

# Vervaardiging

In wezen nieuwbouw

Naam: Jelle Schijvenaars

Anr: 135783

Vak: Bachelor Thesis Fiscale Economie

Instelling: Universiteit van Tilburg, FEB

Datum: 21 november 2011

Begeleidster: E.G. Bakker LLM

## Inhoudsopgave

1.	Inleiding .....	3
1.1	<i>Aanleiding</i> .....	3
1.2	<i>Probleemstelling</i> .....	3
1.3	<i>Plan van aanpak</i> .....	4
2.	Oplevering onroerende zaken.....	5
2.1	<i>Relevante wetsartikelen</i> .....	5
2.2	<i>Integratieheffing</i> .....	6
2.3	<i>Vrijstelling overdrachtsbelasting</i> .....	8
2.4	<i>Levering of dienst</i> .....	9
3.	Vervaardiging.....	11
3.1	<i>Verbouwingen onroerend goed</i> .....	11
3.2	<i>Btw-richtlijn</i> .....	11
4.	Het arrest Van Dijk's Boekhuis.....	13
4.1	<i>Jurisprudentie Hoge Raad in jaren na Van Dijk's Boekhuis</i> .....	14
4.2	<i>Verschillende visies over het begrip vervaardigen</i> .....	15
4.3	<i>Ommekomst Hoge Raad</i> .....	16
5.	De beschikking Jaspers .....	18
6.	Het arrest "In wezen nieuwbouw".....	20
6.1	<i>Invulling en reikwijdte van de term "in wezen nieuwbouw"</i> .....	21
6.2	<i>Verenging en verruiming van het begrip vervaardigen</i> .....	22
7.	Wenselijk recht.....	24
8.	Conclusie .....	26
9.	Literatuurlijst .....	27
10.	Jurisprudentieregister.....	29

# 1. Inleiding

## 1.1 Aanleiding

De datum 19 november 2010 zal voortaan de fiscale boeken ingaan als een ingrijpende dag voor de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB). De Hoge Raad sprak zich andermaal uit over een al dan niet “nieuw vervaardigd” onroerend goed in de zin van artikel 3, lid 1, letter c Wet OB. Het belang hiervan zit hem in het feit dat de vervaardiging van een nieuw onroerend goed voor de Wet OB wordt gezien als een (op)levering en wanneer de prestatie niet leidt tot vervaardiging er sprake is van een dienst. Dit heeft allerlei gevolgen die ik in de loop van de thesis voor het voetlicht zal brengen.

Het arrest Van Dijk's Boekhuis van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen (hierna: HvJ EG)<sup>1</sup> bracht in 1985 voor het eerst meer duidelijkheid over de term vervaardiging. Geoordeeld werd dat sprake is van een nieuw vervaardigd goed indien een goed wordt voortgebracht dat tevoren niet bestond. De functie van het goed diende volgens de in het maatschappelijk verkeer gangbare opvattingen te verschillen van de functie die de verstrekte materialen hadden.<sup>2</sup>

In de daarop volgende jaren zag men langzaam aan een ommekeer ontstaan bij uitspraken van de Hoge Raad. De Hoge Raad oordeelde steeds vaker dat een functiewijziging van het goed niet per definitie een nieuw vervaardigde zaak betekent.<sup>3</sup> Met als maatgevend arrest het reeds genoemde van 19 november 2010. De Hoge Raad beslist hier dat het criterium voortaan dient te zijn of door de werkzaamheden aan de onroerende zaak “in wezen nieuwbouw” heeft plaatsgevonden.<sup>4</sup>

Deze uitspraak doet aardig wat stof opwaaien binnen de fiscale wereld. De Hoge Raad lijkt zich in een lastige positie te wringen doordat hij zich in mijn ogen niet eenduidig over de term vervaardiging uitspreekt, maar met een relatief vage term op de proppen komt. Dat de uitspraak op het eerste gezicht lijkt te wringen met de eerdere uitspraken van het HvJ EG is een tweede euvel.

Ik vind het dan ook interessant om uit te gaan zoeken wat de Hoge Raad tot deze beslissing heeft gebracht, wat deze uitspraak inhoudt en wat het voor consequenties heeft voor de toekomst.

Dit brengt mij dan ook tot de volgende probleemstelling.

## 1.2 Probleemstelling

Welke invulling dient er te worden gegeven aan het begrip “in wezen nieuwbouw” uit HR 19 november 2010, nr. 08/01021, *BNB* 2011/42? En in hoeverre is de uitspraak in overeenstemming met het EG-recht?

---

<sup>1</sup> De huidige benaming is Hof van Justitie van de Europese Unie, sinds het Verdrag van Lissabon per 1 december 2009 inwerking getreden, echter heb ik ervoor gekozen in het vervolg te blijven spreken van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen.

<sup>2</sup> HvJ EG 14 mei 1985, nr. 139/84, *BNB* 1985/335, r.o. 22 (Van Dijk's Boekhuis).

<sup>3</sup> Zie: HR 17 april 1991, nr. 27 076, *BNB* 1991/166, r.o. 4.3 en HR 7 april 1993, nr. 28 884, *BNB* 1993/173, r.o. 6.

<sup>4</sup> HR 19 november 2010, nr. 08/01021, *BNB* 2011/42, r.o. 3.3.1.

### *1.3 Plan van aanpak*

Allereerst ben ik van plan de theorie over de omzetbelasting en dan met name voor de oplevering van onroerende zaken kort samen te vatten. Het doel hiervan is inzichtelijk te maken waar deze belastingheffing om draait. Tevens wil ik hier de verschillen tussen het zijn van een levering voor de omzetbelasting en het zijn van een dienst naar voren brengen.

Vervolgens wil ik de Europese regelgeving op dit vlak bekijken. Dit zal voor mij essentieel zijn om uiteindelijk de uitspraken van de Hoge Raad te vergelijken met het Europese recht.

Wanneer ik bij de nodige jurisprudentie aankom zal eerst het arrest Van Dijk's Boekhuis van het HvJ EG nader worden toegelicht om vervolgens uitspraken van de Hoge Raad in de jaren na het Van Dijk's Boekhuis te bespreken. Hierna zal uiteindelijk naar voren komen wat voor invulling er aan het begrip "in wezen nieuwbouw" mag worden gegeven en hoe de Hoge Raad tot dit oordeel is gekomen. Ook de doelstelling om de overeenstemming tussen Hoge Raad en HvJ EG vast te stellen behandel ik in dit stuk.

In de paragraaf wenselijk recht zal ik mijn gefundeerde mening geven over wat ik denk dat rechtvaardig is om als criterium voor een nieuw vervaardigd goed te gebruiken.

Ter afsluiting wordt in de conclusie een antwoord gegeven op mijn probleemstelling.

## 2. Oplevering onroerende zaken

### 2.1 Relevante wetsartikelen

Door gebruik te maken van een stappenplan voor de belasting toegevoegde waarde (hierna: btw) kan overzichtelijk worden gemaakt op welke wijze deze heffing in de Wet OB plaatsvindt.

Allereerst is belangrijk vast te stellen wie de belastingplichtige is voor de Wet OB. Dit is de ondernemer (art. 7 Wet OB). Voorts is van belang welke handelingen belast zijn. De twee voornaamste handelingen zijn leveringen van goederen (art. 3 Wet OB) en diensten; alle prestaties niet zijnde leveringen van goederen (art. 4 Wet OB).<sup>5</sup> De kwalificatie van het zijn van een levering van goederen dan wel het zijn van een dienst brengt verschillende gevolgen met zich mee. Deze gevolgen worden door mij nader toegelicht in paragraaf 2.4.

Leveringen van goederen zijn onder andere de oplevering van onroerende zaken door degene die de zaken heeft vervaardigd, met uitzondering van andere onbebouwde terreinen dan bouwterreinen als bedoeld in artikel 11, vierde lid (art. 3, lid 1, sub. c Wet OB). Dit betekent dat wanneer men een stuk grond bezit en laat daarop door een aannemer een pand bouwen, deze levering belast is met btw. Tevens komt de btw om te hoek kijken bij een ingrijpende verbouwing van een onroerende zaak. Want er zou in dat geval sprake zijn van een nieuw vervaardigde onroerende zaak.

Eveneens van belang zijn de vragen wat de maatstaf van heffing is en welke tarieven van toepassing zijn? De belasting wordt berekend over de vergoeding ter zake van de levering of de dienst (art. 8 Wet OB). De belasting bedraagt 19 procent (art. 9 Wet OB). Enkele leveringen van goederen en diensten worden belast tegen 6 of 0 procent (art. 9 Wet OB).

#### Vrijstelling

Zoals bij tal van andere belastingen gelden er ook voor de btw vrijstellingen. In beginsel zijn de leveringen van onroerende zaken vrijgesteld (art. 11 Wet OB) **met uitzondering van:**

1 De levering van een gebouw of gedeelte van een gebouw en het erbij behorend terrein voor, op of uiterlijk twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikneming, alsmede de levering van bouwterreinen.

2 Tevens geldt de vrijstelling niet indien de ondernemer die levert en degene aan wie wordt geleverd samen overeenkomen dat wordt gekozen voor een btw belastbare levering. Vereisten hiervoor zijn echter dat de ondernemer de onroerende zaak gebruikt voor doeleinden waarvoor volledig of nagenoeg volledig recht op aftrek van voorbelasting bestaat. Ook dient het te gaan om een levering anders dan bedoeld onder 1.

---

<sup>5</sup> Tevens zijn intracommunautaire transacties (art.17a Wet OB) en invoer van goederen (art. 18 Wet OB) belastbare handelingen, echter vallen deze twee buiten het bereik van mijn thesis.

## Recht op aftrek van voorbelasting

In art. 15 Wet OB wordt de aftrek van voorbelasting uitgewerkt. Hieruit volgt dat de ondernemer het recht heeft op aftrek van voorbelasting die kan worden toegerekend aan door hem verrichte belaste prestaties.<sup>6</sup> Tevens kan er dus worden geconcludeerd dat voor niet belaste handelingen/prestaties, geen aftrek van voorbelasting is toegestaan (uitzonderingen van art. 15, lid 2 Wet OB daargelaten).

Terugkomend op de eerder genoemde vrijstelling van art. 11 Wet OB kan het volgende worden vastgesteld. Wanneer een ondernemer onder de vrijstelling valt, presteert hij dientengevolge vrijgesteld. Dit brengt met zich mee dat er geen of niet volledig aftrek van voorbelasting mogelijk is. Dit is bijvoorbeeld het geval bij ziekenhuizen (art. 11, lid 1, sub c Wet OB) en scholen (art. 11, lid 1, sub o Wet OB). Een ziekenhuis presteert vrijgesteld en kan de bij inkoop betaalde btw niet aftrekken vanwege het feit dat haar geleverde prestaties zijn vrijgesteld van btw. De betaalde btw kan men dan ook zien als een extra kostenpost.

Bijkomend nadeel is dat het ziekenhuis een hogere prijs voor haar diensten zal vragen dan in het geval wel aftrek van voorbelasting was toegestaan. Het ziekenhuis wil namelijk minimaal haar kosten terugverdienen. Als deze vrijgestelde prestaties aan ondernemers worden verricht die geen vrijgestelde prestaties leveren, ontstaat cumulatie van btw.<sup>7</sup> Stel dat aan een (aftrekgerechtigde) ondernemer een vrijgestelde prestatie wordt verricht, dan kan de ondernemer de btw die in de prijs aan hem is doorgerekend niet in aftrek brengen. Het beoogde effect van vrijgestelde prestaties, namelijk het verminderen van de btw-druk voor de consument, wordt in deze situaties niet bereikt (in gevallen waarin de consument de vrijgestelde prestatie afneemt is dit wel het geval). Sterker nog, door de cumulatie van btw betaalt de consument zelfs meer dan het voorgeschreven percentage.<sup>8</sup> Al met al resulteert het in deze situaties tot de paradox van de btw: degene die denkt te worden vrijgesteld, wordt veelal belast en degene die denkt te worden belast, wordt doorgaans vrijgesteld.<sup>9</sup> Deze paradox heeft uiteraard betrekking op ondernemers.

## 2.2 Integratieheffing

Er doen zich soms situaties voor waarin het aantrekkelijker is voor de omzetbelasting om goederen niet bij derden te kopen, maar ze zelf te vervaardigen.<sup>10</sup> Dit is het geval wanneer een ondernemer vrijgesteld presteert en dus geen (volledig) recht op aftrek van voorbelasting heeft. In het volgende voorbeeld zal ik dit kort illustreren.

Een ziekenhuis bezit een stuk grond ter waarde van 100.000 euro. De grond is toentertijd zonder btw aangekocht. Op het stuk grond laat het ziekenhuis een nieuw pand bouwen dat 200.000 euro kost

---

<sup>6</sup> Van Hilten & Van Kesteren 2010, p. 315.

<sup>7</sup> Beelen, Braun, Mobach, & Van Norden 2010, p. 194.

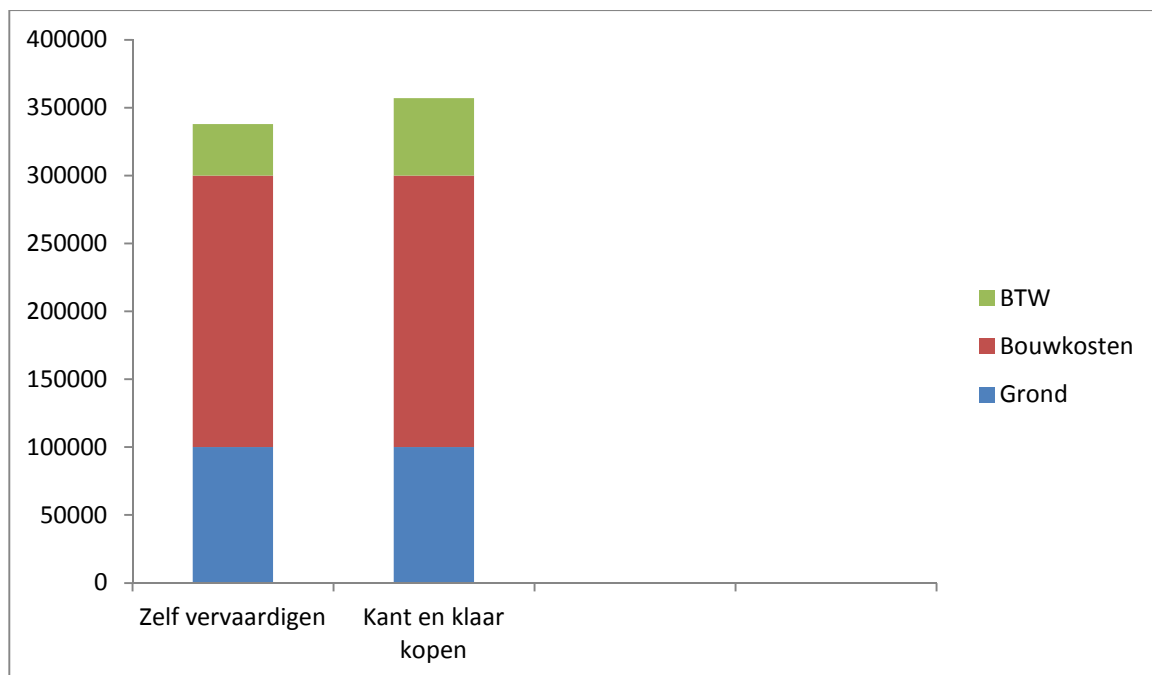
<sup>8</sup> Idem.

<sup>9</sup> Van Hilten & Van Kesteren 2010, p. 19.

<sup>10</sup> Bijl 1990, p. 1782.

(excl. btw). De btw over de bouwkosten bedraagt 38.000 euro (art. 8 & 9 Wet OB). Deze btw kan door het ziekenhuis niet worden afgetrokken omdat zij vrijgestelde prestaties levert.

Stel nu dat een vrijgestelde ondernemer geen eigen grond bezit. Hij kan het pand niet “zelf vervaardigen” en dient het kant en klaar te kopen. Wat met zich meebrengt dat, wanneer hij het pand koopt, hij ook btw betaalt over de grond. De btw bedraagt in dergelijk geval 19 procent van 300.000 euro is 57.000 euro (art. 8 & 9 Wet OB). U ziet dat de vrijgestelde ondernemer zonder eigen grond 19.000 euro meer aan btw kwijt is dan dat het ziekenhuis was.



U ziet nu dat men een enorm voordeel kan hebben voor de omzetbelasting wanneer ze zelf een zaak vervaardigt. Dit zit hem in het feit dat de betaalde btw niet kan worden afgetrokken! Want wanneer er wel recht op aftrek van voorbelasting bestaat, kan zowel het ziekenhuis als de ondernemer de betaalde btw verrekenen met de ontvangen btw (art. 2 Wet OB). Samengevat maakt het in dergelijke gevallen niet uit hoeveel btw er wordt betaald. Denkt u in dezen aan de paradox: de ondernemer die denkt te worden belast, wordt doorgaans vrijgesteld.

Het btw-voordeel dat het ziekenhuis heeft ten opzichte van de vrijgestelde ondernemer wordt door sommigen gezien als een concurrentievoordeel. Vandaar dat art. 3, lid 3, sub b jo. art. 3, lid 9 Wet OB in zo'n situatie van kracht zijn. Oftewel, de integratieheffing. Wat inhoudt dat een fictieve interne levering ook belast is met btw. Hier is sprake van indien de ondernemer het goed in eigen bedrijf vervaardigd is en het voor bedrijfsdoeleinden bestemd is. Tot slot is er het vereiste dat de ondernemer geen recht heeft op volledige aftrek van voorbelasting.

Wat houdt dit nu in bovenstaand voorbeeld in?

Het ziekenhuis mag de 38.000 euro als voorbelasting aftrekken. Tijdens de ingebruikname van de goederen dient nu over de voortbrengingskosten (art. 8, lid 3 Wet OB), hier onder andere de grond, btw te worden afgedragen. In het voorbeeld was dat 19 procent van 300.000 euro is 57.000 euro. Het bedrag dat het ziekenhuis aangeeft als integratieheffing.

Het verschil zonder integratieheffing:  $357.000 - 338.000 = 19.000$  euro.

Het verschil met integratieheffing:  $357.000 - 357.000 = 0$  euro

U ziet dat het voordeel van het in eigen beheer goederen vervaardigen beperkt wordt door de integratieheffing. In deze situatie is het zelfs zo dat het voordeel teniet wordt gedaan.

Wanneer later de jurisprudentie wordt besproken zal blijken dat op grond van art. 3, lid 3, sub b jo. art. 3, lid 9 Wet OB er in het geval van een ingrijpende verbouwing een nieuw vervaardigde onroerende zaak ontstaat, zich een integratieheffing voordoet, mits de ondernemer vrijgesteld presteert en de nieuwe onroerende zaak voor bedrijfsdoeleinden bestemd is. Dit is de reden waarom de integratieheffing een belangrijk onderdeel voor mijn thesis is.

Tot slot vind ik het vermeldenswaardig dat de Hoge Raad op 13 mei 2011 vragen heeft gesteld aan het HvJ EG over btw integratieheffing.<sup>11</sup> Met name is de vraag belangrijk of ook over de waarde van de grond btw mag worden geheven tijdens de integratieheffing is een belangrijke. Er heerst namelijk de gedachte dat de integratieheffing slechts als functie heeft de niet in aftrek gebrachte btw op bouwkosten te corrigeren. Over de grond waarop geen btw drukt (want normaal gesproken vrijgesteld op basis van art. 11, lid 1, sub a Wet OB) hoeft niet te worden afgedragen zo oordeelde het Gerechtshof Den Haag in 2009.<sup>12</sup> Dat de Hoge Raad deze vraag stelt, doet vermoeden dat de Hoge Raad eveneens meent dat dit niet zo behoort te zijn. Wat hier uiteindelijk uitkomt is nog gissen, gesteld kan worden dat mocht het HvJ EG eveneens van mening zijn dat over de grond geen btw mag worden geheven, dan zal dat in velen gevallen een btw besparing opleveren voor ondernemers die in eigen beheer een pand vervaardigen.

### 2.3 *Vrijstelling overdrachtsbelasting*

Uit de wet blijkt dat men overdrachtsbelasting dient te betalen wanneer een onroerende zaak wordt verkregen.<sup>13</sup> De Wet op belastingen van rechtsverkeer (hierna: Wet BRV) heeft hier echter uitzonderingen op. Zo staat in artikel 15, lid 1, sub a van deze wet geschreven dat mocht het gaan om een levering zoals genoemd in artikel 11, lid 1, sub a Wet OB, deze levering vrijgesteld is van

---

<sup>11</sup> HR 13 mei 2011, nr. 09/03108, *BNB* 2011/196, r.o. 3.6.1 e.v..

<sup>12</sup> Hof Den Haag 26 juni 2009, nr. 08/00334, r.o. 6.3.19.

<sup>13</sup> Art. 2, lid 1 Wet op belastingen van rechtsverkeer.



overdrachtsbelasting. Deze vrijstelling wordt verleend vanwege het feit dat de betreffende levering reeds is belast met btw. Zonder vrijstelling zou er sprake zijn van een samenloop met de heffing omzetbelasting, waardoor de levering dubbel belast wordt.

In praktijk betekent dit dat wanneer een onroerende zaak binnen twee jaar nadat het pand voor het eerst in gebruik is genomen weer van de hand wordt gedaan, er afgerekend dient te worden voor de btw, maar niet voor de overdrachtsbelasting. Voor ondernemers met recht op aftrek van voorbelasting is dit fiscaal gunstiger. Zij kunnen immers de te betalen btw verrekenen met ontvangen btw. Per saldo betalen ze geen belasting over deze levering. Indien dezelfde ondernemer 6 procent<sup>14</sup> overdrachtsbelasting dient te betalen over de levering, kan dit niet verrekend worden. Oftewel de ondernemer is 6 procent duurder uit wanneer hij over de levering overdrachtsbelasting dient te betalen dan wanneer er btw over de levering wordt geheven. U begrijpt nu wellicht dat dit een reden is voor een ondernemer om een levering van een onroerende zaak te laten kwalificeren als een levering genoemd in art. 11, lid 1, sub a.<sup>15</sup>

#### 2.4 *Levering of dienst*

Er doen zich in de praktijk geregeld situaties voor waarin het niet eenvoudig is vast te stellen of een prestatie kan worden gekwalificeerd als dienst dan wel als een levering van een goed. Zo kan een verbouwing aan onroerend goed krachtens art. 3, lid 1, sub c Wet OB worden gezien als een levering van een goed, mits de verbouwing dusdanig ingrijpend is dat kan worden gesproken van een nieuw vervaardigde onroerende zaak. Met als gevolg dat verbouwingen die niet zo ingrijpend zijn, worden gezien als diensten voor de Wet OB op grond van art. 4, lid 1. Dit verschil in karakter van de verbouwing brengt gevolgen met zich mee. Voor de toepassing van de regels omtrent de plaats van de prestatie, het tarief, de vrijstellingen en de toepassing van de herzieningsregels met betrekking tot aftrek van voorbelasting is het namelijk van belang of er sprake is van een dienst of een levering.<sup>16</sup> In het geval dat een verbouwing niet wordt gezien als vervaardiging en dus een dienst is, heeft de ondernemer het voordeel dat hij een btw-tariefsvoordeel kan behalen. Dit komt doordat voor een aantal werkzaamheden zoals het schilderen en stukadoeren van woningen en het aanbrengen van op energiebesparing gericht isolatiemateriaal, een verlaagd btw-tarief geldt.<sup>17</sup> Hier gelden echter strikte voorwaarden voor waardoor het verlaagde btw-tarief niet in alle gevallen van toepassing is. Een ander voordeel van het zijn van een dienst ten opzichte van een levering in tijden van een verbouwing aan een onroerende zaak, is dat de ondernemer de integratieheffing ontloopt (speelt mee in de situatie waarin ondernemer geen recht op aftrek voorbelasting heeft).

---

<sup>14</sup> Het gebruikelijk tarief van 6 procent is weliswaar tijdelijk verlaagd naar 2 procent. Dit geldt echter alleen voor woningen en niet voor bedrijfspanden. Zie: Besluit van de staatssecretaris van Financiën 1 juli 2011, nr. BLKB 2011/1290M.

<sup>15</sup> Zie: HR 9 december 1987, nr. 24 963, *BNB* 1988/74, r.o. 2.

<sup>16</sup> Beelen, Braun, Mobach, Van der Paardt 2006, p. 58

<sup>17</sup> Tabel I, onderdeel b, posten 8 en 19 Wet OB.

Er zijn echter ook gevallen denkbaar waarin het wel degelijk gunstig kan zijn wanneer een verbouwing als een vervaardiging van een nieuwe onroerende zaak wordt aangeduid. U dient hierbij te denken aan het voorbeeld wat ik gaf over de besparing van de overdrachtsbelasting in zaak HR 9 december 1987. Belanghebbende hoopte dat de “verbouwing” aan zijn pand, dat hij na de verbouwing zou gaan verkopen, zou worden aangemerkt als een nieuw vervaardigde onroerende zaak. Wat met zich mee zou brengen dat er een nieuw tijdstip eerste ingebruikneming was. Met als gevolg dat de levering van zijn pand onder de uitzondering van art. 11, lid 1, sub a, onderdeel 1 Wet OB zou vallen. Dit zou vervolgens betekenen afrekenen voor de btw en deze btw kon de belanghebbende verrekenen met de door hem betaalde voorbelasting. Tevens zou de levering op grond van art. 15, lid 1, sub a Wet BRV worden vrijgesteld van overdrachtsbelasting.

Tot slot gelden voor de herziening van voorbelasting substantieel andere regels voor een dienst dan voor een levering van een onroerende zaak. In het geval van een dienst kan de voorbelasting namelijk alleen worden herzien in het jaar waarin de dienst wordt afgenomen. Daarentegen kan bij de levering van een onroerende zaak de voorbelasting in het jaar van aanschaf en de daaropvolgende negen jaren worden herzien.<sup>18</sup> De extra lange herzieningstermijn kan zowel voor- als nadelen hebben. Het biedt voordelen wanneer de ondernemer start met de intentie vrijgesteld te ondernemen. Hij heeft dientengevolge geen recht op aftrek van voorbelasting. Doet er zich na bijvoorbeeld 6 jaar een omstandigheid voor waardoor hij plotseling belaste prestaties gaat leveren, dan kan hij alsnog voor een deel zijn voorbelasting aftrekken.<sup>19</sup> Wanneer een ondernemer start met het leveren van belaste prestaties, en dus bij aankoop van een pand de voorbelasting reeds in aftrek brengt, dan zal een omschakeling naar vrijgestelde prestaties na bijvoorbeeld 7 jaar, met zich meebrengen dat hij een deel van de in aftrek genomen voorbelasting dient terug te betalen. Het mag duidelijk zijn dat in dit geval een lange herzieningstermijn voor de btw nadelig is.

---

<sup>18</sup> Art. 13, lid 2 Uitvoeringsbeschikking Omzetbelasting 1968.

<sup>19</sup> De exacte berekening van het deel dat hij kan aftrekken valt buiten het bereik van mijn thesis. Mocht u deze berekening willen raadplegen verwijs ik u naar het genoemde art. 13 Uitvoeringsbeschikking Omzetbelasting 1968.

### 3. Vervaardiging

#### 3.1 *Verbouwingen onroerend goed*

In de jaren zeventig en tachtig komen reeds tal van zaken naar voren waarin moet worden vastgesteld of er sprake is van de vervaardiging van een nieuwe zaak. In 1976 doet Bijl een eerste poging de gedachtegangen van de diverse hoven en raden te doorgronden.<sup>20</sup>

Bijl schrijft in zijn stuk dat één van de moeilijkste vervaardigingsproblemen ligt op het gebied van de verbouwingen van onroerend goed. De vraag blijkt dan steeds te zijn of de verbouwing zodanig ingrijpend is, dat door die verbouwing naar de opvattingen in het maatschappelijke verkeer een nieuw onroerend goed ontstaat.

Concluderend uit het stuk van Bijl waren er toentertijd enkele aspecten die bepaalden of er sprake was van vervaardiging van een nieuw onroerend goed:

- 1 de omvang van de verbouwingen (zowel absoluut als relatief);
- 2 de grootte van de totale verbouwingskosten, zowel op zichzelf beschouwd als in relatie tot de waarde van het pand voor de verbouwing;
- 3 de verandering van de economische bestemming van het gebouw;
- 4 zodanig omvangrijke herstellingen, dat de wederopbouw naar zijn economische betekenis als nieuwbouw is aan te merken;
- 5 een verandering in de locatiewaarde.

De Tariefcommissie, toenmalig onderdeel van de Nederlandse rechterlijke organisatie, oordeelde dat deze aspecten een rol **konden** spelen.<sup>21</sup> Oftewel, het was niet per definitie zo dat wanneer een verbouwing hoge kosten met zich meebracht er dan altijd sprake was van vervaardiging. Een kleine nuance dus, maar desalniettemin verschaftte het de commissie extra bewegingsvrijheid.

Overigens vult de Tariefcommissie hierop aan dat men tevens dient te kijken naar de onderlinge samenhang van afzonderlijke aspecten. Gezien deze optiek zullen meestal meerdere van de genoemde aspecten aanwezig moeten zijn, alvorens men kan spreken van vervaardiging.

#### 3.2 *Btw-richtlijn*

Dit lijkt me een gepast moment om de Europese Richtlijn, en dus regelgeving, voor de omzetbelasting er bij te betrekken. Relevante wetsartikelen zijn met name art. 5 van de Tweede richtlijn en art. 5 van de Zesde richtlijn. Deze wetsartikelen bleken onder andere in het arrest Van Dijk's Boekhuis van groot belang te zijn.

---

<sup>20</sup> Bijl 1976, p. 332.

<sup>21</sup> Bijl 1976, p. 337.

Artikel 5, lid 2, sub d, van de Tweede richtlijn luidt als volgt:

Als leveringen in de zin van lid 1 worden eveneens beschouwd:

d) de oplevering van een werk in roerende staat door de fabrikant van dat werk, dat wil zeggen de afgifte door de opdrachtnemer aan de opdrachtgever van een roerend goed dat hij heeft vervaardigd met behulp van stoffen of voorwerpen, welke daartoe door de laatste aan de opdrachtnemer zijn verstrekt, ongeacht of de opdrachtnemer al dan niet een deel van de gebruikte materialen heeft verschaft;

e) de oplevering van een werk in onroerende staat, met inbegrip van de handelingen waardoor een roerend goed tot blijvend gebruik aan een onroerend goed verbonden wordt.

Artikel 5 van de Zesde richtlijn beschrijft in lid 5, sub a:

lidstaten kunnen beschouwen als levering van een goed:

a ) de oplevering van een werk in roerende staat, dat wil zeggen de afgifte door de opdrachtnemer aan de opdrachtgever van een roerend goed dat hij heeft vervaardigd of samengesteld, met behulp van stoffen en voorwerpen die daartoe door de opdrachtgever aan de opdrachtnemer zijn verstrekt, ongeacht of de opdrachtnemer al dan niet een deel van de gebruikte materialen heeft verschaft.

b ) de oplevering van een werk in onroerende staat.

Een uitvoerige beschrijving van de oplevering van een werk in onroerende staat ontbreekt opmerkelijk genoeg. Het ligt echter voor de hand dat het vereiste van “vervaardigd of samengesteld” hier ook van kracht is. Want, zo beredeneren Bijl, Van Hilten en Van Vliet, er valt niet in te zien waarom de nadere beschrijving niet zou gelden met betrekking tot onroerende zaken.<sup>22</sup>

In de huidige Btw-richtlijn, 2006/112/EG, is in art. 14, lid 3 eveneens opgenomen dat de lidstaten de oplevering van bepaalde werken in onroerende staat als een levering van goederen kunnen beschouwen.

Uit art. 3, lid 1, sub. c Wet OB blijkt dat de Nederlandse wetgever ervoor heeft gekozen om deze kanbepaling uit te voeren.

---

<sup>22</sup> Bijl, Van Hilten & Van Vliet 2001, p. 68.

#### 4. Het arrest Van Dijk's Boekhuis

Dit in ogenschouw genomen te hebben brengt mij bij het arrest Van Dijk's Boekhuis. Een cruciaal arrest voor de term vervaardiging in de Wet OB omdat uiteindelijk het HvJ EG zich hierover boog.

Belanghebbende is de BV Van Dijk's Boekhuis die zich bezighoudt met meer of minder ingrijpend herstel van schoolboeken op verzoek van derden. De vraag was of het hier ging om een dienst of een levering van een roerend goed voor de Wet OB. Belanghebbende waagde uiteindelijk zijn gang naar de Hoge Raad. De Hoge Raad kwam tot de conclusie dat het draaide om de betekenis van het woord "vervaardigd". Met als gevolg dat de Hoge Raad oordeelde dat de Nederlandse wetgever dezelfde betekenis aan de term "vervaardiging" heeft willen toekennen als welke is toegekend aan het begrip "vervaardiging" in art. 5, lid 2, sub d van de Tweede Richtlijn. Tevens was de Hoge Raad van oordeel dat de term "vervaardigd" dezelfde betekenis heeft als de zinsnede "vervaardigd of samengesteld" zoals genoemd in art. 5, lid 5, sub a van de Zesde Richtlijn.

De Hoge Raad stelde vervolgens, in mijn ogen terecht, niet te kunnen oordelen over de zaak Van Dijk's Boekhuis alvorens duidelijkheid te verkrijgen van het HvJ EG aangaande artikelen 5 van de Tweede en Zesde Richtlijn.

Het HvJ EG verschafte hier duidelijkheid over door het volgende te stellen; "voor de uitlegging van de tekst van de Tweede en de Zesde Richtlijn wordt uitgegaan van de betekenis van het woord "vervaardigd" in het algemeen spraakgebruik. Hierin verstaat men onder vervaardiging de werkzaamheden die leiden tot het ontstaan van een nieuw goed, dat wil zeggen een goed waarvan de essentiële kenmerken zijn gewijzigd. Uitsluitend in dat geval is er sprake van vervaardiging van een werk in roerende staat".<sup>23</sup>

Overigens moet "samengesteld" hier niet worden gezien als een toevoeging op, maar als een verduidelijking van het begrip "vervaardigd", zo verklaarde de commissie aan de Hoge Raad.

Samengevat was er dus sprake van een nieuw goed indien door het werk van de opdrachtnemer een goed ontstaat waarvan de functie volgens de in het maatschappelijke verkeer gangbare opvattingen verschilt van de functie die de verstrekte materialen hadden.

Dit bracht automatisch met zich mee dat onderhouds- en reparatiewerkzaamheden aan het betreffende goed geen nieuwe functie toekennen en er dus geen sprake kan zijn van een vervaardiging van een nieuw goed. In het geval Van Dijk's Boekhuis was er dus ook geen sprake van een levering in de zin van de Wet OB.

---

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

Het is in mijn ogen niet direct duidelijk of de uitleg van het HvJ EG eveneens geldt voor de vervaardiging van een onroerende zaak. Echter heeft de Hoge Raad de door het HvJ EG gegeven uitlegging ook maatgevend geacht voor de vervaardiging van onroerende goederen (art. 3, lid 1, sub c Wet OB).<sup>24</sup> Zo concludeerde Bijl aan de hand van HR 2 oktober 1985.<sup>25</sup>

Als gevolg hiervan vermoedde Bijl dat de reeds genoemde aspecten (paragraaf 3.1) een minder doorslaggevende rol konden gaan vervullen in toekomstige beslissingen van de Hoge Raad over verbouwingen aan onroerend goed.<sup>26</sup> Met andere woorden de verwachting heerste dat wanneer de omvang van de verbouwing groot is en de kosten zijn hoog, dan hoeft dat waarschijnlijk lang niet altijd te betekenen dat er een nieuw vervaardigde onroerende zaak is ontstaan. Van Vliet borduurde hierop voort door te stellen dat de door Bijl genoemde aspecten slechts in twijfelgevallen nog een rol zullen spelen.<sup>27</sup>

#### 4.1 *Jurisprudentie Hoge Raad in jaren na Van Dijk's Boekhuis*

Het is interessant om een blik te werpen op de uitspraken, aangaande verbouwingen aan onroerend goed, die de Hoge Raad sinds het Van Dijk's Boekhuisarrest heeft gedaan. Volgt hij strikt de lijn van het HvJ EG door puur naar de functiewijziging te kijken of laat hij ook andere factoren een rol spelen?

Samenvatting arresten:

##### HR 17 december 1986, nr. 23 578, BNB 1987/59.

Het verbouwen en splitsen van een pand in twee afzonderlijke woningen levert niet een zodanig ingrijpende verbouwing op, dat er sprake is van een goed dat tevoren niet bestond.

##### HR 17 juni 1987, nr. 23 782, BNB 1987/243 (West-Indische Huis te Amsterdam)

De ingrijpende verbouwing van een als monument aan te merken gebouw dat, hoezeer ook in slechte staat van onderhoud en door brand beschadigd, nimmer opgehouden heeft als zodanig te bestaan en waarvan het uiterlijk bij reconstructie en restauratie goeddeels ongewijzigd is gehandhaafd, leidt niet tot de vervaardiging van een onroerende zaak.

##### HR 9 december 1987, nr. 24 963, BNB 1988/74

In deze zaak waren drie pakhuizen en drie sloopwoningen leeggehaald en onbewoonbaar gemaakt door verwijdering van sanitair en inwendige riolering. Tevens werden de woningen dichtgemetseld. Het slopen van de panden vindt echter pas plaats na de juridische overdracht. De Hoge Raad oordeelt

---

<sup>24</sup> Bijl 1990, p. 1783.

<sup>25</sup> HR 2 oktober 1985, nr. 22 246, BNB 1985/336.

<sup>26</sup> Bijl 1986, p. 167.

<sup>27</sup> Van Vliet 1988, p. 1494.

dat er geen sprake is van een levering van een vervaardigd onroerend goed. Er is geen zaak voortgebracht die tevoren niet bestond (vereiste voor art. 11, lid 1, sub a, onder 1 Wet OB volgens HR). De verrichte werkzaamheden kunnen niet het begin van de sloop worden genoemd. Deze enkele omstandigheid dat ten tijde van de levering van de onroerende zaak nog geen aanvang was gemaakt met de sloopwerkzaamheden, levert al een toereikende grondslag op dat geen nieuwe onroerende zaak was ontstaan.

#### 4.2 *Verschillende visies over het begrip vervaardigen*

Van Vliet schrijft als reactie op bovengenoemde arresten dat de Hoge Raad voorlopig enkel het criterium hanteert dat een goed is voortgebracht wat tevoren niet bestond.<sup>28</sup> In zijn uiteenzetting wordt gesteld dat wanneer een pand al als zodanig bestond, al is de verbouwing nog zo ingrijpend, van vervaardiging geen sprake zal zijn (Met name West-Indische Huis). Met andere woorden het is volkomen irrelevant of er een functiewijziging plaatsvindt wanneer er geen goed is voortgebracht dat tevoren niet bestond. Het begrip vervaardigen lijkt hierdoor enger te worden uitgelegd dan voorheen, meent Van Vliet. Ik concludeer echter uit de uitleg van het HvJ EG dat een functiewijziging van het oorspronkelijk goed leidt tot de vervaardiging van een nieuw goed. De rechter mag oordelen of sprake is van een functiewijziging, maar behoort in mijn ogen niet te oordelen of er een nieuw goed is ontstaan.

Naar de mening van Bijl heeft de Hoge Raad in het arrest West-Indische Huis beduidend minder aandacht voor de functiewijziging dan dat het HvJ EG dat inzake Van Dijk's Boekhuis had.<sup>29</sup> Aanvullend stelt Bijl dat de Hoge Raad een objectieve benadering van de functiewijziging van een goed hanteert. Hij vermoedt dit aangezien de Hoge Raad spreekt van "aanwendingsmogelijkheden". Volgens de Hoge Raad gaat het niet om de subjectieve bestemming van een onroerende zaak, maar om de vraag waarvoor de onroerende zaak kan worden aangewend.<sup>30</sup> Ik vraag me echter af of dit ook de intentie van het HvJ EG is geweest. Het is, zeker in het geval van onroerende zaken, voorstelbaar dat een zaak voor talloze aanwendingsmogelijkheden geschikt zou zijn. Het is vandaar nogal omslachtig om vast te stellen of de zaak nog steeds dezelfde functie zou kunnen vervullen na de verbouwing. Ik ben van mening dat het rechtvaardiger en makkelijker toetsbaar is te kijken of de functie daadwerkelijk gewijzigd is. Daarentegen ben ik het wel eens met Bijl die suggereert dat mocht men de objectieve benadering toepassen, zoals de Hoge Raad dat doet, het niet zo is dat een bestemmingswijziging altijd ook een functiewijziging inhoudt. Op deze wijze oordeelde de Hoge Raad

---

<sup>28</sup> Van Vliet 1988, p. 1495.

<sup>29</sup> Bijl 1989, p. 1292.

<sup>30</sup> Bijl 1998, p. 47.

bijvoorbeeld in de zaak waarin een perceel een multifunctioneel karakter had en ten gevolge van werkzaamheden er slechts één toepassingsmogelijkheid afviel.<sup>31</sup>

Samengevat ziet u dat in de eerste arresten na het arrest Van Dijk's Boekhuis de nadruk vooral lag op het doen ontstaan van een nieuwe onroerende zaak en dat de eventuele functiewijziging pas daarna relevant werd. Uiterlijke wijzigingen, met name aan de buitenzijde van het pand, lijken ook een meer doorslaggevende rol te gaan spelen voor de beoordeling of er sprake is van vervaardiging. Uit HR 17 december 1986<sup>32</sup> blijkt namelijk dat enkel grove wijzigingen aan de inrichting van het onroerend goed niet leiden tot het ontstaan van een nieuw goed.

#### 4.3 *Ommekomst Hoge Raad*

In het begin van de jaren negentig doet zich een tweetal interessante uitspraken van de Hoge Raad voor. Allereerst wordt in 1991 geoordeeld door de Hoge Raad dat de functiewijziging van een onroerende zaak ten gevolge van een verbouwing niet langer doorslaggevend hoeft te zijn voor de vraag of er een goed is voortgebracht dat tevoren niet bestond.<sup>33</sup> Wel wordt gesteld: "een ingrijpende wijziging in de toepassingsmogelijkheden van een onroerend goed vormt een omstandigheid die van belang **kan** zijn voor de beantwoording van de vraag of een goed is voortgebracht dat tevoren niet bestond."

Een soortgelijke uitspraak wordt gedaan in 1993.<sup>34</sup> In deze zaak werd een bedrijfspand zodanig verbouwd dat er zes woonappartementen waren ontstaan bestemd voor de verhuur. Het Hof kwam tot een oordeel dat deze wijziging van toepassingsmogelijkheden voldoende was om te spreken van vervaardiging. De Hoge Raad kwam tot een ander oordeel door te overwegen dat een zodanige verandering geenszins doorslaggevend behoeft te zijn bij de beoordeling of een onroerend goed is vervaardigd. Desalniettemin komt de Hoge Raad eveneens met de conclusie dat in kwestie sprake is van vervaardiging, maar doet dit wel op andere gronden. Namelijk met de argumentatie dat de aan het aanvankelijk bestaande bedrijfspand toegevoegde elementen van zodanige aard en omvang zijn dat de tot stand gekomen onroerende zaak niet kan worden vereenzelvigd met de aanvankelijk bestaande zaak, zodat een goed is voortgebracht dat tevoren niet bestond.

---

<sup>31</sup> HR 26 april 1989, nr. 25 315, *BNB* 1989/172, r.o. 4.4.

<sup>32</sup> HR 17 december 1986, nr. 23 578, *BNB* 1987/59, r.o. 4.

<sup>33</sup> HR 17 april 1991, nr. 27 076, *BNB* 1991/166, r.o. 4.3.

<sup>34</sup> HR 7 april 1993, nr. 28 884, *BNB* 1993/173, r.o. 6.



Ik concludeer uit deze twee arresten dan ook dat de Hoge Raad niet langer spreekt van vervaardiging bij “slechts” een functiewijziging van het onroerende goed. Er zal eveneens sprake moeten zijn van “toegevoegde elementen”. Waarvan Van Hilten en Van Kesteren vermoeden dat de Hoge Raad hier doelt op uiterlijke wijzigingen.<sup>35</sup> Iets wat reeds in 1988 al werd gesuggereerd door Van Vliet.<sup>36</sup>

---

<sup>35</sup> Van Hilten & Van Kesteren 2010, p. 272.

<sup>36</sup> Van Vliet 1988, p. 1496.

## 5. De beschikking Jespers

Dit is wederom een interessante zaak<sup>37</sup> omdat het HvJ EG opnieuw haar licht liet schijnen over de term vervaardiging.

Jespers is een in Nederland gevestigde vennootschap. Haar activiteiten bestaan onder meer uit de exploitatie van een trainings- en africhtingsstal voor paarden die in de hippische sport worden uitgebracht, waarbij Jespers naast haar eigen paarden ook tegen betaling paarden van derden beleert en africht. Volgens Jespers leiden haar prestaties telkens tot de oplevering van een vervaardigd goed, zijnde een ander paard dan voorheen. Het HvJ EG bestrijdt deze aanname en geeft als argumentatie: “Zelfs indien volgens de in het maatschappelijke verkeer gangbare opvattingen de functie van een afgericht dier kan verschillen van die welke het dier had toen het niet was afgericht, gaat het daarbij om een nieuwe functie van hetzelfde goed, die geenszins verband houdt met de “materialen” die daarvoor aan de trainer zijn verstrekt. Derhalve kan niet worden aangenomen dat er na afloop van welke training dan ook, een nieuw paard is “vervaardigd”.<sup>38</sup>

Op grond van deze beschikking blijkt dat de Hoge Raad en Van Vliet hun gelijk krijgen. Er wordt in de zaak Jespers namelijk bevestigd dat er nooit sprake kan zijn van vervaardiging wanneer er wel een functiewijziging heeft plaatsgevonden, maar er geen goed is ontstaan wat tevoren niet bestond. Echter blijf ik bij mijn mening dat dit niet uit het arrest Van Dijk's Boekhuis was op te maken.

Als reactie op de beschikking schrijft Van Hilten dat er vanuit mag worden gegaan dat de uitspraak niet alleen op roerende zaken van toepassing is, maar ook op onroerende zaken.<sup>39</sup> Het ligt volgens haar in de rede communautaire begrippen, in dit geval “vervaardigen”, uit te leggen ongeacht de goederen waarop deze betrekking hebben. Gezien de beschikking Jespers komt Van Hilten tot de conclusie dat voor een antwoord op de vraag of een (on)roerend goed vervaardigd is, primair moet worden gekeken naar (uiterlijke) wijzigingen die het goed heeft ondergaan. Om vervolgens deze aanname uit te breiden met de stelling dat wanneer bewerkingen/verbouwingen aan een goed geen uiterlijk wijzigingen met zich meebrengen, er geen sprake zal zijn van vervaardiging. Want afgaand op de zaak Jespers is er dan sprake van een zelfde goed dat een andere functie heeft gekregen. Wanneer er uiterlijke wijzigingen aan het goed zijn toegebracht moet volgens Van Hilten alsnog de toetsing van de functie van de gebruikte materialen aan de functie van het bewerkte goed worden verwezenlijkt.

Wolf wil nog een stap verder gaan. Hij concludeert aan de hand van deze beschikking het volgende: “Als nog steeds sprake is van hetzelfde goed, dan is er niets vervaardigd, ook al is de functie

<sup>37</sup> HvJ EG 1 juni 2006, nr. C-233/05, *NTFR* 2006/1275 (Jespers).

<sup>38</sup> HvJ EG 1 juni 2006, nr. C-233/05, *NTFR* 2006/1275, r.o. 30 (Jespers).

<sup>39</sup> Bijlage bij de conclusies van 3 mei 2010 in de zaken met rolnummers 08/01021, 09/02220, 09/03108 en 09/03109, par. 4.5 e.v. van A-G Van Hilten.

gewijzigd. Als een nieuw goed is ontstaan, dan is sprake van vervaardigen, ook al vervult het nieuwe goed dezelfde functie.”<sup>40</sup> De vaststelling die Wolf in de tweede zin doet krijgt van mijn kant geen steun. In mijn ogen zegt Van Dijk’s Boekhuis dat een functiewijziging noodzakelijk is alvorens gesproken kan worden van vervaardiging.

Van Hilten en Wolf zijn het er klaarblijkelijk wel over eens dat inwendige verbouwingen aan onroerend goed niet langer tot vervaardiging zullen leiden. Ook indien sprake is van een functiewijziging van het goed.

---

<sup>40</sup> Wolf 2011, p. 695.

## 6. Het arrest “In wezen nieuwbouw”

Belanghebbende houdt zich bezig met kinderopvang en verricht in dit verband uitsluitend van omzetbelasting vrijgestelde prestaties in de zin van art. 11, lid 1, letter w Wet OB. Op 11 januari 2001 is belanghebbende een woon-winkelpand geleverd. Tot het moment van levering was in het pand een tandtechnisch laboratorium gevestigd. In de loop van 2001 is het pand verbouwd tot kinderdagverblijf. Bij de verbouwing is het uiterlijk nagenoeg onveranderd gebleven.

Vanaf mei 2002 wordt het pand door belanghebbende in gebruik genomen ten behoeve van kinderopvang. De inspecteur oordeelt dat hier sprake is van art. 3, lid 1, sub h Wet OB,<sup>41</sup> oftewel dat de integratieheffing van toepassing zou zijn. Discussiepunt is de vraag of in casus een nieuwe onroerende zaak vervaardigd is.

Het Hof oordeelt dat sprake is van vervaardiging aangezien het pand niet kan worden vereenzelvigd met het pand zoals dat voor de verbouwing bestond en dat derhalve door deze verbouwing een goed is ontstaan dat tevoren niet bestond. Hierbij heeft het Hof in aanmerking genomen dat het pand wat de indeling betreft vrijwel volledig is gewijzigd en dat de aanwendingsmogelijkheden van het pand door de verbouwing ingrijpend zijn veranderd, terwijl het pand niet op eenvoudige wijze weer geschikt kan worden gemaakt voor gebruik als woon-winkelpand. De omstandigheid dat het uiterlijk van het pand door de verbouwing geen ingrijpende wijziging heeft ondergaan, kan daaraan naar het oordeel van het Hof niet afdoen. Het Hof heeft daarbij voorts overwogen dat de klassieke woonfunctie van het pand is gewijzigd in de functie van een kinderdagverblijf, en dat met de wijziging van de voorzieningen bij het pand en de inwendige verbouwing van het pand naar maatschappelijke opvattingen en ook naar spraakgebruik een nieuw goed is ontstaan. Het Hof heeft ten slotte mede in aanmerking genomen dat de wijzigingen in en om het pand van dien aard zijn, mede gezien omvang en kosten in relatie tot de aanschafprijs, dat de oorspronkelijke functie van het pand heeft opgehouden te bestaan.

De Hoge Raad komt tot een andere conclusie. Afgaand op het HvJ EG in zake Van Dijk's Boekhuis bevestigt hij dat sprake is van vervaardiging indien een goed wordt voortgebracht dat tevoren niet bestond. Maar komt vervolgens met de toevoeging dat dit met betrekking tot onroerende zaken betekent dat slechts sprake is van vervaardiging indien door de werkzaamheden aan de onroerende zaak *in wezen nieuwbouw* heeft plaatsgevonden.<sup>42</sup> Daar was in de Hoge Raad zijn ogen in deze zaak geen sprake van.

---

<sup>41</sup> In de huidige wetgeving is dit art. 3, lid 3, sub b Wet OB.

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

Van Hilten oordeelt in deze zaak dat het Hof ten onrechte vaststelt dat er sprake is van vervaardiging.<sup>43</sup> Het Hof laat namelijk ten onrechte de beschikking van het HvJ EG in de zaak Jespers buiten beschouwing. Hieruit viel op te maken dat pas aan de eventuele functieverandering van het pand wordt toegekomen indien er sprake is van uiterlijk wijzigingen aan het pand, en het uiterlijk was in deze zaak nagenoeg ongewijzigd.

### 6.1 *Invulling en reikwijdte van de term “in wezen nieuwbouw”*

Uit de uitspraak van de Hoge Raad valt een aantal dingen op te maken. Zo maak ik er uit op dat de functiewijziging van het goed nog minder relevant (of zelfs irrelevant) is geworden. Uiterlijke veranderingen zullen tot op zekere hoogte ook niet meer leiden tot vervaardiging. Leijten schetst zelfs de situatie waarin aan een pand wijzigingen aangaande uiterlijk en aanwendingsmogelijkheden zijn toegebracht, er nog steeds geen sprake hoeft te zijn van in wezen nieuwbouw.<sup>44</sup> Dit standpunt wordt versterkt door de mening van Wolf in dezen. In zijn ogen moet, hanterende dit criterium, gekeken worden naar de aard en omvang van aan het object uitgevoerde ingrepen. Het resultaat van deze werkzaamheden, een eventuele wijziging in functie, uiterlijk of innerlijk is daarbij minder van belang.<sup>45</sup>

Nu is natuurlijk de grote vraag: wat voor invulling kan aan het begrip in wezen nieuwbouw worden gegeven? Het blijkt echter geen nieuw criterium, de Hoge Raad heeft deze term in het verleden al vaker gebruikt, en kwam met name naar voren in HR 10 februari 1999.<sup>46</sup> In dit arrest wordt een nadere uitwerking van het begrip in wezen nieuwbouw gegeven. Bezien moet namelijk worden wat er in bouwkundig opzicht is geschied. Een andere zaak waarin dit criterium werd gehanteerd is Hof 's-Hertogenbosch 18 november 2010.<sup>47</sup> Een monumentale koekfabriek werd verbouwd tot appartementencomplex. Volgens het Hof moet voor de beantwoording van de vraag of een verbouwing in bouwkundig opzicht zo radicaal is dat in wezen een nieuw gebouw ontstaat, het volgende in de beschouwing worden betrokken:

- Of in bouwkundig opzicht sprake is van restauratie van oudbouw of stichting van nieuwbouw wordt bepaald door de vraag of de constructie gewijzigd wordt. De constructie van een gebouw bestaat bouwkundig uit de fundamenteën en de dragende delen. Zolang die constructie niet wordt aangetast is bouwkundig in beginsel reeds sprake van instandhouding van oudbouw en ontstaat er bij restauratie bouwkundig geen nieuwbouw. Wordt de constructie aangetast dan is er bouwkundig sprake van sloop van oudbouw en eventueel vervanging door nieuwbouw.

---

<sup>43</sup> Conclusie A-G Van Hilten inzake HR 19 november 2010, nr. 08/01021, par. 5.2.2 e.v..

<sup>44</sup> Leijten 2011, p. 650.

<sup>45</sup> Wolf 2011, p. 695.

<sup>46</sup> HR 10 februari 1999, nr. 34 012, *BNB* 1999/154, r.o. 3.2.

<sup>47</sup> Hof Den Bosch 18 november 2010, nr. 10/00093, *V-N* 2011/16.1.3.

- Dit uitgangspunt kent uitzondering bij radicale vernieuwing. Daar is naar het oordeel van het Hof sprake van indien de bouwtechnische ingrepen bij de restauratie van oudbouw zodanig ingrijpend zijn, dat de bouwkundige identiteit van het gebouw onherkenbaar wordt gewijzigd zodat het niet meer met het eerder aanwezige gebouw kan worden vereenzelvigd. Een kerk moet na restauratie herkenbaar blijven als de voormalige kerk en daaraan zijn bouwkundige identiteit blijven ontlelen. De onderhavige koekfabriek moet herkenbaar zijn gebleven als de voormalige koekfabriek en daar na de verbouwing nog steeds zijn bouwkundige identiteit aan ontlelen.<sup>48</sup>

Het is tot dusverre niet duidelijk of deze uitleg van in wezen nieuwbouw in overeenstemming is met de betekenis die de Hoge Raad met betrekking tot vervaardiging er aan toe heeft willen kennen. De toekomst zal uitwijzen of dit wel of niet het geval is.

Dat er wordt gesproken van in wezen nieuwbouw, betekent in mijn ogen dat er niet sprake hoeft te zijn van nieuwbouw. Ik vind in deze mening steun van Leijten die schrijft dat in wezen volgens de Van Dale in de kern onder andere betekent “voornaamste, de hoofdzaak, het wezenlijke”.<sup>49</sup> En zo stelt hij, het begrip “hoofdzakelijk” is in de belastingrecht gekoppeld aan een percentage van 70 of meer. Dit is echter een letterlijke benadering, het is de vraag of de Hoge Raad het eveneens zo benadert. Leijten meent dat de maatschappelijke opvattingen in zijn optiek tevens van belang zijn, dus de vraag of burgers vinden dat er sprake is van nieuwbouw.

Voorts rijst nog de vraag of de nieuwbouw aan de binnen- of buitenzijde van het pand moet hebben plaatsgevonden. Gezien de eerdere uitspraken van de Hoge Raad neig ik erg naar de nieuwbouw aan de buitenzijde. De ingrijpende wijzigingen in inrichting doen de Hoge Raad in HR 19 november 2010 namelijk besluiten dat dit onvoldoende is om te spreken van vervaardiging. Het zou echter ook kunnen zijn dat er zowel van binnen- als buitenzijde sprake moet zijn van in wezen nieuwbouw, zo meent Leijten.

## 6.2 *Verenging en verruiming van het begrip vervaardigen*

Opmerkelijk aan deze uitspraak is dat het zowel een verenging als een verruiming van het begrip vervaardiging met zich meebrengt. Aan de ene kant ziet u dat een functiewijziging en wijziging in inrichting (hieronder versta ik ook inwendige verbouwingen) van het goed waarschijnlijk niet langer leiden tot vervaardiging wanneer er geen sprake is van in wezen nieuwbouw, wat u kunt betitelen als een verenging van het begrip. Aan de andere kant zal een functiewijziging vermoedelijk niet langer noodzakelijk zijn om te kunnen spreken van vervaardiging. Stel er is sprake van een ingrijpende verbouwing aan een pand waarbij de functie en het uiterlijk niet wijzigen. Dan zou er in de ogen van Leijten toch sprake kunnen zijn van in wezen nieuwbouw en dus vervaardiging. Vanuit dit oogpunt is

---

<sup>48</sup> Hof Den Bosch 18 november 2010, nr. 10/00093, V-N 2011/16.1.3, r.o. 4.3.7.2.

<sup>49</sup> Leijten 2011, p. 650.

er dus een verruiming van het begrip. Dit illustreert hij aan de hand van een voorbeeld. “Een woning wordt verbouwd zonder dat de woning eerst geheel gesloopt wordt. Het betonnen karkas van de woning blijft in stand maar de fundering, het metselwerk zowel binnen als buiten, het dak, de binnenmuren en alle voorzieningen (keuken, badkamer, toilet, cv-installatie enz.) worden vernieuwd. Hoewel de oude woning nooit heeft opgehouden te bestaan en geen wijziging in de toepassingsmogelijkheden en het uiterlijk hebben plaatsgevonden, ben ik van mening dat in een dergelijk geval wel degelijk in wezen sprake is van nieuwbouw en derhalve van vervaardiging”.<sup>50</sup>

Saillant detail is overigens dat Van Vliet in deze zaak voorzitter van de Hoge Raad was. De man die reeds in 1988 het belang van een eventuele functiewijziging al afzwakte, lijkt nu zijn lijn te hebben doorgezet door de functiewijziging een nog minder belangrijke rol te laten innemen.

---

<sup>50</sup> Leijten 2011, p. 651.

## 7. Wenselijk recht

Kijkend naar de geschiedenis omtrent het begrip vervaardigen ben ik me steeds meer af gaan vragen wat nu een rechtvaardige invulling zou zijn van het begrip. Wanneer is er wel een onroerende zaak vervaardigd en wanneer niet? Laat ik vooropstellen dat de Nederlandse rechtspraak de Europese rechtspraak dient te volgen. Wat betekent dat de Hoge Raad zich dient te houden aan de uitspraak van het HvJ EG inzake Van Dijk's Boekhuis en aan de uitleg van het HvJ EG in de beschikking Jespers. Naar mijn mening twee cruciale zaken omtrent de invulling van het begrip vervaardigen.

In het Van Dijk's Boekhuis arrest stelt het HvJ EG vast dat er sprake is van vervaardiging indien een goed wordt voortgebracht dat te voren niet bestond (een nieuw goed dus), en dit is het geval wanneer er een functiewijziging van het goed heeft plaatsgevonden door de handelingen die eraan verricht zijn. Weliswaar had het arrest betrekking op een roerende zaak, zoals u reeds las ligt het in de verwachting dat deze uitleg tevens betrekking heeft op onroerende zaken.

Later werd in de beschikking Jespers benadrukt door het HvJ EG dat een functiewijziging van hetzelfde goed niet leidt tot vervaardiging.

Uitgaande van deze arresten kom ik tot het oordeel dat er sprake is van vervaardiging van een onroerende zaak, indien er door werkzaamheden een nieuw goed is ontstaan, waarvan de functie verschilt van de functie die het oude goed bezat.

Het criterium brengt mijns inziens met zich mee dat het lastig is vast te stellen of er een nieuwe onroerende zaak is ontstaan door de werkzaamheden. Wanneer is een pand dusdanig verbouwd dat het niet meer is te vereenzelvigen met het oorspronkelijke pand? Het is aan de rechter hierover in dergelijke gevallen een oordeel te vellen. Overigens ben ik wel van mening dat de maatschappelijke opvattingen zwaar dienen mee te wegen in dit besluit. Vinden u en ik dat er sprake is van een nieuw pand wanneer wij langs een pand lopen? In het geval van grove wijzigingen qua uiterlijk zowel van de binnen- als buitenzijde zal hierop eerder bevestigend worden geantwoord. Ik zou het dan ook terecht vinden als dit wordt bestempeld als "nieuw". Het is simpelweg niet meer te vereenzelvigen met het oorspronkelijke pand. Mits dit het geval is, zal pas moeten worden geoordeeld worden of er sprake is van een functiewijziging van het pand. De beoordeling zal moeten plaatsvinden via de objectieve benadering. Waar wordt het pand daadwerkelijk voor gebruikt/aangewend? Is dit na de verbouwing gewijzigd, dan behoort er sprake te zijn van een functiewijziging. Zo zou ik, in de zaak waarin een bedrijfspand zodanig werd verbouwd dat er zes woonappartementen waren ontstaan bestemd voor de verhuur,<sup>51</sup> stellen dat er een functiewijziging van het goed heeft plaatsgevonden.

---

<sup>51</sup> HR 7 april 1993, nr. 28 884, *BNB* 1993/173.



Al met al zou naar mijn mening wenselijk zijn dat een verbouwing leidt tot vervaardiging, indien het pand naar maatschappelijke opvattingen niet langer is te vereenzelvigen met het oorspronkelijk pand, en er een functiewijziging van het pand heeft plaatsgevonden.

## 8. Conclusie

Allereerst is gebleken dat volgens de Hoge Raad slechts sprake is van een nieuw vervaardigde onroerende zaak indien er door werkzaamheden aan de zaak in wezen nieuwbouw heeft plaatsgevonden. Naar mijn verwachting zal de Hoge Raad spreken van in wezen nieuwbouw wanneer door verbouwingen wijzigingen aan de constructie van het gebouw zijn aangebracht. Wijzigingen omtrent functie, innerlijk en uiterlijk van het pand zullen een mindere rol van betekenis spelen. Ten gevolge hiervan zal minder snel sprake zijn van een nieuw vervaardigde onroerende zaak. Wat met zich meebrengt dat er na een verbouwing minder snel een nieuw tijdstip van eerste ingebruikname is, minder snel een nieuwe herzieningstermijn van 9 jaar ingaat en dat de integratieheffing zich minder snel zal voordoen.

Vervolgens rest nog de vraag of dit criterium in overeenstemming is met het EG-recht? In mijn optiek moet deze vraag ontkennend beantwoord worden. Deze uitspraak van de Hoge Raad<sup>52</sup> is niet in overeenstemming met het EG-recht. Afgaande op de zaken van het HvJ EG Van Dijk's Boekhuis<sup>53</sup> en Jespers<sup>54</sup> blijkt dat een functiewijziging van het goed noodzakelijk is voor men kan spreken van vervaardiging. De Hoge Raad laat deze conclusies in mijn ogen links liggen en meent dat slechts sprake hoeft te zijn van het doen ontstaan van een nieuw goed alvorens sprake is van vervaardiging. Een nieuw goed is er in de ogen van de Hoge Raad vermoedelijk indien er radicale veranderingen aan de constructie van het gebouw plaatsvinden en acht hierbij een eventuele functiewijziging van het goed beduidend minder (of zelfs niet) van belang.

---

<sup>52</sup> HR 19 november 2010, nr. 08/01021, *BNB* 2011/42.

<sup>53</sup> HvJ EG 1 juni 2006, nr. C-233/05, *NTFR* 2006/1275, r.o. 30 (Jespers).

<sup>54</sup> HvJ EG 14 mei 1985, nr. 139/84, *BNB* 1985/335, r.o. 22 (Van Dijk's Boekhuis).

## 9. Literatuurlijst

### **Beelen, Braun, Mobach & Van der Paardt 2006**

S.T.M. Beelen, K.M. Braun, O.L. Mobach & R.N.G. van der Paardt, *Cursus Belastingrecht Omzetbelasting, Studenteneditie*, Deventer: Kluwer 2006.

### **Beelen, Braun, Mobach & Van Norden 2010**

S.T.M. Beelen, K.M. Braun, O.L. Mobach & G.J. van Norden, *Cursus Belastingrecht Omzetbelasting, Studenteneditie*, Deventer: Kluwer 2010.

### **Bijl 1976**

D.B. Bijl, 'Het verbouwen van onroerende goederen: vervaardiging?', *WFR* 1976/332.

### **Bijl 1986**

D.B. Bijl, 'Het begrip vervaardigen in de Wet OB 1968 en de EG-richtlijnen', *WFR* 1986/162.

### **Bijl 1989**

D.B. Bijl, 'Vervaardiging van een onroerend goed in de omzetbelasting: benadering per complex', *WFR* 1989/1291.

### **Bijl 1990**

D.B. Bijl, 'Interne leveringen in de omzetbelasting: vervaardiging en maatstaf van heffing', *WFR* 1990/1782.

### **Bijl 1998**

D.B. Bijl, *Onroerend goed; omzetbelasting en overdrachtsbelasting*, Deventer: Kluwer 1998.

### **Bijl, Van Hilten & Van Vliet 2001**

D.B. Bijl, M.E. van Hilten & D.G. van Vliet, *Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2001.

### **Van Hilten & Van Kesteren 2010**

M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2010.

**Leijten 2011**

J.A.M. Leijten, 'Het begrip 'vervaardiging' nieuw vervaardigd?', *WFR* 2011/648.

**Van Vliet 1988**

D.G. van Vliet, 'Geen vervaardiging door enkel wijziging van bestemming', *WFR* 1988/1492.

**Wolf 2011**

R.A. Wolf, 'Bij onroerende zaak alleen integratieheffing in geval van nieuwbouw', *NTFR* 2011/694.

## 10. Jurisprudentieregister

HvJ EG 14 mei 1985, nr. 139/84, *BNB* 1985/335 (Van Dijk's Boekhuis).

HvJ EG 1 juni 2006, nr. C-233/05, *NTFR* 2006/1275 (Jespers).

HR 2 oktober 1985, nr. 22 246, *BNB* 1985/336.

HR 17 december 1986, nr. 23 578, *BNB* 1987/59.

HR 17 juni 1987, nr. 23 782, *BNB* 1987/243.

HR 9 december 1987, nr. 24 963, *BNB* 1988/74.

HR 26 april 1989, nr. 25 315, *BNB* 1989/172.

HR 17 april 1991, nr. 27 076, *BNB* 1991/166.

HR 7 april 1993, nr. 28 884, *BNB* 1993/173.

HR 10 februari 1999, nr. 34 012, *BNB* 1999/154.

HR 19 november 2010, nr. 08/01021, *BNB* 2011/42.

HR 13 mei 2011, nr. 09/03108, *BNB* 2011/196.

Hof Den Haag, 26 juni 2009, nr. 08/0032.

Hof Den Bosch 18 november 2010, nr. 10/00093, *V-N* 2011/16.1.3.

Bijlage bij de conclusies van 3 mei 2010 in de zaken met rolnummers 08/01021, 09/02220, 09/03108 en 09/03109 van A-G Van Hilten.

Conclusie A-G Van Hilten inzake HR 19 november 2010, nr. 08/01021.