Master thesis

Het begrip nieuw onroerend goed in de btw

Naam:	Saskia Huizer
ANR:	s.750356
Studie:	Fiscaal Recht
Accent:	Indirecte Belastingen
Afstudeerdatum:	25 april 2012
Examencommissie:	Prof. dr. H.W.M. van Kesteren
	Mr. dr. G.J. van Norden

Inhoudsopgave

Inhoudsopgave 3
Lijst van gebruikte afkortingen 5
Hoofdstuk 1: Inleiding 6
1.1 Inleiding 6
1.2 Probleemstelling 7
1.3 Opzet 7
Hoofdstuk 2: Het systeem van de btw 9
2.1 Inleiding 9
2.2 Rechtskarakter 9
2.3 Btw-systeem 10
2.4 Ondernemerschap 11
2.5 Belastbare handelingen 12
2.6 Vrijstellingen 12
2.7 Aftrek van voorbelasting 13
2.8 Tussenconclusie 14
Hoofdstuk 3: Onroerend goed 15
3.1 Inleiding 15
3.2 Ratio achter de btw-belaste levering van nieuw onroerend goed 15
3.3 Begripsbepaling 16
3.3.1 Onroerend goed 16
3.3.2 Gebouw 17
3.3.3 Eerste ingebruikneming 19
3.3.4 Erbij behorend terrein 19
3.3.5 Tweejaarstermijn 20
3.4 Tussenconclusie 21
Hoofdstuk 4: De kwalificatie ‘nieuw’ van onroerend goed in de btw 22
4.1 Inleiding 22
4.2 Eerste ingebruikneming 22
4.2.1 Waarvoor is het tijdstip van eerste ingebruikneming nog meer van belang? 23
4.2.2 Wat moet worden verstaan onder eerste ingebruikneming? 24
4.2.3 Ingebruikneming van het essentiële gedeelte 27

4.3 Complextheorie vs. unittheorie 29
4.3.1 Complextheorie 30
4.3.2 Unittheorie 32
4.3.3 Aftrek van voorbelasting in een situatie van leegstand 36
4.3.4 Verschil complextheorie en unittheorie 38
4.4 Tussenconclusie 40
Hoofdstuk 5: Wanneer is sprake van nieuw onroerend goed in de btw? 41
5.1 Inleiding 41
5.2 Waarvoor is het begrip 'vervaardigen' van belang? 41
5.3 Wat moet worden verstaan onder vervaardiging? 43
5.4 Is het begrip 'nieuw onroerend goed' in overeenstemming met de ratio achter de btw-belaste levering? 47
5.5 Prejudiciële vraag 48
5.6 Tussenconclusie 52
Hoofdstuk 6: Conclusie 53
Literatuurlijst 56
Wetgeving 57
Jurisprudentielijst 58

Lijst van gebruikte afkortingen

A-G	Advocaat-Generaal
art.	artikel
blz.	bladzijde
BNB	Beslissingen in belastingzaken Nederlandse belastingrechtspraak
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
BW	Burgerlijk Wetboek
e.a.	en anderen
e.v.	en verder
FED	Fiscaal weekblad FED
HR	Hoge Raad
HvJ	Hof van Justitie[1]
MvA	Memorie van Antwoord
MvT	Memorie van Toelichting
NJ	Nederlandse Jurisprudentie
P.B.	Publicatieblad van de Europese Unie
Rb	Rechtbank
r.o.	rechtsoverweging
Uitv.besch.	Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968
V-N	Vakstudie Nieuws
Wet OB	Wet op de omzetbelasting 1968
WFR	Weekblak voor Fiscaal Recht
WPNR	Weekblad voor Privaatrecht, Notariaat en Registratie
Zesde richtlijn	Richtlijn 77/388/EG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag

[1] Met de inwerkingtreding van het Verdrag van Lissabon op 1 december 2009 is de naam “Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen” gewijzigd in “Hof van Justitie van de Europese Unie”. Om verwarring te voorkomen kort ik de rechtspraak van het Hof van Justitie (zowel EG als EU) af tot HvJ.

Hoofdstuk 1: Inleiding

1.1 Inleiding

In de omzetbelasting neemt de categorie onroerende goederen een bijzondere plaats in. Dit komt onder meer omdat de btw verbruik beoogt te belasten. De levering van onroerende goederen is in principe vrijgesteld van btw, zie art. 11, lid 1, letter a Wet OB. Op deze vrijstelling wordt een uitzondering gemaakt in art. 11, lid 1, aanhef en letter a, sub 1° Wet OB waar 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 met btw is belast. Andere leveringen van onroerende goederen zijn vrijgesteld van omzetbelasting. Voorgaand artikel is gebaseerd op art. 135, lid 1, letter j en k juncto art. 12, lid 1, letter a en b Btw-richtlijn. Dit artikel is de opvolger van art. 13, B, letter g en h juncto art. 4, lid 3, letter a en b Zesde richtlijn. In de praktijk blijkt de btw-belaste levering van onroerend goed voor de nodige vragen te zorgen. Een voorbeeld hiervan blijkt hierna.

In de Don Bosco-zaak[2] stelt de Hoge Raad aan het Hof van Justitie de volgende vraag: 'Moet art. 13, B, letter g, in samenhang met art. 4, lid 3, letter a Zesde richtlijn zo worden uitgelegd dat de levering van een gebouw dat gedeeltelijk is gesloopt met het oog op vervanging van dat gebouw door een nieuw op te richten gebouw met btw is belast?'[3] Met deze vraag wenst de Hoge Raad te vernemen wanneer sprake is van de btw-belaste fase van nieuw onroerend goed.
Het Hof van Justitie heeft in deze zaak voor recht verklaard dat de handelingen van levering en sloop als één handeling moeten worden gezien, die niet de levering van het bestaande gebouw en het erbij behorend terrein, maar de levering van een onbebouwd terrein tot voorwerp heeft. Dit ongeacht hoe ver de sloop van het oude gebouw op het moment van de daadwerkelijke levering van het terrein is gevorderd. Volgens de uitspraak van het Hof van Justitie moet de Hoge Raad beslissen of ten tijde van de levering sprake was van een bouwterrein. De overeenkomst tussen verkoper en belanghebbende had de levering van een onbebouwd terrein tot voorwerp. In dit geval is niet van belang hoever de sloop van het oude gebouw ten tijde van de verkrijging van het terrein was gevorderd, maar beslissend is de staat waarin en de omstandigheden waaronder het terrein uiteindelijk door de verkoper aan belanghebbende is geleverd.
Op 10 juni 2011 heeft de Hoge Raad in deze zaak uitspraak gedaan. Echter de Hoge Raad acht niet genoeg feiten en omstandigheden aanwezig om te kunnen beoordelen of er sprake is geweest van een bouwterrein als bedoeld in art. 11, lid 4, Wet OB waardoor hij deze beslissing overlaat aan het verwijzingshof. Hierbij moet het verwijzingshof beide partijen in de gelegenheid stellen hun zienswijze kenbaar te maken.[4]

Op dezelfde dag heeft de Hoge Raad in een vergelijkbare zaak opnieuw een prejudiciële vraag gesteld aan het Hof van Justitie. Deze nieuwe prejudiciële vraag heeft vrijwel dezelfde strekking als de vraag in de Don Bosco-zaak. De Hoge Raad vraagt: 'Moet art. 13, B, letter g, in samenhang met art. 4, lid 3, letter

[2] HvJ 19 november 2009, C-461/09 (Don Bosco), *BNB* 2011/14.
[3] HR 3 oktober 2008, nr. 41 510, *BNB* 2009/25.
[4] HR 10 juni 2011, nr. 41510bis, *V-N* 2011/29.23.

a Zesde richtlijn zo worden uitgelegd dat niet is vrijgesteld van btw de levering van een gebouw waaraan voorafgaand aan de levering daarvan door de verkoper verbouwingswerkzaamheden zijn verricht ten dienste van het creëren van een nieuw gebouw (vernieuwbouw), welke werkzaamheden na de levering door de koper zijn voortgezet en voltooid?'[5]
Door het stellen van deze vraag wenst de Hoge Raad alsnog te vernemen wanneer sprake is van de levering van nieuw onroerend goed, als bedoeld in art. 11, lid 1, letter a, sub 1° Wet OB. In deze zaak is geen onbebouwde grond ontstaan waardoor het begrip bouwterrein buiten toepassing blijft, maar het gaat in deze zaak om een verbouwing als bedoeld in art. 11, lid 3, letter b Wet OB.

1.2 Probleemstelling

De Hoge Raad wil door het stellen van de nieuwe prejudiciële vraag vernemen wanneer de levering van onroerend goed belast is met btw. Art. 11, lid 1, letter a, sub 1° Wet OB spreekt over het tijdstip vóór, op of uiterlijk twee jaren na de eerste ingebruikneming, alsmede de levering van een bouwterrein. In sub 2° wordt een optie belaste levering besproken waarbij onder bepaalde omstandigheden gekozen kan worden voor een btw-belaste levering van onroerend goed. Aan deze optie voor belaste levering wordt in deze thesis verder geen aandacht besteed.
In deze thesis onderzoek ik wanneer sprake is van nieuw onroerend goed in de btw. Alleen de levering van nieuw onroerend goed wordt namelijk belast met btw. Dit brengt mij tot de volgende probleemstelling:

Wat wordt verstaan onder het begrip 'nieuw onroerend goed' in de btw en is dat in overeenstemming met de ratio achter het belasten van de levering van nieuw onroerend goed in de btw?

1.3 Opzet

Om tot een antwoord op mijn probleemstelling te komen zal ik in hoofdstuk 2 eerst de systematiek van de btw uitleggen. Om te begrijpen waarom de levering van nieuw onroerend goed met btw wordt belast wordt achtereenvolgens behandeld het rechtskarakter van de btw, de belastingplichtige, de belastbare handelingen, de vrijstellingen en de aftrek van voorbelasting. Dit hoofdstuk dient ervoor een korte inleiding in de btw te geven, waarbij aandacht wordt besteed aan de bijzondere plaats die onroerende goederen innemen binnen de btw.

In hoofdstuk 3 komt het begrip onroerend goed aan bod. In dit hoofdstuk bespreek ik de btw-belaste levering van nieuw onroerend goed in de btw. Eerst besteed ik aandacht aan de ratio achter het belasten van de levering van nieuw onroerend goed. Vervolgens leg ik uit wat onder de begrippen in art. 11, lid 1, letter a, sub 1° Wet OB moet worden verstaan. Daarbij onderzoek ik de begrippen onroerend goed, gebouw, de eerste ingebruikneming, het erbij behorend terrein en de tweejaarstermijn.

In hoofdstuk 4 zal ik de kwalificatie 'nieuw' van onroerend goed in de btw bespreken. Daartoe wordt eerst het criterium eerste ingebruikneming toegelicht. Vervolgens zal aandacht worden besteed aan de complextheorie en de unittheorie. Deze theorieën zijn van belang om te bepalen of sprake is van één of

[5] HR 10 juni 2011, nr. 08/02791, *V-N* 2011/32.17.

meerdere onroerende goederen. Daarbij wordt de situatie van leegstand besproken met betrekking tot de aftrek van voorbelasting en de herzieningstermijn.

Hoofdstuk 5 spitst zich toe op de vraag wanneer sprake is van 'nieuw onroerend goed' in de btw. Daarbij wordt vooral aandacht besteed aan het begrip vervaardiging van een goed. Dit begrip is met name in de jurisprudentie tot stand gekomen. In dit hoofdstuk kom ik terug op de aanhangige prejudiciële vraag die op 10 juni 2011 aan het Hof van Justitie is gesteld. Waarbij ik mijn visie op de aanhangige vraag zal bespreken.

Afsluitend zal ik in hoofdstuk 6 een conclusie geven. Ik geef eerst aan wanneer sprake is van het begrip 'nieuw onroerend goed' in de btw. Vervolgens bespreek ik de ratio achter het belasten van de levering van nieuw onroerend goed in de btw. Tot slot zal ik een antwoord op de probleemstelling geven.

Hoofdstuk 2: Het systeem van de btw

2.1 Inleiding

In dit hoofdstuk bespreek ik het systeem van de btw. Btw is een afkorting voor belasting over de toegevoegde waarde. Krachtens art. 2 Btw-richtlijn wordt btw geheven over belastbare handelingen. Onder de naam btw wordt in Nederland omzetbelasting[6] geheven. De btw is in Europees verband geharmoniseerd. Dit betekent dat in alle lidstaten de nationale btw-wetgeving in overeenstemming moet zijn met de Btw-richtlijn.

Om een beter beeld te krijgen van de bijzondere plek die onroerende goederen innemen binnen de btw zal ik eerst de basis van de btw bespreken. Hierbij wordt eerst het rechtskarakter besproken. Vervolgens bespreek ik hoe de belasting over de toegevoegde waarde wordt berekend en geheven. Daarna worden de begrippen ondernemerschap en belastbare handelingen besproken. Verder wordt aandacht besteed aan de vrijstellingen binnen de btw. Tot slot wordt het systeem van aftrek van voorbelasting besproken. Bij al deze onderwerpen zal in het kort aandacht worden besteed aan de bijzondere plaats die onroerende goederen innemen.

2.2 Rechtskarakter

Om wettelijke bepalingen te kunnen interpreteren en de wetstoepassing te begrijpen, is het van belang het rechtskarakter van een belasting te kennen. Op grond van art. 1, lid 2, Btw-richtlijn wordt een algemene verbruiksbelasting geheven ter zake van de levering van goederen en diensten. Deze algemene verbruiksbelasting is de btw. De naam 'algemene verbruiksbelasting' geeft aan dat het verbruik wordt belast. Algemeen wil zeggen dat in beginsel al het verbruik van goederen en diensten met btw wordt getroffen.[7] Op dit uitgangspunt wordt door de vrijstelling van de levering van onroerend goed alsook de vrijstelling van de verhuur van onroerende goederen inbreuk gemaakt.

Een belangrijke vraag is of onroerend goed getroffen kan worden met een verbruiksbelasting. Onder 'verbruik' wordt namelijk volgens de Van Dale verstaan 'door het gebruik opmaken'. In de toelichting bij het voorstel voor een Zesde richtlijn wordt het volgende opgemerkt: 'De belasting is van toepassing op het productie- en distributieproces waarbij de belasting drukt op het verbruik. Ondanks dat onroerende goederen niet worden verbruikt kunnen zij wel voorwerp uitmaken van economische productiehandelingen die een zekere waarde aan het goed toevoegen.'[8] Dat btw als verbruiksbelasting ook onroerende goederen belast, die taalkundig gezien niet worden verbruikt, is verklaarbaar als 'verbruik' wordt uitgelegd als door eindverbruikers bij belastingplichtigen verrichte bestedingen.[9] Dit in ogenschouw nemend is het vanuit het karakter van de belasting belangrijk dat ook onroerende goederen in de heffing van btw worden betrokken.

Onder een verbruiksbelasting wordt verstaan een belasting die consumptie belast door als maatstaf van heffing de besteding van consumenten te gebruiken.[10] Het heffingsobject van de btw vormt dus de

---

[6] De Nederlandse wet spreekt over omzetbelasting waar de Btw-richtlijn het over btw heeft. In het vervolg zal ik het begrip btw hanteren.

[7] B.G. van Zadelhoff, *Onroerende goederen en belasting over de toegevoegde waarde*, FED: Deventer 1992, blz. 33.

[8] P.B. nr. C 139 van 12 november 1974, blz. 15.

[9] B.G. van Zadelhoff, *Onroerende goederen en belasting over de toegevoegde waarde*, FED: Deventer 1992, blz. 34.

[10] M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer: Deventer 2010, blz. 8.

bestedingen door eindverbruikers. Het in de heffing betrekken van onroerend goed kan worden verklaard door middel van het rechtskarakter van een verbruiksbelasting in de zin van een bestedingsbelasting. Dit uit zich in het feit dat aan onroerende goederen wel geld wordt besteed, terwijl onroerende goederen strikt taalkundig gezien niet worden verbruikt. De btw heeft dus het rechtskarakter van een algemene verbruiksbelasting in de zin van een bestedingsbelasting.

2.3 Btw-systeem

De btw wordt geheven volgens het btw-systeem. Dit betekent dat de belasting wordt berekend over de toegevoegde waarde. Het btw-systeem komt erop neer dat ondernemers over hun omzet btw verschuldigd zijn. De toegevoegde waarde wordt vastgesteld door middel van de subtractieve methode. Deze methode gaat uit van de verschuldigde belasting over de omzet en corrigeert deze met de eerder gerealiseerde belasting, ook wel de voorbelasting genoemd.[11] De ondernemers mogen de aan hen in rekening gebrachte btw in beginsel direct in aftrek brengen.[12]

De btw is een indirecte belasting. Dit betekent dat degene die de belasting betaalt niet degene is op wie de belasting drukt. Zodoende vindt de heffing plaats bij de ondernemers bij wie de consument zijn bestedingen doet. Omdat de heffing van btw plaatsvindt op het moment dat het goed overgaat naar de consumptieve sfeer, wordt aangesloten bij de besteding in plaats van de daadwerkelijke consumptie. Dit is in overeenstemming met het karakter van de btw, consumptie wordt namelijk getroffen door middel van de besteding van de consument.[13]
Op deze indirecte wijze van belastingheffing bestaan uitzonderingen. Bij de zogenaamde interne leveringen van goederen en de interne diensten vindt een directe wijze van belastingheffing plaats. De belasting wordt dan geheven bij degene op wie de belasting drukt.

Het systeem van btw verloopt in het algemeen neutraal tussen ondernemers. De feitelijke heffing van btw vindt pas plaats indien de afnemer de in rekening gebrachte btw niet in aftrek kan brengen, dit wordt ook wel de eindheffing genoemd. Deze afnemer is vaak de consument, maar het komt ook voor dat deze afnemer een ondernemer is die de btw niet of slechts gedeeltelijk in aftrek kan brengen. Dat de ondernemer als afnemer btw verschuldigd is komt voor in een situatie waarin de ondernemer geheel of gedeeltelijk vrijgestelde activiteiten verricht. Het recht op aftrek van voorbelasting geldt ingevolge art. 168 Btw-richtlijn alleen voor belaste handelingen. Op grond van art. 15 Wet OB vindt er slechts aftrek van voorbelasting plaats indien de ondernemer belaste prestaties verricht.
De neutraliteit is een beginsel dat aan het btw-stelsel ten grondslag ligt.[14] De belastingneutraliteit heeft tot doel dat de belasting geen invloed uitoefent op concurrentieverhoudingen. Het is voor de neutraliteit van belang dat het niet uitmaakt waar de ondernemer is gevestigd. Er bestaan drie verschillende vormen van neutraliteit met betrekking tot de btw. De juridische neutraliteit betekent dat op gelijke soorten producten een gelijke belastingdruk rust. Concurrentie neutraliteit wil zeggen dat de hoogte van de belastingdruk niet afhangt van de lengte van de productieketen. En als laatste zorgt de

[11] B.G. van Zadelhoff, *Onroerende goederen en belasting over de toegevoegde waarde*, FED: Deventer 1992, blz. 48.
[12] M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer: Deventer 2010, blz. 23.
[13] M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer: Deventer 2010, blz. 10.
[14] HvJ 27 juni 1989, nr. 50/88 (Kühne), *FED* 1990/739, r.o. 10.

economische neutraliteit ervoor dat de belastingheffing de optimale allocatie van productiemiddelen niet verstoort.[15]
Neutraliteit met betrekking tot de heffing van btw ten aanzien van onroerende goederen is nog niet altijd aanwezig. Een voorbeeld hiervan is het volgende:[16] een kantoorpand is sinds de eerste ingebruikneming tien jaar lang door de ondernemer voor btw-belaste prestaties gebruikt. Zodoende is alle op het pand betrekking hebbende btw in aftrek gekomen. Als de ondernemer na tien jaar dit kantoorpand verkoopt drukt er geen btw op het pand. Een ander kantoorpand is na de eerste ingebruikneming tien jaar lang door een eindverbruiker gebruikt. Hierdoor vindt geen aftrek van btw plaats. Na de tien jaar zit er nog steeds een belastingdruk op het kantoorpand.[17] Zowel de juridische als de economische neutraliteit zijn in dit voorbeeld niet gewaarborgd.

2.4 Ondernemerschap

De btw beoogt alle consumptieve uitgaven te treffen. Deze belasting wordt geheven bij ondernemers. Om alle consumptieve uitgaven te kunnen belasten is het noodzakelijk dat het begrip ondernemer zo ruim mogelijk wordt uitgelegd.[18] Een ruime uitleg is ook belangrijk om de belasting zo neutraal mogelijk te houden. In het kader van de neutraliteit is het belangrijk dat de belasting zoveel mogelijk drukt op daadwerkelijke consumptie.[19]
De Btw-richtlijn merkt in art. 9 als belastingplichtige aan eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit. De Wet OB spreekt niet van een belastingplichtige maar over de ondernemer. Dit begrip wordt in art. 7 Wet OB omschreven als een ieder die zelfstandig een bedrijf uitoefent. De Hoge Raad benadrukt dat de term ondernemer hetzelfde inhoudt als het begrip belastingplichtige in de Btw-richtlijn.[20] Omdat het begrip ondernemer in de Wet OB hetzelfde moet worden uitgelegd als het begrip belastingplichtige in de Btw-richtlijn is ook de jurisprudentie van het HvJ van belang voor de uitleg van het begrip ondernemer.

Art. 9, lid 1, Btw-richtlijn geeft als uitleg van een economische activiteit: ‘in het bijzonder de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.’ Een dergelijke bepaling is ook neergelegd in art. 7, lid 2, letter b Wet OB. Met exploitatie wordt bedoeld het aan een derde ter beschikking stellen van een vermogensbestanddeel. Dit blijkt uit de toelichting bij het voorstel voor de Zesde richtlijn.[21] De meest voorkomende situatie waarin sprake is van de exploitatie van een vermogensbestanddeel is de verhuur van onroerende goederen.

---

[15] B.G van Zadelhoff, *Onroerende goederen en belasting over de toegevoegde waarde*, FED: Deventer 1992, blz. 78.
[16] B.G. van Zadelhoff, *Onroerende goederen en belasting over de toegevoegde waarde*, FED: Deventer 1992, blz. 79.
[17] HvJ 5 mei 1982, nr. 15/81 (Gaston Schul I), *BNB* 1982/225 en HvJ 21 mei 1985, nr. 47/84 (Gaston Schul II), *BNB* 1986/1.
[18] M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer: Deventer 2010, blz. 59.
[19] D. Berlin, *Droit fiscal communautaire*, Parijs: 1988, blz. 255.
[20] HR 2 mei 1984, nr. 22 153, *BNB* 1984/295.
[21] P.B. nr. C 139 van 12 november 1974, blz. 15.

2.5 Belastbare handelingen

Art. 2 Btw-richtlijn bepaalt welke handelingen belastbaar zijn voor de heffing van btw. Zo worden de leveringen van goederen en diensten als belastbare handelingen aangemerkt. In art. 14 Btw-richtlijn is beschreven wat er onder 'levering van goederen' wordt verstaan, namelijk de overdracht of overgang van de macht om als eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken. Diensten worden uitgelegd als elke handeling die geen levering van goederen is, dit blijkt uit art. 24 Btw-richtlijn. De nationale bepalingen, art. 3, lid 1, sub a en art. 4, lid 1, Wet OB, zijn hiermee in overeenstemming.
Het verschil tussen de levering van goederen en diensten is voornamelijk van belang voor het bepalen van de plaats van de prestatie. Wat betreft onroerende goederen is de plaats van prestatie daar waar het onroerend goed is gelegen, dit blijkt uit art. 31 juncto art. 45 Btw-richtlijn en art. 5, lid 1, letter b juncto art. 6b Wet OB. Het onderscheid tussen de levering van goederen en diensten is dus niet relevant voor de plaatsbepaling van onroerende goederen. Dit onderscheid is wel van belang met betrekking tot de toepassing van een vrijstelling.[22] De vrijstellingen worden in de volgende paragraaf behandeld.
Sommige handelingen kunnen gelijk worden gesteld aan een belastbare levering van goederen. Er kunnen twee soorten worden onderscheiden met betrekking tot onroerende goederen:

- De oplevering van een werk in onroerende staat.
  Art. 14, lid 3, Btw-richtlijn geeft de lidstaten de mogelijkheid de oplevering van bepaalde werken in onroerende staat als een levering van goederen te beschouwen. In art. 3, lid 1, letter c Wet OB wordt als levering van goederen beschouwd de oplevering van onroerende zaken door degene die de zaken heeft vervaardigd, met uitzondering van andere onbebouwde terreinen dan bouwterreinen als bedoeld in art. 11, lid 4.
- Interne leveringen.
  Uit art. 18 Btw-richtlijn volgt dat 'het voor bedrijfsdoeleinden bestemmen van een goed dat in het kader van het bedrijf van de belastingplichtige is vervaardigd, gebouwd, gewonnen, bewerkt, aangekocht of ingevoerd, indien het van een andere belastingplichtige betrekken van een dergelijk goed hem geen recht zou geven op volledige aftrek van de btw' gelijkgesteld wordt met een levering van goederen onder bezwarende titel. De Nederlandse wetgever heeft van deze bevoegdheid gebruik gemaakt in art. 3, lid 3, letter b, juncto art. 3, lid 9, Wet OB. Daarbij is gekozen om alleen de in het eigen bedrijf vervaardigde goederen met de belaste levering gelijk te stellen.

2.6 Vrijstellingen

Voor sommige prestaties is het wenselijk of zelfs noodzakelijk om deze buiten de heffing van btw te houden. De wetgever houdt door middel van vrijstellingen bepaalde prestaties buiten de heffing van btw. Als een vrijstelling van toepassing is, dan is geen belasting verschuldigd over de prestatie. Dit heeft ook als gevolg dat de ondernemer met betrekking tot deze prestatie geen recht op aftrek van voorbelasting geniet. Hierdoor drukt de belasting bij degene die een vrijgestelde prestatie verricht.[23]

---

[22] B.G. van Zadelhoff, *Onroerende goederen en belasting over de toegevoegde waarde*, FED: Deventer 1992, blz. 153.
[23] M.E van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer: Deventer 2010, blz. 238.

De toepassing van een vrijstelling maakt een inbreuk op de algemeenheid van een verbruiksbelasting. Omdat vrijstellingen een inbreuk maken op het doel van de btw, namelijk alle belastbare handelingen aan de belasting te onderwerpen, moeten de vrijstellingen restrictief worden uitgelegd. Uit jurisprudentie van het HvJ blijkt dat uitzonderingen op vrijstellingen daarentegen extensief moeten worden uitgelegd, dit onder meer omdat vrijstellingen een uitzondering vormen op de algemene regels.[24]
Als een vrijgestelde prestatie wordt verricht aan een ondernemer die zelf belaste prestaties verricht kan cumulatie van belasting optreden. Cumulatie treedt op omdat de belasting verdisconteerd is in de prijs van de leverancier die de vrijgestelde prestatie levert, diens afnemer zal deze belasting in zijn vergoeding meerekenen waarover uiteindelijk wel btw verschuldigd is.[25]

Het uitgangspunt bij onroerende goederen is dat de levering hiervan is vrijgesteld van btw, dit blijkt uit art. 135, lid 1, letter j en k Btw-richtlijn. Een uitzondering op de vrijstelling vormt de levering van een gebouw vóór de eerste ingebruikneming ingevolge art. 12, lid 1, letter a Btw-richtlijn. Daarnaast is de levering van een bouwterrein altijd met btw belast, zie hiervoor art. 12, lid 1, letter b Btw-richtlijn. In de Wet OB is deze vrijstelling en de uitzondering hierop neergelegd in art. 11, lid 1, aanhef en letter a, sub 1˚. Vanwege de uitzondering op de vrijstelling van btw nemen onroerende goederen een bijzondere plaats in.

2.7 Aftrek van voorbelasting

De aftrek van voorbelasting is een van de kenmerken van het btw-stelsel. Uit paragraaf 2.3 blijkt dat het btw-stelsel de subtractieve methode gebruikt om de hoeveelheid verschuldigde belasting te bepalen. Deze methode houdt in dat ondernemers de aan hen in rekening gebrachte btw in aftrek mogen brengen. Dit wordt de aftrek van voorbelasting genoemd. Het recht op aftrek ontstaat volgens art. 167 Btw-richtlijn op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt.
Het recht op aftrek van voorbelasting bestaat voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen van een belastingplichtige. Dit blijkt uit art. 168 Btw-richtlijn. Ingevolge letter a van voornoemd artikel is de belasting die voor aftrek in aanmerking komt ‘de btw die in een lidstaat verschuldigd of voldaan is voor de levering van goederen of diensten die aan de belastingplichtige zijn verricht door een andere belastingplichtige.’
Art. 15, lid 1, onderdeel a Wet OB bepaalt dat voorbelasting wordt afgetrokken als belasting in rekening is gebracht door andere ondernemers ter zake van door hen aan de ondernemer verrichte leveringen en verleende diensten.

In art. 184 Btw-richtlijn is bepaald dat de oorspronkelijk toegepaste aftrek wordt herzien indien deze hoger of lager is dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen. De herziening wordt gespreid over een periode van tien jaar voor onroerende investeringsgoederen, waaronder het jaar van verkrijging of vervaardiging der goederen is begrepen. De herziening heeft dan voor elk jaar betrekking op een tiende gedeelte van de gehele in aftrek gebrachte belasting. De herziening geschiedt op basis van

[24] HvJ 15 juni 1989, nr. 348/87 (SUFA), *FED* 1989/559.
[25] M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer: Deventer 2010, blz. 238.

wijzigingen die zich hebben voorgedaan met betrekking tot het recht op aftrek ten opzichte van het jaar van verkrijging, vervaardiging of eerste gebruik van de goederen. Dit is neergelegd in art. 187 Btw-richtlijn. Indien het investeringsgoed wordt geleverd tijdens de herzieningsperiode dan wordt dit goed geacht door de belastingplichtige te zijn gebruikt voor economische activiteiten tot het einde van de periode. In art. 188 Btw-richtlijn wordt voor de economische activiteit aangesloten bij de levering, is de levering van het investeringsgoed belast dan wordt de economische activiteit geacht belast plaats te vinden. Is de levering van het investeringsgoed vrijgesteld dan wordt de economische activiteit geacht vrijgesteld plaats te vinden. In geval van levering in de herzieningsperiode, dan wordt de herziening in één keer verricht voor de gehele resterende herzieningsperiode. De regels die betrekking hebben op de herziening zijn op nationaal niveau neergelegd in art. 15, lid 4, Wet OB juncto art. 13 en 13a Uitv.besch.

2.8 Tussenconclusie

In het systeem van btw nemen onroerende goederen een bijzondere plaats in. De btw beoogt als algemene verbruiksbelasting al het verbruik van goederen en diensten te belasten. Van onroerende goederen kan echter niet worden gezegd dat zij verbruikt worden. Omdat wel geld aan onroerende goederen wordt besteed en deze goederen daardoor wel belast worden, heeft de btw het rechtskarakter van een algemene verbruiksbelasting in de zin van een bestedingsbelasting.

De btw wordt geheven wordt volgens het btw-systeem. Dat wil zeggen dat de belasting berekend wordt over de toegevoegde waarde. In dit btw-systeem is de neutraliteit van de belasting van belang. Deze neutraliteit is met betrekking tot onroerende goederen niet altijd gewaarborgd.

De btw wordt geheven bij ondernemers. Deze ondernemers zijn dus belastingplichtig. Als belastingplichtige wordt aangemerkt degene die zelfstandig een economische activiteit verricht. Als economische activiteit wordt in het bijzonder aangemerkt de exploitatie van een lichamelijk of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen. Een voorbeeld hiervan is de verhuur van onroerende goederen.

De belastbare handelingen voor de btw zijn de levering van goederen en diensten. Sommige handelingen worden gelijkgesteld met de levering van goederen hieronder valt in ieder geval de oplevering van een werk in onroerende staat.

Omdat sommige prestaties buiten de heffing van btw moeten worden gehouden kent de btw ook vrijstellingen. Deze vrijstellingen in de btw moeten restrictief worden uitgelegd. Het uitgangspunt bij onroerende goederen is echter dat de levering is vrijgesteld van btw. Alleen de levering van ‘nieuw onroerend goed’ wordt met btw belast.

De aftrek van voorbelasting is een van de belangrijkste kenmerken van het btw-stelsel. Onroerende goederen worden met betrekking tot de aftrek van voorbelasting tien jaar lang gevolgd. Indien zich veranderingen voordoen die van belang zijn voor het recht of aftrek van btw moet deze worden herzien.

In het volgende hoofdstuk wordt nader ingegaan op het begrip ‘onroerend goed’.

Hoofdstuk 3: Onroerend goed

3.1 Inleiding

Om het begrip 'nieuw onroerend goed' te definiëren, is het eerst van belang te weten wat onder het begrip 'onroerend goed' moet worden verstaan. De levering van onroerend goed is belast met btw indien sprake is van de levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het bijbehorende terrein vóór de eerste ingebruikneming, of de levering van een bouwterrein. Dit blijkt uit art. 135, lid 1, letter j en k juncto art. 12, lid 1, letter a en b Btw-richtlijn. Om te bepalen wanneer de levering van onroerend goed belast is met btw, is het belangrijk de ratio achter deze btw-belaste levering te weten. Daarnaast is het van belang om de begrippen uit de wetsbepaling te kennen. Daarom zal in dit hoofdstuk aandacht worden besteed aan de ratio achter de btw-belaste levering van nieuw onroerend goed. Vervolgens zullen de begrippen onroerend goed, gebouw, de eerste ingebruikneming, het erbij behorend terrein en de tweejaarstermijn worden besproken.

3.2 Ratio achter de btw-belaste levering van nieuw onroerend goed

Onroerende goederen kennen soms een oneindige levensduur. Vanwege hun lange levensduur veranderen zij vaak van eigenaar. Omdat onroerende goederen vaak van eigenaar wisselen vallen zij nu eens in de ondernemingssfeer en dan weer in de particuliere sfeer.[26] Om cumulatie van btw te voorkomen, is ervoor gekozen om de levering van onroerende goederen door ondernemers in de bouw- en handelfase met btw te belasten. Zo wordt bewerkstelligd dat in het bestaan van elk gebouw een belaste fase voorkomt.[27] Na afloop van deze belaste periode is de levering van onroerend goed vrijgesteld van btw.[28]

Voorgaande wordt als volgt vormgegeven. De vrijstelling voor onroerend goed is neergelegd in art. 135, lid 1, letter j Btw-richtlijn. Dit artikel bepaalt dat de levering van een gebouw of een gedeelte ervan en het bijbehorende terrein is vrijgesteld van btw, met uitzondering van de in art. 12, lid 1, letter a, bedoelde levering. Deze bedoelde levering is de levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het bijbehorende terrein vóór de eerste ingebruikneming. De zogenaamde bouw- en handelsfase vindt dus plaats vóór de eerste ingebruikneming.

In het tweede lid van art. 12 Btw-richtlijn is bepaald dat de lidstaten ook andere criteria kunnen toepassen dan de eerste ingebruikneming, bijvoorbeeld het tijdvak dat verloopt tussen de datum van voltooiing van het gebouw en die van eerste levering, of het tijdvak tussen de datum van eerste ingebruikneming en die van de daaropvolgende levering, mits deze tijdvakken niet langer duren dan respectievelijk vijf en twee jaar. Nederland heeft gebruik gemaakt van deze bevoegdheid door het tijdvak tussen eerste ingebruikneming en de daaropvolgende levering te belasten. De Wet OB stelt in art. 11, lid 1, letter a de levering van onroerende zaken vrij, met uitzondering van 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 Nederland is zodoende de belaste fase voor onroerende goederen de periode van totstandkoming van het goed en

[26] M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer: Deventer 2010, blz. 277.
[27] D.B. Bijl, *Onroerend goed: omzetbelasting en overdrachtsbelasting*, Kluwer: Deventer 1998, blz. 31.
[28] S.T.M. Beelen e.a., *Cursus Belastingrecht: Omzetbelasting*, Studenteneditie 2011-2012, Kluwer: Deventer 2011, blz. 197.

het tijdstip twee jaar na de eerste ingebruikneming. Naast de bouw- en handelsfase die in de Btw-richtlijn wordt belast, wordt in Nederland dus ook een stukje van de gebruiksfase belast. De reden om ook het begin van de gebruiksfase te belasten is om misbruik van de regeling tegen te gaan.[29] Dit wordt in paragraaf 3.3.5 nader toegelicht.

Het uitgangspunt in de btw is dat de levering van onroerende goederen is vrijgesteld van btw. De btw-belaste levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het erbij behorend terrein vormt zo een uitzondering op de vrijstelling voor de levering van onroerend goed. Dat vrijstellingen strikt moeten worden uitgelegd bleek al uit paragraaf 2.6. Uitzonderingen op een vrijstelling moeten hierdoor juist ruim worden geïnterpreteerd.[30] Dit heeft tot gevolg dat zoveel mogelijk gevallen onder de btw-belaste levering van nieuw onroerend goed moeten worden geschaard.

3.3 Begripsbepaling

De btw-belaste levering van onroerend goed is de levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het bijbehorende terrein vóór de eerste ingebruikneming. Dit blijkt uit art. 135, lid 1, letter j juncto art. 12, lid 1, letter a Btw-richtlijn. In art. 11, lid 1, letter a, sub 1° Wet OB is de levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het erbij behorend terrein belast met btw indien deze levering plaatsvindt vóór, op of uiterlijk twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikneming. Om te bepalen welke gevallen onder deze wetsartikelen vallen is het van belang te onderzoeken wat de begrippen in deze bepaling inhouden.

3.3.1 Onroerend goed

Het is vaste rechtspraak dat de vrijstellingen in de btw unierechtelijk moeten worden uitgelegd. Daarom moeten de begrippen in de vrijstellingsbepaling ook een unierechtelijke definitie krijgen. Dit heeft tot gevolg dat het begrip 'onroerend goed' ook een unierechtelijk begrip is. Dit blijkt onder meer uit het arrest Maierhofer[31] van het HvJ. In de zaak Maierhofer ging het om gebouwen die op betonsokkels rustten, die zich bevonden op een betonnen fundering in de grond. Deze gebouwen konden door acht personen binnen tien dagen gedemonteerd worden, om later hergebruikt te worden.[32] Volgens het HvJ kan de uitlegging van het begrip onroerend goed niet afhankelijk zijn van de uitlegging die in het burgerlijk recht van een lidstaat daaraan wordt gegeven. Voor de definitie van het begrip 'onroerend goed' moeten de context en doelstellingen van de wettelijke bepaling worden onderzocht. In art. 135, lid 1, letter j Btw-richtlijn is de levering van onroerende goederen in beginsel vrijgesteld, in tegenstelling tot de levering van roerende goederen die aan btw zijn onderworpen. Gebouwen samengesteld uit vast met de grond verbonden constructies moeten als onroerend worden aangemerkt. Daarvoor is het van belang dat de constructies niet gemakkelijk zijn te demonteren en te verplaatsen. Het is daarvoor niet noodzakelijk dat zij onlosmakelijk met de grond zijn verbonden. Zodoende werden de gebouwen in deze zaak als onroerend aangemerkt.[33]

---

[29] D.B. Bijl, *Omzetbelasting en onroerend goed*, FED: Deventer 1997, blz. 38.
[30] HvJ 15 juni 1989, zaak 348/87 (SUFA), *FED* 1989/559.
[31] HvJ 16 januari 2003, nr. C-315/00 (Maierhofer), *BNB* 2003/123, r.o. 25.
[32] HvJ 16 januari 2003, nr. C-315/00 (Maierhofer), *BNB* 2003/123, r.o. 13.
[33] HvJ 16 januari 2003, nr. C-315/00 (Maierhofer), *BNB* 2003/123, r.o. 33.

Niet onroerend, en dus roerend, zijn in ieder geval mobiele goederen, zoals caravans en stacaravans, ofwel gemakkelijk te verplaatsen goederen, zoals tenten en chalets.[34]

De Wet OB spreekt over onroerende zaken waar de Btw-richtlijn het over onroerende goederen heeft. In art. 3:1 BW worden als goederen aangemerkt alle zaken en vermogensrechten. Zaken zijn volgens art. 3:2 BW de voor menselijke beheersing vatbare stoffelijke objecten. Met het begrip onroerende zaken bedoelt de Nederlandse wetgever niets anders dan de Btw-richtlijn met onroerende goederen bedoelt. In het vervolg zal ik om verwarring te voorkomen de term 'onroerende goederen' hanteren.
Het HvJ oordeelt in het arrest Heger[35] dat als onroerend goed moet worden aangemerkt een welbepaald geografisch gebied, dat is verbonden aan een blijvend afgebakend wateroppervlak. Uit het HvJ arrest Fonden Marselisborg Lystbådehavn[36] blijkt dat grond op zichzelf ook een onroerend goed vormt. In dit arrest is bepaald dat een onroerend goed zich geheel of gedeeltelijk onder water kan bevinden, zoals ligplaatsen voor boten. In de Wet OB is nergens een definitie gegeven van onroerende goederen. De Staatssecretaris van Financiën[37] verstaat onder een 'onroerend goed' een goed dat vast is verbonden aan een welbepaald deel van het aardoppervlak. Hierbij verwijst de Staatssecretaris naar het arrest Heger. Het 'vast verbonden aan een welbepaald deel van het aardoppervlak' vormt een objectief criterium. Dit betekent dat de bedoeling dat een goed duurzaam ter plaatse blijft niet van belang is voor de kwalificatie van 'onroerend goed'.
Het begrip 'onroerend goed' dat in de Wet OB wordt gehanteerd, verschilt van de privaatrechtelijke betekenis die aan 'onroerend goed' wordt toegekend. Art. 3:3 BW merkt als onroerende goederen aan de grond, de nog niet gewonnen delfstoffen, de met de grond verenigde beplantingen, alsmede de gebouwen en werken die duurzaam met de grond zijn verenigd. Uit de rechtspraak blijkt dat portacabins als onroerende goederen worden beschouwd.[38] In de btw worden portacabins aangemerkt als roerende goederen, evenals woonboten, stacaravans en warmtekrachtkoppelinginstallaties voor zogenoemde grootverbruikers. Dit is expliciet neergelegd in het besluit van de Staatssecretaris.[39] Uit het feit dat de Wet OB een andere definitie van het begrip 'onroerend goed' gebruikt dan het Burgerlijk Wetboek blijkt dat 'onroerend goed' een unierechtelijk begrip is voor de btw. De uitleg van een unierechtelijk begrip is dus niet afhankelijk van de betekenis die aan een dergelijk begrip wordt toegekend in de afzonderlijke lidstaten.[40]

3.3.2 Gebouw

Het begrip gebouw is een onderdeel van het ruimere begrip onroerend goed. Als 'gebouw' moet worden beschouwd ieder bouwwerk dat vast met de grond is verbonden, volgens art. 12, lid 2, eerste volzin Btw-richtlijn. Deze definitie van een 'gebouw' heeft de Nederlandse wetgever letterlijk overgenomen in art. 11, lid 3, letter a Wet OB. Uit de MvT[41] blijkt dat de definitie in de richtlijn een ruimere betekenis

---

[34] HvJ 3 juni 1997, nr. C-60/96 (Commissie/Frankrijk), *V-N* 1997/3632, blz. 46.
[35] HvJ 7 september 2006, nr. C-166/05 (Heger), *V-N* 2006/47.14, r.o. 20.
[36] HvJ 3 maart 2005, nr. C-428/02 (Fonden Marselisborg Lystbådehavn), *V-N* 2005/15.10, r.o. 33.
[37] Besluit van 14 juli 2009, nr. CPP2008/137M, *V-N* 2009/39.23, onderdeel 3.1.2.
[38] HR 31 oktober 1997, nr. 16 404, *NJ* 1998/97 (Portacabin), r.o. 3.3.
[39] Besluit van 14 juli 2009, nr. CPP2008/137M, *V-N* 2009/39.23, onderdeel 3.1.2.
[40] HvJ 16 januari 2003, nr. C-315/00 (Maierhofer), *BNB* 2003/123.
[41] *Kamerstukken II*, 1995-1996, 24 703, nr. 3 (MvT), blz. 4.

heeft dan hetgeen in Nederland gewoonlijk onder gebouw wordt verstaan. Naast 'echte' gebouwen zoals huizen, kantoren, schuren en dergelijke, vallen ook bruggen, tunnels, viaducten, straten, wegen, pleinen en sluizen onder dit begrip. Ook atletiekbanen en kunstgrasvelden zijn als voorbeeld gegeven in de MvT. Een geheel van een sportveld omgeven door tribunes kan ook als een gebouw gelden. Er is echter geen sprake van een bebouwing indien de grond bij de aanleg van een sportveld slechts wordt geëgaliseerd en ingezaaid.

Volgens de Staatssecretaris van Financiën[42] houdt de ruime betekenis van het begrip 'gebouw' in dat iedere door de mens ontworpen constructie een gebouw vormt. Naast de voorbeelden die in de MvT zijn genoemd, noemt de Staatssecretaris ook constructies die zich (gedeeltelijk) onder de grond of het water bevinden, zoals parkeergarages, leidingen voor gas, elektra, water en kabelnetwerken. In dit beleidsbesluit worden nog meer voorbeelden gegeven die onder een gebouw als bedoeld in art. 11, lid 3, letter a Wet OB vallen. Zo wordt een bouwwerk dat nog niet is voltooid als gebouw beschouwd voor de heffing van btw. Als voorbeeld wordt genoemd een half afgebouwd gebouw of een constructie die onderdeel vormt van een nog te bouwen gebouw, zoals de fundering van een gebouw. Deze gedachte is goed te volgen, aangezien de levering van onroerend goed is belast vóór de eerste ingebruikneming, de zogenaamde bouw- en handelsfase.

De Staatssecretaris noemt ook een gedeeltelijk gesloopt gebouw in belastingtechnisch opzicht een gebouw. Daarbij wordt verwezen naar een uitspraak van de Hoge Raad van 7 maart 2003.[43] Het is nog maar de vraag of dit, sinds het Don Bosco-arrest,[44] nog in overeenstemming is met het Europees recht. In het HvJ arrest Don Bosco werd een terrein geleverd waarop nog een gebouw stond dat ten tijde van de levering werd gesloopt teneinde op die plaats een nieuw bouwwerk op te richten. Hierbij stond de verkoper in voor de sloop. Het HvJ komt tot de conclusie dat vanuit het oogpunt van de btw deze handelingen van levering en sloop één handeling vormen, die als geheel de levering van een onbebouwd terrein tot voorwerp heeft, ongeacht hoever de sloop op het moment van de levering is gevorderd. Het is aan de nationale rechter om te beslissen of er sprake is geweest van een bouwterrein. Gelet op de staat waarin en de omstandigheden waaronder het terrein uiteindelijk door de verkoper is geleverd, is er sprake van een bouwterrein als bedoeld in art. 11, lid 4, Wet OB.[45]

Indien sprake is van een situatie vergelijkbaar met het Don Bosco-arrest, kunnen belastingplichtigen in Nederland zelf kiezen of de levering van het onroerend goed met of zonder btw wordt geleverd. Zolang het besluit van de Staatssecretaris niet is gewijzigd of ingetrokken, kan de belastingplichtige de levering van onroerend goed vrijgesteld van btw verrichten. De belastingplichtige kan er ook voor kiezen zich te beroepen op het Don Bosco-arrest van het HvJ, zodat de levering van onroerend goed met btw is belast, mits voldaan is aan de criteria die gelden voor een bouwterrein.[46]

---

[42] Besluit van 14 juli 2009, nr. CPP2008/137M, *V-N* 2009/39.23, onderdeel 3.1.3.
[43] HR 7 maart 2003, nr. 37 525, *V-N* 2003/15.23.
[44] HvJ 19 november 2009, C-461/09 (Don Bosco), *BNB* 2011/14.
[45] Hof 's-Gravenhage 2 maart 2012, nr. BK-11/00384, *LJN:* BV8564.
[46] J.H. Germann e.a. , *Overdrachtsbelasting en omzetbelasting in de vastgoedsector*, Kluwer: Deventer 2010, blz. I.1-61.

3.3.3 Eerste ingebruikneming

Voor de belastingheffing van btw bij een levering van onroerend goed wordt aangesloten bij het tijdstip van de eerste ingebruikneming. Art.12, lid 2, tweede volzin Btw-richtlijn geeft lidstaten de mogelijkheid de voorwaarden voor het criterium van eerste ingebruikneming nader te bepalen met betrekking tot de verbouwing van gebouwen.
Het tijdstip van eerste ingebruikneming geeft het onderscheid weer tussen nieuwe en oude gebouwen. Dit blijkt uit de toelichting bij het voorstel voor een Zesde richtlijn.[47] Daarin is ook weergegeven dat de eerste ingebruikneming als tijdstip beslissend is wanneer het onroerend goed het productieproces verlaat en in de consumptiesector terecht komt. Op het moment van eerste ingebruikneming is dus de bouw- en handelsfase voorbij.
Een eerste ingebruikneming wordt ook aangemerkt na een verbouwing van een gebouw, indien door die verbouwing een vervaardigd goed is voortgebracht, dit blijkt uit art. 11, lid 3, letter b Wet OB. Omdat het begrip eerste ingebruikneming vooral van belang is voor de kwalificatie van 'nieuw onroerend goed' zal ik dit begrip verder toelichten in hoofdstuk 4.

3.3.4 Erbij behorend terrein

De lidstaten mogen zelf het begrip 'erbij behorend terrein' bepalen. Dit blijkt uit art. 12, lid 2, tweede volzin Btw-richtlijn. Als 'erbij behorend terrein' wordt volgens art. 11, lid 3, letter c Wet OB beschouwd ieder terrein dat naar maatschappelijke opvattingen behoort bij, dan wel dienstbaar is aan het gebouw. Uit de MvT[48] blijkt dat het leveringscontract meestal wel een indicatie zal vormen. Hetgeen samen wordt geleverd, zal veelal ook bij elkaar horen. Als voorbeeld wordt in de MvT genoemd, een levering van een huis met bijbehorende tuin.

Van Hilten en Van Kesteren[49] noemen het verwonderlijk dat de Btw-richtlijn de invulling van het begrip 'erbij behorend terrein' aan de lidstaten overlaat terwijl het HvJ vindt dat dit begrip een unierechtelijk begrip is. Daarbij wordt verwezen naar het arrest Breitsohl[50] waarin het HvJ oordeelde dat het begrip levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het erbij behorend terrein niet kan worden gedefinieerd op basis van het in het hoofdgeding toepasselijke nationaal recht. Gelet op het doel van de Zesde richtlijn, namelijk de btw-grondslag eenvormig en overeenkomstig gemeenschapsregels te bepalen, moeten de begrippen unierechtelijk worden uitgelegd. Dit begrip van een levering van een gebouw of een gedeelte ervan en het erbij behorende terrein, dat mede dient tot vaststelling van de personen die door de lidstaten krachtens art. 4, lid 3, letter a Zesde richtlijn als belastingplichtigen kunnen worden beschouwd, moet dus in alle lidstaten eenvormig worden uitgelegd. Van Hilten en Van Kesteren trekken hieruit de conclusie dat het HvJ hiermee bedoelt dat het begrip 'erbij behorend terrein' een unierechtelijk begrip is. Volgens de aantekening bij het arrest van het HvJ[51] hebben de lidstaten wel de bevoegdheid om het 'erbij behorend terrein' te bepalen, maar is deze bevoegdheid slechts marginaal. De eenvormige uitleg van het leveringsbegrip moet daarbij in acht

---

[47] P.B. nr. C 139 van 12 november 1974, blz. 15.
[48] *Kamerstukken II*, 1995-1996, 24 703, nr. 3 (MvT), blz. 5.
[49] M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer: Deventer 2010, blz. 281.
[50] HvJ 8 juni 2000, nr. C-400/98 (Breitsohl), *V-N* 2000/43.17, r.o. 48.
[51] Redactie V-N, aantekening bij HvJ 8 juni 2000, nr. C-400/98 (Breitsohl), *V-N* 2000/43.17.

worden genomen. Art. 12 Btw-richtlijn ziet er op om sommige personen als belastingplichtige aan te merken die een nieuw onroerend goed leveren. Zodoende zijn lidstaten vrij het begrip 'erbij behorend terrein' in te vullen, maar daarbij moet wel het doel van de bepaling in ogenschouw worden genomen.

Volledigheidshalve gaat het bij een 'erbij behorend terrein' om een terrein dat op zichzelf niet kwalificeert als een 'gebouw' als bedoeld in de btw en ook niet als een bouwterrein. Staat het 'erbij behorend terrein' wel op zichzelf, dan moet voor dit terrein afzonderlijk worden beoordeeld of sprake is van een gebouw of een bouwterrein. Een voorbeeld van een terrein dat op het eerste gezicht een 'erbij behorend terrein' lijkt, maar wat voldoende zelfstandigheid bezit zodat het zelf kwalificeert als gebouw, is een parkeerterrein bij een kantoorgebouw. Omdat het parkeerterrein op zichzelf als een gebouw kwalificeert, is het geen 'erbij behorend terrein'.[52] In dit voorbeeld is het dus van belang te weten of het onroerend goed, in dit geval het parkeerterrein, zelfstandigheid bezit. Bij de bepaling van zelfstandigheid van onroerende goederen geldt in ieder geval dat fysiek gescheiden onroerende goederen in beginsel als afzonderlijke goederen in aanmerking worden genomen. Als deze goederen zich niet lenen voor zelfstandig gebruik wordt het geheel aangemerkt als één onroerend goed.[53] Onder fysiek gescheiden wordt verstaan dat het onroerend goed voldoende fysiek is afgescheiden van het andere onroerende goed om te worden aangemerkt als zelfstandig te gebruiken.[54]

3.3.5 Tweejaarstermijn

Naast het tijdstip van eerste ingebruikneming mogen lidstaten ook een ander criterium toepassen zoals blijkt uit art. 12, lid 2, laatste volzin Btw-richtlijn. Lidstaten kunnen het tijdvak nemen dat verloopt tussen de datum van voltooiing van het gebouw en die van eerste levering, mits dit tijdvak niet langer duurt dan vijf jaar. Of de lidstaten mogen het tijdvak toepassen tussen de datum van eerste ingebruikneming en die van de daaropvolgende levering, mits dit tijdvak niet langer dan twee jaar duurt.
In art. 11, lid 1, letter a, sub 1° Wet OB heeft Nederland gekozen om het tijdvak van de belaste levering van onroerend goed uit te breiden tot twee jaar na het tijdstip van eerste ingebruikneming. De reden dat de Nederlandse wetgever[55] heeft gekozen om het tijdvak met twee jaar te verlengen is gelegen in het bezwaar dat verbonden is aan een onbeperkte vrijstelling voor de levering van een gebouw na het tijdstip van eerste ingebruikneming. Dit bezwaar houdt in dat de bouwer een te leveren gebouw eerst kortstondig zelf in gebruik kan nemen om zo belasting te ontgaan. In voornoemd geval hoeft de bouwer slechts het bedrag van de op het gebouw drukkende voorbelasting naar tijdsgelang terug te betalen op basis van de herzieningsregeling neergelegd in art.13 en 13a Uitv.besch. Heffing van btw over de voortbrengingskosten (een voorbeeld hiervan zijn de loonkosten) blijft op deze manier achterwege. Omdat de wetgever dit onwenselijk acht, is het belaste tijdvak voor de levering van onroerend goed in Nederland uitgebreid tot twee jaar na het tijdstip van eerste ingebruikneming.
De tweejaarstermijn vindt plaats na de zogenaamde bouw- en handelsfase. Zodoende wordt in Nederland ook een stukje van de gebruiksfase belast. Dit is niet in overeenstemming met de ratio achter het belasten van nieuw onroerend goed in de btw. Volgens de ratio worden namelijk alleen onroerende

[52] M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer: Deventer 2010, blz. 282.
[53] HR 14 oktober 2005, nr. 41 015, *BNB* 2006/65 & HR 25 april 2008, nr. 41 798, *BNB* 2008/181.
[54] Besluit van 14 juli 2009, nr. CPP2008/137M, *V-N* 2009/39.23, onderdeel 3.2.1.
[55] *Kamerstukken II,* 1977-1978, 14 887, nr. 3 (MvT), blz. 20.

goederen die zich in de productie- en distributiefase bevinden belast met btw. De tweejaarstermijn is echter gebaseerd op een bevoegdheid in de Btw-richtlijn waardoor deze tweejaarstermijn niet in strijd met het recht is, slechts in strijd met de ratio.

3.4 Tussenconclusie

De wettelijke regeling met betrekking tot onroerend goed houdt in dat de bouw- en handelsfase van onroerend goed wordt belast met btw. Dit is vormgegeven door de levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het erbij behorend terrein vóór het tijdstip van eerste ingebruikneming, alsmede de levering van een bouwterrein, met btw te belasten. In de Wet OB is ervoor gekozen ook de levering te belasten die plaatsvindt in het tijdvak tussen eerste ingebruikneming en twee jaar na deze ingebruikneming. Vindt de levering van een gebouw of een gedeelte hiervan en het erbij behorend terrein op een later tijdstip plaats, dan is de vrijstelling van art.11, lid 1, letter a Wet OB van toepassing. De ratio hierachter is dat onroerend goed gedurende zijn levensduur vaak wisselt van eigenaar, en dan ook tussen de ondernemingssfeer en de particuliere sfeer. Om cumulatie van btw te voorkomen is het uitgangspunt een vrijstelling van btw voor de levering van onroerend goed.
Om de gevallen te bepalen die onder de btw-belaste levering van onroerend goed vallen zijn de begrippen onroerend goed, gebouw, de eerste ingebruikneming, het erbij behorend terrein en de tweejaarstermijn besproken. Nu het begrip ‘onroerend goed’ is opgehelderd en de vrijstelling voor onroerend goed is besproken kan in het volgende hoofdstuk onderzocht worden wanneer onroerend goed kwalificeert als ‘nieuw’.

Hoofdstuk 4: De kwalificatie 'nieuw' van onroerend goed in de btw

4.1 Inleiding

De levering van nieuw onroerend goed wordt belast met btw. De heffing van btw is dus gekoppeld aan de kwalificatie 'nieuw' van onroerend goed. Onroerend goed is 'nieuw' zolang het zich in de bouw- en handelsfase bevindt. Indien de eerste ingebruikneming plaats heeft gevonden, kwalificeert het onroerend goed niet meer als nieuw. Daarom zal ik eerst onderzoeken wat er onder het criterium eerste ingebruikneming moet worden verstaan. Het komt tegenwoordig vaak voor dat een pand niet geheel in gebruik wordt genomen, er doet zich dan een situatie voor van (tijdelijke) leegstand. De vraag doet zich voor of het leegstaande gedeelte dan nog kwalificeert als 'nieuw'. Hierbij zijn twee theorieën van belang, namelijk de complextheorie en de unittheorie. Deze zal ik dan ook beide bespreken. Daarbij komen de aftrek van voorbelasting en de herzieningstermijn aan de orde.

4.2 Eerste ingebruikneming

Het begrip 'eerste ingebruikneming' wordt gebruikt om onroerend goed aan te merken als nieuw onroerend goed. Dit blijkt uit art. 135, lid 1, letter j juncto art. 12, lid 1, letter a Btw-richtlijn waar de levering van nieuw onroerend goed wordt belast met btw. Uit deze wetsartikelen blijkt dat de levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het bijbehorende terrein vóór de eerste ingebruikneming belast is met btw. Onder nieuw onroerend goed wordt dus verstaan de levering van onroerend goed vóór de eerste ingebruikneming. Uit de toelichting bij het voorstel voor een Zesde richtlijn[56] blijkt dat het criterium van de eerste ingebruikneming wordt gebruikt om nieuwe onroerende goederen van oude onroerende goederen te onderscheiden. De gehele productie- en distributiesector van nieuwe onroerende goederen moet aan btw worden onderworpen, ongeacht de hoedanigheid van de verkoper. Met de eerste ingebruikneming wordt het tijdstip bedoeld waarop het onroerend goed het productieproces verlaat en in de consumptiesector terecht komt, hiermee wordt het gebruik van het onroerend goed door de eigenaar daarvan of een huurder bedoeld. Uit deze toelichting wordt niet duidelijk wat onder eerste ingebruikneming moet worden verstaan.[57] Dit begrip wordt ook niet opgehelderd in de arresten van het Hof van Justitie. In de literatuur wordt voorgesteld om prejudiciële vragen te stellen met betrekking tot de eerste ingebruikneming.[58] Voor de uitleg van het begrip 'eerste ingebruikneming' moet dus gekeken worden hoe dit op nationaal niveau wordt uitgelegd. Hierbij zijn de parlementaire geschiedenis en de rechtspraak bepalend.

In art. 11, lid 1, letter a, sub 1° Wet OB is gebruik gemaakt van de bevoegdheid om de kwalificatie van nieuw onroerend goed uit te breiden tot uiterlijk twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikneming. Deze bevoegdheid wordt gegeven in art. 12, lid 2, derde volzin Btw-richtlijn. De reden dat Nederland heeft gekozen voor deze tweejaarstermijn is besproken in paragraaf 3.3.5. In Nederland wordt zodoende de levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het er bijbehorend terrein vóór, op of uiterlijk twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikneming belast met btw. Naast de

[56] P.B. nr. C 139 van 12 november 1974, blz. 15.

[57] B.G. van Zadelhoff, *Onroerende goederen en belasting over de toegevoegde waarde*, FED: Deventer 1992, blz. 246.

[58] M.D.C. Gomes Vale Viga, 'Een bouwterrein gebruik je door te bouwen', *WFR* 2011/867 en B.G. van Zadelhoff, *Onroerende goederen en belasting over de toegevoegde waarde*, FED: Deventer 1992, blz. 253.

bedoelde belaste bouw- en handelsfase wordt in Nederland dus ook een stukje van de gebruiksfase belast.[59] Dit is tegen de ratio van de btw-belaste levering van nieuw onroerend goed in.
Art. 12, lid 2, tweede volzin Btw-richtlijn biedt de mogelijkheid aan lidstaten om de voorwaarden te bepalen voor het criterium van eerste ingebruikneming op de verbouwing van gebouwen. In de Wet OB is hier toepassing aan gegeven in art. 11, lid 3. Dit artikel bepaalt dat er sprake is van een eerste ingebruikneming na de verbouwing van een onroerend goed, indien door de verbouwing een vervaardigd goed is voortgebracht. Een vervaardigd goed valt dus ook onder het begrip 'nieuw onroerend goed' in de btw. Wat onder een vervaardigd goed moet worden verstaan, zal ik in hoofdstuk 5 bespreken.

4.2.1 Waarvoor is het tijdstip van eerste ingebruikneming nog meer van belang?
Het tijdstip van eerste ingebruikneming is in de Wet OB niet alleen van belang voor de levering van nieuw onroerend goed, maar ook voor de levering van art. 3, lid 3, letter b Wet OB. Als levering onder bezwarende titel wordt aangemerkt het door een ondernemer voor bedrijfsdoeleinden bestemmen van in het eigen bedrijf vervaardigde goederen in de gevallen waarin, indien de goederen van een ondernemer zouden zijn betrokken, hij geen recht zou hebben op volledige aftrek van de op die goederen drukkende belasting. Art. 3, lid 9, Wet OB bepaalt dat met in het eigen bedrijf vervaardigde goederen worden gelijkgesteld goederen welke in opdracht zijn vervaardigd onder terbeschikkingstelling van stoffen, waaronder grond is begrepen. In art. 8, lid 3, Wet OB wordt de maatstaf van heffing berekend op het tijdstip waarop de handeling wordt uitgevoerd, indien er sprake is van een handeling als bedoeld in art. 3, lid 3, Wet OB. Deze levering, die een integratielevering wordt genoemd, vindt plaats op het tijdstip van eerste ingebruikneming.[60] Dat de integratielevering plaatsvindt op het tijdstip van de eerste ingebruikneming kan ook worden afgeleid uit het arrest van de Hoge Raad van 12 september 2008,[61] waarin de integratielevering aansluit bij het tijdstip van eerste ingebruikname.
De integratielevering van art. 3, lid 3, letter b juncto art. 3, lid 9, Wet OB heeft tot gevolg dat er btw verschuldigd is over de voortbrengingskosten van het nieuwe onroerend goed. De integratielevering is in de wet opgenomen om concurrentieverstoringen te voorkomen. Het zelf vervaardigen van goederen of het onder terbeschikkingstelling van stoffen laten vervaardigen van goederen mag, met betrekking tot de btw, niet aantrekkelijker zijn dan het kopen van die goederen bij een derde.[62] Door de integratielevering komt de eigenaar van een onroerend goed in een vergelijkbare positie met belastingplichtigen die hetzelfde goed van een derde zouden betrekken. De integratielevering vindt alleen plaats als de eigenaar van het onroerend goed dat goed bestemt voor activiteiten waarvoor geen recht op aftrek van voorbelasting bestaat, zoals de vrijgestelde verhuur van onroerend goed.[63]

Het tijdstip van eerste ingebruikneming speelt ook een rol bij de optie voor belaste verhuur. De optie voor belaste verhuur is geregeld in art. 11, lid 1, letter b, sub 5° Wet OB. De verhuurder en huurder

---

[59] D.B. Bijl, *Omzetbelasting en onroerend goed*, FED: Deventer 1997, blz. 38.
[60] J.H. Germann e.a., *Overdrachtbelasting en omzetbelasting in de vastgoedsector,* Kluwer: Deventer 2008, blz. I.1-71.
[61] HR 12 september 2008, nr. 43 011, *BNB* 2009/188, r.o. 4.1.
[62] J.A.M. Leijten & G.J. van Norden, 'Btw-aspecten van leegstand van vastgoed', *WPNR* 2010/6861, blz. 773.
[63] R.N.G. van der Paardt, 'De integratieheffing, integraal van toepassing?', *WFR* 2009/1338.

kunnen kiezen voor een verhuur van het onroerend goed die belast is met btw, mits voor het gebruik van het onroerend goed een volledig of nagenoeg volledig recht op aftrek van voorbelasting bestaat. Er moet wel voldaan zijn aan de regels van art. 6 en art. 6a Uitv.besch. Art. 6, lid 5, Uitv.besch. vereist dat het onroerend goed in gebruik is genomen door de afnemer. Voor deze ingebruikname is het begrip 'eerste ingebruikneming' van belang. Dit blijkt onder meer uit het arrest van de Hoge Raad van 23 september 2011[64] waarin is bepaald dat het gebruik van de huurder al aanvangt wanneer de huurder in of aan het pand feitelijk handelingen verricht of laat verrichten met het oog op het verrichten van handelingen waarvoor volledig of nagenoeg volledig recht op aftrek van voorbelasting bestaat.

Daarnaast is het tijdstip van eerste ingebruikneming van belang wanneer de herzieningstermijn als bedoeld in art. 13 en 13a Uitv.besch. met betrekking tot onroerende goederen begint te lopen. Art. 13, lid 2, Uitv.besch bepaalt dat de herziening met betrekking tot onroerende goederen geschiedt en elk van de negen boekjaren, volgende op dat waarin de ondernemer het goed is gaan gebruiken. Het gaan gebruiken uit art. 13 Uitv.besch. valt samen met het voor bedrijfsdoeleinden bestemmen van de integratielevering.[65] Zoals hiervoor al is gebleken, is dit het tijdstip van eerste ingebruikneming.

4.2.2 Wat moet worden verstaan onder eerste ingebruikneming?

In de Wet OB is de belaste levering van nieuw onroerend goed, 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. Uit de Memorie van Antwoord[66] blijkt dat het begrip 'eerste ingebruikneming' van de Zesde richtlijn in Nederland niet onbekend is. De wetgever geeft aan dat met betrekking tot de vraag of een onroerend goed in gebruik is genomen reeds praktijk en jurisprudentie bestaat. Als uitgangspunt wordt aangesloten bij de jurisprudentie met betrekking tot het begrip 'goederen die bij de ondernemer reeds als bedrijfsmiddel in gebruik zijn geweest'. Uit die jurisprudentie blijkt dat rekening moet worden gehouden met zowel de bestemming als het feitelijk gebruik van het goed. Een min of meer incidenteel gebruik, anders dan de bestemming van het onroerend goed, wordt niet beschouwd als een eerste ingebruikneming.[67] De Hoge Raad oordeelt in dit arrest dat het voor korte tijd opslaan van materiaal, voor de verbouwing van het pand, de bestemming van het pand niet wijzigt waardoor het pand niet als bedrijfsmiddel in gebruik is genomen.

De eerste ingebruikneming vindt dus plaats als het onroerend goed feitelijk en overeenkomstig de bestemming in gebruik wordt genomen. Indien de eigenaar zelf het nieuwe onroerend goed betrekt, zal het tijdstip van eerste ingebruikneming gemakkelijk zijn vast te stellen. Dit is anders bij beleggingspanden. Bij deze onroerende goederen is het voor de eigenaar moeilijk te bepalen wanneer een huurder het onroerend goed overeenkomstig de bestemming betrekt. Hierbij is de ingangsdatum van de huurovereenkomst niet bepalend. Het gaat bij de eerste ingebruikneming immers om de

[64] HR 23 september 2011, nr. 09/01 909, *BNB* 2011/293.
[65] R.A. Wolf, commentaar bij HR 7 oktober 2011, nr. 09/02214, *NTFR* 2011/2332.
[66] *Kamerstukken II*, 1977-1978, 14 887, nr. 5 (MvA), blz. 20 en 21.
[67] HR 24 december 1975, nr. 17 794, *BNB* 1976/41.

feitelijke ingebruikneming door de huurder.[68] Het tijdstip van eerste ingebruikneming is in ieder geval niet de dag van levering. Wel kan als eerste ingebruikneming worden aangemerkt de dag van verhuizing, of de dag die door de huurder in zijn verhuisbericht wordt vermeldt. Om discussie over de eerste ingebruikneming te voorkomen kan de datum ook door de notaris worden vastgelegd.[69]
Dat het onroerend goed daadwerkelijk in gebruik moet zijn genomen, blijkt onder meer uit de uitspraak van de Hoge Raad van 4 oktober 1989.[70] In dit arrest oordeelt de Hoge Raad dat er sprake is van een ingebruikneming als bedoeld in art. 11, lid 1, letter a, sub 1° Wet OB indien een bruiklener op grond van een zogenaamde bewakingsovereenkomst een woning metterwoon betrekt. Dit duidt op een feitelijke ingebruikneming, de enkele beschikbaarstelling of beschikbaarheid van het onroerend goed is onvoldoende om van een eerste ingebruikneming te spreken. De ingang van een huurovereenkomst is dus kennelijk onvoldoende.[71] In het arrest van de Hoge Raad[72] ging het om woningen die moeilijk te verkopen waren, waardoor een aantal woningen in bruikleen werd gegeven op grond van bewakingsovereenkomsten. In dit geval was sprake van de feitelijke ingebruikneming waardoor het onroerend goed voor het eerst in gebruik was genomen. Uit het arrest van Hof Amsterdam[73] kan worden afgeleid dat de ingebruikneming heeft plaatsgevonden als de eigenaar van het onroerend goed een vergoeding ontvangt van het bewakingsbedrijf omdat dan gesproken kan worden van de verhuur van onroerend goed.[74] Dit is ook in overeenstemming met de ratio achter het belasten van de levering van nieuw onroerend goed in de btw omdat het onroerend goed zich dan in de consumptiesector bevindt. Het onroerend goed wordt namelijk gebruikt door een huurder.

De Staatssecretaris van Financiën[75] vindt het sluiten van een bewakingsovereenkomst, om het kraken van een nieuw pand tegen te gaan, geen eerste ingebruikneming van het onroerend goed. Er kan volgens de Staatssecretaris geen sprake zijn van een eerste ingebruikneming, omdat het tijdelijke karakter van de bewakingsovereenkomst het duurzaam gebruik van het onroerend goed in de weg staat. De Staatssecretaris is deze mening toegedaan, omdat volgens hem de objectieve bestemming van het onroerend goed niet wijzigt door het aangaan van een bewakingsovereenkomst. Omdat er geen gebruik heeft plaatsgevonden conform de bestemming, is er geen sprake van eerste ingebruikneming. Het is volgens de Staatssecretaris wel mogelijk dat de objectieve bestemming van onroerende goederen wijzigt. Er is sprake van een bestemmingswijziging als het onroerend goed duurzaam wordt gebruikt voor andere doeleinden dan de objectieve bestemming. Het aangaan van een bewakingsovereenkomst is gezien het tijdelijke karakter niet aan te merken als een verandering van de objectieve bestemming. Hierdoor is het onroerend goed niet in gebruik genomen. De Staatssecretaris[76] geeft als voorbeeld

---

[68] J.H. Germann e.a., *Overdrachtsbelasting en omzetbelasting in de vastgoedsector*, Kluwer: Deventer 2008, blz. I.1-64.
[69] M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer: Deventer 2010, blz. 284.
[70] HR 4 oktober 1989, nr. 25 684, *BNB* 1989/320.
[71] D.B. Bijl, 'Eerste ingebruikneming van een onroerend goed', *WFR* 1990/483.
[72] HR 4 oktober 1989, nr. 25 684, *BNB* 1989/320.
[73] Hof Amsterdam 21 mei 2007, nr. 06/00240, *V-N* 2007/53.22.
[74] R.N.G. van der Paardt, 'Leegstand en kraken van onroerende zaken; gevolgen voor de heffing van btw en overdrachtsbelasting', *Bouwrecht* 2010/184.
[75] Besluit van 14 juli 2009, nr. CPP2008/137M, *V-N* 2009/39.23, onderdeel 3.3.
[76] Besluit van 14 juli 2009, nr. CPP2008/137M, *V-N* 2009/39.23, onderdeel. 3.3.

wanneer wel sprake is van een wijziging van de objectieve bestemming, een onroerend goed, met als bestemming een beleggingspand, dat wordt gekraakt voor woondoeleinden. Indien de eigenaar van het beleggingspand geen (juridische) stappen onderneemt om de kraaksituatie te beëindigen, dan is de objectieve bestemming van het onroerend goed gewijzigd. Dit heeft tot gevolg dat de eerste ingebruikneming heeft plaatsgevonden. Onderneemt de eigenaar daarentegen wel (juridische) stappen om de kraaksituatie te eindigen, dan is de objectieve bestemming niet gewijzigd en is het onroerend goed nog niet in gebruik genomen.
Het beleid van de Staatssecretaris is dus niet in overeenstemming met de jurisprudentie. De Staatssecretaris hanteert het criterium of de eigenaar van het onroerend goed actie onderneemt, om te bepalen of er sprake is van een bestemmingswijziging. Indien er een bestemmingswijziging heeft plaatsgevonden, is het onroerend goed dus in gebruik genomen. Van der Paardt[77] vindt dit criterium van het ondernemen van (juridische) stappen uiterst merkwaardig, echter de regeling van de Staatssecretaris levert wel een bruikbaar criterium op voor de praktijk.

De eerste ingebruikneming vindt plaats indien het onroerend goed feitelijk voor het eerst en op duurzame wijze wordt gebruikt, in overeenstemming met de objectieve bestemming van het onroerend goed. Mijns inziens ligt de nadruk op het feitelijk gebruik in overeenstemming met de objectieve bestemming. Er moet gekeken worden naar wat naar buiten toe kenbaar is. Stel, een pand is bestemd voor de verhuur, maar om krakers tegen te gaan wordt een bewakingsovereenkomst gesloten, waarbij de ruimte ter beschikking wordt gesteld aan een bewakingsbedrijf. In deze situatie heeft er naar mijn mening een eerste ingebruikneming plaatsgevonden. Zeker omdat het onroerend goed is bestemd voor verhuur, maakt het voor de objectieve bestemming niet uit door wie het onroerend goed wordt gehuurd. In deze situatie wordt het pand, naar objectieve maatstaven, feitelijk gebruikt conform de bestemming, namelijk verhuur.
Of het gebruik van het onroerend goed overeenstemt met het beoogde gebruik van de eigenaar doet daar niet aan af. Dit blijkt naar mijn mening onder meer uit het arrest van de Hoge Raad van 23 september 2011.[78] In dit arrest geeft de Hoge Raad aan dat de eerste ingebruikneming plaats heeft gevonden indien er feitelijke handelingen zijn verricht aan het pand in overeenstemming met de objectieve bestemming. Het ging om een pand dat door de eigenaar werd verhuurd aan een huurder, die voornemens was het pand als 'business centre' in units te (onder)verhuren. De huurder en eigenaar hebben geopteerd voor btw-belaste verhuur als bedoeld in art. 11, lid 1, letter b, sub 5° Wet OB. De huurder heeft in het pand een informatiebalie ingericht waar een medewerker gegadigden voor de huur van een of meer units kon ontvangen. De huurovereenkomst tussen de eigenaar en de huurder is beëindigd zonder dat er (onder)verhuurovereenkomsten zijn gesloten.[79] De eerste ingebruikneming heeft volgens de Hoge Raad plaatsgevonden zodra de huurder in of aan het pand feitelijk handelingen verricht of laat verrichten met het oog op het verrichten van handelingen waarvoor volledig of nagenoeg volledig recht op aftrek van voorbelasting op de voet van art. 15 Wet OB bestaat. Met deze laatste handelingen wordt in voorkomend geval de btw-belaste verhuur van art. 11, lid 1, letter b, sub 5° Wet

[77] R.N.G. van der Paardt, 'Leegstand en kraken van onroerende zaken; gevolgen voor de heffing van btw en overdrachtsbelasting', *Bouwrecht* 2010/184.
[78] HR 23 september 2011, nr. 09/01909, *BNB* 2011/293.
[79] HR 23 september 2011, nr. 09/01909, *BNB* 2011/293, r.o. 3.1.

OB bedoeld.[80] Dat het uiteindelijk niet tot daadwerkelijke (onder)verhuur heeft geleid doet het recht op aftrek van voorbelasting niet vervallen.[81]
De Hoge Raad komt in voorgaande zaak tot het oordeel dat, door het verrichten van feitelijke handelingen met het oog op de bestemming van het pand, de eerste ingebruikneming plaats heeft gevonden. Dit gebruik van de huurder van het onroerend goed wijst erop dat het onroerend goed zich niet meer in het productie- en distributieproces bevindt, waardoor het onroerend goed zich niet meer in de btw-belaste fase bevindt. Hieruit kan worden afgeleid dat het voor de eerste ingebruikneming van belang is of het onroerend goed feitelijk wordt gebruikt met het oog op btw-belaste handelingen.

4.2.3 Ingebruikneming van het essentiële gedeelte

De eerste ingebruikneming van onroerend goed heeft pas plaatsgevonden indien het essentiële gedeelte van het onroerend goed in gebruik is genomen. Dit blijkt onder meer uit de uitspraak van Hof 's-Hertogenbosch van 12 oktober 1988.[82] In deze zaak ging het om een overdekte scheepshelling die als onroerend goed was aangemerkt. Daarbij werd een hal geleverd met daarin een scheepshelling en een vlak gedeelte waar zich onder andere een kantoor en kantine bevonden. Bij een dergelijk onroerend goed moet de scheepshelling als essentieel gedeelte worden gezien, omdat zonder de aanwezigheid van de scheepshelling niet gezegd kan worden dat de hal bedrijfsklaar is. Als eerste ingebruikneming moet worden aangemerkt het tijdstip waarop die scheepshelling en het deel van de hal waarin die helling is gelegen in gebruik wordt genomen. Het in gebruik nemen van een kleiner deel van de hal als kantoor, kantine en bouwplaats voor kleine jachten kan niet als een eerste ingebruikneming in de zin van art. 11, lid 1, letter a, sub 1° Wet OB worden aangemerkt. Dit omdat het niet gaat om een gebruik overeenkomstig de bestemming van het onroerend goed, het functioneren als overdekte scheepshelling. Dat als criterium voor de eerste ingebruikneming het essentiële deel van een onroerend goed in gebruik moet zijn genomen is volgens Van Zadelhoff[83] een nadeel. Omdat het niet altijd duidelijk zal zijn welk gedeelte van een onroerend goed het essentiële gedeelte is. Bijl[84] ziet dit nadeel ook, maar lost dit als volgt op. Verschillende woningen in een flatgebouw worden gefaseerd in gebruik genomen. Hoewel het flatgebouw als één onroerend goed is aan te merken, is een behandeling per woning redelijk. In een dergelijk geval is het namelijk bezwaarlijk om een essentieel onderdeel van het gebouw aan te merken.
Volgens de Staatssecretaris[85] vindt de eerste ingebruikneming plaats indien een deel van het onroerend goed voor het eerst conform de objectieve bestemming duurzaam in gebruik wordt genomen. De Staatssecretaris spreekt niet over een essentieel gedeelte dat in gebruik moet zijn genomen. Maar de eerste ingebruikneming vindt plaats indien een deel van het onroerend goed conform de objectieve bestemming duurzaam in gebruik wordt genomen.

De jurisprudentie waaruit blijkt dat er sprake moet zijn van de ingebruikneming van het essentiële deel van het onroerend goed is mogelijk achterhaald. Met betrekking tot de integratielevering van art. 3, lid 3,

---

[80] HR 23 september 2011, nr. 09/01909, *BNB* 2011/293, r.o. 4.3.
[81] HvJ 15 januari 1998, zaak C-37/95 (Ghent Coal Terminal N.V.), *V-N* 1998/29.14.
[82] Hof 's-Hertogenbosch 12 oktober 1988, nr. 3847/1987, *FED* 1989/268.
[83] B.G. van Zadelhoff, *Onroerende goederen en belasting over de toegevoegde waarde,* FED: Deventer 1992, blz. 252.
[84] D.B. Bijl, 'Eerste ingebruikneming van een onroerend goed', *WFR* 1990/483.
[85] Besluit van 14 juli 2009, nr. CPP2008/137M, *V-N* 2009/39.23, onderdeel 3.3.

letter b juncto art. 3, lid 9, Wet OB wordt niet gesproken van een essentieel gedeelte dat in gebruik wordt genomen. Uit het arrest van de Hoge Raad van 12 september 2008[86] lijkt de integratielevering aan te sluiten bij het tijdstip van eerste ingebruikneming van een gedeelte van het gehele complex. Voor de integratielevering is sprake van bestemmen van het onroerend goed bij ingebruikneming van het eerste gedeelte.[87] Ook met betrekking tot de btw-belaste verhuur, als bedoeld in art. 11, lid 1, letter b, sub 5° Wet OB, wordt niet de eis gesteld dat het essentiële gedeelte in gebruik moet zijn genomen. Uit het arrest van de Hoge Raad van 23 september 2011[88] blijkt dat het enkele inrichten van een informatiebalie in een pand waar klanten kunnen worden ontvangen wordt aangemerkt als ingebruikneming voor de toepassing van art. 6 Uitv.besch. Dit kan zeker niet worden aangemerkt als de ingebruikneming van het essentiële gedeelte.

Nu is de vraag of het begrip 'eerste ingebruikneming' voor de verschillende artikelen anders moet worden uitgelegd, of dat slechts één begrip 'eerste ingebruikneming' bestaat. De uitspraak van de Hoge Raad van 23 september 2011[89] heeft betrekking op het begrip gebruik in art. 6, lid 5, Uitv.besch. waarin is bepaald dat het onroerend goed in gebruik moet zijn genomen in het jaar dat de verhuur aanvangt. Deze uitspraak is dus in ieder geval relevant voor art. 11, lid 1, letter b, sub 5° Wet OB. Is deze uitleg van het begrip 'eerste ingebruikneming' ook relevant voor art. 11, lid 1, letter a, sub 1° Wet OB? Bijl[90] is van mening dat, conform de wetsgeschiedenis, pas sprake is van eerste ingebruikneming indien het onroerend goed feitelijk overeenkomstig de bestemming van het onroerend goed wordt gebruikt. In de zin van voorgaand arrest is er sprake van gebruik indien een tafel en een paar stoelen worden geplaatst teneinde de makelaar en potentiële kopers in de gelegenheid te stellen met elkaar te overleggen. Dit kan volgens hem geen eerste ingebruikneming opleveren in de zin van art. 11, lid 1, letter a, sub 1° Wet OB. Hierdoor is Bijl van mening dat er een onderscheid bestaat tussen het begrip 'gebruik' in de verschillende wetsartikelen. Daarnaast is er volgens hem zeker een verschil tussen het begrip 'gebruik' en het begrip 'bestemmen' als bedoeld in de integratielevering van art. 3, lid 3, letter b Wet OB. Zeker aangezien het begrip 'gebruik' al op verschillende wijze kan worden uitgelegd.
Hier is Van Doesum[91] het niet mee eens. De wetgever moet consistent met termen en definities omgaan, zeker in een en dezelfde wet.[92] Die consistentie wordt onder meer bereikt door in een regeling geen verschillende termen te hanteren, die eenzelfde betekenis hebben. Nationale termen in de Wet OB moeten richtlijnconform worden uitgelegd, waardoor aan sommige termen in de Wet OB dezelfde betekenis toekomt. In art. 3, lid 3, letter b Wet OB wordt de term 'bestemmen' gebruikt waar eerder 'gebruiken' stond. Aan deze wijziging moet geen betekenis worden toegekend volgens de wetgever.[93] De term 'gebruiken' is dus synoniem aan de term 'bestemmen'. Art. 15, lid 4, Wet OB gebruikt ook de

[86] HR 12 september 2008, nr. 43 011, *V-N* 2008/46.16.
[87] J.H. Germann e.a., *Overdrachtsbelasting en omzetbelasting in de vastgoedsector*, Kluwer: Deventer 2008, blz. IV.9-8.
[88] HR 23 september 2011, nr. 09/01909, *BNB* 2011/293.
[89] HR 23 september 2011, nr. 09/01909, *BNB* 2011/293.
[90] D.B. Bijl, noot bij HR 23 september 2011, nr. 09/01909, *BNB* 2011/293.
[91] A.J. van Doesum, 'Woorden schieten tekort', in M.M. Gabriël & R.H.C. Luja e.a., *De toekomst van de btw*, Kluwer: Deventer 2011, blz. 59.
[92] *Kamerstukken II,* 2000-2001, 27 475, nr. 2, blz. 1.
[93] *Kamerstukken II*, 2006-2007, 30 804, nr. 3 (MvT), blz. 38.

term 'gebruiken'. Deze term moet worden uitgelegd als het 'feitelijk gebruiken'. Zo moet dus ook het bestemmen van art. 3, lid 3, letter b Wet OB worden uitgelegd.[94]
Naar mijn mening moet het begrip 'eerste ingebruikneming' binnen de btw voor alle artikelen hetzelfde worden uitgelegd. De consistentie die de wet moet hebben, wordt mijns inziens miskend indien de 'eerste ingebruikneming' van art. 11, lid 1, letter a, sub 1° Wet OB een andere betekenis toekomt dan de 'eerste ingebruikneming' die van belang is voor de integratielevering van art. 3, lid 3, letter b juncto art. 3, lid 9, Wet OB. Er bestaat dus slecht één begrip 'eerste ingebruikneming' in de btw. Dit heeft tot gevolg dat het arrest van de Hoge Raad van 23 september 2011[95] ook van belang is voor de 'eerste ingebruikneming' als bedoeld in art. 11, lid 1, letter a, sub 1° Wet OB. Dit heeft naar mijn mening tot gevolg dat niet langer het essentiële gedeelte in gebruik moet zijn genomen. Van belang is wel of de eerste ingebruikneming conform de bestemming plaatsvindt. Dat niet langer sprake is van de ingebruikneming van het essentiële gedeelte van het onroerend goed past ook binnen de ratio achter het belasten van de levering van nieuw onroerend goed in de btw. Uit de toelichting bij het voorstel voor een Zesde richtlijn blijkt dat het onroerend goed zich niet meer in de btw-belaste fase bevindt wanneer het goed wordt gebruikt door de eigenaar daarvan, of door een huurder.[96] De eerste ingebruikneming kan dus plaats hebben gevonden indien de huurder het onroerend goed gebruikt, hiervoor is niet van belang dat de huurder daadwerkelijk het gehele onroerend goed gebruikt. Na deze eerste ingebruikneming bevindt het onroerend goed zich niet meer in het productie- en distributieproces wat belast moet worden met btw.

4.3 Complextheorie vs. unittheorie

In de btw is dus sprake van nieuw onroerend goed indien de eerste ingebruikneming nog niet heeft plaatsgevonden. Met betrekking tot gebouwen kan zich de vraag voordoen of er sprake is van één onroerend goed of van meerdere onroerende goederen, waarvoor dus ook verschillende tijdstippen van eerste ingebruikneming gelden. Denk hierbij aan gebouwen met meerdere verdiepingen waarbij de verdiepingen afzonderlijk of gedeeltes daarvan worden verhuurd aan verschillende huurders. Indien een gebouw wordt gekwalificeerd als één onroerend goed wordt er gesproken van de complextheorie. Wordt een gebouw aangemerkt als meerdere zelfstandige onroerende goederen dan is er sprake van de unittheorie.[97]
In art. 14, lid 1 geeft de Btw-richtlijn als definitie van een goed slechts dat er sprake is van een lichamelijke zaak. Uit het arrest Fischer/Brandenstein[98] van het HvJ blijkt dat de functionele zelfstandigheid doorslaggevend is voor het aanmerken van een goed. Een goed moet afzonderlijk in aanmerking worden genomen als het fysiek en economisch zelfstandig te gebruiken is. Daarbij zijn de objectieve kenmerken en eigenschappen bepalend. Er is geen nadere definitie gegeven met betrekking tot onroerend goed of wanneer sprake is van meerdere onroerende goederen. Daarom zal ik deze

---

[94] A.J. van Doesum, 'Woorden schieten tekort', in M.M. Gabriël & R.H.C. Luja e.a., *De toekomst van de btw,* Kluwer: Deventer 2011, blz. 60.
[95] HR 23 september 2011, nr. 09/01909, *BNB* 2011/293.
[96] P.B. nr. C 139 van 12 november 1974, blz. 15.
[97] J.A.M. Leijten & J. van Vollenhoven, 'De complexe unittheorie', *Vastgoed Fiscaal & Civiel* 2009/04, blz. 14.
[98] HvJ 17 mei 2001, nr. C-322/99 (Fischer/Brandenstein), *V-N* 2001/32.21, r.o. 64.

theorieën uitleggen aan de hand van de Nederlandse jurisprudentie, de literatuur en het besluit van de Staatssecretaris.
Bij de ingebruikneming van nieuw onroerend goed[99] komt het regelmatig voor dat niet het hele gebouw in gebruik wordt genomen.[100] Er doet zich dan een situatie voor van (tijdelijke) leegstand. De complextheorie en de unittheorie behandelen de situatie van leegstand verschillend. Dit komt vooral tot uitdrukking bij de aftrek van voorbelasting en de herzieningstermijn. In deze paragraaf zal ik de beide theorieën bespreken met betrekking tot de voornoemde onderwerpen.

4.3.1 Complextheorie

De Hoge Raad hanteert de complextheorie. Dit is voor het eerst duidelijk gebleken in zijn arrest van 12 september 2008.[101] In dit arrest ging het om een kantoorpand bestaande uit een parkeerkelder, faciliteiten op de begane grond (waaronder een restaurant), en vier verdiepingen kantoorruimte. Het pand is opgeleverd in 2001 waarbij de eerste, tweede en derde verdieping per 1 november 2001 met vrijstelling van btw zijn verhuurd. De vierde verdieping is per 1 juli 2002 deels verhuurd met vrijstelling van btw. Het resterende deel is tot na 2004 leeg blijven staan. Hof Amsterdam[102] kwam tot de conclusie dat het pand op 1 november 2001 in zijn geheel is geleverd in de zin van art. 3, lid 3, letter b juncto art. 3, lid 9, Wet OB. Het hof komt tot deze conclusie aangezien de verhuur van de eerste drie verdiepingen met het geheel van de algemene voorzieningen moet worden aangemerkt als het beschikken voor bedrijfsdoeleinden over het pand als geheel. Daaraan doet niet af de omstandigheid dat de kantoorverdiepingen of gedeelten daarvan geschikt zijn of geschikt gemaakt kunnen worden om afzonderlijk te worden verhuurd. Dit oordeel van Hof Amsterdam is in cassatie niet bestreden. De Hoge Raad volgt de redenering van Hof Amsterdam dat het pand in zijn geheel is geleverd voor de integratielevering, dit duidt op de complextheorie.
In geschil was de vraag of recht op aftrek van voorbelasting bestond voor de verschuldigde btw die is toe te rekenen aan het leegstaande deel van het pand. Volgens de Hoge Raad[103] moet een correctie plaatsvinden van de toegepaste aftrek van voorbelasting op grond van art. 15, lid 4, Wet OB. De correctie vindt plaats, omdat per 1 juli 2002 een gedeelte van de vierde verdieping met vrijstelling van btw werd verhuurd. Voor het bepalen van deze correctie verwijst de Hoge Raad de zaak naar Hof 's-Gravenhage.

Hof 's-Gravenhage[104] komt tot de conclusie dat het gedeelte van de vierde verdieping dat met ingang van 1 juli 2002 vrijgesteld van btw werd verhuurd, voor de heffing van btw als afzonderlijk onroerend goed moet worden gezien. Zolang deze verdieping niet wordt gebruikt, bestaat er op grond van art. 15, lid 4, Wet OB recht op aftrek van voorbelasting. Hof 's-Gravenhage hanteert in deze zaak dus in feite de unittheorie, omdat hij het vrijgesteld van btw verhuurde gedeelte van de vierde verdieping aanmerkt als een afzonderlijk onroerend goed.

---

[99] Om verwarring te voorkomen zal ik in de rest van deze paragraaf in plaats van 'nieuw onroerend goed' spreken van een gebouw of een pand.
[100] J.A.M. Leijten & G.J. van Norden, 'Btw-aspecten van leegstand van vastgoed', *WPNR* 2010/6861, blz. 773.
[101] HR 12 september 2008, nr. 43 011, *BNB* 2009/188, r.o. 4.1.
[102] Hof Amsterdam 2 januari 2006, nr. 04/00854, *V-N* 2006/52.1.4, r.o. 5.2.
[103] HR 12 september 2008, nr. 43 011, *BNB* 2009/188, r.o. 5.
[104] Hof 's-Gravenhage 8 mei 2009, nr. BK-08/00360, *V-N* 2009/35.1.4, r.o. 7.2.

De Hoge Raad verwerpt deze unittheorie in zijn arrest van 7 oktober 2011.[105] De Hoge Raad stelt dat Hof 's-Gravenhage ten onrechte de vierde verdieping heeft aangemerkt als afzonderlijk goed. De Hoge Raad is er bij zijn oordeel van 12 september 2008[106] vanuit gegaan dat het pand op 1 november 2001 in zijn geheel is geleverd. Dit heeft tot gevolg dat bij de ingebruikneming van de vierde verdieping op 1 juli 2002, in tegenstelling tot de uitspraak van 12 september 2008, de btw voor de vierde etage in 2001 die bij de ingebruikneming terecht in aftrek is gebracht, moet worden herzien op grond van de herzieningsregeling van art. 13 (en in voorkomend geval art.13a) Uitv.besch in plaats van op grond van art. 15, lid 4, Wet OB.[107]

Ook in het arrest van de Hoge Raad van 21 oktober 2011[108] is de complextheorie van toepassing. Het feitencomplex in deze zaak is als volgt. Op 16 december 2002 wordt een pand in aanbouw gekocht door belanghebbende. Zij bouwt dit pand verder af. De oplevering van het pand vindt plaats op 1 juni 2005. Het pand bestaat uit de begane grond, waar zich gemeenschappelijke voorzieningen bevinden, en 23 verdiepingen. De begane grond heeft onder andere een ontvangsthal, centrale receptie, een gemeenschappelijke parkeergarage, en een centrale lift. De 23 verdiepingen bestaan uit verhuurbare oppervlakten die flexibel zijn in te richten, zonder ingrijpende bouwkundige voorzieningen kan een ruimte eenvoudig groter en kleiner gemaakt worden naar de wens van de huurder. In het huurcontract wordt de gehuurde oppervlakte vastgelegd. In 2005 wordt 57,48% van de totale oppervlakte btw-belast verhuurd, als bedoeld in art. 11, lid 1, letter b, sub 5° Wet OB. Per 1 mei 2006 wordt 4,69% van de totale oppervlakte verhuurd met vrijstelling van btw. In geschil is of met de ingang van de btw-vrije verhuur sprake is van een levering als bedoeld in art. 3, lid 3, letter b, juncto art. 3, lid 9, Wet OB. Hof 's-Hertogenbosch[109] is van oordeel dat het pand als één goed in de zin van art. 3, lid 3, letter b, juncto art. 3, lid 9, Wet OB dient te worden aangemerkt. Er is geen sprake van (vaste) units omdat de huurder een ruimte kan huren van elke gewenste omvang en de ruimte kan zonder ingrijpende bouwkundige voorziening op eenvoudige wijze groter of kleiner worden gemaakt. Bij de eerste verhuur in 2005 heeft zodoende de levering van het gehele pand plaatsgevonden.
De Hoge Raad[110] volgt het oordeel van Hof 's-Hertogenbosch dat sprake is van een pand dat als één goed moet worden aangemerkt. Op het moment dat een gedeelte in gebruik wordt genomen voor het verrichten van belaste prestaties, in dit geval de btw-belaste verhuur, kan de in rekening gebrachte btw ter zake van de oplevering van het pand, geheel in aftrek worden gebracht. Als later blijkt dat een voorheen leegstaand gedeelte van het pand vrijgesteld van btw wordt verhuurd, wordt de in aftrek gebrachte voorbelasting herzien op grond van art. 13 (en in voorkomend geval art. 13a) Uitv.besch.

Bijl[111] kan zich wel vinden in de complextheorie. Hij is van mening dat hetgeen samen wordt geleverd in een transactie, de levering van één onroerend goed vormt voor de btw. Als een aannemer een

[105] HR 7 oktober 2011, nr. 09/02214, *V-N* 2011/51.18, r.o. 5.1.
[106] HR 12 september 2008, nr. 43 011, *BNB* 2009/188.
[107] HR 7 oktober 2011, nr. 09/02214, *V-N* 2011/51.18, r.o. 5.2.
[108] HR 21 oktober 2011, nr. 10/05228, *V-N* 2011/53.16, r.o. 3.3.2.
[109] Hof 's-Hertogenbosch 22 oktober 2010, nr, 09/00108, *V-N* 2010/11.2.3, r.o. 4.3.
[110] HR 21 oktober 2011, nr. 10/05228, *V-N* 2011/53.16, r.o. 3.3.2.
[111] D.B. Bijl, noot bij HR 25 april 2008, nr. 41 798, *BNB* 2008/181.

appartementencomplex oplevert aan een projectontwikkelaar, is er volgens Bijl sprake van de levering van één goed. Dat de projectontwikkelaar vervolgens de appartementen afzonderlijk gaat verhuren doet niet af aan het feit dat het totale appartementencomplex als eenheid is geleverd. De jurisprudentie van het Hof van Justitie staat aan deze mening niet in de weg.[112] De eenheid van onroerend goed kan ook worden bepaald door de bestemming daarvan.[113] Dit blijkt volgens Bijl uit de uitspraak van de HR van 26 april 1989.[114] Het ging in deze zaak om een complex dat in drie fasen was verworven. Het gehele complex werd geschikt gemaakt voor dagrecreatie. Bijl vraagt zich af hoe ver de benadering per complex van onroerende goederen gaat, zeker indien het gaat om de vraag of het onroerend goed is vervaardigd. Als voorbeeld noemt hij een saneringsplan door een gemeente waarbij een oude woonbuurt wordt gesloopt en daarvoor in de plaats wordt een complex nieuwe woningen gebouwd.
Ook Van Zadelhoff[115] is het met de Hoge Raad eens dat de complextheorie moet worden toegepast. Hij komt tot de conclusie dat de verwijzing van de Hoge Raad op 12 september 2008[116] niet inhoudt dat de afzonderlijke etages als afzonderlijke goederen moeten worden aangemerkt. Voor de toepassing van de integratielevering is sprake van één onroerend goed, dan moet ook voor de toepassing van andere artikelen van één onroerend goed worden uitgegaan.

Ik ben van mening dat de complextheorie moet worden gevolgd omdat uit de jurisprudentie van de Hoge Raad blijkt dat de complextheorie moet worden toepast. Dit heeft tot gevolg dat, indien de eerste ingebruikneming conform de bestemming van het onroerend goed heeft plaatsgevonden, het gehele pand is geleverd voor de btw. De eerste ingebruikneming heeft dan ook plaatsgevonden voor de leegstaande gedeelten van het pand, deze gedeelten worden dus geacht ook in gebruik te zijn genomen samen met de rest van het pand. Indien na een periode van leegstand blijkt dat een gedeelte vrijgesteld van btw wordt verhuurd moet herziening plaatsvinden op grond van art. 13 en art. 13a Uitv.besch. De complextheorie houdt dus in dat een pand als één geheel wordt gezien, waarbij sprake is van één eerste ingebruikneming voor het gehele pand.

4.3.2 Unittheorie

In de literatuur wordt vooral gepleit voor de unittheorie. Volgens Leijten en Van Vollenhoven[117] sluit heffing van btw volgens de unittheorie beter aan bij het feitelijk gebruik van het gebouw. Er wordt dan aangesloten bij het gebruik per verdieping of afzonderlijk te gebruiken unit. Als criterium voor het aanmerken van afzonderlijke onroerende goederen voor de heffing van btw zou de mogelijkheid tot zelfstandige exploitatie moeten gelden. De identificatie van zelfstandig te exploiteren delen van het gebouw zou wel problemen op kunnen leveren. Zeker indien de exploitatiemogelijkheden na eenvoudige bouwtechnische wijzigingen kunnen veranderen, zien zij een mogelijk probleem in het aanmerken van zelfstandige onroerende goederen. Zij zien hiervoor als oplossing het aansluiten bij de bedoeling van partijen. Indien partijen bij de overdracht van onroerend goed verschillende delen van

[112] Conclusie A-G De Wit 25 april 2008, nr. 41 798, *BNB* 2008/181.
[113] D.B. Bijl, 'Vervaardiging van onroerend goed in de omzetbelasting: benadering per complex', *WFR* 1989/5887, blz. 1291.
[114] HR 26 april 1989, nr. 25 315, *FED* 1989/386.
[115] B.G. van Zadelhoff, 'Jurisprudentie- en actualiteitenoverzicht 2008', *Vastgoed Fiscaal & Civiel* 2009/01, blz. 2.
[116] HR 12 september 2008, nr. 43 011, *BNB* 2009/188.
[117] J.A.M. Leijten & J. van Vollenhoven, 'De complexe unittheorie', *Vastgoed Fiscaal & Civiel* 2009/04, blz. 14.

een gebouw als afzonderlijk onroerend goed willen onderscheiden, moet de mogelijkheid bestaan dit in een akte op te nemen, of dit vooraf met de inspecteur af te stemmen. Dit laatste komt in de praktijk al regelmatig voor. De conclusie die Leijten en Van Vollenhoven trekken is dat de unittheorie wenselijk is, maar gezien de jurisprudentie en sommige bezwaren wordt een zelfstandig gebouwd onroerend goed (vooralsnog) als één goed voor de heffing van btw aangemerkt.
Uit het arrest Fischer/Brandenstein van het HvJ[118] leidt Van Dongen[119] af dat een verdieping die zelfstandig conform de bestemming te gebruiken is, waarbij de bestemming blijkt uit objectieve kenmerken en eigenschappen, een afzonderlijk onroerend goed vormt. Hieraan doet niet af dat bepaalde voorzieningen worden gedeeld, denk hierbij aan de entree, de receptie en een restaurant. Essentieel voor het aanmerken van een afzonderlijk onroerend goed is wel dat de verdieping of het verhuurde gedeelte beschikt over voorzieningen die noodzakelijk zijn voor zelfstandig gebruik, zoals toiletten en een pantry. Ook moeten de afzonderlijke gedeelten beschikken over een afsluitbare toegang, wil er sprake zijn van een afzonderlijk onroerend goed. De unittheorie houdt volgens Van Dongen dus in dat zelfstandig bruikbare gedeeltes van een gebouw dat juridisch één geheel vormt, voor de btw als meerdere onroerende goederen worden aangemerkt. Dit heeft tot gevolg dat de zelfstandige onroerende goederen voor de btw een eigen bestaan leiden, waardoor het recht op aftrek van voorbelasting, de eerste ingebruikneming en de herzieningstermijn afzonderlijk worden beoordeeld.
Ook Van der Paardt[120] is van mening dat gedeeltes van een gebouw afzonderlijk behandeld moeten worden, zoals bij de unittheorie. Hij is deze mening toegedaan, omdat het gedeelte van een gebouw dat bij een afzonderlijke huurovereenkomst wordt verhuurd, een eigen leven gaat leiden in maatschappelijk en economisch opzicht.
Hof 's-Hertogenbosch ziet geen ruimte voor de toepassing van de unittheorie in zijn uitspraak van 22 oktober 2010.[121] Volgens het hof moet het gebouw in deze zaak als één goed in de zin van art. 3, lid 3, letter b, juncto art. 3, lid 9, Wet OB worden aangemerkt. Het hof komt onder meer tot deze conclusie omdat een huurder een ruimte van het gebouw kan huren van elke gewenste omvang, waarbij de ruimte zonder ingrijpende bouwkundige voorzieningen op eenvoudige wijze groter of kleiner gemaakt kan worden, waardoor geen sprake is van (vaste) units. Wolf[122] kan deze redenering van het hof niet volgen. Uit het feit dat een gedeelte van het gebouw in een aparte huurovereenkomst aan een huurder wordt verhuurd blijkt de economische zelfstandigheid van het gedeelte van het gebouw. Hieraan doet niet af dat het gebouw zonder ingrijpende bouwkundige voorzieningen groter of kleiner kan worden gemaakt. Het is volgens hem niet van belang wat er in de toekomst met de desbetreffende unit kan gebeuren. Wolf maakt daarbij de kanttekening of de Btw-richtlijn wel ruimte biedt voor de unittheorie. Indien een gebouw als één geheel wordt aangekocht of gebouwd, is er sprake van een investeringsgoed als bedoeld in art. 187 Btw-richtlijn. Het zou vreemd zijn als een investeringsgoed ineens uit meerdere investeringsgoederen lijkt te bestaan. Hierdoor zou de complextheorie dan toch de gerechtvaardigde theorie zijn.

---

[118] HvJ 17 mei 2001, nr. C-322/99 (Fischer/Brandenstein), *V-N* 2001/32.21.
[119] A. van Dongen, 'Meer etages: een of meerdere goederen', *NTFR Beschouwingen* 2009/01, blz. 2528.
[120] R.N.G. van der Paardt, 'De integratieheffing, integraal van toepassing?', *WFR* 2009/1338.
[121] Hof 's-Hertogenbosch 22 oktober 2010, nr. 09/00108, *V-N* 2011/11.2.3, r.o. 4.3
[122] R.A. Wolf, commentaar bij Hof 's-Hertogenbosch 22 oktober 2010, nr. 09/00108, *NTFR* 2011/334.

Merkx[123] is van mening dat de heffing van btw op grond van de unittheorie beter aansluit bij het daadwerkelijke gebruik van een gebouw. Indien een verdieping van een gebouw leeg is blijven staan en na verloop van tijd vrijgesteld van btw wordt verhuurd, terwijl die verdieping nooit voor btw-belaste prestaties wordt aangewend, zou er geen recht op aftrek van voorbelasting moeten bestaan. De uitspraak van de Hoge Raad van 21 oktober 2011[124] waarbij de complextheorie wordt gehanteerd heeft tot gevolg dat ook voor de leegstaande verdieping recht op aftrek van voorbelasting bestaat. Indien de verdieping vrijgesteld van btw wordt verhuurd vindt slechts herziening plaats op grond van art. 13 Uitv.besch. Ook met betrekking tot de integratielevering biedt de unittheorie volgens Merkx een meer gerechtvaardigde uitkomst. In het hiervoor aangehaalde arrest van de Hoge Raad is geen sprake van een integratielevering omdat het gebouw in het eerste (boek)jaar btw-belast wordt verhuurd. Pas in een later jaar is sprake van verhuur vrijgesteld van btw. Indien de eerste verhuur van het pand vrijgesteld van btw had plaatsgevonden, en btw-belaste verhuur pas in een later jaar zou plaatsvinden. Dan zou er wel een integratielevering hebben plaatsgevonden, waarbij er geen recht op aftrek van voorbelasting bestond. Dit levert een ongewenste situatie op volgens Merkx, die opgeheven zou worden indien de unittheorie zou worden toegepast. Volgens haar is de unittheorie ook in overeenstemming met de wet. Art. 11, lid 1, letter a, sub 1° Wet OB spreekt namelijk over de levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw. Het aanmerken van een levering van een gedeelte van een gebouw biedt volgens Merkx de mogelijkheid de unittheorie toe te passen.

De Staatssecretaris van Financiën[125] is van mening dat de unittheorie moet worden toegepast met betrekking tot de eerste ingebruikneming van onroerend goed. Indien een onroerend goed voor de btw uit meerdere zelfstandig te gebruiken of te exploiteren gedeelten bestaat, vindt de ingebruikneming gefaseerd plaats per in gebruik genomen zelfstandig deel van het onroerend goed. Er wordt dan gesproken over een deelbaar onroerend goed. Volgens de Staatssecretaris geeft het arrest van de Hoge Raad van 12 september 2008[126] ruimte voor deze uitleg. De Hoge Raad oordeelt in dit arrest dat de in aftrek gebrachte btw moet worden herzien op grond van art. 15, lid 4, Wet OB. Dit artikel bepaalt dat een correctie van de afgetrokken btw plaatsvindt, indien op het tijdstip dat het onroerend goed wordt gebruikt blijkt dat de btw ter zake voor een groter of kleiner gedeelte in aftrek moet worden gebracht. Toepassing van art. 15, lid 4, Wet OB vindt plaats als het goed wordt gebruikt, dit kan alleen indien er nog geen eerste ingebruikneming heeft plaatsgevonden. Daarom vindt de Staatssecretaris dat dit arrest ruimte biedt voor een gefaseerde ingebruikname.
De Staatssecretaris geeft als voorbeeld van een deelbaar onroerend goed een kantoorpand dat bestaat uit meerdere zelfstandige verdiepingen. Dit pand kan per verdieping in gebruik worden genomen. Er is dan sprake van gefaseerde ingebruikname. Een dergelijk kantoorpand heeft vaak gemeenschappelijke ruimtes zoals de entree, een receptie, liften en een kantine. Deze gemeenschappelijke ruimtes worden voor het eerst in gebruik genomen op het moment dat de eerste verdieping of zelfstandig gedeelte voor het eerst duurzaam in gebruik wordt genomen.

---

[123] M.M.W.D. Merkx, commentaar bij HR 21 oktober 2011, nr. 10/05228, *NTFR* 2011/2447.
[124] HR 21 oktober 2011, nr. 10/05228, *V-N* 2011/53.16.
[125] Besluit van 14 juli 2009, nr. CPP2008/137M, *V-N* 2009/39.23, onderdeel. 3.3.
[126] HR 12 september 2008, nr. 43 011, *BNB* 2009/188, r.o. 4.3.

De Staatssecretaris past de unittheorie ook toe om te bepalen of de levering van een gebouw vrijgesteld of belast met btw plaatsvindt. Indien er sprake is van zelfstandigheid van een gedeelte van het onroerend goed moet worden bepaald of dit zelfstandig gedeelte een nieuw onroerend goed betreft. Voor de zelfstandigheid van onroerend goed geldt, dat fysiek gescheiden onroerende zaken in beginsel als afzonderlijke zaken in aanmerking worden genomen, tenzij deze zaken zich niet lenen voor zelfstandig gebruik.[127] Onder fysiek gescheiden wordt volgens de Staatssecretaris verstaan dat het onroerend goed voldoende fysiek is afgescheiden van een ander onroerend goed om te worden aangemerkt als zelfstandig te gebruiken. Onder zelfstandig gebruik moet worden verstaan dat het onroerend goed in economisch opzicht zelfstandig is te gebruiken of te exploiteren. De Staatssecretaris geeft als voorbeeld van zelfstandig te gebruiken onroerende goederen, een gebouw dat bestaat uit twee verdiepingen, waarbij de eerste verdieping als kantoorruimte functioneert en de tweede verdieping wordt als particuliere woning gebruikt. De verschillende verdiepingen worden aangemerkt als zelfstandige onroerende goederen indien de verdiepingen elk een zelfstandige toegang (in- dan wel uitpandig) hebben.[128]

De Staatssecretaris baseert de gefaseerde ingebruikneming van nieuw onroerend goed op het arrest van de Hoge Raad van 12 september 2008.[129] Dit arrest is in paragraaf 4.3.1 nader besproken. Ondanks dat de Hoge Raad in dit arrest het pand als één geheel aanmerkt voor de integratielevering, wordt de zaak verwezen naar Hof ’s-Gravenhage. Dit hof moet bepalen hoe de toegepaste aftrek van voorbelasting, die ziet op de vierde verdieping, moet worden gecorrigeerd op grond van art. 15, lid 4, Wet OB. Art. 15, lid 4, Wet OB vindt alleen toepassing indien het onroerend goed nog niet in gebruik is genomen. Naast de Staatssecretaris leest ook Van Kesteren[130] hierin dat de vierde (leegstaande) verdieping, voor de toepassing van art. 15, lid 4, Wet OB, nog niet in gebruik is genomen. Dit heeft ook tot gevolg dat de herzieningstermijn ten aanzien van de vierde verdieping nog niet is aangevangen.
Gezien het arrest van de Hoge Raad van 7 oktober 2011,[131] waar de Hoge Raad terug komt op zijn beslissing dat correctie dient plaats te vinden op grond van art. 15, lid 4, Wet OB, is de visie van de Staatssecretaris achterhaald. Bovendien wijst de Hoge Raad uitdrukkelijk de visie van Hof ’s-Gravenhage af, dat de vierde etage, met het oog op eventuele herziening, als afzonderlijk onroerend goed in aanmerking moet worden genomen. De uitspraak van 7 oktober 2011 heeft, mijns inziens, tot gevolg dat het beleid van de Staatssecretaris moet worden aangepast in overeenstemming met de jurisprudentie. Echter zolang het besluit nog niet is gewijzigd of ingetrokken, kunnen belastingplichtigen hier een beroep op doen. Merkx[132] is van mening dat de eigenaar van onroerend goed een beroep kan doen op de unittheorie indien er sprake is van voldoende zelfstandigheid, zoals bedoeld in het besluit van de Staatssecretaris. Het is echter afwachten of de Staatssecretaris zijn standpunt zal wijzigen in reactie op de Hoge Raad.[133]

---

[127] HR 14 oktober 2005, nr. 41 015, *BNB* 2006/56, r.o. 3.4 en HR 25 april 2008, nr. 41 798, *BNB* 2008/181, r.o. 4.4.
[128] Besluit van 14 juli 2009, nr. CPP2008/137M, *V-N* 2009/39.23, onderdeel 3.2.1.
[129] HR 12 september 2008, nr. 43 011, *BNB* 2009/188.
[130] H.W.M van Kesteren, noot bij HR 12 september 2008, nr. 43 011, *BNB* 2009/188.
[131] HR 7 oktober 2011, nr. 09/02214, *V-N* 2011/51.18, r.o. 5.2.
[132] M.M.W.D. Merkx, commentaar bij HR 21 oktober 2011, nr. 10/05228, *NTFR* 2011/2447.
[133] M.M.W.D. Merkx, commentaar bij HR 21 oktober 2011, nr. 10/05228, *NTFR* 2011/2447.

Ondanks dat de unittheorie beter aansluit bij het daadwerkelijke gebruik van het pand, ben ik geen voorstander van deze theorie. Omdat de unittheorie verschillende gedeelten of verdiepingen van een pand aanmerkt als afzonderlijke onroerende goederen, moeten deze afzonderlijke goederen apart worden behandeld voor de btw. Hier doet zich naar mijn mening al een probleem voor. Wanneer is er sprake van een afzonderlijk goed? Er wordt gesproken van zelfstandig te gebruiken of te exploiteren gedeelten. Is het voldoende dat het gedeelte zelfstandig geëxploiteerd wordt, of is de mogelijkheid tot zelfstandig exploitatie voldoende? Leijten en Van Vollenhoven [134] zijn van mening dat hiervoor naar de bedoeling van partijen moet worden gekeken. Hier is Van Dongen[135] het niet mee eens. De btw is een objectieve belasting. De objectieve kenmerken en eigenschappen van het onroerend goed zijn bepalend of er sprake is van zelfstandigheid. De wil en de bedoeling van de belastingplichtige zijn hiervoor niet relevant.
Merkx[136] is voorstander van de unittheorie, omdat tijdens de periode van leegstand voor de eerste ingebruikneming geen recht op aftrek van voorbelasting bestaat. Als de eerste ingebruikneming vrijgesteld van btw plaatsvindt, bestaat er geen recht op aftrek van voorbelasting. Echter tijdens een periode van leegstand voor de eerste ingebruikneming hebben belastingplichtigen wel recht op aftrek van voorbelasting, dit blijkt uit het beleid van de Staatssecretaris.[137] De toepassing van de unittheorie heeft mijns inzien dus een nadelig effect voor pandeigenaren. Uit paragraaf 2.3 blijkt dat btw niet bij de belastingplichtige hoort te drukken, omdat anders de neutraliteit in het geding komt. Daarom wordt alleen consumptie belast. Tijdens een periode van leegstand is er geen sprake van consumptie.[138] Tijdens deze periode van leegstand hoort er dus geen btw te drukken bij de eigenaar van het pand. De btw drukt niet bij de pandeigenaar in een situatie van leegstand als de complextheorie wordt toegepast. Mijns inziens zou de unittheorie in geen geval gebruikt moeten worden. Ook het beleid van de Staatssecretaris zou moeten worden aangepast aan de complextheorie.

4.3.3 Aftrek van voorbelasting in een situatie van leegstand

In paragraaf 2.7 is gebleken dat aftrek van voorbelasting bestaat voor zover onroerend goed wordt gebruikt voor belaste handelingen van een belastingplichtige, op grond van art. 168, letter a Btw-richtlijn. Uit de jurisprudentie van het HvJ[139] blijkt dat in beginsel een recht op aftrek van voorbelasting bestaat, indien uit objectieve gegevens blijkt dat de intentie bestaat tot btw-belast gebruik. Deze intentie tot btw-belast gebruik moet wel naar buiten toe kenbaar zijn. Met betrekking tot onroerend goed is deze intentie de bestemming die de eigenaar aan het onroerend goed geeft.
Volgens art. 15, lid 1, Wet OB bestond tot 1 januari 2007 recht op aftrek van voorbelasting tenzij sprake was van prestaties waarvoor de aftrek van btw was uitgesloten. Prestaties vrijgesteld van btw hebben zodoende geen recht op aftrek van voorbelasting. Na een tekstuele wijziging van de wet per 1 januari 2007 bestaat het recht op aftrek voor zover er sprake is van btw-belaste prestaties. Uit de MvT[140] blijkt

---

[134] J.A.M. Leijten & J. van Vollenhoven, 'De complexe unittheorie', *Vastgoed Fiscaal & Civiel* 2009/04, blz. 14.
[135] A. van Dongen, 'Meer etages: een of meerdere goederen', *NTFR Beschouwingen* 2009/01, blz. 2528.
[136] M.M.W.D. Merkx, commentaar bij HR 21 oktober 2011, nr. 10/05228, *NTFR* 2011/2447.
[137] Besluit van 25 november 2011, nr. BLKB2011/641M, onderdeel 3.5.1.
[138] J.A.M. Leijten & G.J. van Norden, 'Btw-aspecten van leegstand van vastgoed', *WPNR* 2010/6861, blz. 773.
[139] HvJ 14 februari 1985, zaak 268/83 (Rompelman), *BNB* 1985/315 & HvJ 29 februari 1996, zaak C-110/94 (INZO), *V-N* 1996/1396, blz. 27.
[140] *Kamerstukken II*, 2006-2007, 30 804, nr. 3 (MvT), blz. 27.

dat met de wijziging slechts is beoogd de Nederlandse wet meer in overeenstemming te krijgen met de Zesde richtlijn. De wijziging heeft tot doel de situatie uit te sluiten waarin de belastingplichtige aftrek van voorbelasting geniet ter zake van prestaties in het kader van de onderneming, terwijl die prestaties buiten het toepassingsbereik van de heffing van btw vallen. Hiermee wordt gedoeld op illegale prestaties. Voor de rest is er geen inhoudelijke wijziging beoogd.

In een situatie van aanvangsleegstand, waarbij het leegstaande gedeelte bestemd is voor btw-belaste verhuur, bestond tot 1 januari 2007 recht op aftrek van voorbelasting omdat dit geen btw-vrijgesteld gebruik is. Dit blijkt ook uit het arrest van de Hoge Raad van 12 september 2008,[141] waar de Hoge Raad het recht op aftrek van voorbelasting zoals bedoeld in art. 15, lid 1, Wet OB toestaat, ook indien nog niets bekend is met betrekking tot de toekomstige verhuur. In de literatuur bestaat verschil van mening of dit recht op aftrek van voorbelasting ook nog bestaat, na de hiervoor besproken tekstuele wijziging van art. 15, lid 1, Wet OB per 1 januari 2007. Van Dongen[142] is van mening dat de wetswijziging heeft meegebracht dat er geen recht op aftrek van voorbelasting bestaat indien onroerend goed leeg staat. Zij komt tot deze conclusie, omdat bij leegstand van onroerend goed het goed niet wordt gebruikt voor belaste handelingen. Leijten en Van Vollenhoven[143] menen dat de wetswijziging geen gevolgen heeft voor het recht op aftrek van voorbelasting tijdens de periode van leegstand. Zij komen tot dit standpunt omdat de wetswijziging, blijkens de MvT, beoogt illegale prestaties buiten de aftrek van voorbelasting te houden. In geval van leegstand van onroerend goed is er geen sprake van een prestatie waardoor volgens hen de wetswijziging geen invloed heeft op het recht van aftrek van voorbelasting in een periode van leegstand. Ook Tielemans en Hinskens[144] zijn deze mening toegedaan.

Met betrekking tot het vaststellen van het recht op aftrek van voorbelasting ten aanzien van onroerend goed doen zich drie toetsmomenten voor in de Wet OB,[145] namelijk:

1. Het moment dat btw in rekening wordt gebracht of verschuldigd wordt;
2. Het moment dat het onroerend goed daadwerkelijk in gebruik genomen wordt;
3. Het einde van het boekjaar waarin het onroerend goed in gebruik is genomen.

Op moment 1 wordt bepaald of het onroerend goed is bestemd voor btw-belaste prestaties of voor prestaties vrijgesteld van btw. Het recht op aftrek van voorbelasting bestaat alleen indien het onroerend goed is bestemd voor btw-belaste prestaties.
Op moment 2 wordt bepaald of het gebruik van het onroerend goed overeenstemt met de bestemming hiervan op moment 1. Wijkt dit gebruik af, dan moet het verschil op grond van art. 15, lid 4, Wet OB worden voldaan of teruggevraagd.
Aan het einde van het boekjaar waarin het onroerend goed in gebruik is genomen, dus moment 3, wordt aan de hand van het feitelijke gebruik bepaald of de aftrek van btw op het juiste bedrag is vastgesteld. Is het gebruik gewijzigd, dan vindt (nogmaals) een correctie plaats op basis van art. 12, lid 3, Uitv.besch. De initiële aftrek van de btw staat dan vast.

---

[141] HR 12 september 2008, nr. 43 011, *BNB* 2009/188, r.o. 4.3.
[142] A. van Dongen, 'Meer etages: een of meerdere goederen?', *NTFR Beschouwingen* 2009/01, blz. 2528.
[143] J.A.M. Leijten & J. van Vollenhoven, 'De complexe unittheorie', *Vatsgoed Fiscaal & Civiel* 2009/04, blz. 14.
[144] P. Tielemans & M. Hinskens, 'Nog geen bestemming, maar wel aftrek van btw', *Btw brief* 2008/12, blz. 1314.
[145] J.A.M. Leijten & J. van Vollenhoven, 'De complexe unittheorie', *Vastgoed Fiscaal & Civiel* 2009/04, blz. 14.

Er kan nog een vierde moment[146] worden onderscheiden. Indien het gebruik van het onroerend goed gedurende de herzieningstermijn wijzigt, wordt de initiële aftrek gecorrigeerd. Dit is de herzieningstermijn als bedoeld in paragraaf 2.7, die de negen boekjaren betreft na het boekjaar waarin het onroerend goed in gebruik is genomen. Zie hiervoor art. 13, lid 2, Uitv.besch.

De Staatssecretaris heeft bij zijn besluit van 25 november 2011[147] aangegeven dat het recht op aftrek van voorbelasting afhangt van de bestemming van het onroerend goed. Deze bestemming is het door de eigenaar verwachte gebruik van het onroerend goed. Het verwachte gebruik wordt zo nauwkeurig en objectief mogelijk bepaald. Als het onroerend goed niet direct wordt gebruikt, vindt aftrek van voorbelasting plaats conform de bestemming. Dit is bijvoorbeeld het geval bij initiële leegstand. Dit gaat dus om de aftrek van voorbelasting op moment 1. De omvang van de aftrek van voorbelasting wordt opnieuw bepaald op het moment dat het onroerend goed daadwerkelijk wordt gebruikt, dit is dus moment 2. Als het daadwerkelijk gebruik afwijkt van de bestemming, wordt de aftrek van voorbelasting herzien op grond van art. 15, lid 4, Wet OB.[148]
Deze visie van de Staatssecretaris is in overeenstemming met het arrest van de Hoge Raad van 7 oktober 2011,[149] waar het recht op aftrek van voorbelasting bestaat voor de vierde (leegstaande) verdieping op moment 1 en 2. De correctie van de aftrek van voorbelasting vindt plaats op moment 4, op grond van de herzieningsregeling van art. 13 (en art. 13a) Uitv.besch.

4.3.4 Verschil complextheorie en unittheorie

Het verschil tussen de complextheorie en de unittheorie doet zich voor indien er sprake is van een situatie van leegstand. Daarbij komen de verschillen naar voren met betrekking tot de eerste ingebruikneming van nieuw onroerend goed, de aftrek van voorbelasting en de herzieningstermijn. Ondanks dat ik mijn voorkeur voor de complextheorie al heb gegeven, laat ik het verschil tussen beide theorieën zien in een voorbeeld.
Mijn gestileerd voorbeeld is ontleend aan de voorbeelden die Leijten en Van Norden[150] geven. Het voorbeeld ziet er als volgt uit. Een btw-ondernemer krijgt een nieuw onroerend goed geleverd op 1 januari 2010 voor een bedrag van €1.000.000, exclusief €190.000 btw. De ondernemer heeft de intentie het onroerend goed btw-belast te gaan verhuren. Zodoende brengt hij €190.000 in aftrek op zijn btw-aangifte van april 2010. Het pand bestaat uit twee verdiepingen. De eerste verdieping wordt per 1 januari 2011 voor 10 jaar vrijgesteld van btw verhuurd. De tweede verdieping wordt per 1 januari 2013 voor 10 jaar vrijgesteld van btw verhuurd.

<u>Complextheorie</u>

Als de complextheorie wordt toegepast, zal de ondernemer bij de feitelijke ingebruikname op 1 januari 2011 €95.000 (zijnde de helft van €190.000) aan btw op zijn btw-aangifte van april 2011 moeten aangeven en voldoen. De leegstand van de tweede verdieping heeft geen gevolgen voor de aftrek van

[146] J.A.M. Leijten & G.J. van Norden, 'Btw-aspecten van leegstand van vastgoed', *WPNR* 2010/6861, blz. 773.
[147] Besluit van 25 november 2011, nr. BLKB2011/641M, onderdeel 3.5.1.
[148] Besluit van 25 november 2011, nr. BLKB2011/641M, onderdeel 3.5.2.
[149] HR 7 oktober 2011, nr. 09/02214, *V-N* 2011/51.18, r.o. 5.2.
[150] J.A.M. Leijten & G.J. van Norden, 'Btw-aspecten van leegstand van vastgoed', *WPNR* 2010/6861, blz. 773.

btw, zoals is gebleken uit de uitspraak van de Hoge Raad van 12 september 2008.[151] Het onroerend goed wordt voor de herzieningstermijn geacht op 1 januari 2011 geheel in gebruik te zijn genomen. Dit heeft tot gevolg dat de herzieningstermijn eindigt op 31 december 2020, op grond van art. 13 Uitv.besch.
Het vrijgesteld van btw verhuren van de tweede verdieping met ingang van 1 januari 2013 heeft tot gevolg dat de ondernemer in zijn btw-aangifte van december 2013 €9.500 (10% van de helft van €190.000) aan herzieningsbtw moet aangeven en voldoen. Over de jaren 2014 tot en met 2020 is de ondernemer aan het eind van het jaar telkens €9.500 aan herzieningsbtw verschuldigd.
Voorgaande berekening komt neer op het totaal van €171.000 wat de ondernemer aan btw moet voldoen aan de fiscus.

Unittheorie
Indien de unittheorie wordt toegepast zal de ondernemer, evenals bij de complextheorie, bij de feitelijke ingebruikname op 1 januari 2011 €95.000 aan btw op zijn btw-aangifte van april 2011 moeten aangeven en voldoen. De beide verdiepingen worden volgens de unittheorie als zelfstandige onroerende goederen aangemerkt. De eerste verdieping is dus op 1 januari 2011 in gebruik genomen met als gevolg dat de herzieningstermijn eindigt op 31 december 2020.
Als de tweede verdieping op 1 januari 2013 in gebruik wordt genomen moet de ondernemer in zijn aangifte van april 2013 €95.000 aan btw aangeven en voldoen. Omdat de tweede verdieping als een zelfstandig onroerend goed wordt aangemerkt moet de ondernemer bij de ingebruikname van de tweede verdieping de gehele afgetrokken btw terugbetalen die aan deze verdieping is toe te rekenen. Omdat deze verdieping pas op 1 januari 2013 in gebruik wordt genomen, eindigt de herzieningsperiode pas op 31 december 2022.
Deze berekening komt neer op een totaal van €190.000 aan btw wat de ondernemer moet voldoen aan de fiscus.

Uit dit voorbeeld blijkt dat het toepassen van de complextheorie of de unittheorie grote gevolgen heeft voor een ondernemer. In het geval de complextheorie wordt gehanteerd is de ondernemer in totaal €171.000 aan btw verschuldigd. Waarbij €76.000 wordt uitgestreken over 8 jaar (dit komt dus neer op €9.500 per jaar vanaf 2013). Wordt echter de unittheorie toegepast dan is de ondernemer in totaal het gehele bedrag aan afgetrokken btw verschuldigd, namelijk €190.000 btw. Naast het verschil in het bedrag dat moet worden terugbetaald moet de ondernemer in het geval de unittheorie wordt toegepast ook in één keer €95.000 aan btw voldoen als de tweede verdieping in gebruik wordt genomen. Dit duidt ook nog eens op een financieringsvoordeel in het geval de complextheorie wordt gebruikt.

Ik heb hiervoor mijn voorkeur al uitgesproken voor de complextheorie. Deze voorkeur wordt nog sterker na het zien van het cijfervoorbeeld. De btw moet geen last vormen voor een belastingplichtige. De keuze voor de complextheorie sluit daardoor aan het btw-systeem, zoals uitgelegd in paragraaf 2.3.

[151] HR 12 september 2008, nr. 43 011, *BNB* 2009/188, r.o. 4.3.

4.4 Tussenconclusie

In hoofdstuk 4 is de kwalificatie 'nieuw' van onroerend goed in de btw onderzocht. Tot aan het tijdstip van eerste ingebruikneming kwalificeert onroerend goed als 'nieuw'. Het criterium van de eerste ingebruikneming is dus bepalend wanneer het onroerend goed het productie- en distributieproces verlaat, en in de consumptiesector terecht komt. De eerste ingebruikneming vindt plaats indien het onroerend goed feitelijk voor het eerst en op duurzame wijze wordt gebruikt in overeenstemming met de objectieve bestemming. Het tijdstip van eerste ingebruikneming is niet alleen van belang om te bepalen of de levering van onroerend goed met btw is belast. Maar het criterium eerste ingebruikneming speelt ook een rol met betrekking tot de integratielevering van art. 3, lid 3, letter b juncto art. 3, lid 9, Wet OB. Voor de optie voor belaste verhuur van art. 11, lid 1, letter b, sub 5° Wet OB is ook de eerste ingebruikneming van belang. Evenals het begin van de herzieningstermijn zoals bedoeld in art. 13 en 13a Uitv.besch.

De kwalificatie 'nieuw' is dus gekoppeld aan het tijdstip van de eerste ingebruikneming. Met betrekking tot de eerste ingebruikneming van onroerend goed bestaan twee verschillende theorieën. Namelijk de complextheorie en de unittheorie. De complextheorie houdt in dat het nieuwe gebouw kwalificeert als één onroerend goed. Het onroerend goed is in deze theorie nieuw totdat de eerste ingebruikneming heeft plaatsgevonden. De unittheorie houdt daarentegen in dat één gebouw kan kwalificeren als meerdere zelfstandige onroerende goederen. Dit heeft tot gevolg dat de verschillende zelfstandige gedeelten van één gebouw op verschillende tijdstippen in gebruik worden genomen. Zodoende kan een gebouw al voor een deel in gebruik zijn genomen, waarbij een verdieping die nog niet in gebruik is genomen nog steeds wordt aangemerkt als nieuw onroerend goed.

De Hoge Raad hanteert de complextheorie bij de bepaling of de eerste ingebruikneming heeft plaatsgevonden van het onroerend goed. In de literatuur wordt vooral voor de unittheorie gepleit. De Staatssecretaris is ook de mening toegedaan dat de unittheorie mag worden gebruikt. De Staatssecretaris baseert zijn mening op het arrest van de Hoge Raad van 12 september 2008. De Hoge Raad is echter teruggekomen op deze uitspraak in zijn arrest van 7 oktober 2011, waardoor het afwachten is of de Staatssecretaris zijn beleid aanpast. Naar mijn mening zou in alle gevallen de complextheorie gehanteerd moeten worden.

Nu duidelijk is wat wordt verstaan onder de kwalificatie 'nieuw' van onroerend goed in de btw. Wordt in het volgende hoofdstuk onderzocht wanneer sprake is van nieuw onroerend goed in de btw.

Hoofdstuk 5: Wanneer is sprake van nieuw onroerend goed in de btw?

5.1 Inleiding

Uit hoofdstuk 4 blijkt dat onroerend goed 'nieuw' is tot aan het tijdstip van de eerste ingebruikneming. Indien onroerend goed wordt gebouwd is dus sprake van nieuw onroerend goed in de btw tot aan het tijdstip van eerste ingebruikneming. Art. 11, lid 3, letter b Wet OB bepaalt dat de ingebruikneming na de verbouwing van een gebouw als eerste ingebruikneming in de zin van art. 11, lid 1, letter a, sub 1° Wet OB wordt aangemerkt, indien door die verbouwing een vervaardigd goed is voortgebracht. De vervaardiging van onroerend goed heeft dus tot gevolg dat het onroerend goed opnieuw als 'nieuw' wordt aangemerkt. De btw-belaste levering van nieuw onroerend goed in de situatie dat een verbouwing heeft plaatsgevonden, is dus gekoppeld aan het criterium of het onroerend goed is vervaardigd. In dit hoofdstuk zal ik eerst bespreken waarvoor het begrip 'vervaardigen' van belang is. Vervolgens zal ik dit begrip definiëren. Daarna zal ik het begrip 'nieuw onroerend goed' toetsen aan de ratio achter de btw-belaste levering van onroerend goed. Tot slot zal ik de aanhangige prejudiciële vraag van HR 10 juni 2011[152] bespreken. Zoals uit paragraaf 1.1 blijkt is dit de vraag vanaf welk moment de levering van onroerend goed met btw belast is, indien sprake is van een verbouwing als bedoeld in art. 11, lid 3, letter b Wet OB.

5.2 Waarvoor is het begrip 'vervaardigen' van belang?

Art. 14, lid 3, Btw-richtlijn bepaalt dat lidstaten de oplevering van bepaalde werken in onroerende staat als een levering van goederen kunnen beschouwen. Daarnaast is in art. 121 Btw-richtlijn bepaald dat onder 'oplevering van een werk in roerende staat' moet worden verstaan, 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.

In Nederland is de oplevering van onroerende goederen door degene die de goederen heeft vervaardigd een levering van goederen, zoals blijkt uit art. 3, lid 1, letter c Wet OB. Bij een oplevering in de zin van art. 3, lid 1, letter c Wet OB wordt doorgaans geen eigendom overgedragen, omdat het onroerend goed voor de oplevering al het eigendom was van de opdrachtgever. Het is echter niet noodzakelijk dat de opdrachtgever ook de eigenaar is van het onroerend goed. Een pand, gebouwd op erfpachtsgrond in opdracht van de erfpachter, wordt aan de erfpachter opgeleverd volgens art. 3, lid 1, letter c Wet OB.[153] Een levering als bedoeld in art. 3, lid 1, letter c Wet OB doet zich voor bij het in opdracht van een ander bouwrijp maken van een perceel grond. Ook het bouwen van een pand op grond van een aannemingsovereenkomst is een levering in de zin van art. 3, lid 1, letter c Wet OB.[154]

Van Zadelhoff[155] is van mening dat het woord vervaardigd onterecht in art. 3, lid 1, letter c Wet OB wordt genoemd. 'Vervaardigen' moet volgens de Hoge Raad[156] worden uitgelegd overeenkomstig de

---

[152] HR 10 juni 2011, nr. 08/02791, *V-N* 2011/32.17.

[153] M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer: Deventer 2010, blz. 282.

[154] D.B. Bijl, *Omzetbelasting en onroerend goed,* FED: Deventer 1997, blz. 23.

[155] B.G. van Zadelhoff, *Onroerende goederen en belasting over de toegevoegde waarde*, FED: Deventer 1992, blz. 180.

jurisprudentie van het HvJ. Dit betekent dat slechts van vervaardigen kan worden gesproken indien een goed wordt voortgebracht dat tevoren niet bestond. Dit wordt in de volgende paragraaf nog uitvoerig besproken. Door het gebruik van het begrip 'vervaardigen' vallen herstelwerkzaamheden niet onder het gebruik van art. 3, lid 1, letter c Wet OB, terwijl dergelijke handelingen volgens Van Zadelhoff in de zin van de Zesde richtlijn wel als een oplevering van een werk in onroerende staat moeten worden beschouwd.
Echter de Hoge Raad heeft bij zijn uitspraak van 2 oktober 1985[157] beslist dat het begrip 'vervaardigd' zoals gebruikt in art. 3, lid 1, letter c Wet OB hetzelfde moet worden uitgelegd als het begrip 'vervaardigd' zoals gehanteerd in art. 5, lid 5, letter a Zesde richtlijn. Dit artikel van de Zesde richtlijn is de voorloper van voornoemd art. 121 Btw-richtlijn. Het gaat in deze artikelen om de oplevering van werken in roerende staat, terwijl art. 3, lid 1, letter c Wet OB spreekt over de oplevering van onroerende goederen. Dat het begrip 'vervaardigen' voor onroerende goederen hetzelfde moet worden uitgelegd als voor roerende goederen blijkt uit HR 17 december 1986.[158]
De Btw-richtlijn biedt mijns inziens de mogelijkheid om de oplevering van onroerende goederen slechts als levering aan te merken indien zij zijn vervaardigd, omdat art. 14, lid 3, Btw-richtlijn het aan lidstaten vrij laat om 'bepaalde werken in onroerende staat' als levering van goederen aan te merken. In Nederland is de oplevering van onroerende goederen een levering van een goed indien het onroerend goed is vervaardigd. Dit is in overeenstemming met het systeem dat alleen nieuw onroerend goed belast wordt in de btw, omdat vervaardigd onroerend goed wordt aangemerkt als 'nieuw onroerend goed'.

Art. 18 Btw-richtlijn biedt de lidstaten de mogelijkheid sommige handelingen gelijk te stellen aan een levering van goederen onder bezwarende titel. Letter a van dit artikel merkt als een dergelijke handeling aan, het door een belastingplichtige voor bedrijfsdoeleinden bestemmen van een goed dat in het kader van zijn bedrijf is vervaardigd, gebouwd, gewonnen, bewerkt, aangekocht of ingevoerd, indien het van een andere belastingplichtige betrekken van een dergelijk goed hem geen recht zou geven op volledige aftrek van de btw.
In Nederland is van deze bevoegdheid gebruik gemaakt door middel van de integratielevering. In art. 3, lid 3, letter b Wet OB wordt met een levering onder bezwarende titel gelijkgesteld, het door een ondernemer voor bedrijfsdoeleinden bestemmen van in het eigen bedrijf vervaardigde goederen in de gevallen waarin, indien de goederen van een ondernemer zouden zijn betrokken, hij geen recht zou hebben op volledige aftrek van de op die goederen drukkende belasting. Art. 3, lid 9, Wet OB bepaalt dat voor de toepassing van het derde lid, letter b, goederen welke in opdracht zijn vervaardigd onder terbeschikkingstelling van stoffen, waaronder grond is begrepen, worden gelijkgesteld met in het eigen bedrijf vervaardigde goederen. Een dergelijke integratielevering doet zich voor indien een woningbouwvereniging op eigen grond een aantal appartementen laat bouwen, en deze appartementen vervolgens gaat verhuren. De verhuur van onroerend goed is vrijgesteld van btw ingevolge art. 11, lid 1, letter b Wet OB. De oplevering van de appartementen door de aannemer is een levering op grond van art. 3, lid 1, letter c Wet OB. De door de aannemer in rekening gebrachte btw komt bij de

[156] HR 17 december 1986, nr. 23 578, *BNB* 1987/59, r.o. 4.
[157] HR 2 oktober 1985, nr. 22 246, *BNB* 1985/336, r.o. 3.2.
[158] HR 17 december 1986, nr. 23 578, *BNB* 1987/59, r.o. 4.

woningbouwvereniging voor aftrek in aanmerking. Als de appartementen daadwerkelijk worden verhuurd, vindt een integratielevering als bedoeld in art. 3, lid 3, letter b Wet OB plaats. Er is dan sprake van een vervaardigd onroerend goed.[159]
Het begrip 'vervaardigd' als bedoeld in de integratielevering moet hetzelfde worden uitgelegd als het begrip 'vervaardigd' in art. 3, lid 1, letter c Wet OB. Dit blijkt expliciet uit HR 17 december 1986, zoals in de vorige alinea is gebleken. Dit is ook in overeenstemming de visie van Van Doesum, besproken in paragraaf 4.2.2.[160]

In art. 12, lid 2, tweede volzin Btw-richtlijn is neergelegd dat de lidstaten de voorwaarden voor de btw-belaste levering van onroerend goed, namelijk de levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het bijbehorende terrein vóór de eerste ingebruikneming, kunnen bepalen ten aanzien van de verbouwing van gebouwen.
In Nederland is dit vormgegeven in art. 11, lid 3, letter b Wet OB. Na de verbouwing van een gebouw wordt de ingebruikneming als eerste ingebruikneming aangemerkt als bedoeld in art. 11, lid 1, letter a, sub 1° Wet OB, indien door die verbouwing een vervaardigd goed is voortgebracht. De Nederlandse wetgever heeft er dus voor gekozen om de verbouwing van gebouwen met btw te belasten indien een vervaardigd goed is voortgebracht. Dit houdt in dat gebouwen die zo zijn verbouwd dat een nieuw goed is ontstaan, opnieuw met btw worden belast. De levering van nieuw onroerend goed is immers belast op grond van art. 11, lid 1, letter a, sub 1° Wet OB.
In 1968 was op grond van art. 11, lid 1, aanhef en letter a, sub 1° Wet OB de levering van onroerend goed belast met btw, indien er sprake was van een levering van een vervaardigd goed welke plaatsvindt vóór, op of uiterlijk twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikneming van dat goed. Uit de MvT[161] blijkt dat 'vervaardigen' moet worden opgevat in de betekenis welke daaraan toekomt in art. 3, lid 1, letter c Wet OB. Zodoende zal als vervaardigen van onroerend goed worden aangemerkt het bouwrijp maken van grond. Echter een weinig ingrijpende verbouwing van een pand is uitdrukkelijk geen vervaardiging van onroerend goed.

Het begrip 'vervaardigen' is dus van belang voor de oplevering van onroerende goederen, de integratielevering en de btw-belaste levering van onroerend goed na een verbouwing. Ik zal in de volgende paragraaf uitleggen wat er wordt bedoeld met het begrip 'vervaardigen'.

5.3 Wat moet worden verstaan onder vervaardiging?

Het begrip 'vervaardigen' is een unierechtelijk begrip. Voor de uitlegging van dit begrip moet gekeken worden naar de jurisprudentie van het HvJ. Maatgevend voor het begrip 'vervaardigen' is het arrest Van Dijk's Boekhuis[162] van het HvJ. In deze zaak ging het om meer of minder ingrijpend herstel van gebruikte schoolboeken op verzoek van derden aan wie deze boeken toebehoren. Het HvJ overweegt dat het woord 'vervaardigd' slechts kan worden uitgelegd door bij het spraakgebruik te rade te gaan. Volgens

[159] M.E. van Hilten & H.W.M van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer: Deventer 2010, blz. 282.
[160] A.J. van Doesum, 'Woorden schieten tekort', in M.M. Gabriël & R.H.C. Luja e.a., *De toekomst van de btw,* Kluwer: Deventer 2011, blz. 60.
[161] *Kamerstukken II*, vergaderjaar 1967-1968, 9324, nr. 3 (MvT), blz. 33.
[162] HvJ 14 mei 1985, nr. 139/84 (Van Dijk's Boekhuis), *BNB* 1985/335.

het spraakgebruik houdt vervaardiging in het voortbrengen van een goed dat tevoren niet bestond. Hieruit blijkt dat slechts sprake is van vervaardiging van een werk in roerende staat indien de opdrachtnemer een nieuw goed maakt uit materialen die de opdrachtgever hem heeft verstrekt. Van een nieuw goed kan worden gesproken indien door het werk van de opdrachtnemer een goed ontstaat waarvan de functie volgens de in het maatschappelijk verkeer gangbare opvattingen verschilt van de functie die de verstrekte materialen hadden. Hierbij zij opgemerkt dat onderhouds- en reparatiewerkzaamheden, hoe ingrijpend ook, aan het verstrekte goed uitsluitend de functie teruggeven die het voordien had, zonder dat een nieuw goed ontstaat, waardoor geen sprake is van vervaardigen van een werk in roerende staat.[163]
Het is niet zo dat bij een functiewijziging altijd een nieuw goed ontstaat. Dit blijkt uit het arrest Jespers[164] van het HvJ. In dit arrest is bepaald dat dieren, gelet op de bijzondere plaats die zij innemen binnen de categorie lichamelijke zaken, niet kunnen worden vervaardigd. Het HvJ komt tot deze conclusie omdat de functie van een afgericht dier naar in het maatschappelijk verkeer gangbare opvattingen best kan verschillen van het dier dat van te voren niet was afgericht. Het gaat daarbij echter om een nieuwe functie van hetzelfde goed, die geenszins verband houdt met de 'materialen' die hiervoor zijn verstrekt. Een nieuwe functie van eenzelfde goed kan dus in andere gevallen wel als vervaardiging van een goed worden beschouwd, indien die nieuwe functie verschilt van de functie die de verstrekte materialen hadden.[165]
Deze jurisprudentie van het HvJ ziet op de uitleg van vervaardiging van een werk in roerende staat. Omdat het begrip 'vervaardigen' een unierechtelijk begrip is, maakt het geen verschil of sprake is van vervaardigen van een werk in roerende staat of een werk in onroerende staat. Voornoemde jurisprudentie is dus ook maatgevend voor de vervaardiging van onroerend goed.

Bij de verbouwing van onroerende goederen moet worden beoordeeld of een vervaardigd goed is voortgebracht. Alleen als sprake is van vervaardiging, is de levering van het onroerend goed belast met btw als bedoeld in art. 11, lid 1, letter a, sub 1° Wet OB. Er is sprake van de vervaardiging van onroerend goed, indien het onroerend goed een objectieve functiewijziging heeft begaan. Onderhoudswerkzaamheden kunnen zodoende geen vervaardiging opleveren, omdat zij het goed uitsluitend de functie teruggeven die het goed voordien had. Om te bepalen of vervaardiging heeft plaatsgevonden moet de functie na herstel of reparatie worden getoetst aan de functie die het goed voordien had, voor het herstel of reparatie nodig had.[166] Dit blijkt ook uit het arrest van de Hoge Raad van 17 juni 1987.[167] In deze zaak ging het om een monumentaal pand, het 'West-Indisch Huis', dat dateert uit de zeventiende eeuw. Op 16 december 1975 heeft er een brand gewoed in het pand, wat reeds hiervoor een monument was in de zin van de Monumentenwet. Door de brand is de zolderverdieping verloren gegaan en onderliggende verdiepingen hebben zowel brand- als waterschade opgelopen. Het pand had al voor de brand omvangrijk en kostbaar onderhoud nodig. Op 4 februari 1977 heeft belanghebbende het pand verworven, waarbij zij voornemens was het bestaan van het pand als

[163] HvJ 14 mei 1985, nr. 139/84 (Van Dijk's Boekhuis), *BNB* 1985/335.
[164] HvJ 1 juni 2006, nr. C-233/05 (Jespers), *V-N* 2006/42.14.
[165] Redactie V-N, aantekening bij HvJ 1 juni 2006, nr. C-233/05, *V-N* 2006/42.14.
[166] D.B. Bijl, *Omzetbelasting en onroerend goed*, FED: Deventer 1997, blz. 43.
[167] HR 17 juni 1987, nr. 23 782, *BNB* 1987/243 (West-Indisch Huis).

eenheid te bewaren en het te restaureren en reconstrueren aan de hand van historische gegevens. De Hoge Raad komt tot de conclusie dat het pand als monument, hoezeer ook in slechte staat van onderhoud en door brand beschadigd, nimmer heeft opgehouden als zodanig te bestaan. Het uiterlijk is bij restauratie en reconstructie goeddeels ongewijzigd gebleven, waardoor de uitgevoerde werkzaamheden door belanghebbende niet een goed hebben voortgebracht dat tevoren niet bestond.[168]
Voor het aanmerken van een vervaardiging bij de verbouwing van onroerende goederen is het dus noodzakelijk dat een goed wordt voortgebracht dat tevoren niet bestond. De Hoge Raad heeft bij zijn arrest van 19 november 2010[169] een nieuw criterium gegeven. Er is sprake van een vervaardiging van onroerend goed als door de werkzaamheden aan het onroerend goed 'in wezen nieuwbouw' heeft plaatsgevonden. Het ging in deze zaak om een woon-winkelpand dat na grondige verbouwing als kinderdagverblijf in gebruik wordt genomen. Bij de verbouwing is het uiterlijk van het pand nagenoeg gelijk gebleven. Alleen de voorpui is vernieuwd en er is een speelterrein aangelegd. Inwendig is het pand wat indeling betreft volledig gewijzigd. De Hoge Raad wijst voor de vraag of sprake is van vervaardiging op het arrest van het HvJ Van Dijk's Boekhuis, van vervaardiging is sprake indien een goed wordt voortgebracht dat tevoren niet bestond. Met betrekking tot onroerende goederen betekent dit, volgens de Hoge Raad, dat slechts sprake is van vervaardiging van onroerend goed, indien door de werkzaamheden 'in wezen nieuwbouw' heeft plaatsgevonden. In onderhavige zaak is geen sprake van vervaardiging als bedoeld in art. 3, lid 3, letter b juncto art. 3, lid 9, Wet OB, aangezien zich geen dermate ingrijpende werkzaamheden hebben voorgedaan zodat 'in wezen nieuwbouw' heeft plaatsgevonden.

Het gebruik van het criterium 'in wezen nieuwbouw' in de Nederlandse rechtspraak heeft tot gevolg dat de functiewijziging, die volgens Van Dijk's Boekhuis tot vervaardiging kan leiden, niet langer een doorslaggevend criterium is.[170] Ook zonder een functiewijzing kan vervaardiging van onroerend goed plaatsvinden, indien de werkzaamheden aan het onroerend goed van zodanige aard zijn dat er 'in wezen nieuwbouw' heeft plaatsgevonden.[171] Indien wel sprake is van een functiewijziging is dit op zichzelf niet voldoende om te spreken van een vervaardiging van onroerend goed. De werkzaamheden moeten tot gevolg hebben dat het onroerend goed wordt aangemerkt als 'in wezen nieuwbouw', ook als er een functiewijziging heeft plaatsgevonden.[172] Op basis van de Nederlandse jurisprudentie is het criterium 'in wezen nieuwbouw' doorslaggevend of een vervaardigd goed is voortgebracht.

Bijl[173] is daarentegen van mening dat voornoemd arrest van de Hoge Raad tot gevolg heeft dat twee criteria van belang zijn bij de bepaling of onroerend goed is vervaardigd of niet. Er is sprake van vervaardiging van onroerend goed indien:

---

[168] HR 17 juni 1987, nr. 23 782, *BNB* 1987/243 (West-Indisch Huis), r.o. 4.4.
[169] HR 19 november 2010, nr. 08/01021, *BNB* 2011/42, r.o. 3.3.1.
[170] Hof Leeuwarden 24 mei 2011, nr. 10/00198, *NTFR* 2011/1380.
[171] Hof Amsterdam 15 maart 2012, nr. 09/00566, *V-N Vandaag* 2012/860.
[172] Hof 's-Hertogenbosch 17 juni 2011, nr. 10/00094, *NTFR* 2012/38 & Rb Leeuwarden 15 juni 2011, AWB 06/2713, *NTFR* 2011/2105.
[173] D.B. Bijl, noot bij HR 19 november 2010, nr. 08/01021, *BNB* 2011/42.

1. Een functiewijziging heeft plaatsgevonden.
   Hiervoor is een verandering van de aanwendingsmogelijkheden van het onroerend goed door een fysieke ingreep van belang. Dit criterium blijkt ook uit Van Dijk's Boekhuis, er is sprake van vervaardiging van een goed indien een goed ontstaat waarvan de functie volgens de in het maatschappelijk verkeer gangbare opvattingen verschilt van de functie die de verstrekte materialen hadden.[174]
2. Er sprake is van 'in wezen nieuwbouw'.
   Bijl is van mening dat het arrest Van Dijk's Boekhuis ook ruimte biedt voor dit criterium. Het HvJ oordeelt dat onderhouds- en reparatiewerkzaamheden die, hoe ingrijpend ook, aan het verstrekte goed uitsluitend de functie teruggeven die het voordien had, zonder dat een nieuw goed ontstaat. Daarom leveren zij geen vervaardigen van een werk in roerende staat op.[175] De zinsnede 'zonder dat een nieuw goed ontstaat' duidt op de mogelijkheid dat er ook een nieuw goed kan ontstaan zonder een voornoemde functiewijziging. Dit is het geval indien er bij onroerend goed sprake is van 'in wezen nieuwbouw', dan is geen sprake van een functiewijziging terwijl toch een nieuw goed is ontstaan.

Zodoende ziet Bijl deze twee criteria naast elkaar. De functiewijziging vloeit voort uit de Europese rechtspraak terwijl het criterium 'in wezen nieuwbouw' in de Nederlandse rechtspraak is ontstaan. Indien aan één van bovenstaande criteria is voldaan, heeft de vervaardiging van onroerend goed plaatsgevonden.

Bakx[176] is van mening dat het arrest van HR 19 november 2010 een nieuw vervaardigingscriterium heeft voortgebracht in Nederland. De Hoge Raad lijkt afstand te doen van andere criteria door te oordelen dat slechts sprake is van vervaardiging als 'in wezen nieuwbouw' heeft plaatsgevonden. Dit criterium lijkt te zien op de verbouwing op zich, waarbij de wijziging van het uiterlijk een belangrijke rol speelt. De wijziging in functie of aanwendingsmogelijkheid van een gebouw lijkt niet te leiden tot in wezen nieuwbouw.
Ook Leijten[177] is van mening dat het 'in wezen nieuwbouw'-criterium een nieuw vervaardigingscriterium heeft voortgebracht. Vóór het arrest van de Hoge Raad van 19 november 2010 was het van belang dat een wijziging van de aanwendingsmogelijkheden van het onroerend goed had plaatsgevonden, waarbij het uiterlijk van het onroerend goed moest zijn gewijzigd. Dit werd afgeleid uit het Van Dijk's Boekhuis-arrest. Dat sprake moet zijn van 'in wezen nieuwbouw' levert, volgens Leijten, een strenger criterium op dan voorheen. Dit omdat de aanwendingsmogelijkheden en het uiterlijk van het onroerend goed ingrijpende wijzigingen kunnen ondergaan zonder dat sprake is van 'in wezen nieuwbouw'. Echter er kan ook sprake zijn van 'in wezen nieuwbouw', zonder dat de aanwendingsmogelijkheden en het uiterlijk van onroerend goed ingrijpend zijn gewijzigd, bijvoorbeeld wanneer een woning zonder voorafgaande sloop volledig opnieuw wordt opgebouwd. Leijten is van mening dat de vervaardiging van onroerend goed slechts heeft plaatsgevonden indien 'in wezen nieuwbouw' heeft plaatsgevonden. Het oude

[174] HvJ 14 mei 1985, nr. 139/84 (Van Dijk's Boekhuis), *BNB* 1985/335, r.o. 22.
[175] HvJ 14 mei 1985, nr. 139/84 (Van Dijk's Boekhuis), *BNB* 1985/335, r.o. 23.
[176] E.H.C. Bakx, 'Zo goed als nieuw(bouw)', *Btw brief* 2011/6-7, blz.3.
[177] J.A.M. Leijten, 'Het begrip 'vervaardiging' nieuw vervaardigd?', *WFR* 2011/648.

criterium van een wijziging in aanwendingsmogelijkheden en een functiewijziging van het onroerend goed lijken geen toepassing meer te vinden.
Naar mijn mening is het criterium 'in wezen nieuwbouw' ondergeschikt aan de jurisprudentie van het HvJ. Uit deze jurisprudentie blijkt duidelijk dat sprake is van vervaardiging indien een goed wordt voortgebracht dat tevoren niet bestond. Van een nieuw goed kan worden gesproken indien een goed ontstaat dat naar maatschappelijke opvattingen verschilt van de functie die de verstrekte materialen hadden. Het begrip 'in wezen nieuwbouw' ziet in ieder geval op het aanmerken van het onroerend goed als nieuw. Echter dit begrip wordt enger uitgelegd dan het begrip 'vervaardigd'. Dit blijkt al uit het feit dat een enkele functiewijziging niet voldoet voor het begrip 'in wezen nieuwbouw'. Hierdoor zou het criterium 'in wezen nieuwbouw' slechts als hulpmiddel gebruikt kunnen worden bij het aanmerken van de vervaardiging van onroerend goed. De manier waarop het criterium wordt gebruikt in de Nederlandse rechtspraak is echter te beperkt. Ook in situaties waarbij geen sprake is van 'in wezen nieuwbouw', kan op grond van de Europese jurisprudentie worden geconcludeerd dat wel sprake is van de vervaardiging van een goed. Dit is bijvoorbeeld het geval indien naar maatschappelijke opvatting een functiewijziging heeft plaatsgevonden, waarbij niet aan het criterium 'in wezen nieuwbouw' is voldaan. De manier waarop 'in wezen nieuwbouw' in Nederland wordt gebruikt is dus in strijd met het Europees recht. Het criterium mag wel bestaan als extra ondersteuning voor het begrip 'vervaardiging'.

5.4 Is het begrip 'nieuw onroerend goed' in overeenstemming met de ratio achter de btw-belaste levering?

In Nederland wordt 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 belast met btw. Daarnaast wordt als eerste ingebruikneming aangemerkt de ingebruikneming van een gebouw na de verbouwing, indien door die verbouwing een vervaardigd goed is voortgebracht. Dit blijkt uit art. 11, lid 1, letter a, sub 1° juncto art. 11, lid 3, letter b Wet OB. Het begrip 'nieuw onroerend goed' in de btw is dus een gebouw, een gedeelte van een gebouw en het erbij behorend terrein vóór de eerste ingebruikneming, alsmede een vervaardigd onroerend goed.
De ratio achter het belasten van onroerend goed in de btw is dat ieder onroerend goed in het begin van zijn levensduur een btw-belaste fase kent. Deze fase vindt plaats in het zogenaamde productie- en distributieproces, ook wel de bouw- en handelsfase genoemd. Elke levering van het onroerend goed na deze btw-belaste fase is vrijgesteld van btw. De reden hiervoor is om cumulatie van btw te voorkomen, omdat onroerende goederen vaak van eigenaar wisselen waardoor zij zich afwisselend in de ondernemingssfeer en de particuliere sfeer bevinden.
De uitlegging van het begrip 'nieuw onroerend goed' in de btw is ruimer dan de ratio achter het belasten van deze levering. Indien een onroerend goed nieuw wordt gebouwd is het belasten van de levering vóór de eerste ingebruikneming in overeenstemming met de ratio. Echter het aanmerken van 'nieuw onroerend goed' indien door een verbouwing een vervaardigd goed is voortgebracht, is in strijd met de ratio achter het belasten van nieuw onroerend goed in de btw. Dit verbouwd onroerend goed heeft zich in het begin van zijn levensduur tijdens de bouw- en handelsfase al in de btw-belaste periode bevonden. Het opnieuw aanmerken van 'nieuw onroerend goed' van een vervaardigd goed is zodoende in strijd met de ratio, dat onroerende goederen alleen in het begin van hun levensduur met btw worden belast. Elke levering na dit productie- en distributieproces zou vrijgesteld van btw plaats moeten vinden.

5.5 Prejudiciële vraag

Indien een verbouwing van een gebouw plaatsvindt, waarbij een vervaardigd goed wordt voortgebracht, kan de situatie zich voordoen dat het gebouw tijdens deze verbouwing wordt geleverd. De volgende vragen doen zich dan voor. Is er al sprake van een vervaardiging? Moet de situatie beoordeeld worden op het moment van de levering of moet in aanmerking worden genomen dat het pand uiteindelijk wordt vervaardigd? Deze vragen zijn ook aan de orde in het arrest van de Hoge Raad van 10 juni 2011.[178]

In deze zaak ging het om de overdracht van appartementsrechten van winkelruimten in een winkelpassage. Deze overdracht vond plaats op 6 februari 2004. Direct voorafgaand aan deze overdracht waren een aantal werkzaamheden verricht ten dienste van de verbouwing van het onroerende goed tot een nieuw gebouw. Deze werkzaamheden waren in opdracht en voor rekening van de verkoper, en bestonden ten minste uit enkele sloophandelingen. Na de overdracht van het onroerend goed zijn voornoemde werkzaamheden voortgezet in opdracht en voor rekening van de koper. Het geheel van de werkzaamheden verricht door zowel koper als verkoper heeft geleid tot een nieuw onroerend goed, zonder dat tijdens de werkzaamheden onbebouwde grond is ontstaan.

De Hoge Raad zit met de volgende vragen. In welk stadium van een proces van verbouwing van een bestaand gebouw tot een nieuw gebouw (vernieuwbouw), waarbij het bestaande gebouw niet volledig wordt gesloopt zodat tijdens de verbouwing geen onbebouwde grond ontstaat, is de levering van het desbetreffende onroerend goed op grond van art. 12, lid 1, letter a Btw-richtlijn uitgezonderd van de vrijstelling van art. 135, lid 1, letter j Btw-richtlijn. Gaat het bij de levering van een gebouw, waarbij de verbouwing – met het oog op de totstandbrenging van een nieuw gebouw – gaande is, om de levering van een nieuw gebouw vóór de eerste ingebruikneming of (nog) om de levering van het oude gebouw dat in het verleden voor het eerst in gebruik is genomen? Maakt het verschil of de verkoper dan wel de koper de verbouwing wenst te realiseren en of de verbouwing wordt verricht in opdracht en voor rekening van de verkoper dan wel van de koper, dan wel van beiden?

Elke levering van een gebouw verricht vóór het tijdstip waarop het gebouw voor het eerst in gebruik wordt genomen, danwel het tijdstip waarop het gebouw wordt voltooid, is belast met btw. De Hoge Raad vraagt zich af of ten tijde van de levering het nieuwe gebouw voltooid dient te zijn? Of is elke levering in de fase van verbouwing van het bestaande gebouw tot het nieuwe gebouw een levering als bedoeld in art. 12, lid 1, letter a Btw-richtlijn. Met betrekking tot de neutraliteit van de heffing van btw is in de toelichting bij het voorstel voor een Zesde richtlijn bepaald dat de btw, die ter zake van de verbouwing van een bestaand gebouw tot een nieuw gebouw in rekening is gebracht, voor aftrek in aanmerking dient te komen, zodat elke levering tot aan de eerste ingebruikneming 'schoon' van btw zou zijn.[179] Echter de tekst van dit voorstel is ingrijpend gewijzigd, waardoor niet duidelijk is of deze neutraliteit nog steeds wordt beoogd met de btw-belaste levering voor onroerend goed.

De Hoge Raad verzoekt het HvJ uitspraak te doen inzake de volgende vraag. Moet de btw-belaste levering van onroerend goed, zoals neergelegd in art. 12, lid 1, letter a juncto art. 135, letter j Btw-richtlijn zo worden uitgelegd dat niet is vrijgesteld van btw, de levering van een gebouw waaraan voorafgaand aan de levering daarvan door de verkoper verbouwingswerkzaamheden zijn verricht ten

[178] HR 10 juni 2011, nr. 08/02791, *V-N* 2011/32.17.
[179] P.B. nr. C 139 van 12 november 1974, blz. 15.

dienste van het creëren van een nieuw gebouw (vernieuwbouw), welke werkzaamheden na de levering door de koper zijn voortgezet en voltooid?

Een soortgelijke vraag had de Hoge Raad ook gesteld in het Don Bosco-arrest.[180] Het HvJ heeft in deze zaak voor recht verklaard dat de levering van een terrein waarop nog een oud gebouw staat dat moet worden gesloopt teneinde op die plaats een nieuw bouwwerk op te richten, welke sloop, waarvoor de verkoper instaat, reeds een aanvang heeft genomen vóór deze levering, niet onder de vrijstelling van btw voor onroerende goederen valt. Dergelijke handelingen van levering en sloop vormen, vanuit het oogpunt van de btw, één handeling die, als geheel, niet de levering van het bestaande gebouw en het erbij behorend terrein, maar de levering van een onbebouwd terrein tot voorwerp heeft, ongeacht hoever de sloop van het oude gebouw op het moment van de daadwerkelijke levering van het terrein is gevorderd. In deze zaak ging het om de levering van onroerend goed waarop twee oude gebouwen stonden die volledig werden gesloopt, teneinde op de vrijgekomen grond nieuwe gebouwen op te richten. Daarbij stond de verkoper in voor de sloop van de oude gebouwen. De levering van het onroerend goed vond plaats toen net een begin was gemaakt met de sloop van de oude gebouwen op het terrein. De grote verschillen tussen de Don Bosco-zaak en de aanhangige zaak, zoals de koper die de sloopwerkzaamheden voortzet in de aanhangige zaak, hebben tot gevolg dat niet zomaar gezegd kan worden dat in de aanhangige zaak sprake is van een btw-belaste levering omdat de sloop al was aangevangen.

Indien in de aanhangige zaak de levering van het onroerend goed had plaatsgevonden nog voordat er sloopwerkzaamheden hadden plaatsgevonden, staat buiten kijf dat sprake is van de levering van het oude onroerend goed. De levering zou dan onder de vrijstelling van art. 11, lid 1, letter a Wet OB vallen. Indien de verbouwing van het onroerend goed was voltooid voordat de levering plaats had gevonden, is sprake van een vervaardigd goed waardoor de levering ingevolge art. 11, lid 1, letter a, sub 1° juncto art. 11, lid 3, letter b Wet OB belast is met btw. In de aanhangige zaak is echter sprake van de levering van het onroerend goed terwijl al begonnen is met de sloopwerkzaamheden, maar de vervaardiging nog niet heeft plaatsgevonden.

A-G Van Hilten[181] geeft in haar conclusie bij HR 10 juni 2011 aan dat uit het arrest Don Bosco moet worden afgeleid dat de status van het onroerend goed op het tijdstip van de levering niet zaligmakend en doorslaggevend is. Het gaat om het economische doel van de handelingen die voorafgaand aan de levering hebben plaatsgevonden, dat wil zeggen waar die handelingen op gericht waren. In casu kan worden gezegd dat de werkzaamheden die vóór de levering hebben plaatsgevonden de eerste stap vormden c.q. gericht waren op de zodanig ingrijpende verbouwing dat daardoor een nieuw onroerend goed zou ontstaan. Het staat immers in casu feitelijk vast dat de verbouwing een nieuw winkelcentrum zou opleveren, waarvan de ingebruikneming als eerste ingebruikneming in de zin van art. 11, lid 3, letter b Wet OB zou hebben te gelden. Dat zo zijnde moet, volgens Van Hilten, in het onderhavige geval worden gezegd dat de levering die op 6 februari 2004 plaatsvond, de levering was van een nieuw

[180] HvJ 19 november 2009, nr. C-461/08 (Don Bosco), *BNB* 2011/14.
[181] Conclusie A-G Van Hilten 13 juli 2010, nr. 08/02791, *V-N* 2010/43.16

onroerend goed vóór de eerste ingebruikneming. Het referentiepunt is derhalve niet het half gesloopte winkelcentrum dat op 6 februari 2004 werd geleverd, maar het (ver)nieuw(bouwd)e winkelcentrum dat zou verrijzen. De levering 'gaande' de vernieuwbouwing tot nieuw winkelcentrum is dan de levering vóór de als eerste ingebruikneming aan te merken ingebruikname. Dat het niet de verkoper was die alle werkzaamheden heeft verricht of laten verrichten, maakt daarbij niet uit, nu tussen partijen vaststaat dat hetgeen na de verbouwing opgeleverd wordt, een nieuw winkelcentrum is.

De redactie van V-N[182] vindt de interpretatie van Van Hilten een erg vergaande interpretatie. Zij zijn het met de A-G eens dat de Europese Commissie bedoeld heeft de gehele productie- en distributiesector van nieuwe onroerende goederen aan btw te onderwerpen, waardoor ook de (ingrijpende) verbouwing van onroerend goed met btw belast zou moeten zijn. Dit zou ook in overeenstemming zijn met de enge uitleg van de vrijstelling voor onroerend goed in de btw. Echter er wordt slechts een oud winkelcentrum geleverd waaraan enkele sloophandelingen zijn verricht, waarbij de koper de toekomstplannen met betrekking tot de vervaardiging uitvoert. Deze verschillende prestaties kunnen niet, zoals in de Don Bosco-zaak als één handeling worden gezien. Daarnaast moet de heffing van btw zo eenvoudig en objectief mogelijk verlopen. Indien gekeken wordt naar de toekomstplannen met betrekking tot het onroerend goed is de heffing van btw niet objectief van aard, volgens de redactie. Bovendien leveren enkele sloophandelingen geen verbouwing op, zoals blijkt uit het arrest van de HR van 7 maart 2003.[183]
Al deze argumenten in ogenschouw nemend, kan er ten tijde van de levering van het onroerend goed niet gesproken worden van een vervaardigd gebouw, waardoor de levering moet worden aangemerkt als de levering van het (nog) oude gebouw.
Zijlstra[184] vindt de conclusie van de A-G eveneens gedurfd, maar kan zich er wel in vinden. De visie van Van Hilten verhoudt zich tot de beoogde btw-systematiek. Deze systematiek houdt in dat leveringen van onroerende goederen die zich in de bouw- en handelsfase bevinden met btw belast dienen te worden. Zijlstra is van mening dat de beslissing van het HvJ in de Don Bosco-zaak erop neerkomt dat, de levering van een met het oog op nieuwbouw gedeeltelijk gesloopt pand zich in de bouw- en handelsfase bevindt. De levering van een half gesloopt oud winkelcentrum kan dan ook worden opgevat als de levering van een half afgebouwd nieuw winkelcentrum. Het is wel van belang dat de verkoper vóór de levering al begonnen is met de sloop van het gebouw, zoals in deze zaak ook het geval is.
Volgens Van der Paardt[185] zal per geval moeten worden beoordeeld of de levering van het onroerend goed is aan te merken als het oude gebouw of al gesproken moet worden van de levering van het nieuwe, vervaardigde onroerend goed. Hierbij spelen de bestemmingswijziging en wijzigingen in het uiterlijk een grote rol. Indien in de aanhangige zaak was bepaald dat de verkoper voor de verbouwing zou instaan, was sprake van een vergelijkbare situatie in de Don Bosco-zaak. In deze situatie zou gesproken kunnen worden dat partijen beoogd hebben een vervaardigd onroerend goed te leveren waardoor de levering van rechtswege met btw is belast. Echter in de voorgaande situatie heeft de verkoper slechts enkele sloophandelingen verricht, waarmee de koper is doorgegaan na de levering van

[182] Redactie V-N, aantekening bij conclusie A-G Van Hilten 13 juli 2010, nr. 08/02791, *V-N* 2010/43.16.
[183] HR 7 maart 2003, nr. 37 525, *BNB* 2003/193.
[184] P.F. Zijlstra, commentaar bij conclusie A-G Van Hilten 13 juli 2010, nr. 08/02791, *NTFR* 2010/2007.
[185] R.N.G. van der Paardt, 'Don Bosco en onroerende zaaklichaam; status bouwterrein rechtvaardigt de vrijstelling overdrachtsbelasting', *WPNR* 2011/6893, blz. 565.

het onroerend goed. Toch kan het HvJ tot de conclusie komen dat in voorgaande zaak sprake is van een btw-belaste levering. Dit kan volgens Van der Paardt gezien de ruime werkingssfeer van het principe dat de bouw- en handelsfase met btw is belast.
Perié en Koeprijanov[186] zijn van mening dat in bovenstaande zaak aangesloten kan worden bij de situatie van het onroerend goed ten tijde van de levering, omdat de sloopwerkzaamheden zijn voortgezet door de koper na de overdracht. Aangezien er maar weinig sloophandelingen waren verricht was er nog steeds sprake van het oude gebouw, waardoor naar hun mening geen sprake is van een btw-belaste levering als bedoeld in art. 11, lid 1, letter a, sub 1° juncto art. 11, lid 3, letter b Wet OB.

Naar mijn mening is in de aanhangige zaak geen sprake van een btw-belaste levering. De koper heeft een onroerend goed geleverd gekregen waaraan enkele sloophandelingen hebben plaatsgevonden. Met deze sloophandelingen is nog geen begin gemaakt met de verbouwing van het uiteindelijke, nieuwe onroerend goed. De koper heeft de sloophandelingen voortgezet en werkzaamheden uitgevoerd waardoor uiteindelijk een vervaardigd goed is voortgebracht. Ten tijde van de levering is er naar mijn mening nog sprake van het oude gebouw. Daarbij geldt het arrest van de HR van 7 maart 2003 nog steeds, dat het enkele uitvoeren van sloopwerkzaamheden niet ziet op de verbouwing van het bestaande gebouw. Om te spreken van verbouwingswerkzaamheden moeten er op zijn minst handelingen zijn verricht die het nieuwe gebouw ten dienste komen. Zeker omdat tussen verkoper en koper geen nadere verplichtingen zijn overeengekomen is een onroerend goed geleverd waaraan sloopwerkzaamheden zijn verricht. Dit is nog steeds het oude gebouw dat vroeger in gebruik is genomen. Indien wel werkzaamheden zijn verricht of overeengekomen die ervoor zorgen dat met de ver(nieuw)bouwing van het pand is begonnen, kan naar mijn mening wel worden gesproken van het tijdstip vóór de eerste ingebruikneming van het vervaardigde gebouw. Er is dan immers sprake van de bouw- en handelsfase van het onroerend goed. Indien alleen sloophandelingen hebben plaatsgevonden bevindt het onroerend goed zich naar mijn mening niet in de bouw- en handelsfase.
Dit is naar mijn mening ook in overeenstemming met de ratio achter het belasten van nieuw onroerend goed in de btw. Enkele sloopwerkzaamheden hebben niet tot gevolg dat het onroerend goed zich in het productie- en distributieproces bevindt. De visie van de Europese Commissie, dat btw ter zake van de verbouwing van een bestaand gebouw tot een nieuw gebouw in aftrek gebracht moet kunnen worden, om elke levering voor de eerste ingebruikneming 'schoon' van btw te laten verlopen, ziet op situaties dat het oude gebouw wordt verbouwd.[187] Deze visie, waarvan niet duidelijk is of deze nog gevolgd moet worden met betrekking tot verbouwingswerkzaamheden, ziet mijns inziens niet op sloopwerkzaamheden, die overigens worden verricht ten aanzien van het oude gebouw.
Het omslagpunt of sprake is van de levering van het oude gebouw of het nieuw vervaardigd gebouw, is naar mijn mening het verschil tussen sloop- en verbouwingswerkzaamheden. Daarbij moet gekeken worden naar de overeengekomen werkzaamheden. De verkoper zal naast sloopwerkzaamheden ook verbouwingswerkzaamheden moeten verrichten, alleen dan bevindt het gebouw zich in de btw-belaste fase. Indien ten tijde van de levering van het gebouw de verkoper slechts sloopwerkzaamheden heeft

[186] T.G. Perié & D.A Koeprijanov, 'Fiscale ontwikkelingen met betrekking tot vastgoed', *Juridisch up to date* 2011/13, blz. 13.
[187] P.B. nr. C 139 van 12 november 1974, blz. 15.

verricht, en de verbouwingswerkzaamheden door de verkoper vinden plaats na levering maar zijn wel al overeengekomen, dan vindt de levering ook plaats tijdens de bouw- en handelsfase. Zijn er nog geen verbouwingswerkzaamheden verricht door verkoper, en gaan die ook niet plaatsvinden, dan vindt de levering van het oude gebouw plaats.
Zoals in de vorige paragraaf al is besproken, ben ik van mening dat het aanmerken van een vervaardigd goed als 'nieuw onroerend goed' in de btw in strijd is met de ratio achter het belasten van nieuw onroerend goed in de btw. Indien de levering van het gebouw moet worden aangemerkt als een btw-belaste levering omdat een vervaardigd goed is voortgebracht, is dit op grond van de wet, niet op grond van de ratio achter deze btw-belaste levering.

5.6 Tussenconclusie

In dit hoofdstuk heb ik besproken wanneer sprake is van nieuw onroerend goed in de btw. Hierbij staat de vraag centraal wanneer de levering van onroerend goed belast is met btw. Er is sprake van nieuw onroerend goed indien het goed zich bevindt in het tijdvak voor de eerste ingebruikneming. De verbouwing van onroerend goed wordt ook aangemerkt als een btw-belaste levering van onroerend goed, indien bij de verbouwing een vervaardigd goed is voortgebracht. Een vervaardigd onroerend goed kwalificeert dan als 'nieuw onroerend goed' in de btw.
Het begrip 'vervaardigen' is een unierechtelijk begrip waarbij voor de uitleg hiervan het arrest Van Dijk's Boekhuis bepalend is. In dit arrest is bepaald dat sprake is van de vervaardiging van een goed indien een goed wordt voortgebracht dat tevoren niet bestond. In de Nederlandse jurisprudentie wordt het criterium 'in wezen nieuwbouw' gehanteerd. Dit criterium is echter beperkter dan de Europese uitleg, waardoor mijns inziens voor vervaardiging van onroerend goed gekeken moet worden of een goed wordt voortgebracht dat tevoren niet bestond.
Het aanmerken van een eerste ingebruikneming na de verbouwing van een gebouw, indien door die verbouwing een vervaardigd goed is voortgebracht, is niet in overeenstemming met de ratio achter het belasten van nieuw onroerend goed in de btw. Onroerend goed hoort alleen in het begin van het bestaan van het onroerend goed belast te worden.
Indien sprake is van een verbouwing van onroerend goed waarbij een vervaardigd goed wordt voortgebracht, kan het onroerend goed geleverd worden tijdens de verbouwingsperiode. De vraag doet zich dan voor of deze levering belast is met btw. Ofwel is sprake van nieuw onroerend goed in de btw? Deze vraag is door de Hoge Raad voorgelegd aan het Hof van Justitie. Mijns inziens is de levering belast met btw indien de verbouwing is begonnen, waardoor het onroerend goed zich in de bouw- en handelsfase bevindt. Indien slechts sloopwerkzaamheden hebben plaatsgevonden, is de vrijstelling van voor de levering van onroerend goed van toepassing.

Hoofdstuk 6: Conclusie

Op 10 juni 2011 zou de Hoge Raad eindelijk verlossing brengen in de Don Bosco-zaak.[188] Op deze datum zou blijken of de levering van een gedeeltelijk gesloopt gebouw, met het oog op vervanging van dat gebouw door een nieuw op te richten gebouw, met btw is belast. Echter omdat niet genoeg feiten en omstandigheden aanwezig waren om te bepalen of sprake is geweest van een bouwterrein heeft de Hoge Raad deze beslissing overgelaten aan het verwijzingshof. Toch is het voor de Hoge Raad niet helemaal duidelijk onder welke omstandigheden de levering van een gebouw met btw is belast, indien het gebouw na levering nog grondig wordt verbouwd zodat een nieuw gebouw is ontstaan. Dit blijkt uit het feit dat de Hoge Raad[189] op dezelfde datum een nieuwe prejudiciële vraag aan het Hof van Justitie voorlegt. In dit arrest vraagt de Hoge Raad of de levering van een gebouw met btw is belast, indien voorafgaand aan die levering door de verkoper verbouwingswerkzaamheden zijn verricht ten dienste van het creëren van een nieuw gebouw (vernieuwbouw), welke werkzaamheden na de levering door de koper zijn voortgezet en voltooid.

Deze problematiek heeft mij tot het onderwerp 'het begrip nieuw onroerend goed in de btw' gebracht. De vraag die ik mij in deze scriptie heb gesteld is de volgende. *Wat wordt verstaan onder het begrip 'nieuw onroerend goed' in de btw en is dat in overeenstemming met de ratio achter het belasten van de levering van nieuw onroerend goed in de btw?*

Het begrip 'nieuw onroerend goed' omvat een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het erbij behorend terrein vóór het tijdstip van eerste ingebruikneming. Het tijdstip van eerste ingebruikneming is het criterium om nieuwe onroerende goederen van oude onroerende goederen te onderscheiden. Tot het tijdstip van eerste ingebruikneming bevindt het nieuw onroerend goed zich in het zogenaamde productie- en distributieproces. In Nederland wordt dit proces ook wel aangeduid als de bouw- en handelsfase.
De eerste ingebruikneming vindt plaats op het tijdstip dat het nieuw onroerend goed feitelijk en overeenkomstig de objectieve bestemming in gebruik wordt genomen. Als eerste ingebruikneming wordt tevens aangemerkt de ingebruikneming na een verbouwing van een gebouw, indien door die verbouwing een vervaardigd goed is voortgebracht. Hierdoor levert de vervaardiging van onroerend goed een 'nieuw onroerend goed' op. Er is sprake van de vervaardiging van onroerend goed indien het onroerend goed een functiewijziging heeft ondergaan, of als 'in wezen nieuwbouw' heeft plaatsgevonden.
Er is dus sprake van 'nieuw onroerend goed' indien het onroerend goed zich bevindt in het tijdvak vóór eerste ingebruikneming en indien een vervaardigd goed is voortgebracht.

De levering van nieuw onroerend goed is belast met btw. De ratio achter deze btw-belaste levering is dat elk gebouw tijdens zijn levensduur slechts in het productie- en distributieproces met btw wordt belast. Dit is om cumulatie van btw te voorkomen. Cumulatie van btw kan zich voordoen omdat

[188] HvJ 19 november 2009, C-461/09 (Don Bosco), *BNB* 2011/14.
[189] HR 10 juni 2011, nr. 08/02791, *V-N* 2011/32.17.

onroerende goederen vaak van eigenaar wisselen en dus ook tussen de particuliere sfeer en de ondernemingssfeer. Door nieuw onroerend goed te belasten met btw vindt in het bestaan van ieder onroerend goed een belaste fase plaats. Indien het onroerend goed niet meer als nieuw kwalificeert dan is een vrijstelling van btw aan de orde. De vrijstelling geldt dus voor elke levering van onroerend goed na de bouw- en handelsfase.

Het begrip 'nieuw onroerend goed' zoals wij dat kennen binnen de btw is ruimer dan het begrip zou moeten zijn volgens de ratio achter het belasten van de levering van nieuw onroerend goed in de btw. De levering van onroerend goed moet aan btw zijn onderworpen indien het goed zich in de bouw- en handelsfase bevindt. Dus tot het tijdstip van eerste ingebruikneming. Indien de eerste ingebruikneming heeft plaatsgevonden bevindt het onroerend goed zich niet meer in de bouw- en handelsfase. Door het aanmerken van een nieuwe eerste ingebruikneming indien een vervaardigd goed is voortgebracht door een verbouwing, wordt het onroerend goed opnieuw als nieuw onroerend goed aangemerkt. Dit onroerend goed is echter al eerder belast met btw geweest, namelijk vóór de eerste ingebruikneming. Elke volgende levering van dit onroerend goed zou volgens de ratio van de regeling vrijgesteld van btw moeten plaatsvinden. Door het aanmerken van een vervaardigd goed als 'nieuw onroerend goed' wordt gehandeld in strijd met de ratio achter het belasten van de levering van nieuw onroerend goed in de btw.

In de aanhangige zaak bij het HvJ wordt de vraag gesteld of de levering van een gebouw met btw is belast, indien voorafgaand aan die levering door de verkoper verbouwingswerkzaamheden zijn verricht ten dienste van het creëren van een nieuw gebouw (vernieuwbouw), welke werkzaamheden na de levering door de koper zijn voortgezet en voltooid. De Hoge Raad wil dus weten vanaf welk moment de levering van onroerend goed is belast met btw, indien uiteindelijk een vervaardigd goed is voortgebracht. Omdat vast is komen te staan dat de levering van een vervaardigd goed met btw is belast, ook al is dit in strijd met de ratio achter het belasten van nieuw onroerend goed in de btw, is het van belang te weten vanaf welk moment deze levering is belast met btw. Naar mijn mening is de levering van een gebouw met btw belast, indien er verbouwingswerkzaamheden zijn verricht door de verkoper ten dienste van het creëren van een nieuw gebouw. Daar doet niet aan af of de koper deze werkzaamheden heeft voortgezet en voltooid, mits de verkoper een begin heeft gemaakt met de verbouwingswerkzaamheden. Het enkele verrichten van sloopwerkzaamheden door de verkoper is naar mijn mening niet voldoende.

Naast de ruime uitleg van het begrip 'nieuw onroerend goed' is de wettelijke regeling op zichzelf niet in overeenstemming met de ratio achter het belasten van nieuw onroerend goed in de btw. Naast het onroerend goed vóór het tijdstip van eerste ingebruikneming, wordt ook de levering van een gebouw of een gedeelte daarvan en het er bijbehorend terrein belast met btw, indien deze levering plaatsvindt in het tijdvak tussen de eerste ingebruikneming en de twee daaropvolgende jaren. Tijdens deze tweejaarstermijn wordt het onroerend goed, wat niet meer als 'nieuw' kwalificeert, belast met btw terwijl het goed zich niet in de bouw- en handelsfase bevindt. Door de regeling wordt ook een stukje van de gebruiksfase belast. De reden om de tweejaarstermijn te belasten is om misbruik tegen te gaan. Toch

is deze tweejaarstermijn niet in overeenstemming met de ratio achter het belasten van de levering van nieuw onroerend goed in de btw.

De conclusie die getrokken moet worden is dat het begrip 'nieuw onroerend goed' in de btw niet in overeenstemming is met de ratio achter het belasten van de levering van nieuw onroerend goed in de btw.

Het probleem zit in het aanmerken van een eerste ingebruikneming na de verbouwing van een gebouw, indien door die verbouwing een vervaardigd goed is voortgebracht. Indien het begrip vervaardigen niet van toepassing zou zijn op onroerend goed, doet zich de situatie niet meer voor dat onroerend goed zich opnieuw in de btw-belaste fase bevindt. De levering van onroerend goed wordt dan slechts belast indien het gebouw of een gedeelte van het gebouw en het erbij behorend terrein worden geleverd vóór, op of uiterlijk twee jaar na de eerste ingebruikneming. Het begrip 'nieuw onroerend goed' moet dan worden uitgelegd als een gebouw, een gedeelte van een gebouw en het erbij behorend terrein vóór de eerste ingebruikneming. Dit is in overeenstemming met de ratio achter het belasten van nieuw onroerend goed in de btw. Het 'nieuw onroerend goed' wordt alleen in de bouw- en handelsfase belast. Indien het goed zich niet meer in deze btw-belaste fase bevindt, kan het hier ook niet meer in terecht komen. Slecht na gehele sloop kan het onroerend goed, in dit geval onbebouwde grond zi jnde, alleen met btw worden belast indien een nieuw gebouw wordt gebouwd op de onbebouwde grond, of indien sprake is van een bouwterrein.

Literatuurlijst

- E.H.C. Bakx, 'Zo goed als nieuw(bouw)', *Btw brief* 2011/6-7, blz. 3.
- S.T.M. Beelen, *Cursus Belastingrecht: Omzetbelasting*, Studenteneditie 2011-2012, Kluwer: Deventer 2011.
- D.B. Bijl, 'Eerste ingebruikneming van een onroerend goed', *WFR* 1990/483.
- D.B. Bijl, noot bij HR 25 april 2008, nr. 41 798, *BNB* 2008/181.
- D.B. Bijl, noot bij HR 19 november 2010, nr. 08/01021, *BNB* 2011/42.
- D.B. Bijl, noot bij HR 23 september 2011, nr. 09/01909, *BNB* 2011/293.
- D.B. Bijl, *Omzetbelasting en onroerend goed*, FED: Deventer 1997.
- D.B. Bijl, *Onroerend goed: omzetbelasting en overdrachtsbelasting*, Kluwer: Deventer 1998.
- D.B. Bijl, 'Vervaardiging van onroerend goed in de omzetbelasting: benadering per complex', *WFR* 1989/5887, blz. 1291.
- A. J. van Doesum, 'Woorden schieten tekort', in M.M. Gabriël & R.H.C. Luja e.a., *De toekomst van de btw,* Kluwer: Deventer 2011.
- A. van Dongen, 'Meer etages: een of meerdere goederen?', *NTFR Beschouwingen* 2009/01.
- J. H. Germann e.a., *Overdrachtsbelasting en omzetbelasting in de vastgoedsector*, Kluwer: Deventer 2010.
- M.D.C. Gomes Vale Viga, 'Een bouwterrein gebruik je door te bouwen', *WFR* 2011/867.
- M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer: Deventer 2010.
- H.W.M van Kesteren, noot bij HR 12 september 2008, nr. 43 011, *BNB* 2009/188.
- J.A.M. Leijten, 'Het begrip 'vervaardiging' nieuw vervaardigd?', *WFR* 2011/648.
- J.A.M. Leijten & G.J. van Norden, 'Btw-aspecten van leegstand van vastgoed', *WPNR* 2010/6861.
- J.A.M. Leijten & J. van Vollenhoven, 'De complexe unittheorie', *Vastgoed Fiscaal & Civiel* 2009/04.
- M.M.W.D. Merkx, commentaar bij HR 21 oktober 2011, nr. 10/05228, *NTFR* 2011/2447.
- Redactie V-N, aantekening bij conclusie A-G Van Hilten, nr. 08/02791, *V-N* 2010/43.16.
- Redactie V-N, aantekening bij HvJ 8 juni 2000, nr. C-400/98 (Breitsohl), *V-N* 2000/43.17.
- Redactie V-N, aantekenign bij HvJ 1 juni 2006, nr. C-233/05, *V-N* 2006/42.14.
- R.N.G. van der Paardt, 'De integratieheffing, integraal van toepassing?', *WFR* 2009/6832.
- R.N.G. van der Paardt, 'Don Bosco en onroerende zaaklichaam; status bouwterrein vervaardigt de vrijstelling overdrachtsbelasting', *WPNR* 2011/6893, blz. 565.
- R.N.G. van der Paardt, 'Leegstand en kraken van onroerende zaken; gevolgen voor de heffing van btw en overdrachtsbelasting', *Bouwrecht* 2010/184.
- T.G. Perié & D.A. Koeprijanov, 'Fiscale ontwikkelingen met betrekking tot vastgoed', *Juridisch up to date* 2011/13, blz. 13.
- P. Tielemans & M. Hinskens, 'Nog geen bestemming, maar wel aftrek van btw', *Btw brief* 2008/12.
- R.A. Wolf, commentaar bij Hof 's-Hertogenbosch 22 oktober 2010, nr. 09/00108, *NTFR* 2011/334.
- R.A. Wolf, commentaar bij HR 7 oktober 2011, nr. 09/02214, *NTFR* 2011/2332.

- B.G. van Zadelhoff, 'Jurisprudentie- en actualiteitenoverzicht 2008', *Vastgoed Fiscaal & Civiel* 2009/01.
- B.G. van Zadelhoff, *Onroerende goederen en belasting over de toegevoegde waarde*, FED: Deventer 1992.
- P.F. Zijlstra, commentaar bij conclusie A-G Van Hilten 13 juli 2010, nr. 08/02791, *NTFR* 2011/13.

Wetgeving

- Publicatieblad van de Europese Unie, nr. C 139 van 12 november 1974.
- *Kamerstukken II*, vergaderjaar 1967-1968, 9324, nr. 3 (MvT).
- *Kamerstukken II*, vergaderjaar 1977-1978, 14 887, nr. 3 (MvT).
- *Kamerstukken II,* vergaderjaar 1977-1978, 14 887, nr. 5 (MvA).
- *Kamerstukken II*, vergaderjaar 1995-1996, 24 703, nr. 3 (MvT).
- *Kamerstukken II,* vergaderjaar 2000-2001, 27 475, nr. 2.
- *Kamerstukken II,* vergaderjaar 2006-2007, 30 804, nr. 3 (MvT).
- Besluit van 14 juli 2009, nr. CPP2008/137M.
- Besluit van 25 november 2011, nr. BLKB2011/641M.

Jurisprudentielijst

Hof van Justitie:

- HvJ 5 mei 1982, nr. 15/81 (Gaston Schul I), *BNB* 1982/225.
- HvJ 14 februari 1985, nr. 268/83 (Rompelman), *BNB* 1985/315.
- HvJ 14 mei 1985, nr. 139/84 (Van Dijk's Boekhuis), *BNB* 1985/335.
- HvJ 21 mei 1985, nr. 47/84 (Gaston Schul II), *BNB* 1986/1.
- HvJ 27 juni 1989, nr. 50/88 (Kühne), *FED* 1990/739.
- HvJ 15 juni 1989, nr. 348/87 (SUFA), *FED* 1989/559.
- HvJ 29 februari 1996, zaak C-110/94 (INZO) , *V-N* 1996/1396.
- HvJ 3 juni 1997, nr. C-60/96 (Commissie/Frankrijk), *V-N* 1997/3632.
- HvJ 15 januari 1998, zaak C-37/95 (Ghent Coal Terminal N.V.), *V-N* 1998/29.14.
- HvJ 8 juni 2000, nr. C-400/98 (Breitsohl), *V-N* 2000/43.17.
- HvJ 17 mei 2001, nr. C-322/99 (Fischer/Brandenstein), *V-N* 2001/32.21.
- HvJ 16 januari 2003, nr. C-315/00 (Maierhofer), *BNB* 2003/123.
- HvJ 3 maart 2005, nr. C-428/02(Fonden Marselisborg Lystbådehavn), *V-N* 2005/15.10.
- HvJ 1 juni 2006, nr. C-233/05 (Jespers), *V-N* 2006/24.14.
- HvJ 7 september 2006, nr. C-166/05 (Heger), *V-N* 2006/47.14.
- HvJ 19 november 2009, nr. C-461/08 (Don Bosco), *BNB* 2011/14.

Hoge Raad:

- Hoge Raad 24 december 1975, nr. 17 794, *BNB* 1976/41.
- Hoge Raad 2 mei 1984, nr. 22 153, *BNB* 1984/295.
- Hoge Raad 2 oktober 1985, nr. 22 246, *BNB 1985/336.*
- Hoge Raad 17 december 1986, nr. 23 578, *BNB* 1987/59.
- Hoge Raad 17 juni 1987, nr. 23 782, *BNB* 1987/243(West Indisch Huis).
- Hoge Raad 26 april 1989, nr. 25 315, *FED* 1989/386.
- Hoge Raad 4 oktober 1989, nr. 25 684, *BNB* 1989/320.
- Hoge Raad 31 oktober 1997, nr. 16 404, *NJ* 1998/97 (Portacabin).
- Hoge Raad 7 maart 2003, nr. 37 525, *V-N* 2003/15.23.
- Hoge Raad 14 oktober 2005, nr. 41 015, *BNB* 2006/56.
- Hoge Raad 25 april 2008, nr. 41 798, *BNB* 2008/181.
- Hoge Raad 12 september 2008, nr. 43 011, *BNB* 2009/188.
- Hoge Raad 3 oktober 2008, nr. 41 510, *BNB* 2009/25.
- Hoge Raad 19 november 2010, nr. 0801021, *BNB* 2011/42.
- Hoge Raad 10 juni 2011, nr. 08/02791, *V-N* 2011/32.17.
- Hoge Raad 10 juni 2011, nr. 41510bis, *V-N* 2011/29.23.
- Hoge Raad 23 september 2011, nr. 09/01909, *BNB* 2011/293.
- Hoge Raad 7 oktober 2011, nr. 09/02214, *V-N* 2011/51.18.
- Hoge Raad 21 oktober 2011, nr. 10/05228, *V-N* 2011/53.16.

Gerechtshof:

- Hof ‘s-Hertogenbosch 12 oktober 1988, nr. 3847/1987, *FED* 1989/268.
- Hof Amsterdam 2 januari 2006, nr. P04/00854 en nr. P04/00855, *V-N* 2006/52.1.4.
- Hof Amsterdam 21 mei 2007, nr. 06/00240, *V-N* 2007/53.22.
- Hof ‘s-Gravenhage 8 mei 2009, nr. BK-08/00360, *V-N* 2009/35.1.4.
- Hof ’s-Hertogenbosch 22 oktober 2010, nr, 09/00108, *V-N* 2010/11.2.3.
- Hof Leeuwarden 24 mei 2011, nr. 10/00198, *NTFR* 2011/1380.
- Hof ’s-Hertogenbosch 17 juni 2011, nr. 10/00094, *NTFR* 2012/38.
- Hof ’s-Gravenhage 2 maart 2012, nr. BK-11/00384, *LJN:* BV8564.
- Hof Amsterdam 15 maart 2012, nr. 09/00566, *V-N Vandaag* 2012/860.

Rechtbank:

- Rechtbank Leeuwarden 15 juni 2011, AWB 06/2713, *NTFR* 2011/2105.

Conclusie A-G

- Conclusie A-G De Wit 25 april 2008, nr. 41 798, *BNB* 2008/181.
- Conclusie A-G Van Hilten 13 juli 2010, nr. 08/02791, *V-N* 2010/43.16.