

ONDERZOEKSRAPPORT

Levering van onroerende zaken: omzetbelasting of overdrachtsbelasting?

Onderzoek in opdracht van:	Notariskantoor Van de Oudeweetering
Toetsing van: Module:	Afstudeeronderzoek hbr-as17-as
Student: Studentnummer: Opleiding: Hogeschool Leiden	Root, C.B. S1087518 HBO-Rechten
Onderzoeks docent: Begeleidend docent:	Maaïke Rietmeijer Anne-Fleur Filemon
Begeleiding vanuit Opdrachtgever:	mr. L. van de Oudeweetering
Inleverdatum:	13-06-2018 Reguliere kans
Collegejaar:	2017-2018

Voorwoord

Voor u ligt de scriptie 'Levering van onroerende zaken: omzetbelasting of overdrachtsbelasting?' Deze scriptie is geschreven in het kader van mijn afstuderen aan de opleiding HBO-Rechten aan de Hogeschool Leiden en in opdracht van Notariskantoor Van de Oudeweetering. Van februari 2018 tot en met juni 2018 ben ik bezig geweest met het onderzoek en het schrijven van mijn scriptie. In deze periode heb ik, naast het schrijven van mijn scriptie, 2 dagen per week gewerkt bij mijn opdrachtgever.

Tezamen met mijn opdrachtgever, onderzoeksdocent en afstudeerbegeleider heb ik de onderzoeksvraag voor deze scriptie bedacht. Een, als je het mij vraagt, ingewikkeld onderwerp. Na wat opstartproblemen heb ik gelukkig de onderzoeksvraag kunnen beantwoorden. Dankzij de kritische blik en de ervaring van mijn onderzoeksdocent heb ik een scriptie geschreven waar ik trots op ben.

Bij deze wil ik graag mijn collega's bij Notariskantoor Van de Oudeweetering bedanken voor de fijne samenwerking. Ik heb veel geleerd in de periode dat ik bij jullie heb gewerkt en kon voor vragen over mijn scriptie altijd bij jullie terecht.

Ik wens u veel leesplezier toe.

Cato Root

Leiden, 13 juni 2018

Samenvatting

Mijn opdrachtgever, Notariskantoor Van de Oudeweetering, is een klein kantoor in Oegstgeest. Zij zijn onder meer gespecialiseerd in het onroerend goed. Ik heb onderzoek gedaan naar de begrippen bouwterrein en (nieuw) vervaardigd goed in de Wet op de Omzetbelasting 1968. De levering van bouwterreinen en (nieuw) vervaardigde goederen zijn belast met omzetbelasting en in beginsel geldt voor de levering van dergelijke onroerende zaken een vrijstelling voor de overdrachtsbelasting. Recentelijk is het begrip 'bouwterrein' gewijzigd. Daarnaast heeft de Hoge Raad een nieuw criterium ontwikkeld omtrent het voortbrengen van een (nieuw) vervaardigd goed. Voor Notariskantoor Van de Oudeweetering was het niet precies duidelijk wanneer een perceel na de wetwijziging als bouwterrein kan worden gekwalificeerd. Tevens bestond er onduidelijkheid over het door de Hoge Raad nieuw geïntroduceerde criterium inzake het voortbrengen van een (nieuw) vervaardigd goed.

Het doel van mijn onderzoek was erachter komen welke factoren doorslaggevend zijn bij kwalificatie van een perceel als bouwterrein en wanneer verbouwing van een onroerende zaak leidt tot een (nieuw) vervaardigd goed met het oog op de samenloopvrijstelling. De centrale vraag van mijn onderzoek luidt: *'Welk advies kan worden gegeven aan Notariskantoor Van de Oudeweetering omtrent de verschuldigde overdrachtsbelasting of omzetbelasting bij levering van een onroerende zaak met het oog op de samenloopvrijstelling, naar aanleiding van het bestuderen van wet- en regelgeving, jurisprudentie-, dossier- en literatuuronderzoek?'* In de wetten en de literatuur is onderzocht wat het begrip bouwterrein inhoudt en hoe vervaardiging precies is geregeld. Daarnaast is aan de hand van het bestuderen van wetgeving en literatuur onderzocht wanneer de samenloopvrijstelling van toepassing is. In jurisprudentie en dossiers heb ik onderzocht welke factoren doorslaggevend zijn bij de kwalificatie van een perceel als bouwterrein en wanneer verbouwing leidt tot vervaardiging van een (nieuwe) onroerende zaak.

Samenloopvrijstelling

Wanneer de levering van een onroerende zaak zowel met omzetbelasting als overdrachtsbelasting is belast spreekt men van samenloop. Om deze dubbele belasting te voorkomen kent de wet daarom een samenloopvrijstelling. Er kan op grond van artikel 15 lid 1 onder a WBR een beroep worden gedaan op de toepassing van de samenloopvrijstelling wanneer er sprake is van de levering van een bouwterrein of een (nieuw) vervaardigd goed, tenzij het goed als bedrijfsmiddel in gebruik is en de verkrijger de omzetbelasting geheel of gedeeltelijk in aftrek kan brengen.

Bouwterrein

Voor het kwalificeren van een perceel grond als bouwterrein moet er sprake zijn van onbebouwde grond. Bij de kwalificatie van onbebouwde grond is het niet van belang hoe ver de sloop van het oude gebouw ten tijde van de verkrijging van het terrein was gevorderd, maar is bepalend de staat waarin en de omstandigheden waaronder het terrein uiteindelijk door de verkoper aan belanghebbende is opgeleverd. Uit mijn jurisprudentieonderzoek is gebleken dat een perceel grond als bouwterrein kwalificeert als het terrein ten tijde van de levering kennelijk bestemd is om te worden bebouwd. De intentie van partijen om het perceel grond te gaan bebouwen is daarbij doorslaggevend, mits de intentie wordt ondersteund door objectieve gegevens. Uit de dossiers is

gebleken dat er sprake is van een objectief gegeven wanneer er een omgevingsvergunning is verleend. Tevens blijkt uit mijn dossieronderzoek dat ook uit een koop-/aannemingsovereenkomst kan worden afgeleid dat een perceel grond kennelijk bestemd is om te worden bebouwd.

(Nieuw) vervaardigd goed

Uit mijn jurisprudentieonderzoek blijkt dat de uitspraak van de Hoge Raad van 19 november 2010 maatgevend is bij beoordeling of er een (nieuwe) vervaardigd goed is ontstaan. Om na verbouwing van een onroerende zaak te kunnen spreken van een (nieuw) vervaardigd goed, moet worden voldaan aan het criterium 'in wezen nieuwbouw'. Uit de geanalyseerde uitspraken is gebleken dat er sprake is van 'in wezen nieuwbouw' wanneer de constructie van een gebouw zodanig is aangetast dat er bouwkundig sprake is van sloop van de oudbouw en vervanging door nieuwbouw. Wanneer er sprake is van sloop van de oudbouw in onderlinge samenhang met vervanging van de fundering en draagconstructie alsmede een ingrijpende wijziging van de indeling en het uiterlijk van het gebouw kan dit leiden tot een (nieuw) vervaardigd goed. Daarbij is niet vereist dat er wijzigingen aan het uiterlijk van de onroerende zaak hebben plaatsgevonden.

Aanbevelingen

Op basis van mijn wetsanalyse, literatuur-, jurisprudentie- en dossieronderzoek zijn er stroomschema's opgesteld. Met de stroomschema's kan worden beoordeeld of er bij de levering van een onroerende zaak omzetbelasting of overdrachtsbelasting is verschuldigd. De opdrachtgever kan de stroomschema's inschakelen wanneer er twijfel bestaat over de kwalificatie van een perceel als bouwterrein of het voortbrengen van een (nieuw) vervaardigd goed. Wanneer er zoveel onduidelijkheid bestaat dat de stroomschema's geen uitkomst bieden kan de Belastingdienst ter advies worden ingeschakeld.

Inhoudsopgave

Afkortingen.....	7
Hoofdstuk 1: Inleiding.....	8
1.1 Inleiding	8
1.2 Doelstelling, centrale vraag en deelvragen	10
1.3 Onderzoeksmethode en verantwoording per deelvraag	11
Hoofdstuk 2: Verruiming begrip bouwterrein	13
2.1 Inleiding	13
2.2 Wetswijziging per 1 januari 2017.....	13
2.3 Onbebouwde grond	14
2.4 Niet-bouwterreinen.....	15
2.5 Kennelijk bestemd te worden bebouwd.....	15
2.6 Verschil nieuwe en oude regelgeving	15
2.7 Conclusie	16
Hoofdstuk 3: Het begrip vervaardigen	17
3.1 Inleiding	17
3.2 Begrip vervaardigen	17
3.3 Al dan niet vervaardigen van een gebouw	17
3.4 Eerste ingebruikneming.....	18
3.5 Conclusie	19
Hoofdstuk 4: Samenloopvrijstelling	20
4.1 Inleiding	20
4.2 Gebruik als bedrijfsmiddel	20
4.3 Aftrek van omzetbelasting op grond van artikel 15 Wet OB	20
4.4 Goedkeuringen samenloopvrijstelling	21
4.5 Conclusie	21
Hoofdstuk 5: Resultaten kwalificatie bouwterrein	23
5.1 Inleiding	23
5.2 Resultaten dossier- en jurisprudentieonderzoek.....	23
5.2.1 Onbebouwde grond	23
5.2.2 Kennelijk bestemd te worden bebouwd	23
5.2.3 Objectieve gegevens	24
5.3 Conclusie	25
Hoofdstuk 6: Resultaten (nieuw) vervaardigd goed	26
6.1 Inleiding	26
6.2 Resultaten jurisprudentieonderzoek	26
6.2.1 Functiewijziging	26
6.2.2 Wijzigingen van het uiterlijk	27
6.2.3 Wijzigingen van het innerlijk.....	27
6.2.4 Wijzigingen aan de draagconstructie.....	27

6.2.5 Sloopwerkzaamheden.....	27
6.2.6 In wezen nieuwbouw.....	28
6.3 Conclusie	28
Hoofdstuk 7: Conclusies en aanbevelingen.....	29
7.1 Inleiding	29
7.2 Conclusies.....	29
7.3 Aanbevelingen	31
Bronnenlijst.....	32
Bijlage 1	34
Bijlage 2	35
Bijlage 3	36
Bijlage 4	38
Bijlage 5	39

Afkortingen

AWR:	Algemene wet inzake rijksbelastingen
Btw:	omzetbelasting
Wet OB:	Wet op de omzetbelasting 1968
WBR:	Wet op belastingen van rechtsverkeer
Bouwterrein:	bouwterrein als bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel a, 1°, en artikel 11, vierde lid, van de Wet OB
HvJ EU:	Hof van Justitie van de Europese Unie

Hoofdstuk 1: Inleiding

1.1 Inleiding

Notariskantoor Van de Oudeweetering is een klein kantoor in Oegstgeest. Binnen Notariskantoor Van de Oudeweetering zijn de medewerkers onder meer gespecialiseerd in het onroerend goed.¹ Recentelijk zijn er veel cliënten die advies wensen inzake de verschuldigde omzet- of overdrachtsbelasting bij levering van onroerende zaken. Onlangs kwam een cliënt bij Notariskantoor Van de Oudeweetering op kantoor in verband met een akte van levering. De cliënt exploiteert een veehouderij en is in het bezit van een perceel grond. De cliënt is voornemens het perceel grond te verkopen. De gemeente heeft op dit moment een nieuw bestemmingsplan in behandeling. In dat bestemmingsplan krijgt het perceel met de achtergelaten grond een woningbouwbestemming. Op basis van het bestemmingsplan ontstaat er ruimte om de huidige bebouwing te slopen en vervolgens 9 bouwkavels, bestemd voor de bouw van woningen, te verkopen. Drie van deze kavels zijn bebouwd. De verwachting is dat een potentiële koper alleen 'kale' grond zal willen afnemen en daarom zullen de aanwezige opstallen door de cliënt worden gesloopt. De cliënt vraagt zich af of er bij overdracht van het perceel overdrachtsbelasting of omzetbelasting is verschuldigd.

Na de ondertekening van de koopovereenkomst bij de makelaar maakt de notaris de akte van levering op. In de akte van levering moeten op grond van artikel 21a Uitvoeringsregeling Algemene wet inzake rijksbelastingen 1994 alle gegevens worden opgenomen die van belang zijn voor de heffing van overdrachtsbelasting. Bij het opstellen van de akte van levering gaat de notaris uit van de gegevens die door de koper en verkoper worden aangedragen. Daarnaast heeft de notaris zelf ook een vergaande onderzoeksplicht, welke in artikel 43 van de Wet op het Notarisambt (hierna: WNA) is opgenomen. Bijvoorbeeld: de verkoper stelt dat een perceel grond onbebouwd is. Echter, wanneer de notaris elke dag langs het perceel fietst, komt zij tot de conclusie dat het perceel bebouwd is. De notaris kan in zo'n geval niet op de door de verkoper aangedragen gegevens afgaan en in de akte van levering opnemen dat er omzetbelasting is verschuldigd. De notaris dient op grond van artikel 19, derde lid Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) zorg te dragen voor de betaling van de belasting binnen de termijn van een maand na het tijdstip waarop de belastingschuld is ontstaan. Dit is opgenomen in artikel 15, eerste lid onder a WBR. Als de notaris de overdrachtsbelasting niet of niet op tijd betaald, zal de inspecteur overgaan tot naheffing. De notaris is dan op grond van artikel 42 lid 1 Invorderingswet 1990 hoofdelijk aansprakelijk voor de overdrachtsbelasting die de koper op grond van de notariële akte moet betalen.

De verkrijging van een onroerende zaak is op grond van artikel 2, eerste lid Wet op belastingen van rechtsverkeer (hierna: WBR) als hoofdregel belast met overdrachtsbelasting. Hierop bestaan een aantal belangrijke uitzonderingen. De levering van deze onroerende zaken zijn op grond van artikel 11 Wet op de Omzetbelasting (hierna: Wet OB) belast met omzetbelasting en onder voorwaarden vrijgesteld van overdrachtsbelasting. Deze belangrijke uitzonderingen zijn:

- De levering van een bouwterrein (artikel 11 lid 1 onderdeel a onder 1° Wet OB); en

¹ Notarisvdo.nl

- De levering van een (gedeelte van een gebouw) en het bijbehorende terrein als deze levering hoogstens twee jaren na de eerste ingebruikname plaatsvindt (artikel 11 lid 1 onderdeel a onder 1° Wet OB).

Bouwterrein

Indien een onroerende zaak kan worden gekwalificeerd als bouwterrein in de zin van artikel 11, vierde lid van de Wet OB, is de grond volgens artikel 11 lid 1 onderdeel a onder 1° Wet OB belast met omzetbelasting. Per 1 januari 2017 is het wettelijke begrip bouwterrein verruimd.² De wetgever heeft in het arrest van het Europese Hof van Justitie (hierna: HvJ EU) uit 2013 (Woningstichting Maasdriel) aanleiding gezien om de wettelijke definitie van het begrip bouwterrein in overeenstemming te brengen met de Europese wetgeving.³ De aanpassing heeft tot gevolg dat nu sneller dan voorheen sprake is van een bouwterrein en dat er eerder omzetbelasting verschuldigd zal zijn. Per 1 januari 2017 wordt op grond van artikel 11 lid 4 Wet OB als bouwterrein gedefinieerd: 'onbebouwde grond die kennelijk bestemd is om te worden bebouwd met een of meer gebouwen'. Uit het al genoemde arrest Woningstichting Maasdriel volgt dat de duiding van een terrein als bouwterrein in de zin van de Btw-richtlijn kan zijn gebaseerd op alle omstandigheden – met inbegrip van de intentie van partijen om de grond wel of niet te bebouwen, mits deze wordt ondersteund door objectieve gegevens - waaruit blijkt dat op de datum van levering het betrokken terrein daadwerkelijk is bestemd is om te worden bebouwd.⁴ Zodra is vastgesteld dat er sprake is van onbebouwde grond, dient te worden vastgesteld of deze grond 'kennelijk' bestemd is om te worden bebouwd. Het is lastig vast te stellen wanneer er sprake is van een bouwterrein omdat het gebruik van het woord 'kennelijk' in de memorie van toelichting niet verder is toegelicht.⁵ Indien een onroerende zaak kan worden gekwalificeerd als een bouwterrein in de zin van artikel 11, lid 4 Wet OB, is de verkrijging onder voorwaarden vrijgesteld van overdrachtsbelasting.

Nieuw vervaardigd goed

Als de aannemer een pand bouwt op grond die in eigendom is van de koper, dan is het duidelijk dat de aannemer een goed maakt dat daarvoor nog niet bestond.⁶ De levering is dan op grond van artikel 11 lid 1, onderdeel a onder 1 Wet OB van rechtswege belast met omzetbelasting. Een bestaande onroerende zaak kan zo ingrijpend worden verbouwd, dat er naar maatschappelijke opvattingen sprake is van het bouwen van een nieuw onroerende zaak. Ook dan is er voor de omzetbelasting sprake van een levering en is deze levering op grond van artikel 11 lid 3, onderdeel a Wet OB belast met omzetbelasting. De wet spreekt dan van een (nieuw) vervaardigd goed. Het oordeel of in een concreet geval sprake is van vervaardigen, is overgelaten aan de nationale rechter.⁷ Deze zal de door het Hof van Justitie gegeven criteria toepassen op de door partijen aangedragen feiten en omstandigheden. Het arrest inzake Van Dijk's Boekhuis is daarbij in beginsel leidend.⁸ In het arrest van 19 november 2010, heeft de Hoge Raad een 'nieuw' criterium geïntroduceerd voor de vraag

² Kamerstukken II 2016/17, 34553, 3, p. 37 (MvT)

³ HvJ 17 januari 2013, zaak C-543/11 (Woningstichting Maasdriel)

⁴ Kamerstukken II 2016/17, 34553, 3, p. 87 (MvT)

⁵ Kamerstukken II 2016/17, 34552, 21 september 2016, p. 37 (MvT)

⁶ Belastingdienst.nl zoek op 'Oplevering van een onroerende zaak'

⁷ K.M. Braun e.a., *Cursus Belastingrecht*, Deventer: Wolters Kluwer 2017, 2.1.2.C.c2

⁸ HvJ EG 14 mei 1985, zaak 139/84 (Van Dijk's Boekhuis)

wanneer een onroerende zaak voor de omzetbelasting na een verbouwing kwalificeert als nieuw vervaardigd.⁹ Hiervan is volgens de Hoge Raad sprake als 'in wezen nieuwbouw' heeft plaatsgevonden. Of een onroerende zaak na een verbouwing kan worden gekwalificeerd als 'in wezen nieuwbouw' is relevant voor de heffing van de omzetbelasting en overdrachtsbelasting indien deze onroerende zaak vervolgens wordt overgedragen. Wanneer er sprake is van een (nieuw) vervaardigd goed in de zin van artikel 11 lid 3 onderdeel a Wet OB kan er onder voorwaarden een beroep worden gedaan op de samenloopvrijstelling van artikel 15 lid 1 onder a WBR.

Samenloopvrijstelling

Wanneer de levering van een onroerende zaak zowel met omzetbelasting als overdrachtsbelasting is belast spreekt men van samenloop. Om deze dubbele belasting te voorkomen is er in artikel 15 lid 1 onder a WBR een vrijstelling voor de heffing van de overdrachtsbelasting opgenomen. Aan deze zogenoemde samenloopvrijstelling zijn een aantal voorwaarden verbonden. De samenloopregeling is van toepassing op de levering van (nieuw) vervaardigde goederen en bouwterreinen op grond van artikel 11 lid 1 onderdeel a onder 1° Wet OB. In een aantal situaties is de vrijstelling van artikel 15 WBR niet van toepassing, onder meer als het goed als bedrijfsmiddel is gebruikt en de verkrijger de btw op grond van artikel 15 Wet OB geheel of gedeeltelijk in aftrek kan brengen.

De opdrachtgever, Notariskantoor Van de Oudeweetering, is een kantoor met een ruime expertise in het onroerend goed en staat voor deskundig en persoonlijk advies. De wetwijziging van artikel 11 lid 4 Wet OB roept vragen op over de toepassing van het nieuwe begrip bouwterrein in de praktijk. Het wel of niet kwalificeren als 'bouwterrein' is bepalend voor de vraag of een grondtransactie belast is met omzetbelasting of met overdrachtsbelasting. Sinds het zojuist genoemde arrest van de Hoge Raad uit 2010 is er in de literatuur veel gediscussieerd over de vraag wanneer er sprake is van 'in wezen nieuwbouw'. Doordat niet duidelijk is aan welke criteria moet worden voldaan om te kunnen spreken van 'in wezen nieuwbouw' kan vaak niet een eenduidig antwoord worden gegeven. Wanneer een verbouwing van een onroerende zaak leidt tot een (nieuw) vervaardigd goed is dus lastig te bepalen. Bij beoordeling kunnen verschillende factoren een rol spelen, zoals hoe ingrijpend de veranderingen zijn in en aan de onroerende zaak. Reden voor een onderzoek naar de criteria waarmee kan worden beoordeeld wanneer, na verbouwing, sprake is van een (nieuw) vervaardigd goed. Vanuit het notariaat is het van belang om te weten of er bij levering van onroerend goed omzet- of overdrachtsbelasting verschuldigd is met het oog op de samenloopvrijstelling. Hoe Notariskantoor Van de Oudeweetering haar cliënten het beste kan informeren over de fiscale gevolgen van de verschuldigde belasting, vormt de aanleiding om een onderzoek te doen naar in welke gevallen de levering van onroerende zaken belast zijn met overdrachtsbelasting of omzetbelasting.

1.2 Doelstelling, centrale vraag en deelvragen

Voorgaande probleemanalyse heeft geleid tot het formuleren van onderstaande doelstelling voor het onderzoek:

⁹ HR 19 november 2010, ECLI:NL:HR:2010:BM6681

Het doel van dit onderzoek is een advies uitbrengen aan Notariskantoor Van de Oudeweetering over in welke gevallen er bij levering van onroerende zaken overdrachtsbelasting of omzetbelasting verschuldigd is met het oog op de samenloopvrijstelling. Dit doel wordt bereikt door middel van een wetsanalyse, jurisprudentie-, dossier- en literatuuronderzoek.

De doelstelling wordt bereikt door het beantwoorden van onderstaande centrale vraag:

Centrale vraag: Welk advies kan worden gegeven aan Notariskantoor Van de Oudeweetering omtrent de verschuldigde overdrachtsbelasting of omzetbelasting bij levering van een onroerende zaak met het oog op de samenloopvrijstelling, naar aanleiding van het bestuderen van wet- en regelgeving, jurisprudentie-, dossier- en literatuuronderzoek?

Ten einde de centrale vraag van het onderzoek te beantwoorden zijn er deelvragen gesteld. Deze deelvragen zijn verdeeld over een theoretisch en een praktisch kader.

Theoretisch-juridisch onderzoekgedeelte

1. Wat houdt de verruiming van het begrip bouwterrein van artikel 11 lid 4 Wet OB 1968 in?
2. Wat wordt er verstaan onder een nieuw vervaardigd goed?
3. Wanneer is er sprake van samenloop van de overdrachts- en omzetbelasting zodat er een beroep kan worden gedaan op de samenloopvrijstelling?

Praktijkonderzoek

4. Wat zijn volgens jurisprudentie en dossieronderzoek de objectieve gegevens waardoor een stuk grond kennelijk bestemd is om te worden bebouwd met een of meer gebouwen, zodat het stuk grond kan worden aangemerkt als een bouwterrein ex artikel 11 lid 4 wet OB 1968?
5. Onder welke feiten en omstandigheden is volgens jurisprudentie sprake van een (nieuw) vervaardigd goed ex artikel 11 lid 3 onderdeel b Wet OB?

1.3 Onderzoeksmethode en verantwoording per deelvraag

In dit onderzoek zijn de volgende onderzoeksmethodes gebruikt:

- Wetsanalyse (deelvragen 1-3)
- Literatuuronderzoek (deelvragen 1-3)
- Jurisprudentieonderzoek (deelvragen 4 en 5)
- Dossieronderzoek (deelvraag 4)

Om de theoretische deelvragen te beantwoorden is gebruik gemaakt van literatuuronderzoek en een wetsanalyse. Voor deelvraag 1 en 2 is artikel 11 Wet OB ontleed en voor beantwoording van deelvraag 3 is artikel 15 WBR ontleed. Voor het beantwoorden van deelvraag 1 is voornamelijk gebruik gemaakt van de memorie van toelichting van het belastingplan 2017. Ook zijn er een aantal toonaangevende arresten van de Hoge Raad geanalyseerd en gebruikt om deelvraag 1 en 2 te beantwoorden. De literatuur bestaat uit vakboeken en artikelen uit juridische tijdschriften. Bijvoorbeeld 'Cursus Belastingrecht'.

Het praktische gedeelte bestaat uit een jurisprudentie- en dossieronderzoek. Om deelvraag 4 te beantwoorden, zijn dossiers van Notariskantoor Van de Oudeweetering geanalyseerd. Bij de selectie van de dossiers is gekeken naar nieuwbouwprojecten waarbij de vraag speelde of er bij de levering sprake was van een bouwterrein in de zin van artikel 11 lid 4 Wet OB. Bij de opdrachtgever bestond twijfel over de verschuldigde belasting en de dossiers zijn daarom ter advies voorgelegd aan de Belastingdienst. De nieuwe wetgeving is per 1 januari 2017 van kracht gegaan en er zijn daarom voor dossiers ná 1 januari 2017 gekozen. Er waren vier dossiers bruikbaar voor dit onderzoek. Daarnaast is er ook een jurisprudentieonderzoek gedaan. Hierbij zijn drie uitspraken onderzocht. In deze uitspraken en dossiers is gekeken naar de kwalificatie van een perceel als bouwterrein. De analyse van de uitspraken en de dossiers zijn in de bijlage opgenomen. De resultaten zijn uitgeschreven in hoofdstuk 5 om zo deelvraag 4 te beantwoorden.

Tevens is er jurisprudentieonderzoek gedaan om deelvraag 5 te beantwoorden. Hierbij zijn 10 uitspraken geanalyseerd waarbij in het geschil was of er een (nieuw) vervaardigd goed was voortgebracht en of er bij de levering omzetbelasting is verschuldigd. Er is gekozen voor uitspraken vanaf november 2010 omdat de Hoge Raad op 19 november 2010 een uitspraak heeft gedaan waarbij een nieuwe invulling is gegeven aan het begrip vervaardigen. Het jurisprudentieonderzoek is gedaan aan de hand van topics. In de bijlage is opgenomen welke topics er per geanalyseerde uitspraak voorkwamen en of deze topic doorslaggevend waren bij de vraag of er een (nieuw) vervaardigd goed is voortgebracht. Na analyse van alle uitspraken is een conclusie gemaakt.

Hoofdstuk 2: Verruiming begrip bouwterrein

2.1 Inleiding

De levering van een onroerende zaak is op grond van artikel 2 WBR belast met overdrachtsbelasting (6%) en in beginsel vrijgesteld van omzetbelasting (21%). Indien een zaak wordt gekwalificeerd als bouwterrein in de zin van artikel 11, vierde lid van de Wet OB, is het perceel volgens artikel 11 lid 1, onderdeel a onder 1 Wet OB belast met omzetbelasting. De verkrijging van een bouwterrein is onder voorwaarden vrijgesteld van overdrachtsbelasting. Sinds 1 januari 2017 is het begrip bouwterrein 'verruimd'.¹⁰ Onder het begrip bouwterrein wordt voortaan volgens artikel 11 lid 4 Wet OB verstaan: 'onbebouwde grond die kennelijk bestemd is om te worden bebouwd met een of meer gebouwen'.

In dit hoofdstuk zal uitgelegd worden wat de verruiming van het begrip bouwterrein inhoudt en wanneer een onroerende zaak volgens de wet en het Belastingplan 2017 kan worden aangemerkt als een bouwterrein in de zin van de omzetbelasting. Ten slotte zal aan de hand van een casus uit worden gelegd wat het verschil is met de wetgeving vóór 1 januari 2017.

2.2 Wetswijziging per 1 januari 2017

Volgens art. 11 vierde lid Wet OB, zoals deze gold tot 1 januari 2017, kwalificeerde als bouwterrein onbebouwde grond:

- Waaraan werkzaamheden plaatsvinden of hebben plaatsgevonden (bijvoorbeeld: egaliseren van grond, verwijderen van struiken en bomen);
- Ten aanzien waarvan voorzieningen worden of zijn getroffen die uitsluitend dienstbaar zijn aan die grond (bijvoorbeeld: het graven van een bouwput, aftakken van het hoofdriool tot aan de perceelgrens);
- In de omgeving waarvan voorzieningen worden of zijn getroffen (bijvoorbeeld: de aanleg van een hoofdriool, de aanleg van bouwwegen); of
- Ter zake waarvan een omgevingsvergunning voor een bouwactiviteit als bedoeld in art. 2.1, eerste lid, onderdeel a, van de Wet algemene bepalingen omgevingsrecht is verleend; met het oog op de bebouwing van de grond.

De definitie bevatte vier limitatieve voorwaarden om onbebouwde grond te kunnen kwalificeren als bouwterrein. De oude definitie hield geen rekening met andere factoren dan deze vier genoemde voorwaarden.¹¹ Hierdoor werden veel voor bebouwing bestemde terreinen niet als bouwterrein aangemerkt. De levering van deze terreinen werden dan op grond van de Nederlandse wet vrijgesteld van omzetbelasting. Als de belastingplichtige een beroep deed op de Btw-richtlijn was de levering echter wel met omzetbelasting belast. De nationale wetgeving was beperkter dan de uitleg van hetzelfde begrip op basis van de bepaling in de btw-richtlijn.¹² De belastingplichtige had in zo'n situatie een soort keuzerecht.¹³ Als een van omzetbelasting vrijgestelde levering de voorkeur had, konden belastingplichtige de Nederlandse wet toepassen en als een met omzetbelasting belaste

¹⁰ Kamerstukken II 2016/17, 34553, 3, p. 92 (MvT)

¹¹ Besluit van 19 september 2013, BLKB2013/1686M, par. 4.3.1.

¹² Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PbEU 2006, L 347) en HvJ EU 17 januari 2013, nr. C-543/11 (Woningstichting Maasdriel)

¹³ Bevestiging van dit keuzerecht kan worden gevonden in Rechtbank Zeeland – West-Brabant, 17 december 2015, nr. AWB 14/6545, Belastingdienst 2016/11.7 en de goedkeuring van de Staatssecretaris van Financiën in het Besluit 2 juni 2016, nr. BLKB2016/508M, V-N 2016/35.11, par. 2.

levering de voorkeur had, konden ze zich beroepen op de Btw-richtlijn. Door de wetswijziging is het keuzerecht komen te vervallen en is de Nederlandse wet nu in overeenstemming met het Europese recht.¹⁴ De aanleiding voor de wetswijziging is onder meer gelegen in het al genoemde arrest Woningstichting Maasdriel.¹⁵ Bij beantwoording van de vraag of sprake is van een bouwterrein dient volgens het HvJ EU een beoordeling te geschieden van alle omstandigheden die heersen op de datum van levering – met inbegrip van partijen, mits deze wordt ondersteund door objectieve gegevens- waaruit blijken dat op die datum het betrokken terrein daadwerkelijk bestemd was te worden bebouwd.¹⁶ Er is in ieder geval sprake van objectieve gegevens als voldaan wordt aan (één of meer van) de vroegere vier limitatieve voorwaarden. Voorbeelden die in het Belastingplan 2017 genoemd worden zijn dat er een omgevingsvergunning is aangevraagd (maar nog niet verleend), dat er architectkosten zijn gemaakt voor het te bouwen gebouw alsook een verwijzing naar een bestemmingsplan. De intentie van de toekomstige eigenaar om de grond te bebouwen kan voldoende zijn, mits het ondersteund wordt door objectieve gegevens waaruit volgt dat het terrein op het moment van levering bestemd was voor bebouwing.¹⁷

2.3 Onbebouwde grond

Volgens artikel 11 lid 4 Wet OB kan een terrein als bouwterrein voor de omzetbelasting kwalificeren, als er sprake is van onbebouwde grond. Dit betekent dat erop of onder de grond geen gebouw (meer) aanwezig mag zijn. Het begrip gebouw is een unierechtelijk begrip en wordt ingevuld door de rechtspraak van het Europese Hof. Onder het begrip wordt verstaan ieder bouwwerk dat vast, maar niet per se onlosmakelijk met de grond is verbonden.¹⁸ Er is uiteraard sprake van onbebouwde grond als een perceel grond onbebouwd is. Bebouwde grond kwalificeert in sommige gevallen ook als bouwterrein. De Staatssecretaris van Financiën heeft op 19 september 2013 een besluit gepubliceerd waarin is bepaald dat er onder meer sprake is van onbebouwde grond bij een perceel waarin zich nog oude heipalen bevinden die in de grond blijven zitten en die geen functie meer vervullen voor een nieuw te realiseren opstal.¹⁹ Ook is sprake van onbebouwde grond bij een perceel grond waar alleen reguliere (doorgaande) leidingen voor bijvoorbeeld gas, elektra, water of kabelnetwerken liggen die niet enkel dienstbaar zijn aan het betreffende perceel en die geen functie (meer) vervullen voor een op dat perceel eventueel nieuw te realiseren opstal.²⁰ Zoals blijkt uit de rechtspraak van het HvJ EU is er ook sprake van onbebouwde grond als er grond wordt geleverd waarop nog een gebouw staat, maar waarbij de verkoper zich ertoe heeft verbonden om dit gebouw in het kader van de levering volledig te slopen.²¹ Het gaat er dus niet om in hoeverre de bebouwing is gesloopt, maar of de verkoper zich ertoe heeft verbonden om dit gebouw in het kader van de levering volledig te slopen.²² Voor de kwalificatie van het geleverde als onbebouwde grond is dus ook van belang wat partijen onderling hebben afgesproken over te dragen.

¹⁴ Kamerstukken II 2016/17, 34553, 3, p. 93 (MvT)

¹⁵ HvJ EU 17 januari 2013, zaak C-543/11 (Woningstichting Maasdriel)

¹⁶ Kamerstukken II 2016/17, 34553, 3, p. 93 (MvT)

¹⁷ Kamerstukken II 2016/17, 34553, 3, p. 92 (MvT)

¹⁸ HvJ EG 16 januari 2003, zaak C-315/00 (Maierhofer)

¹⁹ Besluit van 19 september 2013, nr. BLKB2013/1686M, par. 4.3

²⁰ Kamerstukken II 1993/94, 23 638, 3, p. 10

²¹ Kamerstukken II 2016/17, 34553, 3, p. 93 (MvT)

²² Deze goedkeuring is gelegen in HvJ EG 19 november 2009, zaak C-461/08 (Don Bosco Onroerend Goed), V-N 2009/59

2.4 Niet-bouwterreinen

Indien er andere onbebouwde grond dan een bouwterrein wordt geleverd, is de grond altijd vrijgesteld van omzetbelasting. Dat geldt voor weilanden, bloembollengrond en andere agrarische gronden.²³ Het maakt bij agrarische gronden niet uit of de grond bewerkt is. Een weiland dat tot bloembollengrond is opgespoten, blijft onbebouwde grond. De levering van (vervaardigde) onbebouwde grond die niet als bouwterrein kwalificeert, is dus niet op grond van artikel 11 lid 1 onderdeel a onder 1° met omzetbelasting belast.²⁴

2.5 Kennelijk bestemd te worden bebouwd

Als er is beoordeeld dat er sprake is van onbebouwde grond, moet vervolgens worden beoordeeld of het onbebouwde perceel kennelijk bestemd is om te worden bebouwd. In het voornoemde arrest Woningstichting Maasdriel heeft de Hoge Raad geoordeeld dat er sprake is van een bouwterrein als blijkt dat op de datum van levering het betrokken terrein daadwerkelijk bestemd was om te worden bebouwd. Dat moet blijken uit een globale beoordeling van omstandigheden, met inbegrip van de intentie van partijen mits deze wordt ondersteund door objectieve gegevens.²⁵ De toetsing van deze vraag ligt in de handen van de rechter. Op de datum van levering behoeven in ieder geval geen verdere voorzieningen te zijn getroffen voor het terrein.

2.6 Verschil nieuwe en oude regelgeving

Aan de hand van de casus uit de inleiding wordt duidelijk wat het verschil is tussen de oude en de nieuwe regelgeving omtrent het kwalificeren van een stuk grond als bouwterrein in de zin van artikel 11 lid 4 Wet OB. De cliënt uit de casus exploiteert een veehouderij en is in het bezit van een perceel grond. De cliënt is voornemens het perceel te verkopen. De gemeente heeft op dit moment een nieuw bestemmingsplan in behandeling. In dat bestemmingsplan krijgt het perceel met de achtergelaten grond een woningbouwbestemming. Op basis van het bestemmingsplan ontstaat er ruimte om de huidige bebouwing te slopen en vervolgens 9 bouwkavels, bestemd voor de bouw van woningen, te verkopen. Drie van deze kavels zijn bebouwd. De verwachting is dat een potentiële koper alleen 'kale' grond zal willen afnemen en daarom zullen de aanwezige opstallen door de cliënt worden gesloopt. De cliënt verbindt zich ertoe om de bebouwing te slopen. Onder de regelgeving vóór 1 januari 2017 zal de levering van het stuk grond niet als bouwterrein worden aangemerkt omdat er niet is voldaan aan één van de vier limitatieve voorwaarden. Indien ditzelfde stuk grond nu wordt geleverd, dan is er wél sprake van een bouwterrein vanwege de intentie van de partijen. Op de datum van levering is gebleken dat het terrein daadwerkelijk is bestemd om te worden bebouwd. De intentie van partijen om te gaan bouwen wordt ondersteund door objectieve gegevens. De objectieve gegevens zijn het bestemmingsplan van de gemeente alsmede het feit dat de cliënt zich verbindt om de nog aanwezige opstallen te slopen met het oog op de bebouwing van de 9 bouwkavels bestemd voor de bouw van woningen.

²³ Belastingdienst.nl zoek op 'bouwterrein'

²⁴ Deze wettelijke regeling is onder andere het gevolg van HR 7 december 1994, nr. 29 153, BNB 1995/87

²⁵ Kamerstukken II 2016/17, 34553, 3, p. 92 (MvT)

2.7 Conclusie

Concluderend, is per 1 januari 2017 het begrip bouwterrein in de Wet OB 1968 uitgebreid en in overeenstemming gebracht met Europese regelgeving. Door de wetwijziging is het voor belastingplichtige niet meer mogelijk om de fiscaal meest voordelige route te kiezen. Per 1 januari 2017 luidt de definitie van een bouwterrein: 'onbebouwde grond die kennelijk bestemd is om te worden bebouwd met een of meer gebouwen'. Om een perceel grond te kunnen kwalificeren als een bouwterrein dient er sprake te zijn van onbebouwde grond. Er is ook sprake van onbebouwde grond als:

- Er in de grond heilpalen zitten die geen functie hebben voor de nieuwe bebouwing;
- Er leidingen of kabelnetwerken liggen die niet enkel dienstbaar zijn aan het perceel en die geen functie hebben voor de nieuwe bebouwing;
- De verkoper zich heeft verplicht om de bebouwing ná levering nog te slopen.

Onbebouwde grond kwalificeert als bouwterrein als op basis van alle omstandigheden die aan de orde zijn op de datum van levering –inclusief de intentie van partijen, mits deze wordt ondersteund door objectieve gegevens- vaststaat dat op die datum het betrokken terrein daadwerkelijk bestemd was om te worden bebouwd. Er is in ieder geval sprake van een objectief gegeven als er is voldaan aan één van de vier limitatieve voorwaarden die in de oude wetgeving zijn opgenomen. Daarnaast zijn andere objectieve gegevens waaruit blijkt dat het terrein op het moment van levering bestemd is om te worden bebouwd toegestaan. Er is na wijziging van de regelgeving bij onbebouwde grond sneller sprake van een bouwterrein. Bebouwde grond kan na 1 januari 2017 onder omstandigheden ook kwalificeren als bouwterrein. De toetsing van de vraag wanneer er een beroep kan worden gedaan op de vrijstelling van artikel 11 lid 1 onderdeel a onder 1° Wet OB ligt in de handen van de rechter. Indien de hiervoor bedoelde vrijstelling van een bouwterrein van toepassing is en er op grond van de Wet OB omzetbelasting verschuldigd is, geldt dat de verkrijging van dat bouwterrein onder voorwaarden vrijgesteld is van overdrachtsbelasting.²⁶ De zogenoemde samenloopvrijstelling, bedoeld in artikel 15 WBR, is dan namelijk van toepassing.²⁷

²⁶ Kamerstukken II 2016/17, 34553, 3, p. 37 (MvT)

²⁷ Kamerstukken II 2016/17, 34553, 3, p. 92 (MvT)

Hoofdstuk 3: Het begrip vervaardigen

3.1 Inleiding

De levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het erbij behorende terrein is op grond van artikel 11 lid 1 onderdeel a onder 1° Wet OB belast met omzetbelasting wanneer de levering plaatsvindt vóór, op of uiterlijk twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikneming. Om te bepalen of de termijn van twee jaren verstreken is, is het van belang te weten wanneer eerste ingebruikneming heeft plaatsgevonden. Er is volgens artikel 11 lid 3 onderdeel b Wet OB sprake van eerste ingebruikneming als door verbouwing van een gebouw een (nieuw) vervaardigd goed is voortgebracht. Daar moet vervaardiging in de zin van artikel 3 lid 1 onder c Wet OB aan voorafgaan. Van een (nieuw) vervaardigd goed is sprake als een bestaande onroerende zaak zodanig ingrijpend wordt verbouwd, dat er na de verbouwing naar maatschappelijke opvattingen een nieuwe zaak is ontstaan die daarvoor nog niet bestond.²⁸

3.2 Begrip vervaardigen

Wanneer een aannemer een pand bouwt, dan is het duidelijk dat de aannemer een goed maakt dat daarvoor nog niet bestond. Als een bestaande onroerende zaak dusdanig ingrijpend wordt verbouwd, is er in bepaalde gevallen naar maatschappelijke opvattingen sprake van het bouwen van een nieuw onroerende zaak.²⁹ Zo'n ingrijpende verbouwing wordt ook wel vervaardigen genoemd. Wordt er een vervaardigd goed geleverd, dan is deze op grond van artikel 11 lid 1 onderdeel a onder 1° Wet OB belast met omzetbelasting. In welke gevallen er sprake is van vervaardiging, zal worden beoordeeld aan de hand van de door het Hof van Justitie gegeven criteria. Het oordeel of er in een concreet geval sprake is van vervaardigen, is overgelaten aan de nationale rechter.³⁰ Ontstaat door verbouwing naar maatschappelijke opvattingen geen nieuwe onroerende zaak, dan levert de aannemer een dienst in de zin van artikel 4 Wet OB.³¹ Of er sprake is van een dienst of levering is van belang voor de herziening van de omzetbelasting.

3.3 Al dan niet vervaardigen van een gebouw

Bij beoordeling of een goed vervaardigd is, vormt het arrest Van Dijk's Boekhuis het uitgangspunt.³² Het HvJ EU heeft in deze uitspraak bepaald dat het woord vervaardigd alleen kan worden uitgelegd door te rade te gaan bij het spraakgebruik en dat volgens het spraakgebruik vervaardigen inhoudt: het voortbrengen van een goed dat tevoren niet bestond. Tevens heeft het HvJ EU daaraan toegevoegd dat van vervaardiging slechts sprake kan zijn als een goed ontstaat waarvan de functie volgens de in het maatschappelijk verkeer gangbare opvattingen verschilt van de functie die de verstrekte materialen hadden. Uit dit arrest blijkt dat met name de volgende factoren een rol spelen:

- Heeft de oorspronkelijke onroerende zaak opgehouden te bestaan?
- Is er een ingrijpende wijziging in de aanwendingsmogelijkheden van de onroerende zaak?

²⁸ K.M. Braun e.a., *Cursus Belastingrecht*, Deventer: Wolters Kluwer 2017, par. 2.3.1.B.c1

²⁹ Belastingdienst.nl zoek op 'oplevering van een onroerende zaak'

³⁰ HvJ EG 14 mei 1985, zaak 139/84 (Van Dijk's Boekhuis), BNB 1985/335, onder 22

³¹ Belastingdienst.nl zoek op 'oplevering van een onroerende zaak'

³² HvJ EG 14 mei 1985, zaak 139/84 (Van Dijk's Boekhuis)

- Is er een ingrijpende wijziging van het uiterlijk en/of de inrichting van de onroerende zaken?
- Is aan de aanvankelijk bestaande zaak een aantal elementen toegevoegd van een zodanige aard en omvang, dat de aldus ontstane zaak niet kan worden geïdentificeerd met de aanvankelijk bestaande zaak?³³

In de uitspraak van 19 november 2010 heeft de Hoge Raad anders geoordeeld dan het Hof in de zaak Van Dijk's Boekhuis.³⁴ Volgens de Hoge Raad kan er slechts sprake zijn van de vervaardiging van een goed, indien 'door de werkzaamheden aan het onroerend goed in wezen nieuwbouw heeft plaatsgevonden'. Wanneer er precies sprake is van 'in wezen nieuwbouw' is nog niet uitgekristalliseerd, maar het lijkt er op dat met name wijzigingen in het uiterlijk van de onroerende zaak en constructieve wijzigingen hiervoor van belang zijn.³⁵ Daarnaast heeft de Hoge Raad op 23 september 2016 geoordeeld dat voor vervaardiging van een onroerende zaak een functiewijziging niet noodzakelijk is.³⁶ Een functiewijziging kan wel een aanwijzing zijn dat er sprake is van een vervaardigde onroerende zaak.³⁷ In hoofdstuk 6 zal ik dieper ingaan op de in de jurisprudentie ontwikkelde criteria voor de betekenis van het begrip vervaardigen.

3.4 Eerste ingebruikneming

De levering van een (nieuw) vervaardigd goed is belast met omzetbelasting als deze plaatsvindt binnen de zogenoemde tweejaarstermijn van artikel 11, eerste lid, onderdeel a onder 1° Wet OB. Iedere verkoop van het pand tot uiterlijk twee jaar na de eerste ingebruikneming is altijd belast met omzetbelasting. Of de levering van een onroerende zaak binnen de tweejaarstermijn valt, hangt af van de vraag wanneer de onroerende zaak voor het eerst in gebruik is genomen. Bij de eerste ingebruikneming gaat het om het feitelijk voor het eerst en op duurzame wijze gebruik maken van de onroerende zaak in overeenstemming met de objectieve bestemming van de betrokken onroerende zaak.³⁸ Bijvoorbeeld een kantoorpand dat voor het eerst als kantoor wordt gebruikt. Incidenteel of tijdelijk gebruik van een onroerende zaak voor andere doeleinden dan de objectieve bestemming vormt geen eerste ingebruikneming. Er is bijvoorbeeld sprake van incidenteel of tijdelijk gebruik van een onroerende zaak als een nieuw kantoorpand gedurende een maand wordt gebruikt voor de opslag van bouwmaterialen. Het kan zo zijn dat de objectieve bestemming van een onroerende zaak wijzigt. Dit doet zich bijvoorbeeld voor als de zaak door de eigenaar of met (de al dan niet stilzwijgende) instemming van de eigenaar duurzaam wordt gebruikt voor andere doeleinden dan de objectieve bestemming. Te denken valt aan een nieuw kantoorpand, dat wordt gekraakt voor woondoeleinden.³⁹ Als de eigenaar van het pand geen (juridische) stappen onderneemt om de kraaksituatie te eindigen, is het pand voor het eerst in gebruik genomen. Er is dus sprake van eerste ingebruikneming als feitelijk voor het eerst en op duurzame wijze gebruik wordt gemaakt van de onroerende zaak, waarbij het niet uitmaakt of dit door de eigenaar van de onroerende zaak of een derde gebeurt. Wanneer een onroerende zaak, die bestaat uit meer onderdelen die zelfstandigheid

³³ Artikel 3 Wet OB, Aantekening 13.3 (lid 3 onderdeel b) Criteria voor vervaardiging bij verbouwing

³⁴ HR 19 november 2010, ECLI:NL:HR:2010:BM6681

³⁵ P.E. Halprin & C.M. van Veelen, *Leidraad overdrachtsbelasting*, Deventer: Wolters Kluwer 2015, p. 114-115,

³⁶ HR 23 september 2016, nr. 15/01732, BNB 2016/226 (concl. Ettema, Noot C.J. Hummel), V-N 2016/50.16

³⁷ Aantekening 19.2 (lid 3) Algemene lijn jurisprudentie inzake vervaardiging

³⁸ Besluit van 19 september 2013, nr. BLKB2013/1686M, 26 851, par. 3.3

³⁹ Besluit van 19 september 2013, nr. BLKB2013/1686M, 26 851, par. 3.3

bezitten, wordt geleverd, dan vindt de ingebruikneming gefaseerd plaats. Per onderdeel kunnen er dan verschillende momenten zijn waarop de onroerende zaak voor het eerst in gebruik is genomen. De verschillende onderdelen moeten een eigen toegang te hebben.⁴⁰ Gemeenschappelijke ruimten, zoals een entree, receptie, toiletten of lift, worden in gebruik genomen op het tijdstip waarop het eerste zelfstandige deel in gebruik wordt genomen.

3.5 Conclusie

Wanneer een onroerende zaak dusdanig is verbouwd, dat er naar maatschappelijke opvattingen een nieuwe zaak is ontstaan die daarvoor nog niet bestond, spreekt men van vervaardigen van een goed. Wanneer er in een concreet geval sprake is van een vervaardigd goed, is overgelaten aan de nationale rechter. De rechter zal dit toetsen aan de hand van de door het Hof van Justitie gestelde criteria. Indien is vastgesteld dat er sprake is van een vervaardigd goed, is het van belang te achterhalen wanneer de onroerende zaak voor het eerst in gebruik is genomen. Heeft de levering van de onroerende zaak vóór, op of uiterlijk twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikneming plaatsgevonden, dan is er op grond van artikel 11 lid 1 onderdeel a onder 1° Wet OB omzetbelasting verschuldigd. Het begrip 'eerste ingebruikneming' is in het besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 19 september 2013 uiteengezet. Bij eerste ingebruikneming gaat het om het feitelijk voor het eerst en op duurzame wijze gebruik maken van een onroerende zaak in overeenstemming met de objectieve bestemming van de betrokken zaak.⁴¹ Incidenteel of tijdelijk gebruik van een onroerende zaak voor andere doeleinden dan de objectieve bestemming vormt geen eerste ingebruikneming. Als een onroerende zaak uit meerdere zelfstandige onderdelen bestaat, vindt de eerste ingebruikneming gefaseerd plaats. Indien een (nieuw) vervaardigde zaak op grond van artikel 11 lid 1 onderdeel a onder 1° Wet OB wordt geleverd, kan er onder voorwaarden een beroep worden gedaan op de samenloopvrijstelling van artikel 15 lid 1 onder a WBR.

⁴⁰ Besluit van 19 september 2013, nr. BLKB2013/1686M, 26 851, par. 3.2.1

⁴¹ Besluit van 19 september 2013, nr. BLKB2013/1686M, 26 851, par. 3.3

Hoofdstuk 4: Samenloopvrijstelling

4.1 Inleiding

De verkrijging van onroerende zaken is als hoofdregel belast met overdrachtsbelasting (artikel 2 WBR) en in beginsel vrijgesteld van omzetbelasting. Voor de levering van (nieuw) vervaardigde goederen en bouwterreinen wordt een uitzondering gemaakt op de vrijstelling van omzetbelasting (artikel 11 lid 1, onderdeel a onder 1° Wet OB). Deze zaken zijn namelijk wél belast met omzetbelasting. Om te voorkomen dat er dubbele belasting wordt geheven, is ingeval de levering van rechtswege is belast met omzetbelasting een vrijstelling voor de overdrachtsbelasting (artikel 15 lid 1 onder a WBR). Op deze manier wordt de samenloop van de overdrachtsbelasting en omzetbelasting voorkomen. In dit hoofdstuk zal uiteen worden gezet wanneer er een beroep kan worden gedaan op de samenloopvrijstelling van artikel 15 WBR.

4.2 Gebruik als bedrijfsmiddel

De samenloopvrijstelling is alleen van toepassing als de onroerende zaak niet als bedrijfsmiddel is gebruikt. Dat is het geval bij bouwterreinen en bij vervaardigde gebouwen die nog niet in gebruik zijn genomen. Een vervaardigd gebouw is in gebruik als bedrijfsmiddel wanneer eerste ingebruikneming heeft plaatsgevonden. In onderdeel 3.3 van het besluit van 19 september 2013 is het begrip 'eerste ingebruikneming' uiteengezet.⁴² De status van een bouwterrein verandert als het terrein wordt bebouwd met een gebouw als bedoeld in artikel 11, lid 1, onderdeel a, onder 1°, en lid 3, onderdeel a Wet OB.⁴³ Indien een bouwterrein tussentijds wordt gebruikt voor iets anders (bijvoorbeeld teelt van landbouwgewassen) in afwachting van bebouwing, dan ontnemt dat op zichzelf aan het perceel niet de status van bouwterrein. Voor toepassing van de samenloopvrijstelling blijft een bouwterrein een ongebruikt bedrijfsmiddel totdat op het terrein bebouwing wordt gerealiseerd.⁴⁴

4.3 Aftrek van omzetbelasting op grond van artikel 15 Wet OB

Tevens stelt artikel 15 lid 1 onder a WBR dat de samenloopvrijstelling van toepassing is als de verkrijger de omzetbelasting die betrekking heeft op de aanschaf van een gebruikte onroerende zaak in het geheel niet in aftrek kan brengen. Onder aftrek van omzetbelasting verstaan wij dat een ondernemer de omzetbelasting die door andere ondernemers in rekening is gebracht in zijn aangifte omzetbelasting verrekend met de door hem af te dragen omzetbelasting die hij aan zijn afnemers in rekening brengt.⁴⁵ Het recht op aftrek van voorbelasting is opgenomen in artikel 2 Wet OB. Het uitoefenen van het recht op aftrek van voorbelasting is aan bepaalde voorwaarden gebonden. Wanneer en onder welke voorwaarden de voorbelasting in aftrek mag worden gebracht is geregeld in artikel 15 Wet OB. Dit artikel geeft een opsomming van de voorbelasting die in aftrek mag worden gebracht. Het betreft onder andere de belasting die door andere ondernemers op een factuur in rekening is gebracht (artikel 15 lid 1 onder a Wet OB). Aan de hand van het volgende voorbeeld wordt duidelijk wat aftrek van de voorbelasting inhoudt. De heer x heeft een meubelzaak en heeft in

⁴² Besluit van 19 september 2013, nr. BLKB2013/1686M

⁴³ Besluit van 19 september 2013 nr. BLKB2013/1686M, par. 3.1.3 voor de uitleg van het begrip 'gebouw'

⁴⁴ Besluit van 16 maart 2017, nr. 2017-51500, 16 579, par. 2.1.2

⁴⁵ Besluit van 25 november 2011, nr. BLKB 2011/641M, Stcrt. 2011, nr. 21834

een bepaalde periode €40.000 omzet. Hij zal daarover 21% omzetbelasting moeten betalen à €8.400. In dezelfde periode heeft de heer x de volgende inkopen en kosten:

	Uitgaven	Omzetbelasting (21%)
Inkoop van meubelen	€20.000	€4.200
Energie	€1.500	€315
Administratie	€500	€105
Transport	€3.000	€630
Totaal betaalde omzetbelasting		€5.250

Deze €5.250,- mag de heer x als voorbelasting aftrekken van de omzetbelasting die hij moet betalen over zijn omzet. Over deze periode moet hij dan €8.400 – €5.250 = €3.150 omzetbelasting betalen.⁴⁶ Wanneer een ondernemer een onroerende zaak aanschaft die hij gaat gebruiken voor zowel prestaties waarvoor hij (gedeeltelijk) recht heeft op aftrek van omzetbelasting als voor privédoeleinden, heeft hij de keuze om het goed tot zijn bedrijfsvermogen te rekenen. Dit wordt ook wel vermogensetikettering genoemd. Als een onroerende zaak voor de Wet OB bestaat uit twee of meer zelfstandige zaken vindt de vermogensetikettering voor de omzetbelasting plaats per die zelfstandige onroerende zaak en wordt ook de samenloopvrijstelling per die zelfstandige onroerende zaak toegepast.⁴⁷

4.4 Goedkeuringen samenloopvrijstelling

In een aantal situaties leidt het niet kunnen toepassen van de samenloopvrijstelling tot uitkomsten die niet in overeenstemming zijn met doel en strekking van deze bepaling.⁴⁸ Om deze reden heeft de Staatssecretaris van Financiën een aantal situaties goedgekeurd en zal de samenloopvrijstelling alsnog kunnen worden toegepast.

4.5 Conclusie

Concluderend, dient er voor een beroep op de samenloopvrijstelling van artikel 15 lid 1 WBR sprake te zijn van een levering krachtens artikel 11, lid 1 onderdeel a 1° Wet OB (nieuw vervaardigd goed of een bouwterrein). Tenzij het goed als bedrijfsmiddel is gebruikt en de verkrijger de omzetbelasting op grond van artikel 15 Wet OB geheel of gedeeltelijk in aftrek kan brengen. Voor de uitleg van 'als bedrijfsmiddel is gebruikt' wordt aangesloten bij de eerste ingebruikneming als bedoeld in artikel 11, lid 1 onderdeel a 1° Wet OB. Voor de toepassing van de samenloopvrijstelling blijft een bouwterrein een ongebruikt bedrijfsmiddel totdat op het terrein bebouwing wordt gerealiseerd. Voor toepassing van de samenloopvrijstelling is tevens vereist dat de omzetbelasting die betrekking heeft op de aanschaf van een gebruikte onroerende zaak in het geheel of gedeeltelijk niet in aftrek kan brengen. Voor de beoordeling hiervan wordt aangesloten bij de uitgangspunten die gelden bij de toepassing van artikel 15 Wet OB. In lid 6 van artikel 15 WBR is een uitzondering gemaakt op de hoofdregel van lid 1. Onder omstandigheden kan de vrijstelling toch worden toegepast. Ondanks dat het goed als bedrijfsmiddel is gebruikt en de verkrijger de omzetbelasting op grond van artikel 15 Wet OB geheel

⁴⁶ Belastingdienst.nl zoek op 'Hoe werkt aftrekken van btw?'

⁴⁷ Besluit van 25 november 2011, nr. BLKB 2011/641M, Stcrt. 2011, nr. 21834, par. 5.2

⁴⁸ Besluit van 16 maart 2017, nr. 2017-51500, 16579, par. 2.2

of gedeeltelijk in aftrek kan brengen. Ten slotte heeft de Staatssecretaris een aantal situaties goedgekeurd waarbij de samenloopvrijstelling eveneens kan worden toegepast. Voor toepassing van de samenloopvrijstelling zal er altijd eerst moeten worden beoordeeld of er sprake is van een (nieuw) vervaardigd goed of een bouwterrein.

Hoofdstuk 5: Resultaten kwalificatie bouwterrein

5.1 Inleiding

Om erachter te komen wanneer een stuk onbebouwde grond kwalificeert als bouwterrein in de zin van artikel 11 lid 4 Wet OB zijn drie uitspraken van de rechtbank, het gerechtshof en de Hoge Raad geanalyseerd. Er is, naast jurisprudentieonderzoek, een dossieronderzoek uitgevoerd bij de opdrachtgever. De uitspraken zijn genummerd weergegeven in de literatuurlijst. Naar aanleiding van de analyse is er een tabel uiteengezet welke topics er per zaak voorkomen. In bijlage I is opgenomen welke topics per geanalyseerde uitspraak voorkomen.⁴⁹ Dezelfde topics zijn gebruikt voor het dossieronderzoek. In bijlage II is opgenomen welke topics per geanalyseerd dossier voorkomen.⁵⁰

5.2 Resultaten dossier- en jurisprudentieonderzoek

5.2.1 Onbebouwde grond

De grond is ten tijde van de levering onbebouwd.

Artikel 11 lid 4 Wet OB stelt dat, om een perceel grond te kwalificeren als bouwterrein, er sprake moet zijn van onbebouwde grond. De hoedanigheid van het perceel, bebouwd dan wel onbebouwd, wordt in de akte van levering opgenomen. Uit de uitspraak van het Gerechtshof Amsterdam van 7 maart 2017 blijkt dat er sprake is van een perceel bebouwde grond.⁵¹ Het Hof heeft in deze geoordeeld dat er ook sprake is van de levering van onbebouwde grond. Uit de samenwerkingsovereenkomst volgt dat belanghebbende en de koper voornemens waren om op het terrein gezamenlijk een omvangrijk nieuwbouwproject te ontwikkelen. Het Hof is van oordeel dat het betrokken terrein daadwerkelijk bestemd was om te worden bebouwd en dat eventuele nog resterende bebouwing zou worden gesloopt. Het Hof toetst het geschil aan het Don-Bosco-arrest. Bij de kwalificatie van onbebouwde grond is het niet van belang hoe ver de sloop van het oude gebouw ten tijde van de verkrijging van het terrein was gevorderd, maar is beslissend de staat waarin en de omstandigheden waaronder het terrein uiteindelijk door de verkoper aan belanghebbende is opgeleverd.⁵² In 2 van de 4 geanalyseerde dossiers is sprake van levering van bebouwde grond. In deze dossiers verbinden de verkopers zich door middel van een exploitatieovereenkomst tot het slopen van de nog aanwezige opstallen. Tevens wordt in de koopovereenkomst en/of akte van levering opgenomen dat er sloopwerkzaamheden zullen plaatsvinden met het oog op de bebouwing. Uit de geanalyseerde dossiers blijkt dat er sprake is van levering van onbebouwde grond wanneer de verkoper zich verbindt om de eventueel nog aanwezige opstallen te slopen.

5.2.2 Kennelijk bestemd te worden bebouwd

De gegevens waaruit blijkt dat de grond is bestemd om te worden bebouwd.

Volgens de rechter kwalificeert onbebouwde grond als bouwterrein ex artikel 11 lid 4 Wet OB wanneer is voldaan aan de criteria uit de zaak Woningstichting Maasdriel.⁵³ Uit dit arrest volgt dat er sprake

⁴⁹ Zie bijlage 1

⁵⁰ Zie bijlage 2

⁵¹ Hof Amsterdam, 7 maart 2017, ECLI:NL:GHAMS:2017:766

⁵² HvJ 19 november 2009, zaak C-461/08 (Don Bosco Onroerend Goed)

⁵³ Rb. Noord-Holland, 10 november 2017, ECLI:NL:RBNHO:2017:9291, r.o. 17; Hof Amsterdam, 7 maart 2017, ECLI:NL:GHAMS:2017:766, r.o. 4.14.

is van een bouwterrein wanneer uit een beoordeling van alle omstandigheden –met inbegrip van de intentie van partijen, mits deze wordt ondersteund door objectieve gegevens- blijkt dat op de datum van levering betrokken terrein daadwerkelijk was bestemd om te worden bebouwd.⁵⁴ De rechter zal dus moeten beoordelen of het betrokken terrein ten tijde van de levering daadwerkelijk was bestemd om te worden bebouwd. Daarbij is niet van belang dat er ten tijde van de levering enkel nog sloopwerkzaamheden hebben plaatsgevonden en overigens nog geen voorzieningen waren getroffen. Uit de uitspraak van de Rechtbank Noord-Holland van 10 november 2017 blijkt dat ondanks de verkoper een omgevingsvergunning heeft verkregen, hij ten tijde van de levering geen bouwplannen had waar de bouwvergunning betrekking op had.⁵⁵ De bouwvergunning uit 2003 heeft geen betrekking op de plannen van verkoper om de grond te bebouwen.⁵⁶ Op de datum van de levering van het perceel was niet aannemelijk dat het betrokken terrein daadwerkelijk was bestemd om te worden bebouwd en het perceel grond kwalificeerde daarom niet als bouwterrein in de zin van artikel 11 lid 4 Wet OB. De intentie van partijen is in deze doorslaggevend bij de beoordeling of het terrein daadwerkelijk was bestemd om te worden bebouwd. Uit de uitspraak van het Hof Amsterdam van 7 maart 2017 blijkt dat uit de samenwerkingsovereenkomst volgt dat belanghebbende en de koper voornemens waren om op het terrein gezamenlijk een omvangrijk nieuwbouwproject te ontwikkelen.⁵⁷ Daarmee is het hof van oordeel dat vaststaat dat het terrein daadwerkelijk bestemd was om te worden bebouwd. In drie van de vier van de geanalyseerde dossiers is een overeenkomst tot aanneming van werk in de akte van levering opgenomen. De combinatie van een koopovereenkomst en aanneming van werk wordt ook wel een koop-/aannemingsovereenkomst genoemd. In een aannemingsovereenkomst staat wat de aannemer gaat bouwen en wanneer hij dat moet opleveren. Uit een overeenkomst tot aanneming van werk blijkt dat de onbebouwde grond daadwerkelijk is bestemd om te worden bebouwd. In een aannemingsovereenkomst geeft de koper de aannemer de opdracht om een perceel grond te bebouwen.

5.2.3 Objectieve gegevens

Objectieve gegevens waaruit blijkt dat de grond daadwerkelijk is bestemd om te worden bebouwd.

Of een perceel grond daadwerkelijk bestemd is om te worden bebouwd hangt af van alle omstandigheden op het moment van levering met inbegrip van de intentie van partijen, mits deze wordt ondersteund door objectieve gegevens. De intentie van partijen is, zo blijkt onder meer uit de uitspraak van de Rechtbank Noord-Holland van 10 november 2017, doorslaggevend voor het kwalificeren van een perceel als bouwterrein. De verleende vergunning, die eiseres in haar bezit heeft is ten tijde van de levering nog steeds actief. Ter onderbouwing heeft eiseres een bouwtekening ingebracht. Uit dat stuk leidt de rechtbank af dat een bouwvergunning is verleend voor een bouwproject op het perceel (een bouwvergunning is een objectief gegeven volgens het Belastingplan 2017⁵⁸). Eiseres heeft echter niet aannemelijk gemaakt dat zij ten tijde van de levering bouwplannen had waar die bouwvergunning betrekking op had. Artikel 11 lid 4 Wet OB is niet van toepassing en er is geen bouwterrein geleverd. Uit de uitspraak van het Hof Amsterdam van 19 mei 2016 blijkt dat

⁵⁴ HvJ 7 juni 2013, zaak C-543/11 (Woningstichting Maasdriel), r.o. 2.3

⁵⁵ Rb. Noord-Holland, 10 november 2017, ECLI:NL:RBNHO:2017:9291

⁵⁶ Rb. Noord-Holland, 10 november 2017, ECLI:NL:RBNHO:2017:9291, r.o. 14

⁵⁷ Hof Amsterdam, 7 maart 2017, ECLI:NL:GHAMS:2017:766, r.o. 4.17.

⁵⁸ Kamerstukken II 2016/17, 34553, 3, p. 93 (MvT)

er aan de percelen voorafgaande aan de onderwerpelijke verkrijging verrichte werkzaamheden zijn verricht met het oog op de bebouwing in de zin van artikel 11 lid 4 Wet OB.⁵⁹ Partijen uiten de intentie om het onbebouwd perceel te bebouwen. Er is dus sprake van de levering van een bouwterrein. Uit de Memorie van toelichting van het Belastingplan 2017 blijkt dat er in ieder geval sprake van een objectief gegeven is wanneer een omgevingsvergunning is aangevraagd (maar ook wanneer deze nog niet is verleend).⁶⁰ In elke, bij de opdrachtgever, geanalyseerd dossier is er met het oog op de bebouwing een omgevingsvergunning verleend. Het belangrijkste objectieve gegeven waaruit blijkt dat partijen de intentie hebben een perceel grond te bebouwen is dus de omgevingsvergunning. De intentie van partijen om de grond te bebouwen kan eveneens worden onderbouwd door middel van het opnemen van een overeenkomst tot aanneming van werk. Zo verbindt de aannemer zich tot het realiseren van bebouwing en wordt de intentie van partijen om het perceel daadwerkelijk te bebouwen ondersteund door objectieve gegevens.

5.3 Conclusie

Om een perceel grond te kwalificeren als bouwterrein in de zin van artikel 11 lid 4 Wet OB moet er, zo blijkt uit de wettekst, sprake zijn van een onbebouwd perceel. Bij de kwalificatie van onbebouwde grond is het niet van belang hoe ver de sloop van het oude gebouw ten tijde van de verkrijging van het terrein was gevorderd, maar is beslissend de staat waarin en de omstandigheden waaronder het terrein uiteindelijk door de verkoper aan belanghebbende is opgeleverd. De intentie om de aanwezige opstallen te slopen kan ook in de koopovereenkomst worden opgenomen (zoals de exploitatieovereenkomst). Of een perceel kennelijk is bestemd om te worden bebouwd hangt af van de intentie van partijen, mits deze worden ondersteund door objectieve gegevens. Uit alle dossiers is gebleken dat er in ieder geval objectieve gegevens sprake zijn als een omgevingsvergunning is verleend. De intentie van partijen om het perceel grond te bebouwen kan eveneens worden geuit door het opnemen van een overeenkomst tot aanneming van werk in de akte van levering. Uit deze gegevens blijkt dat het perceel grond daadwerkelijk is bestemd om te worden bebouwd.

⁵⁹ Hof Amsterdam, 19 mei 2016, ECLI:NL:GHAMS:2016:2174, r.o. 3.4.5.

⁶⁰ Kamerstukken II 2016/17, 34553, 3, p. 93 (MvT)

Hoofdstuk 6: Resultaten (nieuw) vervaardigd goed

6.1 Inleiding

Om te vast te stellen wanneer er sprake is van een (nieuw) vervaardigd goed, zijn tien uitspraken van het gerechtshof geanalyseerd. Het doel van het onderzoek is antwoord te krijgen op de vraag wanneer door verbouwing van een pand een nieuw pand is vervaardigd voor toepassing van artikel 11 lid 3 Wet OB. In dit hoofdstuk wordt inhoudelijk ingegaan op het jurisprudentieonderzoek en wordt uiteengezet welke van de factoren die rechter betreft in zijn beslissing, afzonderlijk dan wel in onderlinge samenhang, doorslaggevend zijn voor vervaardiging van een onroerende zaak. Op 19 november 2010 heeft de Hoge Raad het criterium 'in wezen nieuwbouw' geïntroduceerd in de rechtspraak. Daarom zijn voor dit onderzoek de uitspraken van november 2010 tot op heden bekeken. De uitspraken zijn genummerd weergegeven in de literatuurlijst. De analyse is gedaan aan de hand van topics. In de analyse zijn de topics per zaak uiteengezet.⁶¹ In twee van de 10 uitspraken is er sprake van een (nieuw) vervaardigd goed.

6.2 Resultaten jurisprudentieonderzoek

6.2.1 Functiewijziging

De onroerende zaak wordt vóór de verbouwing voor een ander doel gebruikt dan na de verbouwing (Bijvoorbeeld: de onroerende zaak wordt eerst als kantoor gebruikt en daarna als woning).

Lange tijd is het arrest van het HvJ EG in de zaak Van Dijk's Boekhuis maatgevend geweest voor het beoordelen of een verbouwing leidt tot de vervaardiging van een nieuw goed. Volgens het arrest kan er slechts sprake zijn van het vervaardigen van een goed, indien een opdrachtnemer een nieuw goed maakt uit materialen die de opdrachtgever heeft verstrekt, en dat er een nieuw goed is wanneer door het werk van de opdrachtnemer een goed ontstaat waarvan de functie volgens de in het maatschappelijk verkeer geldende opvattingen verschilt van de functie die de verstrekte materialen hadden.⁶² Een functiewijziging staat volgens dit arrest voor vervaardiging voorop. In de uitspraak van het Hof 's-Hertogenbosch is er sprake van een functiewijziging van de onroerende zaak.⁶³ De nieuwe stal is namelijk ontworpen en gebouwd voor gebruik door jongvee, terwijl de oude stal voor zowel koeien als jongvee was bestemd. In de beoordeling van het geschil wordt de functiewijziging niet meegenomen en zal in dezen niet leiden tot een (nieuw) vervaardigd goed. De functiewijziging leidt in geen enkel van de andere geanalyseerde uitspraken tot vervaardiging van een nieuw goed. Een functiewijziging lijkt niet essentieel voor het kwalificeren van een verbouwing tot de vervaardiging van een nieuw goed. Een functiewijziging hoeft dus niet te leiden tot de conclusie dat een goed is vervaardigd. Het oude criterium functiewijziging is niet langer van doorslaggevende betekenis te zijn.

⁶¹ Zie bijlage 3

⁶² HvJ EG 14 mei 1985, zaak 139/84 (Van Dijk's Boekhuis)

⁶³ Hof 's-Hertogenbosch, 12 juli 2013, ECLI:GHSHE:2013:3021

6.2.2 Wijzigingen van het uiterlijk

Er hebben aanzienlijke wijzigingen aan de buitenzijde van de onroerende zaak plaatsgevonden.

Uit de uitspraak van het Hof Arnhem-Leeuwarden van 6 september 2016 is gebleken dat wanneer het aanzicht van het pand niet is gewijzigd, er toch sprake kan zijn van een vervaardigd goed.⁶⁴ Een wijziging aan het uiterlijk is van belang maar is bij de kwalificatie van een (nieuw) vervaardigd goed niet doorslaggevend. Verder blijkt onder meer uit de uitspraak van het Hof 's-Hertogenbosch van 26 september 2011 dat een ingrijpende wijziging aan het uiterlijk van het gebouw op zichzelf niet kan leiden tot vervaardiging van een onroerende zaak.⁶⁵

6.2.3 Wijzigingen van het innerlijk

Er hebben aanzienlijke wijzigingen aan de binnenzijde van de onroerende zaak plaatsgevonden.

Uit de uitspraak van het Hof Arnhem-Leeuwarden van 3 september 2016 en de uitspraak van 21 april 2015 is gebleken dat een op zichzelf staande (ingrijpende) wijziging aan het innerlijk van de onroerende zaak niet leidt tot vervaardiging.⁶⁶ Echter, in combinatie met een wijziging aan het uiterlijk, vervanging van de draagconstructie en sloopwerkzaamheden kan een ingrijpende wijziging aan het innerlijk van de onroerende zaak doorslaggevend zijn voor het vervaardigen van een onroerende zaak. Dit blijkt onder meer uit de uitspraak van het Hof Arnhem-Leeuwarden op 6 september 2016.⁶⁷

6.2.4 Wijzigingen aan de draagconstructie

Er zijn één of meerdere delen van het dragende deel van de constructie van de onroerende zaak ernstig aangetast en/of vervangen (Denk hierbij aan de fundering, buitenmuren, etc.).

Uit de uitspraak van het Hof Arnhem-Leeuwarden van 6 september 2016 en de uitspraak van het Hof 's-Hertogenbosch van 12 juli 2013 blijkt dat het wijzigen of bouwen van een (nieuwe) draagconstructie noodzakelijk is voor beoordeling van het kwalificeren van een (nieuw) vervaardigd goed.⁶⁸ Vervanging van de constructie en fundering zijn dermate ingrijpend dat zij in combinatie met herbouw en een andere indeling van het gebouw kunnen leiden tot het, in de uitspraak van de Hoge Raad van 19 november 2010, genoemde criterium 'in wezen nieuwbouw'.⁶⁹

6.2.5 Sloopwerkzaamheden

Er hebben sloopwerkzaamheden plaatsgevonden aan de onroerende zaak.

Uit de uitspraak van het Hof 's-Hertogenbosch van 26 augustus 2011 blijkt dat het enkel uitvoeren van sloopwerkzaamheden niet kunnen worden aangemerkt als het verrichten van een verbouwing.⁷⁰ De rechter verwijst hiervoor naar de uitspraak van de Hoge Raad van 7 maart 2003.⁷¹ Het enkel uitvoeren van sloopwerkzaamheden aan een gebouw dat in gebruik of in gebruik is geweest, kan

⁶⁴ Hof Arnhem-Leeuwarden, 6 september 2016, ECLI:NL:GHARL:2016:7123, r.o. 4.9

⁶⁵ Hof 's-Hertogenbosch, 26 september 2011, ECLI:NL:GHSHE:2011:BT9069

⁶⁶ Hof Arnhem-Leeuwarden, 3 september 2016, ECLI:NL:GHARL:2016:10583 en Hof Arnhem-Leeuwarden, 21 april 2015, ECLI:NL:2015:2926

⁶⁷ Hof Arnhem-Leeuwarden, 6 september 2016, ECLI:NL:GHARL:2016:7123

⁶⁸ Hof Arnhem-Leeuwarden, 6 september 2016, ECLI:NL:GHARL:2016:6243 en Hof 's-Hertogenbosch, 12 juli 2013, ECLI:GHSHE:2013:3021

⁶⁹ HR 19 november 2010, ECLI:NL:HR:2010:BM6681

⁷⁰ Hof 's-Hertogenbosch, 28 augustus 2011, ECLI:NL:GHSHE:2011:BT9069

⁷¹ HR 7 maart 2003, ECLI:NL:HR:2003:AE9405

niet tot gevolg hebben dat het gebouw tijdens of na die werkzaamheden als zodanig voor het eerst in gebruik kan worden genomen in de zin van artikel 11, lid 1 onder a 1° Wet OB, ongeacht of de werkzaamheden of minder ingrijpend zijn en ongeacht of deze gericht zijn op volledige afbraak dan wel de aanzet zijn tot een verbouwing in de zin van artikel 11, lid 3 onder a Wet OB. De levering van een op deze wijze bewerkt gebouw is daarom niet van de vrijstelling uitgezonderd. Het verrichten van sloopwerkzaamheden kunnen op zichzelf niet leiden tot het voortbrengen van een (nieuw) vervaardigd goed. Echter, in combinatie met ingrijpende wijzigingen aan de draagconstructie en wijziging van het innerlijk en/of uiterlijk van het gebouw zijn sloopwerkzaamheden voor het kwalificeren van een vervaardigd goed van belang. Wanneer er sprake is van sloop van de oudbouw en vervanging door nieuwbouw spreekt men volgens de uitspraak van de Hoge Raad van 19 november 2010 van 'in wezen nieuwbouw'.⁷²

6.2.6 In wezen nieuwbouw

Er is voldaan aan het criterium 'in wezen nieuwbouw' uit de uitspraak van de Hoge Raad op 19 november 2010.

In alle uitspraken die zijn geanalyseerd toetst het Hof het geschil aan de uitspraak van de Hoge Raad op 19 november 2010 waarin wordt gesproken van 'in wezen nieuwbouw'. In de uitspraak van het Hof Arnhem-Leeuwarden van 3 september 2016 en de uitspraak van het Hof 's-Hertogenbosch van 12 juli 2013 is er een (nieuw) vervaardigd goed voortgebracht.⁷³ In beide gevallen is er voldaan aan het criterium 'in wezen nieuwbouw'. Het lijkt erop dat met 'in wezen nieuwbouw' wordt bedoeld dat de constructie van het gebouw zodanig is aangetast dat er bouwkundig sprake is van sloop van de oudbouw en vervanging door nieuwbouw. De werkzaamheden moeten van zodanige aard zijn dat er vervanging van het gesloopte gebouw heeft plaatsgevonden. De aangebrachte wijzigingen moeten van zodanige aard zijn dat er kan worden gesproken van 'in wezen nieuwbouw'.

6.3 Conclusie

Het enkel verrichten van sloopwerkzaamheden kunnen op zichzelf niet leiden tot vervaardiging van een goed. Echter uit vorenstaande blijkt dat voor levering van een vervaardigd goed sprake moet zijn van sloop van de oudbouw en vervanging door nieuwbouw. Er wordt dan volgens de Hoge Raad gesproken van 'in wezen nieuwbouw'. Doorslaggevend is daarbij dat er wijzigingen hebben plaatsgevonden aan de fundering of de draagconstructie. Vervanging van de fundering of draagconstructie zijn dermate ingrijpend dat er sprake kan zijn van een (nieuw) vervaardigd goed. In combinatie met herbouw en een ingrijpende wijziging van de indeling van het gebouw kan dit leiden tot een dusdanige verbouwing van de onroerende zaak dat er sprake is van een (nieuw) vervaardigd goed. De verschillende criteria zijn slechts in onderlinge samenhang doorslaggevend om van een (nieuw) vervaardigd goed te kunnen spreken.

⁷² HR 19 november 2010, ECLI:NL:HR:2010:BM6681

⁷³ Hof Arnhem-Leeuwarden, 6 september 2016, ECLI:NL:GHARL:2016:6243 en Hof 's-Hertogenbosch, 12 juli 2013, ECLI:GHSHE:2013:3021

Hoofdstuk 7: Conclusies en aanbevelingen

7.1 Inleiding

In de voorgaande hoofdstukken zijn aan de hand van de wetsanalyse, het literatuur-, jurisprudentie- en dossieronderzoek de deelvragen van het onderzoek behandeld. Hiermee wordt de centrale vraag van het onderzoek beantwoordt, die als volgt luidt: *'Welk advies kan worden gegeven aan Notariskantoor Van de Oudeweetering omtrent de verschuldigde overdrachtsbelasting of omzetbelasting bij levering van een onroerende zaak met het oog op de samenloopvrijstelling, naar aanleiding van het bestuderen van wet- en regelgeving, jurisprudentie-, dossier- en literatuuronderzoek?'*

Deze scriptie bestaat uit drie onderwerpen: de kwalificatie van een perceel grond als bouwterrein, de verbouwing die een (nieuw) vervaardigd goed voortbrengt en de toepassing van de samenloopvrijstelling. Per onderdeel is een conclusie opgesteld wat uiteindelijk heeft geleid tot beantwoording van de centrale vraag en de aanbevelingen.

7.2 Conclusies

Bouwterrein

Uit het onderzoek is gebleken dat een perceel grond voortaan zal kwalificeren als bouwterrein ex artikel 11 lid 4 Wet OB als er sprake is van onbebouwde grond die kennelijk bestemd is om te worden bebouwd met een of meer gebouwen. De opdrachtgever wordt geadviseerd als eerste te beoordelen of het betrokken perceel ten tijde van de levering onbebouwd is. Volgens het literatuur-, jurisprudentie- én het dossieronderzoek is gebleken dat niet alleen sprake is van onbebouwde grond bij een perceel zonder bebouwing, maar ook als er grond wordt geleverd waarop nog een gebouw staat en de verkoper zich ertoe heeft verbonden om dit gebouw in het kader van de levering volledig te slopen. Daarna zal de opdrachtgever moeten beoordelen of het betrokken perceel kennelijk bestemd is om te worden bebouwd. Daarvoor dient een beoordeling te geschieden van alle omstandigheden die heersten op de datum van levering – met inbegrip van de intentie van partijen, mits deze wordt ondersteund door objectieve gegevens – waaruit blijkt dat op die datum het betrokken terrein daadwerkelijk bestemd was te worden bebouwd. De intentie van partijen om de grond te bebouwen kan voldoende zijn, mits deze ondersteund wordt door objectieve gegevens waaruit volgt dat het terrein op het moment van levering bestemd was voor bebouwing. Er is in ieder geval sprake van objectieve gegevens als er is voldaan aan één van de vier limitatieve voorwaarden die in de oude wetgeving zijn opgenomen. Uit de geanalyseerde dossiers blijkt dat van objectieve gegevens sprake is als er een omgevingsvergunning is verleend of dat er een koop-/aannemingsovereenkomst is opgesteld waarin een opdracht wordt gegeven aan de aannemer om een stuk grond te bebouwen. Het wordt de opdrachtgever geadviseerd om de intentie van partijen tot bebouwing van een perceel voldoende te onderbouwen met voorgenoemde objectieve gegevens aangezien de intentie van partijen doorslaggevend is bij de kwalificatie van een perceel grond als bouwterrein.

Vervaardigd goed

Wanneer een bestaande onroerende zaak zo ingrijpend wordt verbouwd dat er naar maatschappelijke opvattingen sprake is van het bouwen van een nieuwe onroerende zaak, spreekt men van een (nieuw) vervaardigd goed. Om te kunnen beoordelen of er sprake is van een (nieuw) vervaardigd goed dient de opdrachtgever gebruik te maken van het criterium 'in wezen nieuwbouw' gewezen in het arrest van de Hoge Raad van 19 november 2010. Om te kunnen spreken van 'in wezen nieuwbouw' dient de constructie van het gebouw zodanig te zijn aangetast dat er bouwkundig sprake is van sloop van de oudbouw en vervanging door nieuwbouw. Het verrichten van sloopwerkzaamheden kunnen op zichzelf niet leiden tot het voortbrengen van een (nieuw) vervaardigd goed. Echter, voor de kwalificatie van een (nieuw) vervaardigd goed is sloop van de oudbouw een vereiste om te kunnen spreken van 'in wezen nieuwbouw'. In onderlinge samenhang met vervanging van de fundering en draagconstructie alsmede een ingrijpende wijziging van de indeling en het uiterlijk van het gebouw leiden sloopwerkzaamheden tot een (nieuw) vervaardigd goed. Aansluitend dient door de opdrachtgever te worden beoordeeld wanneer eerste ingebruikneming heeft plaatsgevonden. De levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het erbij behorende terrein is namelijk op grond van artikel 11 lid 1 onderdeel a onder 1° Wet OB belast met omzetbelasting wanneer de levering plaatsvindt vóór, op of uiterlijk twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikneming. Bij eerste ingebruikneming gaat het om het feitelijk voor het eerst en op duurzame wijze gebruik maken van de onroerende zaak in overeenstemming met de objectieve bestemming van de betrokken onroerende zaak. Incidenteel of tijdelijk gebruik van een onroerende zaak voor andere doeleinden dan de objectieve bestemming vormt geen eerste ingebruikneming. Het nieuwe criterium 'in wezen nieuwbouw' brengt een strengere maatstaf met zich mee. Het voortbrengen van een (nieuw) vervaardigd goed blijft vaak achterwege ondanks dat er hevige ingrepen aan de onroerende zaak hebben plaatsgevonden. De opdrachtgever zal aan de hand van de feiten en omstandigheden moeten beoordelen of de verbouwingwerkzaamheden van dusdanig aard zijn dat in wezen nieuwbouw heeft plaatsgevonden en er na verbouwing een (nieuw) vervaardigd goed is voortgebracht.

Samenloopvrijstelling

Voor toepassing van de samenloopvrijstelling van artikel 15 WBR dient de opdrachtgever eerst te beoordelen of er sprake is van een levering op grond van artikel 11 lid 1 onderdeel a onder 1° Wet OB (nieuw vervaardigd goed of bouwterrein). Uit vorenstaande alinea's is gebleken wanneer een perceel grond kan worden gekwalificeerd als bouwterrein of wanneer verbouwing leidt tot het voortbrengen van een (nieuw) vervaardigd goed. Daarna zal moeten worden beoordeeld of het goed nog niet als bedrijfsmiddel is gebruikt. Een goed is niet als bedrijfsmiddel in gebruik wanneer eerste ingebruikneming heeft plaatsgevonden. Voor het begrip eerste ingebruikneming wordt aangesloten bij de eerste ingebruikneming als bedoeld in het besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 19 september 2013. Voor de toepassing van de samenloopvrijstelling blijft een bouwterrein een ongebruikt bedrijfsmiddel totdat op het terrein bebouwing wordt gerealiseerd. Ten slotte kan de samenloopvrijstelling pas aan de orde komen wanneer de verkrijger de omzetbelasting die betrekking heeft op de aanschaf van een gebruikte onroerende zaak in het geheel niet in aftrek kan brengen.

7.3 Aanbevelingen

Het wordt de opdrachtgever geadviseerd bij beoordeling of er voor de levering van een onroerende zaak omzetbelasting of overdrachtsbelasting verschuldigd is, de stroomschema's in de bijlage te volgen. Deze stroomschema's zijn opgesteld aan de hand van de wetsanalyse, het literatuur-, jurisprudentie- en dossieronderzoek. De stroomschema's bestaan uit vragen. Door de vragen te beantwoorden en de pijlen bij de juiste antwoorden te volgen kan er worden beoordeeld of er een bouwterrein of een (nieuw) vervaardigd goed wordt geleverd. Het stroomschema in bijlage 1 heeft als doel het kwalificeren van een perceel grond als een bouwterrein ex artikel 11 lid 4 Wet OB.⁷⁴ Wanneer de verkoper de intentie heeft om een perceel (on)bebouwde grond te gaan bebouwen, dan zullen er doorgaans genoeg objectieve gegevens aanwezig zijn waaruit de intentie tot bebouwing blijkt. Het wordt lastiger als de verkoper slechts naar de mogelijkheden tot bebouwing van de grond heeft gekeken. Het stroomschema in bijlage 2 heeft tot doel om vast te stellen of er na verbouwing een (nieuw) vervaardigd goed ex artikel 11 lid 3 onderdeel b Wet OB is voortgebracht.⁷⁵ Indien er, na het volgen van de stroomschema's, nog steeds twijfel bestaat over het ontstaan van een (nieuw) vervaardigd goed of het kwalificeren van een perceel als bouwterrein, kan de casus ter advies aan de Belastingdienst worden voorgelegd.

⁷⁴ Zie bijlage 1

⁷⁵ Zie bijlage 2

Bronnenlijst

Beleidsdocumenten:

Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 25 november 2011, nr. BLKB 2011/641M, stcrt. 2011, 21834

Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 19 september 2013, nr. BLKB2013/1686M, stcrt. 2013, 26851

Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 2 juni 2016, nr. BLKB2016/508M, stcrt. 2016, 29598

Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 16 maart 2017, nr. 2017-51500, stcrt. 2017, 16579

Kamerstukken II 1993/94, 23638, 3

Kamerstukken II 2016/17, 34553, 3

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PbEU 2006, L 347)

Boeken:

Braun 2017

K.M. Braun e.a., *Cursus Belastingrecht*, Deventer: Wolters Kluwer 2017.

Halprin & Van Veelen

P.E. Halprin & C.M. van Veelen, *Leidraad overdrachtsbelasting*, Deventer: Wolters Kluwer 2015 (zesde druk).

Tijdschriften:

Tigchelaar & Weeber, WPNR 28 oktober 2017, afl. 7168

W. Tigchelaar, F.Y. Weeber, *Kennelijk (bouw)bestemming – het verschil tussen (on)bebouwd en bouwterrein*, WPNR 28 oktober 2017, afl. 7168

Littink & Drent, Het Register juni 2017, nr. 3

J.H. Littink, A. Drent, *Nieuwe definitie begrip 'bouwterrein'*, Het register juni 2017, nr. 3

Digitale bronnen:

Belastingrecht.nl

Jurisprudentie:

Hof van Justitie:

Hof van Justitie EG 14 mei 1985, zaak 139/84 (Van Dijk's Boekhuis)

Hof van Justitie EG 16 januari 2003, zaak C-315/00 (Maierhofer)

Hof van Justitie EG 19 november 2009, zaak C-461/08 (Don Bosco Onroerend Goed)

Hof van Justitie EU 17 januari 2013, zaak C-543/11 (Woningstichting Maasdriel)

Hoge Raad:

Hoge Raad 7 december 1994, ECLI:NL:HR:1994:AA2977

Hoge Raad 7 maart 2003, ECLI:NL:HR:2003:AF2159

Hoge Raad 19 november 2010, ECLI:NL:HR:2010:BM6681

Hoge Raad 23 september 2016, ECLI:NL:HR:2016:2137

Hoge Raad 16 juni 2017, ECLI:NL:HR:2017:1097

Gerechtshof:

Gerechtshof Amsterdam, 23 december 2010, ECLI:NL:GHAMS:2010:BP5337

Gerechtshof Leeuwarden, 24 mei 2011, ECLI:NL:GHLEE:2011:BQ6082

Gerechtshof 's-Hertogenbosch, 17 juni 2011, ECLI:NL:GHSHE:2011:BU2912

Gerechtshof 's-Hertogenbosch, 21 juli 2011, ECLI:NL:GHSHE:2011:BT8257

Gerechtshof 's-Hertogenbosch, 26 september 2011, ECLI:NL:GHSHE:2011:BT9069

Gerechtshof Amsterdam, 15 maart 2012, ECLI:NL:GHAMS:2012:BV9873

Gerechtshof 's-Hertogenbosch, 12 juli 2013, ECLI:NL:GHSHE:2013:3021

Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden, 21 april 2015, ECLI:NL:GHARL:2015:2926

Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden, 10 juni 2016, ECLI:NL:GHARL:2016:10583

Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden, 3 september 2016, ECLI:NL:GHARL:2016:6243

Gerechtshof Amsterdam, 7 maart 2017, ECLI:NL:GHAMS:2017:766

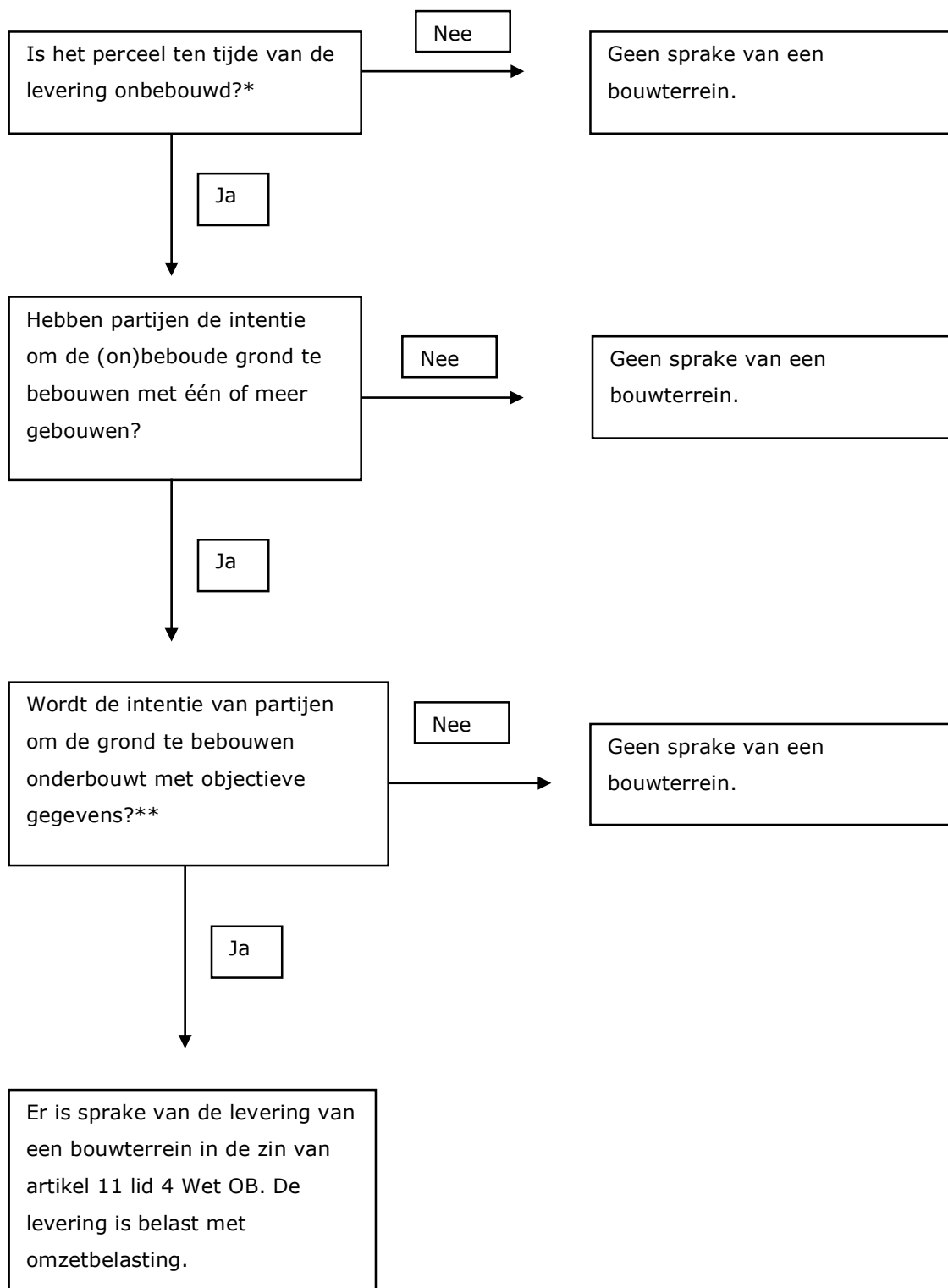
Rechtbank:

Rechtbank Zeeland-West-Brabant, 17 december 2015, ECLI:NL:RBZWB:2015:8728

Rechtbank Noord-Holland, 10 november 2017, ECLI:NL:RBNHO:2017:9291

Bijlage 1

Of er sprake is van een bouwterrein ex artikel 11 lid 4 Wet OB kan aan de hand van het volgende stroomschema worden bepaald:

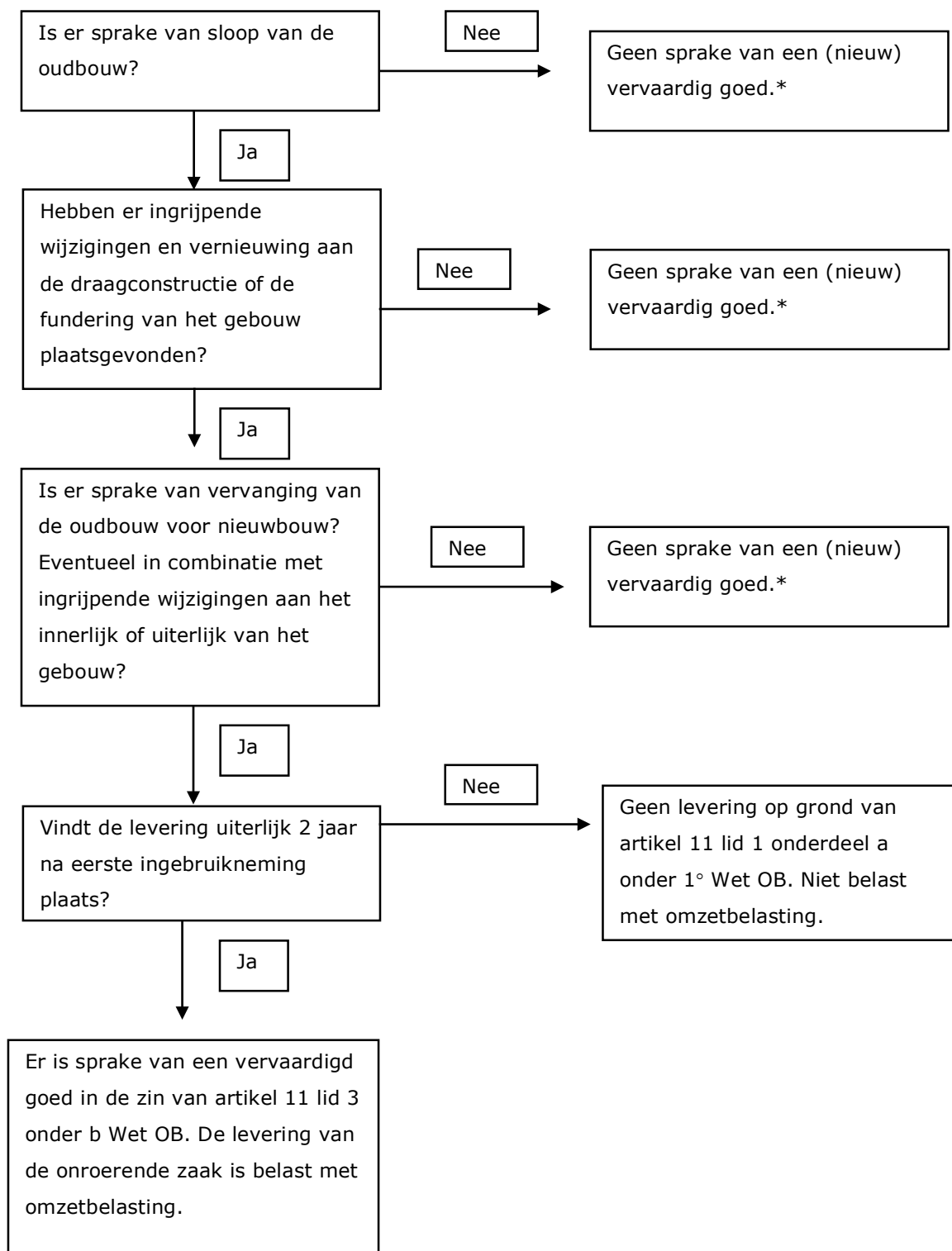


*Er is ook sprake van onbebouwde grond als er grond wordt geleverd waarop nog een gebouw staat, maar waarbij de verkoper zich ertoe heeft verbonden om dit gebouw in het kader van de levering volledig te slopen.

**Objectieve gegevens kunnen een van de vier limitatieve voorwaarden uit de oude wetgeving zijn alsmede een (aangevraagde) omgevingsvergunning, gemaakte architectkosten of de verwijzing naar een bestemmingsplan.

Bijlage 2

Of er sprake is van een (nieuw) vervaardigd goed in de zin van artikel 11 lid 3 onder b Wet OB kan aan de hand van het volgende schema worden bepaald:



*Wanneer er na verbouwing geen (nieuw) vervaardigd goed ontstaat, dan levert de aannemer een dienst zoals beschreven in artikel 4 Wet OB.

Bijlage 3

1. ECLI:NL:RBNHO:2017:9291
2. ECLI:NL:GHAMS:2017:766
3. ECLI:NL:GHAMS:2016:2174

	Stellingen van partijen	Onbebouwde grond	Objectieve gegevens	Kennelijk bestemd te worden bebouwd
1.	<p>Inspecteur stelt dat ten onrechte omzetbelasting is vermeld, omdat er geen sprake is van de levering van een bouwterrein. Hij heeft in dit verband gesteld dat de bouwvergunning uit 2003 geen betrekking heeft op plannen van eiseres om de grond te bebouwen zodat artikel 11, lid 4, letter d Wet b van toepassing is.</p> <p>Eiseres stelt dat er wél sprake is van een bouwterrein omdat er een bouwvergunning is verleend voor de bouw van meerdere bedrijfsruimtes. De verleende vergunning is ten tijde van onderhavige levering nog steeds actief.</p>	Het perceel is niet bebouwd.	<ul style="list-style-type: none"> - Bouwvergunning verleend voor een bouwproject op het perceel. - Eiseres heeft een verklaring van de DGA overlegd dat hij ten tijde van de levering de intentie had de grond te (laten) bepalen. - Eiseres heeft stukken overlegd waaruit blijkt dat zij na de aankoop het perceel heeft laten verkavelen en dat zij overweegt een businesscenter te realiseren. 	Eiseres heeft niet aannemelijk gemaakt dat zij ten tijde van de levering bouwplannen had waar de bouwvergunning betrekking op had. Gezien de tijdsverloop tussen de datum van de bouwvergunning en de levering, had zij nader bewijs moeten leveren. De verklaring van de DGA en de andere stukken omtrent de overweging tot bebouwen van het perceel zijn geen object gegeven waaruit de intentie van een bouwbestemming blijkt.
2.	Belanghebbende stelt dat de thans in geding zijnde grond niet kan worden	In de overeenkomst tussen verkoper en	- De samenwerkingsovereenkomst	Uit de overeenkomst volgt dat belanghebbende en de koper

	<p>aangemerkt als bouwterrein, omdat de grond ten tijde van het transport nog bebouwd was.</p> <p>Inspecteur stelt dat uit de overeenkomst tussen koper en verkoper blijkt dat verkoper voor de sloop van het oude gebouw instond en dat er daarom wél sprake is van onbebouwde grond. De inspecteur is van mening dat de grond als bouwterrein kan worden aangemerkt.</p>	<p>belanghebbende is afgesproken dat de eventuele nog resterende bebouwing zal worden gesloopt. Daarmee is voldaan aan het criterium onbebouwde grond.</p>	<p>tussen belanghebbende en de koper waarin op het terrein gezamenlijk een omvangrijk nieuwbouwproject zal worden ontwikkeld.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Een ingediende bouwaanvraag voor de ontwikkeling van de locatie. 	<p>voornemens waren om op het terrein gezamenlijk een omvangrijk nieuwbouwproject te realiseren.</p>
3.	<p>Eiser stelt dat er sprake is van een bouwterrein ex artikel 11 lid 4 Wet OB.</p> <p>Inspecteur stelt zich op het standpunt dat de percelen ten tijde van de verkrijging niet zijn aan te merken als een bouwterrein en dat een vrijstelling van overdrachtsbelasting niet van toepassing is.</p>	<p>Onbebouwd terrein.</p>	<p>Voorafgaand aan de verkrijging van de percelen is de grond bewerkt zodat er bebouwing kan worden gerealiseerd. Na de verkrijging van de percelen zijn de nodige werkzaamheden verricht om de percelen te gebruiken als golfbaan. Deze werkzaamheden kunnen niet anders worden aangeduid dan dat de werkzaamheden bebouwing van de percelen behelzen.</p>	<p>Het golfterrein leent zich niet voor zelfstandig gebruik, waardoor tussen partijen niet in geschil is dat alsdan sprake is geweest van de verkrijging door belanghebbende van percelen die kunnen worden aangemerkt als bouwterrein.</p>

Bijlage 4

	Onbebouwde grond	Objectieve gegevens	Kennelijk bestemd om te worden bebouwd
1.	Verkoper heeft een overeenkomst getekend waarin hij zich verplicht om vóór aanvang van de bouw van de woningen alle opstallen (inclusief funderingen) gelegen in het exploitatiegebied te hebben gesloopt en de materialen te hebben verwijderd.	De gemeente heeft een omgevingsvergunning verleend.	De verkoper heeft de intentie om 22 woningen op het perceel grond te bouwen. Er is een brochure gemaakt voor de verkoop van de woningen.
2.	Er is sprake van onbebouwde grond. Omschrijving van het kadastraal object in het Kadaster: terrein nieuwbouw-wonen.	De gemeente heeft een omgevingsvergunning verleend.	Een aannemingsovereenkomst met betrekking tot de bouw van de woningen. Verkoopbrochure van de woningen.
3.	Een deel van de kavels is bebouwd. Omdat de verwachting is dat een potentiële koper alleen 'kale' grond zal willen afnemen is de keuze gemaakt om in de koopovereenkomst op te nemen dat bij verkoop de verplichting tot het slopen van de aanwezige opstallen bij de verkoper ligt. De andere kavels zijn onbebouwd.	Omgevingsvergunningen verkregen voor de bouw van de kavels.	Een aannemingsovereenkomst met betrekking tot de bouw van de woningen.
4.	Percelen grond zijn onbebouwd.	De gemeente heeft een omgevingsvergunning verleend.	Een aannemingsovereenkomst met betrekking tot de bouw van de woningen.

Bijlage 5

1. ECLI:NL:GHARL:2016:6243
2. ECLI:NL:GHARL:2016:10583
3. ECLI:NL:GHARL:2015:2926
4. ECLI:NL:GHSHE:2013:3021
5. ECLI:NL:GHAMS:2012:BV9873
6. ECLI:NL:GHSHE:2011:BT9069
7. ECLI:NL:GHSHE:2011:BT8257
8. ECLI:NL:GHLEE:2011:BQ6082
9. ECLI:NL:GHLEE:2011:BQ6082
10. ECLI:NL:GHAMS:2010:BP5337

	Functiewijziging	Draagconstructie	Uiterlijk	Innerlijk	Sloopwerkzaamheden	In wezen nieuwbouw
1.	De functie van het gebouw is niet gewijzigd.	Fundering en draagconstructie vervangen door een nieuwe passende constructie en fundering.	Aanzicht van het pand is niet gewijzigd.	Andere indeling en grotere inhoud.	Het oude winkelpand is, met uitzondering van de voorgevel, volledig gesloopt.	De constructie van het gebouw is zodanig aangetast dat er bouwkundig sprake is van sloop van de oudbouw en vervanging door nieuwbouw.

2.	De functie van het gebouw is niet gewijzigd.	Geen wijziging aan de draagconstructie.	Dakkapel gebouwd, nieuwe dakpannen en dakgoten. Keuken is vergoot d.m.v. een aanbouw. Door de aanbouw is het aanzicht beperkt gewijzigd.	Indeling ingrijpend veranderd en vernieuwd.	Buitenmuur is gesloopt op het punt waar de aanbouw is gebouwd.	Geen sprake van in wezen nieuwbouw.
3.	De functie van het gebouw is niet gewijzigd.	Geen wijziging aan de draagconstructie	Buitenmuren en het dak zijn grotendeels in tact gebleven. Er is aanbouw gebouwd maar daardoor is het aanzicht van de woning beperkt gewijzigd.	De woning is in pandig ingrijpend verbouwd en gedeeltelijk opnieuw ingericht. De woning heeft na de verbouwing grotendeels dezelfde verblijfsruimten	Slechts daar waar de aanbouw is gerealiseerd, is de buitenmuur gesloopt.	De werkzaamheden zijn niet van zodanige aard geweest dat in wezen nieuwbouw heeft plaatsgevonden.
4.	De nieuwe stal is ontworpen en gebouwd voor gebruik door jongvee, terwijl de oude stal voor zowel koeien als	De aanbouw beschikt over eigen spanten en een eigen fundering.	De nieuwe stal beschikt over een lage muur die open is tot dakhoogte.	De nieuwe stal heeft aparte, eigen, ingangen. De stal heeft een eigen waterbron en een aparte elektriciteitsvoorziening.	Voordat de bouwwerkzaamheden zijn gestart, is de sleufsilosloopt. Op deze plek zal de nieuwe stal worden gebouwd. In het kader van de aanbouw is een zijmuur	Met de bouw van de nieuwe stal is voldaan aan het criterium van in wezen nieuwbouw.

	jongvee was bestemd.				van de al bestaande stal grotendeels gesloopt.	
5.	De functie van het gebouw is niet gewijzigd.	De vloer en fundering zijn voor een deel gehandhaafd.	De gevel is vernieuwd en op de begane grond enigszins naar voren geplaatst.	Binnenmuren van het pand de winkel zijn volledig verwijderd.	De uitbouw is voor het grootste gedeelte volledig gesloopt en dat van het overige deel van de uitbouw werd de staalconstructie vervangen.	Geen sprake van in wezen nieuwbouw.
6.	De functie van het gebouw is niet gewijzigd.	De constructie van het gebouw, bestaande uit de fundamenteën en de dragende delen, is niet gewijzigd.	Aan de voorkant van het hoofdgebouw is een aanzienlijk grotere ingang gemaakt.	De indeling van het pand is gewijzigd.	Een deel van het oorspronkelijke gebouw is gesloopt.	Er heeft geen vervanging van het gesloopte gebouw plaatsgevonden waardoor er volgens het Hof niet kan worden gesproken van in wezen nieuwbouw.
7.	Er is sprake van een gedeeltelijke functiewijziging.	Geen wijziging aan de draagconstructie	Het uiterlijk van het pand is nagenoeg gelijk gebleven.	Het innerlijk van het pand is nagenoeg gelijk gebleven.	Er hebben geen sloopwerkzaamheden plaatsgevonden aan het gebouw.	Met de verbouwing van de onroerende zaak hebben er geen ingrepen plaatsgevonden, die van zodanige aard waren dat in wezen nieuwbouw heeft plaatsgevonden.

8.	De functie van het gebouw is niet gewijzigd.	Geen wijziging aan de draagconstructie	Het uiterlijk van de bovenverdieping is niet ingrijpend gewijzigd.	Op de bovenverdieping is verbouwd teneinde ter beschikking te stellen voor gebruik als woning. Onder andere met een bibliotheek en sauna.	Er hebben geen sloopwerkzaamheden plaatsgevonden aan het gebouw.	Geen sprake van in wezen nieuwbouw maar levering van een woning.
9.	De functie van het gebouw is niet gewijzigd.	Geen wijziging aan de draagconstructie	Het uiterlijk alsmede het silhouet van de boerderij is slechts in geringe mate gewijzigd.	De indeling van de voormalige woning is ongewijzigd gebleven met uitzondering van de uitbreiding van de woning ten koste van de stal en een deel van de schuur.	De voormalige stallen zijn weggebroken en de binnenmuren van de schuur alsmede een deel van de buitenmuren is afgebroken.	De gerealiseerde verbouwing houdt niet in dat er sprake is van in wezen nieuwbouw.
10.	De functie van het gebouw is niet gewijzigd.	Geen wijziging aan de draagconstructie.	De achterzijde van het pand en de dakconstructie is gewijzigd.	Geringe wijzigingen aan het innerlijk van het pand.	Er hebben geen sloopwerkzaamheden plaatsgevonden aan het gebouw.	De aangebrachte wijzigingen zijn niet van zodanige aard dat er in wezen nieuwbouw heeft plaatsgevonden. Er is hier sprake van restauratie van de onroerende zaak.