



Begrip vervaardigen door “in wezen nieuwbouw” wezenlijk veranderd, of is het nog steeds op dezelfde leest geschoeid?

Wordt het begrip vervaardigen na het orthopedisch schoeisel arrest van de Hoge Raad in 2016 nog steeds op dezelfde wijze uitgelegd?



Nicky N.M. Eichelsheim

Titelblad

Titel: Begrip vervaardigen door “in wezen nieuwbouw” wezenlijk veranderd, of is het nog steeds op dezelfde leest geschoeid?

Ondertitel: Wordt het begrip vervaardigen na het orthopedisch schoeisel arrest van de Hoge Raad in 2016 nog steeds op dezelfde wijze uitgelegd?

Auteur: Nicky N.M. Eichelsheim

Plaats: Nijmegen

Datum: 12 juni

Jaar: 2017

Voorwoord

Voor u ligt de scriptie 'Begrip vervaardigen door "in wezen nieuwbouw" wezenlijk veranderd, of is het nog steeds op dezelfde leest geschoeid?'. Deze scriptie is geschreven in het kader van mijn afstuderen. Ik studeer Fiscaal Recht en Economie aan de Fontys Hogeschool Financieel Management. Tijdens deze opleiding en de bijbehorende stages heb ik fiscale basis kennis opgedaan en weet ik hoe ik deze kennis in de praktijk moet toepassen. Het schrijven van de scriptie is onderdeel geweest van mijn afstudeerstage bij de Belastingdienst, als stagiaire omzetbelasting. Tijdens deze afstudeerstage heb ik meegewerkt op de afdeling Grote Ondernemingen. Deze scriptie is geschreven voor iedere fiscalist die meer te weten wil komen over het begrip vervaardigen in de omzetbelasting.

Met hulp van mijn begeleider, Guilbert van Woerkum, heb ik verschillende onderwerpen mogen bekijken. Hierna ging mijn voorkeur uit naar de btw gevolgen van het vervaardigen van een onroerende zaak. Mijn dank gaat uit naar Peter Wevers en Alexander Vermeulen voor de casussen.

Bij deze wil ik graag mijn begeleider Guilbert van Woerkum bedanken voor de ondersteuning, feedback en tijd die hij in mijn scriptie heeft gestoken. Ook wil ik Alexander Vermeulen bedanken voor zijn tijd en inhoudelijke feedback op mijn scriptie. Ik wil de afdeling Grote Ondernemingen bedanken voor de leuke tijd en de hulpvaardigheid van alle collega's. Tevens wil ik Jerry Aarts bedanken voor zijn snelle reacties.

Ik wens u veel leesplezier toe.

Nicky Eichelsheim

12 juni 2017, Nijmegen

Samenvatting

Essentieel voor de btw-behandeling met betrekking tot de levering en verbouwing van een onroerende zaak, is het antwoord op de vraag of sprake is van het vervaardigen van een onroerende zaak. Bij een verbouwing bepaalt het al dan niet vervaardigd zijn van een onroerende zaak, de btw-kwalificatie als dienst of als levering. De kwalificatie dienst of levering is onder andere van belang voor de hoogte van het btw-tarief, de plaats van de prestatie en de toepassing van de herzieningsregeling en een eventuele vrijstelling. De (op)levering van een onroerende zaak kan zijn belast met of is vrijgesteld van omzetbelasting. Hierbij is het van belang of bij de (op)levering een onroerende zaak is vervaardigd.

De onderzochte hoofdvraag luidt als volgt:

In hoeverre is het begrip "vervaardigen" door de jaren heen veranderd en wat zijn hiervan in de onderhavige casussen de gevolgen?

Om dit te onderzoeken is het begrip vervaardigen in drie perioden onderverdeeld. De eerste periode bestaat uit de periode vanaf de uitspraak van het Hof van Justitie in Van Dijk's Boekhuis tot dat de Hoge Raad in 2010 het "in wezen nieuwbouw" criterium introduceert. De tweede periode loopt vanaf de Hoge Raad in 2010 het criterium "in wezen nieuwbouw" introduceerde tot 2016. De derde periode loopt vanaf 2016 tot heden.

In de periode van Van Dijk's Boekhuis tot de Hoge Raad in 2010 gelden de volgende criteria:

- Er dient sprake te zijn van het voortbrengen van een goed dat voorheen niet bestond, en
- een functiewijziging is een aanwijzing voor een vervaardiging van een nieuw goed, maar is niet doorslaggevend.

In de tweede periode gelden de volgende criteria:

- Een wijziging van het uiterlijk van de onroerende zaak, en
- een uitbreiding van de onroerende zaak.

In de derde periode gelden de volgende criteria:

- Er is "in wezen nieuwbouw" door een constructiewijziging, en
- de functie voorafgaand aan de verbouwing moet naar maatschappelijke verkeer gangbare opvattingen verschillen van de nieuwe functie na de verbouwing.

De functiewijziging is alleen van belang indien er in wezen een nieuw goed is ontstaan.

Indien een onroerende zaak wordt vervaardigd, is er omzetbelasting verschuldigd. Als er omzetbelasting is verschuldigd, dan is er een vrijstelling overdrachtsbelasting indien de onroerende zaak nog niet als bedrijfsmiddel in gebruik is genomen. Als de onroerende zaak wel als bedrijfsmiddel in gebruik is genomen, dan is de vrijstelling overdrachtsbelasting van toepassing als de verkrijger de in rekening gebrachte omzetbelasting niet in aftrek kan brengen. Indien er geen onroerende zaak wordt vervaardigd, dan is er omzetbelasting verschuldigd.

Het begrip vervaardigen is door de jaren heen veranderd, maar volgt sinds 2016 weer de lijn van het HvJ in Van Dijk's Boekhuis en Jespers.

Inhoudsopgave

Afkortingen.....	6
Hoofdstuk 1: Inleiding	7
1.1 Aanleiding	7
1.2 Korte beschrijving van de casusposities	7
1.3 Hoofd- en deelvragen	7
1.4 Methode en structuur	8
1.5 Afbakening van het onderzoek.....	8
Hoofdstuk 2: Uitgebreide casusbeschrijving	9
2.1 Casus 1: “Kinderdagverblijf”	9
2.2 Casus 2: “Hotel”	9
Hoofdstuk 3: Wetsingang en belang levering onroerende zaak	11
3.1 Inleiding	11
3.2 Wetsartikelen	11
3.3 Begrippen	12
3.4 Voorbelasting	14
3.5 Overdrachtsbelasting.....	14
3.6 Gevolgen levering voor omzetbelasting	14
3.7 Deelconclusie	15
Hoofdstuk 4: Criteria vervaardigen voorafgaand aan het jaar 2010.....	16
4.1 Inleiding	16
4.2 Van Dijk’s Boekhuis.....	16
4.3 Hoge Raad na Van Dijk’s Boekhuis	17
4.4 HvJ arrest Jespers.....	19
4.5 De praktijk over Van Dijk’s Boekhuis en Jespers	20
4.6 Deelconclusie	20
Hoofdstuk 5: “In wezen nieuwbouw” sinds het jaar 2010.....	22
5.1 Inleiding	22
5.2 “In wezen nieuwbouw”	22
5.3 Nationale jurisprudentie over “in wezen nieuwbouw”	23
5.4 De praktijk over ‘in wezen nieuwbouw’-criterium.....	24
5.5 Deelconclusie	25
Hoofdstuk 6: Arresten Hoge Raad in 2016	26
6.1 Inleiding	26
6.2 “Volgens de modale consument”	26
6.3 Orthopedisch schoeisel - vervaardiging	27
6.4 Ondanks geen nieuw aanzicht toch vervaardiging.....	28
6.5 De praktijk over het orthopedisch schoeisel arrest.....	28
6.6 Vergelijking met eerdere uitspraken	29
6.7 Deelconclusie	29

Hoofdstuk 7: Conclusie	31
7.1 Belang nieuw vervaardigen voor omzetbelasting en overdrachtsbelasting.....	31
7.2 Criteria “vervaardigen” door de jaren heen.....	31
7.3 Belang ‘vervaardiging’ voor overdrachtsbelasting	32
7.4 Casus 1: “Kinderdagverblijf”	32
7.5 Casus 2: “Hotel”	33
7.6 Verandering begrip vervaardigen	34
7.7 Aanbevelingen	34
Literatuurlijst	35
Bijlage I: Stroomschema	37
Bijlage II: Verklaring van authenticiteit	38

Afkortingen

A-G	Advocaat-Generaal
Afl.	Aflevering
BNB	Beslissingen in Belastingzaken. Nederlandse Belastingrechtspraak
Btw	Belasting Toegevoegde Waarde
Hof	Gerechtshof
HR	Hoge Raad
HvJ	Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen
Jur. I	Jurisprudentie Hof van Justitie van de EG [sinds 1990]
NJ	Nederlandse Jurisprudentie
MvT	Memorie van Toelichting
P.	Pagina
Rb	Rechtbank
2 ^e Richtlijn	Tweede richtlijn van de raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lidstaten inzake omzetbelasting
6 ^e Richtlijn	Zesde richtlijn van de raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lidstaten inzake omzetbelasting
Btw-richtlijn	Richtlijn van de raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde
Richtlijn	Richtlijn van de Raad van de Europese Gemeenschappen betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lidstaten inzake omzetbelasting
Stcrt.	Staatscourant
V-N	Vakstudie nieuws
Wet OB	Wet op de omzetbelasting 1968
Wet WBR	Wet op Belastingen van Rechtsverkeer

Hoofdstuk 1: Inleiding

1.1 Aanleiding

Tijdens mijn stage bij de Belastingdienst Grote Ondernemingen Breda heb ik een aantal vragen behandeld met betrekking tot de levering en verbouwing van onroerende zaken. Essentieel voor de btw-behandeling met betrekking tot de levering en verbouwing van een onroerende zaak, is het antwoord op de vraag of sprake is van het vervaardigen van een onroerende zaak. Bij een verbouwing bepaalt het al dan niet vervaardigd zijn van een onroerende zaak, de btw-kwalificatie als dienst of als levering. De kwalificatie dienst of levering, is onder andere van belang voor de hoogte van het btw-tarief, de plaats van de prestatie en de toepassing van de herzieningsregeling en een eventuele vrijstelling. De (op)levering van een onroerende zaak kan zijn belast met of is vrijgesteld van omzetbelasting. Hierbij is het van belang of bij de (op)levering een onroerende zaak is vervaardigd.

De vraag of sprake is van het vervaardigen van een onroerende zaak heb ik onderzocht en in deze scriptie nader uitgewerkt aan de hand van twee casusposities. Deze casusposities zal ik in de volgende paragraaf kort toelichten om vervolgens in paragraaf 1.3 de probleemstelling te formuleren in de vorm van een hoofdvraag en een aantal daaraan gekoppelde deelvragen. In paragraaf 1.4 zal ik ingaan op de methode van onderzoek en in paragraaf 1.5 licht ik de afbakening van mijn onderzoek toe.

1.2 Korte beschrijving van de casusposities

Casus 1: "kinderdagverblijf":

Ondernemer X, die werkzaam is in de gezondheidszorg, is eigenaar van een gebouw, waarin een kinderdagverblijf zat gevestigd. X verkoopt en levert het gebouw aan een projectontwikkelaar. De projectontwikkelaar heeft de intentie om het gebouw te transformeren tot woningen. Deze transformatie vindt plaats door een aannemer. Vervolgens levert de projectontwikkelaar de woningen aan particulieren. In de casus beperk ik mij (zonder nadere toelichting) tot de constatering dat de projectontwikkelaar en de aannemer wel en de particuliere kopers van de woningen niet belastingplichtig zijn voor de omzetbelasting.

Casus 2: "hotel":

Een woningbouwvereniging is eigenaar van een perceel met daarop meerdere oude gebouwen die diverse functies hadden. De woningbouwvereniging levert het perceel met de gebouwen aan een projectontwikkelaar. De projectontwikkelaar heeft de intentie om van het perceel met de gebouwen een hotel, bistro en restaurant te maken. De projectontwikkelaar besteedt de verbouwing uit aan een aannemer. Het nieuw op te richten pand dat gaat fungeren als hotel, wordt na de verbouwing per hotelkamer gesplitst in appartementsrechten. De projectontwikkelaar verkoopt de hotelkamers aan geïnteresseerde beleggers. De beleggers worden naast eigenaar van het appartementsrecht van de hotelkamer(s) ook mede-eigenaar van een onverdeeld gedeelte van de bistro en het restaurant.

1.3 Hoofd- en deelvragen

De levering van gebouwen is vrijgesteld van omzetbelasting, tenzij er sprake is van een levering voor, op of binnen twee jaar na de eerste ingebruikname. De eerste ingebruikname van een gebouw is het moment dat het gebouw volgens de bestemming in gebruik genomen wordt.

Dit leidt tot de volgende deelvragen:

- In hoeverre is het voor de omzetbelasting en overdrachtsbelasting van belang dat een gebouw nieuw vervaardigd is?
- Wat waren de criteria voor "vervaardiging" voorafgaand aan het moment dat het begrip "in wezen nieuwbouw" werd ingevoerd?
- Wat zijn de criteria voor "vervaardiging" sinds de invoering van het begrip "in wezen nieuwbouw" in 2010?
- Wat is de betekenis van "in wezen nieuwbouw" sinds het arrest van de Hoge Raad over orthopedisch schoeisel in 2016?

Met deze vragen beantwoord ik de volgende hoofdvraag:

In hoeverre is het begrip "vervaardigen" door de jaren heen veranderd en wat zijn hiervan in de onderhavige casussen de gevolgen?

1.4 Methode en structuur

De hoofd- en deelvragen zal ik beantwoorden door middel van literatuuronderzoek. Ik zal gebruik maken van jurisprudentie, wetsartikelen, commentaren op wetsartikelen, parlementaire geschiedenis en opinies van deskundigen.

In het volgende hoofdstuk (hoofdstuk 2) heb ik de uitgebreide casusbeschrijving opgenomen, in hoofdstuk 3 heb ik het belang van een nieuw vervaardigde onroerende zaak verwoord. In hoofdstuk 4 ga ik in op het begrip vervaardigen voorafgaand aan het jaar 2010. Vervolgens licht ik in hoofdstuk 5 de criteria van een nieuw vervaardigd goed toe, zoals die gelden sinds het jaar 2010. In hoofdstuk 6 bespreek ik het arrest van de Hoge Raad uit het jaar 2016 en welke gevolgen dit arrest heeft voor de betekenis van "in wezen nieuwbouw". Als laatste eindig ik in hoofdstuk 7 met een conclusie. Ten slotte heb ik de literatuurlijst opgenomen; hierin staat de geraadpleegde en aangehaalde literatuur. In bijlage I heb ik een stroomschema opgenomen; hierin staat de vrijstelling voor de overdrachtsbelasting schematisch weergegeven. In bijlage II heb ik een verklaring van authenticiteit opgenomen.

1.5 Afbakening van het onderzoek

In mijn onderzoek zal ik geen aandacht besteden aan de vraag of de aannemer een ondernemer is voor de omzetbelasting. Ik ga er impliciet vanuit dat de aannemer ondernemer is en belaste activiteiten verricht voor de omzetbelasting. Om het belang van de vrijstelling in de omzetbelasting aan te geven voor de vrijstelling in de overdrachtsbelasting, zal ik kort ingaan op de samenloopvrijstelling die is opgenomen in de overdrachtsbelasting. Ook besteed ik geen aandacht aan "onbebouwde grond" en de mogelijkheid om te opteren voor een belaste levering. Tevens ga ik in mijn onderzoek niet in op de fiscale positie van de kopers, omdat dit niet binnen het onderzoeksgebied van deze scriptie valt.

Hoofdstuk 2: Uitgebreide casusbeschrijving

2.1 Casus 1: "Kinderdagverblijf"

Ondernemer X, die werkzaam is in de gezondheidszorg, is eigenaar van een gebouw, waarin een kinderdagverblijf zat gevestigd. X verkoopt en levert het gebouw aan een projectontwikkelaar. De projectontwikkelaar heeft dit gebouw gekocht voor €750.000,- (exclusief omzetbelasting) en de verbouwkosten zullen tussen de €1.500.000,- en de €2.500.000,- (exclusief omzetbelasting) bedragen.

De projectontwikkelaar heeft de intentie om het gebouw te transformeren tot woningen. Een aannemer verricht de verbouwing. Tijdens de verbouwing veranderen de fundering en de dragende muren niet. De verbouwing bestaat uit het plaatsen van tussenmuren, aanleggen van leidingen en het plaatsen van glazen wanden. Deze glazen wanden worden geplaatst op de galerij van de bovenverdieping. De galerij op de bovenverdieping was in het kinderdagverblijf grotendeels open. Deze ingreep verandert nagenoeg niets aan het uiterlijk van het pand waarin een kinderdagverblijf was gevestigd. Aan het pand met het voormalige kinderdagverblijf wordt niets aangebouwd en vinden geen sloopwerkzaamheden plaats. Het uiterlijk van de woningen is nagenoeg gelijk aan het uiterlijk van het kinderdagverblijf. Iedere woning krijgt zijn eigen trapopgang en alle elementen die een woning nodig heeft. Hierbij valt te denken aan een complete keuken, een geheel afgewerkte badkamer en minimaal drie slaapkamers.

Als het pand na de verbouwing klaar is, ontstaan er 7 woningen die kadastraal zelfstandig kunnen worden verkocht. De functie van het gebouw wijzigt na de verbouwing van een kinderdagverblijf in zeven onderscheiden woningen.

De projectontwikkelaar verkoopt de woningen aan particulieren. De vraagprijs ligt tussen de €500.000,- en €750.000,- exclusief eventuele omzetbelasting en/of overdrachtsbelasting.

In de casus beperk ik mij (zonder nadere toelichting) tot de constatering dat de projectontwikkelaar en de aannemer wel en de particuliere kopers van de woningen niet belastingplichtig zijn voor de omzetbelasting.

In de casus zijn drie situaties te onderscheiden:

1. De levering van het pand door de ondernemer uit de gezondheidszorg aan de projectontwikkelaar.
2. De aannemer verbouwt het pand van de projectontwikkelaar.
3. De levering van woningen door de projectontwikkelaar aan particulieren.

De vraag die de projectontwikkelaar aan de Belastingdienst stelt is de volgende:

"Mogen we er van uit gaan dat door de verbouwing die in het kader van vorenbedoelde transformatie wordt gepleegd, er geen nieuw vervaardigd goed ontstaat, zodat de levering van de woningen aan de kopers niet belast is met omzetbelasting?"

Om de vraag van de projectontwikkelaar te kunnen beantwoorden is het van belang te beoordelen of er een nieuw vervaardigd goed ontstaat bij de verbouwing van het kinderdagverblijf tot zeven zelfstandige woningen.

2.2 Casus 2: "Hotel"

Een woningbouwvereniging is eigenaar van percelen met daarop meerdere oude gebouwen die diverse functies hadden. De woningbouwvereniging levert de percelen met de gebouwen aan een projectontwikkelaar. De projectontwikkelaar heeft de intentie om van de percelen met de gebouwen een hotel, bistro en restaurant te maken. De projectontwikkelaar besteedt de verbouwing uit aan een aannemer. De projectontwikkelaar heeft dit perceel gekocht voor €80.000,- (exclusief btw) en de verbouwkosten zullen tussen de €7.500.000,- en de €12.500.000,- (exclusief btw) bedragen.

Voorafgaande aan de verbouwing zijn er meerdere gebouwen op het perceel aanwezig. Deze gebouwen liggen allemaal tegen elkaar aan. De projectontwikkelaar geeft een aannemer opdracht om één groot pand te maken.

Een aantal opstallen werd (voorafgaand aan de verbouwing) gebruikt als concertzaal, kleedruimte, foyer, schuur en berging. Deze opstallen worden volledig gesloopt. Op deze plek zal de projectontwikkelaar een compleet nieuw hotel, een ingang voor de hotelgasten en een kruidentuin laten realiseren.

Drie naast elkaar liggende gebouwen hebben dezelfde monumentale gevel. Deze gebouwen hebben 13 jaar leeggestaan. Voorafgaande aan deze leegstand zaten hier winkels in gevestigd. De monumentale gevel moet blijven bestaan, ook het dak zal na verbouwing geen uiterlijke veranderingen ondergaan. De gebouwen met de monumentale gevel worden verdeeld in twee verschillende ruimtes. Voor de ene helft wordt alles, met uitzondering van de monumentale voorgevel, gesloopt. In deze ruimte komt een bistro met een eigen ingang en eigen sanitaire voorzieningen (hierna: de bistro). In de andere helft van de gebouwen blijven de voorgevel en de dragende muren intact. In deze helft vindt voornamelijk innerlijke verbouwing plaats. Hier komt een restaurant met een keuken, met een eigen ingang en eigen sanitaire voorzieningen (hierna: het restaurant).

Het nieuw op te richten pand dat gaat fungeren als hotel, wordt na de verbouwing per hotelkamer gesplitst in appartementsrechten. De projectontwikkelaar verkoopt de hotelkamers aan geïnteresseerde beleggers. De startprijs bedraagt €179.500,- exclusief eventuele omzetbelasting en/of overdrachtsbelasting. Er worden 22 classic rooms, 10 superior rooms, 6 deluxe rooms, 2 loft suites en 1 suite gebouwd. De beleggers worden naast eigenaar van het appartementsrecht van de hotelkamer(s) ook mede-eigenaar van een onverdeeld gedeelte van de bistro en het restaurant.

In de casus zijn drie situaties te onderscheiden:

1. Levering van de percelen met gebouwen door de woningbouwvereniging aan de projectontwikkelaar.
2. De verbouwing en eventuele oplevering die de aannemer verricht.
3. De levering van de hotelkamers inclusief een onverdeeld gedeelte van de bistro en het restaurant door de projectontwikkelaar aan de beleggers.

De situatie genoemd onder 1 levert geen discussie op, dit is de levering van oud onroerend goed dat op grond van artikel 11 lid 1 sub a Wet OB is vrijgesteld. De verkrijging door de projectontwikkelaar is belast met overdrachtsbelasting.

De situatie onder 2 levert met betrekking tot het hotel geen discussie op. Immers van het hotel staat niet ter discussie dat dit nieuwbouw is. De aannemer zal de panden die op de percelen stonden namelijk volledig slopen en op de percelen een nieuw vervaardigde onroerende zaak bouwen. Wat wel discussie oplevert, is de vraag of er sprake is van vervaardiging bij de (ver)bouw(ing) van het restaurant en de bistro. Dit omdat er bij deze verbouwing een monumentale gevel blijft bestaan en in het geval van het restaurant ook nog de dragende muren. Bovendien zullen de dakconstructies geen uiterlijke veranderingen ondergaan.

Om zekerheid te krijgen over de fiscale duiding heeft de adviseur vragen gesteld met betrekking tot situatie 2 en 3. Voor mijn scriptie zijn vooral de vragen die spelen bij situatie 2 relevant. De antwoorden op de vragen die spelen bij situatie 2 werken door bij de antwoorden in situatie 3. Echter, in het kader van deze scriptie beperk ik mij uitsluitend tot de vraag of er sprake is van vervaardiging in situatie 2 ten aanzien van de (ver)bouw van het restaurant en de bistro.

Hoofdstuk 3: Wetsingang en belang levering onroerende zaak

3.1 Inleiding

In dit hoofdstuk zal ik duidelijk maken waarom belastingplichtigen en de Belastingdienst graag vooraf duidelijkheid willen hebben over de btw-kwalificatie met betrekking tot het leveren van een al dan niet vervaardigde onroerende zaak. Hiervoor behandel ik in paragraaf 3.2 eerst de relevante wetsartikelen en het ontstaan ervan. Daarna licht ik in paragraaf 3.3 de begrippen uit de genoemde wetsartikelen toe. In paragraaf 3.4 bespreek ik de aftrek van voorbelasting in de omzetbelasting. In paragraaf 3.5 volgt de samenloopvrijstelling in de overdrachtsbelasting. In paragraaf 3.6 geef ik de gevolgen voor de levering van de omzetbelasting weer. Als laatste trek ik in paragraaf 3.7 een deelconclusie. In de conclusie maak ik duidelijk in hoeverre het begrip vervaardiging van een nieuw gebouw gevolgen heeft voor de omzetbelasting en overdrachtsbelasting.

3.2 Wetsartikelen

Op grond van artikel 1 sub a van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB) wordt omzetbelasting geheven ter zake van de leveringen van goederen en diensten. Bij de levering van een pand is er sprake van een levering op grond van artikel 3 lid 1 letter a Wet OB, of van een oplevering op grond van artikel 3 lid 1 letter c Wet OB.

In letter a staat de levering van een goed (bijvoorbeeld een onroerende zaak) beschreven als de overdracht of overgang van de macht om als eigenaar over een goed te beschikken. Letter c stelt met de levering van een goed gelijk "de oplevering van onroerende zaken door degene die de zaken heeft vervaardigd(...)". Hierdoor is de levering van een pand belastbaar in de omzetbelasting. Een levering van een pand is in principe vrijgesteld van btw op grond van het hierna te behandelen artikel 11 lid 1 letter a Wet OB. De levering is echter belast als sprake is van een uitzondering op de vrijstelling als genoemd in artikel 11 lid 1 letter a, sub 1 dan wel sub 2. Als de levering van een onroerende zaak is belast met omzetbelasting, dan bedraagt het tarief 21% op grond van artikel 20 lid 1 Wet OB.

Van 1 januari 1969 tot en met 31 december 1978 stond er in artikel 11 sub a, ten eerste Wet OB dat "Van de belasting zijn vrijgesteld de leveringen van onroerende goederen, met uitzondering van de levering door de ondernemer die het goed heeft vervaardigd, alsmede van de volgende leveringen van het goed ingeval de belasting ter zake van de voorafgaande levering van dat goed geheel of nagenoeg geheel in aftrek is gebracht." De vrijstelling gold dus alleen als de onroerende zaak hoofdzakelijk is gebruikt voor onbelaste prestaties of als er geen omzetbelasting in aftrek is gebracht door de verkoper, ongeacht of het een nieuw of oud gebouw was. Dit kwam niet overeen met de bepaling in de btw-richtlijn.

In de eerder ingevoerde Eerste Richtlijn van de Raad van de Europese Gemeenschappen betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lidstaten inzake omzetbelasting (hierna: Richtlijn) staat dat lidstaten hun omzetbelastingstelsel moeten aanpassen aan een gemeenschappelijk stelsel. De Wet op de omzetbelasting 1968 is in 1978 aangepast aan de Zesde Richtlijn. In de Zesde Richtlijn staat dat de levering van een gebouw is belast, indien de levering plaatsvindt voordat het gebouw voor het eerst in gebruik wordt genomen, tot twee jaar na het moment van eerste ingebruikname en tot vijf jaar na afronding van het gebouw. Lidstaten mogen zelf bepalen welk van de drie momenten ze in de wet opnemen.

De Nederlandse wetgever heeft ervoor gekozen om op 1 januari 1979 in artikel 11 Wet OB op te nemen: "onroerende zaken zijn vrijgesteld, met uitzondering van de levering van een vervaardigd goed voor, op of uiterlijk twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikname." Als de levering van een nieuw gebouw alleen voor of op het moment van de eerste ingebruikname belast zou zijn, dan kan een ondernemer eerst het gebouw zelf in gebruik nemen en daarna onbelast verkopen. De Zesde Richtlijn heeft de mogelijkheid genoemd om ook twee jaar na eerste ingebruikname de vrijstelling niet te laten gelden, de Nederlandse wetgever heeft hiervoor gekozen om misbruik tegen te gaan¹.

¹ Kamerstukken II 1977/78, 14887, 3, p.20 (MvT).

3.3 Begrippen

In de artikelen 3 en 11 Wet OB komen een aantal begrippen aan de orde. In artikel 3 Wet OB wordt gesproken over onroerende zaken. Dit artikel zal ik als eerste uitwerken. In artikel 11 Wet OB wordt gesproken over gebouwen, gedeelte van een gebouw en een eerste ingebruikname. Deze begrippen worden achtereenvolgens uitgewerkt.

3.3.1 Onroerende zaken

In de nationale Wet OB wordt gesproken over onroerende zaken. Dit begrip werd tot 1997 uitgelegd als een duurzaam met de grond verenigd bouwwerk. De Hoge Raad besliste echter in 1997 dat het moet gaan om een bouwwerk dat naar aard en inrichting bestemd moet zijn om duurzaam te plaatse te blijven². Hierbij is de bestemming het belangrijkste. Tegenwoordig geldt de uitleg van de Hoge Raad uit 1997 alleen nog maar voor de overdrachtsbelasting.

Voor de omzetbelasting moet ook nationaal worden gekeken naar het unierechtelijk begrip voor onroerende zaak. In de btw-richtlijn staat het begrip "onroerende goederen". "Onroerende goederen" is een communautair rechtsbegrip volgens het Hof van Justitie (hierna: HvJ). Volgens het HvJ mag de betekenis van het begrip onroerende goederen niet afhankelijk zijn van de nationale invulling. In iedere EU-lidstaat moet het begrip onroerende goederen dezelfde betekenis hebben. Het begrip "onroerende zaken" betekent hetzelfde als "onroerende goederen". Op grond artikel 13 ter letter a, b, c en d van de Europese Verordening³ is een onroerend goed:

- een gedeelte van de aarde waaraan eigendoms- en bezitsrechten kunnen worden verbonden,
- een gebouw of constructie dat/die met de grond is verbonden en niet gemakkelijk is te demonteren of verplaatsen,
- ieder element dat deel uitmaakt van een gebouw of constructie en waar zonder het gebouw/de constructie onvolledig is, en
- ieder element of werktuig dat blijvend is geïnstalleerd en niet zonder vernietiging of wijziging kan worden verplaatst.

Het Hof van Justitie heeft bepaald dat een onroerende zaak een zaak is die verbonden is aan een deel van het aardoppervlak⁴. Een zaak is vast met de grond verbonden indien de zaak niet gemakkelijk is te demonteren of verplaatsen.⁵ Zonder inspanningen en zonder aanzienlijke kosten is wat het Hof van Justitie verstaat onder niet gemakkelijk te demonteren of te verplaatsen⁶. Volgens het unierechtelijke begrip is de fysieke situatie het essentiële kenmerk om te bepalen of sprake is van een onroerende zaak.⁷

Doordat er verschillende beschrijvingen bestaan voor de overdrachtsbelasting (de overdrachtsbelasting bespreek ik in paragraaf 3.5) en de omzetbelasting is het mogelijk dat een onroerende zaak in het ene belastingmiddel wel kwalificeert als onroerende zaak en in het andere belastingmiddel niet.

3.3.2 Gebouwen

Nederland heeft de bepaling uit artikel 12 lid 2 van de btw-richtlijn over gebouwen letterlijk overgenomen in artikel 11 lid 3 onderdeel a Wet OB. Hierin staat dat ieder bouwwerk, dat vast met de grond is verbonden, een gebouw is. Het bewerken van grond met alleen natuurlijke materialen, leidt niet tot het ontstaan van een bouwwerk.⁸ Hierbij moet worden gedacht aan een park. Een golfterrein is een park, het clubhuis op het golfterrein is wel een gebouw.

² HR 31 oktober 1997, nr. 16404, V-N 1997/4334

³ Verordening (EU) 1042/2013

⁴ HvJ 7 september 2006, nr. C-166/05, V-N 2006/47.14. Heger

⁵ HvJ 16 januari 2003, nr. C-315/00, BNB 2003/123. Maierhofer

⁶ HvJ 15 november 2012, nr. C-532/11, V-N 2012/61.16. Leichenich

⁷ Gebaseerd op het besluit van de Staatsecretaris van Financiën van 19 september 2013, *Stcrt.* 2013,1686M.

⁸ HR 12 december 2014, nr. 13/01646, V-N 2015/3.16

Als er wordt gesproken van bijbehorend terrein, dan gaat het, op grond van artikel 11 lid 3 sub c Wet OB, om terrein dat naar maatschappelijke opvattingen dienstbaar is aan het gebouw. Hierbij kan worden gedacht aan een huis met een tuin. De tuin is dienstbaar aan het huis. Deze objecten worden hetzelfde belast: indien er voor het huis sprake is van een nieuw vervaardigd goed dan is de tuin dit ook.

3.3.3 Gedeelte van een gebouw

Een gedeelte van een onroerende zaak is onder voorwaarden voor de omzetbelasting een zelfstandige onroerende zaak. Er is voor de omzetbelasting onder hierna te noemen voorwaarden sprake van een afzonderlijke onroerende zaak bij fysiek gescheiden of gesplitste onroerende zaken.

Fysiek gescheiden onroerende zaak

Een fysiek gescheiden onroerende zaak is een onroerende zaak die bouwkundig is te onderscheiden als een zelfstandig bouwwerk of afgebakend terrein. Om voor de omzetbelasting te kwalificeren als een afzonderlijke zaak, dienen de fysiek gescheiden onroerende zaken zich ook te lenen voor zelfstandig gebruik, overeenkomstig de beslissingen van de Hoge Raad in 2005⁹ en in 2008¹⁰. Zelfstandig gebruik doet zich voor als een onroerende zaak in economisch opzicht zelfstandig kan worden gebruikt of geëxploiteerd.¹¹

Gesplitste onroerende zaak

Onderdelen van een onroerende zaak kunnen als een zelfstandige onroerende zaak gezien worden als deze zelfstandig geëxploiteerd kunnen worden.¹² Het splitsen van een onroerende zaak vindt horizontaal dan wel verticaal plaats. Horizontaal splitsen houdt in: het splitsen van een gebouw met meerderde etages in appartementsrechten zoals bedoeld in artikel 5:106 Burgerlijk Wetboek. Voor de omzetbelasting is het verkopen van de appartementsrechten een levering, als de macht om als eigenaar te beschikken over een specifiek deel van het appartementencomplex overgaat. Er is sprake van verticaal splitsen als een blok grondgebonden woningen door de oorspronkelijke eigenaar afzonderlijk wordt verkocht en geleverd aan kopers. De splitsing kan in de omzetbelasting dus leiden tot afzonderlijke leveringen, als de macht om als eigenaar over (het gedeelte van) de onroerende zaak te beschikken wordt overgedragen aan de koper.

3.3.4 Eerste ingebruikname

Het begrip eerste ingebruikneming is verder uitgelegd in artikel 11 lid 3 sub b Wet OB. Hierin wordt gesproken van een eerste ingebruikneming in de situatie dat een vervaardigd goed is voortgebracht. Bij een eerste ingebruikname gaat het, volgens het bepaalde van de staatssecretaris van Financiën in het Staatsblad op 19 september 2013¹³, om het feitelijk in gebruik nemen. Het gaat om het moment dat het pand in gebruik wordt genomen naar de bestemming. Het klaar maken voor gebruik of tijdelijk gebruik als opslagruimte leidt niet tot een eerste ingebruikname. Ook het tijdelijk gebruiken van een nieuw pand voor opslag leidt niet tot een eerste ingebruikname. Als een nieuwe woning wordt gekraakt is dit een eerste ingebruikname. Het kraken van een kantoorpand is geen eerste ingebruikname. Tenzij de eigenaar geen stappen onderneemt om de krakers eruit te zetten. Indien een pand deelbaar (paragraaf 3.3.3) is, wordt voor elke afzonderlijke woning het moment van eerste ingebruikname per woning bepaald. Bij een ondeelbaar pand is de eerste ingebruikname het moment dat het belangrijkste deel van de onroerende zaak in gebruik wordt genomen. In de wet is een periode van twee jaar opgenomen om misbruik tegen te gaan. Als er sprake is van vervaardiging, dan is er sprake van een nieuw goed dat voorheen niet bestond. De ingebruikneming van een nieuw vervaardigd goed is een nieuwe eerste ingebruikname.

⁹ HR 14 oktober 2005, nr. 41 015, V-N 2005/51.23

¹⁰ HR 25 april 2008, nr. 41798, V-N 2008/21.21

¹¹ Gebaseerd op het besluit van de Staatsecretaris van Financiën van 19 september 2013, *Stcrt.* 2013,1686M.

¹² HR 8 mrt 2013, nr. 12/02061, V-N 2013/18.21

¹³ *Stcrt.* 2013, 1686M

Gebaseerd op het besluit van de Staatsecretaris van Financiën van 19 september 2013, *Stcrt.* 2013,1686M.

3.4 Voorbelasting

Op de belasting die een ondernemer verschuldigd is ter zake van leveringen van goederen en diensten wordt de aan de ondernemer in rekening gebrachte belasting in mindering gebracht, op grond van artikel 2 Wet OB. De in rekening gebrachte belasting is, op grond van artikel 15 Wet OB, de belasting welke aan de ondernemer door een andere ondernemer in rekening is gebracht, op een op de voorgeschreven wijze opgemaakte factuur. De in rekening gebrachte belasting is volgens artikel 15 Wet OB alleen aftrekbaar, voor zover de goederen en diensten door de ondernemer worden gebruikt voor belaste handelingen.

Er zijn, op grond van artikel 15 lid 4 Wet OB, drie momenten waarop wordt bepaald in hoeverre er recht op aftrek van omzetbelasting bestaat:

1. Moment van in rekening brengen of verschuldigd worden van omzetbelasting,
2. Moment van feitelijk gebruik van de ingekochte goederen en/of diensten, en
3. Moment van einde boekjaar gebruik van de ingekochte goederen en/of diensten.

Op het eerste moment wordt er een schatting gemaakt¹⁴ en afhankelijk daarvan de voorbelasting teruggevraagd. Op het moment dat het goed feitelijk in gebruik wordt genomen, wordt gekeken hoe het wordt gebruikt en eventueel een correctie van de voorbelasting aangebracht. Het moment van het einde van het boekjaar wordt gekeken naar het gebruik gedurende het jaar en eventueel gecorrigeerd. Na het eerste boekjaar moeten roerende zaken nog 4 jaar (na het boekjaar waarin de ondernemer het goed is gaan gebruiken) elk jaar aan het einde van het boekjaar worden beoordeeld en gecorrigeerd. Onroerende zaken moeten na het einde van het boekjaar nog 9 jaar (waarin de ondernemer het goed is gaan gebruiken) elk jaar aan het einde van het boekjaar worden beoordeeld en gecorrigeerd.¹⁵

3.5 Overdrachtsbelasting

Overdrachtsbelasting wordt, op grond van artikel 1 van de Wet op Belastingen van Rechtsverkeer (hierna: Wet BRV), geheven over de verkrijging van een onroerende zaak die in Nederland ligt. Het gaat hierbij zowel om de juridische als de economische eigendom. In de overdrachtsbelasting is de belastingplichtige de verkrijger, op grond van artikel 16 Wet BRV. De belastingplichtige kan een natuurlijk persoon of een rechtspersoon zijn. De vestigingsplaats van de belastingplichtige is niet van belang. De wetgever heeft willen voorkomen dat een belastingplichtige zowel omzetbelasting als overdrachtsbelasting moet betalen. Hiervoor heeft de wetgever de samenloopvrijstelling in de overdrachtsbelasting opgenomen.

Voor de samenloopvrijstelling bestaan, op grond van artikel 15 Wet BRV, twee mogelijkheden.

De eerste mogelijkheid doet zich voor wanneer de onroerende zaak nog niet als bedrijfsmiddel in gebruik is genomen. Wanneer dit het geval is en de levering van de onroerende zaak van rechtswege is belast met omzetbelasting, dan is er een vrijstelling voor de overdrachtsbelasting. Een levering is in de omzetbelasting van rechtswege belast indien de levering valt in de uitzondering van artikel 11 lid 1 sub a Wet OB. De levering is dan belast met omzetbelasting, omdat de vrijstelling omzetbelasting niet van toepassing is.

De tweede mogelijkheid is, wanneer de onroerende zaak wel als bedrijfsmiddel in gebruik is genomen. Ook dan moet er van rechtswege omzetbelasting zijn verschuldigd, maar moet de verkrijger de in rekening gebrachte omzetbelasting niet in aftrek hebben kunnen brengen.

De samenloopvrijstelling kan op ieder afzonderlijk deel van de onroerende zaak worden toegepast, indien de onroerende zaak kan worden gesplitst. Het stroomschema wat drs. R. Pijnacker heeft gemaakt over de overdrachtsbelasting is ter verduidelijking opgenomen in bijlage I.¹⁶

3.6 Gevolgen levering voor omzetbelasting

Afhankelijk van de kenmerken van de levering is de levering van een onroerende zaak vrijgesteld van of belast met omzetbelasting. Het verschil tussen een vrijgestelde of belaste levering is van belang voor de verkopende ondernemer (projectontwikkelaar).

¹⁴ Art. 11 Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968

¹⁵ Art. 13 Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968

¹⁶ Pijnacker, Vastgoed Fiscaal & Civiel 2016

Afhankelijk van het belast of vrijgesteld leveren heeft de verkopende ondernemer recht op aftrek van de hem in rekening gebrachte omzetbelasting. Om recht te hebben op aftrek van de voorbelasting die de ondernemer in rekening is gebracht, moet er worden voldaan aan artikel 15 Wet OB. De omzetbelasting moet door een andere ondernemer (de aannemer) via een correcte factuur aan de ondernemer (de projectontwikkelaar) in rekening worden gebracht. Daarnaast moet de ondernemer de goederen en diensten die hij inkoopt gaan gebruiken voor belaste handelingen om de in rekening gebrachte omzetbelasting als voorbelasting terug te vragen. Dit houdt in, dat als de levering van een onroerende zaak is vrijgesteld er door de verkopende ondernemer geen omzetbelasting is verschuldigd. De aan de verkopende ondernemer in rekening gebrachte voorbelasting, is dan niet aftrekbaar voor zover deze is toe te rekenen aan de vrijgestelde levering van de onroerende zaak. Als de levering van de onroerende zaak door de verkopende ondernemer echter is belast, dan is er bij de levering omzetbelasting verschuldigd. In dat geval kan de verkopende ondernemer de hem in rekening gebrachte omzetbelasting terugkrijgen, voor zover deze is toe te rekenen aan de belaste levering van de onroerende zaak.

3.7 Deelconclusie

3.7.1 Casus 1: "Kinderdagverblijf"

De onroerende zaak die ondernemer X aan de projectontwikkelaar geleverd heeft, is langer dan twee jaar geleden voor het eerst in gebruik genomen en is dus vrijgesteld van omzetbelasting. In deze casus is er na verbouwing sprake van verticale splitsing.

Indien (na verbouwing) sprake is van vervaardiging, wordt het moment van de eerste ingebruikneming voor iedere woning afzonderlijk bepaald. Dit is het moment dat de kopers erin gaan wonen. In dit geval moeten de kopers omzetbelasting betalen over de woningen, op grond van artikel 11 lid 1 letter a, ten eerste Wet OB. De omzetbelasting verhoogt de prijs van de woningen. De projectontwikkelaar mag dan wel de omzetbelasting die hem in rekening wordt gebracht in vooraf trek nemen. Hij gebruikt de aangekochte goederen voor de verbouwing, dus voor een belaste prestatie.

Indien geen sprake is van vervaardiging dan valt de verkoop van de woningen onder de vrijstelling omzetbelasting. De kopers hoeven dan geen omzetbelasting te betalen over de woningen. De projectontwikkelaar mag echter de hem in rekening gebrachte omzetbelasting niet in aftrek brengen; de aangekochte goederen worden gebruikt voor vrijgestelde prestaties.

3.7.2 Casus 2: "Hotel"

Na de verbouwing is er sprake van horizontale splitsing van het hotel, het gaat om een gebouw met meerdere etages die appartementsrechten verkrijgen. De bistro en het restaurant hebben ieder een eigen opgang en eigen sanitaire voorzieningen. Ze kunnen zelfstandig worden geëxploiteerd ten aanzien van het hotel.

Er moet voor de bistro en het restaurant apart worden beoordeeld of er sprake is van vervaardiging.

Indien er sprake is van vervaardiging, dan mag de projectontwikkelaar de omzetbelasting die hem in rekening wordt gebracht door de aannemer in vooraf trek nemen. Hij gebruikt de aangekochte goederen en diensten voor de verbouwing dan voor een belaste prestatie. De belaste prestatie is het leveren van een nieuw vervaardigd onroerend goed.

Indien er geen sprake is van vervaardiging, dan mag de projectontwikkelaar de hem in rekening gebrachte omzetbelasting niet in aftrek brengen. De aangekochte goederen worden door hem namelijk gebruikt voor vrijgestelde prestaties.

Doordat het totale pand gesplitst kan worden in het hotel, de bistro en het restaurant, bestaat de mogelijkheid dat een gedeelte van het totale gebouw wel wordt vervaardigd en een gedeelte niet wordt vervaardigd. Er is dan alleen aftrek voor het gedeelte dat belast wordt verkocht.

Hoofdstuk 4: Criteria vervaardigen voorafgaand aan het jaar 2010

4.1 Inleiding

Zoals blijkt uit hoofdstuk 3 is het van belang of een onroerende zaak nieuw vervaardigd is. Het begrip vervaardigen staat benoemd in de nationale wet. Er is door de jaren heen veel onduidelijkheid geweest over het begrip. Ik heb uit de jurisprudentie voorafgaand aan het jaar 2010 een aantal belangrijke uitspraken en arresten onderzocht, waaruit blijkt wat in de periode voorafgaand aan het jaar 2010 de criteria waren voor het begrip vervaardigen. Er wordt onderscheid gemaakt in de periode vóór en na het jaar 2010, omdat de Hoge Raad in het jaar 2010 het begrip “in wezen nieuwbouw” heeft geïntroduceerd. Ook in de huidige jurisprudentie wordt veel gerefereerd aan arresten die betrekking hebben op de periode voorafgaand aan het jaar 2010. Er wordt dan voornamelijk gerefereerd aan Van Dijk’s Boekhuis; hierin doet het HvJ uitspraak over het begrip vervaardigen. Dit arrest bespreek ik hierna in paragraaf 4.2. In paragraaf 4.3 bespreek ik de arresten van de Hoge Raad die volgen na het Van Dijk’s Boekhuis arrest, om te beoordelen of de lijn van het HvJ door de Hoge Raad wordt gevolgd. In paragraaf 4.4 behandel ik de uitspraak van het HvJ in het Jespers arrest. In paragraaf 4.5 bespreek ik een aantal artikelen uit de praktijk, om te onderzoeken hoe de praktijk denkt over vervaardigen van een nieuw onroerend goed. In de laatste paragraaf (paragraaf 4.6) trek ik een deelconclusie.

4.2 Van Dijk’s Boekhuis

Belanghebbende koopt en verkoopt gebruikte en nieuwe schoolboeken. Daarnaast repareert belanghebbende (school)boeken in opdracht van derden. De opdracht bestaat uit het als nieuw maken van boeken. De boeken die belanghebbende repareert, zijn uiteengevallen en beschadigde boeken. Van deze boeken worden bij de reparatie als eerste de onbruikbare delen en de boekband verwijderd. Hierna wordt de rug afgesneden en nieuwe bruikbare losse bladen opnieuw ingebonden. Daarna worden de losse bladen belijmd en van nieuwe omslag of band voorzien. Als laatste wordt het boek rondom recht afgesneden. Voor deze werkzaamheden heeft belanghebbende het lage omzetbelasting tarief toegepast.¹⁷

De inspecteur heeft een naheffingsaanslag omzetbelasting opgelegd aan belanghebbende. Belanghebbende is het hier niet mee eens en maakt bezwaar. De inspecteur wijst het bezwaar af en houdt de naheffingsaanslag in stand.

Belanghebbende gaat tegen de afwijzing in beroep bij het Gerechtshof (hierna: het Hof). In geschil is of er sprake is van een levering van een vervaardigd goed of het verrichten van een dienst. Belanghebbende stelt dat er sprake is van een levering van een vervaardigd goed en het lage tarief moet worden toegepast. De inspecteur stelt dat er sprake is van een dienst en het hoge tarief moet worden toegepast. Het Hof is van mening dat het oude boek met een ongewijzigde tekst in stand blijft. Hierdoor stelt het Hof dat er geen nieuw goed wordt vervaardigd. Hierdoor worden de reparaties aangemerkt als dienst. De naheffingsaanslag blijft in stand.

Belanghebbende heeft beroep in cassatie ingesteld tegen de uitspraak van het Hof. Belanghebbende is van mening dat de uitspraak van het Hof: “dat bepaalde ingrijpende reparaties van boeken geen levering van goederen tot gevolg hebben, maar als dienst worden aangemerkt”, niet in stand kan blijven. De Hoge Raad stelt dat bij de totstandkoming van de wet het niet de bedoeling van de wetgever is geweest om af te wijken van het begrip vervaardigen als in artikel 5 lid 2 letter d van de Tweede richtlijn en artikel 5 lid 5 letter a van de Zesde Richtlijn. Bij de aanpassing van de wet aan de Zesde Richtlijn heeft de wetgever dezelfde reikwijdte willen geven aan het begrip vervaardigen.

¹⁷ HR 16 mei 1984, nr. 22 246, V-N 1984/1211

De Hoge Raad doet een verzoek tot een prejudiciële uitspraak aan het HvJ. De eerste prejudiciële vraag die de Hoge Raad heeft gesteld luidt: "Dienen de verrichtingen van een belastingplichtige, die in opdracht van een ander een door die ander aan hem ter beschikking gesteld roerend goed ingrijpend repareert of renoveert en vervolgens aan die ander oplevert, slechts te worden aangemerkt als het vervaardigen van een roerend goed, respectievelijk als het vervaardigen of samenstellen van een roerend goed, als bedoeld in artikel 5 lid 2 letter d van de Tweede richtlijn respectievelijk in artikel 5 lid 5 letter a van de Zesde richtlijn, indien het resultaat van die verrichtingen naar het spraakgebruik dan wel volgens de in het maatschappelijk verkeer gangbare opvattingen een nieuw goed vormt?"¹⁸

Het HvJ stelt dat het woord vervaardigen enkel kan worden uitgelegd door bij het spraakgebruik te rade te gaan. Een goed dat tevoren niet bestond voortbrengen is volgens het spraakgebruik het vervaardigen van een goed. Dit leidt tot de conclusie dat: "Er slechts sprake is van vervaardiging van een werk in roerende staat indien een opdrachtnemer een nieuw goed maakt uit materialen die de opdrachtgever hem heeft verstrekt. Er is een nieuw goed wanneer door het werk van de opdrachtnemer een goed ontstaat waarvan de functie volgens de in het maatschappelijk verkeer gangbare opvattingen verschilt van de functie die de verstrekte materialen hadden. Het staat aan de nationale rechter om, gelet op het gebruik dat van het goed kan worden gemaakt, te beoordelen of er een nieuw goed is. Hieruit volgt, 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, niet het vervaardigen van een werk in roerende staat is."¹⁹

Hierdoor ontstaan de volgende criteria om te bepalen of sprake is van vervaardigen:

- er dient een nieuw goed te ontstaan uit door de opdrachtgever verstrekte materialen, en
- de nieuwe functie dient volgens het maatschappelijk verkeer gangbare opvattingen te verschillen van de functie voorheen.

De Hoge Raad stelt na de uitleg van het HvJ vast dat de materialen afkomstig zijn van een uiteengevallen boek. De functie van het gerepareerde boek is volgens maatschappelijk verkeer geldende opvattingen verschillend met de functie voorheen (van het vervallen boek). De Hoge Raad stelt belastingplichtige in het ongelijk.

4.3 Hoge Raad na Van Dijk's Boekhuis

De vereisten die het HvJ noemt in van Dijk's Boekhuis moeten door de nationale rechters worden ingevuld. Voor dit invullen heb ik gekeken naar arresten van de Hoge Raad na het arrest in Van Dijk's Boekhuis door het HvJ. Hieruit moet blijken of de Hoge Raad de lijn van het HvJ volgt en de door het HvJ genoemde voorwaarden hanteert en invult.

4.3.1 Verbouwing en splitsing bestaand pand

De casus waarin de Hoge Raad zijn oordeel geeft ten aanzien van een verbouwing en splitsing van een bestaand pand, is als volgt. Belanghebbende verkrijgt in 1975 het eigendom van een ongesplitst pand. In 1976 zijn aan dit pand verschillende werkzaamheden verricht. Een van de werkzaamheden was het splitsen van het pand in twee panden. Deze panden zijn na de verbouwing afzonderlijk van elkaar te gebruiken. De verbouwing bestaat voornamelijk uit wijzigingen aan de inrichting van het pand. In geschil is, of er sprake is van een nieuw onroerend goed. De Hoge Raad stelt: "Van een verbouwing en splitsing kan niet worden gezegd dat zij een zo ingrijpende wijziging van het pand inhielden, dat daardoor een goed is voortgebracht dat tevoren niet bestond."²⁰

Uit dit arrest blijkt, dat de Hoge Raad voor het beoordelen of er een nieuw goed ontstaat uit door de opdrachtgever verstrekte materialen (in dit geval een bestaand pand dat wordt gesplitst in twee panden) het innerlijk niet relevant vindt voor de beoordeling of er vervaardiging heeft plaatsgevonden.

Tevens volgt uit dit arrest dat de voorwaarden uit Van Dijk's Boekhuis ook van toepassing zijn op onroerende zaken.

¹⁸ HR 16 mei 1984, nr. 22 246, V-N 1984/1211

¹⁹ HvJ EG 14 mei 1985, nr. 139/84, BNB 1985/335. Van Dijk's Boekhuis

²⁰ HR 17 december 1986, nr. 23 578, BNB 1987/59

4.3.2 West Indisch Huis

De casus waarin de Hoge Raad zijn oordeel geeft ten aanzien van een verbouwing van een monumentaal pand, is als volgt. Belanghebbende verkrijgt in 1977 het eigendom van een monumentaal pand. Dit pand was door een brand beschadigd en in slechte staat. De verbouwing die belanghebbende doet aan het pand zorgt ervoor dat het uiterlijk nagenoeg geheel blijft gehandhaafd. Belanghebbende heeft het pand aangekocht met het idee om het pand te herstellen naar zijn oude staat. In geschil is, of er sprake is van een nieuw vervaardigd gebouw. De Hoge Raad stelt dat "Een als monument aan te merken gebouw, dat, hoezeer ook in slechte staat van onderhoud en door brand beschadigd, nimmer heeft opgehouden als zodanig te bestaan, en waarvan het uiterlijk bij de restauratie en reconstructie goeddeels ongewijzigd is gehandhaafd, laat geen andere slotsom toe dan dat de uitgevoerde werkzaamheden niet een goed hebben voortgebracht dat tevoren niet bestond." Er is geen sprake van het vervaardigen van een onroerende zaak.²¹

In dit arrest komt naar mijn mening duidelijk naar voren dat er een nieuw goed moet worden voortgebracht. Door de verbouwing dient er een pand te ontstaan dat er voorheen niet stond.

4.3.3 Verbouwing en uitbreiding bankgebouw

De casus waarin de Hoge Raad zijn oordeel geeft ten aanzien van een verbouwing en uitbreiding van een bankgebouw, is als volgt. Belanghebbende doet in 1981 een verbouwing aan een in haar eigendom toebehorende pand. Het oude pand wordt verbouwd. Hiervoor wordt het pand inclusief de bestaande kelder uitgebreid. In geschil is, of er hier sprake is van een dermate grote verbouwing dat er sprake is van vervaardiging. De Hoge Raad stelt dat de verbouwing zo ingrijpend is geweest en voor het geheel wat de omvang betreft zo aanmerkelijk, dat na de verbouwing een onroerende goed bestaat wat voordien niet heeft bestaan. De Hoge Raad stelt dat er in deze situatie sprake is van vervaardiging.²²

In dit arrest komt net zoals bij het West-Indisch Huis naar mijn mening duidelijk naar voren dat er na de verbouwing een onroerend goed moet zijn, dat voorheen niet bestond.

4.3.4 Parochiehuis

De casus waarin de Hoge Raad zijn oordeel geeft ten aanzien van een verbouwing van een voormalig parochiehuis, is als volgt. Belanghebbende koopt in 1980 een pand, een voormalig parochiehuis. Van dit pand wordt 30% gebruikt als opslagruimte voor materialen. Deze ruimte blijft tijdens de verbouwing ongewijzigd. De rest van het pand wordt verbouwd tot twee appartementen met elke een eigen ingang, keuken, douche en toilet. In geschil is, of de verbouwing heeft geleid tot vervaardiging. De Hoge Raad stelt dat de functiewijziging niet doorslaggevend is voor de beoordeling of er een goed is voortgebracht dat tevoren niet bestond.²³

De Hoge Raad stelt hier in het arrest dat de functiewijziging van het pand niet het belangrijkste is om te voldoen aan het begrip vervaardigen.

4.3.5 Verbouwing school naar kantoorpand

De casus waarin de Hoge Raad zijn oordeel geeft ten aanzien van een verbouwing van een school naar een kantoorpand, is als volgt. Belanghebbende verkrijgt in 1987 een pand. Dit pand wordt verbouwd van een school naar een kantoorpand. In geschil is of er sprake is van vervaardiging. De Hoge Raad is het eens met het Hof dat de wijziging niet zo ingrijpend is dat daardoor een goed is voortgebracht dat tevoren niet bestond, ondanks de functiewijziging.²⁴

²¹ HR 17 juni 1987, nr. 23 782, BNB 1987/243

²² HR 20 juni 1990, nr. 26 207, BNB 1990/245

²³ HR 17 april 1991, nr. 27 076, BNB 1991/166

²⁴ HR 26 februari 1992, nr. 28 066, BNB 1992/348

Ook in dit arrest stelt de Hoge Raad in zijn overwegingen dat de functiewijziging een achtergesteld criterium is.

4.3.6 Van schoolgebouw naar appartementencomplex

De casus waarin de Hoge Raad zijn oordeel geeft ten aanzien van een verbouwing van een schoolgebouw naar een appartementencomplex, is als volgt. In 1992 koopt belanghebbende een schoolgebouw. Het schoolgebouw wordt verbouwd tot een appartementencomplex. Het schoolgebouw had acht leslokalen. Elk lokaal is tijdens de verbouwing gesplitst door een tussenmuur te plaatsen. Er ontstaan door de verbouwing zestien eenkamerappartementen. De toiletvoorzieningen zijn aangebracht op de begane grond en de eerste verdieping. Elk twee appartementen delen gezamenlijk één toiletvoorziening. In elk appartement bevindt zich na de verbouwing een doucheruimte en een keuken. In geschil is of er een nieuw gebouw is vervaardigd. Het oorspronkelijke gebouw is radicaal gewijzigd en heeft een nieuwe functie gekregen. De Hoge Raad heeft geoordeeld dat er sprake is van een nieuw vervaardigd gebouw.²⁵

Door de radicale wijziging in combinatie met de nieuwe functie is er sprake van vervaardiging. Het criterium functiewijziging speelt wel in de afweging van de Hoge Raad mee, maar alleen in combinatie met een radicale wijziging van het pand.

4.4 HvJ arrest Jespers

Het HvJ liet zich in 2005 voor de tweede keer uit over het begrip vervaardigen.

De activiteiten van belanghebbende bestaan onder meer uit exploitatie van een trainingsstal voor paarden, exploitatie van een africhtingsstal voor paarden, africhting eigen paarden, instructies geven aan ruiters met een eigen paard en het tegen betaling africhten en beleren van paarden van derden. De paarden die voor derden worden afgericht worden in die periode gestald op het eigen terrein van belanghebbende; belanghebbende zorgt daar voor de voeding en verzorging. De paarden die voor derden worden beleerd en afgericht stijgen in waarden. De bedoeling is om een zo hoog mogelijk wedstrijdniveau met de paarden te behalen. Hoe hoger het wedstrijdniveau, hoe meer het paard waard is. Belanghebbende is nationaal en internationaal erkend als topdressuurtrainer. Maandelijks krijgt belanghebbende betalingen van de eigenaren van de paarden. Deze bedragen geeft belanghebbende aan als omzet voor de omzetbelasting.

Belanghebbende stelt dat het trainen van een zadelmak paard naar een paard van het hoogste niveau een vervaardiging van een nieuw paard is. De inspecteur stelt dat geen sprake is van vervaardiging. De inspecteur legt een naheffingsaanslag omzetbelasting op, belanghebbende gaat in bezwaar. De inspecteur heeft het door de belanghebbende ingediende bezwaar afgewezen.

Belanghebbende is het niet met de uitspraak van de inspecteur eens en gaat in beroep bij het Hof. In geschil is of over het maandelijks in rekening gebrachte bedrag het verlaagde tarief op grond Tabel 1 post b. 16 Wet OB mag worden toegepast. Doordat belanghebbende betoogt dat haar activiteiten voldoen aan de rechtsoverwegingen van de HvJ in Van Dijk's Boekenhuis wilt het Hof een nadere uitleg van het begrip vervaardigen.²⁶ De Nederlandse wetgever heeft met het begrip vervaardigen in de nationale wet niet willen afwijken van de Richtlijn.

Het Hof verzoekt het HvJ uitspraak te doen over de volgende vraag:

"Is er, als een onbeleerd paard wordt afgericht en getraind om het geschikt te maken voor gebruiksdoeleinden, zoals bijvoorbeeld het bezigen als rijpaard, sprake van het ontstaan van een nieuw goed en derhalve van vervaardigen als bedoeld in artikel 5, lid 7, onderdeel a, van de Zesde Richtlijn?"

HvJ: "Art. 5, vijfde lid, onderdeel a, Zesde richtlijn moet aldus worden uitgelegd dat geen sprake is van een werk in roerende staat, wanneer een paard wordt afgericht en getraind om het geschikt te maken om te worden gebruikt als rij- of dressuurpaard en om deel te nemen aan wedstrijden, en dat een dergelijk paard in die omstandigheden niet kan worden aangemerkt als een vervaardigd goed."²⁷

De inspecteur wordt in zijn gelijk gesteld; de paarden zijn geen nieuw vervaardigd goed.

²⁵ HR 07 juni 2000, nr. 35 388, V-N 2000/29.27

²⁶ Hof 's-Hertogenbosch 16 februari 2005, nr. 00/2881, V-N 2005/30.19

²⁷ HvJ EG 1 juni 2006, nr. C-233/05, V-N 2006/42.14. Jespers

In deze zaak wordt wederom door het HvJ uitspraak gedaan over het begrip vervaardigen. Naar mijn mening is er verschil met het Van Dijk's Boekhuis arrest; het HvJ EG oordeelt hier dat alleen een functiewijziging niet leidt tot vervaardiging. Het HvJ noemt echter duidelijk dat de functiewijziging bij dieren niet van toepassing is. Of het achterwege blijven van de functiewijziging ook geldt voor onroerende zaken wordt uit dit arrest niet duidelijk.

4.5 De praktijk over Van Dijk's Boekhuis en Jespers

Ik heb een aantal artikelen onderzocht om te beoordelen wat fiscalisten in de praktijk van de uitspraken van het HvJ in het Van Dijk's Boekhuis arrest en het arrest van Jespers vinden en welke criteria zij uit deze arresten halen om het begrip vervaardigen mee in te vullen.

Mr. Van Vliet schrijft in zijn artikel dat een verbouwing kan leiden tot vervaardigen indien er feitelijke handelingen hebben plaatsgevonden aan het goed. Deze handelingen moeten zijn gericht op het voortbrengen van een goed dat tevoren niet bestond. Als hieraan is voldaan, moet er een fysieke verandering zijn waardoor functiewijziging optreedt, zo stelt mr. Van Vliet. Mr. Van Vliet is van oordeel dat een functiewijziging alleen niet leidt tot een vervaardiging.²⁸

Mr. Bijl schrijft in zijn artikel dat er criteria door de tariefcommissie zijn beschreven. Het gaat om de volgende criteria:

- wijziging in de economische bestemming,
- omvang van de verbouwing,
- grootte van de totale verbouwingskosten,
- als nieuwbouw aan te merken, en
- verandering in de locatiewaarde.

Volgens mr. Bijl zijn de criteria een aanwijzing, maar niet op zichzelf een criterium voor het begrip vervaardigen.²⁹

Mr. Drs. Nieuwenhuizen leidt uit de uitspraak van Van Dijk's Boekhuis af dat een functiewijziging het belangrijkste criterium is. Het voorbeeld wat hij hiervoor noemt is dat wanneer een parkeerterrein een loods wordt er sprake zou moeten zijn van vervaardiging.³⁰

4.6 Deelconclusie

Uit de voorgaande arresten zijn de volgende criteria voor het vervaardigen van een onroerende zaak te benoemen:

- Er dient sprake te zijn van het voortbrengen van een goed dat voorheen niet bestond, en
- een functiewijziging is een aanwijzing voor een vervaardiging van een nieuw goed, maar is niet doorslaggevend.

Ik ben van mening dat met deze voorwaarden de Hoge Raad de lijn van het HvJ in Van Dijk's Boekhuis maar gedeeltelijk volgt. In het Van Dijk's Boekhuis arrest is de functiewijziging wel doorslaggevend. Echter, dit criterium wordt in de uitspraken en arresten in de jaren die volgen na Van Dijk's Boekhuis afgezwakt.

Het HvJ wijkt naar mijn mening in het arrest Jespers af van het Van Dijk's Boekhuis arrest, door in het arrest Jespers de functiewijziging buiten beeld te laten.

De tariefkamer heeft een aantal criteria beschreven (paragraaf 4.5) die een aanwijzing kunnen zijn om te spreken van vervaardiging. De volgende criteria moeten dan worden beoordeeld:

- wijziging in de economische bestemming,
- omvang van de verbouwing,
- grootte van de totale verbouwingskosten,
- als nieuwbouw aan te merken, en
- verandering in de locatiewaarde.

Naar mijn mening kan er worden gesproken van het voortbrengen van een goed dat voorheen niet bestond, indien er aan meerdere van de bovenstaande criteria wordt voldaan.

²⁸ Vliet, WFR 1988

²⁹ Bijl, WFR 1976

³⁰ Nieuwenhuizen, NTFR 2008

4.6.1 Casus 1: "Kinderdagverblijf"

In deze casus is de omvang van de verbouwing niet ingrijpend. De totale verbouwingskosten ten opzichte van de aankoopprijs zijn niet ongebruikelijk. Het pand is na de verbouwing niet als nieuwbouw aan te merken. Het goed dat er voorheen stond, staat er na de verbouwingen nog steeds. Alleen het innerlijk wordt gewijzigd en niet het uiterlijk, dit is niet voldoende om tot het voortbrengen van een goed dat voorheen niet bestond te leiden.

In de casus kinderdagverblijf is er een functiewijziging. De functie gaat van een kinderdagverblijf naar woningen. Echter, een functiewijziging alleen is niet voldoende om te spreken van een vervaardiging. Er is dus geen sprake van vervaardiging.

4.6.2 Casus 2: "Hotel"

In deze casus moeten twee verschillende ruimtes worden beoordeeld.

Bij de bistro is de omvang van de verbouwing ingrijpend voor de binnenkant van het gebouw, de zijkant van het pand maar het vooraanzicht blijft hetzelfde. De totale verbouwingskosten ten opzichte van de aankoopprijs zijn ongebruikelijk hoog. Het pand is na de verbouwing als nieuwbouw aan te merken. Het goed dat er voorheen stond, staat er na de verbouwing niet meer, met uitzondering van de voorgevel. Vanaf de voorkant van het gebouw lijkt het niet alsof er een nieuw pand staat. De verbouwing leidt tot het voortbrengen van een goed dat voorheen niet bestond.

De functie van de bistro is gewijzigd. Hierdoor is er naar mijn mening sprake van vervaardiging.

Bij het restaurant is de omvang van de verbouwing niet ingrijpend. Er verandert niets aan de constructie of het uiterlijk. De totale verbouwingskosten ten opzichte van de aankoopprijs zijn ongebruikelijk hoog. Het pand is na de verbouwing niet als nieuwbouw aan te merken. Het goed dat er voorheen stond, staat er na de verbouwing nog steeds. Vanaf de voorkant van het gebouw lijkt het niet alsof er een nieuw pand staat. De verbouwing leidt niet tot het voortbrengen van een goed dat voorheen niet bestond.

De functie van het restaurant is ten opzichte van voor de verbouwing gewijzigd. Echter, de functiewijziging op zich is niet voldoende om te spreken van vervaardiging. Hierdoor is er naar mijn mening geen sprake van vervaardiging.

Hoofdstuk 5: "In wezen nieuwbouw" sinds het jaar 2010

5.1 Inleiding

Ook na de in hoofdstuk 4 genoemde arresten van het HvJ ontstaat er nog veel discussie over het begrip vervaardigen. Er is geen duidelijk criterium waarmee het begrip vervaardigen kan worden uitgelegd. Maar zoals eerder al beschreven in hoofdstuk 4, introduceert de Hoge Raad in het jaar 2010 het begrip "in wezen nieuwbouw". De Hoge Raad zorgde hiermee voor veel ophef, gaf de Hoge Raad hier nu wel of niet een duidelijk criterium voor het begrip vervaardigen? In paragraaf 5.2 bespreek ik dit arrest van de Hoge Raad. In paragraaf 5.3 licht ik de nationale jurisprudentie toe die is gewezen na het "in wezen nieuwbouw" criterium. In paragraaf 5.4 heb ik een aantal artikelen uit de vakliteratuur opgenomen. In paragraaf 5.5 trek ik een deelconclusie.

5.2 "In wezen nieuwbouw"

In de zaak van de Hoge Raad van 19 november 2010³¹ spreekt hij voor het eerst over "in wezen nieuwbouw". In deze zaak heeft de belanghebbende een kinderopvang. Belanghebbende heeft een woon-winkelpand gekocht en laten verbouwen. Voorafgaande aan de levering aan belanghebbende is het winkelgedeelte van het pand in gebruik als tandtechnisch laboratorium. De indeling voorafgaande aan de levering was als volgt:

- Begane grond: Twee bergingen, winkelruimte, magazijn, keuken, woonkamer, badkamer en slaapkamer.
- Eerste verdieping: Berging en vier slaapkamers.
- Tweede verdieping: Badkamer en twee slaapkamers.

Het pand had een woonbestemming toen het door belanghebbende werd aangekocht. Om er een kinderdagverblijf van te maken moet de bestemming worden herzien.

Bij de verbouwing van het pand is het uiterlijk nagenoeg onveranderd gebleven. Alleen de voorpui is vernieuwd en er is een speelterrein aangelegd. De indeling na de verbouwing is als volgt:

- Begane grond: Eén groepsruimte, één groepsruimte met kitchenette, één slaapkamer voor drie personen, één slaapkamer voor vier personen, één sanitaire ruimte met twee kindertoiletten, één atelier met cv-ketel en één ruimte voor eten en drinken.
- Eerste verdieping: Groepsruimte met eetkeuken, een personeelsruimte en een toilet.
- Tweede verdieping: Speelzolder, twee slaapkamers en een badkamer.

Het pand is van bestemming gewijzigd, de binnenkant is veranderd en het uiterlijk is bijna hetzelfde gebleven. Het pand wordt in mei 2002 in gebruik genomen.

De inspecteur stelt dat sprake is van vervaardiging. Belanghebbende is het hier niet mee eens. De inspecteur legt naheffingsaanslagen op (in verband met de destijds geldende integratieheffing op grond van artikel 3, lid 1, sub h Wet OB), waar belanghebbende tegen in bezwaar gaat. De inspecteur wijst het bezwaar af en handhaaft de naheffingsaanslagen. Belanghebbende stelt dat er geen sprake is van een functiewijziging en dat naar maatschappelijke opvattingen geen nieuw goed is ontstaan.

Belanghebbende gaat in beroep bij het Hof. Het Hof oordeelt dat het pand na de verbouwing niet kan worden vereenzelvigd met het pand zoals voorheen. Door de verbouwing is er een pand ontstaan dat tevoren niet bestond. Het pand is inwendig vrijwel volledig gewijzigd en de aanwendingsmogelijkheden zijn ingrijpend veranderd. Er heeft een functiewijziging plaatsgevonden, de omvang en kosten van de verbouwing in relatie tot de aanschafprijs zorgen volgens het Hof ervoor dat de oorspronkelijke functie op heeft houden te bestaan. Het Hof stelt dat het vorenstaande niet af kan worden gedaan, ondanks dat het uiterlijk geen ingrijpende wijziging heeft ondergaan. Het Hof stelt dat er sprake is van het vervaardigen van een goed.

³¹ HR 19 november 2010, nr. 08/01021, V-N 2010/62.21

Belanghebbende gaat in cassatie bij de Hoge Raad. De Advocaat-Generaal (hierna: A-G mr. Van Hilten concludeert dat het Hof terecht Van Dijk's Boekenhuis heeft toegepast, maar onterecht geen rekening heeft gehouden met Jespers.³² Tevens concludeert de A-G dat er in deze zaak geen sprake is van vervaardiging, omdat pas naar de functiewijziging hoeft te worden gekeken nadat is gekeken naar uiterlijke wijzigingen.

De Hoge Raad beslist op 19 november 2010 dat het Hof ten onrechte heeft beslist dat er sprake is van vervaardiging. De Hoge Raad stelt dat er voor onroerende zaken een goed wordt voortgebracht dat van tevoren niet bestond indien door de werkzaamheden aan de onroerende zaak "in wezen nieuwbouw" heeft plaatsgevonden. Het Hof heeft het vereenzelvigen met het pand zoals dat bestond als beslissend beschouwd, volgens de Hoge Raad is dit een onjuiste rechtsopvatting. De Hoge Raad verwerpt de uitspraak van het Hof.³³

Door deze uitspraak ontstaat naar mijn mening het volgende criterium:

- Er moet een onroerende zaak zijn voortgebracht die van tevoren niet bestond.

Dit criterium vult de Hoge Raad naar mijn mening in door te stellen dat door de werkzaamheden aan de onroerende zaak "in wezen nieuwbouw" heeft plaatsgevonden.

5.3 Nationale jurisprudentie over "in wezen nieuwbouw"

5.3.1 Hof Leeuwarden 24 mei 2011

Belanghebbende heeft een boerderij. Belanghebbende laat de boerderij verbouwen tot woonruimte. Ten behoeve van deze verbouwing is een deel van de schuur en stallen weggebroken. De schuur en stallen zijn omgebouwd tot parkeerplaatsen, een auto oprit en verblijfsruimten. Het aandeel woning is hierdoor toegenomen van 30% naar 50%. De binnenmuren tussen de stallen zijn gesloopt en gedeeltelijk weer teruggebouwd. De zolders zijn gesloopt en voorzien van een nieuwe vloer die minder dragend vermogen heeft. Oude bedrijfsinstallaties zijn verwijderd. Het dak is gerepareerd en alle sanitaire voorzieningen en de keuken zijn vernieuwd. In geschil is of de boerderij zo ingrijpend is verbouwd dat er sprake is van in wezen nieuwbouw.

Het Hof acht de verbouwing onvoldoende ingrijpend. Dat een deel van de muren is vernieuwd en ramen en kozijnen zijn geplaatst doet aan dit oordeel niet af. Een functiewijziging kan geen rol spelen, omdat er door de verbouwing geen sprake is van "in wezen nieuwbouw".³⁴

5.3.2 Hoge Raad 8 maart 2013

Dakconstructie-/zadeldak

Een zeventiende-eeuws monumentaal gebouw met daarin twee woningen en een winkel wordt in 2002 verbouwd. De begane grond waar eerst één winkel in was gevestigd wordt verbouwd tot drie winkeleenheden. Op de bovenverdieping zijn de twee woningen verbouwd tot drie woonappartementen met eigen toegang. Op het oorspronkelijke gebouw zat een zadeldak. Dit dak is in het verleden reeds vervangen door schilddaken. Tijdens de verbouwing in 2002 worden de schilddaken verwijderd en komt er weer een zadeldak op. Het uiterlijk van het gebouw is nauwelijks gewijzigd en het dak is teruggebracht naar het oorspronkelijke uiterlijk. In 2004 is de verbouwing klaar en wordt het gebouw gesplitst in zes appartementsrechten. De rechtbank Haarlem concludeert dat er geen vervaardiging is. De Rechtbank kijkt naar de functiewijziging, de kosten van de verbouwing en de wijziging van het uiterlijk. Het Hof Amsterdam volgt de conclusie van de Rechtbank. De Hoge Raad stelt dat er geen sprake is van "in wezen nieuwbouw" en daarom ook geen vervaardiging heeft plaatsgevonden.³⁵

³² HR (A-G) 3 mei 2010, nr. 08/01021, V-N 2010/62.21

³³ HR 19 november 2010, nr. 08/01021, V-N 2010/62.21

³⁴ Hof Leeuwarden 24 mei 2011, nr. BK 10/00198, V-N 2011/1571

³⁵ HR 8 maart 2013, nr. 11/00701, V-N 2013/18.18

Supermarkt wordt kledingzaak

Een pand bestaat uit drie verdiepingen. Op de begane grond en een gedeelte van de eerste etage bevindt zich een supermarkt. In de resterende ruimten op de eerste etage en op de tweede etage bevinden zich appartementen die zijn gesplitst in appartementsrechten. De supermarkt wordt verbouwd naar een winkelruimte en een gedeelte onbebouwde grond. De verbouwing bestaat uit het verwijderen en verbouwen van het dak, gevels, binnenmuren, deel van de fundering en de vloer. Hierna wordt de winkelruimte geleverd. De Rechtbank Haarlem oordeelt dat sprake is van vervaardiging. Hierbij kijkt de Rechtbank alleen naar de winkelruimte. De winkelruimte is geheel nieuw ontstaan. Het Hof Amsterdam oordeelt dat er moet worden gekeken naar het gebouw als geheel. Het Hof stelt dat de functie niet is gewijzigd en dat er geen gebouw is ontstaan wat van tevoren niet bestond. Het Hof volgt de Rechtbank niet. De Hoge Raad overweegt dat een gebouw kan worden gesplitst. Het pand is gesplitst in appartementsrechten. Door de splitsing kan een gedeelte van het pand afzonderlijk van het overige gebouw worden beoordeeld. De Hoge Raad kijkt om deze reden alleen naar de winkelruimte. De Hoge Raad stelt dat er sprake is van "in wezen nieuwbouw" en dus een vervaardigd goed.³⁶

5.3.3 Hoge Raad 15 maart 2013

Kantoorgebouw wordt deels gebouw met woonappartementen

Een kantoorgebouw wordt eerst helemaal als kantoor gebruikt. Na de verbouwing ontstaan op de twee bovenverdiepingen vier woonappartementen. De bouwwerkzaamheden bestonden uit het strippen, slopen van enkele muren, verplaatsing trappenhuis. Bij de verbouwing is het uiterlijk behoorlijk gewijzigd. Pas na de verbouwing zijn de verdiepingen gesplitst in appartementsrechten. De begane grond blijft een kantoor. De Rechtbank Breda oordeelt dat moet worden gekeken naar het gebouw als geheel. Ook oordeelt de Rechtbank dat er een pand is ontstaan dat tevoren niet bestond. Zij stelt dat er sprake is van vervaardiging. Ook het Hof Den Bosch kijkt naar het pand als geheel. Zij stelt echter dat er geen ingrepen zijn geweest die hebben geleid tot "in wezen nieuwbouw". Om tot deze conclusie te komen is er rekening mee gehouden dat de vloeren, plafonds en dikke muren zijn gehandhaafd. Ook speelt mee dat de indeling niet ingrijpend is gewijzigd en de verbouwing ondergeschikt is aan het oorspronkelijke pand.³⁷

5.4 De praktijk over 'in wezen nieuwbouw'-criterium

Mr. Drs. Nieuwenhuizen (zie paragraaf 4.5) schrijft over het "in wezen nieuwbouw"-criterium. In zijn artikel schrijft hij dat de Hoge Raad komt met "nieuwe toverwoorden uit de hoge goed: in wezen nieuwbouw". Verder schrijft hij dat het naar maatschappelijke opvattingen nieuw moet zijn om het als vervaardiging aan te merken. Hij vindt dat functiewijziging niet het doorslaggevende element moet zijn. Over het "in wezen nieuwbouw"-criterium zegt hij, dat de Hoge Raad een nietszeggend criterium heeft geïntroduceerd. "Als het nieuw is dan is het nieuw."³⁸

Prof. Dr. Wolf heeft commentaar geschreven bij het arrest van de Hoge Raad in 2010. Hij schrijft dat er moet worden gekeken naar de aard en omvang van de aan het object uitgevoerde ingrepen om te kunnen beoordelen of er sprake is van vervaardiging. Verder trekt hij de conclusie dat er bij verbouwingen minder snel sprake zal zijn van vervaardigen van een nieuwe onroerende zaak.³⁹

Prof. Mr. Bijl heeft een noot geschreven bij het arrest van de Hoge Raad in 2010. Hierin beschrijft hij de belangrijkste overweging van de Hoge Raad, naar maatschappelijke opvatting en spraakgebruik een nieuw vervaardigd goed. Hierbij maakt hij de kanttekening dat zijn maatschappelijke opvattingen verschillen van ieder ander.

³⁶ HR 8 maart 2013, nr. 12/02061, V-N 2013/18.21

³⁷ HR 15 maart 2013, nr. 11/03987, V-N 2013/649

³⁸ Nieuwenhuizen, NTFR 2011

³⁹ Wolf, NTFR 2011

Zijn mening over het criterium vervaardigen is als volgt: "Bij functiewijziging is in beginsel sprake van vervaardiging, tenzij het gaat om levende wezens, en zonder functiewijziging kan dat ook het geval zijn als in wezen sprake is van nieuwbouw. Dat betekent dat de functiewijziging cruciaal is voor de beoordeling of iets vervaardigd is of niet. Voor de goede orde: met functiewijziging bedoel ik hier niet een verandering van gebruik maar een verandering in de aanwendingsmogelijkheden door een fysieke ingreep. Die functiewijziging raakt zowel in de redenering van de Hoge Raad als die van de A-G buiten beeld."⁴⁰

5.5 Deelconclusie

De werkzaamheden aan de onroerende zaak moeten zo ingrijpend zijn geweest dat er sprake is van "in wezen nieuwbouw". In dat geval is de verbouwing pas aan te merken als vervaardiging. Dit criterium vult de Hoge Raad naar mijn mening in door te stellen dat door de werkzaamheden aan de onroerende zaak in wezen nieuwbouw heeft plaatsgevonden. In de besproken jurisprudentie komt duidelijk naar voren dat de functiewijziging niet belangrijk meer is. De besproken arresten vullen het begrip "in wezen nieuwbouw" in door het uiterlijk en constructiewijziging te beoordelen. Hieruit blijkt dat voor het begrip "in wezen nieuwbouw" naar mijn mening kan worden aangesloten bij het begrip in de inkomstenbelasting.

Naar mijn mening zijn de volgende criteria voor vervaardigen gebleken uit de vorige paragrafen:

- Een wijziging van het uiterlijk van de onroerende zaak, en
- een uitbreiding van de onroerende zaak.

Een functiewijziging is in zijn geheel niet meer van belang. Het begrip "in wezen nieuwbouw" is door de Hoge Raad geïntroduceerd.

5.5.1 Casus 1: "Kinderdagverblijf"

In de casus van het kinderdagverblijf wijzigt het uiterlijk niet. Ook is er geen uitbreiding van de onroerende zaak. Het goed dat er voorheen stond, staat er na de verbouwingen nog steeds. Er kan van dit gebouw niet worden gezegd dat de verbouwingen zo ingrijpend zijn geweest dat er sprake is van "in wezen nieuwbouw". Er is naar mijn mening geen sprake van vervaardiging.

5.5.2 Casus 2: "Hotel"

In deze casus moeten twee verschillende ruimtes worden beoordeeld.

Het uiterlijk van de bistro wijzigt niet. Het vooraanzicht na de verbouwing blijft hetzelfde als voor de verbouwing. Alles achter de voorgevel wordt gesloopt en terug gebouwd. Vanaf de voorkant van het gebouw lijkt het niet alsof er een nieuw pand staat. Hierdoor heeft er geen "in wezen nieuwbouw" plaatsgevonden. Er vinden geen uitbreidingen plaats aan de bistro. Naar mijn mening is er hier geen sprake van vervaardiging.

Het uiterlijk van het restaurant wijzigt niet. Het hele uiterlijk van het pand blijft hetzelfde als voor de verbouwing. Het lijkt aan de buitenkant niet alsof er een nieuw pand staat. Hierdoor heeft er geen "in wezen nieuwbouw" plaatsgevonden. Er vinden geen uitbreidingen plaats aan het restaurant. Naar mijn mening is er hier geen sprake van vervaardiging.

⁴⁰ Pechler, BNB 2011

Hoofdstuk 6: Arresten Hoge Raad in 2016

6.1 Inleiding

Om te bepalen of er aan de uiterlijke wijziging zoals genoemd als criterium in hoofdstuk 5 wordt voldaan, moet er worden gekeken of de modale consument vindt dat er sprake is van "in wezen nieuwbouw". Dit wordt bevestigd in een uitspraak van het Hof Arnhem-Leeuwarden in 2016, waarin het Hof bij de bepaling of sprake is van "vervaardigen" de modale consument bepalend acht. Deze uitspraak heb ik weergegeven in paragraaf 6.2. In deze scriptie heb ik tot dusverre zowel uitspraken over roerende als onroerende zaken over het begrip vervaardigen genoemd. In 2016 geeft de Hoge Raad in zijn arrest expliciet aan dat het begrip "vervaardigen" op eenzelfde wijze moet worden uitgelegd voor zowel roerende als onroerende zaken. Dit arrest heb ik beschreven in paragraaf 6.3. In paragraaf 6.4 kijk ik of het arrest uit paragraaf 6.3 de lijn van de eerdere uitspraken en arresten volgt. In paragraaf 6.5 volgt een deelconclusie.

6.2 "Volgens de modale consument"

Op 3 augustus 2016 geeft Hof Arnhem-Leeuwarden invulling aan het begrip 'volgens de modale consument'. Voor het begrip vervaardigen in de omzetbelasting is dit een belangrijk begrip.

Belanghebbende koopt een oud winkelpand. Op het moment van de aankoop is het pand volledig gesloopt met uitzondering van de voorgevel. De fundering en de constructie van het pand zijn volledig vervangen. Het pand is herbouwd met een andere indeling en een grotere inhoud. In geschil is of de vrijstelling overdrachtsbelasting mag worden toegepast. Om dit te beoordelen moet er sprake zijn van een belaste levering in de omzetbelasting. Belanghebbende stelt dat door de verbouwing er een nieuw onroerend goed is vervaardigd. De inspecteur stelt dat de modale consument niet kan zeggen dat het pand voorheen niet bestond, hierdoor is er geen vervaardiging. De inspecteur legt een naheffingsaanslag overdrachtsbelasting op. Belanghebbende heeft hiertegen een bezwaarschrift ingediend. De inspecteur wijst het bezwaar af en handhaaft de naheffingsaanslag.

Belanghebbende gaat in beroep bij de Rechtbank. De Rechtbank oordeelt dat door de bijna volledige sloop, vervanging van de fundering en constructie, alsmede het bouwen van een pand met een andere indeling en een grotere inhoud er in wezen nieuwbouw heeft plaatsgevonden. De rechtbank vindt het niet relevant dat het aanzicht van het pand niet is veranderd. De rechtbank concludeert: "aan belastingplichtige is een nieuw vervaardigde onroerende zaak geleverd, die belast is met omzetbelasting, maar vrijgesteld van overdrachtsbelasting."⁴¹

De inspecteur gaat in hoger beroep bij het Hof Arnhem-Leeuwarden. Het Hof stelt dat als door de werkzaamheden in wezen nieuwbouw heeft plaatsgevonden, dat er dan sprake is van vervaardiging. Het Hof stelt dat de visuele waarneming van de modale consument niet beperkt blijft tot de waarneming van de voorgevel. Volgens het Hof geldt dit al helemaal wanneer het een winkelpand betreft. Het Hof oordeelt dat door de werkzaamheden in wezen nieuwbouw heeft plaatsgevonden. Hiermee bevestigt het Hof de uitspraak van de Rechtbank.⁴²

Het Hof stelt hier dat de constructie belangrijker is dan het vooraanzicht. Dit terwijl in hoofdstuk 5 nog wordt gekeken naar het 'uiterlijk' van een onroerende zaak. Het Hof vindt dat de modale consument niet naar het uiterlijk kijkt. De modale consument kijkt verder dan alleen de voorzijde van het gebouw. De binnenzijde van het gebouw is ook relevant, al gaat het Hof hier niet verder op in.

De Staatssecretaris is in cassatie gegaan bij de Hoge Raad tegen de uitspraak van het Hof.

⁴¹ Rechtbank Noord-Nederland 22 januari 2015, nr. 13/3431, V-N 2015/28.3.3

⁴² Hof Arnhem-Leeuwarden 3 augustus 2016, nr. 15/00208, V-N 2016/51.1.4

6.3 Orthopedisch schoeisel - vervaardiging

Belanghebbende exploiteert een onderneming op het gebied van orthopedische schoenen. Belanghebbende verricht orthopedische voorzieningen aan een (speciale) confectieschoen (OSC-schoeisel). Een van de werkzaamheden van belanghebbende is het leveren van OSC-schoeisel.

Het OSC-schoeisel wordt geleverd op medisch voorschrift aan mensen met een orthopedische aandoening. De confectieschoenen worden door de cliënten zelf ingekocht bij een (speciaal)zaak. De confectieschoenen moeten voldoen aan bepaalde eisen betreffende model, snit, materiaal, kwaliteit en binnenmaat. Deze schoenen worden vervolgens door de cliënten overhandigd aan belanghebbende die de aanpassingen gaat aanbrengen. Belanghebbende stript al het materiaal wat maar gestript kan worden. De binnen- en buitenzolen worden verwijderd en vervangen. Vervolgens wordt de binnenzijde opengesneden en het orthopedisch materiaal aangebracht. De bedding van de voet wordt hiermee ingrijpend en structureel gewijzigd. De rechter en linkerschoen zijn na de aanpassingen niet meer elkaars gelijke. De aangepaste schoen is breder aan de binnen- en onderzijde.

Belanghebbende past voor de aanpassingen het lage btw-tarief toe. De inspecteur concludeert na een boekenonderzoek dat belanghebbende ten onrechte het lage btw-tarief toepast. De inspecteur legt een naheffingsaanslag omzetbelasting op. Belanghebbende gaat hiertegen in bezwaar. De inspecteur wijst het bezwaar af en handhaaft de naheffingsaanslag omzetbelasting.

Belanghebbende stelt beroep in bij de Rechtbank. Hier is in geschil, of belanghebbende op de door haar verrichte aanpassingen het verlaagde tarief mag toepassen. Belanghebbende stelt dat zij een orthopedisch schoeisel vervaardigt. De Rechtbank oordeelt dat er sprake is van vervaardiging als er een nieuw goed is voortgebracht. Daarvan is in ieder geval sprake indien de functie van het verstrekte materiaal verschilt van het voortgebrachte goed. De Rechtbank stelt dat niet aannemelijk is gemaakt dat door de orthopedische aanpassingen de schoenen in die mate zijn gewijzigd dat kan worden gesproken van een nieuw goed. De Rechtbank verklaart het beroep ongegrond.

Belanghebbende stelt beroep in bij het Hof. Het Hof stelt vast dat er sprake is van orthopedisch schoeisel. Dit is schoeisel dat specifiek geschikt en bestemd is voor patiënten met orthopedische afwijkingen. Het Hof stelt: "het woord "vervaardigen" kan enkel worden uitgelegd door bij het spraakgebruik te rade te gaan en dat volgens het spraakgebruik vervaardiging inhoudt het voortbrengen van een goed dat tevoren niet bestond."

De functie van het eindproduct moet volgens het maatschappelijk verkeer gangbare opvattingen verschillen van de functie van de verstrekte materialen. Onderhouds- en reparatiewerkzaamheden die uitsluitend de oude functie teruggeven, zonder dat er een nieuw goed ontstaat is geen vervaardiging. Het Hof leidt uit de arresten Jaspers en Van Dijk's Boekenhuis af dat een functiewijziging niet doorslaggevend is, maar een sterke aanwijzing vormt. Het Hof verwijst ook naar het arrest van de Hoge Raad van 19 november 2010⁴³: er moet in wezen een nieuwe schoen zijn gemaakt. Het Hof oordeelt dat het orthopedische schoeisel kan worden vergeleken met een onroerende zaak waarvan alleen de zichtbare gevel is blijven staan en voor het overige alles is afgebroken en opnieuw opgebouwd. In wezen is de schoen opnieuw gebouwd. Het Hof stelt belanghebbende in het gelijk. De staatssecretaris gaat in cassatie tegen de uitspraak.

A-G mr. Ettema stelt dat het oordeel van het Hof getuigt van een onjuiste rechtsopvatting. De A-G stelt dat het Hof in lijn oordeelt met een eerdere rechtspraak van de Hoge Raad, maar daar ging het om onroerende zaken. Volgens de A-G moet er een onderscheid worden gemaakt voor het begrip vervaardigen bij roerende en onroerende zaken. De A-G leidt uit het arrest Van Dijk's Boekhuis af dat er geen sprake is van vervaardiging van een roerend goed zonder een functiewijziging. De A-G meent dat een criterium dat het HvJ heeft gegeven voor roerende zaken, niet letterlijk hoeft te worden toegepast op onroerende goederen.

⁴³ HR 19 november 2010, nr. 08/01021, V-N 2010/62.21

Verder stelt de A-G dat de invulling “het voortbrengen van een goed dat tevoren niet bestond” alleen toegepast moet worden op onroerende goederen en dus niet geldt voor roerende goederen. De A-G is van oordeel dat het beroep in cassatie van de staatssecretaris van Financiën gegrond moet worden verklaard.⁴⁴

De Hoge Raad oordeelt dat ten aanzien van het begrip vervaardigen voor onroerende zaken dezelfde maatstaf geldt als voor roerende zaken. Hiermee vervalt het beroep in cassatie van de staatssecretaris van Financiën. De Hoge Raad wijkt hiermee af van de conclusie van de A-G. Het beroep in cassatie van de staatssecretaris van Financiën is ongegrond verklaard.⁴⁵

6.4 Ondanks geen nieuw aanzicht toch vervaardiging

Het arrest genoemd in paragraaf 6.3 verwijst naar een eerder arrest waarin de monumentale voorgevel is blijven bestaan en al het overige is afgebroken. Een arrest waarin deze situatie voorkomt is de uitspraak van 3 augustus 2016 van het Hof Arnhem-Leeuwarden.

In de casus van deze zaak heeft een belanghebbende een onroerende zaak gekocht. De onroerende zaak wordt door de verkoper gesloopt ten behoeve van door belanghebbende te plegen nieuwbouw. Van de onroerende zaak is alleen de voorgevel blijven bestaan. De dragende constructie en de fundering zijn geheel vervangen. Het pand is hierna herbouwd met een andere indeling en grotere inhoud.

De inspecteur heeft een naheffingsaanslag overdrachtsbelasting opgelegd. Onder andere is in geschil, of er sprake is van het vervaardigen van een nieuwe onroerende zaak. Belanghebbende gaat in bezwaar en beroept zich op de vrijstelling. De inspecteur wijst het bezwaar af en houdt de naheffingsaanslag in stand. Belanghebbende is in beroep gegaan tegen deze beslissing. De Rechtbank heeft belanghebbende in het gelijk gesteld.⁴⁶ De inspecteur gaat hiertegen in beroep.

Het Hof oordeelt over dit geschil dat de werkzaamheden aan het pand dermate zijn geweest dat in wezen nieuwbouw heeft plaatsgevonden. Het Hof noemt expliciet dat daaraan niet afdoet dat het aanzicht van het pand niet noemenswaardig is gewijzigd en de functie hetzelfde is gebleven. Aan belanghebbende is een nieuw vervaardigd goed geleverd.⁴⁷

6.5 De praktijk over het orthopedisch schoeisel arrest

Drs. R. Pijnacker heeft een artikel geschreven direct na de uitspraak van het Hof, dus voorafgaande aan het Hoge Raad arrest. Hierin schrijft zij dat naar haar mening, in tegenstelling tot de A-G, de functietoets voor roerende en onroerende zaken gelijk moet zijn. De Hoge Raad noemt dit ook in zijn arrest. Drs. R. Pijnacker schrijft, dat er moet worden beoordeeld of er sprake is van vervaardiging door te kijken naar wijzigingen in de constructie, wijzigingen in het uiterlijk en daarnaast of er een functiewijziging heeft plaatsgevonden.⁴⁸

Drs. Van Kreijl is van mening dat na het arrest te concluderen valt, dat er sprake is van een nieuw vervaardigde onroerende zaak indien de oude functie naar maatschappelijke opvattingen verloren gaat voor een nieuwe functie. Hij schrijft verder nog dat indien een onroerende zaak geen nieuwe functie krijgt, dat dan de ingrijpendheid van de werkzaamheden relevant is voor het begrip “vervaardigen”. Hij stelt dat hierbij de functiewijziging van belang is. Niet van de onroerende zaak, maar van de materialen waarmee de onroerende zaak wordt gebouwd.⁴⁹

⁴⁴ HR (AG) 19 november 2015, nr. 15/01732, V-N 2015/65.20

⁴⁵ HR 23 september 2016, nr. 15/01732, V-N 2016/50.16

⁴⁶ Rechtbank Noord-Nederland 22 januari 2015, nr. 13/3431, V-N 2015/28.3.3

⁴⁷ Hof Arnhem-Leeuwarden 3 augustus 2016, nr. 15/00208, V-N 2016/51.1.4

⁴⁸ Pijnacker, Vastgoed Fiscaal & Civiel 2016, p. 5-8

⁴⁹ Kreijl, MBB 2017, p. 96-100

Mr. E.W.E.M. Cox is van mening dat uit het arrest blijkt dat de bouwkundige constructie moet wijzigen of er moet een nieuw gedeelte van een onroerende zaak worden voortgebracht. Tevens is hij van mening dat de Belastingdienst te veel waarde hecht aan de functiewijziging.⁵⁰

Mr. E.W.E.M. Cox heeft een andere interpretatie dan drs. Van Kreijl. De een vindt dat een vervaardiging niet bestaat zonder functiewijziging en de ander vindt dat de functiewijziging in het geheel niet van belang is. Uit de praktijk blijkt dat de Belastingdienst soms een andere mening heeft dan de adviseur, maar dat adviseurs onderling het begrip vervaardigen ook anders gebruiken.

6.6 Vergelijking met eerdere uitspraken

In deze paragraaf wordt een vergelijking tussen het arrest van de Hoge Raad over orthopedisch schoeisel en de in hoofdstuk 4 besproken arresten van het HvJ in van Dijk's Boekhuis en Jespers gemaakt. Daarna wordt een vergelijking tussen het arrest van de Hoge Raad over orthopedisch schoeisel en het door de Hoge Raad in 2010 geïntroduceerde criterium "in wezen nieuwbouw" uit hoofdstuk 5 gemaakt.

Uit het arrest van het HvJ in de zaak Van Dijk's Boekhuis blijkt dat er een nieuw goed moet zijn ontstaan uit de door de opdrachtgever verstrekte materialen en de nieuwe functie naar maatschappelijk verkeer gangbare opvattingen dient te verschillen van de functie voorheen. De uitspraak van het HvJ in de zaak Jespers is een vervolg op de uitspraak van het HvJ in van Dijk's Boekhuis. Het verschil zit er in dat in van Dijk's Boekhuis de functiewijziging een cumulatief vereiste is. In Jespers stelt het HvJ dat er zonder functiewijziging nog steeds een vervaardiging kan plaatsvinden.

De Hoge Raad stelt in het jaar 2010 dat de onroerende zaak door werkzaamheden "in wezen nieuwbouw" moet zijn om aan het begrip vervaardigen te voldoen.

Door deze uitspraak ontstaat naar mijn mening het volgende criterium:

- Er moet een onroerende zaak zijn voortgebracht die van tevoren niet bestond.

In de zaak van het orthopedisch schoeisel moet er een constructiewijziging plaatsvinden en moet de functie naar maatschappelijk gangbare opvattingen verschillen van de nieuwe functie. De Hoge Raad houdt derhalve rekening met het in wezen nieuwbouw criterium, maar schakelt de functiewijziging niet helemaal uit. Doordat de functiewijziging alleen van belang is indien er in wezen een nieuw goed is ontstaan, is dit in lijn met het arrest van het HvJ in de zaak Jespers.

6.7 Deelconclusie

Ik ben van mening dat uit het arrest de volgende criteria blijken, ten aanzien van het begrip "vervaardigen":

- er is "in wezen een nieuw goed" door een constructiewijziging, en
- de functie voorafgaand aan de verbouwing moet naar maatschappelijke verkeer gangbare opvattingen verschillen van de nieuwe functie na de verbouwing.

Hierbij is de functiewijziging alleen van belang indien er in wezen een nieuw goed is ontstaan.

6.7.1 Casus 1: "Kinderdagverblijf"

In de casus kinderdagverblijf is er een functiewijziging. De functie gaat van een kinderdagverblijf naar woningen. Het goed dat er voorheen stond, staat er naar de verbouwingen nog steeds. Alleen het innerlijk wordt gewijzigd en niet het uiterlijk, er vindt geen constructiewijziging plaats. Deze feiten zijn niet voldoende om tot een nieuw "in wezen nieuwbouw" te leiden. Er is dus geen sprake van vervaardiging.

⁵⁰ Cox, FTV 2016

6.7.2 Casus 2: "Hotel"

In deze casus moeten twee verschillende ruimtes worden beoordeeld.

Bij de bistro is er sprake van een nieuwe functie. Het vooraanzicht van het pand blijft echter hetzelfde. Alles achter de voorgevel wordt gesloopt en terug gebouwd. Vanaf de voorkant van het gebouw lijkt het niet alsof er een nieuw pand staat. Er is echter wel een constructiewijziging geweest. Dit in combinatie met de functiewijziging maakt dat naar mijn mening sprake is van vervaardigen.

Het restaurant heeft geen nieuwe functie gekregen. Ook blijft het uiterlijk van het pand hetzelfde. In het restaurant vinden alleen maar innerlijke verbouwingen plaats. De constructie van het gebouw blijft na de verbouwing gelijk aan de constructie voorheen. Er is hier naar mijn mening geen sprake van vervaardiging.

Hoofdstuk 7: Conclusie

7.1 Belang nieuw vervaardigen voor omzetbelasting en overdrachtsbelasting

Het begrip "vervaardiging" is van belang voor de btw-kwalificatie. Bij een verbouwing bepaalt het al dan niet vervaardigd zijn van een onroerende zaak, de btw-kwalificatie als dienst of als levering. De kwalificatie dienst of levering is van belang voor de hoogte van het btw-tarief, de plaats van de prestatie en de toepassing van de herzieningsregeling en een eventuele vrijstelling.

Ook is het begrip "vervaardiging" van belang voor het recht op aftrek van de, aan een ondernemer in rekening gebrachte, omzetbelasting.

7.2 Criteria "vervaardigen" door de jaren heen

Ik heb drie momenten uitgekozen om de criteria van het begrip "vervaardigen" te toetsen.

7.2.1 Van Dijk's Boekhuis tot "in wezen nieuwbouw" criterium

Het eerste moment is de periode vanaf Van Dijk's Boekhuis tot het moment dat de Hoge Raad het "in wezen nieuwbouw" criterium introduceert in 2010.

Naar mijn mening gelden in die periode de volgende criteria:

- er dient sprake te zijn van het voortbrengen van een goed dat voorheen niet bestond, en
- een functiewijziging is een aanwijzing voor een vervaardiging van een nieuw goed, maar is niet doorslaggevend.

Naar mijn mening kunnen de volgende criteria worden gebruikt om te beoordelen of er sprake is van het voortbrengen van een goed dat voorheen niet bestond:

- Wijziging in de economische bestemming,
- omvang van de verbouwing,
- grootte van de totale verbouwingskosten,
- als nieuwbouw aan te merken, en
- verandering in de locatiewaarde.

7.2.2 "In wezen nieuwbouw" criterium

Het tweede moment waarop de criteria worden getoetst is het moment vanaf het "in wezen nieuwbouw" criterium in 2010.

Naar mijn mening gelden de volgende criteria voor "in wezen nieuwbouw":

- Een wijziging van het uiterlijk van de onroerende zaak, en
- een uitbreiding van de onroerende zaak.

Opvallend is dat de functiewijziging in zijn geheel niet meer van belang is.

7.2.3 Orthopedisch schoeisel in 2016

Het laatste moment waarop de criteria worden getoetst is 2016. In 2016 doet de Hoge Raad uitspraak over orthopedisch schoeisel.

Naar mijn mening gelden vanaf de uitspraak van de Hoge Raad in 2016 de volgende criteria:

- Er is "in wezen nieuwbouw" door een constructiewijziging, en
- de functie voorafgaand aan de verbouwing moet naar maatschappelijke verkeer gangbare opvattingen verschillen van de nieuwe functie na de verbouwing.

De functiewijziging is alleen van belang indien er in wezen een nieuw goed is ontstaan.

7.3 Belang 'vervaardiging' voor overdrachtsbelasting

De wetgever heeft willen voorkomen dat een belastingplichtige zowel omzetbelasting als overdrachtsbelasting moet betalen. Om dit te voorkomen heeft de wetgever in de overdrachtsbelasting een vrijstelling opgenomen. Door de vrijstelling ontstaan er twee situaties:

1. Een belastingplichtige moet omzetbelasting betalen en krijgt een vrijstelling voor de overdrachtsbelasting, of
2. een belastingplichtige krijgt een vrijstelling omzetbelasting en moet overdrachtsbelasting betalen.

Eén van de voorwaarden voor de vrijstelling overdrachtsbelasting is dat er omzetbelasting verschuldigd moet zijn en er op grond van artikel 11 lid 1 sub A Wet OB geen vrijstelling omzetbelasting van toepassing mag zijn.

Het begrip "vervaardiging" is dus ook van belang om te bepalen of een belastingplichtige omzetbelasting of overdrachtsbelasting moet betalen.

7.4 Casus 1: "Kinderdagverblijf"

Na de verbouwing is het gebouw verticaal splitsbaar. Het moment van de eerste ingebruikneming van het gebouw moet voor iedere woning afzonderlijk worden bepaald.

Ik zal de periodes uit paragraaf 7.2 gebruiken om te beoordelen of er in die specifieke periode sprake is van vervaardiging.

7.4.1 Van Dijk's Boekhuis tot "in wezen nieuwbouw" criterium

De eerste periode is de periode vanaf Van Dijk's Boekhuis tot het moment dat de Hoge Raad het "in wezen nieuwbouw" criterium introduceert in 2010.

In de casus "Kinderdagverblijf" is de omvang van de verbouwing niet ingrijpend. De totale verbouwingskosten ten opzichte van de aankoop prijs zijn niet ongebruikelijk. Het pand is na de verbouwing niet als nieuwbouw aan te merken. Het goed dat er voorheen stond, staat er na de verbouwingen nog steeds. Alleen het innerlijk wordt gewijzigd en niet het uiterlijk; dit is niet voldoende om tot het voortbrengen van een goed dat voorheen niet bestond te leiden.

In de casus kinderdagverblijf is er een functiewijziging. De functie gaat van een kinderdagverblijf naar woningen. Echter, alleen een functiewijziging is niet voldoende om te spreken van een vervaardiging. Er is, naar mijn mening, geen sprake van vervaardiging.

7.4.2 "In wezen nieuwbouw" criterium

De tweede periode waarop de criteria worden beoordeeld is het moment vanaf het "in wezen nieuwbouw" criterium in 2010.

In de casus van het kinderdagverblijf wijzigt het uiterlijk niet. Ook is er geen uitbreiding van de onroerende zaak. Het goed dat er voorheen stond, staat er na de verbouwingen nog steeds. Er kan van dit gebouw niet worden gezegd dat de verbouwingen zo ingrijpend zijn geweest dat er sprake is van "in wezen nieuwbouw". Er is naar mijn mening geen sprake van vervaardiging.

7.4.3 Orthopedisch schoeisel in 2016

Het laatste moment waarop de criteria worden beoordeeld is 2016. In 2016 doet de Hoge Raad uitspraak over orthopedisch schoeisel.

In de casus kinderdagverblijf is er een functiewijziging. De functie gaat van een kinderdagverblijf naar woningen. Het goed dat er voorheen stond, staat er na de verbouwingen nog steeds. Alleen het innerlijk wordt gewijzigd en niet het uiterlijk; er vindt geen constructiewijziging plaats.

Deze feiten zijn niet voldoende om tot een nieuw “in wezen nieuwbouw” te leiden. Er is dus, naar mijn mening, geen sprake van vervaardiging.

7.5 Casus 2: “Hotel”

Na de verbouwing is er sprake van horizontale splitsing van het hotel, het gaat om een gebouw met meerdere etages die appartementsrechten verkrijgen. De bistro en het restaurant hebben ieder een eigen opgang en eigen sanitaire voorzieningen. Ze kunnen zelfstandig worden geëxploiteerd ten aanzien van het hotel.

Er moet voor de bistro en het restaurant apart worden beoordeeld of er sprake is van vervaardiging. Ik zal de periodes uit paragraaf 7.2 gebruiken om te beoordelen of er in die specifieke periode sprake is van vervaardiging.

7.5.1 Van Dijk’s Boekhuis tot “in wezen nieuwbouw” criterium

De eerste periode is de periode vanaf Van Dijk’s Boekhuis tot het moment dat de Hoge Raad het “in wezen nieuwbouw” criterium introduceert in 2010.

Bij de bistro is de omvang van de verbouwing ingrijpend voor de binnenkant van het gebouw, de zijkant van het pand maar het vooraanzicht blijft hetzelfde. De totale verbouwingskosten ten opzichte van de aankoopprijs zijn ongebruikelijk hoog. Het pand is na de verbouwing als nieuwbouw aan te merken. Het goed dat er voorheen stond, staat er na de verbouwing niet meer, met uitzondering van de voorgevel. Vanaf de voorkant van het gebouw lijkt het niet alsof er een nieuw pand staat. De verbouwing leidt tot het voortbrengen van een goed dat voorheen niet bestond.

De functie van de bistro is gewijzigd. Hierdoor is er naar mijn mening wel sprake van vervaardiging.

Bij het restaurant is de omvang van de verbouwing niet ingrijpend. Er verandert niets aan de constructie of het uiterlijk. De totale verbouwingskosten ten opzichte van de aankoopprijs zijn ongebruikelijk hoog. Het pand is na de verbouwing niet als nieuwbouw aan te merken. Het goed dat er voorheen stond, staat er na de verbouwing nog steeds. Vanaf de voorkant van het gebouw lijkt het niet alsof er een nieuw pand staat. De verbouwing leidt niet tot het voortbrengen van een goed dat voorheen niet bestond.

De functie van het restaurant is ten opzichte van voor de verbouwing gewijzigd. Echter, de functiewijziging op zich is niet voldoende om te spreken van vervaardiging. Hierdoor is er naar mijn mening geen sprake van vervaardiging.

7.5.2 “In wezen nieuwbouw” criterium

De tweede periode waarop de criteria worden beoordeeld is het moment vanaf het “in wezen nieuwbouw” criterium in 2010.

Het uiterlijk van de bistro wijzigt niet. Het vooraanzicht na de verbouwing blijft hetzelfde als voor de verbouwing. Alles achter de voorgevel wordt gesloopt en terug gebouwd. Vanaf de voorkant van het gebouw lijkt het niet alsof er een nieuw pand staat. Hierdoor heeft er geen “in wezen nieuwbouw” plaatsgevonden. Er vinden geen uitbreidingen plaats aan de bistro. Naar mijn mening is er hier geen sprake van vervaardiging.

Het uiterlijk van het restaurant wijzigt niet. Het hele uiterlijk van het pand blijft hetzelfde als voor de verbouwing. Het lijkt aan de buitenkant niet alsof er een nieuw pand staat. Hierdoor heeft er geen “in wezen nieuwbouw” plaatsgevonden. Er vinden geen uitbreidingen plaats aan het restaurant. Naar mijn mening is er hier geen sprake van vervaardiging.

7.5.3 Orthopedisch schoeisel in 2016

Het laatste moment waarop de criteria worden beoordeeld is 2016. In 2016 doet de Hoge Raad uitspraak over orthopedisch schoeisel.

Bij de bistro is er sprake van een nieuwe functie. Het vooraanzicht van het pand blijft echter hetzelfde. Alles achter de voorgevel wordt gesloopt en terug gebouwd. Vanaf de voorkant van het gebouw lijkt het niet alsof er een nieuw pand staat. Er is echter wel een constructiewijziging geweest. Dit in combinatie met de functiewijziging maakt dat naar mijn mening wel sprake is van vervaardigen.

Het restaurant heeft geen nieuwe functie gekregen. Ook blijft het uiterlijk van het pand hetzelfde. In het restaurant vinden alleen maar innerlijke verbouwingen plaats. De constructie van het gebouw blijft na de verbouwing gelijk aan de constructie voorheen. Er is hier naar mijn mening geen sprake van vervaardiging.

7.6 Verandering begrip vervaardigen

De criteria voor het begrip vervaardigen zijn door de jaren heen veranderd. Naar mijn mening volgen de criteria sinds 2016 weer de lijn van het HvJ in Van Dijk's Boekhuis en Jespers. De gevolgen van de criteriawijziging zijn het duidelijkste zichtbaar bij de bistro in casus 2: "Hotel". Het gevolg van de wijzigingen is, dat belastingplichtige door de jaren heen anders worden behandeld. De projectontwikkelaar krijgt in de periode vóór 2010 en na 2016 wel de in rekening gebrachte omzetbelasting terug. In de periode tussen 2010 en 2016 heeft de projectontwikkelaar geen recht op aftrek van de in rekening gebrachte omzetbelasting.

Mijn conclusie luidt dan ook als volgt:

Het begrip vervaardigen is door de jaren heen veranderd, maar volgt sinds 2016 weer de lijn van het HvJ in Van Dijk's Boekhuis en Jespers. Voor de casussen is het gevolg dat de bistro in de periode van het "in wezen nieuwbouw" criterium tot aan de uitspraak van de Hoge Raad in 2016 niet wordt aangemerkt als een vervaardigde onroerende zaak. De andere gebouwen ondervinden geen gevolgen van de criteriawijziging.

7.7 Aanbevelingen

Het zou verduidelijkend zijn als er een casus komt waarin de Hoge Raad de volgende prejudiciële vragen gaat stellen aan het HvJ:

- Kan het begrip "vervaardiging" zo worden uitgelegd dat er sprake moet zijn van een constructiewijziging en een wijziging van de functie, en
- moeten roerende en onroerende zaken gelijk worden behandeld met betrekking tot de beoordeling of er sprake is van vervaardiging?

Als deze vragen door het HvJ bevestigend worden beantwoord dan heeft de belastingplichtige, de adviseur en de Belastingdienst duidelijkheid over de criteria.

Literatuurlijst

Geraadpleegde boeken:

Aarts

G.A.C. Aarts, *Belastingrecht voor Bachelors en Masters (editie 2016/2017)*, Dordrecht: Convoy Uitgevers BV 2016.

Ameziane

M. Ameziane e.a., *Nextens BTW Almanak 2017*, Amsterdam: Reed Business bv 2017.

Ettema

C.M. Ettema & G.J. van Slooten & M.W.C. Soltysik, *Wegwijs in de BTW*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2016.

Aangehaalde artikelen:

Bijl, WFR 1976

D.B. Bijl, "Het verbouwen van onroerende goederen: vervaardiging?", WFR 1976, afl. 5266, nr. 332

Cox, FTV 2016

E.W.E.M. Cox, "Fiscale vastgoedbegrippen herontwikkeld.", FTV 2016, afl. 11, nr. 48

Kreijl, MBB 2017, p. 96-100

S. van Kreijl, "Een nieuw vervaardigd goed in de btw.", MBB 2017, afl. 3, p. 96-100

Nieuwenhuizen, NTFR 2008

W.A.P. Nieuwenhuizen, "Van Dijk's Boekhuis – een achterhaalde of vergeten klassieker?", NTFR 2008, afl. 647

Nieuwenhuizen, NTFR 2011

W.A.P. Nieuwenhuizen, "Over boeken, paarden en dus... over nieuwe kinderdagverblijven?", NTFR 2011, afl. 833

Pechler, BNB 2011

E.B. Pechler, "Noot.", BNB 2011, afl. 3, nr. 42, p. 12-13

Pijnacker, Vastgoed Fiscaal & Civiel 2016, p. 5-8

R. Pijnacker, "Transformaties van vastgoed in de btw en overdrachtsbelasting: een stappenplan.", Vastgoed Fiscaal & Civiel 2016, afl. 3, p. 5-8

Vliet, WFR 1988

D.G. van Vliet, "Geen vervaardiging door enkel wijziging van bestemming.", WFR 1988, afl. 5845, nr. 1492

Wolf, NTFR 2011

R.A. Wolf, "Bij onroerende zaak alleen integratieheffing in geval van nieuwbouw.", NTFR 2011, afl. 694

Aangehaalde jurisprudentie:

Hof van Justitie Europese Gemeenschap

HvJ EG 14 mei 1985, nr. 139/84, BNB 1985/335

HvJ EG 16 januari 2003, nr. C-315/00, BNB 2003/123.

HvJ EG 1 juni 2006, nr. C-233/05, V-N 2006/42.14

HvJ EG 7 september 2006, nr. C-166/05, V-N 2006/47.14

HvJ EG 15 november 2012, nr. C-532/11, V-N 2012/61.16

Van Dijk's Boekhuis

Maierhofer

Jespers

Heger

Leichenich

Hoge Raad

HR 16 mei 1984, nr. 22 246, V-N 1984/1211.
HR 17 december 1986, nr. 23 578, BNB 1987/59
HR 17 juni 1987, nr. 23 782, BNB 1987/243
HR 20 juni 1990, nr. 26 207, BNB 1990/245
HR 17 april 1991, nr. 27 076, BNB 1991/166
HR 26 februari 1992, nr. 28 066, BNB 1992/348
HR 31 oktober 1997, nr. 16404, V-N 1997/4334
HR 10 februari 1999, nr. 34 012, V-N 1999/12.15
HR 07 juni 2000, nr. 35 388, V-N 2000/29.27
HR 14 oktober 2005, nr. 41 015, V-N 2005/51.23.
HR 25 april 2008, nr. 41798, V-N 2008/21.21.
HR (A-G) 3 mei 2010, nr. 08/01021, V-N 2010/62.21
HR 11 juni 2010, nr. 07/12617, BNB 2010/265
HR 19 november 2010, nr. 08/01021, V-N 2010/62.21
HR 10 juni 2011, nr. 08/02791, V-N 2011/32.17
HR 24 februari 2012, nr. 10/05560, V-N 2012/13.14
HR 8 maart 2013, nr. 12/02061, V-N 2013/18.21
HR 8 maart 2013, nr. 11/00701, V-N 2013/18.18
HR 15 maart 2013, nr. 11/03987, V-N 2013/649
HR 12 december 2014, nr. 13/01646, V-N 2015/3.16
HR (A-G) 19 november 2015, nr. 15/01732, V-N 2015/65.20
HR 23 september 2016, nr. 15/01732, V-N 2016/50.16

Gerechtshof

Hof 's-Hertogenbosch 16 februari 2005, nr. 00/2881, V-N 2005/30.19
Hof 's-Hertogenbosch 18 november 2010, nr. 10/00093, V-N 2011/16.1.3
Hof Leeuwarden 24 mei 2011, nr. BK 10/00198, V-N 2011/1571
Hof Arnhem-Leeuwarden 3 augustus 2016, nr. 15/00208, V-N 2016/51.1.4

Rechtbank

Rechtbank Noord-Nederland 22 januari 2015, nr. 13/3431, V-N 2015/28.3.3

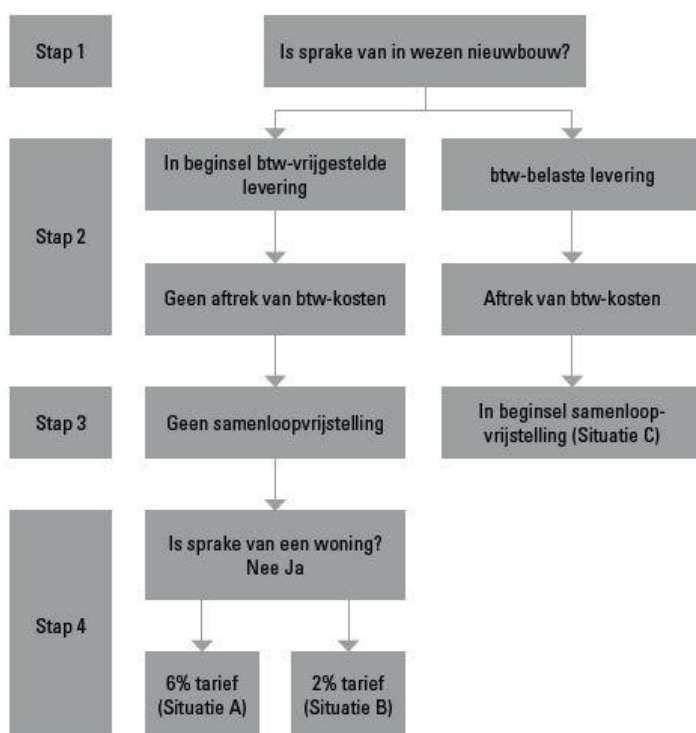
Aangehaalde overige stukken

Besluit Minister van Financiën van 19 september 2013, *Stcrt.* 2013, 1686M

Kamerstukken II 1977/78, 14887, 3, p.20 (MvT).

Verordening (EU) 1042/2013

Bijlage I: Stroomschema



Bijlage II: Verklaring van authenticiteit

De volgende tekst komt van de site van de Fontys Hogeschool Financieel Management⁵¹:

Ik heb deze scriptie zelf geschreven en ik heb daarbij geen teksten overgenomen uit andere scripties, literatuur en overige geschriften zonder de bron op juiste wijze te hebben vermeld. Ik verklaar derhalve dat ik geen plagiaat heb gepleegd en niet ongeoorloofd met anderen heb samengewerkt of gebruik gemaakt van het gedachtegoed van anderen.

Datum: 12 juni 2017

Nicky Eichelsheim

⁵¹ Hogeschool Financieel Management, *Scriptievereisten afstuderen FRE 2016-2017 voorjaar 2017 def.*, Eindhoven: Fontys Hogescholen