeelde – geen 'ondergrens' van het begrip 'verbouwing', maar een definitie die de lidstaten geen ruimte laat voor afwijkende invulling zoals uw 'in wezen nieuwbouw'. Het Hof is er dan ook ten onrechte vanuit gegaan dat de belanghebbende zich rechtstreeks op art. 12(2) Btw-richtlijn zou hebben beroepen. Uit *Promo 54* volgt immers dat die bepaling, of die nu benut is of niet, in feite zonder belang is voor de vraag wanneer zich een eerste ingebruikneming ex art. 11(1)(a) Wet OB voordoet. Daaruit volgt dat u *Kozuba* verkeerd heeft uitgelegd en dat de Nederlandse invulling van het vervaardigingsbegrip het EU-recht schendt. De belanghebbende verwijst naar gelijklopende opvattingen in de fiscale literatuur (zie onderdeel 6 hieronder). Op basis van HvJ *Consortio* acht de belanghebbende u gehouden om prejudiciële vragen aan het HvJ te stellen.

¹ HR 4 november 2022, ECLI:NL:HR:2022:1577, *BNB* 2023/13 met noot Van Zadelhoff.

1.7. Volgens de *Staatssecretaris* heeft het Hof terecht het rechtskader van HR BNB 2023/13 gebruikt en heeft hij wel degelijk aandacht besteed aan het *Promo 54*-arrest door het te plaatsen in het kader van het *Kozuba*-arrest. Hij acht 's Hof's aanpak logisch. De vraagstelling in *Promo 54* richtte zich met name op de btw-heffing na verbouwing van gebouwen in een lidstaat die geen gebruik heeft gemaakt van de ruimte die art. 12(2) Btw-richtlijn (een 'kan'-bepaling) biedt. Nederland heeft daar wél gebruik van gemaakt. Volgens de *Staatssecretaris* voldoet de Nederlandse aansluiting van 'eerste ingebruikneming' bij 'vervaardigd goed' in art. 11(3)(b) Wet OB aan de btw-richtlijn en heeft *Promo 54* daarin geen wijziging gebracht.

1.8. De Nederlandse wetgever heeft de eerste ingebruikneming van een onroerende zaak na verbouwing gekoppeld aan 'vervaardiging' en daarmee aan het ontstaan van een zaak die er vóór verbouwing nog niet was. In lijn daarmee, en uitgaande van een zekere discretionaire ruimte voor de lidstaten ex art. 12(2) btw-richtlijn bij de invulling van 'eerste ingebruikneming' voor de toepassing van de vrijstelling van levering van verbouwde gebouwen, heeft u geoordeeld dat een verbouwd gebouw pas (opnieuw) 'vervaardigd' is als de verbouwing 'in wezen nieuwbouw' heeft doen ontstaan. U heeft die term in HR BNB 2023/13 uitgewerkt als inhoudende wijzigingen in de bouwkundige constructie, waaronder vervanging van (delen van) die constructie. Een verbouwing leidt volgens u niet snel tot een 'vervaardigd' gebouw.

1.9. Uit de arresten *Kozuba* en *Promo 54* blijkt dat het HvJ de strekking van de vrijstelling van levering van een bestaand gebouw ziet in het doel van de btw-richtlijn om alleen handelingen te belasten die de waarde van het betrokken goed beogen te verhogen. Als een bestaand gebouw niet ingrijpend is verbouwd, is er geen relevante toegevoegde waarde en geen grond om over die niet-toegevoegde waarde te heffen. In *Kozuba* lijkt hij daartoe hetzelfde criterium als uw 'in wezen nieuwbouw' te stellen: een dermate ingrijpende verbouwing dat het verbouwde gebouw "op één lijn kan worden gesteld met een nieuw gebouw" (r.o. 55). In het latere arrest *Promo 54* ontbreekt die overweging. R.o. 25 van *Promo 54* (over 'verbouwing van gebouwen') verwijst wel naar r.o. 52 van *Kozuba* ('veranderingen van betekenis (...) die zijn bedoeld om het gebruik (...) te wijzigen of om de omstandigheden waaronder het wordt betrokken, ingrijpend aan te passen'), maar niet naar r.o. 55 van *Kozuba* ('op één lijn met een nieuw gebouw'). R.o. 23 van *Promo 54* zegt slechts dat (*curs. PJW*): "voor zover de levering van een oud gebouw dat een verbouwing heeft ondergaan, net als de levering van een nieuw gebouw vóór de eerste ingebruikneming ervan, toegevoegde waarde genereert, voldoet zij aan het criterium van de „eerste ingebruikneming" (...) en levert zij een belastbare handeling op".

1.10. Het HvJ overwoog in zowel *Kozuba* als *Promo 54* dat de niet-omschreven term 'verbouwing' 'op zijn minst' inhoudt 'dat het (...) gebouw veranderingen van betekenis moet hebben ondergaan, die zijn bedoeld om het gebruik ervan te wijzigen of om de omstandigheden waaronder het wordt betrokken, ingrijpend aan te passen'. Dat klinkt inderdaad, zoals de belanghebbende stelt, minder ingrijpend dan 'vervaardigen' c.q. 'op één lijn met een nieuw gebouw'. Functiewijziging en ingrijpende aanpassing van de benuttingsomstandigheden van een bestaande functie zijn immers ook denkbaar zonder ingrepen in de bouwkundige constructie. De ombouw van een school in appartementen of kantoren of van een ziekenhuis in een hotel kan heel wel mogelijk zijn zonder significante ingrepen in fundering of skelet.

1.11. Uw uitleg in HR BNB 2023/13 van 's Hof's 'veranderingen van betekenis'-criterium als 'ondergrens' voor de invulling van 'eerste ingebruikneming' bij verbouwde gebouwen is denkkelijk gebaseerd op de term 'op zijn minst' in r.o. 52 van *Kozuba*. Die uitleg lijkt niet onlogisch, maar het *Kozuba*-arrest lijkt dan innerlijk tegenstrijdig omdat 'veranderingen van betekenis' (r.o. 52) ontspannener (een lagere drempel) voor 'eerste ingebruikneming' lijkt dan 'op één lijn met een nieuw gebouw' (r.o. 55). Voor een nieuw gebouw is immers altijd een (nieuw) bouwskelet vereist. 'Op zijn minst' suggereert dus dat de lidstaten discretionaire ruimte hebben tussen het minimum 'veranderingen van betekenis' en het maximum 'op één lijn met een nieuw gebouw', maar dat strookt niet met de zware nadruk die het HvJ legt op mededingsneutraliteit van btw-heffing met het oog op vergelijkbare btw-inning in alle lidstaten en ook niet met de verwaarloosbaar lijkende bewegingsruimte die hij de lidstaten in *Promo 54* laat bij de (niet-) uitoefening van de bevoegdheid in art. 12 btw-richtlijn om de voorwaarden voor een 'eerste ingebruikneming' van verbouwde gebouwen te bepalen.

1.12. *Kozuba* is niet innerlijk tegenstrijdig en *Promo 54* wijkt niet af van *Kozuba* als:

- (i) de lidstaten ingevolge art. 12 btw-richtlijn hun voorwaarden voor 'eerste ingebruikneming' inderdaad mogen laten uiteenlopen van 'veranderingen van betekenis om het gebruik te wijzigen of de gebruiksomstandigheden ingrijpend aan te passen' tot 'vervaardigen' in de betekenis van 'in wezen nieuwbouw' (ten minste significante ingrepen in het bouwskelet)

of

- (ii) het HvJ zich ondanks zijn van 'nieuw gebouw' afwijkende formulering in *Kozuba* en *Promo 54* en ondanks het in *Promo 54* ontbreken van de in *Kozuba* figurerende term 'op één lijn met een nieuw gebouw' van geen discrepantie bewust is en meent dat zijn r.o. 23 van *Promo 54* impliceert, gegeven de vereiste mededingingsneutraliteit, dat een verbouwing pas de vereiste meerwaarde doet ontstaan als het gebouw na verbouwing 'op één lijn met een nieuw gebouw' staat, ook al zegt hij dat laatste niet in *Promo 54*, maar wel in *Kozuba*.

1.13. Ad (i): met de literatuur meen ik dat *Promo 54* nauwelijks discretionaire ruimte laat bij de invulling van 'eerste ingebruikneming' van verbouwde gebouwen. Gegeven het in *Kozuba* (r.o. 42-46) en *Promo 54* benadrukte belang van mededingingsneutraliteit van btw-heffing met het oog op de vereiste vergelijkbare inning van eigen EU-middelen in alle lidstaten ligt bewegingsruimte voor de lidstaten ook niet voor de hand. Nieuwbouw en vernieuwbouw moet hetzelfde behandeld worden. Hoewel art. 12(2) btw-richtlijn lidstaten toestaat voorwaarden te bepalen voor een 'eerste ingebruikneming' van verbouwde gebouwen, kan die bepaling volgens het HvJ niet aldus worden uitgelegd dat de lidstaten een zodanige beoordelingsmarge hebben dat zij in hun nationale regelingen het begrip 'eerste ingebruikneming' zelf kunnen wijzigen, omdat dan het gevaar bestaat dat die vrijstelling haar nuttig effect wordt ontnomen. Ik meen daarom dat er nauwelijks ruimte is voor een andere invulling van 'eerste ingebruikneming' dan die van het HvJ, zodat de vraag is of 's Hof's invulling van die term inhoudt dat 'veranderingen van betekenis' al voldoende zijn of dat het gebouw na verbouwing 'op één lijn met een nieuw gebouw' moet kunnen worden gesteld, of dat die twee criteria ondanks afwijkende formulering in 's Hof's beleving identiek zijn.

1.14. Ik vermoed dat het laatste het geval is en dat optie (ii) in 1.7 hierboven de juiste is. Het HvJ meent kennelijk dat hij ondanks de term 'op zijn minst' duidelijk is en dat zijn verwijzing in r.o. 23 van *Promo 54* naar de vereiste waardetoevoeging zoals uitgelegd in *Kozuba* impliceert dat de voor btw-heffing vereiste meerwaarde bij verbouwing van een gebouw pas ontstaat als het na verbouwing op één lijn kan worden gesteld met een nieuw gebouw, zoals hij in r.o. 55 van *Kozuba* al had gezegd. Het HvJ wijst in *Promo 54* ook op het Belgische beleid om (*curs. PJW*) "oude gebouwen die dermate verbouwd zijn dat zij de kenmerken van een nieuw gebouw vertonen, [gelijk te stellen] met nieuwe gebouwen." *Promo 54* is gewezen door een kamer van drie zonder conclusie van een advocaat-generaal, hetgeen afwijking van zeer recente eerdere rechtspraak van grotere kamers uiterst onwaarschijnlijk maakt. *Kozuba* en *Promo 54* waren bovendien niet toegespitst op de vraag die ons bezig houdt.

1.15. Prejudiciële vragen zouden weliswaar kunnen ophelderen of een bestaand gebouw steeds terugkeert naar de fase vóór 'eerste ingebruikneming' als het 'veranderingen van betekenis' heeft ondergaan ook als het na verbouwing (nog) niet 'op één lijn met een nieuw gebouw' kan worden gesteld, of dat daarvoor minstens significante ingrepen in het bouwskelet vereist zijn, dan wel of die twee verschillend ogende criteria geacht moeten worden hetzelfde in te houden in verband met de mededingingsneutraliteit van de btw-heffing. Een lagere drempel dan 'in wezen nieuwbouw' voor terugkeer naar de fase vóór eerste ingebruikneming lijkt moeilijk te verenigen met die neutraliteit. Uw criterium (minstens ingrepen in het bouwskelet) lijkt vanuit dat oogpunt beter dan het slapper lijkende *Promo 54*-criterium ('veranderingen van betekenis') als dat laatste criterium inderdaad al eerder dan na 'in wezen nieuwbouw' zou leiden tot een (nieuwe) 'eerste ingebruikneming'. Nieuwbouw is immers onmogelijk zonder bouwskelet.

1.16. Om de redenen uiteengezet in 1.9 lijken mij prejudiciële vragen echter niet nodig. Ik baseer dat met name op 's Hof's zware nadruk op mededingingsneutraliteit en vergelijkbare btw-inning in alle lidstaten, op r.o. 55 van *Kozuba* ('op één lijn met een nieuw gebouw') en op de volstrekte onwaarschijnlijkheid dat een 3-kamer zonder conclusie en zonder enige toelichting in 2023 zou willen afwijken van een 5-kamerarrest met conclusie uit 2017, mede gegeven dat het 2023-arrest routineus en kennelijk instemmend verwijst naar het 2017-precedent, zij het merkwaardigerwijs niet naar r.o. 55 van *Kozuba*. Als het HvJ 'om' wil gaan, moet de zaak immers in beginsel naar een grote kamer (15 rechters).

1.17. Gegeven de wijze waarop de belanghebbende zowel bij de feitenrechter als in cassatie het EU-recht aan de orde heeft gesteld, volgt uit de HvJ-arresten *Consorzio* en *KUBERA* wel dat als u geen vragen stelt aan het HvJ omdat u *Promo 54* niet in tegenspraak acht met (r.o. 55 van) *Kozuba*, die reden voor niet-verwijzen in beginsel uit uw arrest moet blijken. Ook als u de zaak met art. 81 Wet RO zou willen afdoen, zal volgens *KUBERA* in beginsel enige EU-rechtelijke motivering gegeven moeten worden. Onduidelijk is hoeveel. Uit *Consorzio* en *KUBERA* volgt dat u minstens één van drie boxes moet checken: (i) irrelevantie voor de beslissing, of (ii) *acte clair*, of (iii) *acte éclairé*. Zoals boven bleek, meen ik dat het om een *acte éclairé* gaat. Gegeven deze conclusie, waar de partijen op kunnen reageren, kunt u overigens bij verwerping van het cassatieberoep desgeraden wellicht toch volstaan met kale verwijzing naar art. 81 Wet RO,

gezien het EHRM-arrest in de Nederlandse strafzaak *Baydar*,² waaruit meer in het algemeen volgt dat niet-motivering van niet-verwijzing pas onvoldoende is in de zin van art. 6 EVRM (en daarmee in de zin van art. 47 EU-Handvest van de Grondrechten) als uw uitspraak daardoor in de omstandigheden van het geval *arbitrary* of *manifestly unreasonable* is.

1.18. Voor zover het cassatieberoep een motiveringsklacht behelst, meen ik dat 's Hofs oordeel dat van onvoldoende ingrepen is gebleken om tot in wezen nieuwbouw te concluderen, mijns inziens weliswaar ook anders had kunnen uitvallen, maar niet onbegrijpelijk is en voldoende gemotiveerd is om aan cassatie onttrokken te zijn.

1.19. Ik geef u in overweging het cassatieberoep van de belanghebbende ongegrond te verklaren.

2. De feiten en het geding in feitelijke instanties

De feiten

2.1. In 2014 heeft [A] BV voor € 6,5 mln het recht van erfpacht op de grond met kantoorpand aan [a-straat 1] in [Q] gekocht. Zij heeft het kantoorpand vervolgens laten verbouwen voor circa € 25,2 mln. De aannemingsovereenkomst omschrijft de verbouwing als voorbereiding, deels slopen, renoveren/uitvoering en opleveren van het kantoorpand. Het pand heeft nieuwe gevels gekregen en is intern geheel gestript. De fundering is niet gewijzigd en het betonnen skelet is bijna geheel blijven bestaan. Vanaf juni 2017 is het pand gefaseerd opgeleverd en door huurders in gebruik genomen. Alle huurders op één na hebben geopteerd voor btw-belaste verhuur.

2.2. In 2018 heeft de belanghebbende de aandelen in [A] BV verkregen. [A] BV was een onroerende-zaakrechtspersoon zoals bedoeld in art. 4 Wet op belastingen van rechtsverkeer (Wet BvR), waardoor de verkrijging van de aandelen in beginsel belast was met overdrachtsbelasting alsof niet de aandelen, maar de onroerende zaak zelf werd verkregen (art. 4(1)(a) AWR *juncto* art. 10 Wet BvR). De belanghebbende heeft daarom € 3.462.010 aan overdrachtsbelasting voldaan, gegeven dat [a-straat 1] op dat moment € 58,8 mln waard was. De belanghebbende verkreeg 'vrij op naam', zodat de verkoper de eventuele overdrachtsbelasting betaalt, maar ook bij een verkrijging v.o.n. is de verkrijger de overdrachtsbelastingplichtige.³ Dat de belanghebbende eventuele overdrachtsbelasting civielrechtelijk kan verhalen op de verkoper, is fiscaalrechtelijk niet relevant, zodat de belanghebbende mijns inziens wel belang heeft bij deze procedure.

2.3. De feitenrechtters hebben het volgende vastgesteld ter zake van de verbouwing:

- De oude gevel, die bestond uit grintbetonplaten, is geheel weggehaald. Het pand is intern geheel gestript. Het interieur, onder meer bestaande uit alle niet-constructieve wanden, vloeren, plafonds, toiletten, leidingen en alle voorzieningen inclusief installaties, is weggehaald. Er is een nieuwe gevel aangebracht. De nieuwe gevelplaten bestaan van buitenaf gezien grotendeels uit glas. Aan de voorkant van het gebouw, waarvan het middelste deel inspringt, zijn gevelelementen aangebracht ter plaatse van de vloer- en/of kolomconstructie welke zijn bekleed met een ekosiet (een versterkt betonelement).
- Het bestaande betonnen skelet is bijna geheel in stand gelaten. De dragende pilaren, dragende wanden en stabiliteitswanden zijn ongewijzigd gebleven, waaronder de wanden nabij de liftschachten en de trappen. Ook de funderingsconstructie is ongewijzigd.
- Op elke verdieping zijn de acht dragende hoekpilaren vervangen door slankere exemplaren.
- Een deel van de eerste verdieping is gesloopt voor het creëren van een vide ten opzichte van de begane grond. Ook is daardoor een verhoging van de entree en de liftlobby op de begane grond gerealiseerd. In dit kader zijn versterkingen aangebracht in de constructie.
- De op elke kantoorverdieping aan de noordzijde van de liftschachten gelegen toiletruimten zijn verwijderd. In dat kader zijn vloeruitsparingen verwijderd. De toiletruimten aan de zuidzijde van de liftschachten zijn uitgebreid, waartoe extra vloeruitsparingen zijn aangebracht.
- Alle verdiepingen, inclusief de kelder en de parkeergarage, zijn opnieuw ingedeeld. Er zijn op elke verdieping wanden aangebracht voor afscheiding van toiletten, kastruimten, technische ruimten en dergelijke. In de kantoorruimten is geen plafondsysteem toegepast maar een open plafond met vrijhangende klimaatplafonds en verlichting. Er zijn nieuwe dekvloeren aangebracht.

2 EHRM 24 april 2018, nr. 55385/14, *Baydar v. Netherlands*, ECLI:CE:ECHR:2018:0424JUD005538514, EHRC 2018/142 met noot Claassen en Krommendijk.

3 Zie onder meer Hof 's-Hertogenbosch 30 november 1979, nr. 1837/1977, BNB 1981/12.

- De bestaande installaties in het gebouw zijn vervangen door nieuwe installaties zoals klimaatplafonds. Ook zijn nieuwe installaties aangebracht, zoals een sprinklerinstallatie.
- Er is een trapuitsparing aangebracht tussen de zevende en achtste verdieping en de negende en tiende verdieping voor nieuwe verbindende trappen tussen die verdiepingen. Daartoe hebben constructieve aanpassing plaatsgevonden.
- Het dak (de huidige elfde verdieping) was in gebruik als technische ruimte en bevatte installaties en was niet vrij toegankelijk. Er is op ongeveer 50% van het dak een kantoorruimte met bijbehorend terras gerealiseerd. In dit kader zijn versterkingen aangebracht in de constructie van het dak. Verder zijn de bestaande liften doorgetrokken. De overige 50% van het dak bevat vernieuwde installaties.
- Voor de verbouwing van de parkeergarage hebben constructieve versterkingen plaatsgevonden. Een deel van de oude archiefruimten en kantoren is omgebouwd tot in totaal 26 parkeerplaatsen. De toegang via het trappenhuis is gewijzigd. Er zijn nieuwe doorgangen gemaakt binnen de parkeergarage en de fietsenkelder. Op het dak van de parkeergarage is een stalen frame geplaatst voor zonnepanelen. De uitrit is verplaatst.

Het geschil

2.4. De belanghebbende meent dat haar verkrijging niet belast is met overdrachtsbelasting omdat die verkrijging al belast is met omzetbelasting, nu de verbouwing heeft geleid tot een nieuw vervaardigd goed (in wezen nieuwbouw) zoals bedoeld in art. 11(5)(b) Wet OB 1968,⁴ waardoor omzetbelasting en geen overdrachtsbelasting verschuldigd is op grond van de samenloopvrijstelling in art. 15(1)(a) Wet BvR in combinatie met uw doorkijkarrest HR BNB 2011/219.⁵ De Inspecteur daarentegen ziet geen nieuw vervaardigd goed en heeft belanghebbendes bezwaar tegen de voldoening van overdrachtsbelasting ongegrond verklaard.

2.5. Niet in geschil is dat de elfde verdieping buiten beschouwing blijft omdat die een voor de omzetbelasting en overdrachtsbelasting zelfstandig in aanmerking te nemen onroerende zaak is.⁶

De Rechtbank Noord-Holland⁷

2.6. De Rechtbank constateerde dat een verouderd kantoorpand uit de jaren '70 van de vorige eeuw een modern kantoorpand is geworden. De hoogte van de verbouwingskosten in verhouding tot de aankoop prijs impliceert volgens haar op zichzelf niet dat een nieuw vervaardigde onroerende zaak ontstaat, maar die verhouding is wel een omstandigheid die bij die beoordeling meeweegt. Van belang is vooral of ook de functie is gewijzigd. Onvoldoende daarvoor achtte de Rechtbank dat het pand nieuwe gebruiksmogelijkheden heeft gekregen doordat het na verbouwing geschikt is voor *multi tenant* verhuur (bedrijfsverzamelgebouw) en daarvoor vóór de verbouwing minder geschikt was. De rechtbank zag daarom naar intern Nederlands recht geen nieuw vervaardigde onroerende zaak:

"14. Gezien het voorgaande zijn het uiterlijk van het pand, zowel intern als extern, en ook de identiteit van het pand, behoorlijk gewijzigd, maar zijn de betreffende wijzigingen relatief. Het pand was en blijft een kantoorpand, zowel naar uiterlijk als identiteit. De investering in het pand is aanzienlijk, zowel absoluut als relatief. Er hebben geen ingrijpende constructieve wijzigingen plaatsgevonden. De functie van het pand is ongewijzigd gebleven. Wel acht de rechtbank aannemelijk dat de verhuurmogelijkheden (sterk) zijn verbeterd, en daarmee de gebruiksmogelijkheden zijn vergroot. Al deze omstandigheden in overweging nemend en tegen elkaar afwegend, komt de rechtbank tot de conclusie dat (...) geen nieuw vervaardigd onroerende zaak is ontstaan door de verbouwing. Het opknappen en aanpassen aan de huidige tijd van het pand heeft tot een verlenging van de economische levensduur geleid, maar maakt niet dat sprake is van een nieuw vervaardigd onroerende zaak.

⁴ Het vijfde lid was tot 1 januari 2019 het derde lid.

⁵ HR 10 juni 2011, ECLI:NL:HR:2011:BQ758, BNB 2011/219 met noot Van Straaten. Het Belastingplan 2024 bevat een wetsvoorstel 'Vastgoedandelentransacties' (nr. 36.418), dat onder meer inhoudt dat voor de samenloop-vrijstelling minstens 90% btw-belaste verhuur vereist is. Dat voorstel zou op 1 januari 2025 als wet in werking moeten treden. Zie nader onder meer J.J.M. Lamers, Wetsvoorstel vastgoedandelentransacties: Beter ten halve gekeerd..., MBB 2023/16.

⁶ Zie r.o. 5 uitspraak Rechtbank.

⁷ Rechtbank Noord-Holland 27 oktober 2022, ECLI:NL:RBNHO:2022:9550, NLF 2022/2356, V-N 2022/56.2.4, NTFR 2023/66 met noot Van Haperen.

15. De rechtbank wijst (...) op de door Rechtbank Zeeland-West-Brabant op 31 januari 2022 gestelde prejudiciële vragen aan de Hoge Raad (ECLI:NL:RBZWB:2022:378).⁸ De rechtbank ziet geen reden het onderhavige beroep aan te houden. Partijen hebben hier niet (onvoorwaardelijk) om verzocht. De feiten in die zaak wijken ook in voldoende mate af. (...). Verder acht de rechtbank de open norm van het begrip in wezen nieuwbouw niet dusdanig onduidelijk dat het geschil in deze zaak niet is op te lossen zonder nadere deelnormen of een rangorde daarin (vergelijk Advocaat-Generaal Ettema, conclusie van 3 januari 2022, ECLI:NL:PHR:2022:6, Wollenstoffenfabriek)."

2.7. De belanghebbende acht het Nederlandse recht echter in strijd met de rechtspraak van het Hof van Justitie van de EU (HvJ) over art. 12(2) Btw-richtlijn.⁹ Een lidstaat mag op grond van die bepaling de voorwaarden stellen waaronder een verbouwing leidt tot een nieuw vervaardigde onroerende zaak. Doordat de Nederlandse implementatie (art. 11(3)(b) Wet OB) eist dat (in wezen) nieuwbouw moet hebben plaatsgevonden, heeft Nederland die richtlijnbeepaling volgens de belanghebbende tot een dode letter gemaakt omdat de levering dan steeds op grond van art. 11(1)(a)(1°) Wet OB belast is. Nederland is volgens haar zijn beoordelingsruimte te buiten gegaan door te kiezen voor een te strikte implementatie ('vervaardigen' in plaats van 'verbouwen'). De Rechtbank heeft ook die stelling verworpen:

"20.2. Anders dan [de belanghebbende] heeft gesteld, blijkt uit de tekst van artikel 12, tweede lid, tweede alinea, van de Btw-richtlijn, dat het een kan-bepaling is, en daarmee niet rechtstreeks werkend (zie arrest Kozuba, r.o. 32). Anders dan [de Inspecteur] heeft gesteld, volgt uit de parlementaire geschiedenis dat de Nederlandse wetgever van de in die bepaling geboden implementatiemogelijkheid gebruik heeft gemaakt door te vereisen dat een vervaardigd goed is voortgebracht (zie *Kamerstukken II*, 1995-96, 24703, nr. 3, p. 5). Anders dan [de belanghebbende] heeft gesteld, is de Nederlandse wetgever daarmee niet buiten de hem toekomende bevoegdheid getreden. De genoemde bepaling biedt als minimale eis voor toepassing van de uitzondering op de vrijstelling dat sprake is van een verbouwing (zie arrest Kozuba, r.o. 52 en 54; zie ook A-G Ettema, conclusie van 3 januari 2022, ECLI:NL:PHR:2022:6, Wollenstoffenfabriek, r.o. 4.25 e.v.). De invulling door de wetgever met het begrip vervaardigd valt daarbinnen.

20.3. Ten slotte is het niet zo dat als sprake is van een verbouwing als bedoeld in het arrest Kozuba, daaruit reeds volgt dat op grond van artikel 11, eerste lid, aanhef en onderdeel a, onder 1°, van de Wet OB sprake is van een belaste levering. Dit is duidelijk in strijd met het systeem van de Wet OB, en volgt ook niet uit de Btw-richtlijn. Of sprake is van een verbouwing als bedoeld in het arrest Kozuba kan daarom in het midden blijven.

20.4. Ook de stelling dat vanwege de toegevoegde waarde van de verbouwing sprake moet zijn van een belaste levering, is onjuist. Uit het voor de omzetbelasting relevante systeem van de Wet OB en dat van de Btw-richtlijn, zoals gekozen door de nationale wetgever en Europese richtlijn-gever, volgt dat die omstandigheid er op zich niet toe kan leiden dat omzetbelasting verschuldigd is. Overigens is de waardeestijging van het pand (bij verkrijging circa 58,8 miljoen) in ieder geval mede veroorzaakt door marktontwikkeling, zodat niet duidelijk is in welke mate sprake is geweest van toegevoegde waarde door de onderhavige verbouwing.

20.5. Het verzoek van eiseres om prejudiciële vragen te stellen wijst de rechtbank af. De juiste toepassing van het Unierecht ligt in deze zaak zodanig voor de hand dat geen redelijke twijfel mogelijk is."

2.8. De Rechtbank heeft belanghebbendes beroep ongegrond verklaard.

*Het Gerechtshof Amsterdam*¹⁰

2.9. In hoger beroep van de belanghebbende heeft het Hof verwezen naar uw inmiddels in de zaak HR BNB 2023/13¹¹ (zie 5.6 hieronder) gegeven antwoorden op de prejudiciële vragen van de Rechtbank Zeeland-West Brabant. U overwoog dat art. 12(2) Btw-richtlijn de lidstaten de bevoegdheid geeft om de

8 U heeft de prejudiciële vragen van de Rechtbank Zeeland-West-Brabant over de vervaardiging van een nieuwe onroerende zaak beantwoord op 4 november 2022, ECLI:NL:HR:2022:1577, BNB 2023/13 (zie 5.6 hieronder).

9 Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006, betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (Pb 2006, L 347, p. 1).

10 Gerechtshof Amsterdam 28 juni 2024, ECLI:NL:GHAMS:2024:1771, *Sdu Nieuws Belastingzaken* 2024/784, *NLF* 2024/1640, *NDFR Nieuws* 2024/1233, *NFR* 2024/1298 met noot Wolf, *FutD* 2024-1513, *Belastingadvies* 2024/16.4 en *V-N* 2024/40.1.6.

11 HR 4 november 2022, ECLI:NL:HR:2022:1577, BNB 2023/13 met noot Van Zadelhoff.

voorwaarden te stellen voor de toepassing van het criterium ‘vóór eerste ingebruikneming’ bij verbouwing van gebouwen en dat het arrest van het HvJ in de zaak *Kozuba Premium Selection*¹² niet aan die bevoegdheid heeft afgedaan omdat het HvJ met zijn omschrijving van de term ‘verbouwing’ (veranderingen van betekenis bedoeld om het gebruik van het gebouw te wijzigen of om de omstandigheden waaronder het wordt betrokken ingrijpend aan te passen) alleen een ondergrens aangaf van het bereik waarbinnen de lidstaten de criteria voor ‘eerste ingebruikneming’ na een verbouwing kunnen stellen. Volgens u kunnen alleen wijzigingen in de bouwkundige constructie, waaronder vervanging van (een deel van) de bouwkundige constructie, de conclusie rechtvaardigen dat een verbouwing zo ingrijpend is geweest dat daardoor in wezen een nieuw gebouw is ontstaan.

2.10. Maar volgens de belanghebbende volgt uit het ná uw prejudiciële antwoorden gewezen *Promo 54*-arrest¹³ van het HvJ (zie 5.8 hierna) dat u het *Kozuba*-arrest verkeerd heeft uitgelegd. Zij heeft het Hof Amsterdam daar echter niet van weten te overtuigen. Dat Hof is bij r.o. 55 van het *Kozuba*-arrest (zie 5.4 hieronder) gebleven, inhoudende dat het doel van de btw-richtlijn is om handelingen te belasten die de waarde van het betrokken goed beogen te verhogen en dat die toegevoegde waarde bij een oud gebouw ontstaat wanneer het dermate ingrijpend wordt verbouwd, dat het ‘op één lijn kan worden gesteld met een nieuw gebouw.’ Het Hof Amsterdam overwoog op die basis en die van HR BNB 2023/13:

“5.8. Het slot van r.o. 6.2.2 van [HR BNB 2023/23], in het bijzonder het gebruik van het woord ondergrens impliceert het bestaan van een zekere marge voor de lidstaten bij de invulling van het bedoelde criterium. Hieruit volgt, anders dan belanghebbende betoogt, dat de lidstaten bij de implementatie van artikel 12, lid 2, tweede alinea, van de Btw-richtlijn, tot op zekere hoogte, de voorwaarden voor de toepassing van het criterium vóór eerste ingebruikneming in het geval van verbouwingen zelf kunnen bepalen. Die invullingsruimte brengt mee dat van een direct werkende richtlijnbevestiging, zoals belanghebbende betoogt, geen sprake is. Een richtlijnbevestiging werkt immers alleen direct indien deze voldoende duidelijk en onvoorwaardelijk is en de lidstaten geen invullingsruimte laat. Het rechtstreekse beroep van belanghebbende op artikel 12, lid 2 van de Btw-richtlijn wordt daarom verworpen.”

Het Hof zag vervolgens op basis van HR BNB 2023/13 geen grond voor prejudiciële vragen aan het HvJ. De verbouwing had zijns inziens niet geleid tot in wezen nieuwbouw:

“5.10. (...). De inspecteur heeft, in het bijzonder met het rapport dat is gevoegd bij zijn tiendagenstuk in hoger beroep, aannemelijk gemaakt dat het aantal wijzigingen in de bouwkundige constructie beperkt is gebleven. (...). Het Hof legt het begrip bouwkundige constructie daarbij niet uit volgens de betekenis die deze term naar de mening van belanghebbende naar spraakgebruik heeft. Volgens de Hoge Raad moet immers worden vastgesteld wat er in bouwkundig opzicht met het bestaande gebouw is gebeurd (zie r.o. 6.4.1 van het arrest van 4 november 2022). Het begrip bouwkundig veronderstelt een zekere (des)kundigheid en met bouwkundige constructie wordt naar het oordeel van het Hof bedoeld op dat gedeelte van een bouwwerk dat ervoor zorgt dat het bouwwerk “blijft staan” door het voldoende dragend vermogen en stijfheid te geven. (...).5.12 Ter zitting bij het Hof heeft de taxateur, tevens bouwkundig ingenieur, van de Belastingdienst geloofwaardig verklaard dat alleen de vervanging van de hoekkolommen (I) kwalificeert als een in aanmerking te nemen wijziging van de bouwkundige constructie in de hiervoor bedoelde zin. Zij heeft onweersproken verklaard dat de aanleg van de entresol (VI) en de nieuwe trapgatlutsparingen (VII) weliswaar het aanbrengen van ravelen noodzakelijk maakten, maar dat daarmee geen wijzigingen van de bouwkundige constructie (in de in 5.10 bedoelde zin) waren gemoed. (...). De stelling van belanghebbende dat ook het leggen van nieuwe vloeren in de parkeergarage kwalificeert als een wijziging van de bouwkundige constructie, wordt door het Hof op grond van het vorenstaande verworpen. (...).

5.14. Alle overige factoren die door belanghebbende zijn genoemd (...) kunnen weliswaar aanwijzingen zijn voor de constatering dat een verbouwing in bouwkundig opzicht zo ingrijpend is geweest dat in wezen een nieuw gebouw is ontstaan, maar doorslaggevend zijn zij niet, noch op zichzelf, noch tezamen genomen, en noodzakelijk evenmin. (...)

12 HvJ EU 16 november 2017, na conclusie Campos Sánchez-Bordona, zaak C-308/16, ECLI:EU:C:2017:510, BNB 2018/26 met noot Van Zadelhoff (*Kozuba Premium Selection*).

13 HvJ EU 9 maart 2023, zaak C-239/22, ECLI:EU:C:2023:181, FED 2023/65 met noot Van der Wulp (*État belge en Promo 54*).

Dit oordeel treft evenzeer de subsidiaire stelling van belanghebbende. Zo veronderstellenderwijs wordt aangenomen dat de verdiepingen als zelfstandige onroerende zaken kunnen worden aangemerkt, kunnen deze verdiepingen (de entree op verdieping nul met entresol, verdieping -1, de eerste verdieping, verdieping 7 en 8, verdieping 9 en 10 en de parkeergarage) gelet op het vorenstaande, evenmin worden aangemerkt als in wezen nieuwbouw.”

2.11. Het Hof heeft belanghebbendes hogere beroep ongegrond verklaard.

3. *Het geding in cassatie*

3.1. De belanghebbende heeft tijdig en regelmatig beroep in cassatie ingesteld. De Staatssecretaris van Financiën heeft zich schriftelijk verweerd. De partijen hebben elkaar niet van re- en dupliek gediend.

3.2. De belanghebbende herhaalt dat uit het *Promo 54*-arrest volgt dat u in HR BNB 2023/13 het *Kozuba*-arrest verkeerd heeft uitgelegd. Het Hof heeft haar beroep op *Promo 54* ten onrechte onbehandeld gelaten. Uit r.o. 23 t/m 26 van *Promo 54* (zie 5.8 hieronder), volgt volgens haar dat elke ingrijpende verbouwing die bij levering waarde toevoegt voor de heffing van omzetbelasting als een nieuw gebouw moet worden aangemerkt, ongeacht of de betrokken lidstaat gebruik heeft gemaakt van de in art. 12(2) Btw-richtlijn geboden mogelijkheid en ongeacht de wijze waarop van die mogelijkheid gebruik is gemaakt. Het *Kozuba*-arrest behelst dus geen ondergrens van de term ‘verbouwing’, maar een definitie die lidstaten geen discretionaire ruimte laat voor afwijkende invulling. Hieruit volgt dat het lidstaten enkel is toegestaan een criterium te formuleren dat die definitie invult, maar niet om haar als ondergrens te zien en de lat hoger te leggen.

3.3. Het Hof is er volgens de belanghebbende ten onrechte vanuit gegaan dat zij zich rechtstreeks op art. 12(2) Btw-richtlijn beroept. Uit *Promo 54* vloeit immers voort dat die bepaling, of die nu geïmplementeerd is of niet, in feite zonder belang is voor de vraag onder welke omstandigheden sprake is van een eerste ingebruikneming in de zin van art. 11(1)(a) Wet OB. Daaruit volgt dat u het *Kozuba*-arrest verkeerd heeft uitgelegd en dat de Nederlandse invulling van het vervaardigingsbegrip het Unierecht schendt. De belanghebbende verwijst daarbij naar gelijklopende opvattingen in de fiscale literatuur (zie onderdeel 6 hieronder).

3.4. Gegeven de haars inziens redelijke twijfel over de juiste uitleg van het Unierecht, acht de belanghebbende u op basis van het HvJ-arrest *Consorzio Italian Management*¹⁴ gehouden om prejudiciële vragen aan het HvJ EU te stellen; ik neem aan alleen als u het niet met haar eens bent.

3.5. Volgens de *Staatssecretaris* heeft het Hof het geschil beoordeeld aan de hand van het rechtskader uit HR BNB 2023/13 en daarbij wel degelijk aandacht besteed aan het *Promo 54*-arrest, door het te plaatsen in het kader van het *Kozuba*-arrest. Hij ziet de door het Hof gekozen aanpak als logisch. De vraagstelling in *Promo 54* richtte zich in het bijzonder op de werking van de btw na verbouwing van gebouwen als een lidstaat geen gebruik heeft gemaakt van de hem in art. 12(2) Btw-richtlijn (een ‘kan’-bepaling) gegeven bevoegdheid. Nederland heeft wél gebruik gemaakt van die bevoegdheid. *Promo 54* bevat geen aanwijzingen van een inhoudelijke wijziging ten opzichte van het *Kozuba*-arrest. Zoals u in HR BNB 2023/13 overwoog, volgt uit *Kozuba* enkel de ondergrens van het begrip ‘verbouwing’, zodat de vervaardigingsvoorwaarde in art. 11(3)(b) Wet OB (oud) een correcte implementatie is. Volgens de *Staatssecretaris* voldoet het Nederlandse begrip vervaardiging in art. 11(3)(b) Wet OB aan de richtlijn en heeft *Promo 54* daarin geen wijziging gebracht.

4. *Wetstekst (2018)*¹⁵ en wetsgeschiedenis

4.1. De levering van een onroerende zaak in de periode vóór, op of uiterlijk twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikneming ervan is belast met omzetbelasting (nieuw gebouw). Levering van een gebouw op een later moment is in beginsel vrijgesteld van omzetbelasting (oud gebouw), maar de verkoper en de koper kunnen opteren voor belaste levering.

14 HvJ EU 6 oktober 2021, na conclusie Bobek, zaak C-561/19 (*Consorzio Italian Management*), ECLI:EU:C:2021:799, AB 2022/133 m.nt. Grimbergen, BNB 2022/48 met noot Wattel, JB 2021/179 m.nt. Krommendijk.

15 Het jaar van levering van de aandelen en daarmee het jaar waarvoor het beroep op de vrijstelling wordt gedaan.

“Art. 11 Wet OB¹⁶

1. Onder bij algemene maatregel van bestuur vast te stellen voorwaarden zijn van de belasting vrijgesteld:
 - a. de levering van onroerende zaken en van rechten waaraan deze zijn onderworpen, met uitzondering van:
 - 1° de levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het er bijbehorend terrein vóór, op of uiterlijk twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikneming, alsmede de levering van een bouwterrein
- (...)
3. Voor de toepassing van het eerste lid, onderdeel a, onder 1°:
 - (...)
 - b. wordt na de verbouwing van een gebouw de ingebruikneming als eerste ingebruikneming aangemerkt, indien door die verbouwing een vervaardigd goed is voortgebracht;
- (...).”

4.2. Een niet van btw vrijgestelde levering van een onroerende zaak (levering in de zin van art. 11(1)(a)(1°) Wet OB) is onder voorwaarden vrijgesteld van overdrachtsbelasting (samenloopvrijstelling). Art. 15(1)(a) Wet BvR bepaalt daartoe als volgt:

“Onder bij algemene maatregel van bestuur te stellen voorwaarden is van de belasting vrijgesteld de verkrijging:

- a. krachtens een levering als bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel a, onder 1°, van de Wet op de omzetbelasting 1968 of een dienst als bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel b, slotalinea, van die wet ter zake waarvan omzetbelasting is verschuldigd, tenzij het goed als bedrijfsmiddel is gebruikt en de verkrijger de omzetbelasting op grond van artikel 15 van de Wet op de omzetbelasting 1968 geheel of gedeeltelijk in aftrek kan brengen;
- (...).”

4.3. Art. 135(1)(j) Btw-richtlijn¹⁷ stelt de levering van een gebouw of gedeelte ervan en bijbehorend terrein vrij, met uitzondering van bouwterreinen:

“Art. 135(1)(j) Btw-richtlijn

1. De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:
 - j) de levering van een gebouw of een gedeelte ervan en van het bijbehorende terrein, met uitzondering van de in artikel 12, lid 1, punt a, bedoelde levering;”

4.4. Van de vrijstelling uitgezonderd en dus btw-belast is een levering als bedoeld in art. 12(1) Btw-richtlijn, waaronder de levering van een gebouw vóór eerste ingebruikneming. Volgens lid 2 kunnen de lidstaten de voorwaarden voor toepassing van het criterium ‘eerste ingebruikneming’ bepalen en daarmee de levering van een verbouwd gebouw aan btw onderwerpen:

Art. 12 Btw-richtlijn

- “1. De lidstaten kunnen als belastingplichtige aanmerken eenieder die incidenteel een handeling verricht in verband met de in artikel 9, lid 1, tweede alinea, bedoelde werkzaamheden, met name een van de volgende handelingen:
 - a) de levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het bijbehorende terrein vóór de eerste ingebruikneming;
 - b) de levering van een bouwterrein.
2. Voor de toepassing van lid 1, onder a), wordt als ‘gebouw’ beschouwd ieder bouwwerk dat vast met de grond is verbonden. De lidstaten kunnen de voorwaarden voor de toepassing van het in lid 1, onder a), bedoelde criterium op de verbouwing van gebouwen, alsmede het begrip ‘bijbehorend terrein’ bepalen.
De lidstaten kunnen andere criteria dan dat van de eerste ingebruikneming toepassen, zoals het tijdvak dat verloopt tussen de datum van voltooiing van het gebouw en die van eerste levering, of het tijdvak tussen de datum van eerste ingebruikneming en die van de daaropvolgende levering, mits deze tijdvakken niet langer duren dan onderscheidenlijk vijf en twee jaar.

¹⁶ Het derde lid is per 1 januari 2019 vernummerd naar het vijfde lid.

¹⁷ Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006, betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, p. 1).

3. Voor de toepassing van lid 1, onder b), wordt als 'bouwterrein' beschouwd, de door de lidstaten als zodanig omschreven al dan niet bouwrijp gemaakte terreinen."

Nederland heeft van de in art. 12(2) Btw-richtlijn geboden mogelijkheid gebruik gemaakt om andere criteria dan 'eerste ingebruikneming' toe te passen voor de uitzondering van de vrijstelling, door aan te sluiten bij het tijdvak tussen de datum van eerste ingebruikneming en de daaropvolgende levering (met een maximum van twee jaar) in art. 11(1)(a)(1') Wet OB en art. 11(3)(b) Wet OB.

- 4.5. Het in 4.1 hierboven geciteerde art. 11(3)(b) Wet OB is als volgt toegelicht:¹⁸

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

- 4.6. De Staatssecretaris heeft bij beleidsbesluit¹⁹ het volgende standpunt ingenomen terzake van 'vervaardigen' door 'verbouwen', verwijzende naar uw prejudiciële beslissing in HR *BNB* 2023/13 (zie 5.6 hieronder) en naar HvJ *Kozuba* (zie 5.4 hieronder), maar uiteraard niet naar het latere *Promo 54*-arrest van het HvJ (zie 5.8 hieronder):

"3.5.2. Voortbrenging vervaardigd goed door verbouwing

Als door een verbouwing van een (zelfstandig gedeelte van een) gebouw een vervaardigd goed is voortgebracht, wordt de ingebruikneming die daarna plaatsvindt als 'eerste ingebruikneming' aangemerkt.²⁰ De levering van een dergelijk (zelfstandig gedeelte van een) gebouw is dan ook van rechtswege belast tot twee jaar na die eerste ingebruikneming.

Vervaardiging houdt blijkens rechtspraak van het HvJ in dat een goed wordt voortgebracht dat tevoren niet bestond.²¹ Met betrekking tot een bestaand gebouw houdt dit criterium volgens de HR in dat slechts sprake is van een vervaardigd goed als door de werkzaamheden aan dat gebouw in wezen nieuwbouw heeft plaatsgevonden.²²

Voor de beoordeling of door verbouwingswerkzaamheden aan een gebouw in wezen een nieuw gebouw is ontstaan, moet worden vastgesteld wat er in bouwkundig opzicht met het bestaande gebouw is gebeurd. Alleen wijzigingen in de bouwkundige constructie, daaronder begrepen vervanging (van een deel) van de bestaande bouwkundige constructie, kunnen tot de conclusie leiden dat een verbouwing zo ingrijpend is geweest dat daardoor in wezen een nieuw gebouw is ontstaan.²³ Of zulke wijzigingen zodanig ingrijpend zijn geweest, is afhankelijk van de omstandigheden van het geval. Een verbouwing zal niet snel zo ingrijpend zijn dat daardoor in wezen een vervaardigd gebouw ontstaat. Wijzigingen in de (bouwkundige) identiteit, de uiterlijke herkenbaarheid en/of functie in de zin van aanwendingsmogelijkheden, de grootte van de gedane investeringen, de door verbouwing gerealiseerde meerwaarde en de naamsbekendheid van een gebouw voor en na de verbouwing kunnen, net als andere factoren, aanwijzingen zijn voor de constatering dat een verbouwing in bouw-

¹⁸ *Kamerstukken II* 1995/96, 24 703, nr. 3, p. 5 (MvT).

¹⁹ Besluit van 12 december 2023, nr. 2023-26908, *Staatscourant* 2023, 31602.

²⁰ Voetnoot in origineel: Artikel 11, vijfde lid, onderdeel b, van de wet.

²¹ Voetnoot in origineel: HvJ 14 mei 1985, C-139/84 (Van Dijk's Boekhuis), ECLI:EU:C:1985:195, pt. 20.

²² Voetnoot in origineel: HR 8 maart 2013, nr. 11/00701, ECLI:NL:HR:2013:BX664. Het arrest van het HvJ van 16 november 2017, C-308/16 (*Kozuba*), ECLI:EU:C:2017:869, brengt hier geen verandering in.

²³ Voetnoot in origineel: HR 4 november 2022, prejudiciële beslissing, nr. 22/01246, ECLI:NL:HR:2022:1577, HR 11 november 2022, nr. 20/01344, ECLI:NL:HR:2022:1609.

kundig opzicht zo ingrijpend is geweest dat in wezen een nieuw gebouw is ontstaan. Doorslaggevend zijn zij echter niet, niet op zichzelf, en ook niet tezamen genomen, en ook niet noodzakelijk. Voor de beoordeling of sprake is van een vervaardiging in het kader van een overeengekomen levering, is van belang welke werkzaamheden door de verkoper jegens de koper zijn overeengekomen.”

5. Rechtspraak

5.1. In *Van Dijk's Boekhuis*²⁴ heeft het HvJ de term ‘vervaardigen’ in de (oude) btw-richtlijn uitgelegd. Dat boekhuis herstelde gebruikte schoolboeken en bracht de afnemer het verlaagde btw-tarief in rekening voor levering van boeken. De vraag was of de reparaties een vervaardigd goed opleverden of dienstverlening met betrekking tot een (voort)bestaand goed inhielden. Het HvJ antwoordde:

“Er is slechts sprake van het vervaardigen van een werk in roerende staat in de zin van artikel 5, lid 2, sub d, van richtlijn nr. 67/228 van de Raad van 11 april 1967 (PB 1967, blz. 1303), en artikel 5, lid 5, sub a, van richtlijn nr. 77/388 van de Raad van 17 mei 1977 (PB 1977, L 145, blz. 1), betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting, indien een opdrachtnemer een nieuw goed maakt uit materialen die de opdrachtgever hem heeft verstrekt. Er is 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.”

U oordeelde in uw eendarrest²⁵ dat van de reparaties niet kon worden gezegd dat zij goederen hadden doen ontstaan waarvan de functie volgens in het maatschappelijk verkeer gangbare opvattingen verschilde van de functie die de verstrekte materialen hadden (beschadigde of uiteengevallen boeken) omdat het gebruik dat van uiteengevallen boeken kan worden gemaakt niet verschilt van het gebruik dat er na reparatie van gemaakt kan worden, ook niet als de boeken door de reparatie (zo goed) “als nieuw” zijn.

Van Dijk's boekhuis (1995) betrof art. 5(2)(d) van de Tweede BTW-Richtlijn van 11 april 1967, dat als volgt luidde [curs. PJW]:

“Als leveringen in de zin van lid 1 worden eveneens beschouwd: (...) de oplevering van een werk in roerende staat door de fabrikant van dat werk, dat wil zeggen de afgifte door de opdrachtnemer aan de opdrachtgever van een roerend goed dat hij heeft *vervaardigd* met behulp van stoffen of voorwerpen, welke daartoe door de laatste aan de opdrachtnemer zijn verstrekt, ongeacht of de opdrachtnemer al dan niet een deel van de gebruikte materialen heeft verschaft;”

5.2. HR *BNB* 2011/42 (Kinderdagverblijf)²⁶ betrof een v.o.f. die zich bezig hield met (van btw vrijgestelde) kinderopvang. Zij verkreeg een woon/winkelpand dat zij verbouwde tot kinderdagverblijf waarbij de voorpui op de begane grond werd vernieuwd en een speelterrein werd aangelegd. Het uiterlijk van het pand bleef nagenoeg onveranderd. Aan de v.o.f. werd een naheffingsaanslag opgelegd wegens het in eigen bedrijf vervaardigen van een goed als bedoeld in art. 3(1)(h) Wet OB. Het Hof Den Bosch oordeelde dat het pand na de verbouwing niet kan worden vereenzelvigd met het pand zoals dat voor de verbouwing bestond en dat derhalve door deze verbouwing een goed is ontstaan dat tevoren niet bestond. U zag dat anders:

“3.3.1. (...). Blijkens het (...) vermelde arrest van het Hof van Justitie [*Van Dijk's Boekhuis*; PJW] is van vervaardiging in de zin van deze bepaling sprake indien een goed wordt voortgebracht dat tevoren niet bestond. Met betrekking tot onroerende zaken betekent dit – uitgaande van het spraakgebruik, zoals het Hof van Justitie in bedoeld arrest als maatstaf voorhoudt – dat slechts sprake is van vervaardiging van een goed, indien door de werkzaamheden aan de onroerende zaak in wezen nieuwbouw heeft plaatsgevonden. Door voor de beantwoording van de vraag of bij belanghebbende sprake was van vervaardiging in de zin van artikel 3, lid 1, letter h, van de Wet beslissend te achten of het pand al dan niet is te vereenzelvigen met het pand zoals dat bestond voor de verbouwing, heeft het Hof blijk gegeven van een onjuiste rechtsopvatting. 's Hof's uitspraak kan derhalve niet in stand blijven.”

In HR 23 september 2016, ECLI:NL:HR:2016:2137 (Orthopedische schoenen) overwoog u vervolgens:

24 HvJ 14 mei 1985, zaak C-139/84, ECLI:EU:C:1985:195, *BNB* 1985/335 met noot Ploeger (*Van Dijk's Boekhuis*).

25 HR 2 oktober 1985, na conclusie Van Soest, ECLI:NL:HR:1985:AW8183, *BNB* 1985/336 met noot Ploeger.

26 HR 19 november 2010, na conclusie Van Hilten, ECLI:NL:HR:2010:BM6681, *BNB* 2011/42 met noot Bijl (*Kinderdagverblijf*).

“3.2. (...). Anders dan het middel (...) betoogt houdt het arrest *BNB* 2011/42 [Kinderdagverblijf; PJW] niet in dat met betrekking tot het begrip vervaardigen voor onroerende zaken een andere maatstaf geldt dan voor roerende zaken.”

5.3. De literatuur is niet unisono over de geschiktheid en de invulling van de term ‘in wezen nieuwbouw’. U zie de conclusie van mijn ambtgenoot Ettema voor *HR BNB* 2023/14 (Wolstoffenfabriek),²⁷ die in r.o. 3.8 op haar beurt de conclusie van mijn voormalig ambtgenoot Van Hilten voor *HR BNB* 2013/111²⁸ citeert.

5.4. De Poolse zaak *Kozuba*²⁹ betrof een ‘woongebouw’ dat in 1992 was neergezet. Het gebouw werd in 2005 ingebracht in de vennootschap Kozuba en daarna verbouwd voor circa 55% van de beginwaarde ervan. In juli 2007 administreerde Kozuba het gebouw als zelfstandig vast activum en in januari 2009 verkocht zij het aan een derde. De Poolse omzetbelastingwet omschreef ‘eerste ingebruikneming’ van onroerend goed als de overdracht voor gebruik, in de uitoefening van belastbare handelingen, aan de eerste verwerver of gebruiker van een gebouw, een bouwwerk of een gedeelte ervan, nadat het is opgericht of verbeterd, als de uitgaven voor de verbetering ten minste 30% van de beginwaarde bedroegen. In geschil was of de levering in 2009 op die basis was belast met btw. Volgens Kozuba ging het om vrijgestelde verkoop van een oud gebouw. Volgens de fiscus daarentegen was het gebouw na de verbouwing weliswaar boekhoudkundig vanaf 31 juli 2007 bestemd voor gebruik door de vennootschap zelf, maar hadden vanaf die datum geen belastbare handelingen plaatsgevonden, zodat de datum van ‘eerste ingebruikneming’ na verbouwing niet 31 juli 2007 was, maar 15 januari 2009, de datum van de eerste belastbare handeling in verband met het gebouw na verbouwing, nl. de verkoop ervan. Volgens het HvJ blijkt uit de ontstaansgeschiedenis van de btw-richtlijn niet dat het gebruik van een onroerend goed door de eigenaar moet plaatsvinden in het kader van een belastbare handeling. Levering tot twee jaar na eerste ingebruikneming is hoe dan ook belast. Over de term ‘verbouwing’, die niet wordt omschreven in de btw-richtlijn, overwoog hij dat een gebouw op zijn minst veranderingen van betekenis moet hebben ondergaan die zijn bedoeld om het gebruik ervan te wijzigen of om de omstandigheden waaronder het wordt betrokken ingrijpend aan te passen. Een criterium van 30% van de oorspronkelijke waarde om te beoordelen of een pand zodanig is verbouwd dat het daarna (weer) voor het eerst in gebruik wordt genomen, is op zichzelf niet in strijd met de richtlijn (maar de regel dat ‘eerste ingebruikneming’ pas geschiedt bij belast handelen is dat wel). Over ‘eerste ingebruikneming’ en ‘verbouwen’ overwoog het HvJ:

“37. Wat (...) het begrip ‘eerste ingebruikneming’ betreft, moet worden opgemerkt dat dit begrip is opgenomen in artikel 12 van de btw-richtlijn, waarin het evenwel niet wordt omschreven. (...).

41. Zoals (...) blijkt uit de totstandkomingsgeschiedenis van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) (...) – die relevant blijft met het oog op de uitlegging van de btw-richtlijn – moet in de context van de vrijstellingen waarin artikel 135, lid 1, onder j), van deze laatste voorziet, het criterium van de ‘eerste ingebruikneming’ van een gebouw aldus worden opgevat dat het verwijst naar het eerste gebruik van het goed door de eigenaar of de huurder ervan. In die totstandkomingsgeschiedenis wordt uiteengezet dat dit criterium is aangehouden als (...) beslissend voor het tijdstip waarop het product het productieproces verlaat en in de consumptiesector terechtkomt. Uit de analyse van de ontstaansgeschiedenis blijkt echter niet dat het gebruik van dat goed door de eigenaar ervan moet plaatsvinden in het kader van een belastbare handeling.

42. Voorts moet, wat de context van die bepaling betreft, worden vastgesteld dat volgens overweging 7 van de btw-richtlijn het gemeenschappelijke btw-stelsel – zelfs indien de tarieven en vrijstellingen niet volledig worden geharmoniseerd – uiteindelijk mededingsneutraal moet zijn (...). Ook blijkt uit overweging 35 van die richtlijn dat een gemeenschappelijke lijst van vrijstellingen dient te worden vastgesteld met het oog op een vergelijkbare inning van de eigen middelen in alle lidstaten.

43. Bijgevolg staat het beginsel van fiscale neutraliteit, waarin de Uniewetgever het algemene beginsel van gelijke behandeling op btw-gebied tot uitdrukking heeft gebracht (...) eraan in de weg

27 *HR* 11 november 2022, na conclusie Ettema, ECLI:NL:HR:2022:1609, *BNB* 2023/14 met noot Van Zadelhoff.

28 *HR* 8 maart 2013, na conclusie Van Hilten, ECLI:NL:HR:2013:BX6640, *BNB* 2013/111 met noot Van Zadelhoff.

29 *HvJ* EU 16 november 2017, na conclusie Campos Sánchez-Bordona, zaak C-308/16, ECLI:EU:C:2017:510, *BNB* 2018/26 met noot Van Zadelhoff (*Kozuba Premium Selection*).

dat het stelsel van belastingvrijstellingen, zoals dat is omgezet in de nationale regelingen, naargelang van de lidstaat anders wordt toegepast.

44. Tot slot wordt met de btw-vrijstellingen beoogd een vergelijkbare inning van de eigen middelen van de Unie in alle lidstaten mogelijk te maken. Hieruit volgt dat hoewel artikel 135, lid 1, onder j), van de btw-richtlijn juncto artikel 12 ervan (waaraan het refereert) naar de door de lidstaten vastgestelde voorwaarden voor vrijstelling verwijst, de in die bepaling bedoelde vrijstellingen dienen te berusten op zelfstandige begrippen van Unierecht, opdat de btw-grondslag op uniforme wijze en volgens gemeenschappelijke regels kan worden bepaald (...).

45. Daaruit volgt (...) dat ofschoon artikel 12, lid 2, van de btw-richtlijn de lidstaten toestaat de voorwaarden te bepalen voor de toepassing van het in lid 1, onder a), van dat artikel bedoelde criterium op de verbouwing van gebouwen, wat met name de levering van een gebouw vóór de eerste ingebruikneming betreft, die bepaling niet in die zin kan worden uitgelegd dat de lidstaten een zodanige beoordelingsmarge hebben dat zij in hun nationale wettelijke regelingen het begrip 'eerste ingebruikneming' zelf kunnen wijzigen, omdat dan het gevaar bestaat dat die vrijstelling haar nuttig effect wordt ontnomen.

46. Uit het onderzoek van de bewoordingen van artikel 12 en artikel 135, lid 1, onder j), van de btw-richtlijn in combinatie met het onderzoek van de context en de doelstellingen van die richtlijn blijkt dus dat deze richtlijn de lidstaten niet de mogelijkheid biedt om de daarin bepaalde vrijstellingen afhankelijk te stellen van voorwaarden of te beperken.

47. Hieruit volgt dat de lidstaten met name niet gerechtigd zijn de btw-vrijstelling voor de levering van een gebouw die plaatsvindt na de eerste ingebruikneming ervan afhankelijk te stellen van de niet in de btw-richtlijn genoemde voorwaarde dat die eerste ingebruikneming heeft plaatsgevonden in het kader van een belastbare handeling.

48. Wat (...) de mogelijkheid voor de lidstaten ex artikel 12, lid 2, van de btw-richtlijn betreft om de voorwaarden te bepalen voor de toepassing van het in lid 1, onder a), (...) bedoelde criterium van de 'eerste ingebruikneming' op de verbouwing van gebouwen, moet erop worden gewezen dat met het opleggen van een kwantitatief criterium, volgens hetwelk de kosten van een dergelijke verbouwing een zeker percentage moeten bedragen van de beginwaarde van het betrokken gebouw – in casu minstens 30% van die beginwaarde – wil btw-plicht ontstaan, die mogelijkheid tot uitvoering wordt gebracht.

49. In het onderhavige geval blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat het betrokken gebouw is gerenoveerd en dat de kosten van die renovatie méér dan 30% van de beginwaarde van het gebouw bedroegen.

50. (...) dient bijgevolg te worden nagegaan wat het in artikel 12, lid 2, van de btw-richtlijn vervatte begrip 'verbouwing' uit kwalitatief oogpunt precies inhoudt.

51. In dat verband moet worden opgemerkt dat de btw-richtlijn geen definitie geeft van het begrip „verbouwing”.⁵² Die term mag dan niet eenduidig zijn – zoals wordt bevestigd door de verschillende taalversies ervan, waaronder het Engelse „conversions”, het Duitse „Umbauten”, het Roemeense „transformări” en het Poolse „przebudowa” – hij suggereert op zijn minst dat het betrokken gebouw veranderingen van betekenis moet hebben ondergaan, die zijn bedoeld om het gebruik ervan te wijzigen of om de omstandigheden waaronder het wordt betrokken, ingrijpend aan te passen.⁵³ Die uitlegging van het begrip „verbouwing” vindt steun in de rechtspraak van het Hof volgens welke de levering van een onroerende zaak bestaande uit een terrein en een oud gebouw waarvan de vervaardiging tot een nieuw gebouw gaande is, van btw is vrijgesteld, wanneer het oude gebouw op het tijdstip van de levering slechts gedeeltelijk is gesloopt en, althans gedeeltelijk, nog in gebruik is (arrest van 12 juli 2012, J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, EU:C:2012:461, punt 39).⁵⁴ Het begrip „verbouwing” omvat dus met name het geval waarin voltooide of voldoende gevorderde werkzaamheden hebben plaatsgevonden waarna het betrokken gebouw voor andere doeleinden zal worden gebruikt.⁵⁵ De uitlegging van het begrip „verbouwing” in punt 52 van het onderhavige arrest sluit overigens aan bij het doel van de btw-richtlijn, dat er met name in bestaat een handeling te belasten die de waarde van het betrokken goed beoogt te verhogen. Zoals de advocaat-generaal in wezen heeft uiteengezet in de punten 71 en 72 van zijn conclusie, resulteert die toegevoegde waarde in het geval van nieuwe gebouwen uit bouwwerkzaamheden die de materiële werkelijkheid ingrijpend wijzigen

doordat zij de overgang bewerkstelligen van een onbebouwd stuk grond of een nog niet eens bouwrijp gemaakt stuk grond naar een bewoonbaar gebouw. Voor een oud gebouw ontstaat die toegevoegde waarde wanneer het dermate ingrijpend wordt verbouwd, dat het op één lijn kan worden gesteld met een nieuw gebouw.⁵⁶ In casu is voor de omzetting van het begrip „verbouwing” van artikel 12, lid 2, van de btw-richtlijn in Pools recht, in artikel 2, punt 14, van de btw-wet gebruik gemaakt van het begrip „verbetering”.⁵⁷ Mits laatstgenoemd begrip door de nationale rechters aldus wordt uitgelegd dat het synoniem is met de term „verbouwing” in de in punt 52 van dit arrest gepreciseerde zin, kan dat terminologieverschil op zichzelf beschouwd er evenwel niet toe leiden dat de btw-wet onverenigbaar is met de btw-richtlijn.⁵⁸ In dit geval bedroegen de uitgaven voor de „verbetering” van het betrokken gebouw 55 % van de beginwaarde ervan. Hoewel een dergelijk percentage reeds vooraf suggereert dat de aan het gebouw aangebrachte wijzigingen er wegens hun omvang aan hebben kunnen bijdragen dat de omstandigheden waaronder het wordt betrokken aanzienlijk zijn veranderd, staat het aan de nationale rechter om op basis van de bewijsstukken waarover hij beschikt, te beoordelen in hoeverre de in het hoofdgeding aan de orde zijnde „verbetering” heeft geleid tot een verandering van betekenis aan dat gebouw in de in punt 52 van dit arrest gepreciseerde zin.”

5.5. Over de vraag of Nederland wel (EU-rechtelijk correct) de kan-bepaling in art. 12(2) Btw-richtlijn heeft gebruikt, lopen de meningen in de literatuur uiteen. Ik verwijs naar de conclusie van mijn ambtgenoot Ettema voor HR *BNB* 2023/14 (Wolstoffenfabriek)³⁰, onderdelen 4.6 t/m 4.38.

5.6. In de zaak HR *BNB* 2023/13³¹ heeft u prejudiciële vragen van de Rechtbank Zeeland-West-Brabant beantwoord over ‘in wezen nieuwbouw’. De zaak betrof een kantoorgebouw dat was verbouwd tot hotel en daarna was overgedragen. Dat gebouw was vóór verbouwing € 4,8 mln waard. De verbouwing kostte circa € 7 mln en na de verbouwing was het circa € 16 mln waard. In geschil was of met de verbouwing een goed was vervaardigd in de zin van art. 11(3)(b) Wet OB. De belanghebbende meende van wel, waardoor haar verkrijging zou zijn vrijgesteld van overdrachtsbelasting op grond van de samenloopvrijstelling. De Inspecteur deelde die opvatting niet. De Rechtbank wilde weten aan de hand van welke criteria moet worden beoordeeld of werkzaamheden aan een onroerende zaak ‘in wezen nieuwbouw’ zijn. U antwoordde als volgt:

“6.3. (...). Met de woorden “in wezen nieuwbouw” wordt niets anders tot uitdrukking gebracht dan dat als gevolg van verbouwingswerkzaamheden een vervaardigd – en dus een in wezen nieuw – gebouw moet zijn ontstaan, dat wil zeggen dat het resultaat van de verbouwing op één lijn moet kunnen worden gesteld met een nieuw gebouw.

6.4.1. Bij de beantwoording van de vraag of in wezen een nieuw gebouw is ontstaan, moet worden vastgesteld wat er in bouwkundig opzicht met het bestaande gebouw is gebeurd.³² Alleen wijzigingen in de bouwkundige constructie, daaronder begrepen vervanging (van een deel) van de bestaande bouwkundige constructie, kunnen de conclusie rechtvaardigen dat een verbouwing zo ingrijpend is geweest dat daardoor in wezen een nieuw gebouw is ontstaan. Of zulke wijzigingen zodanig ingrijpend zijn geweest, is afhankelijk van de omstandigheden van het geval. Een verbouwing zal niet snel zó ingrijpend zijn dat daardoor in wezen een vervaardigd gebouw in de zin van artikel 11, lid 3, letter b, van de Wet OB ontstaat.

6.4.2. De overige door de Rechtbank in haar prejudiciële vraag 1 vermelde factoren – te weten wijzigingen in de bouwkundige identiteit/uitelijke herkenbaarheid, wijzigingen in functie in de zin van aanwendingsmogelijkheden, de grootte van de gedane investeringen en de door verbouwing gerealiseerde meerwaarde – kunnen, evenals andere factoren aanwijzingen zijn voor de constatering dat een verbouwing in bouwkundig opzicht zo ingrijpend is geweest dat in wezen een nieuw gebouw is ontstaan. Doorslaggevend zijn zij niet, noch op zichzelf, noch tezamen genomen, en noodzakelijk evenmin.”

De Nederlandse implementatie was daarmee volgens u ook in het licht van het geciteerde *Kozuba*-arrest van het HvJ binnen de EU-rechtelijke kaders van art. 12(2) Btw-richtlijn gebleven:

30 HR 11 november 2022, na conclusie Ettema, ECLI:NL:HR:2022:1609, *BNB* 2023/14 met noot Van Zadelhoff.

31 HR 4 november 2022, ECLI:NL:HR:2022:1577, *BNB* 2023/13 met noot Van Zadelhoff.

32 Voetnoot in origineel: Vgl. HR 10 februari 1999, ECLI:NL:HR:1999:AA2670, rechtsoverweging 3.2.

“6.2.2. Met artikel 11, lid 3, aanhef en letter b, van de Wet OB heeft de wetgever gebruik gemaakt van de bevoegdheid die artikel 12, lid 2, tweede alinea, van BTW-richtlijn 2006 de lidstaten biedt. Deze tweede alinea bepaalt dat de lidstaten de voorwaarden voor de toepassing van het criterium ‘vóór eerste ingebruikneming’ in het geval van verbouwing van gebouwen zelf kunnen bepalen. Hieraan doet de uitleg van het hiervoor bedoelde begrip verbouwing in het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie van 16 november 2017, Kozuba Premium Selection sp.z o.o., C-308/162, niet af. Met die uitleg heeft het Hof van Justitie namelijk alleen de ondergrens gegeven voor de gevallen waarin lidstaten een regeling kunnen treffen met betrekking tot de invulling van het criterium ‘vóór eerste ingebruikneming’ van een gebouw, en heeft het geen eisen gesteld aan de voorwaarden die de lidstaten overigens aan die regeling verbinden.”

5.7. Een week na dit prejudiciële antwoord wees u arrest in de zaak *Wolstofffabriek* (HR BNB 2023/14)³³ over dezelfde kwestie. Die zaak betrof een voormalige wolstofffabriek die in vier bouwdelen was ontwikkeld tot *retail*-centrum. De koper meende dat die ontwikkeling in wezen had geresulteerd in nieuwbouw. Volgens de Inspecteur daarentegen was er slechts gerenoveerd. In lijn met de conclusie van mijn ambtgenoot Ettema oordeelde u in die zaak dat in wezen nieuwbouw was ontstaan, dat de eerste ingebruikneming daarom btw-belast was en dat de samenloopvrijstelling van overdrachtsbelasting dus van toepassing was:

“2.1.4. De door de projectontwikkelaar met betrekking tot bouwdeel B1 uitgevoerde werkzaamheden hielden het volgende in. De originele fabrieksstraat van 330 meter lang is voor ten minste een derde deel aan beide uiteinden gesloopt zodat daarvan 140 meter is behouden. Dit deel van de fabrieksstraat is onderverdeeld in tien vakken van veertien meter breed. In ieder vak zijn doorgangen van tien meter breed aangebracht die de entrees van de diverse winkels vormen. Alle binnenmuren zijn verwijderd om het ruimtelijke effect en de lichtinval te verbeteren. Deze binnenmuren hadden een dragende functie. Het dak is geheel vernieuwd waarbij het de kenmerkende vorm heeft behouden (zogenoemde zaagtanddaken). De gietijzeren zuilen zijn gerepareerd dan wel vervangen door nieuwe indien de oude te veel erosie vertoonden. Er zijn nieuwe staalconstructies aangebracht ter uitbreiding van het benodigde draagvermogen voor het nieuwe dak. De vloer is grotendeels vernieuwd. De draagkracht van de vloer is verhoogd van 400 kilogram per m² naar 1.000 kilogram per m². Onder de vloer is daartoe de fundering aangepast en vervangen. Het dak en de vloer van het ketelhuis zijn volledig vervangen en er zijn in pandig nieuwe dragende constructies aangebracht.

2.2. Het Hof heeft geoordeeld dat de vrijstelling van artikel 15, lid 1, letter a, van de Wet BRV niet van toepassing is op de verkrijging van bouwdeel B1 omdat belanghebbende niet een vervaardigd goed in de zin van artikel 11, lid 3, letter b, van de Wet OB heeft verkregen. Volgens het Hof heeft door deze werkzaamheden niet ‘in wezen nieuwbouw’ als bedoeld in het arrest van de Hoge Raad van 19 november 2010, ECLI:NL:HR:2010:BM6681, plaatsgevonden. Het Hof heeft daartoe overwogen dat de uitgevoerde werkzaamheden gericht zijn geweest op het terugbrengen dan wel het behouden van de kenmerkende monumentale eigenschappen van bouwdeel B1 en dat de werkzaamheden hebben bestaan uit restauratie-, onderhouds- en reparatiewerkzaamheden die, hoe ingrijpend ook, niet hebben geleid tot het ontstaan van een goed dat tevoren niet bestond. Het Hof heeft hierbij in aanmerking genomen dat bouwdeel B1 de identiteit van de voormalige fabriek heeft behouden en dat het gebouw in zijn huidige vorm in het spraakgebruik nog steeds onder de naam van de oude fabriek bekend staat. Het feit dat bedrijfseconomische alsmede bouwtechnische keuzes hebben geleid tot aanzienlijke constructieve aanpassingen en bijbehorende investeringen, doet daaraan naar het oordeel van het Hof niet af. Volgens het Hof volgt uit de rechtspraak van de Hoge Raad niet dat voor ‘in wezen nieuwbouw’ doorslaggevend is dat en in hoeverre aan een onroerende zaak constructieve wijzigingen hebben plaatsgevonden, en voorts dat een functiewijziging van een gebouw op zichzelf niet is vereist om te kunnen spreken van in wezen nieuwbouw, noch dat een functiewijziging van doorslaggevend belang is.(...).

2.3.2. Bij de beantwoording van de vraag of in wezen een nieuw gebouw is ontstaan, moet worden vastgesteld wat er in bouwkundig opzicht met het bestaande gebouw is gebeurd. Alleen wijzigingen in de bouwkundige constructie, daaronder begrepen vervanging (van een deel) van de bestaande bouwkundige constructie, kunnen de conclusie rechtvaardigen dat een verbouwing zo ingrijpend is geweest dat daardoor in wezen een nieuw gebouw is ontstaan. Of zulke wijzigingen zodanig ingrijpend zijn geweest, is afhankelijk van de omstandigheden van het geval. Factoren zoals de eventuele

33 HR 11 november 2022, na conclusie Ettema, ECLI:NL:HR:2022:1609, BNB 2023/14 met noot Van Zadelhoff.

functiewijziging, de (bouwkundige) identiteit, de uiterlijke herkenbaarheid of de naamsbekendheid van een gebouw voor en na de verbouwing kunnen aanwijzingen zijn voor de constatering dat een verbouwing in bouwkundig opzicht zo ingrijpend is geweest dat in wezen een nieuw gebouw is ontstaan. Zij zijn voor die beoordeling echter niet doorslaggevend, noch op zichzelf, noch tezamen genomen, en evenmin noodzakelijk.³⁴

2.4.1. Uit hetgeen hiervoor in 2.3.2 is overwogen, volgt dat het Hof is uitgegaan van een onjuiste rechtsopvatting door niet de ingrijpendheid van de bouwkundige veranderingen doorslaggevend te achten voor de beoordeling of aan belanghebbende een vervaardigd gebouw in de zin van artikel 11, lid 3, letter b, van de Wet OB is geleverd. (...)

2.4.2 (...). De hiervoor in 2.1.4 omschreven werkzaamheden houden zodanig ingrijpende wijzigingen in de bouwkundige constructie in dat geen andere conclusie mogelijk is dan dat de werkzaamheden aan bouwdeel B1 hebben geleid tot 'in wezen nieuwbouw' en dus tot een vervaardigd gebouw in de zin van artikel 11, lid 3, letter b, van de Wet OB."

5.8. De Belgische zaak *Promo 54*³⁵ betrof een bouwproject van twee samenwerkende vennootschappen – Promo 54 en Immo 2020 – die een oude school hadden verbouwd tot appartementen en kantoren. De samenwerkingsovereenkomst bepaalde dat Immo 2020, eigenaar van terrein en gebouw, Promo 54 opdracht gaf om te verbouwen en de appartementen te verkopen. De bedoeling was kennelijk om enerzijds een reeds lang bestaande onroerende zaak te leveren (btw-vrijgesteld) en daarnaast een renovatiedienst te leveren (6% btw). De Belgische fiscus, Rechtbank en Hof vonden dat echter een kunstmatige opsplitsing uitsluitend om fiscale redenen van wat in wezen één transactie was en oordeelden dat het om levering van nieuwe appartementen ging, waarvoor het 21%-tarief zou gelden. Daarmee stond nog niet vast dat die levering ook btw-belast was. De vraag was of er een (nieuwe) eerste ingebruikneming was en of dat beslissend was, gegeven dat België art. 12(2) Btw-richtlijn niet had omgezet in nationale wetgeving. Promo 54 meende dat elk gebouw vanaf de eerste ingebruikneming zijn 'nieuw' karakter verliest omdat België geen gebruik heeft gemaakt van de mogelijkheid ex art. 12(1)(a) btw-richtlijn om de voorwaarden te bepalen waaronder het criterium 'eerste ingebruikneming' kan worden toegepast bij de verbouwing van gebouwen. Daarzonder kan de fiscus 'eerste ingebruikneming' niet uitbreiden tot de ingebruikneming van een gerenoveerd gebouw dat immers al eerder, bij het ontstaan van het gebouw, voor het eerst in gebruik was genomen, aldus Promo 54. Het Belgische Hof van Cassatie vroeg het HvJ of inderdaad bij niet-gebruik van art. 12(1)(a) btw-richtlijn de levering van eerder in gebruik genomen gebouwen ook na (ingrijpende) ver(nieuw)bouw onbelast blijft. Het HvJ antwoordde:

"21. De ratio legis van die bepalingen [art. 135(1)(j) juncto art. 12(1)(a) btw-richtlijn; PJW] moet worden gezocht in het feit dat de verkoop van een oud gebouw nauwelijks toegevoegde waarde genereert. De verkoop van een gebouw nadat het reeds een eerste keer aan een eindverbruiker was geleverd en waarbij die levering het einde van het productieproces aanduidde, levert immers geen toegevoegde waarde van betekenis op, zodat die verkoop in beginsel dient te worden vrijgesteld (...).

22. De btw-richtlijn voert het begrip „eerste ingebruikneming” in artikel 12, lid 1, onder a), in zonder het daarbij te definiëren, maar de stukken betreffende de voorbereidende werkzaamheden van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) (...) die nog steeds relevant zijn voor de btw-richtlijn, geven aan dat het criterium van de „eerste ingebruikneming” van een gebouw moet worden geacht overeen te komen met het eerste gebruik van het goed door de eigenaar of de huurder.

23. Voor zover de levering van een oud gebouw dat een verbouwing heeft ondergaan, net als de levering van een nieuw gebouw vóór de eerste ingebruikneming ervan, toegevoegde waarde genereert, voldoet zij aan het criterium van de „eerste ingebruikneming” als bedoeld in artikel 12, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn en levert zij een belastbare handeling op.

24. Hoewel artikel 12, lid 2, tweede alinea, van de btw-richtlijn de lidstaten dus toestaat om de voorwaarden te bepalen voor de toepassing van het criterium van de „eerste ingebruikneming” op de verbouwing van gebouwen, kan deze bepaling evenwel niet in die zin worden uitgelegd dat de lidstaten het begrip „eerste ingebruikneming” als zodanig mogen wijzigen in hun nationale wetgeving, omdat anders afbreuk wordt gedaan aan het nuttig effect van de vrijstelling van artikel 135, lid 1, onder j),

34 Voetnoot in origineel: Vgl. Hoge Raad 4 november 2022, ECLI:NL:HR:2022:1577, rechtsoverwegingen 6.4.1 en 6.4.2.

35 HvJ EU 9 maart 2023, zaak C-239/22, ECLI:EU:C:2023:181, FED 2023/65 met noot Van der Wulp (*État belge en Promo 54*).

van die richtlijn (zie in die zin arrest van 16 november 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, punt 45).

25. Aldus heeft het Hof het begrip „verbouwing van gebouwen” nader omlind waar het heeft geoordeeld dat het betrokken gebouw veranderingen van betekenis moet hebben ondergaan die zijn bedoeld om het gebruik ervan te wijzigen of om de omstandigheden waaronder het wordt betrokken ingrijpend aan te passen (zie in die zin arrest van 16 november 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, punt 52).

26. Op voorwaarde dat de draagwijdte van dit begrip in acht wordt genomen, kunnen de lidstaten gebruikmaken van de hun bij artikel 12, lid 2, tweede alinea, van de btw-richtlijn geboden mogelijkheid door bijvoorbeeld een kwantitatief criterium op te leggen volgens hetwelk de kosten van een dergelijke verbouwing een bepaald percentage van de beginwaarde van het betrokken gebouw moeten bedragen om tot toepassing van btw te leiden (zie in die zin arrest van 16 november 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, punt 48).

27. Hoewel de Belgische wetgever in casu geen gebruik heeft gemaakt van deze mogelijkheid door dergelijke dwingende bepalingen vast te stellen, heeft de Belgische administratie in haar bestuurlijke praktijk met betrekking tot artikel 44, § 3, 1°, van het Btw-Wetboek oude gebouwen die dermate verbouwd zijn dat zij de kenmerken van een nieuw gebouw vertonen, gelijkgesteld met nieuwe gebouwen.

28. Het is juist dat volgens vaste rechtspraak van het Hof het bij de omzetting van een richtlijn van bijzonder belang is dat met het oog op het vereiste van rechtszekerheid de rechtspositie van particulieren duidelijk en nauwkeurig is, zodat deze al hun rechten kunnen kennen en zo nodig voor de nationale rechter kunnen doen gelden (arrest van 7 juni 2007, Commissie/Griekenland, C-178/05, EU:C:2007:317, punt 33 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

29. Dat betekent echter niet, voor zover de betrokken lidstaat geen gebruik heeft gemaakt van de in artikel 12, lid 2, tweede alinea, van de btw-richtlijn geboden mogelijkheid om de voorwaarden voor de toepassing van het criterium van de eerste ingebruikneming op de verbouwing van gebouwen vast te stellen middels dwingende bepalingen van nationaal recht, dat bepaalde verbouwingen van een onroerend goed niet aan de btw zouden kunnen worden onderworpen, in overeenstemming met artikel 135, lid 1, onder j), van deze richtlijn, gelezen in samenhang met artikel 12, lid 1, onder a), ervan en de rechtspraak van het Hof, bij wege van een bepaalde uitlegging van het begrip „eerste ingebruikneming” zoals de nationale wettelijke bepalingen daarin voorzien.

30. Dat zou er immers op neerkomen dat moet worden aangenomen dat het is omdat een lidstaat gebruik heeft gemaakt van de mogelijkheid om de voorwaarden voor de toepassing van het criterium van de eerste ingebruikneming op de verbouwing van gebouwen vast te stellen, dat een gebouw aan btw is onderworpen, terwijl de btw-heffing in werkelijkheid voortvloeit uit het fundamentele beginsel dat de toegevoegde waarde daarvoor bepalend is en uit de definities die zijn verstrekt in de rechtspraak van het Hof. Er zij dienaangaande op gewezen dat er in dit geval geen twijfel lijkt te bestaan over het feit dat de veranderingen „van betekenis” waren in de zin van de in punt 25 van het onderhavige arrest aangehaalde rechtspraak, waarbij het aan de verwijzende rechter staat om dit te bevestigen.

31. Gelet op het voorgaande geeft het ontbreken van een dwingende omschrijving in het nationale recht van de voorwaarden voor de toepassing van het criterium van de eerste ingebruikneming op de verbouwing van gebouwen geen rechtstreekse werking aan de vrijstelling daarvan, terwijl de uitlegging van het nationale recht in overeenstemming met artikel 135, lid 1, onder j), van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met artikel 12, lid 1, onder a), ervan, en de desbetreffende rechtspraak van het Hof er juist toe leidt dat de gevraagde vrijstelling wordt geweigerd.

32. Op de gestelde vraag moet dus worden geantwoord dat artikel 135, lid 1, onder j), van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met artikel 12, leden 1 en 2, ervan, aldus moet worden uitgelegd dat de vrijstelling waarin eerstgenoemde bepaling voorziet voor de levering van een gebouw of een gedeelte ervan en van het bijbehorende terrein, met uitzondering van de levering die wordt verricht vóór de eerste ingebruikneming, ook geldt voor de levering van een gebouw waarvan een eerste ingebruikneming heeft plaatsgevonden vóór de verbouwing ervan, ook al heeft de betrokken lidstaat in zijn nationale recht niet de voorwaarden vastgesteld voor de toepassing van het criterium van de

eerste ingebruikneming op de verbouwing van gebouwen, zoals hij op grond van de tweede van deze bepalingen had kunnen doen.”

5.9. De Rechtbank Zeeland-West-Brabant³⁶ zag in het arrest *Promo 54* van het HvJ geen aanleiding om prejudiciële vragen aan het HvJ te stellen over de Nederlandse invulling van ‘in wezen nieuwbouw’, van de criteria ‘vervaardigen’ en ‘eerste ingebruikneming’ bij de toepassing van de litigieuze samenloopvrijstelling. Die zaak betrof de transformatie van een voormalig kantoorpand in een hotel. De Rechtbank overwoog (ik laat voetnoten weg):

“2.1. De rechtbank is van oordeel dat ter zake van de levering van het gebouw geen omzetbelasting is verschuldigd. De eis van de Nederlandse wetgeving dat voor de omzetbelasting sprake moet zijn van “in wezen nieuwbouw” is niet in strijd met de Btw-Richtlijn. De rechtbank ziet geen aanleiding om hierover prejudiciële vragen te stellen aan het Hof van Justitie. De wijzigingen aan het gebouw zijn niet zo ingrijpend dat daardoor een in wezen nieuw gebouw is ontstaan. Dat betekent dat de voornoemde samenloopvrijstelling in de overdrachtsbelasting geen toepassing vindt en de op aangifte voldane overdrachtsbelasting niet wordt teruggegeven. De rechtbank verklaart het beroep daarom ongegrond.

(...).

4.7. (...).

Het door belanghebbende aangehaalde door het Hof van Justitie gewezen arrest *Promo 54* dat dateert van na de hiervoor genoemde uitspraken van de Hoge Raad, maakt dat naar het oordeel van de rechtbank niet anders. De rechtbank ziet ook in dat arrest geen aanleiding om te twijfelen aan de juistheid van hetgeen de Hoge Raad in zijn arresten van 4 november 2022 [HR BNB 2023/13; zie 5.6 hierboven; PJW] en 11 november 2022 [HR BNB 2023/14, zie 5.7 hierboven; PJW] heeft overwogen. De rechtbank ziet daarom geen aanleiding om over te gaan tot het stellen van prejudiciële vragen aan het Hof van Justitie zoals voorgesteld door belanghebbende. (...).

4.13. Bij de beantwoording van de vraag of in wezen een nieuw gebouw is ontstaan, moet worden vastgesteld wat er in bouwkundig opzicht met het bestaande gebouw is gebeurd. Alleen wijzigingen in de bouwkundige constructie, daaronder begrepen vervanging (van een deel) van de bestaande bouwkundige constructie, kunnen de conclusie rechtvaardigen dat een verbouwing zo ingrijpend is geweest dat daardoor in wezen een nieuw gebouw is ontstaan. Of zulke wijzigingen zodanig ingrijpend zijn geweest, is afhankelijk van de omstandigheden van het geval. Een verbouwing zal niet snel zó ingrijpend zijn dat daardoor in wezen een vervaardigd goed in de zin van artikel 11, derde lid, onderdeel b, van de Wet OB (tekst 2018) ontstaat. Factoren zoals de eventuele functiewijziging, de (bouwkundige) identiteit, de uiterlijke herkenbaarheid of de naamsbekendheid van een gebouw voor en na de verbouwing kunnen aanwijzingen zijn voor de constatering dat een verbouwing in bouwkundig opzicht zo ingrijpend is geweest dat in wezen een nieuw gebouw is ontstaan. Zij zijn voor die beoordeling echter niet doorslaggevend, noch op zichzelf, noch tezamen genomen, en noodzakelijk evenmin.”

5.10. Ook de Rechtbank Noord-Holland³⁷ zag in *Promo 54* geen aanleiding om prejudiciële vragen te stellen:

“De rechtbank ziet ook in het na deze arresten van de Hoge Raad gewezen *Promo 54* Sa-arrest geen aanleiding om te twijfelen aan de juistheid van hetgeen de Hoge Raad in zijn arresten van 4 november 2022 [HR BNB 2023/13; zie 5.6 hierboven; PJW] en 11 november 2022 [HR BNB 2023/14; zie 5.7 hierboven; PJW] heeft overwogen.”

5.11. In de Italiaanse zaak *Conorzio Italian Management*³⁸ waarnaar de belanghebbende verwijst om u ervan te overtuigen prejudiciële vragen aan het HvJ te stellen, overwoog de Grote Kamer van het HvJ onder meer als volgt:

“30. In het kader van deze samenwerking verschaft het Hof de nationale rechterlijke instanties, in hun hoedanigheid van rechters belast met de toepassing van het Unierecht (zie in die zin arrest van

³⁶ Rechtbank Zeeland-West-Brabant 14 december 2023, ECLI:NL:RBZWB:2023:8750, NLF 2024/0048.

³⁷ Rechtbank Noord-Holland 15 januari 2024, ECLI:NL:RBNHO:2024:2006.

³⁸ HvJ EU 6 oktober 2021, na conclusie Bobek, zaak C-561/19 (*Conorzio Italian Management*), ECLI:EU:C:2021:799, AB 2022/133 m.nt. Grimbergen, BNB 2022/48 met noot Wattel, JB 2021/179 m.nt. Krommendijk.

6 oktober 1982, Cilfit e.a., 283/81, EU:C:1982:335, punt 7), de elementen voor uitlegging van dat recht die zij nodig hebben om de voor hen aanhangige gedingen te beslechten (zie in die zin arresten van 9 september 2015, Ferreira da Silva e Brito e.a., C-160/14, EU:C:2015:565, punt 37, en 5 december 2017, M.A.S. en M.B., C-42/17, EU:C:2017:936, punt 23).
(...).

33. Volgens vaste rechtspraak van het Hof kan een [hoogste] rechterlijke instantie (...), enkel van deze verplichting [tot het stellen van prejudiciële vragen over een 'opgeworpen' vraag van uitleg van EU-recht; PJW] worden ontheven wanneer zij heeft vastgesteld dat de opgeworpen vraag niet relevant is, dat de betrokken bepaling van het Unierecht reeds door het Hof is uitgelegd, of dat de juiste toepassing van het Unierecht zo evident is dat redelijkerwijze geen ruimte voor twijfel kan bestaan [...].
(...).

48. Het feit dat een bepaling van Unierecht op een andere manier of op meerdere, verschillende manieren kan worden gelezen, volstaat evenwel niet om aan te nemen dat er redelijke twijfel bestaat over de juiste uitlegging van die bepaling wanneer geen van deze verschillende lezingen voor de betrokken nationale rechter voldoende aannemelijk lijkt, met name gelet op de context en het doel van die bepaling en de regeling waarvan zij deel uitmaakt.
(...).

51. In dit verband volgt uit het bij artikel 267 VWEU ingevoerde stelsel, gelezen in het licht van artikel 47, tweede alinea, van het Handvest, dat wanneer een [hoogste] nationale rechterlijke instantie (...) van oordeel is dat zij niet gehouden is door de in artikel 267, derde alinea, VWEU neergelegde verplichting om het Hof om een prejudiciële beslissing te verzoeken, omdat er sprake is van een van de drie in punt 33 (...) bedoelde situaties, uit de motivering van haar beslissing moet blijken dat de opgeworpen vraag van Unierecht niet relevant is voor de beslechting van het geschil, dat de uitlegging van de betrokken bepaling van Unierecht blijkt uit de rechtspraak van het Hof, of – bij gebreke daarvan – dat de uitlegging van het Unierecht voor de rechterlijke instantie die in laatste aanleg uitspraak doet zo evident is dat er redelijkerwijs geen twijfel over kan bestaan.
(...).

53. (...) zij eraan herinnerd dat de regeling (...) in artikel 267 VWEU (...) een rechtstreekse samenwerking tussen het Hof en de nationale rechterlijke instanties tot stand brengt in de vorm van een procedure die losstaat van enig initiatief van de partijen (...). Deze partijen kunnen de nationale rechterlijke instanties niet de onafhankelijke uitoefening van de in punt 50 van het onderhavige arrest bedoelde bevoegdheid ontnemen, met name door hen te verplichten om een verzoek om een prejudiciële beslissing in te dienen (...).

54. Het bij artikel 267 VWEU ingevoerde stelsel is dus geen rechtsmiddel ten behoeve van de partijen in een bij een nationale rechter aanhangig geschil. Het enkele feit dat een partij stelt dat het geschil een vraag van uitlegging van Unierecht doet rijzen, is voor de betrokken rechter dan ook geen dwingende reden om aan te nemen dat die vraag is opgeworpen in de zin van artikel 267 VWEU (arrest van 6 oktober 1982, Cilfit e.a., 283/81, EU:C:1982:335, punt 9).

55. Hieruit volgt dat de bevoegdheid om de aan het Hof voor te leggen vragen te bepalen en te formuleren, enkel aan de nationale rechter toekomt, en dat de partijen in het hoofdgeding de inhoud daarvan niet kunnen wijzigen (...)."

5.12. In de zeer recente Sloveense zaak *Kubera*³⁹ overwoog de Grote Kamer van het HvJ als volgt over de vraag of een hoogste nationale rechter in het kader van een verlofstelsel moet motiveren waarom hij een opgeworpen vraag van EU-recht niet prejudicieel verwijst naar het HvJ als hij geen verlof tot cassatieberoep of herzieningsverzoek geeft:

"61. Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 267 VWEU, gelezen in het licht van artikel 47, tweede alinea, van het Handvest, aldus moet worden uitgelegd dat een [hoogste] nationale rechterlijke instantie (...) in de beslissing waarbij zij overgaat tot afwijzing van een verzoek om toestemming voor het instellen van beroep tot herziening dat ook een verzoek

39 HvJ EU 15 oktober 2024, na conclusie Emiliou, zaak C-144/23, *KUBERA, trgovanje s hrano in pijačo, d.o.o.* Tegen Republika Slovenija, ECLI:EU:C:2024:881, V-N 2024/50.14.

bevat om aan het Hof een prejudiciële vraag over de uitlegging of de geldigheid van een bepaling van Unierecht voor te leggen, moet aangeven waarom zij geen verzoek om een prejudiciële beslissing heeft ingediend.

62. In dit verband moet eraan worden herinnerd dat uit het bij artikel 267 VWEU ingevoerde stelsel, gezien in het licht van artikel 47, tweede alinea, van het Handvest, volgt dat wanneer een [hoogste] nationale rechterlijke instantie (...) van oordeel is dat zij niet gehouden is door de in artikel 267, derde alinea, VWEU neergelegde verplichting om het Hof om een prejudiciële beslissing te verzoeken, (...) uit de motivering van haar beslissing moet blijken hetzij dat de opgeworpen vraag van Unierecht niet relevant is voor de beslechting van het geschil, hetzij dat de uitlegging van de betrokken bepaling van Unierecht blijkt uit de rechtspraak van het Hof, hetzij – bij gebreke van rechtspraak dienaangaande – dat de uitlegging van het Unierecht voor de nationale rechterlijke instantie die in laatste aanleg uitspraak doet zo evident is dat er redelijkerwijze geen twijfel over kan bestaan (...).

63. Uit het antwoord op de eerste vraag volgt dat, wanneer het niet gaat om de toepassing van – zuiver procedurele – niet-ontvankelijkheidsgronden als bedoeld in punt 49 van het onderhavige arrest, een hoogste nationale rechterlijke instantie zoals de Vrhovno sodišče een verzoek om toestemming voor het instellen van beroep tot herziening waarin een vraag over de uitlegging of de geldigheid van een bepaling van Unierecht wordt opgeworpen, niet kan afwijzen zonder eerst te beoordelen of zij niet verplicht is het Hof om een prejudiciële beslissing over die vraag te verzoeken dan wel of de vraag onder een van de in punt 36 van dit arrest genoemde uitzonderingen valt [irrelevantie; *acte clair* of *acte éclairé*; PJW].

64. Wanneer die hoogste nationale rechterlijke instantie overgaat tot afwijzing van een dergelijk verzoek op grond van een van die uitzonderingen, moet bij die afwijzing derhalve worden voldaan aan het in punt 62 van het onderhavige arrest genoemde motiveringsvereiste.

65. Gelet op een en ander moet op de tweede vraag worden geantwoord dat artikel 267 VWEU, gelezen in het licht van artikel 47, tweede alinea, van het Handvest, aldus moet worden uitgelegd dat een nationale rechterlijke instantie waarvan de beslissingen volgens het nationale recht niet vatbaar zijn voor hoger beroep, in de beslissing waarbij zij overgaat tot afwijzing van een verzoek om toestemming voor het instellen van beroep tot herziening dat ook een verzoek bevat om aan het Hof een prejudiciële vraag over de uitlegging of de geldigheid van een bepaling van Unierecht voor te leggen, moet aangeven waarom zij geen verzoek om een prejudiciële beslissing heeft ingediend, namelijk hetzij omdat de opgeworpen vraag niet relevant is voor de beslechting van het geschil, hetzij omdat de betrokken bepaling van Unierecht reeds door het Hof is uitgelegd, hetzij omdat de juiste uitlegging van het Unierecht zo evident is dat er redelijkerwijze geen ruimte voor twijfel kan bestaan."

6. Literatuur

6.1. Wolf (NTFR 2024/1298) bekritiseerde uw prejudiciële arrest HR BNB 2023/13 in zijn commentaar op de nu in cassatie bestreden Hofuitspraak:

"Bij de verwijzing naar de jurisprudentie van het HvJ vliegt het hof Amsterdam naar mijn mening, overigens net zoals eerder de Hoge Raad, volledig uit de bocht. Het gaat dan om de duiding van de uitspraken van het HvJ in de zaak Kozuba (NTFR 2018/184) en de zaak Promo 54 (NTFR 2023/518) en meer in het algemeen over de reikwijdte van de btw-vrijstelling voor 'oude' gebouwen. Kort gezegd gaat het om het volgende. In het btw-stelsel moeten vrijstellingen, als uitzondering op de hoofdregel, strikt uitgelegd worden. Gelet op een vergelijkbare inning van de eigen middelen moeten vrijstellingen bovendien in alle lidstaten dezelfde reikwijdte hebben (zie overweging 35 in de preambule van de BTW-richtlijn, Kozuba, punt 42).

De vrijstelling waar het hier om gaat, is die voor levering van een gebouw met bijbehorende terrein ná de eerste ingebruikneming. De ratio legis van deze vrijstelling is het feit dat de verkoop van een dergelijk oud gebouw nauwelijks toegevoegde waarde genereert (Kozuba, punt 31, Promo 54, punt 21). De levering van een oud gebouw dat een verbouwing heeft ondergaan genereert echter, net als de levering van een nieuw gebouw vóór de eerste ingebruikneming, wél een toegevoegde waarde (Promo 54, punt 23). De vrijstelling moet dan buiten toepassing blijven. Om dit te bewerkstelligen, geldt voor oudbouw na verbouwing, net als voor 'echte' nieuwbouw ook een eerste ingebruikneming. Voor lidstaten is dit geen optioneel regime, ook al hebben zij niets in hun wetgeving opgenomen ten aanzien van de eerste ingebruikneming na verbouwing (Promo 54, punt 30).

Bij het voorgaande is ‘verbouwing’ een concept van Unierecht, de uitleg hiervan bepaalt immers de reikwijdte van de vrijstelling en die moet in alle lidstaten gelijk zijn, anders worden de btw eigen middelen niet meer eerlijk berekend. Volgens het HvJ is sprake van een kwalificerende verbouwing wanneer 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 (Kozuba, punt 52, Promo 54, punt 25). Met het bouwkundige criterium van de Hoge Raad heeft dat allemaal weinig te maken.

Kortom, er passen nogal wat Unierechtelijke kanttekeningen bij de onderhavige uitspraak. Hof Amsterdam volgt weliswaar keurig de aanwijzingen van de Hoge Raad, maar had zich naar mijn mening beter kunnen verdiepen in de arresten van het HvJ. Maar dat laatste geldt wellicht ook voor de Hoge Raad zelf. We zullen zien.”

6.2. Ook de redactie van *V-N 2023/13.14* plaatste in haar commentaar op het *Promo 54*-arrest EU-rechtelijke kanttekeningen bij uw rechtspraak:

“Toch weer discussie over Nederlands vervaardigingsbegrip?”

Tot slot nog een korte behandeling van de tweede vraag die het arrest-Promo 54 opwerpt. Drie maanden geleden keerde in Nederland de (relatieve) rust terug in discussies over de vraag of onroerende zaken kwalificeerde als nieuw vervaardigd of niet. De Hoge Raad kwam met een verder verijnd criterium, waarbij voor de vervaardigingsvraag doorslaggevend is wat in bouwkundig opzicht met een bestaand gebouw is gebeurd (HR 4 november 2022, ECLI:NL:HR:2022:1577, *BNB 2023/13*, *V-N 2022/49.11*). In diezelfde prejudiciële beslissing oordeelt de Hoge Raad dat het arrest-Kozuba (HvJ EU 16 november 2017, C-308/16, *V-N 2017/58.14*) alleen een ondergrens geeft “voor de gevallen waarin lidstaten een regeling kunnen treffen met betrekking tot de invulling van het criterium ‘vóór eerste ingebruikneming’ van een gebouw, en heeft het geen eisen gesteld aan de voorwaarden die de lidstaten overigens aan die regeling verbinden” (r.o. 6.2.2).

Leggen we de punten 24 tot en met 26 van het arrest-Promo 54 naast voorgaand citaat, dan lijkt daar licht tussen te zitten. Waar de Hoge Raad spreekt van een ondergrens waar lidstaten boven mogen zitten, benoemt het Hof van Justitie EU een draagwijdte die moet worden geëerbiedigd, namelijk “dat het betrokken gebouw veranderingen van betekenis moet hebben ondergaan die zijn bedoeld om het gebruik ervan te wijzigen of om de omstandigheden waaronder het wordt betrokken ingrijpend aan te passen”. Van het laatste kan ook sprake zijn zonder wijzigingen in bouwkundig opzicht. Kortom, het arrest-Promo 54 roept vragen op waarvan de antwoorden daags na het arrest niet zijn uitgekristalliseerd en ongetwijfeld lopende discussies nieuw leven zullen inblazen.”

6.3. De Vakstudie⁴⁰ leidt uit *Promo 54* af dat een ‘verbouwing’ tot verplicht achterwege laten van de vrijstelling leidt:

“Het in het Kozuba-arrest – in het kader van de ‘optionele’ bepaling van art. 12, tweede lid, tweede alinea van richtlijn 2006/112/EG – omlinjnde begrip ‘verbouwing’ lijkt in het Promo 54-arrest te worden ingelezen in de verplichte uitzondering op de vrijstelling van art. 12, eerste lid, onderdeel a van richtlijn 2006/112/EG. Alsdan vindt bij een dergelijke verbouwing een automatische terugkeer naar de fase vóór de eerste ingebruikneming plaats. De vervaardigingseis, voor zover die strikter is dan het begrip ‘verbouwing’, spoort dus mogelijk niet met de richtlijn.”

6.4. Volgens Berkhuizen⁴¹ betekent *Promo 54* dat ‘vervaardiging’ (in wezen nieuwbouw) geen vereiste is voor een ‘verbouwing’ en daarmee evenmin voor de terugkeer van een gebouw naar de fase vóór eerste ingebruikneming. Dat betekent zijns inziens dat (uw rechtspraak over) de Nederlandse implementatie onjuist is: een lidstaat mag voor een ‘eerste ingebruikneming’ niet als voorwaarde stellen dat een nieuw goed is vervaardigd; een ‘verbouwing’ is voldoende. Zodra daarvan sprake is, moet de op die verbouwing volgende ingebruikneming ook aangemerkt worden als een (nieuwe) eerste ingebruikneming:

“4. Analyse Promo 54 arrest

(...).

Uit de insteek van het HvJ EU volgt dat onderscheid moet worden gemaakt tussen nieuwe en oude gebouwen. De ratio legis voor dit onderscheid is dat de verkoop van een oud gebouw nauwelijks toegevoegde waarde genereert (...).

40 Vakstudie Omzetbelasting, art. 11 Wet OB 1968, aant. 19.7.7 (lid 3 tot 2019).

41 P. Berkhuizen, Vervaardiging bij verbouwingen van vastgoed naar de vuilnisbak, *WFR 2023/152*.

(...).

Het echte omslagpunt is dus blijkbaar of toegevoegde waarde van betekenis door de verbouwing wordt gegenereerd.⁴² Alsdan keert het gebouw terug naar de fase vóór de eerste ingebruikneming. Naar ik uit het *Promo 54*-arrest afleid, doet zich een toegevoegde waarde van betekenis (al) voor bij een verbouwing die voldoet aan de in het *Kozuba*-arrest gegeven omschrijving van het begrip 'verbouwing'. (...) daarvan [is] (al) sprake als het 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. Daarvan is naar mijn mening niet slechts sprake bij vervaardiging, zoals wordt geëist in art. 11 lid 5 onderdeel b Wet OB 1968. Maar bijvoorbeeld ook ingeval van transformaties van scholen naar woningen, zoals aan de orde was in de zaak *Promo 54*. Verder merkt het HvJ EU op dat voor zover de betrokken lidstaat geen gebruik heeft gemaakt van de in art. 12 lid 2 tweede alinea Btw-richtlijn geboden mogelijkheid niet betekent dat bepaalde verbouwingen van een onroerend goed niet aan de btw zouden kunnen worden onderworpen op grond van het eerste lid van art. 12 in samenhang met art. 135 lid 1 onderdeel j Btw-richtlijn (pt. 29). Hier springt het HvJ EU dus over de verbouwingsoptie van art. 12 lid 2 tweede alinea heen en geeft het rechtstreeks een uitleg aan het niet-optionele eerste lid van art. 12 Btw-richtlijn. Die uitleg leidt ertoe dat als sprake is van een verbouwing (...) automatisch sprake is van een terugkeer naar de fase vóór de eerste ingebruikneming zodat de levering niet is vrijgesteld (pt. 30). Dit betekent dat de levering van een gebouw alweer van rechtswege btw-belast is als het 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.

Gevolg van deze benadering van het HvJ EU is dat het de in het *Kozuba*-arrest gegeven omschrijving van het begrip verbouwing in de zin van art. 12 lid 2 tweede alinea Btw-richtlijn leidend maakt voor de vraag of sprake is van een gebouw vóór de eerste ingebruikneming in de zin van art. 12 lid 1 onderdeel a Btw-richtlijn en daarmee voor toepassing van art. 135 lid 1 onderdeel j van die richtlijn. Daarmee is het tweede lid van art. 12 van de richtlijn de facto een dode bepaling (...).

Ook leid ik uit het *Promo 54*-arrest af dat de automatische terugkeer naar de fase vóór eerste ingebruikneming niet afhangt van de vraag of de lidstaat gebruik heeft gemaakt van de verbouwingsoptie. Net als bij het definiëren van het begrip bouwterrein staat de Btw-richtlijn de lidstaten bij verbouwing van een gebouw dus toe de voorwaarden te bepalen, maar die voorwaarden moet dan wel luiden zoals het HvJ EU die heeft ingevuld. Er resteert ook hier dus geen reële vrijheid voor de lidstaten. Ik denk ook niet dat de benadering valide is dat de door het HvJ EU gegeven ruime uitleg van het begrip 'vóór de eerste ingebruikneming' in art. 12 lid 1 onderdeel a Btw-richtlijn enkel geldt als een lidstaat geen gebruik heeft gemaakt van de verbouwingsoptie. Dat zou leiden tot een verschillende toepassing van de (uitzondering op de) vrijstelling per lidstaat ingevolge het eerste lid van art. 12 van de richtlijn, afhankelijk van het al dan niet gebruik maken van het tweede lid, tweede alinea. Dat staat op gespannen voet met de Unierechtelijke uitleg van vrijstellingen, en daarmee van de fiscale neutraliteit alsmede met een vergelijkbare inning van de eigen middelen in alle lidstaten van de Europese Unie.⁴³

(...).

6. De ene vage norm vervangen door een andere vage norm

(....).

De rechtszekerheid is bepaald niet gebaat bij het stuivertje wisselen van het begrip 'vervaardiging' door 'veranderingen van betekenis'. De vraag is (...) hoeveel licht er daadwerkelijk tussen beide begrippen zit. Die diagnose is lastig, omdat beide termen vaag zijn.

(...).

[uit diens rechtspraak] begrijp ik dat de Hoge Raad meent dat de vervaardigingseis stringenter is dan het in *Kozuba*-arrest omliggende verbouwingsbegrip. Dit spoort ook met de conclusie van A-G Ettema van 12 december 2017, pt. 6.26 bij zaaknr. 16/04577, ECLI:NL:PHR:2017:1415, V-N 2018/7.15. Daar merkt zij op dat het 'in wezen nieuwbouw' vereiste 'meer' vergt dan de eis die het HvJ EU aan een verbouwing stelt, namelijk dat sprake is van een functiewijziging of ingrijpende aanpassingen. Niet elke functiewijziging of ingrijpende aanpassing zal immers leiden tot in wezen nieuwbouw. Al met

42 Voetnoot in origineel: "Zie ook HvJ EU 4 september 2019, C-71/18 (*KPC Herning*), ECLI:EU:C:2019:660, V-N 2019/46.12, pt. 58, waar ook wordt gekeken of 'een zodanige toegevoegde waarde van betekenis' is gegenereerd dat de levering van het gebouw is belast, maar dit niet het geval blijkt te zijn omdat noch de eerste verkoop, noch de tweede verkoop 'de economische waarde van dat goed' heeft verhoogd. Dit uitgangspunt volgt ook al uit HvJ EU 16 november 2017, C-308/16 (*Kozuba*), ECLI:EU:C:2017:869, BNB 2018/26 en V-N 2017/58.14, pt. 55."

43 Voetnoot in origineel: "Vergelijk HvJ EU 16 november 2017, C-308/16 (*Kozuba*), ECLI:EU:C:2017:869, BNB 2018/26, V-N 2017/58.14, pt. 38, 43 en 44 en HvJ EU 4 oktober 2001, C-326/99 (*Goed Wonen I*), ECLI:EU:C:2001:506, BNB 2002/396 en V-N 2001/56.25, pt. 47."

al meen ik dan ook dat de vervaardigingseis strenger is dan de in het *Kozuba*-arrest geëiste veranderingen van betekenis van het gebouw.

(...).

Naar mijn idee ligt de nadruk, gezien de ratio van de bepaling, (...) op de werkzaamheden waardoor toegevoegde waarde van betekenis is gegenereerd en niet zozeer op het doel waarmee de werkzaamheden zijn verricht. Zo merkt het HvJ EU in het *Kozuba*-arrest, pt. 55, op dat de uitlegging van het begrip 'verbouwing' aansluit bij het doel van de Btw-richtlijn, dat er met name in bestaat een handeling te belasten die de waarde van het betrokken goed beoogt te verhogen.

(...).

Bij gebrek aan een duidelijke norm zal het ongetwijfeld weer veel vooroverleg tussen belastingplichtigen en de Belastingdienst en ook procedures vergen om het verbouwingsbegrip nader in te vullen. Hopelijk worden dan ook snel nieuwe prejudiciële vragen gesteld aan het HvJ EU om dit begrip nader uit te leggen, zodat het niet weer tientallen jaren duurt voordat wij weten waarop we moeten letten. Ik wijs er nog op dat het HvJ EU in pt. 26 van het *Promo 54*-arrest weliswaar aangeeft dat een kwantitatief criterium mag worden gebruikt, maar dat daarbij dan wel de draagwijdte van het begrip verbouwing in acht moet worden genomen.⁴⁴ Volgens mij betekent dit dat de lidstaten eigenlijk geen gebruik kunnen maken van een dergelijk kwantitatief criterium, omdat voldaan moet zijn aan de kwalitatieve voorwaarde dat sprake moet zijn van veranderingen van betekenis, die dan bovendien moeten zijn bedoeld om het gebruik van het gebouw te wijzigen of om de omstandigheden waaronder het wordt betrokken, ingrijpend aan te passen. Of heeft het HvJ EU hier oog voor de problemen van de lidstaten bij het vaststellen van een wettelijk toetsingskader en wordt toegestaan dat een kwantitatief criterium wordt gebruikt mits dat criterium in het algemeen maar spoort met het door het HvJ EU ingevulde verbouwingsbegrip.

7. *Betekenis in wezen nieuwbouw-arresten na Promo 54*

(...).

In zijn arrest van 4 november 2022 overwoog de Hoge Raad (...) ook dat de uitleg die het HvJ EU in het *Kozuba*-arrest gaf aan het begrip verbouwing niet in de weg staat aan de eis, van art. 11 lid 3 (thans vijfde) onderdeel b Wet OB 1968, dat de verbouwing tot vervaardiging moet hebben geleid. Volgens de Hoge Raad geeft het HvJ EU alleen de ondergrens van het begrip verbouwing aan. Naar mijn idee geeft het HvJ EU evenwel aan dat in ieder geval sprake is van een verbouwing als (...) het betrokken gebouw (tenminste) 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. De omstandigheid dat dit ook het geval is bij het verrichten van meeromvattende werkzaamheden zoals vervaardiging betekent niet dat de lidstaten de mogelijkheid hebben om de ondergrens van het begrip verbouwing tot dat niveau te verhogen. De door mij voorgestane uitleg lijkt te worden bevestigd door het *Promo 54*-arrest. Uit het arrest volgt immers dat de draagwijdte van het door het HvJ EU ingevulde begrip verbouwing in acht moet worden genomen.⁴⁵ Het in *Kozuba* omlinjende begrip 'verbouwing' wordt daar bovendien betrokken op de verbouwing om te beoordelen of sprake is van een verplichte terugkeer naar de fase vóór de eerste ingebruikneming in de zin van art. 12 lid 1 onderdeel a Btw-richtlijn.⁴⁶ Ook daaruit leid ik af dat in Nederland de verbouwingsoptie de facto niet – of onjuist – is geïmplementeerd door de gestelde vervaardigingseis. Bij die uitleg komen wij voor verbouwingen die niet tot vervaardiging leiden – net als in België – rechtstreeks terecht bij het in art. 11 lid 1 onderdeel a onder 1° Wet OB 1968 wel geïmplementeerde begrip 'vóór eerste ingebruikneming' van art. 12 lid 1 Btw-richtlijn.

Verbouwingen die wel tot vervaardiging leiden lopen onverkort over art. 11 lid 5 onderdeel b Wet OB 1968. Dit heeft echter geen reële betekenis omdat ze zonder die bepaling rechtstreeks terecht waren gekomen in de fase vóór eerste ingebruikneming van art. 11 lid 1 onderdeel a onder 1° Wet OB 1968."

6.5. Soltysik⁴⁷ meent dat u uw 'in wezen nieuwbouw'-jurisprudentie moet herzien en prejudiciële vragen moet stellen. Hij wijst belanghebbendes zaak, die toen nog bij het Hof Amsterdam lag, aan als zeer geschikt daarvoor:

"3. *Mogelijke ontwikkelingen naar aanleiding van het Promo 54-arrest*

(...)

44 Voetnoot in origineel: "Wat ook al volgde uit HvJ EU 16 november 2017, C-308/16 (*Kozuba*), ECLI:EU:C:2017:869, *BNB* 2018/26 en V-N 2017/58.14, pt. 58 zoals ik aangaf bij par. 4 van mijn artikel 'Vervaardiging is geen verbouwing, of toch wel? – invloed *Kozuba*-arrest op vernieuwbouw', *WFR* 2018/49."

45 Voetnoot in origineel: HvJ EU 9 maart 2023, C-239/22 (*Promo 54*), ECLI:EU:C:2023:181, V-N 2023/13.14, pt. 25 en 26.

46 Voetnoot in origineel: HvJ EU 9 maart 2023, C-239/22 (*Promo 54*), ECLI:EU:C:2023:181, V-N 2023/13.14, pt. 25 en 30.

47 M.W.C. Soltysik: Is de in wezen nieuwbouw-jurisprudentie aan een verbouwing toe?; *FTV* 2023/11.

Ik acht het dan ook niet uitgesloten dat nieuwe bezwaar en beroepsprocedures zullen worden gevoerd waarin de in wezen nieuwbouw-jurisprudentie van de Hoge Raad ter discussie zal worden gesteld. Een feitenrechter dan wel de Hoge Raad zou mijns inziens op zijn minst een prejudiciële vraag moeten stellen aan het Hof van Justitie naar aanleiding van het Promo 54-arrest. Die prejudiciële vraag zou erop neer moeten komen of alleen sprake kan zijn van een eerste ingebruikneming bij verbouwing van gebouwen als wijzigingen hebben plaatsgevonden in de bouwkundige constructie of dat toevoeging van een aanzienlijke waarde aan het gebouw door de verbouwing op zichzelf ook al voldoende kan zijn.⁴⁸ Het stellen van deze prejudiciële vraag lijkt gerechtvaardigd gelet op Belgische jurisprudentie. Zo kan uit een arrest van het Hof van Beroep te Gent worden afgeleid dat sprake was van een nieuw gebouw omdat de waarde van de verbouwingen werkzaamheden 71,5% van de waarde van het verbouwde gebouw vertegenwoordigde. Het Hof van Beroep te Gent baseert dit op het Kozubá-arrest in verband met de door de verbouwing ontstane toegevoegde waarde.⁴⁹

(...)

6. Slot

Mijns inziens bevestigt het Promo 54-arrest dat de Hoge Raad zijn (te enge) in wezen nieuwbouw-jurisprudentie moet herzien. (...). Een bij het gerechtshof Amsterdam aanhangige zaak leent zich uitstekend voor het stellen van die vraag. Tot de Hoge Raad omgaat met betrekking tot zijn in wezen nieuwbouw-jurisprudentie kunnen belastingplichtigen mijns inziens rechtszekerheid ontleen aan die jurisprudentie. Uit het Promo 54-arrest kan worden afgeleid dat de Nederlandse wetgever geen kwantitatief criterium kan introduceren waarmee aan de hand van een duidelijk objectief criterium kan worden vastgesteld of al dan niet sprake is van een vervaardiging.”

6.6. Volgens Van der Wulp⁵⁰ daarentegen hoeft u uw ‘in wezen nieuwbouw’-rechtspraak niet te herzien:

“10. Ten slotte

In deze bijdrage is ingegaan op de vraag wanneer een verbouwing van een bestaand (gedeelte van een) gebouw leidt tot een nieuw (gedeelte van een) gebouw. In Nederland is dit het geval indien sprake is van vervaardiging. Door de Hoge Raad is dit begrip uitgelegd als in wezen nieuwbouw. Van in wezen nieuwbouw is sprake indien de verbouwing van het (gedeelte van een) gebouw in bouwkundig opzicht zo ingrijpend is dat het verbouwde (gedeelte van het) gebouw op één lijn te plaatsen is met nieuwbouw. Daarmee legt de Hoge Raad de lat hoog, maar naar mijn mening is dat toegestaan op grond van art. 12 lid 2, tweede alinea Btw-richtlijn en de uitleg daarvan door het Hof van Justitie. In deze bijdrage is vervolgens ingegaan op de vraag wat die bouwkundige beoordeling inhoudt. Hiervoor is ook geput uit jurisprudentie op andere fiscale terreinen dan de btw en overdrachtsbelasting. Het in-wezen-nieuwbouwcriterium is door de Hoge Raad immers ontleend aan de inkomstenbelasting. Uit de jurisprudentie volgt dat voor de bouwkundige beoordeling een vergelijking moet worden gemaakt van de fundering en de dragende elementen, zoals de vloer, de dragende muren, de liggers en het dak, van het (gedeelte van het) gebouw vóór en na de verbouwing. In de praktijk zal de tekening van de constructeur dan ook van groot belang zijn voor de vaststelling of door de verbouwing al dan niet in wezen nieuwbouw heeft plaatsgevonden. De fiscale jurisprudentie laat zien dat de bouwkundige wijzigingen heel ingrijpend moeten zijn wil sprake zijn van in wezen nieuwbouw, zoals in het Wollenstoffenfabriek-arrest het geval was. Dat een gebouw na de verbouwing een andere functie heeft, gemoderniseerd is en/of er heel anders uitziet is dus niet beslissend. Op grond van het beginsel van de fiscale neutraliteit acht ik deze strikte uitleg van het begrip ‘vervaardiging’ in de btw gerechtvaardigd, omdat (verplichte) btw-heffing voor vernieuwde gebouwen slechts dan concurrentieneutraal uitpakt indien het vernieuwde (gedeelte van een) gebouw op één lijn te stellen is met nieuwbouw.”

Naar aanleiding van Van der Wulp's verwijzing voor ‘in wezen nieuwbouw’ naar uw rechtspraak over de inkomstenbelasting, merk ik op dat onder de Wet IB 1964 gold dat verbouwkosten ter zake van onroerend goed als investering werden aangemerkt (brongkosten) en daardoor niet aftrekbaar waren als onderhoudskosten als de verbouwing een ‘radicale vernieuwing’ inhield waarbij ‘in wezen nieuwbouw’ had plaatsgevonden. Of daarvan sprake was, moest getoetst worden door te bezien wat er in bouwkundig

48 Voetnoot in origineel: Zie in dit verband ook mijn commentaar in *NtFR* 2023/518.

49 Voetnoot in origineel: Telefonisch is mij door iemand van het Hof van Beroep te Gent medegedeeld dat het arrest niet is gepubliceerd. Desalniettemin is het arrest te raadplegen via https://expert.taxwin.be/nl/tw_juri/document/apgent20221122-2021-ar-1561-nl.

50 M.D.J. van der Wulp, In wezen nieuwbouw: een bouwkundige beoordeling, *BR* 2024/2.

opzicht was gebeurd. Zie onder meer HR 10 maart 1999, ECLI:NL:HR:1999:AA2714, *BNB* 1999/213. Het ligt mijns inziens overigens niet voor de hand om de invulling van een communautair btw-begrip ter zake van een werk in *roerende* staat ('vervaardigen') te zoeken in nationale *inkomsten*belastingrecht-spraak over *onroerende* zaken.

6.7. Gelderblom⁵¹ meent evenals Wolf, Berkhuizen en Soltysik dat uw criterium 'in wezen nieuwbouw' minder streng ingevuld moet worden om strijd met EU-recht te voorkomen (ik laat voetnoten weg):

"Gevolgen voor 'in wezen nieuwbouw'-arresten

Na dit arrest [*Promo* 54, PJW] ligt nadrukkelijk de vraag op tafel of de Hoge Raad in zijn 'in wezen nieuwbouw'-arresten van eind 2022 niet een te strenge invulling aan dit begrip heeft gegeven door in alle gevallen ingrijpende aanpassingen van de bouwkundige constructie te vereisen. Het is immers zeer wel denkbaar dat ook zonder dergelijke aanpassingen een gebouw veranderingen van betekenis ondergaat en hierdoor geschikt wordt voor een andere functie (bijvoorbeeld van kantoor naar hotel) of onder ingrijpend andere omstandigheden wordt gebruikt (van socialehuur-appartement naar vrijesector-appartement).

Hoewel het niet onbegrijpelijk is dat de Hoge Raad deze invulling heeft gegeven aan 'in wezen nieuwbouw', gezien de voorwaarde van het ontstaan van een 'vervaardigd goed' die door de wetgever is gesteld, blijkt mijns inziens uit het onderhavige arrest van het HvJ dat de Hoge Raad hiermee een verkeerde afslag heeft genomen. Het is de vraag of de duidelijke voorwaarde in de wettekst van vervaardigd goed – een begrip dat verwijst naar een ander kader van het HvJ – flexibel genoeg is om deze richtlijnconform uit te leggen. Als dit niet het geval is, kan een belastingplichtige echter nog steeds met een rechtstreeks beroep op de richtlijn het standpunt innemen dat ook zonder (ingrijpende) aanpassingen van de bouwkundige constructie een verbouwing tot veranderingen van betekenis heeft geleid en moet leiden tot een nieuwe eerste ingebruikname. Overigens kan dat volgens mij prima onder het bestaande leerstuk 'in wezen nieuwbouw'; de invulling hiervan behoeft slechts aanpassing.

Op dit moment zijn diverse zaken onder de rechter die de Hoge Raad de gelegenheid bieden hier duidelijkheid over te scheppen en terug te komen van zijn eerdere lijn. Toch dringt zich de vraag op of de Hoge Raad niet eerder behoedzaam had moeten zijn en zelf prejudiciële vragen aan het HvJ had moeten stellen of in elk geval het onderhavige arrest had kunnen afwachten."

6.8. Ook Van Zadelhoff⁵² acht het heel wel mogelijk om zonder (ingrijpende) wijzigingen in de bouwkundige constructie een verandering van betekenis te realiseren waarbij het gebruik van een gebouw wordt gewijzigd of de omstandigheid waaronder het wordt betrokken ingrijpend wordt aangepast (ik laat voetnoten weg):

"1. Inleiding

(...)

Onder welke omstandigheden sprake is van een door een verbouwing vervaardigd gebouw, houdt de fiscale praktijk en rechtspraak al decennia bezig. Eind 2022 leek het dat de Hoge Raad ter zake duidelijkheid heeft verschaft. Nog geen vier maanden later heeft het *Promo* 54-arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie de vraag opgeroepen of wij wellicht terug zijn op slopershoogte.

2. Nederlandse praktijk

(...).

Ook de vraag of het Kozuba-arrest van het Hof van Justitie van belang is voor de betekenis van het begrip 'vervaardigen' is door de Hoge Raad behandeld. Dat is volgens de Hoge Raad niet het geval. In het Kozuba-arrest wordt enkel een ondergrens gegeven voor het begrip 'verbouwing', maar daarin wordt niet aangegeven wanneer de verbouwing zodanig is dat het een 'vervaardiging' betreft. Het arrest (...) *Promo* 54 roept echter de vraag op of het criterium 'eerste ingebruikneming op de verbouwing van gebouwen' wellicht relevanter is voor de btw dan het criterium 'vervaardigen'. Anders dan de Wet OB 1968 waarin wordt aangesloten bij de eerste ingebruikneming na een als vervaardiging aan te merken verbouwing, sluit de btw-richtlijn 2006/112/EG aan bij de eerste ingebruikneming na een verbouwing.

(...).

51 W.J.C.M. Gelderblom, Pand geldt na substantiële verbouwing als opnieuw voor het eerst in gebruik te nemen gebouw, *NLF* 2023/0601 (annotatie bij *Promo* 54).

52 B.G. van Zadelhoff, *Vervaardigen en verbouwen van vastgoed voor de btw; een klus die nooit af is*, in: Essersbundel, Deventer: Kluwer 2024, p. 473.

4. Zijn wij in Nederland op slopershoogte?

Na een verbouwing kan voor een gebouw een nieuw btw-leven starten. In Nederland hanteren wij daarbij het criterium 'vervaardigen' dat door de Hoge Raad is gedefinieerd als 'in wezen nieuwbouw'. Volgens het Hof van Justitie dient voor een gebouw een nieuw btw-leven te beginnen bij een verbouwing die leidt tot een verandering van betekenis, die is bedoeld om het gebruik ervan te wijzigen of om de omstandigheden waaronder het wordt betrokken, ingrijpend aan te passen. Ik merk hierbij uitdrukkelijk op dat dit criterium van het Hof van Justitie enkel is af te leiden uit de overwegingen in de arresten Kozuba en Promo 54. Dat criterium is niet opgeschreven in een dictum van een arrest. Maar gelet op de opbouw van de arresten en de context van de desbetreffende overwegingen, lijken deze niet minder relevant. Het komt mij voor dat volgens het criterium van het Hof van Justitie een gebouw eerder aan een nieuw btw-leven toe is dan onder de invulling die de Hoge Raad aan de desbetreffende regeling geeft. Alleen wijzigingen in de bouwkundige constructie kunnen volgens de Hoge Raad tot vervaardiging leiden, waarbij de Hoge Raad in het algemeen opmerkt dat daarvan niet snel sprake zal zijn. De Hoge Raad legt de lat hoog en geeft daarbij aan dat deze niet snel wordt gehaald. Maar ook het Hof van Justitie kent zijn voorwaarden; het moet wel gaan om 'veranderingen van betekenis' respectievelijk het 'ingrijpend aanpassen' van de omstandigheden waaronder het gebouw wordt betrokken. Is ook zonder (ingrijpende) wijzigingen in de bouwkundige constructie een verandering van betekenis te realiseren waarbij het gebruik wordt gewijzigd of de omstandigheid waaronder het wordt betrokken ingrijpend is aan te passen? Ik acht dat zeker mogelijk en daarover zullen ongetwijfeld procedures volgen. Belastingplichtigen voor wie het criterium van de Hoge Raad past, zullen zich op die invulling beroepen. Maar belastingplichtigen die voor een minder ingrijpend verbouwd gebouw een nieuw btw-leven wensen, zullen met een beroep op de recente jurisprudentie van het Hof van Justitie niet bij voorbaat kansloos zijn. Er is nog een mogelijkheid. Ervan uitgaande dat het criterium 'eerste ingebruikneming' een unierechtelijk begrip is, en de Wet OB 1968 in overeenstemming met de btw-richtlijn moet worden toegepast, is de invulling van het Hof van Justitie de enige optie en vormt het Nederlandse begrip 'vervaardiging' ter zake een dode letter. (...)"

7. Beoordeling

7.1. De Nederlandse wetgever heeft de eerste ingebruikneming van een onroerende zaak na verbouwing gekoppeld aan het 'vervaardigen' van een goed (zie 4.1 hierboven) en daarmee aan het ontstaan van een zaak die er vóór de verbouwing nog niet was. In lijn daarmee, en uitgaande van een zekere discretionaire bevoegdheid van de lidstaten ex art. 12(2) btw-richtlijn bij de invulling van de term 'eerste ingebruikneming' bij de (niet-)toepassing van de vrijstelling van levering van onroerende zaken (zie 4.4 hierboven), heeft u geoordeeld dat pas sprake is van 'vervaardiging' als door de verbouwing van de onroerende zaak 'in wezen nieuwbouw' heeft plaatsgevonden (zie 5.1, 5.2, 5.6 en 5.7 hierboven). U heeft die term in HR BNB 2023/13 (zie 5.6 hierboven) uitgewerkt als inhoudende dat het resultaat van de verbouwing op één lijn moet kunnen worden gesteld met een nieuw gebouw en dat daarvan alleen sprake kan zijn bij wijzigingen in de bouwkundige constructie, waaronder begrepen vervanging (van een deel) van de bestaande bouwkundige constructie. Of die wijzigingen zodanig ingrijpend zijn geweest dat in wezen nieuwbouw is ontstaan, hangt af van de omstandigheden van het geval. Een verbouwing zal volgens u niet snel zó ingrijpend zijn dat daardoor in wezen een vervaardigd gebouw in de zin van art. 11(3)(b) Wet OB ontstaat.

7.2. Uit de HvJ-arresten *Kozuba* (zie 5.4 hierboven) en *Promo 54* (zie 5.8 hierboven) volgt dat het HvJ de strekking van de vrijstelling van levering van een 'oud' gebouw ziet in het doel van de btw-richtlijn om alleen handelingen te belasten die de waarde van het betrokken goed beogen te verhogen. Als een bestaand gebouw niet ver(nieuw)bouwd, gerenoveerd, of anderszins drastisch opgeleukt is, is geen sprake van relevante toegevoegde waarde en is er dus geen grond om over die niet-toegevoegde waarde te heffen. In die benadering zou elke verbouwing die tot waardetoevoeging leidt (zoals die van de belanghebbende) tot belasting van de levering na die verbouwing leiden. Dat gevolg trekt het Hof echter niet. In de zaak *Kozuba* lijkt hij juist hetzelfde criterium als uw 'in wezen nieuwbouw' te gebruiken in zijn overweging (r.o. 55) dat "die toegevoegde waarde (...) voor een oud gebouw ontstaat (...) wanneer het dermate ingrijpend wordt verbouwd, dat het op één lijn kan worden gesteld met een nieuw gebouw."

7.3. Hoewel dezelfde verwijzing naar het doel van de vrijstelling (btw-heffing alleen na handelingen strekkende tot waardetoevoeging) terugkomt in het *Promo 54*-arrest, komt daarin *niet* terug de overweging dat pas van toegevoegde waarde gesproken kan worden als het verbouwde gebouw op één lijn gesteld kan worden met een nieuw gebouw. R.o. 25 van *Promo 54* (over 'verbouwing van gebouwen') verwijst wel naar r.o. 52 van *Kozuba* ('veranderingen van betekenis'), maar *niet* naar r.o. 55 van *Kozuba* ('op één lijn met een nieuw gebouw'). R.o. 23 van *Promo 54* zegt slechts dat (*curs. PJW*)

“voor zover de levering van een oud gebouw dat een verbouwing heeft ondergaan, net als de levering van een nieuw gebouw vóór de eerste ingebruikneming ervan, toegevoegde waarde genereert, voldoet zij aan het criterium van de „eerste ingebruikneming” (...) en levert zij een belastbare handeling op”.

De vraag rijst waarom het HvJ in *Promo 54* niet óók zegt dat voor die ‘toegevoegde waarde’ vereist is dat het bestaande gebouw ‘dermate ingrijpend’ is verbouwd dat ‘het op één lijn kan worden gesteld met een nieuw gebouw’ en waarom hij zelfs nergens verwijst naar r.o. 55 van *Kozuba* waarin hij dat wél zei. Zoals de bijna complete literatuur meent en anders dan de Staatssecretaris stelt, lijkt dit een inhoudelijke wijziging ten opzichte van het ‘op één lijn met een nieuw gebouw’-criterium in *Kozuba*: uit niets in het *Promo 54*-arrest valt op te maken dat de levering van een verbouwd gebouw alleen dan de vereiste toegevoegde waarde genereert als die verbouwing op één lijn gesteld kan worden met nieuwbouw, en te minder dat ingrepen in het bouwskelet vereist zijn. In andere taalversies van r.o. 23 is dat niet anders. De Duitse versie lijkt zelfs te zeggen dat *elke* verbouwing (*Umbautung*) meerwaarde creëert en de levering ervan dus tot een eerste ingebruikneming en daarmee tot heffing leidt:

“Or, dans la mesure où la livraison d'un bâtiment ancien qui a subi une transformation génère, à l'instar de la livraison d'un bâtiment nouveau avant sa première occupation, une valeur ajoutée, elle remplit le critère de la «première occupation» visé à l'article 12, paragraphe 1, sous a), de la directive TVA et donne lieu à une opération soumise à la taxation.”

“In so far as the supply of an old building that has undergone a conversion generates, like the supply of a new building before its first occupation, added value, it fulfils the criterion of ‘first occupation’ referred to in Article 12(1)(a) of the VAT Directive and gives rise to a transaction subject to taxation.”

“Da die Lieferung eines umgebauten alten Gebäudes ebenso wie die Lieferung eines neuen Gebäudes vor dem Erstbezug eine Wertschöpfung verursacht, erfüllt sie das Kriterium des „Erstbezugs“ im Sinne von Art. 12 Abs. 1 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie und bewirkt einen steuerbaren Umsatz.”

“Pues bien, en la medida en que la entrega de un edificio antiguo que ha sufrido una transformación genera, al igual que la entrega de un edificio nuevo antes de su primera ocupación, un valor añadido, cumple el criterio de la «primera ocupación» contemplado en el artículo 12, apartado 1, letra a), de la Directiva del IVA y da lugar a una operación sujeta a tributación.”

7.4. Het HvJ overwoog in *Kozuba* (en ook in *Promo 54*) bovendien dat de niet-omschreven term ‘verbouwing’ ‘op zijn minst’ inhoudt ‘dat het (...) gebouw veranderingen van betekenis moet hebben ondergaan, die zijn bedoeld om het gebruik ervan te wijzigen of om de omstandigheden waaronder het wordt betrokken, ingrijpend aan te passen’. Ik vat dat op als ofwel (i) functiewijziging (‘het gebruik wijzigen’) ofwel (ii) ingrijpende aanpassing van de wijze waarop dezelfde functie door de gebruiker(s) wordt benut (‘ingrijpende aanpassing van de omstandigheden waaronder het wordt betrokken’). Dat klinkt inderdaad, zoals de bijna complete literatuur signaleert, minder ingrijpend dan ‘vervaardigen’ c.q. ‘op één lijn met een nieuw gebouw’. Functiewijzigingen en ingrijpende aanpassing van de benuttings-omstandigheden van de bestaande functie zijn immers ook denkbaar zonder ingrepen in de bouwkundige constructie. De ombouw van een school in appartementen of kantoren of van een ziekenhuis in een hotel kan heel wel mogelijk zijn zonder significante ingrepen in de fundering of het skelet van het gebouw.

7.5. Ik neem aan dat uw uitleg in HR BNB 2023/13 (zie 5.6 hierboven) van dit ‘veranderingen van betekenis’-criterium als ‘ondergrens’ voor invulling van ‘eerste ingebruikneming’ bij verbouwde gebouwen gebaseerd is op ‘s Hof’s gebruik van de term ‘op zijn minst’ in r.o. 52 van *Kozuba*. ‘Veranderingen van betekenis’ bedoeld om het gebruik te wijzigen of om de gebruiksomstandigheden ingrijpend aan te passen’ is volgens u de ondergrens van wat de lidstaten ‘op zijn minst’ als ‘verbouwing’ (‘transformation’; ‘conversions’; ‘Umbauten’) moeten beschouwen als zij ‘verbouwing’ gebruiken als criterium voor invulling van de term ‘eerste ingebruikneming’ van een onroerende zaak. Die uitleg lijkt niet onlogisch, maar het *Kozuba*-arrest lijkt dan wel innerlijk tegenstrijdig: het criterium ‘veranderingen van betekenis’ bedoeld om het gebruik te wijzigen of om de gebruiksomstandigheden ingrijpend aan te passen’ (r.o. 52) lijkt bepaald ontspannender (een lagere drempel) voor ‘eerste ingebruikneming’ dan ‘op één lijn met een nieuw gebouw’ (r.o. 55): “peut être assimilé à un nouveau bâtiment”; “may be regarded as a new building”; “einem Neubau gleichgestellt werden kann”; “pueda asimilarse a un nuevo edificio”). Voor een nieuw gebouw zijn immers constructieve ingrepen (is in elk geval een bouwskelet) vereist. Het gebruik van de term ‘op zijn minst’ (‘à tout le moins’; ‘at the very least’; ‘zumindest’; ‘como mínimo’) suggereert dat de lidstaten discretionaire ruimte hebben tussen het minimum ‘veranderingen van betekenis’ en het

maximum 'op één lijn met een nieuw gebouw'. Dat strookt echter niet met de nadruk die het Hof legt op mededingingsneutraliteit met het oog op vergelijkbare btw-inning in alle lidstaten en evenmin met de verwaarloosbaar lijkende bewegingsruimte die hij de lidstaten in *Promo 54* laat bij de uitoefening of niet-uitoefening van de bevoegdheid in art. 12 btw-richtlijn om de voorwaarden voor een eerste ingebruikneming te bepalen.

7.6. *Kozuba* is echter niet innerlijk tegenstrijdig en *Promo 54* wijkt niet af van *Kozuba* als:

- (i) de lidstaten ingevolge art. 12 btw-richtlijn hun voorwaarden voor 'eerste ingebruikneming' inderdaad mogen laten uiteenlopen van 'verbouwing' zoals omschreven in *Kozuba* ('ten minste' veranderingen van betekenis bedoeld om het gebruik te wijzigen of om de gebruiks-omstandigheden ingrijpend aan te passen) tot 'vervaardigen' zoals door u omschreven in HR BNB 2023/13 (in wezen nieuwbouw; ten minste significante ingrepen in het bouwskelet) of
- (ii) het HvJ zich ondanks zijn van 'een nieuw gebouw' afwijkende formulering in *Kozuba* en *Promo 54* en ondanks het in *Promo 54* ontbreken van de in *Kozuba* figurerende term 'op één lijn met een nieuw gebouw' van geen discrepantie bewust is en meent dat zijn boven (7.3) geciteerde r.o. 23 van *Promo 54* impliceert – gegeven zijn nadruk op de vereiste mededingingsneutraliteit – dat bij een oud gebouw pas belastbare meerwaarde ontstaat als het na verbouwing 'op één lijn met een nieuw gebouw' gesteld kan worden, ook al zegt hij dat laatste dus niet in *Promo 54*, maar wel in *Kozuba*. Met name de Duitse tekst kan ook als volgt gelezen worden: 'daar de levering van een omgebouwd oud gebouw *net zoals* de levering van een nieuw gebouw voor de eerste ingebruikneming meerwaarde creëert'. De andere taalversies suggereren echter eerder: 'als de levering van een omgebouwd oud gebouw net zoals de levering van een nieuw gebouw voor de eerste ingebruikneming meerwaarde creëert'. In de laatste lezing geeft deze zinsnede geen uitsluitel over wat vereist is voor het aannemen van meerwaardecreatie.

7.7. Ad (i): met enige van de in onderdeel 6 geciteerde auteurs meen ik dat *Promo 54* minstens suggereert dat discretionaire bevoegdheid feitelijk niet bestaat. De r.o. 30 en 31 van dat arrest zeggen dat 'de btw-heffing (...) voortvloeit uit het fundamentele beginsel dat de toegevoegde waarde daarvoor bepalend is en uit de definities die zijn verstrekt in de rechtspraak van het Hof' en dat het ontbreken van nationale invulling van 'eerste ingebruikneming' de belastbaarheid van levering van een significant verbouwd gebouw niet kan wegnemen omdat lidstaten het begrip 'eerste ingebruikneming' niet zelf kunnen wijzigen. Kennelijk bepalen niet de lidstaten, maar bepaalt het HvJ de criteria voor de toepassing van dat begrip. Hoewel dat 'aan de verwijzende rechter staat', bepaalt het HvJ in *Promo 54* ook zelf dat 'geen twijfel lijkt te bestaan' dat de veranderingen aan de oude school "van betekenis" waren in de zin van 's Hofs rechtspraak en dat EU-rechtconforme uitlegging van het Belgische recht ertoe leidt dat de levering van de appartementen niet is vrijgesteld.

7.8. Gegeven het vooral in *Kozuba* (r.o. 42-46) benadrukte belang van mededingingsneutraliteit van de btw-heffing met het oog op de vereiste vergelijkbare inning van eigen EU-middelen in alle lidstaten ligt betekenisvolle bewegingsruimte voor de lidstaten ook niet voor de hand. Hoewel art. 135(1)(j) jo. art. 12 btw-richtlijn verwijst naar *door de lidstaten* vastgestelde voorwaarden voor vrijstelling, "dienen (de vrijstellingen) te berusten op zelfstandige begrippen van Unierecht, opdat de btw-grondslag op uniforme wijze en volgens gemeenschappelijke regels kan worden bepaald", aldus *Promo 54*. Hoewel art. 12(2) btw-richtlijn lidstaten toestaat voorwaarden te bepalen voor de toepassing van de term 'eerste ingebruikneming' op verbouwde gebouwen, kan die bepaling volgens het HvJ "niet in die zin (...) worden uitgelegd dat de lidstaten een zodanige beoordelingsmarge hebben dat zij in hun nationale wettelijke regelingen het begrip 'eerste ingebruikneming' zelf kunnen wijzigen, omdat dan het gevaar bestaat dat die vrijstelling haar nuttig effect wordt ontnomen."

7.9. Ik meen daarom dat er nauwelijks ruimte is voor een andere invulling van 'eerste ingebruikneming' dan die van het HvJ, zodat de vraag is of 's Hofs invulling van die term inhoudt dat 'veranderingen van betekenis' al voldoende zijn of dat het gebouw na verbouwing 'op één lijn met een nieuw gebouw' moet kunnen worden gesteld – of dat die twee verschillend ogende criteria in 's Hofs beleving identiek zijn.

7.10. Ik vermoed dat het laatste het geval is en dat optie (ii) in 7.6 hierboven de juiste is. Het HvJ meent kennelijk dat hij ondanks zijn verwarrende taalgebruik ('op zijn minst') duidelijk en consistent is en dat zijn verwijzing in r.o. 23 van *Promo 54* naar de vereiste meerwaardecreatie zoals uitgelegd in *Kozuba*, impliceert dat de voor btw-heffing vereiste meerwaarde bij verbouwing van een bestaand gebouw pas ontstaat als het na verbouwing op één lijn kan worden gesteld met een nieuw gebouw, zoals hij in r.o. 55 van *Kozuba* al had gezegd. Bovendien wijst het Hof in *Promo 54* op het Belgische beleid om (*curs. PJW*) "oude gebouwen die dermate verbouwd zijn dat zij *de kenmerken van een nieuw gebouw vertonen*, [gelijk

te stellen] met *nieuwe* gebouwen.” De twee belangrijkste ‘kenmerken’ van een nieuw gebouw zijn een fundering en een bouwskelet.

7.11. *Promo 54* is ook gewezen door een kamer van drie zonder conclusie van een advocaat-generaal, hetgeen er niet op duidt dat het HvJ dacht dat het iets interessants zei, met name niets dat afweek van zeer recente eerdere rechtspraak van grotere kamers ná conclusie. Als het HvJ ‘om’ wil gaan, moet de zaak in beginsel naar een grote kamer (15 rechters). De belanghebbende en de literatuur moet toegegeven worden dat *Promo 54* verwarrend is door het ontbreken van verwijzing naar het criterium ‘op één lijn met een nieuw gebouw’ dat wél gesteld werd in *Kozuba*. Mogelijk was de desbetreffende drie-kamer in wens of gedachten al bij de overheveling van prejudiciële vragen over de btw naar het Gerecht, die voor de zaak *Promo 54* echter nog niet gold.

7.12. Ik merk ten slotte op dat noch *Kozuba*, noch *Promo 54* toegespitst was op de vraag die ons bezig houdt. In *Kozuba* moest het Hof voorkomen dat Polen de vrijstelling voor ‘oude’ gebouwen te klein maakte door bijna elke ingebruikneming na een enigszins in de papieren lopende verbouwing aan te merken als belast, en in *Promo 54* moest hij voorkomen dat niet-gebruik van de bevoegdheid om de voorwaarden voor ‘eerste ingebruikneming’ te bepalen, zou leiden tot eeuwige vrijstelling na de *eerste* ‘eerste ingebruikneming’ toen het gebouw écht nieuw was.

7.13. Maar glashelder is ‘s Hofs rechtspraak niet, getuige de in onderdeel 6 geciteerde literatuur, die in meerderheid meent (a) dat *Promo 54* afwijkt van *Kozuba*, althans van r.o. 55 van *Kozuba*, (b) dat ‘in wezen nieuwbouw’, althans bouwkundig ingrijpen, na *Promo 54* een te strenge eis is voor btw-belaste levering van verbouwde gebouwen (dus een te ruime vrijstelling voor de levering van verbouwde gebouwen inhoudt) en (c) dat u daarom prejudiciële vragen moet stellen. *Clair* noch *éclairé* achten de auteurs hoeveel ruimte de lidstaten nog hebben om criteria voor ‘eerste ingebruikneming’ na ‘verbouwing’ te bepalen.

7.14. U zou dus prejudiciële vragen kunnen stellen, die zouden moeten ophelderen of voor terugkeer van een bestaand gebouw naar de fase vóór eerste ingebruikneming steeds vereist is dat de verbouwing ervan ‘op één lijn’ gesteld moet kunnen worden met ‘een nieuw gebouw’ (r.o. 55 *Kozuba*) en daarvoor bouwkundige ingrepen vereist zijn, of dat al voldoende is dat ‘veranderingen van betekenis’ zijn aangebracht, ‘bedoeld om het gebruik te wijzigen of om de omstandigheden waaronder het wordt betrokken ingrijpend aan te passen (r.o. 52 *Kozuba* en r.o. 25 *Promo 54*) – of dat die twee verschillend ogende criteria geacht moeten worden congruent te zijn, zoals ik vermoed in verband met de vereiste mededingings-neutraliteit van btw-heffing met het oog op vergelijkbare inning van EU-eigen middelen in alle lidstaten. Een lagere drempel dan ‘in wezen nieuwbouw’ voor terugkeer naar de fase vóór ingebruikneming is immers onverenigbaar met die neutraliteit omdat zo’n lagere drempel tot gevolg heeft dat ver(nieuw) bouw eerder tot btw-heffing leidt dan nieuwbouw. Zoals Van der Wulp opmerkte (zie 6.6 hierboven): (verplichte) btw-heffing bij vernieuwde gebouwen is alleen mededingingsneutraal als de renovatie op één lijn kan worden gesteld met nieuwbouw. Uw criterium (minstens ingrepen in het bouwskelet) is vanuit dat neutraliteitsoogpunt dus beter dan het slapper likkende *Promo 54*-criterium (‘veranderingen van betekenis’) als dat laatste criterium inderdaad al eerder dan na in wezen nieuwbouw zou leiden tot een (nieuwe) ‘eerste ingebruikneming’. Nieuwbouw is immers onmogelijk zonder bouwskelet.

7.15. Prejudiciële vragen hebben geen zin als, zoals de Staatssecretaris stelt, de belanghebbende ook de door haar bepleite lagere drempel van het *Promo 54*-criterium niet haalt. Anders dan de Staatssecretaris, meen ik echter dat op basis van de vastgestelde feiten niet geoordeeld kan worden dat het gebouw geen veranderingen van betekenis heeft ondergaan bedoeld om het gebruik ervan te wijzigen (functiewijziging) of om de omstandigheden waaronder het wordt betrokken ingrijpend aan te passen (ingrijpend andere benutting van dezelfde functie). Een dergelijk oordeel heeft het Hof Amsterdam ook niet gegeven, en niet valt in te zien waarom een verbouwing met een kostprijs van 400% van de aanschafprijs om (lucratiever) *multi tenant* verhuur mogelijk te maken geen verandering van betekenis zou zijn die bedoeld is om de omstandigheden waaronder het gebouw wordt betrokken ingrijpend aan te passen (ingrijpend andere benutting van de functie ‘verhuur’).

7.16. Om de redenen uiteengezet in 7.6 t/m 7.12 hierboven lijken mij prejudiciële vragen echter niet nodig. Ik baseer dat met name op ‘s Hofs zware nadruk op mededingingsneutraliteit en vergelijkbare btw-inning, op r.o. 55 van *Kozuba* (‘op één lijn met een nieuw gebouw’) en op de volstrekte onwaarschijnlijkheid dat een 3-kamer zonder conclusie en zonder enige toelichting in 2023 zou willen afwijken van een 5-kamerarrest met conclusie uit 2017, mede gegeven dat het 2023-arrest routineus en kennelijk instemmend verwijst naar dat 2017-precedent (zij het merkwaardigerwijs niet naar die cruciale r.o. 55 van *Kozuba*). Zoals gezegd: ‘om’ gaan doet het HvJ in beginsel alleen in een grote kamer.

7.17. Het oer-arrest over de verwijfsplicht van de nationale hoogste rechter (*Cilfit*⁵³; r.o. 9) en ook het boven geciteerde arrest *Consortio* (r.o. 54) benadrukken dat de prejudiciële procedure geen rechtsmiddel van de partijen is en dat als een partij stelt dat een vraag van uitlegging van Unierecht rijst, dat niet impliceert dat zo'n vraag daarmee is 'opgeworpen' in de zin van artikel 267 VwEU en tot verwijzing noopt. In de boven eveneens geciteerde r.o. 48 van *Consortio* overwoog het HvJ dat het feit dat het EU-recht anders of op meer manieren kan worden gelezen, nog geen redelijke twijfel over de juiste uitlegging impliceert als geen van die verschillende lezingen de nationale rechter voldoende aannemelijk lijken, "met name gelet op de context en het doel van die bepaling en de regeling waarvan zij deel uitmaakt." Belanghebbendes lezing van *Promo 54* lijkt mij, gegeven de in 7.16 hierboven weergegeven context, onvoldoende aannemelijk om de redelijke twijfel in de zin van r.o.48 van *Consortio* te doen ontstaan.

7.18. Gegeven de wijze waarop de belanghebbende zowel bij de feitenrechter als in cassatie het EU-recht aan de orde heeft gesteld en de documentatie bij haar verzoek om verwijzing, volgt uit de boven geciteerde arresten *Consortio* en *KUBERA* wel dat als u geen vragen stelt aan het HvJ omdat u *Promo 54* niet in tegenspraak acht met (r.o. 55 van) *Kozuba*, die reden voor niet-verwijzen in beginsel uit uw arrest zal moeten blijken. Ook als u de zaak met art. 81 Wet RO zou willen afdoen, zal volgens *KUBERA* in beginsel toch enige EU-rechtelijke motivering verstrekt moeten worden.⁵⁴ Onduidelijk is hoeveel motivering in dat geval vereist is. Dat hangt kennelijk van de omstandigheden af en wordt wellicht duidelijker in 's Hof's antwoorden op de aanhangige prejudiciële vragen van de Afdeling Bestuursrechtspraak van de Raad van State in de vreemdelingenzaak C-767/23 *Remling*.⁵⁵ Uit *Consortio* en *KUBERA* volgt mijns inziens dat u bij toepassing van zowel art. 80a Wet RO (immers geen formele maar een materiele niet-ontvankelijkheid) als art. 81 Wet RO minstens één van drie *boxes* moet *checken* als één van beide partijen een serieus en gedocumenteerd verzoek om verwijzing heeft gedaan, zoals in casu: (i) irrelevantie voor de beslissing van het geschil, of (ii) *acte clair*, of (iii) *acte éclairé*. Het EU-recht noopt daartoe, hoezeer u ook eerder anders heeft beslist⁵⁶ en hoezeer ook uit uw expliciete niet-volgen van mijn voormalig ambtgenoot Niessen in de zaak HR BNB 2017/11⁵⁷ blijkt dat u niets voelt voor standaardmotiveringen voor bepaalde categorieën 80a- of 81 Wet RO-gevallen:

"1.2. (...). De Advocaat-Generaal heeft in onderdeel 7 van de conclusie uiteengezet in welke gevallen en op welke gronden de belastingkamer van de Hoge Raad van deze bevoegdheid [art. 80a Wet RO; PJW] gebruik maakt. Het toevoegen van nadere standaardoverwegingen, zoals door de Advocaat-Generaal bepleit, vermindert het effect dat met artikel 80a, lid 4, van de Wet RO is beoogd voor de werklast van de Hoge Raad. Voorts zal de toevoeging van nadere standaardoverwegingen geen bijdrage leveren aan de rechtseenheid of de rechtsontwikkeling. De rechtspraktijk wordt met dergelijke overwegingen ook geen nader inzicht geboden ten opzichte van het overzicht dat door de Advocaat-Generaal in onderdeel 7 van zijn conclusie is verstrekt. Het extra inzicht dat aan de individuele belanghebbende wordt verschaft door het toevoegen van standaardoverwegingen is bovendien beperkt. Opmerking verdient nog dat de Hoge Raad om vergelijkbare redenen evenmin standaard-overwegingen pleegt toe te voegen aan de algemene formulering waarmee daarvoor in aanmerking komende zaken op de voet van artikel 81 van de Wet RO worden afgedaan. De mogelijkheid om zaken op die manier af te doen, die in 1988 in de Wet RO (destijds artikel 101a) is opgenomen, bood juist de mogelijkheid een einde te maken aan de toen bij de Hoge Raad bestaande praktijk van – doorgaans weinig zeggende – standaardoverwegingen waarmee dergelijke zaken indertijd werden afgedaan (vgl. *Kamerstukken II* 1987/88, 19 953, nr. 5, blz. 8-9 en blz. 12)."

7.19. Volgens Boulogne⁵⁸ is er geen *acte clair* – en moet u verwijzen – als u de toepassing van EU-recht die de advocaat-generaal voorstaat, niet deelt. Ik denk dat het HvJ daar anders over denkt en dat die omstandigheid volgens de twee genoemde arresten hoogstens een reden moet zijn om 'zeer zorgvuldig' te zijn bij de toepassing van 's Hof's *Cilfit*-criteria voor (niet-)verwijzing, net zoals de omstandigheid dat

53 HvJ EU 6 oktober 1982, *Cilfit e.a.*, zaak 283/81, EU:C:1982:335.

54 Aldus reeds de conclusie van 18 juni 2015, ECLI:NL:PHR:2015:996 voor HR 25 september 2015, ECLI:NL:HR:2015:2796, V-N 2015/48.6, AB 2015/417 met noot R. Ortlep, BNB 2016/12 met noot J.A.R. van Eijnsden, *FutD* 2015-2336, *NTRF* 2015/2633 met noot N. Djebali, *SEW* 2015, afl. 12, p. 655.

55 Zie ABRvS 13 december 2023, ECLI:NL:RVS:2023:4632, *SEW* 2024/3 (maart), p. 142 e.v.

56 HR 25 september 2015, ECLI:NL:HR:2015:2796, V-N 2015/48.6, AB 2015/417 met noot R. Ortlep, BNB 2016/12 met noot J.A.R. van Eijnsden, *FutD* 2015-2336, *NTRF* 2015/2633 met noot N. Djebali, *SEW* 2015, afl. 12, p. 655.

57 HR 11 augustus 2017, na conclusie Niessen, ECLI:NL:HR:2017:1609, *NLF* 2017/2026 met noot Bergman, *FED* 2017/149 met noot Robben, V-N 2017/39.8, *Belastingblad* 2017/401 met noot Kruijmel, BNB 2017/211 met noot Van Suilen, *FutD* 2017-1990, *NTRF* 2017/2051 met noot Okhuizen.

58 Frederik Boulogne: 'On the Role of the Advocate General in the CILFIT Doctrine', in de bundel *Rara Avis* onder redactie van Otto Marres en Dennis Weber, Wolters Kluwer Deventer 2022, p. 19-24.

rechters in andere lidstaten andere toepassingen kiezen⁵⁹ of de omstandigheid dat een nationale rechtbank of hof de volgens u klare kwestie wél heeft verwezen naar het Hof: u bent dan niet verplicht het antwoord af te wachten als u het al weet.⁶⁰

7.20. Andersom: als de conclusie ingaat op de vraag van EU-recht en er uit volgt dat en waarom verwijzing niet nodig is – en de partijen daarop bij Borgersbrief kunnen reageren – kunt u art. 81 Wet RO waarschijnlijk ouderwets kaal blijven toepassen. Zo denkt althans dat andere Europese Hof (het EHRM in Straatsburg) er kennelijk over, blijkens diens arrest in de Nederlandse strafzaak *Baydar*,⁶¹ waaruit meer in het algemeen volgt dat niet-motivering van niet-verwijzing pas onvoldoende is in de zin van art. 6 EVRM (en daarmee in de zin van art. 47 EU-Handvest van de Grondrechten, dat immers ingevolge art. 52(3) Handvest conform de uitleg door het EHRM van art. 6 EVRM uitgelegd moet worden) als uw uitspraak daardoor in de omstandigheden van het geval *arbitrary* of *manifestly unreasonable* is. Dat was kennelijk wel het geval in de zaak *Georgiou v. Greece*,⁶² waarin de hoogste Griekse rechter – zonder voorafgaande conclusie – een relevant ogend verzoek om verwijzing naar het HvJ straal negeerde:

“(…). The decision of the Court of Cassation was not subject to any appeal under domestic law. The Court of Cassation was therefore under an obligation to give reasons for its refusal to ask the CJEU for a preliminary ruling.

25. The Court of Cassation’s judgment of 7 June 2018 contains neither a reference to the request made by the applicant nor any reasons why it was considered that the question raised by him did not merit reference to the CJEU. That being so, it cannot be established from the content and reasoning of judgment no. 977/2018 of the Court of Cassation whether the question was considered irrelevant, whether it was viewed as relating to a provision that was clear or had already been interpreted by the CJEU, or whether it was simply ignored (....).”

7.21. Gezien bovenstaande conclusie, waarop beide partijen kunnen reageren, kunt u dus wellicht bij ongegrondverklaring van belanghebbendes cassatieberoep desgewenst toch volstaan met verwijzing naar art. 81 Wet RO.

7.22. De enige draagkrachtige reden voor verwijzing naar het HvJ zou mijns inziens zijn de wens om zeker te stellen – en in de hele EU ingevoerd te zien – dat het criterium ‘op één lijn met een nieuw gebouw’ (r.o. 55 *Kozuba*) betekent dat enigszins significante ingrepen in fundering of bouwskelet vereist zijn, gegeven dat een nieuw gebouw ondenkbaar is zonder fundering of bouwskelet. ‘s Hof’s criterium ‘veranderingen van betekenis ...’ laat daarvoor immers teveel vaagheid en de eis van bouwkundige ingrepen zou duidelijker, robuuster en daarmee rechtszekerder en uniformer in de hele EU zijn.

7.23. Voor zover het cassatieberoep een motiveringsklacht behelst, meen ik dat ‘s Hof’s oordeel dat van onvoldoende constructieve ingrepen is gebleken om tot in wezen nieuwbouw te concluderen, mijns inziens weliswaar ook anders had kunnen uitvallen, maar niet onbegrijpelijk is en voldoende gemotiveerd om aan cassatie onttrokken te zijn.

8. Conclusie

Ik geef u in overweging belanghebbendes cassatieberoep ongegrond te verklaren.

Noot

1. Om tot een vernieuwd gebouw te kunnen concluderen is er een ondergrens aan benodigde verbouwingsactiviteiten. Er is ook een bovengrens aan verbouwingsactiviteiten om nog van een niet-vernieuwd gebouw te kunnen spreken. Wordt die bovengrens beslissend bepaald door wijzigingen in de bouwkundige constructie? Dat is de vraag die mij na lezing van dit arrest heeft beziggehouden. Ik ben er niet van overtuigd dat de Hoge Raad (zonder voorafgaande prejudiciële vragen aan het Hof van Justitie) heeft mogen vasthouden aan zijn ‘in wezen nieuwbouw’-criterium.

59 Zie HvJ EU 15 september 2005, na conclusie Stix-Hackl, zaak C-495/03, ECLI:EU:C:2005:552, BNB 2006/20 met noot Van Brummelen (*Intermodal Transport*).

60 Zie HvJ EU 9 september 2015, zaken C-72/14 en C-197/14, ECLI:EU:C:2015:564, BNB 2015/230 met noot Kavelaars (*X. en Van Dijk*).

61 EHRM 24 april 2018, nr. 55385/14, *Baydar v. Netherlands*, ECLI:CE:ECHR:2018:0424JUD005538514, EHRC 2018/142 met noot Claassen en Krommendijk.

62 EHRM 14 maart 2023, *Georgiou v. Greece*, Application no. 57378/18.

2. Onder welke omstandigheden leidt een verbouwing tot een vervaardigd gebouw als bedoeld in art. 11 lid 5 (voorheen lid 3) onderdeel b Wet OB 1968? Dat is volgens de Hoge Raad het geval als door de verbouwing 'in wezen nieuwbouw' ontstaat. In zijn arresten HR 4 en 11 november 2022, nr. 22/01246 en 20/01344, BNB 2023/13 en BNB 2023/14^c (met mijn noot) heeft de Hoge Raad het begrip 'in wezen nieuwbouw' verduidelijkt. Alleen door wijzigingen in de bouwkundige constructie, daaronder begrepen vervanging van (een deel van) de bestaande constructie, kan in wezen een nieuw gebouw ontstaan. Factoren zoals een eventuele functiewijziging, de (bouwkundige) identiteit, de uiterlijke herkenbaarheid of de naamsbekendheid van een gebouw voor en na de verbouwing kunnen aanwijzingen zijn dat een verbouwing in bouwkundig opzicht zo ingrijpend is geweest dat in wezen een nieuw gebouw is ontstaan. Maar op zichzelf bezien, noch tezamen genomen, zijn deze factoren doorslaggevend en evenmin noodzakelijk om tot 'in wezen nieuwbouw' te concluderen. In het algemeen zal volgens de Hoge Raad een verbouwing niet snel zó ingrijpend zijn dat daardoor een vervaardigd gebouw ontstaat.
3. De door de Hoge Raad in 2022 gegeven duidelijkheid waar de praktijk zo naar had uitgezien, bleek van korte duur. Al een vier maanden later wist het Hof van Justitie met zijn arrest HvJ EU 9 maart 2023, C-239/22 (*Promo 54*), V-N 2023/13.14, de figuurlijke knuppel in het hoenderhok te gooien. Door Berkhui-zen¹ is al snel geconcludeerd dat de door de Hoge Raad aan het begrip 'vervaardigen' gegeven invul-ling naar de vuilnisbak kon. Ook Gelderblom², Soltysik³, de redactie van V-N⁴ en Wolf⁵ bekritisieren de 'in wezen nieuwbouw'-rechtspraak van de Hoge Raad. De Hoge Raad zou de lat voor vervaardiging te hoog leggen. Er zou vooral moeten worden gekeken naar de toe te voegen waarde van betekenis die is bedoeld om het gebruik van een gebouw te wijzigen of de omstandigheden waaronder het wordt betrokken, ingrijpend aan te passen. Onder de constatering dat het dictum in de zaak *Promo 54* niets zegt over het begrip vervaardigen (althans het begrip 'eerste ingebruikneming na verbouwing'), maar dat de voorafgaande overwegingen een ruimere betekenis van dat begrip suggereren, heb ik aangegeven dat bestrijding van het standpunt van de Hoge Raad mij niet bij voorbaat kansloos leek.⁶ Van der Wulp⁷ kon zich daarentegen wel vinden in de benadering door de Hoge Raad.
4. De lidstaten zijn blijkens de zaak *Promo 54* verplicht de levering van een door verbouwing ver-nieuwd gebouw aan BTW-heffing te onderwerpen. Daarbij kunnen de lidstaten volgens art. 12 lid 2 tweede alinea BTW-richtlijn 2006 bepalen wanneer door verbouwing een nieuw gebouw ontstaat dat voor het eerst in gebruik genomen kan worden. Die preciseringsbevoegdheid is echter wel begrensd doordat de draagwijdte van het begrip 'verbouwing van gebouwen' in acht moet worden genomen.
5. Als het aan de lidstaten is te bepalen wanneer een nieuw gebouw ontstaat, mag het Hof van Jus-titie dat niet voor hen invullen. Juist op dit punt zit mijn onbehagen en twijfel. Laat het Hof van Justitie de lidstaten in het algemeen wel die vrijheid en meer specifiek bij de beoordeling of een verbouwing zodanig is dat het gebouw als vernieuwd kwalificeert? Het Hof van Justitie heeft immers al eerder invul-ling gegeven aan criteria die de lidstaten volgens de BTW-richtlijn 2006 zelf mogen bepalen, zoals bij het begrip 'bouwterrein'. Als bouwterrein worden beschouwd de door de lidstaten als zodanig omschreven al dan niet bouwrijp gemaakte terreinen.⁸ Uit het arrest HvJ EU 28 maart 1996, C-468/93 (*gemeente Emmen*) blijkt dat het inderdaad aan de lidstaten is dat begrip in te vullen, maar dat eerbiediging van het doel van die regeling tot gevolg heeft dat voor bebouwing met een opstal bestemde onbebouwde grond als zodanig moet worden aangemerkt. Met andere woorden: het is aan de lidstaten om invulling te geven als dat maar gebeurt zoals het Hof van Justitie vindt dat het moet.
6. Met betrekking tot de eerste ingebruikneming na een verbouwing komt het Hof van Justitie niet met een harde eigen invulling. Het Hof van Justitie ziet in de zaak *Kozuba Premium Selection*⁹ juist ruimte voor eigen invulling door de lidstaten. Zoals een kwantitatieve invulling¹⁰ mits aan kwalitatieve voor-waarden wordt voldaan. Het betrokken gebouw moet volgens het Hof van Justitie immers wel verande-ringen van betekenis hebben ondergaan die zijn bedoeld om het gebruik ervan te wijzigen of om de

1 P. Berkhui-zen, 'Vervaardiging bij verbouwingen van vastgoed naar de vuilnisbak', *WFR* 2023/152.

2 W.J.C.M. Gelderblom, annotatie in *NLF* 2023/0601.

3 M.W.C. Soltysik, annotatie in *NTR* 2023/518.

4 V-N 2023/13.14 en V-N 2025/7.

5 R.A. Wolf, annotatie in *NTR* 2024/1298.

6 B.G. van Zadelhoff, 'Vervaardigen en verbouwen van vastgoed voor de btw; een klus die nooit af is', *Essersbundel*, Deventer: Kluwer 2024.

7 M.D.J. van der Wulp, annotatie in *FED* 2023/65, en 'In wezen nieuwbouw: een bouwkundige beoordeling', *BR* 2024/2.

8 Art. 12 lid 3 BTW-richtlijn 2006, voorheen art. 4 lid 3 onderdeel b Zesde richtlijn.

9 HvJ EU 16 november 2017, C-308/16, *BNB* 2018/26^c met mijn noot.

10 Dat de verbouwingskosten meer bedragen dan een bepaald percentage van de beginwaarde van dat gebouw.

omstandigheden waaronder het wordt betrokken ingrijpend aan te passen. Op voorwaarde dat die draagwijdte van het begrip in acht wordt genomen, kunnen de lidstaten zelf de criteria vaststellen. De bewoordingen in de zaak *Promo 54* over wanneer een verbouwing tot een eerste ingebruikneming leidt, lijken echter dringender, waardoor ik de eerder beschreven twijfels in de literatuur begrijp. Maar ook in de zaak *Promo 54* schetst het Hof van Justitie dat de lidstaten onder voorwaarden zelf nader kunnen invullen wanneer een verbouwing zodanig is dat het verbouwde gebouw voor het eerst in gebruik wordt genomen. Het dictum in die zaak bevat geen specifieke invulling door het Hof van Justitie.

7. Het Hof van Justitie geeft het kader aan waarbinnen een verbouwing van een gebouw zodanig is dat de daarop volgende levering als levering vóór eerste ingebruikneming wordt aangemerkt. Volgens de Hoge Raad is daarbij sprake van een door het Hof van Justitie getrokken ondergrens.¹¹ Het begrip 'in wezen nieuwbouw' en de uitleg daarvan is volgens de Hoge Raad buiten redelijke twijfel in overeenstemming met de mogelijkheid die de BTW-richtlijn 2006 aan de lidstaten biedt. Dit temeer omdat met die uitleg de in het arrest *Promo 54* bedoelde draagwijdte van het begrip verbouwing in acht wordt genomen. Ik ben niet overtuigd! Dat er een ondergrens is aan verbouwingsactiviteiten om tot een vernieuwd gebouw te (kunnen) concluderen, kan ik volgen. Mijns inziens moet er ook een bovengrens aan verbouwingsactiviteiten zijn om nog van een niet-vernieuwd gebouw te kunnen spreken. Houdt de Hoge Raad daar (voldoende) rekening mee bij zijn invulling van het criterium 'in wezen nieuwbouw'?

8. Voor nieuwbouw is bepaald dat de levering vóór eerste ingebruikneming daarvan is belast. Voor een vernieuwd gebouw moeten volgens art. 12 lid 2 tweede alinea BTW-richtlijn 2006 de voorwaarden worden bepaald waaronder weer sprake is van een eerste ingebruikneming. De criteria voor vernieuwbouw kunnen niet dezelfde zijn als die voor nieuwbouw. Anders zou de bepaling voor vernieuwbouw zinledig zijn omdat een vernieuwd gebouw dan al onder nieuwbouw valt. De bovengrens om na verbouw nog van een niet-vernieuwd gebouw te kunnen spreken, moet dus onder de grens van echte nieuwbouw liggen. Dat roept de vraag op wanneer een ingrijpende verbouwing niet zodanig is dat sprake is van nieuwbouw maar wel zodanig dat binnen de draagwijdte van die regeling tot een vernieuwd gebouw moet worden geconcludeerd. Meer specifiek is dan de vraag of wijzigingen in de bouwkundige constructie daartoe beslissend zijn. Kan in de draagwijdte van het begrip verbouwing geen sprake zijn van een vernieuwd gebouw als tot op het bouwkundig skelet wordt afgebroken en weer wordt opgebouwd? Maar is dat wel het geval als ook een deel van het bouwkundig skelet is vervangen of aangepast?¹² Is een verbouwd gebouw waarvan enkel het bouwkundig skelet is gehandhaafd zodanig minder op één lijn te stellen met een nieuw gebouw, dat dit een ander BTW-regime rechtvaardigt? Ik ben er niet van overtuigd dat enkel wijzigingen in de bouwkundige constructie ertoe kunnen leiden dat een gebouw voor de BTW een nieuw leven gaat leiden. Daarbij realiseer ik mij dat het Hof van Justitie in de zaak *Kozuba* een kwantitatieve invulling aan het begrip 'verbouwing van gebouwen' (verbouwingskosten ter grootte van 30% van de beginwaarde van het gebouw) aanvaardbaar heeft geacht. Mogelijk is een wijziging in de bouwkundige constructie ook een aanvaardbaar criterium. Maar dat had ik dan graag van het Hof van Justitie vernomen.

9. Vooral nog zal de praktijk het met de onderhavige beslissing van de Hoge Raad moeten doen. Er zal vast discussie ontstaan (of blijven bestaan) over de vraag of in een concreet geval sprake is van wijzigingen in de bouwkundige constructie alsmede of die voldoende zijn om tot een vernieuwd gebouw te concluderen. Voor de praktijk zal het criterium 'wijzigingen in de bouwkundige constructie' vooral nog wel veel houvast bieden en dat is een goede zaak. De voortvarendheid waarmee die duidelijkheid is gegeven, is opvallend en verdient lof. Binnen zeven maanden na de bestreden uitspraak van Hof Amsterdam heeft de Hoge Raad gesproken waarbij in de tussentijd ook A-G Wattel nog heeft geconcludeerd. Maar het zou mijns inziens niet verkeerd, zelfs noodzakelijk maar in elk geval wenselijk zijn geweest indien de Hoge Raad meer tijd had genomen en aan het Hof van Justitie de vraag had voorgelegd wanneer een verbouwing van gebouwen zodanig is dat niet langer sprake is van een niet-vernieuwd gebouw en meer in het bijzonder of wijzigingen in de bouwkundige constructie daarbij beslissend zijn respectievelijk een acceptabele invulling vormen.

B.G. van Zadelhoff

¹¹ Zie BNB 2023/13*.

¹² Het is dikwijls inefficiënter en kostbaarder een gebouw gedeeltelijk te handhaven dan volledig te slopen en nieuw te bouwen. De waardedoetoevoeging bij gebruik van een oud skelet kan dan ook hoger zijn dan bij volledige sloop en nieuwbouw. Maar in de visie van de Hoge Raad zou bij die hogere waardedoetoevoeging dan juist geen sprake zijn van vernieuwbouw.