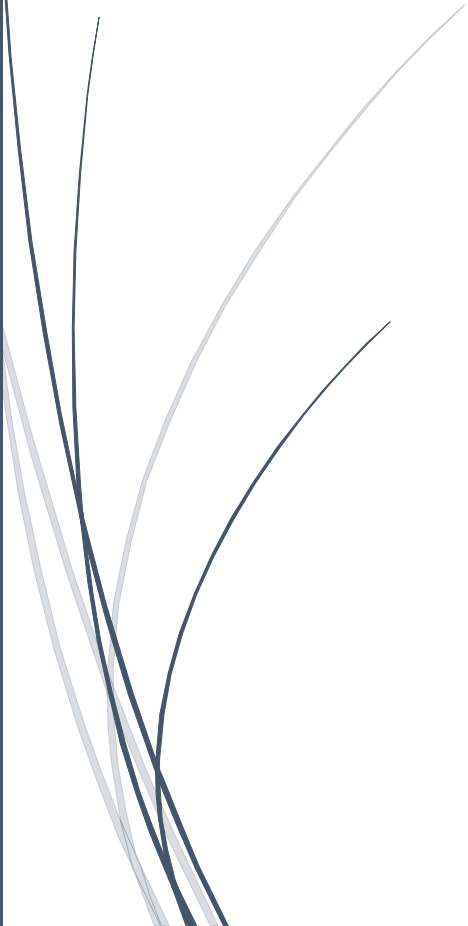




10-5-2021

Nieuwe eerste ingebruikneming door verbouwing



Naam:
Studierichting:
Administratienummer:
Examencommissie:

Rik Pijpers
Fiscale Economie
2023756
Kevin van Lierop
Oscar Smeets
Gert-Jan van Norden

Inhoud

Hoofdstuk 1: Inleiding.....	3
1.1 Algemene Inleiding.....	3
1.2 Probleemstelling	3
1.3 Afbakening van de opzet	4
1.4 Verantwoording van de opzet	4
Hoofdstuk 2: Wet op de Omzetbelasting 1968.....	4
2.1 Btw-richtlijn.....	4
2.2 Wet OB 1968	5
2.3 Vrijstelling voor onroerende zaken.....	5
2.4 Overdrachtsbelasting.....	6
Hoofdstuk 3: Eerste ingebruikneming.....	7
3.1 Ruimte binnen de Btw-richtlijn.....	7
3.2 uitwerking in de Wet OB.....	8
Hoofdstuk 4: Vervaardiging.....	8
4.1 Europese jurisprudentie.....	9
4.1.1 Van Dijk's Boekhuis	9
4.1.2 Dressuurstal Jaspers	9
4.1.3 Komen Beheer	10
4.2 Nederlandse Jurisprudentie.....	11
4.2.1 Jurisprudentie HR in vogelvlucht.....	11
4.2.2 In wezen nieuwbouw	11
Hoofdstuk 5: Verbouwing	13
5.1 Artikel 12 Btw-richtlijn.....	13
5.2 Kozuba Premium.....	13
5.3 Visies op HvJ Kozuba.....	16
Hoofdstuk 6: Conclusie	18
Jurisprudentielijst.....	20
Literatuurlijst.....	21
Overige bronnen	21

Lijst van afkortingen

A-G - Advocaat-Generaal

Art. - Artikel

Btw - Belasting over de toegevoegde waarde

Btw-richtlijn - Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde

HR - Hoge Raad

HvJ - Hof van Justitie van de Europese Unie

R.o. - Rechtsoverweging

Hoofdstuk 1: Inleiding

1.1 Algemene Inleiding

In de huidige periode, waarin het coronavirus bijna iedere dag onderwerp van gesprek is en de meeste mensen meer tijd dan ooit thuis doorbrengen¹, houden veel mensen wat tijd over. Een van de activiteiten waar de ontstane ‘vrije tijd’ aan werd besteed was het klussen en verbouwen in huis. Dit blijkt uit de explosie in het aantal verkopen bij bouwmarkten en doe-het-zelf zaken aan het begin van de pandemie.² Ook het aantal aanvragen voor een hypotheek ten behoeve van een verbouwing steeg het afgelopen jaar ten opzichte van 2019.³ Als deze verbouwingen worden gedaan met het oog op een aanstaande verkoop van het pand kan dit mogelijk gevolgen hebben voor de omzetbelasting. De levering of oplevering van onroerend goed valt immers binnen de reikwijdte van de omzetbelasting.

Ook ik heb het afgelopen jaar op sommige momenten meer tijd binnenshuis moeten doorbrengen dan me lief zou zijn. Aan verbouwingen heb ik mijn tijd niet besteed, maar wel heb ik meer series en films gekeken dan de jaren ervoor. Dit lijkt natuurlijk allesbehalve relevant, maar het toeval wil dat ik enkele weken terug een fragment voorbij zag komen dat deze thesis perfect omschrijft. In het fragment legt het hoofdpersonage een gedachtenexperiment voor. Stel je voor dat een oud schip in een museum tentoongesteld wordt. Na verloop van vele jaren begint het schip in conditie achteruit te gaan. Planken rotten weg en spijkers beginnen te roesten. Om het schip te kunnen blijven tentoonstellen worden de slechtste planken en spijkers jaarlijks vervangen. Op een gegeven moment is geen enkele plank of spijker meer het origineel. Kan dan nog gesproken worden van hetzelfde schip? Of is er een compleet nieuw schip ontstaan?⁴

Deze problematiek doet zich ook voor bij verbouwingen voor de omzetbelasting. Oude gebouwen zijn al eens belast en zijn daarom bij een verkoop vrijgesteld van omzetbelasting, op basis van art. 11, lid 1 sub a Wet OB. Nieuwe gebouwen zijn nog niet belast en vallen daarom onder de uitzondering op deze vrijstelling. De vraag is natuurlijk, waar de grens getrokken wordt tussen een oud en nieuw gebouw. Recentelijk heeft het HvJ arrest gewezen in een zaak die betrekking heeft op verbouwingen, het Kozuba-arrest. Reden voor mij om mezelf eens te verdiepen in de problematiek van verbouwingen.

1.2 Probleemstelling

In mijn onderzoek voor deze thesis staat de vrijstelling voor de levering van onroerende zaken centraal. Van deze vrijstelling is uitgezonderd de levering voor de eerste ingebruikname. Dit heeft ertoe geleid dat de volgende onderzoeksvraag de basis zal zijn voor dit onderzoek:

¹ Google LLC "Google COVID-19 Community Mobility Reports"

² RTL Nieuws, 2020.

³ BusinessInsider, 2020.

⁴ Schaeffer, J, & Shakman, M. (2021, 5 maart). The Series Finale (Seizoen 1, aflevering 9). In, WandaVision. Marvel Studios.

‘Wanneer leidt een verbouwing van een onroerende zaak wederom tot een eerste ingebruikname voor de Nederlandse omzetbelasting? En in hoeverre bestaat hierin een verschil met de Europese regelgeving en jurisprudentie?’

1.3 Afbakening van de opzet

Om tot een duidelijke conclusie te komen op de hierboven genoemde probleemstelling, zal ik me in het bijzonder focussen op een aantal nader te benoemen onderwerpen. Dit betekent ook dat ik enkele zaken in deze thesis buiten beschouwing zal laten, omdat ze naar mijn mening niet van belang zijn om tot een conclusie te komen. De overige vrijstellingen die de Wet op de Omzetbelasting 1968 kent, met in het bijzonder de levering van bouwterreinen zullen niet aan bod komen. De mogelijkheid die de wet biedt om een levering van een onroerende zaak optioneel te belasten zal samen met de overdrachtsbelasting vanwege praktische redenen kort ter sprake komen, maar niet verder behandeld worden.

1.4 Verantwoording van de opzet

In het vervolg van deze thesis zal in hoofdstuk 2 allereerst de Btw-richtlijn en de nationale wetgeving worden besproken. Hierbij zal ik de behandeling van onroerende zaken alsmede de specifieke vrijstelling behandelen. In hoofdstuk 3 komt vervolgens de term ‘eerste ingebruikneming’ aan bod. Aansluitend onderzoek ik in hoofdstuk 4 wat de vereisten zijn om te kunnen spreken van vervaardiging. Dit gebeurt aan de hand van jurisprudentie van de Hoge Raad en het Hof van Justitie. In hoofdstuk 5 komt het verbouwingsbegrip aan bod, waarbij het focuspunt zal liggen rond het Kozuba arrest en de verschillende visies die er in de praktijk bestaan rondom dit arrest. Afsluitend zal ik in hoofdstuk 5 een conclusie geven op de in paragraaf 1.2 genoemde probleemstelling.

Hoofdstuk 2: Wet op de Omzetbelasting 1968

2.1 Btw-richtlijn

De regelgeving met betrekking tot de omzetbelasting, ook wel de belasting over de toegevoegde waarde (btw), is binnen de Europese Unie gestandaardiseerd. Dit betekent dat regels in beginsel gelijk zijn voor alle lidstaten, echter bestaat er de mogelijkheid voor individuele lidstaten om de regels op een andere wijze toe te passen. Dit klinkt wellicht tegenstrijdig, maar kan verklaard worden aan de hand van Europese wetgeving. De Europese regelgeving is vastgelegd in de zogenaamde Btw-richtlijn.⁵ Uit artikel 288 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VWEU)

⁵ Btw-richtlijn 2006/112/EG

blijkt dat een richtlijn de lidstaten verbindt ten aanzien van het beoogde resultaat, maar de nationale instanties behouden zich het recht om de vorm, waarin de regelgeving vastgelegd wordt, te bepalen.

Een betere bestudering van de richtlijn leert dat de artikelen grofweg opgedeeld kunnen worden in twee categorieën. Ten eerste kent de richtlijn verplichte artikelen. De lidstaten zijn verplicht deze uit te werken in de nationale wetgeving. Ten tweede zijn er de keuze bepalingen. Dit biedt de nationale wetgever ruimte om zaken naar eigen inzicht vorm te geven.

2.2 Wet OB 1968

De Nederlandse wetgever heeft de Btw-richtlijn uitgewerkt in de Wet op de Omzetbelasting 1968. Op basis van deze wet wordt er belasting geheven van een als zodanig handelende ondernemer welke een levering onder bezwarende titel verricht ex art. 1, lid 1, sub a Wet OB 1968. Het heffingsobject is hierbij het goed of de dienst. De wetgever heeft in art. 3, lid 1 vervolgens meerdere categorieën aangemerkt als levering van goederen. Voor deze thesis zijn hierbij vooral art. 3, lid 1 sub a en c Wet OB 1968 van belang. Uit sub a blijkt dat de overgang of overdracht van macht om als eigenaar over een goed te beschikken een levering is voor de omzetbelasting. Maar ook de oplevering van een onroerende zaak door diegene die deze onroerende zaak heeft vervaardigt wordt gezien als een levering op basis van sub c van eerdergenoemde artikel.

2.3 Vrijstelling voor onroerende zaken

In artikel 11 Wet OB 1968 zijn enkele vrijstellingen opgesomd. Een levering van een goed of dienst welke voorkomt in artikel 11 is daarmee vrijgesteld van belasting en wordt in zijn geheel buiten de heffing gelaten. In dat geval treedt ook de zogenaamde btw-paradox in werking. Van Hilten en Van Kesteren stellen dat de ondernemer die volgens de wet vrijgesteld is, eigenlijk belast is en wie denkt belast te zijn, wordt doorgaans vrijgesteld.⁶ Het vrijgesteld leveren heeft namelijk ook gevolgen voor het recht op aftrek van voorbelasting. Dit recht komt op dat moment te vervallen. De ondernemer heeft echter vrijwel altijd voorbelasting betaald op zijn inkopen en zal deze kosten doorberekenen in de verkoopprijs. Wanneer de vrijstelling ziet op de laatste schakel in de verkoopketen, meestal een transactie richting een consument, dan werkt dit kostprijs verlagend. De consument betaalt in dat geval immers alleen voor de btw-kosten die de verkoper heeft gemaakt. De toegevoegde waarde in de laatste schakel blijft onbelast. Wanneer de vrijstelling eerder in de transactieketen plaatsvindt zorgt dit echter voor een kostprijsverhogende werking, doordat er cumulatie van btw plaatsvindt.⁷ Om de verstoringen van vrijstellingen zover als mogelijk te beperken moeten vrijstellingen zeer strikt worden uitgelegd,

⁶ Van Hilten en van Kesteren 2017, p. 247.

⁷ Peeters, Cursus Belastingrecht OB.2.3.0.C.a2?

zoals is bepaald door het Hof van Justitie.⁸ Uitzonderingen op een vrijstelling moeten daarentegen juist breed worden uitgelegd.⁹

Voor nu is vooral de uitzondering van artikel 11, lid 1, sub a Wet OB 1968 belangrijk. Hierin is vastgelegd dat de levering van onroerende zaken in beginsel is vrijgesteld van omzetbelasting. Echter wordt deze vrijstelling begrensd door de in onderdeel 1 opgenomen uitzondering: “de levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het erbij behorend terrein vóór, op of uiterlijk twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikneming, alsmede de levering van een bouwterrein;”. In dergelijke gevallen is een levering dus van rechtswege wel belast.

De moeilijkheid rondom deze vrijstelling en uitzondering zit vooral in het aantal gebruikte begrippen. Het eerste begrip dat naar voren komt is het begrip ‘onroerend goed’. In zowel de btw-richtlijn, als in de nationale wet is geen omschrijving te vinden van een ‘onroerend goed’. Het Hof van Justitie heeft in het arrest Maierhofer bepaald dat er sprake is van een communautair begrip. In deze zaak is ook uitleg geven aan het begrip. Er is sprake van een onroerend goed, wanneer het object vast met de grond verbonden is en niet makkelijk is te demonteren of verplaatsen.¹⁰ Binnen Nederland wordt de term ‘onroerend goed’ vaak vervangen voor ‘onroerende zaak’. Voor de omzetbelasting moet dit begrip uitgelegd worden aan de criteria uit het arrest Maierhofer.

Om vervolgens te kunnen spreken van een gebouw moet ook nog worden voldaan aan een extra eis, er moet sprake zijn van een bouwwerk. Een bouwwerk is: “elke constructie van enige omvang van hout, steen, metaal of ander materiaal, die op plaats van bestemming hetzij direct of indirect met de grond verbonden is, hetzij direct of indirect steun vindt in of op de grond, bedoeld om ter plaatse te functioneren”.¹¹ Een gebouw is dus altijd een onroerende zaak, maar andersom geldt dit niet.

2.4 Overdrachtsbelasting

Een levering van een onroerende zaak heeft niet slechts gevolgen voor de omzetbelasting, maar ook voor de overdrachtsbelasting. Voor de overdrachtsbelasting is de verkrijging van een in Nederland gelegen onroerende zaak het belastbare feit.¹² Dit houdt tevens in dat in tegenstelling tot de omzetbelasting niet bij de verkoper, maar bij de verkrijger geheven wordt. In de praktijk betekent het verkopen van een onroerende zaak automatisch dat er ook een verkrijgende partij betrokken is bij de levering. Hierdoor kunnen er situaties ontstaan, waarbij zowel omzetbelasting als overdrachtsbelasting over de transactie verschuldigd worden. De Nederlandse wetgever heeft dit in specifieke gevallen onwenselijk geacht. De Wet op de belastingen van Rechtsverkeer, waaruit de overdrachtsbelasting geheven wordt, kent daarom een samenloopvrijstelling. Deze biedt in twee situaties vrijstelling voor

⁸ HvJ EG 15-06-1989, ECLI:EU:C:1989:246, FED 1989/599 (SUFA)

⁹ HvJ EU 28-10-2010, ECLI:EU:C:2010:646, V-N 2010/57.17 (AXA UK)

¹⁰ HvJ EG 16-01-2003, ECLI:EU:C:2003:23, BNB 2003/123 (Maierhofer)

¹¹ RvS 12 september 2012, ECLI:NL:RVS:2012:BX7117.

¹² Art. 2 lid 1 WBR

de overdrachtsbelasting, namelijk als de levering plaatsvindt voor de eerste ingebruikname en deze van rechtswege is belast met omzetbelasting. Ook wanneer de levering van rechtswege met omzetbelasting is belast en de verkrijger deze niet in aftrek kan brengen is de vrijstelling van toepassing.¹³

Een levering is van rechtswege belast, wanneer deze plaatsvindt voor, op of binnen twee jaar na de eerste ingebruikneming. Een levering die belast is op grond van art. 11, lid 1 sub a onderdeel 2 Wet OB 1968, ook wel de optie belaste levering genoemd, is niet van rechtswege belast. Een verkrijgende ondernemer van een onroerende zaak is er daarom bij gebaat om deze levering plaats te laten vinden voor, op of binnen twee jaar na de eerste ingebruikneming. De levering is dan van rechtswege belast, waardoor geen overdrachtsbelasting verschuldigd wordt, omdat de samenloopvrijstelling in werking treedt. De omzetbelasting die in dat geval wel op de levering rust kan door de ondernemer later volledig in aftrek worden gebracht. Per saldo wordt dan geen belasting betaald over de verkrijging van een onroerende zaak.

Om misbruik van de samenloopvrijstelling te voorkomen is er een antimisbruikbepaling opgenomen in de wet.¹⁴ Omdat de focus ligt op de omzetbelasting ga ik niet nader in op deze strafheffing en wordt verder ook geen aandacht meer besteedt aan de eventuele gevolgen voor de overdrachtsbelasting.

Hoofdstuk 3: Eerste ingebruikneming

3.1 Ruimte binnen de Btw-richtlijn

De Btw-richtlijn kent in art. 135, lid 1 sub j een verplichte vrijstelling voor de levering van een gebouw, tenzij er sprake is van de in art. 12, lid 1 sub a Btw-richtlijn opgenomen uitzondering. Dit betreft een levering van een gebouw voor de eerste ingebruikneming. De term eerste ingebruikneming wordt gebruikt om nieuwe gebouwen anders te kunnen behandelen dan oude gebouwen.¹⁵

Artikel 12, lid 1 van de richtlijn geeft lidstaten de mogelijkheid om incidenteel personen aan te merken als belastingplichtig, wanneer handelingen worden verricht in verband met werkzaamheden zoals bedoeld in artikel 9, lid 1. Het gaat dan met name om de levering van een gebouw voor de eerste ingebruikname, of de levering van een bouwterrein.

Artikel 12 kent nog een zogenaamde kan-bepaling. Op basis van lid 2 is het voor lidstaten toegestaan een ander criteria dan dat van de eerste ingebruikneming te hanteren, zoals het tijdvak tussen de voltooiing van het gebouw en de eerste levering, mits deze periode maximaal vijf jaar bedraagt. Maar ook het tijdvak tussen de eerste ingebruikneming en de eerst daaropvolgende levering is toegestaan,

¹³ Art. 15 lid 1 onderdeel a WBR

¹⁴ Art. 15 lid 4 WBR

¹⁵ Van Hilten en van Kesteren 2017, p. 290-291.

met een bovengrens van twee jaar. Door gebruik te maken van een van de geboden mogelijkheden kan niet alleen de eerste levering, maar ook snel daaropvolgende leveringen belast worden.

3.2 uitwerking in de Wet OB

In de Wet OB is het begrip van de eerste ingebruikname terug te vinden in art. 11, lid 1, sub a onderdeel 1. Hier is ook terug te vinden dat er gebruik is gemaakt van de eerdergenoemde mogelijkheid om een ander criteria dan enkel de eerste ingebruikname te hanteren. De Nederlandse wetgever heeft gekozen om de maximale periode van twee jaar na de eerste ingebruikname uit te zonderen van vrijstelling. Hiervoor is gekozen om de mogelijkheid tot belastingontwijking sterk te beperken.¹⁶ Zonder deze periode van twee jaar kan een aannemer ervoor kiezen een gebouw kort in eigen gebruik te nemen voor een belaste activiteit. Een daaropvolgende doorlevering zou dan vrijgesteld zijn, waardoor er geen omzetbelasting drukt op een van beide partijen.

Het bepalen van het moment van eerste ingebruikneming is een feitelijke toets. Ook moet een eerste ingebruikneming in overeenstemming zijn met het objectieve doel van een onroerende zaak. Een ondernemer die een verkregen gebouw voor korte tijd benut als opslagruimte voor bouwmaterialen, om dit gebouw vervolgens te herinrichten tot kantoorgebouw neemt dit pand voor de omzetbelasting voor het eerst in gebruik op het moment dat het als kantoor in gebruik genomen wordt.¹⁷ Naar mening van Bijl zit er wel een grens aan het gebruiken van een pand zonder dat de ‘eerste ingebruikname’ heeft plaatsgevonden. Op het moment dat het gebruik duurzaam wordt volgt een bestemmingswijziging van het pand, waardoor de meteen een eerste ingebruikneming plaatsvindt.¹⁸

Hoofdstuk 4: Vervaardiging

In deze thesis staan de gevolgen van een verbouwing van een onroerende zaak met betrekking tot een nieuwe eerste ingebruikname centraal. Een nieuwe eerste ingebruikname betekent immers dat de termijn van twee jaar waarbinnen de vrijstelling voor de levering van onroerende zaken uitgesloten is opnieuw ingaat. De levering van de onroerende zaak is dan wederom onderworpen aan omzetbelasting. Het principe dat een verbouwing kan lijden tot een nieuwe eerste ingebruikneming is vastgelegd in art. 11, lid 5 sub b Wet OB en toegestaan op basis van Btw-richtlijn.¹⁹ De Wet OB stelt dat een verbouwing enkel leidt tot een nieuwe eerste ingebruikname, in het geval dat de verbouwing leidt tot de voortbrenging van een vervaardigd goed.

¹⁶ Kamerstukken II, 1977/1978, 14887, 3, p.20.

¹⁷ HR 24 december 1975, ECLI:NL:HR:1975:AX3835, BNB 1976/41

¹⁸ Bijl, WFR 1990/5909, p. 483

¹⁹ Art. 12 lid 2 Btw-richtlijn 2006/112/EG

Logischerwijs brengt bovenstaande vereiste veel discussie met zich mee. Waar ligt immers de grens van een verbouwing ten opzichte van een verbouwing met vervaardiging van een goed tot gevolg? En is het op basis van de richtlijn überhaupt toegestaan om een extra eis te stellen aan een verbouwing, of zou deze altijd tot een nieuwe eerste ingebruikneming moeten leiden? Om tot antwoorden op deze vragen te komen zal ik eerst de jurisprudentie met betrekking tot het begrip vervaardiging behandelen in dit hoofdstuk. Dit begrip is immers niet nader uitgelegd in zowel de btw-richtlijn als in de nationale wet, waardoor er voldoende uitspraken over zijn gedaan.

4.1 Europese jurisprudentie

4.1.1 Van Dijk's Boekhuis

Misschien wel het belangrijkste arrest van het Europese Hof van Justitie met betrekking tot vervaardiging is Van Dijk's Boekhuis. Het bedrijf in kwestie had als voornaamste werkzaamheid het repareren en herstellen van beschadigde schoolboeken van een derde partij. Ter geschil stond hier of deze werkzaamheden beschouwt dienen te worden als een dienst of een levering. Belanghebbende was van mening dat de reparaties een nieuw vervaardigd goed op de markt brachten. De Hoge Raad heeft daarom prejudiciële vragen gesteld aan het HvJ om duidelijkheid te verschaffen over de betekenis van het begrip vervaardigen. Uit rechtsoverweging 20 blijkt dat het HvJ oordeelt dat 'vervaardigen' uitgelegd moet worden naar spraakgebruik. De betekenis moet dus gelijkgesteld worden met het voortbrengen van een goed dat voor de werkzaamheid niet bestond. Hieraan is toegevoegd dat het geleverde goed na de werkzaamheden een andere functie moet hebben dan de verstrekte materialen. Reparaties kunnen met dergelijke uitleg dus nooit leiden tot een vervaardiging.²⁰

Belangrijk om op te merken is het feit dat Van Dijk's Boekhuis ziet op de behandeling van boeken. Het gaat dus over roerende zaken. Op basis van r.o. 19 concludeert Bijl dat het begrip 'vervaardigen' op andere plaatsen in de richtlijn op eenzelfde wijze uitgelegd dienen te worden.²¹ Daarom kan dit arrest dus ook gebruikt worden bij vraagstukken rondom onroerende zaken.

4.1.2 Dressuurstal Jaspers

Meer dan twintig jaar na de uitspraak van het HvJ in de zaak Van Dijk's Boekhuis wordt er wederom een prejudiciële vraag gesteld met betrekking tot vervaardiging van een roerende zaak. In het arrest Jaspers volgt het HvJ de uitleg van 'vervaardiging', zoals gewezen in het bovenstaande arrest. Hierbij wordt echter wel een belangrijke aanscherping gedaan. In de casus ging het over het al dan niet vervaardigen van een (nieuw) paard door een ongetraind paard intensief te trainen. Naar de in maatschappelijke verkeer gebruikte opvatting kan een ongetraind paard een andere functie hebben dan een getraind paard. Aan de verandering van functie, zoals vereist is in het arrest Van Dijk's Boekhuis,

²⁰ HvJ 14 mei 1985, ECLI:EU:C:1985:195, BNB 1985/335

²¹ Bijl, WFR 1986/162

kan hierdoor worden voldaan. Het HvJ ziet dit anders. Zij ziet twee punten waarop niet voldaan wordt aan de gestelde vereisten. Ten eerste ziet het HvJ dieren (en daarmee paarden) niet als materialen, waardoor de werknemer nooit kan voldoen aan het feit dat de verstrekte materialen een nieuwe functie dienen te krijgen. Ook merkt het HvJ op dat verstrekte materialen geen verband mogen hebben met de nieuwe functie. Zelfs als een paard aangemerkt mag worden als materiaal, zal dit nooit leiden tot een nieuw vervaardigd goed. Het paard blijft te allen tijde een paard.²²

De redactie van Vakstudie Nieuws merkt op dat het Hof 's-Hertogenbosch op basis van een ander arrest²³ wellicht ook voldoende steun had kunnen vinden om de kwestie nooit voor te leggen aan het HvJ.²⁴ Op basis van dit arrest zou gesteld kunnen worden dat de regels voor dieren gelijkgesteld zijn met de regels voor andere lichamelijke zaken. Door de vraag toch voor te leggen bij het HvJ is wel veel duidelijkheid gecreëerd. De africhting van een dier kan nooit zorgen voor de vervaardiging van een goed, omdat er een nieuwe functie is voor hetzelfde goed.

4.1.3 Komen Beheer

Het laatste arrest van het HvJ dat ik behandel stamt uit 2012. De zaak ziet op de verkrijging van een winkelpand en de daaraan verbonden appartementsrechten door Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard. Voordat het pand werd verkregen is al begonnen met sloopwerkzaamheden voor rekening van Komen. Na de verkrijging is ook gestart met de verbouwing en renovatie van het gebouw. Het doel van Komen was om een nieuw gebouw, met appartementen, voort te brengen. Ter discussie stond of de verkoop van rechtswege belast zou zijn, waardoor aanspraak gemaakt kon worden op de samenloopvrijstelling (zie paragraaf 2.4).²⁵

In zijn uitspraak maakt het HvJ een vergelijking met het Don Bosco arrest. In deze zaak stond de levering van een terrein met daarop een gebouw centraal. De verkoper verkocht het terrein, maar was contractueel verplicht om het bestaande gebouw voor eigen rekening te slopen. Het HvJ oordeelde dat dit als één belastbare handeling voor de omzetbelasting gezien moest worden. De levering van de grond en de sloop van het gebouw werden daarom aangemerkt als levering van een bouwterrein.²⁶ Het HvJ oordeelt in het arrest Komen vervolgens dat de casus in de basis verschilt met de feiten en omstandigheden in Don Bosco. Cruciaal is hierbij het feit dat de koper de sloop van het gebouw voor rekening nam en dat het winkelpand gedurende de gehele verbouwing gedeeltelijk in gebruik is gebleven. Doordat het oude gebouw op geen moment is opgehouden te bestaan, is er naar mening van het HvJ geen levering van een gebouw voor de eerste ingebruikneming. De verkoop was hierdoor niet

²² HvJ EG 01-06-2006, ECLI:EU:C:2006:367, V-N 2006/42.14

²³ HvJ EG 01-04-2004, ECLI:EU:C:2004:213, V-N 2004/20.19

²⁴ HvJ EG 01-06-2006, ECLI:EU:C:2006:367, V-N 2006/42.14

²⁵ HvJ EU 12-07-2012, ECLI:EU:C:2012:461, BNB 2012/289

²⁶ HvJ EG 19-11-2009, ECLI:EU:C:2009:722, BNB 2011/14

van rechtswege belast, waardoor geen recht bestond om gebruik te maken van de samenloopvrijstelling voor de overdrachtsbelasting.²⁷

4.2 Nederlandse Jurisprudentie

Op basis van de in vorige paragrafen behandelde Europese jurisprudentie is het nog niet mogelijk een exacte uitleg te geven van het begrip vervaardigen. Blijkens verschillende rechtsoverwegingen uit de voorgaande arresten dienen de door het HvJ gestelde criteria door de nationale rechters toegepast te worden op de casus. In de komende paragrafen probeer ik een overzicht te schetsen van toepassing van deze criteria door de HR.

4.2.1 Jurisprudentie HR in vogelvlucht

Twee jaar na uitspraak in het arrest Van Dijk's Boekhuis lijkt de HR eenzelfde soort vereiste toe te passen in het West-Indisch Huis arrest. Het door een brand zeer fors aangetaste pand werd na een restauratie niet aangemerkt als een vervaardigd goed, omdat geen goed wordt voortgebracht dat van tevoren niet bestond.²⁸ Dit ligt zeer op een lijn met de uitspraak van het HvJ dat er sprake dient te zijn van een functiewijziging en dat reparaties nooit leiden tot een vervaardiging.

In 1991 lijkt de HR deze zeer enge uitleg van het begrip vervaardiging enigszins te verbreden, door te stellen dat ook een ingrijpende wijziging van de aanwendingsmogelijkheden van een onroerende zaak mee dienen te wegen voor de beoordeling of een nieuw vervaardigd goed is ontstaan.²⁹

Niet veel later oordeelt de HR dat er bij de beoordeling van een verbouwing twee punten zijn die meewegen of sprake is van een vervaardiging. Ten eerste is dat de wijziging in het uiterlijk van het pand, alsmede de inrichting ervan. Ten tweede is de wijziging van functie van belang. Bij beoordeling van het tweede punt is niet de praktijksituatie van belang, maar de theoretische situatie. Een pand dat gebruikt wordt als klaslokaal en vervolgens gebruikt wordt als kantoor heeft hierdoor geen functiewijziging ondergaan. De inrichting van het gebouw maakt het immers multifunctioneel, waardoor een functiewijziging lastiger behaald wordt.³⁰

4.2.2 In wezen nieuwbouw

In het arrest van 19 november 2010 heeft de HR de eerder gebruikte vereisten samengevoegd tot een nieuw criteria. In het arrest diende bepaald te worden of de verbouwing van een woon-winkelpand tot een kinderdagverblijf een vervaardiging van een onroerend goed was. Niet ter discussie stond het feit dat de verbouwing nauwelijks heeft gezorgd voor een uiterlijke verandering van het pand. Het Hof kwam vervolgens tot de conclusie dat niet anders beslist kon worden dan dat er een nieuw vervaardigd

²⁷ HvJ EU 12-07-2012, ECLI:EU:C:2012:461, BNB 2012/289

²⁸ HR 17 juni 1987, ECLI:NL:HR:1987:BH6851, BNB 1987/243

²⁹ HR 17 april 1991, ECLI:NL:HR:1991:ZC4566, FED 1991/443

³⁰ HR 26-02-1992, ECLI:NL:HR:1992:ZC4900, V-N 1993/68, 22

goed voortgebracht was door de verbouwing. De verbouwing had haars inziens geleid tot een goed dat van tevoren niet bestond (Van Dijk's Boekhuis-criterium), omdat de indeling volledig was veranderd, waardoor niet makkelijk teruggekeerd kon worden naar de oude functie van woon-winkelpand. Ook de aanzienlijke kosten van de verbouwing in verhouding tot de aanschafprijs zijn voor het Hof een aanwijzing dat het oude goed is opgehouden te bestaan.

De HR komt vervolgens bij behandeling van het beroep in cassatie tot een ander oordeel. De HR beslist dat voor beantwoording van de vraag of er een nieuw goed is vervaardigd door de verbouwing inderdaad moet worden uitgegaan van het arrest Van Dijk's Boekhuis. De HR legt het zwaartepunt van dit arrest op het uitleggen van het begrip vervaardigen naar spraakgebruik, zoals bepaald in het arrest door het HvJ. Voor onroerende zaken betekent dit specifiek dat de werkzaamheden (in casus de verbouwing) slechts leiden tot een vervaardiging van een goed, als er 'in wezen nieuwbouw' heeft plaatsgevonden. Door toepassing van dit criteria op de casus komt de HR tot oordeel dat er geen sprake is van vervaardiging van een nieuwe onroerende zaak, aangezien de wijziging van de indeling niet van zodanige aard was dat gesproken kan worden van in wezen nieuwbouw. De nieuw pui en aangelegde speeltuin hebben geen gevolg voor deze redenering.³¹

A-G van Hilten is van mening dat primair moet worden bekeken of een goed uiterlijk is gewijzigd door de werkzaamheden, op grond van beschikking Jespers.³² Een verbouwing die slechts ziet op de binnenkant van een pand zou hiermee geen vervaardiging opleveren.³³ Van Hilten komt in haar conclusie derhalve tot eenzelfde rechtsgevolg als het HvJ, echter wel gebaseerd op een andere redentatie.

Bijl merkt op dat voor uitleg van vervaardigen het spraakgebruik en de maatschappelijke opvattingen doorslaggevend zijn. Een conclusie is daarom nooit fout, mits het juiste criterium gebruikt wordt. Ook geeft Bijl zijn visie op het in wezen nieuwbouw-criterium in verhouding tot de btw-richtlijn. Bijl heeft altijd gedacht dat Van Dijk's Boekhuis ziet op twee verschillende categorieën van onderhoud en reparatie. Aan de ene kant werkzaamheden die de bestaande functie teruggeven, en aan de andere kant werkzaamheden die de functie teruggeven, maar toch een vervaardiging met zich meebrengen. Dit lijdt hij af van de zinsnede ' , zonder dat een nieuw goed ontstaat'.³⁴ Een functiewijziging zou hierdoor zorgen voor vervaardiging. Zonder functiewijziging moet er sprake zijn van in wezen nieuwbouw om te kunnen spreken van vervaardiging. De HR lijkt dit echter niet toe te passen, en ook bij een functiewijziging de vereiste van in wezen nieuwbouw te stellen.³⁵

³¹ HR 19-11-2010, ECLI:NL:HR:2010:BM6681

³² HvJ EG 01-06-2006, ECLI:EU:C:2006:367

³³ HR 19-11-2010, ECLI:NL:HR:2010:BM6681 (concl. A-G van Hilten)

³⁴ HvJ EG 14-05-1985, ECLI:EU:C:1985:195 r.o. 23

³⁵ HR 19-11-2010, ECLI:NL:HR:2010:BM6681, BNB 2011/42, m.nt. Bijl

De redactie van Vakstudie Nieuws laat in het midden wat de juiste zienswijze is. Door de redenatie uit beschikking Jesper, een paard blijft ook na training ten alle tijden een paard, door te trekken naar panden kan verdedigd worden dat zelfs na een functiewijziging geen vervaardiging optreedt. Naar spraakgebruik leveren de gebruikte materialen (het oude pand) geen nieuw goed op, want een pand blijft een pand. Echter kan ook beargumenteerd worden dat een verbouwing van een pand niet kan worden getoetst aan beschikking Jespers. Een onroerende zaak kan immers vanbinnen volledig veranderd worden, bij paarden (en dieren en mensen in het algemeen) bestaat deze mogelijkheid natuurlijk niet.³⁶

Heijen merkt vervolgens op dat de HR helemaal niet ingaat op de door A-G Van Hilten besproken beschikking Jespers. Hij vindt de passering van beschikking Jespers gezien de bijzondere positie van dieren binnen de categorie lichamelijke zaken terecht. Bij onroerende zaken kan namelijk wel gesproken worden van materialen en moet dus worden nagegaan of er sprake is van een functiewijziging.³⁷

Hoofdstuk 5: Verbouwing

5.1 Artikel 12 Btw-richtlijn

In het afgelopen hoofdstuk stond het begrip vervaardiging centraal. Een heldere uitleg van dit begrip is van belang voor de uitleg van de Wet op de Omzetbelasting. Hierin is immers gekozen om bij een verbouwing terug te keren naar het moment voor eerste ingebruikname, als deze verbouwing leidt tot voortbrenging van een vervaardigd goed. De wetgever heeft hier gebruik gemaakt van art. 12, lid 2, alinea 2 Btw-richtlijn. Daarin is bepaald dat lidstaten bij een verbouwing van gebouwen zelf ruimte hebben om de criteria van eerste ingebruikname toe te passen. Lange tijd is geen nadere uitleg gegeven aan het begrip verbouwing door het HvJ. Hier is met het arrest Kozuba verandering in gekomen. In het komende hoofdstuk ga ik in op de uitspraak door het HvJ en de eventuele gevolgen voor de Nederlandse situatie. Dit doe ik aan de hand van opvattingen in de literatuur.

5.2 Kozuba Premium

De zaak die zich voordeed ziet op een storting in het kapitaalvermogen van de Poolse vennootschap Kozuba Premium Selection door een van de aandeelhouders. De aandeelhouder deed dit door in 2005 een woning in te brengen bij de vennootschap. Na deze inbreng volgde een uitgebreide renovatie van het pand, waarvan de kosten ongeveer 55% van de beginwaarde van het pand bedroegen. Vervolgens vond in 2009 een verkoop aan een derde partij plaats. Kozuba was van mening dat op basis van de

³⁶ HR 19-11-2010, ECLI:NL:HR:2010:BM6681, V-N 1993/68, 22, m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws

³⁷ HR 19-11-2010, ECLI:NL:HR:2010:BM6681, FED 2011/27, m.nt. B.G.A. Heijnen

Poolse wetgeving met betrekking tot de omzetbelasting geen btw verschuldigd was over deze verkoop.³⁸

Alvorens verder te gaan is het van belang eerst een korte inzage te bieden in het Poolse btw-stelsel. Met name de bepaling rond de 'eerste ingebruikname' binnen de Poolse btw-wet is van belang. Deze spreekt van 'eerste ingebruikneming', in het geval de overdracht voor gebruik, bij uitvoering van belaste activiteiten, aan de verwerver of gebruiker van een pand (of gedeelte van een pand) plaatsvindt, na oprichting; Of na verbetering, mits de kosten ten minste 30% bedragen van de beginwaarde.³⁹ Dit betekent dat elke verbouwing, verbetering of reparatie welke meer kost dan 30% van de startwaarde van het pand tot een nieuwe eerste ingebruikname leidt. Hierdoor kan opnieuw btw geheven worden bij een levering.

De kosten voor de verbouwing in de Kozuba casus bedroegen meer dan de gestelde 30%-grens uit de nationale btw-wet. Dit was voor de belastingdienst in Polen aanleiding om een aanslag omzetbelasting op te leggen. Kozuba Premium Selection is hiertegen in beroep gegaan, wat er uiteindelijk toe heeft geleid dat de hoogste Poolse rechtbank een prejudiciële vraag aan het HvJ heeft voorgelegd. De rechtsvraag is als volgt geformuleerd:

'Moet [artikel 135, lid 1](#), onder j), van richtlijn [2006/112] aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale regeling (artikel 43, lid 1, punt 10, van de [btw-wet]), volgens welke de levering van een gebouw, een bouwwerk of een gedeelte ervan is vrijgesteld, met uitzondering van de volgende gevallen:

a)

De levering vindt plaats in het kader van de eerste ingebruikneming of ervóór;

b)

Tussen de eerste ingebruikneming en de levering van het gebouw, het bouwwerk of een gedeelte ervan is minder dan twee jaar verstreken, voor zover artikel 2, punt 14, van de btw-wet de eerste ingebruikneming definieert als overdracht voor gebruik, in het kader van de verrichting van belastbare handelingen, aan de eerste verwerver of gebruiker van een gebouw, een bouwwerk of een gedeelte ervan, nadat dat is:

a)

opgericht of

b)

verbeterd, mits de uitgaven voor de verbetering, in de zin van de bepalingen over de inkomstenbelasting, ten minste 30% van de beginwaarde bedroegen? ⁴⁰

³⁸ HvJ EU 16-11-2017, ECLI:EU:C:2017:869, BNB 2018/26

³⁹ Art. 2, punt 14 Poolse Wet inzake de belasting op goederen en diensten.

⁴⁰ HvJ EU 16-11-2017, ECLI:EU:C:2017:869, r.o. 22, BNB 2018/26

Samengevat is het de vraag of het is toegestaan om de vrijstelling voor de levering van onroerende zaken af te laten hangen van een dubbele vereisten. Dat deze levering niet mag zien op de eerste ingebruikname voor een belastbare prestatie en dat bij een verbouwing van een bestaand pand de kosten maximaal 30% mogen bedragen van de beginwaarde van het verbouwde pand.⁴¹

Advocaat-Generaal Campos Sánchez-Bordona heeft advies gegeven aan het HvJ voor de beoordeling van deze nieuwe rechtsvraag. Als eerste merkt hij op dat art. 135, lid 1 onderdeel j juncto art. 12, lid 1 onderdeel a btw-richtlijn zowel geldt in het geval dat een lidstaat gebruik heeft gemaakt van de mogelijkheid om personen incidenteel aan te merken, als in het geval dat hiervan geen gebruik is gemaakt. Ook benadrukt hij het doel van het btw-stelsel. Deze poogt de toegevoegde waarde aan zaken te belasten. ‘Oude’ gebouwen zijn om deze reden vrijgesteld van heffing, omdat deze bij een overgang van eigenaar geen waarde toevoegen aan de economie. Om oude en nieuwe gebouwen van elkaar te kunnen onderscheiden is de term ‘eerste ingebruikneming’ in het leven geroepen. Het mogelijke probleem dat opspeelt, doordat de Poolse btw-wet een eerste ingebruikneming koppelt aan een belaste activiteit is dat een ondernemer welke een pand voor korte tijd in eigen gebruik benut geen aanspraak meer kan maken op een vrijgestelde verkoop van dit pand. De A-G vraagt zich af of de vrijstelling uit de btw-richtlijn hiermee ingeperkt wordt. Hij is van mening dat dit inderdaad het geval is. Vervolgens komt het begrip verbouwing aan bod. Zoals eerder besproken hebben lidstaten hier de vrijheid om te bepalen wat hieronder verstaan wordt, echter geeft art. 12, lid 2 alinea 2 btw-richtlijn volgens de A-G wel één beperking. Handelingen die aangemerkt worden als verbouwing mogen niet te ver van de constructie van een gebouw afstaan. De 30%- vereiste uit de Poolse btw-wet gaat hier niet impliciet tegenin. Mits autoriteiten blijven beoordelen waarvoor het bestede bedrag is uitgegeven. Geen probleem ontstaat in het geval dat de werkzaamheden in belangrijke mate gelijkgesteld kunnen worden met het opnieuw optrekken van een gebouw. Als hiervan geen sprake is (bijvoorbeeld wanneer een pand volledig opnieuw beschilderd wordt), druist het belasten van de verkoop in tegen de ratio legis van de btw-richtlijn.⁴²

Het HvJ neemt het advies van de A-G op de grote lijnen in zijn geheel over. In zijn uitspraak introduceert het HvJ een nieuw criteria. Om te kunnen spreken van een verbouwing moet het verbouwde gebouw ‘op een lijn kunnen worden gesteld’ met een nieuw gebouw. Als de nationale wet binnen dit kader blijft mag de Poolse wetgever het kwantitatieve criterium inderdaad stellen op 30% van de beginwaarde. De koppeling tussen het begrip ‘eerste ingebruikname’ en een belaste activiteit,

⁴¹ HvJ EU 16-11-2017, ECLI:EU:C:2017:869, r.o. 23, BNB 2018/26

⁴² HvJ EU 16-11-2017, ECLI:EU:C:2017:869 (concl. A-G Campos Sánchez-Bordona)

zoals gemaakt door de Poolse wetgever, is op basis van de ratio legis van de btw-richtlijn niet toegestaan.⁴³

5.3 Visies op HvJ Kozuba

De uitspraak in het arrest Kozuba ziet in de kern op de uitleg van de begrippen ‘eerste ingebruikneming’ en verbouwing. Beide begrippen komen ook voor in de Nederlandse Wet OB, waardoor een nieuwe uitleg van deze begrippen mogelijk invloed kunnen hebben op de werking van de nationale wet. In het komende hoofdstuk bekijk ik aan de hand van verschillende annotaties bij en artikelen over het arrest Kozuba wat de invloed in Nederland gaat zijn.

Dat de gevolgen van het arrest Kozuba voor de Nederlandse praktijk niet meteen zwart op wit te zetten zijn wordt al meteen duidelijk uit de verschillende visies op het begrip ‘eerste ingebruikneming’. De binnen Nederland geldende uitleg van dit begrip is door de staatssecretaris uitgelegd in het besluit van 19 september 2013.⁴⁴ Dit besluit komt er kort gezegd op neer dat er sprake is van een eerste ingebruikname, wanneer feitelijk en op duurzame wijze gebruik wordt gemaakt van een onroerende zaak in overeenstemming met het objectieve bestemmingsplan. Het HvJ oordeelt dat het gaat om een Unierechtelijk begrip, dat moet worden uitgelegd als: ‘het eerste gebruik van het goed door de eigenaar of huurder ervan’. Van Zadelhoff vindt dat beide sterk overeenkomen en voorziet dan ook weinig problemen. Slechts in de situatie van illegale bewoning van een pand door krakers ziet hij een verschil. Volgens de staatssecretaris kan dit kwalificeren als eerste ingebruikneming, maar op basis van het arrest Kozuba lijkt dit niet meer toegestaan. Immers moet het gaan om gebruik door de eigenaar of huurder van het goed. Tussen de eigenaar en kraker bestaat geen juridische overeenkomst, wat volgens A-G Campos Sánchez Bordona wel verplicht is. Onduidelijk is momenteel nog of het HvJ hierin meegaat.⁴⁵ Volgens Gomes Vale Viga bestaat er weldegelijk nog een belangrijk verschil. Tijdelijk gebruik dat niet overeenstemt met de objectieve bestemming zou nu op basis van het arrest Kozuba meteen leiden tot een eerste ingebruikneming. Volgens de huidige visie van de Staatssecretaris is dan geen sprake van een eerste ingebruikneming. Gomes Vale Viga is van mening dat het besluit ‘Levering en verhuur van onroerende zaken’⁴⁶ dan ook moet worden aangepast om in overeenstemming te komen met de uitleg van het HvJ op het gebied van anti-kraakbewoning en tijdelijk gebruik niet overeenkomstig het bestemmingsplan.⁴⁷

Naar mijn mening is de opmerking van Gomes Vale Viga terecht. Vooral op het punt van tijdelijk gebruik door de eigenaar, zie ik een visie van de staatssecretaris die duidelijk niet overeenkomt met de uitleg door het HvJ en daarmee in strijd is met het Unierecht. Voor mij is nog onduidelijk wat de

⁴³ HvJ EU 16-11-2017, ECLI:EU:C:2017:869, BNB 2018/26

⁴⁴ Besluit van 19 september 2013, BLKB2013/1686M, V-N 2013/54.15

⁴⁵ HvJ EU 16-11-2017, ECLI:EU:C:2017:869, BNB 2018/26, m.nt. B.G. van Zadelhoff

⁴⁶ Besluit van 19 september 2013, BLKB2013/1686M, V-N 2013/54.15

⁴⁷ HvJ EU 16-11-2017, ECLI:EU:C:2017:869, FED 2018/41, m.nt. M.D.C. Gomes Vale Viga

gevolgen van het arrest Kozuba zijn voor het gebruik van een pand door anti-krakers. Mijns inziens had het HvJ dit kunnen voorkomen door expliciet in te gaan op het onderwerp, zoals ook gedaan is door de A-G in zijn advies.⁴⁸

Ten tweede heeft het HvJ met het Kozuba-arrest voor het eerst uitleg gegeven aan het verbouwingsbegrip. Voor de Nederlandse praktijk is vooral van belang of dit gevolgen heeft voor de uitleg van art. 11, lid 5 sub b Wet OB, waarin is bepaald dat na een verbouwing teruggekeerd wordt na het moment van eerste ingebruikname, indien een vervaardigd goed is ontstaan door de verbouwing. Concreet is het de vraag wat de samenhang tussen de begrippen verbouwing en vervaardiging is. Ook moet duidelijk worden of de eis van vervaardiging überhaupt is toegestaan naast het verbouwingcriterium.⁴⁹

Sinds ‘het in wezen nieuwbouw’-arrest van de HR in 2010 wordt een verbouwing voor de Nederlandse omzetbelasting gezien als vervaardiging, in het geval het nieuwe pand aangemerkt kan worden als in wezen nieuwbouw. Het criterium van het HvJ dat een pand na verbouwing ‘op één lijn kan worden gesteld met een nieuw gebouw’ vloeit voort uit zijn overweging dat een verbouwing **op zijn minst** betekent ‘dat het betrokken gebouw veranderingen van betekenis moet hebben ondergaan, die zijn bedoeld om het gebruik ervan te wijzigen of om de omstandigheden waaronder het wordt betrokken, ingrijpend aan te passen’. De algemeen gedeelde visie binnen de literatuur is dat deze nieuwe uitleg door het HvJ tot op heden geen gevolg zal hebben voor de Nederlandse praktijk. Van Zadelhoff ziet in deze uitspraak een bevestiging van hetgeen hij al van mening was. Een verbouwing moet constructief wel heel ingrijpend zijn om te kunnen spreken van een nieuw gebouw, waardoor er een nieuwe eerste ingebruikname zou plaatsvinden.⁵⁰ Ook Gomes Vale Viga ziet voorlopig geen verandering van uitleg van het Nederlandse vervaardigingsbegrip. De uitleg van het begrip vervaardiging door de HR is immers enger dan de Unierechtelijke uitleg van het begrip verbouwing. Een verbouwing betekent hierdoor niet automatisch dat er sprake is van een vervaardiging, waardoor Nederland geen te strenge eis stelt aan het verbouwingcriterium. Omdat het er ook op lijkt dat Nederland geen gebruik heeft gemaakt van de kan-bepaling uit art. 12, lid 2 btw-richtlijn wordt er geen inbreuk gemaakt op ruimte van invulling die dit artikel geeft.⁵¹

Ook Berkhuizen gaat in zijn artikel uitgebreid in op verhouding tussen de twee begrippen. Hij merkt als eerste op dat Nederland geen gebruik heeft gemaakt van de mogelijkheid om personen incidenteel aan te merken als ondernemer voor de levering van onroerende zaken uit art. 12, lid 1 btw-richtlijn. Toch werkt de uitzondering op de vrijstelling van onroerende zaken (art. 135, lid 1 onderdeel j btw-richtlijn) uit dit artikel zonder het gebruik van deze optie automatisch door. Dit geldt echter niet voor

⁴⁸ HvJ EU 16-11-2017, ECLI:EU:C:2017:869 (concl. A-G Campos Sánchez-Bordona), r.o. 54

⁴⁹ Berkhuizen, 2018

⁵⁰ HvJ EU 16-11-2017, ECLI:EU:C:2017:869, BNB 2018/26, m.nt. B.G. van Zadelhoff

⁵¹ HvJ EU 16-11-2017, ECLI:EU:C:2017:869, FED 2018/41, m.nt. M.D.C. Gomes Vale Viga

de optie ‘verbouwing van gebouwen’, als geen gebruik is gemaakt van de optie is een verbouwing geen verplichte uitzondering van de vrijstelling. Dit betekent volgens Berkhuisen dat art. 11, lid 5 sub b Wet OB geschrapt kan worden zonder rechtsgevolgen. Uit de zinsnede ‘op zijn minst’ uit rechtsoverweging 52 van het Kozuba-arrest leidt hij af dat er een ondergrens gegeven is voor het begrip verbouwing. Een vervaardiging is juist de bovengrens van een verbouwing, welke sowieso al belast is, omdat teruggekeerd wordt naar het moment voor de eerste ingebruikneming van een nieuw pand.⁵²

Berkhuisen gaat nog wel in op de mogelijkheid dat verbouwing en vervaardiging toch als synoniemen moeten worden gezien. Gomes Vale Viga verwacht dat dit op den duur zal gebeuren, omdat hij gelijkenissen ziet met de Poolse situatie van het Kozuba-arrest.⁵³ Hierin is het Poolse begrip verbetering uitgelegd als synoniem voor verbouwing.⁵⁴ Mocht dit het geval zijn, dan hanteert Nederland een te strenge kwalitatieve ondergrens van het begrip verbouwing. Doordat het begrip verbouwing Unierechtelijk uitgelegd moet worden zou in dat geval een implementatiegebrek ontstaan. De Nederlandse wetgever zal deze vereiste dan moeten laten vervallen om rechtszaken en een inbraakprocedure te voorkomen.

Hoofdstuk 6: Conclusie

In het eerste hoofdstuk van deze thesis heb ik mezelf de volgende vraag voorgelegd:

‘Wanneer leidt een verbouwing van een onroerende zaak wederom tot een eerste ingebruikname voor de Nederlandse omzetbelasting? En in hoeverre bestaat hierin een verschil met de Europese regelgeving en jurisprudentie?’

Ik ben tot de conclusie gekomen dat onze nationale wetgeving het mogelijk maakt dat een onroerende zaak terugkeert naar het moment van eerste ingebruikname, wanneer een verbouwing een nieuw vervaardigd goed voortbrengt. Onder onroerende zaken vallen hiervoor alle objecten die vast met de grond verbonden zijn en niet gemakkelijk verplaatst of gedemonteerd kunnen worden.

In zowel de Wet op de Omzetbelasting als in de btw-richtlijn ontbreekt een uitleg van het vervaardigingsbegrip. Zowel het Hof van Justitie van de Europese Unie, als de Hoge Raad hebben wel uitleg gegeven aan het begrip. In Europees verband geldt het Van Dijk’s Boekhuis-arrest als standaardjurisprudentie op het gebied van vervaardiging. Hierin is bepaald dat sprake is van vervaardiging als de werkzaamheden ertoe leiden dat er een goed wordt voortgebracht uit de beschikbaar gestelde materialen, dat voor de werkzaamheden nog niet bestond. Ook dient de werkzaamheid een functiewijziging van het goed te veroorzaken, omdat anders slechts sprake is van

⁵² Berkhuisen, 2018

⁵³ Berkhuisen, 2018

⁵⁴ HvJ EU 16-11-2017, ECLI:EU:C:2017:869, r.o. 52

een reparatie. De HR hanteert sinds 2010 een ander criterium. Om te kunnen spreken van vervaardiging moet er sprake zijn van 'in wezen nieuwbouw'. Naast functiewijziging wordt ook rekening gehouden met uiterlijke en innerlijke veranderingen van het goed.

Het verbouwingsbegrip wordt pas in 2017 behandeld door het HvJ. In het Kozuba-arrest is bepaald dat gesproken kan worden van een verbouwing, als voor het gebouw een toegevoegde waarde ontstaat, die op één lijn gesteld kan worden met een nieuw gebouw. Qua taalgebruik lijkt dit sterk overeen te komen met het 'in wezen nieuwbouw' criterium dat is gegeven door de HR. Ik deel echter de mening dat 'het op een lijn stellen met' een ondergrens vormt voor een verbouwing. Vervaardiging zou in dat geval de bovengrens zijn van een verbouwing, waardoor de Nederlandse wetgever een strengere eis hanteert om terug te keren naar het moment van eerste ingebruikname. Verbouwing is echter geen verplichte uitzondering op de vrijstelling van de levering van onroerende zaken. Door gebruik te maken van de in art. 12, lid 2 btw-richtlijn gegeven mogelijkheid om de criteria voor verbouwing zelf in te vullen, heeft de Nederlandse wetgever binnen de toegestane mogelijkheden gehandeld. Door het vervaardigingsbegrip te gebruiken wordt de ondergrens voor verbouwingen hoger gesteld dan de minimale ondergrens zoals uitgelegd door het HvJ. Dit verschil is echter toegestaan, waardoor ik geen implementatiegebrek met betrekking tot de btw-richtlijn en de Europese jurisprudentie zie.

Jurisprudentielijst

Hof van Justitie EU:

- HvJ 14 mei 1985, ECLI:EU:C:1985:195, BNB 1985/335 (Van Dijk's Boekhuis)
- HvJ 15 juni 1989, ECLI:EU:C:1989:246, FED 1989/599 (SUFA)
- HvJ 16 januari 2003, ECLI:EU:C:2003:23, BNB 2003/123 (Maierhofer)
- HvJ 1 april 2004, ECLI:EU:C:2004:213, V-N 2004/20.19
- HvJ 1 juni 2006, ECLI:EU:C:2006:367, V-N 2006/42.14 (Dressuurstal Jespers)
- HvJ 19 november 2009, ECLI:EU:C:2009:722, BNB 2011/14 (Don Bosco)
- HvJ 28 oktober 2010, ECLI:EU:C:2010:646, V-N 2010/57.17 (AXA UK)
- HvJ 12 juli 2012, ECLI:EU:C:2012:461, BNB 2012/289 (Komen Beheer)
- HvJ 16 november 2017, ECLI:EU:C:2017:869, BNB 2018/26 (Kozuba Premium Selection)

Hoge Raad:

- HR 24 december 1975, ECLI:NL:HR:1975:AX3835, BNB 1976/41
- HR 17 juni 1987, ECLI:NL:HR:1987:BH6851, BNB 1987/243 (West-Indisch huis)
- HR 17 april 1991, ECLI:NL:HR:1991:ZC4566, FED 1991/443
- HR 26 februari 1992, ECLI:NL:HR:1992:ZC4900, V-N 1993/68, 22
- HR 19 november 2010, ECLI:NL:HR:2010:BM6681 (In wezen nieuwbouw)

Raad van State:

- RvS 12 september 2012, ECLI:NL:RVS:2012:BX7117.

Conclusies:

- Conclusie A-G Campos Sánchez-Bordone, V-N 2017/2691
- Conclusie A-G van Hilten, V-N 2010/33.23

Overige:

- Besluit van 19 september 2013, BLKB2013/1686M, V-N 2013/54.15
- Kamerstukken II, 1977/1978, 14887, 3, p.20.

Literatuurlijst

- **Berkhuizen 2018**
P. Berkhuizen, 'Vervaardiging is geen verbouwing, of toch wel? – invloed Kozuba-arrest op vernieuwbouw' WFR 2018/49
- **Bijl 1986**
D.B. Bijl, 'Het begrip 'vervaardigen' in de Wet OB 1968 en de EG-richtlijnen', WFR 1986/162.
- **Bijl 1990**
D.B. Bijl, 'Eerste ingebruikneming van een onroerend goed', WFR 1990/483
- **Peeters 2016**
C.A. Peeters, OB.2.3.1.B.c2 Wanneer is sprake van eerste ingebruikneming?, cursus belastingrecht 2016.
- **Van Hilten en Van Kesteren, 2017**
M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Deventer: Kluwer 2017.

Overige bronnen

- BusinessInsider, 'Verbouwen is populair in coronatijd: flink meer aanvragen voor hypotheek, 2 november 2020
- Google LLC "Google COVID-19 Community Mobility Reports"
- Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.
- RTL Nieuws, 'Nederland klust door: omzet bouwmarkten flink omhoog', 30 juli 2020