



Erasmus Universiteit Rotterdam

Nadruk verboden

Faculteit der Economische Wetenschappen

Bachelor thesis Fiscale Economie

HET VERVAARDIGINGSVRAAGSTUK

Een literair onderzoek naar de mogelijke fiscale
belemmering van het verbouwen van
kantoorpanden naar huurwoningen

Naam: Lex van Vianen

Studentnummer: 387855

Begeleider: drs. P.C.J. Oerlemans

Juni 2016

Inhoud

Hoofdstuk 1 Inleiding	3
1.1 Aanleiding van het onderzoek.....	3
1.2 Probleemstelling.....	3
1.3 Opzet	3
Hoofdstuk 2 Theoretisch kader	5
2.1 Overdrachtsbelasting	5
2.1.1 Belastbaar feit	5
2.1.2 Maatstaf van heffing	5
2.1.3 Tarief.....	6
2.2 Omzetbelasting.....	6
2.2.1 Algemeen.....	6
2.2.2 Vrijstellingen en aftrek van voorbelasting.....	7
2.2.3 De Btw-richtlijn.....	7
2.3 Onroerend goed en omzetbelasting	8
2.3.1 De definitie van onroerend goed	8
2.3.2 Het systeem.....	8
2.3.3 De verhuur van onroerende zaken.....	10
2.4 Samenloop van overdrachtsbelasting en omzetbelasting	10
2.4.1 Vrijstelling overdrachtsbelasting.....	10
2.4.2 Het kader in deze scriptie.....	11
Hoofdstuk 3 Een ‘nieuw vervaardigd goed’	12
3.1 De nationale wet	12
3.2 De Btw-richtlijn.....	12
3.3 Jurisprudentie van het Hof van Justitie	13
3.3.1 Het arrest Van Dijk’s Boekhuis BV	13
3.3.2 Het arrest VOF Dressuurstal Jespers	14
3.3.3 Het arrest J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard BV	15
3.3.4 Door het Hof van Justitie aangereikte criteria	16
3.4 Jurisprudentie van de Hoge Raad der Nederlanden	17
3.4.1 Hoge Raad 26 april 1989	17
3.4.2 Hoge Raad 20 juni 1990.....	17
3.4.3 Hoge Raad 17 april 1991	18
3.4.4 Hoge Raad 7 april 1993.....	18
3.5 Samenvattend voor 19 november 2010.....	19

Hoofdstuk 4 ‘In wezen nieuwbouw’	20
4.1 Hoge Raad 19 november 2010 “in wezen nieuwbouw”	20
4.2 Verschillende visies op ‘in wezen nieuwbouw’	21
4.3 Jurisprudentie na de introductie van ‘in wezen nieuwbouw’	22
4.3.1 Hoge Raad 8 maart 2013	22
4.3.2 Hoge Raad 15 maart 2013	23
4.4 Samenvattend	24
Hoofdstuk 5 Conclusie	26
Hoofdstuk 6 Literatuurlijst	28
6.1 Boeken	28
6.2 Krantenartikelen	28
6.3 Publicaties	28
6.4 Jurisprudentie	28
6.4.1 Het Hof van Justitie	28
6.4.2 Hoge Raad	28
6.4.3 Gerechtshof	28
6.5 Conclusies Advocaat-generaal	28

Hoofdstuk 1 Inleiding

1.1 Aanleiding van het onderzoek

Onder huurders en beleggers is een schreeuwende behoefte aan huurwoningen in de vrije sector¹. Er dreigt dan ook een tekort van tienduizenden huurwoningen te ontstaan. Bovendien blijven miljarden euro's van beleggers op de plank liggen. Naast het tekort aan huurwoningen heeft Nederland ook te maken met een leegstand van kantoorpanden. De gemiddelde kantoorleegstand bedraagt zo'n 15 procent. Bedrijven verlangen momenteel vaak een kleinere huisvesting en ondanks de leegstand wordt er nog steeds kantoorruimte bijgebouwd². De verbouwing van kantoorpanden naar huurwoningen kan een oplossing vormen voor bovenstaande problemen.

Transformaties van leegstaande kantoorpanden hebben de afgelopen jaren geregeld plaatsgevonden. De verbouwing van een kantoorpand naar woningen leidt tot het ontstaan van een ander gebouw met een andere functie. Wordt er echter met een zodanige verbouwing een nieuw goed vervaardigd? Deze vraag is van belang met het oog op de plaats die onroerend goed inneemt in de omzetbelasting. De levering van een oud leegstand kantoorpand is vrijgesteld van omzetbelasting op grond van artikel 11 lid 1 onderdeel a Wet OB 1968. Deze vrijstelling is echter niet van toepassing indien door de verbouwing een vervaardigd goed is voortgebracht zoals bedoeld in artikel 11 lid 3 onderdeel b Wet OB 1968. Dit betekent kortweg het volgende. De levering van een naar woningen verbouwd kantoorpand aan een belegger is belast met omzetbelasting indien met de verbouwing van het betreffende kantoorpand een vervaardigd goed is voortgebracht.

Bij verkoop van de ontstane woningen zal de belegger de omzetbelasting in aftrek kunnen brengen, aangezien de (door)levering van de woningen aan particulieren een belastbaar feit is voor de omzetbelasting. Een belegger die beoogt de ontstane woningen te verhuren zal de omzetbelasting daarentegen niet in aftrek kunnen brengen. De verhuur van woningen vormt immers een vrijgestelde prestatie voor de omzetbelasting. De niet-aftrekbare omzetbelasting vormt een kostenpost voor de belegger. Dit zou kunnen betekenen dat de verbouwing van kantoorpanden naar huurwoningen wordt belemmerd.

1.2 Probleemstelling

In deze scriptie wordt deswege onderzocht onder welke omstandigheden een vervaardigd goed wordt voortgebracht en of dit een belemmering vormt voor de transformatie van kantoorpanden naar huurwoningen. De probleemstelling die in dit onderzoek centraal staat luidt dan ook als volgt:

“In hoeverre wordt de verbouwing van een leegstaand kantoorpand naar huurwoningen belemmerd door de werking van artikel 11 lid 3 onderdeel b Wet OB 1968?”

1.3 Opzet

Om tot beantwoording van de probleemstelling te komen wordt in hoofdstuk 2 allereerst de theorie omtrent de overdracht/oplevering van onroerend goed samengevat. In dit hoofdstuk komen de basisbeginselen van de omzetbelasting en de overdrachtsbelasting aan de orde.

¹ Rooijers, E., 'Gewilde vrije huurwoningen geremd door gemeenten', Financieel Dagblad, 20 mei 2016

² Battes, P., 'Leegstand stabiel door nieuwe functie voor kantoorruimte', Financieel Dagblad, 10 maart 2016

Tevens wordt de Europese regelgeving op dit gebied belicht. In hoofdstuk 3 komt aan de orde onder welke omstandigheden een vervaardigd goed wordt voortgebracht. Hiervoor wordt eerst naar de nationale wet en de Btw-richtlijn gekeken om vervolgens met behulp van jurisprudentie van het Hof van Justitie de Europese criteria omtrent een vervaardiging vast te stellen. Aansluitend wordt jurisprudentie van de Hoge Raad der Nederlanden omtrent de vervaardiging van onroerende zaken besproken. Hiermee wordt duidelijk hoe de Hoge Raad de Europese criteria toepast op het gebied van onroerende zaken.

In hoofdstuk 4 wordt invulling gegeven aan het door de Hoge Raad aangereikte 'in wezen nieuwbouw'. Allereerst worden verschillende visies op 'in wezen nieuwbouw' besproken. Aansluitend worden twee toonaangevende arresten van de Hoge Raad omtrent de uitleg van 'in wezen nieuwbouw' besproken. In hoofdstuk 5 wordt vervolgens overgegaan tot beantwoording van de hoofdvraag in dit onderzoek. Om tot een antwoord te komen wordt eerst vastgesteld onder welke omstandigheden de verbouwing van een kantoorpand naar woningen niet leidt tot het ontstaan van een vervaardigd goed. Aansluitend wordt bepaald wanneer de zojuist genoemde verbouwing wel leidt tot het ontstaan van een vervaardigd goed. Tot slot kan worden vastgesteld in hoeverre de verbouwing van een kantoorpand naar huurwoningen wordt belemmerd, waarmee de hoofdvraag in dit onderzoek wordt beantwoord.

Hoofdstuk 2 Theoretisch kader

In het theoretisch kader wordt de theorie van de overdrachtsbelasting en de omzetbelasting uitgewerkt. Om tot een beantwoording van de hoofdvraag te komen is het van belang dat duidelijk wordt welke plaats het onroerend goed inneemt in beide wetssystemen. Tevens wordt hierbij de eventuele samenloop van omzetbelasting en overdrachtsbelasting besproken.

2.1 Overdrachtsbelasting

2.1.1 Belastbaar feit

Overdrachtsbelasting wordt geheven ter zake van de verkrijging van de juridische en/of economische eigendom van in Nederland gelegen onroerende zaken. De verkrijging van onroerende zaken vormt een belastbaar feit voor de heffing van overdrachtsbelasting ingevolge artikel 2 Wet BRV 1970, waarbij de belasting bij wijze van aangifte wordt geheven bij de verkrijger van de onroerende zaak.

De juridische eigendom van een onroerende zaak wordt verkregen door de inschrijving van een overdrachtsakte in de openbare registers. Deze akte is de uitvoering van een koopovereenkomst die de verplichting tot levering bevat. Vanaf 1995 wordt ook de verkrijging van het economisch eigendom van onroerende zaken belast met overdrachtsbelasting. Onder het economisch eigendom wordt verstaan: "een samenstel van rechten en verplichtingen die economische waarde bevatten". Het risico op waardeverandering is hierbij de maatstaf. Dit zou er in beginsel toe kunnen leiden dat bij de verkrijging van eenzelfde onroerende zaak overdrachtsbelasting wordt geheven over de verkrijging van het economisch eigendom en over de verkrijging van het juridisch eigendom. De cumulatie in de heffing wordt voorkomen door de werking van artikel 9 lid 4 Wet BRV 1970. Ingevolge deze bepaling wordt de waarde van de tweede verkrijging verminderd met het bedrag dat ter zake van de eerste verkrijging in de overdrachtsbelasting is betrokken. Dit zal verder geen rol spelen in de beantwoording van de hoofdvraag in dit onderzoek.

2.1.2 Maatstaf van heffing

De overdrachtsbelasting wordt geheven over de waarde van de onroerende zaak, waarbij de waarde ten minste op de waarde van de tegenprestatie wordt gesteld. De tegenprestatie zal in de meeste gevallen de verkoopprijs betreffen.

Naast de wettelijke bepaling omtrent de opvolgende verkrijging van de juridische en economisch eigendom van een onroerende zaak bestaat er ook een bepaling die ziet op de doorlevering van een onroerende zaak binnen zes maanden. Deze regeling richt zich voornamelijk op projectontwikkelaars. Op grond van artikel 13 Wet BRV 1970 kan in geval van een verkrijging binnen 6 maanden na een vorige verkrijging door een andere verkrijger de maatstaf van heffing van de tweede verkrijging worden verminderd met de maatstaf waarover bij de eerste verkrijging overdrachtsbelasting was verschuldigd. Dit betekent dat er alleen overdrachtsbelasting wordt geheven over een eventuele waardevermeerdering. De termijn van zes maanden speelt tevens een rol bij de samenloop tussen overdrachtsbelasting en omzetbelasting (zie verder par. 2.4.1).

2.1.3 Tarief

In beginsel is de verkrijger 6% overdrachtsbelasting verschuldigd over de waarde van de onroerende zaak. Voor de verkrijging van woningen wordt echter een verlaagd tarief van 2% toegepast. Om in het kader van de toepassing van het verlaagde tarief als woning aangemerkt te worden, dient de onroerende zaak naar aard bestemd te zijn voor bewoning. Bij onduidelijkheid over de aard van de onroerende zaak speelt het een rol of de gemeente een woonbestemming aan de onroerende zaak heeft gegeven³. Bovendien behoren tot de woning eveneens de ondergrond, de tuin en overige aanhorigheden die zich bevinden op hetzelfde perceel als de woning. Daarbij maakt het voor de toepassing van het verlaagde tarief niet uit of de verkrijger de woning zelf gaat bewonen of dat de verkrijger de woning verhuurt aan een derde. Het verlaagde tarief is echter niet toe te passen op onroerende zaken die geen woning zijn, maar verbouwd gaan worden tot woningen. Over de verkrijging van een tot woningen te verbouwen kantoorpand zal zodoende 6% overdrachtsbelasting worden geheven.

2.2 Omzetbelasting

2.2.1 Algemeen

De omzetbelasting is een indirecte verbruiksbelasting die beoogt al het consumptieve verbruik te belasten middels een heffing die niet bij de consument zelf plaatsvindt, maar bij de leverancier⁴ onder de voorwaarde dat de leverancier ondernemer is.

Op grond van artikel 1 onderdeel a Wet OB 1968 wordt omzetbelasting geheven over leveringen van goederen en diensten die in Nederland onder bezwaarde titel worden verricht door een als zodanig handelende ondernemer. Op te merken is dat het begrip ondernemer voor de omzetbelasting anders is dan voor de inkomstenbelasting. Krachtens artikel 3.4 Wet IB 2001 luidt het ondernemersbegrip in de inkomstenbelasting: 'de belastingplichtige voor rekening van wie een onderneming wordt gedreven en die rechtstreeks wordt verbonden voor verbintenissen betreffende die onderneming'.

Het ondernemersbegrip in de omzetbelasting is vastgelegd in artikel 7 Wet OB 1968 en luidt: 'ondernemer is ieder die een bedrijf zelfstandig uitoefent'. Een bedrijf is bij dezen een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid die deelneemt aan het economisch verkeer. De term 'ieder' duidt op natuurlijke personen, rechtspersonen en samenwerkingsverbanden. Bovendien worden de loontrekkende werknemers uitgesloten door de benaming 'zelfstandig'.

Ingevolge van artikel 8 Wet OB 1968 is de maatstaf van heffing de vergoeding voor de betreffende leveringen van goederen en diensten. De vergoeding wordt op grond van artikel 8 lid 2 Wet OB 1968 gevormd door het totaal ontvangen bedrag ter zake van de prestatie, de tegenprestatie. De wet OB 1968 gaat uit van een subjectieve vergoeding. Subjectief betekent dat alleen rekening wordt gehouden met het bedrag dat de ondernemer aan de afnemer in rekening brengt. Dit betekent dat soortgelijke prestaties tussen verschillende partijen een andere maatstaf van heffing kunnen hebben.

³ R. van der Paardt, Basisboek, *Vastgoed fiscaal*, Berkhout, vijfde druk 2014, blz. 61-62.

⁴ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, veertiende druk 2014, blz. 13.

Daarnaast dient opgemerkt te worden dat de maatstaf van heffing voor de omzetbelasting kan verschillen van de maatstaf van heffing voor de overdrachtsbelasting. Zoals eerder aangegeven, is de maatstaf van heffing voor de overdrachtsbelasting de waarde van de onroerende zaak, waarbij de waarde ten minste wordt gesteld op de tegenprestatie. Dit betekent dat het mogelijk is dat de maatstaf van heffing hoger is dan de tegenprestatie. Voor de omzetbelasting zal de maatstaf van heffing immer de tegenprestatie/vergoeding bedragen.

Krachtens artikel 9 lid 1 Wet OB 1968 bedraagt het algemene omzetbelastingtarief in Nederland 21%. Voor eerste levensbehoeften en voor goederen en diensten met een sociaal-culturele achtergrond is het verlaagde tarief van 6% van toepassing (zie tabel I van de Wet OB 1968). De goederen en diensten waarop het 0% tarief betrekking heeft staan genoemd in Tabel II van de Wet OB 1968. Bij de toepassing van het 0% tarief behoudt de ondernemer zijn recht op aftrek van voorbelasting. Dit is anders voor ondernemers die vrijgesteld presteren (zie verder par. 2.2.2). Voor deze scriptie zal het tarief van 6% en het tarief van 0% verder geen rol spelen.

2.2.2 Vrijstellingen en aftrek van voorbelasting

Ingevolge van artikel 15 lid 1 Wet OB 1968 kan een ondernemer de aan hem in rekening gebrachte omzetbelasting in aftrek brengen. Dit wordt de voorbelasting genoemd. Het systeem van aftrek van voorbelasting zorgt ervoor dat elke ondernemer alleen omzetbelasting betaalt over de door hem toegevoegde waarde aan de betreffende goederen en diensten⁵. Op te merken is dat de ondernemer slechts recht op aftrek van voorbelasting heeft voor zover die voorbelasting is toe te rekenen aan door hem te verrichten belastbare prestaties. Dit betekent dat er geen recht op aftrek van voorbelasting bestaat voor zover de betreffende goederen en diensten worden gebruikt voor vrijgestelde prestaties.

In artikel 11 Wet OB 1968 worden de leveringen en diensten genoemd die vrijgesteld zijn van de heffing van omzetbelasting. De vrijstelling betekent enerzijds dat er geen belasting is verschuldigd ter zake van de prestatie, maar betekent anderzijds dat de ondernemer ook geen recht heeft op aftrek van de voorbelasting, die is toe te rekenen aan de vrijgestelde prestatie. Het gegeven dat de vrijgesteld presterende ondernemer geen recht heeft op aftrek van voorbelasting, brengt met zich mee dat de belasting blijft drukken bij degene die de vrijgestelde prestatie verricht. De vrijgesteld presterende ondernemer is dus eigenlijk belast⁶.

2.2.3 De Btw-richtlijn

Krachtens artikel 288 Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie is een richtlijn gericht tot de lidstaten en is deze verbindend ten aanzien van het te bereiken resultaat. Hierbij wordt aan de lidstaat de bevoegdheid gelaten om vorm en middelen te kiezen. De in 2006 aangepaste Zesde Richtlijn vormt de basis voor de Nederlandse Wet OB 1968⁷. De aangepaste Zesde Richtlijn wordt ook wel aangeduid als de 'Btw-richtlijn'. Elke lidstaat van de Europese Unie zal deze richtlijn in de nationale wet moeten implementeren. De Btw-richtlijn zorgt dus voor harmonisatie van de omzetbelasting in Europa. De Btw-richtlijn laat in beginsel een aanzienlijke interpretatieruimte over aan de lidstaten.

⁵ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, veertiende druk 2014, blz. 341.

⁶ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, veertiende druk 2014, blz. 253.

⁷ Richtlijn 2006/112/EG van 28 november 2006, Pb *EG* L 147.

Om te voorkomen dat bepalingen uit de richtlijn verschillend worden uitgelegd en toegepast in lidstaten, bestaat er een Btw-verordening⁸. In artikel 288 Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie is een verordening gedefinieerd als een wetsinstrument van algemene strekking, die verbindend en rechtstreeks toepasbaar is in elke lidstaat. Dit laatste houdt in dat de Btw-verordening, in tegenstelling tot de Btw-richtlijn, niet in nationaal recht hoeft te worden omgezet.

Het kan voor komen dat naar aanleiding van een nationale gerechtelijke procedure vragen ontstaan omtrent de uitleg van een richtlijnbevestiging. In dit soort situaties kunnen lagere rechters prejudiciële vragen stellen bij het Hof van Justitie en is de Hoge raad verplicht prejudiciële vragen⁹ te stellen bij het Hof van Justitie¹⁰. Een uitleg van het Hof van Justitie is bindend voor alle lidstaten en wordt geacht de juiste uitleg te zijn vanaf het tijdstip waarop de desbetreffende bepaling in werking trad¹¹. De uitleg van het Hof van Justitie heeft dus, met enkele uitzonderingen daar gelaten, terugwerkende kracht.

2.3 Onroerend goed en omzetbelasting

2.3.1 De definitie van onroerend goed

Het begrip onroerend goed is niet gedefinieerd in de Wet OB 1968. De definitie van een onroerende zaak in artikel 3:3 BW luidt als volgt:

“onroerend zijn de grond, de nog niet gewonnen delfstoffen, de met de grond verenigde bevestigingen, alsmede de gebouwen en werken die duurzaam met de grond zijn verenigd.”

De term ‘onroerend goed’ in de omzetbelasting is echter een communautair begrip¹², dat in de Europese regelgeving is opgenomen. Dit betekent dat de definitie van onroerend goed op Europees niveau wordt vormgegeven en dat de lidstaten deze definitie moeten volgen. Dit is logisch met het oog op de harmonisatie van de omzetbelasting binnen de Europese Unie middels de Btw-richtlijn. Voor deze scriptie is het arrest in de zaak Maierhofer van belang¹³. Uit dit arrest blijkt dat ‘het vast met de grond verenigd zijn’ betekent dat het goed niet makkelijk kan worden gedemonteerd of verplaatst. Kantoorpanden en woningen kunnen zodoende aangemerkt worden als onroerend goed.

2.3.2 Het systeem

Blijkens artikel 3 lid 1 onderdeel c Wet OB 1968 is de oplevering van onroerende zaken in beginsel een belastbaar feit voor de omzetbelasting. De levering van onroerende zaken wordt echter vrijgesteld van omzetbelasting op grond van artikel 11 lid 1 onderdeel a Wet OB 1968. Op deze hoofdregel worden drie uitzonderingen gemaakt. Ten eerste is de vrijstelling niet van toepassing op de levering van een gebouw en het er bijbehorend terrein vóór, op of uiterlijk twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikneming. De levering van nieuwe gebouwen is dus van rechtswege belast met omzetbelasting, waarbij het tijdstip van eerste ingebruikneming de maatstaf is.

⁸ Verordening voor vaststelling van maatregelen ter uitvoering van Richtlijn 2006/112/EG, nr. 2011/282EU

⁹ Een prejudiciële vraag is een rechtsvraag bij een hoger gerecht betreffende de uitleg van een rechtsregel.

¹⁰ De Hoge raad is niet verplicht prejudiciële vragen te stellen indien er sprake is van acte claire of acte éclairé.

¹¹ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, veertiende druk 2014, blz. 47.

¹² M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, veertiende druk 2014, blz. 297.

¹³ HvJ EG 16 januari 2003, nr. C-315/00 (Maierhofer)

Na verloop van een periode van twee jaar na eerste ingebruikneming wordt het pand als een 'oud pand' aangemerkt en treedt de hoofdregel in werking. De levering van oude panden is van rechtswege vrijgesteld van omzetbelasting. Blijkens artikel 11 lid 3 onderdeel a Wet OB 1968 is een gebouw bij dezen ieder bouwwerk dat vast met de grond is verbonden. Daarnaast volgt uit artikel 11 lid 3 onderdeel b Wet OB 1968 dat een terrein naar maatschappelijke opvattingen dienstbaar moet zijn aan het gebouw, om te kwalificeren als bijbehorend terrein.

In deze scriptie staat de verbouwing van oude kantoorpanden tot huurwoningen centraal, waarbij het uitgangspunt is dat de ingebruikname geschiedt op het moment dat de verhuur ingaat. Volgens de hoofdregel is de levering van een oud kantoorpand vrijgesteld van omzetbelasting. In artikel 11 lid 3 onderdeel b Wet OB 1968 is echter een fictie bepaling opgenomen omtrent de verbouwing van oude panden. De ingebruikneming van een verbouwd pand wordt als eerste ingebruikneming aangemerkt, indien er als gevolg van de verbouwing een nieuw vervaardigd goed is voortgebracht (zie verder hoofdstuk 3).

Ten tweede is de vrijstelling voor de omzetbelasting niet van toepassing op de levering van een bouwterrein. Krachtens artikel 11 lid 4 Wet OB 1968 is een bouwterrein onbebouwde grond die bestemd is om bebouwd te worden. Om hiervan te kunnen spreken moeten bewerkingen hebben plaatsgevonden aan die grond of in de omgeving daarvan, met het oog op latere bebouwing. Deze bewerkingen zijn geen vereiste indien er een omgevingsvergunning (bouwvergunning) voor de onbebouwde grond is afgegeven. De omgevingsvergunning is dan voldoende om te kunnen spreken van een bouwterrein. De bepalingen omtrent de levering van een bouwterrein spelen verder geen rol in deze scriptie.

Ten derde is de vrijstelling niet van toepassing indien hiertoe een gezamenlijk verzoek wordt gedaan door de ondernemer die de onroerende zaak levert (de verkoper) en degene aan wie wordt geleverd (de koper). De partijen opteren dan voor een met omzetbelasting belaste levering. Dit is echter alleen mogelijk indien degene aan wie wordt geleverd de onroerende zaak gaat gebruiken voor doeleinden waarvoor een volledig of nagenoeg volledig recht op aftrek van voorbelasting bestaat. Blijkens artikel 6 lid 4 Uitvoeringsbeschikking OB 1968 wordt voldaan aan deze voorwaarde, indien de onroerende zaak zowel in het boekjaar van levering van de onroerende zaak als in het daarop volgende boekjaar wordt gebruikt voor belaste prestaties. Gedurende deze referentieperiode dient er derhalve een recht op aftrek van voorbelasting te zijn van ten minste 90%. Krachtens artikel 12 lid 5 Wet OB 1968 jo. artikel 24ba lid 1 onderdeel a Uitvoeringsbesluit OB 1968 wordt de verschuldigde omzetbelasting bij toepassing van de optieregeling verlegd naar de koper van de onroerende zaak. De koper zal de verschuldigde omzetbelasting in dezelfde aangifte als voorbelasting terugvorderen, zodat er geen liquiditeitsnadeel ontstaat. Op te merken is dat de omzetbelasting niet van rechtswege verschuldigd is bij de toepassing van de optieregeling. Dit heeft gevolgen voor de toepassing van 'de samenloop vrijstelling' (zie verder par. 2.4.1).

De levering van een onroerende zaak is dus vrijgesteld van omzetbelasting, indien de levering niet binnen twee jaar of op het tijdstip van eerste ingebruikneming plaatsvindt, tenzij een gezamenlijk verzoek tot een met omzetbelasting belaste levering wordt ingediend.

2.3.3 De verhuur van onroerende zaken

De verhuur van onroerende zaken is in beginsel vrijgesteld van omzetbelasting op grond van artikel 11 lid 1 onderdeel b Wet OB 1968. Net als bij de levering van onroerende zaken kan er bij de verhuur van onroerende zaken gezamenlijk worden verzocht, door de verhuurder en de huurder, om de vrijstelling niet van toepassing te laten zijn. De partijen opteren dan voor belaste verhuur. Opteren voor belaste verhuur is echter alleen mogelijk indien de huurder de onroerende zaak gaat gebruiken voor doeleinden waarvoor een volledig of nagenoeg volledig recht op aftrek van voorbelasting bestaat. Blijkens artikel 6a lid 5 Uitvoeringsbeschikking OB 1968 wordt in een boekjaar aan deze voorwaarde voldaan indien de onroerende zaak in het betreffende boekjaar is gebruikt voor doeleinden, waarvoor een volledig of nagenoeg volledig recht op aftrek van voorbelasting bestaat.

Ingevolge van artikel 11 lid 1 onderdeel b Wet OB 1968 is het echter niet mogelijk om te opteren voor belaste verhuur voor gebouwen die als woning worden gebruikt. Dit betekent dat er over de verhuur van woningen nooit omzetbelasting wordt berekend en dat de verhuur van woningen dus nimmer een belaste prestatie vormt. Eventueel verschuldigde omzetbelasting over de levering van een onroerende zaak kan niet in aftrek worden gebracht door de koper van de onroerende zaak, indien de onroerende zaak als woning gaat worden verhuurd.

2.4 Samenloop van overdrachtsbelasting en omzetbelasting

2.4.1 Vrijstelling overdrachtsbelasting

De overdracht van vastgoed kan zowel worden onderworpen aan omzetbelasting als aan de heffing van overdrachtsbelasting. De verkrijging van onroerende zaken is namelijk een belastbaar feit voor de overdrachtsbelasting op grond van artikel 2 Wet BRV 1970. Daarnaast is de levering van gebouwen op, vóór of uiterlijk twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikneming belast met omzetbelasting, aangezien de vrijstelling als bedoeld in artikel 11 lid 1 onderdeel a Wet OB 1968 dan niet van toepassing is. Gedurende deze periode van twee jaar is het dus mogelijk dat er zowel omzetbelasting als overdrachtsbelasting wordt geheven.

Op grond van artikel 15 lid 1 onderdeel a Wet BRV 1970 wordt in deze situatie een vrijstelling gegeven voor de overdrachtsbelasting. Op te merken is dat de vrijstelling alleen van toepassing is indien de omzetbelasting van rechtswege verschuldigd is. Opteren voor een met omzetbelasting belaste levering kan dus nimmer leiden tot een vrijstelling voor de overdrachtsbelasting. Daarnaast is de vrijstelling niet van toepassing indien de onroerende zaak als bedrijfsmiddel is gebruikt en de verkrijger de omzetbelasting geheel of gedeeltelijk in aftrek kan brengen. Een levering op of vóór het tijdstip van eerste ingebruikname betekent dus dat de vrijstelling voor de overdrachtsbelasting altijd van toepassing is. De onroerende zaak is dan immers nog niet als bedrijfsmiddel gebruikt. Een levering binnen twee jaar na het tijdstip van eerste ingebruikname betekent daarentegen dat de vrijstelling voor de overdrachtsbelasting alleen van toepassing is, indien de verkrijger de omzetbelasting in het geheel niet in aftrek kan brengen aangezien de onroerende zaak dan reeds in gebruik is genomen.

De vereisten voor de toepassing van de vrijstelling hebben in beginsel als ongewenst resultaat dat een onroerende zaak, die bestemd is voor de verkoop aan een investeerder, niet verhuurd mag worden voor de verkoop. Dit zou immers betekenen dat de onroerende zaak reeds in gebruik is genomen bij de levering van de onroerende zaak.

Het in aftrek kunnen brengen van de omzetbelasting zou dan betekenen dat de vrijstelling voor de overdrachtsbelasting niet van toepassing is. Op grond van artikel 15 lid 6 onderdeel b Wet BRV 1970 is de vrijstelling echter eveneens van toepassing indien de verkrijging van de onroerende zaak binnen zes maanden na het tijdstip van de eerste ingebruikname plaatsvindt of de eerdere ingangsdatum van verhuur van de onroerende zaak. Krachtens artikel 15 lid 6 onderdeel c Wet BRV 1970 moet de verkrijging daarbij tevens worden opgenomen in een notariële akte, die wordt verleden binnen de termijn waarbinnen de verkrijging dient plaats te vinden. Op te merken is dat bij algemene maatregel van bestuur tijdelijk een afwijkende termijn kan worden gesteld voor de termijn van zes maanden op grond van artikel 15 lid 7 Wet BRV 1970.

2.4.2 Het kader in deze scriptie

Zoals eerder aangegeven in de inleiding, wordt in deze scriptie onderzocht of er door de verbouwing van een oud kantoorpand tot woningen een nieuw vervaardigd goed ontstaat. De verbouwing van het kantoorpand zal doorgaans geschieden door tussenkomst van een projectontwikkelaar. Deze projectontwikkelaar zal het verbouwde kantoorpand vervolgens verkopen en leveren aan een investeerder, waarna de investeerder de ontstane woningen zal gaan verhuren¹⁴.

De verkrijging van het oude kantoorpand door de projectontwikkelaar is belast met overdrachtsbelasting op grond van artikel 2 Wet BRV 1970 en is vrijgesteld van omzetbelasting op grond van artikel 11 lid 1 onderdeel a Wet OB 1968. Bij de levering van het verbouwde kantoorpand aan de investeerder zal alleen omzetbelasting verschuldigd zijn indien er als gevolg van de verbouwing een nieuw vervaardigd goed is ontstaan (zie verder hoofdstuk 3). Een eventuele samenloop van omzetbelasting en overdrachtsbelasting zal bij de tweede levering binnen twee jaar na eerste ingebruikname in ieder geval betekenen dat de samenloopvrijstelling voor de overdrachtsbelasting van toepassing is, aangezien de ingebruikneming van het pand dan als eerste ingebruikneming wordt aangemerkt.

¹⁴ R. van der Paardt, Basisboek, *Vastgoed fiscaal*, Berkhout, vijfde druk 2014, blz. 82-83.

Hoofdstuk 3 Een ‘nieuw vervaardigd goed’

Zoals eerder vermeld, wordt in deze scriptie onderzocht of met de verbouwing van een kantoorpand tot woningen een vervaardigd goed wordt voortgebracht. Om tot beantwoording van de probleemstelling te komen is het essentieel dat duidelijk wordt onder welke omstandigheden er sprake is van een vervaardigd goed. Eerst wordt de nationale wet beoordeeld, om richting te geven aan de betekenis van het begrip ‘vervaardigen’. Hierdoor zal duidelijk worden welke plaats het begrip ‘vervaardigen’ inneemt in de nationale wet, waarbij voornamelijk wordt gekeken naar het begrip ‘vervaardigen’ in verhouding tot onroerende zaken. Vervolgens zal worden onderzocht hoe het begrip ‘vervaardigen’ wordt uitgelegd in de Btw-richtlijn aangezien de nationale wet is gebaseerd op de Btw-richtlijn. Aansluitend wordt een aantal basis arresten van het Hof van Justitie aangaande het begrip ‘vervaardigen’ besproken. Met behulp van deze arresten wordt vastgesteld welke Europese criteria worden aangereikt omtrent de uitleg van het begrip vervaardigen.

3.1 De nationale wet

Krachtens artikel 3 lid 1 onderdeel c Wet OB 1968 is de oplevering van onroerende zaken door degene die deze zaken heeft vervaardigd een belastbaar feit voor de omzetbelasting. Zoals eerder aangegeven, is de levering van een onroerende zaak vrijgesteld van omzetbelasting indien de levering niet vóór, op of uiterlijk twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikneming plaatsvindt. Een gebouw dat ouder is dan twee jaar wordt dus in beginsel niet in de heffing van omzetbelasting betrokken, tenzij hiervoor wordt geopteerd.

In artikel 11 lid 3 onderdeel b Wet OB 1968 is echter een fictiebepaling opgenomen omtrent de levering van oude gebouwen. De ingebruikneming van het betreffende oude gebouw wordt namelijk als eerste ingebruikneming aangemerkt, indien door de verbouwing van dat gebouw een vervaardigd goed is voortgebracht. Uit het bovenstaande blijkt dat het begrip ‘vervaardigen’ een belangrijke rol speelt bij de levering van onroerende zaken. Een definitie van ‘vervaardigen’ wordt echter niet gegeven in de nationale wet. Wellicht verschaft de Btw-richtlijn meer duidelijkheid.

3.2 De Btw-richtlijn

Zoals eerder aangegeven, is de Zesde Richtlijn in 2006 aangepast. Deze herziene richtlijn is de huidige richtlijn en wordt de Btw-richtlijn genoemd. In artikel 14 lid 3 van de Btw-richtlijn¹⁵ is opgenomen dat de oplevering van bepaalde werken in onroerende staat een levering vormt voor de omzetbelasting. De levering van een gebouw of een gedeelte daarvan met bijbehorend terrein is echter vrijgesteld van omzetbelasting zoals bedoeld in artikel 135 onderdeel j van de Btw-richtlijn.

In artikel 12 lid 1 onderdeel a van de Btw-richtlijn wordt daarnaast bepaald dat de levering van een gebouw vóór eerste ingebruikneming wel wordt belast met omzetbelasting. Hetzelfde artikel geeft de lidstaten de mogelijkheid voorwaarden te stellen omtrent de verbouwing van gebouwen en de daaropvolgende levering. In Nederland wordt de ingebruikneming van een verbouwd pand als eerste ingebruikneming aangemerkt, indien door de verbouwing een vervaardigd goed is ontstaan. Daarnaast mogen de lidstaten een ander criterium gebruiken dan de eerste ingebruikneming.

¹⁵ Richtlijn 2006/112/EG van 28 november 2006, Pb *EG* L 147.

In Nederland wordt het toepassingsbereik van de richtlijn gebruikt door een levering met omzetbelasting te belasten indien deze vóór, op of uiterlijk twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikneming plaatsvindt. Op te merken is dat er wederom geen duidelijke definitie van het begrip ‘vervaardigen’ wordt gegeven. Dit is dan ook het moment om de jurisprudentie van het Hof van Justitie te raadplegen.

3.3 Jurisprudentie van het Hof van Justitie

De jurisprudentie van het Hof van Justitie omtrent de uitleg van het begrip vervaardigen wordt gevormd door een drietal arresten. In de arresten Van Dijk’s Boekhuis BV en VOF Dressuurstal Jespers worden de Europese criteria van ‘een vervaardiging’ aangereikt. Op te merken is dat beide arresten betrekking hebben op roerende zaken. Advocaat-generaal M.E. van Hilten concludeert echter dat de Hoge Raad er altijd van uit is gegaan dat de uitlegging van het begrip vervaardigen, die ten aanzien van roerende zaken is gegeven, evenzeer heeft te gelden voor de vervaardiging van onroerende zaken¹⁶. M.E. van Hilten ziet dan ook niet in waarom het begrip vervaardigen een andere invulling zou moeten krijgen in het geval van onroerende zaken.

Naast de zojuist genoemde arresten zal tevens het arrest J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard BV worden besproken. Dit arrest verschaft namelijk het Europese criterium, waarmee kan worden vastgesteld wanneer er bij een verbouwing sprake is van een vervaardigd goed. Hierbij gaat het om een verbouwing die door de koper wordt voltooid. De aangereikte criteria worden samengevat, zodat duidelijk wordt wat het Hof van Justitie verstaat onder een vervaardigd goed.

3.3.1 Het arrest Van Dijk’s Boekhuis BV

Het arrest Van Dijk’s Boekhuis BV¹⁷, gewezen op 14 mei 1985, vormt de grondslag voor de uitleg van het begrip ‘vervaardigen’ aangezien dit het eerste arrest is waarin duidelijk wordt wat onder vervaardigen wordt verstaan. Bovendien wordt in meer recente arresten omtrent het vervaardigingsvraagstuk doorgaans verwezen naar dit arrest.

Belanghebbende Van Dijk’s Boekhuis BV hield zich bezig met meer of minder ingrijpend herstel van gebruikte schoolboeken op verzoek van derden, aan wie deze boeken toebehoorden. Over de in rekening gebrachte bedragen betaalde Van Dijk’s Boekhuis BV omzetbelasting naar het verlaagde tarief. Om het verlaagde tarief toe te mogen passen, moest echter sprake zijn van een levering. De Inspecteur stelde dat er met betrekking tot de herstelwerkzaamheden geen sprake was van een levering, maar van een dienst, waarop het algemene tarief van toepassing was. Belanghebbende voerde als argument aan dat de herstelwerkzaamheden resulteerden in de vervaardiging van een nieuw boek.

Het Hof van Justitie stelde dat de Tweede en de Zesde Richtlijn¹⁸ geen enkele richting geven aan de betekenis van het woord ‘vervaardigd’. Duidelijk is wel dat ‘vervaardigen’ een communautair begrip is, waarbij de betekenis in alle lidstaten gelijk dient te zijn. Volgens het Hof van Justitie kan het begrip ‘vervaardigd’ in deze omstandigheid slechts worden uitgelegd, door bij het spraakgebruik te rade te gaan.

¹⁶ Conclusie A-G Van Hilten, 3 mei 2010, nr. 09/02220, par. 4.6

¹⁷ HvJ EG 14 mei 1985, nr. 139/84 (Van Dijk’s Boekhuis BV)

¹⁸ De Tweede en de Zesde Richtlijn waren destijds van toepassing.

In het spraakgebruik verstaat men onder vervaardiging het voortbrengen van een goed dat tevoren niet bestond¹⁹. Hieruit is te concluderen dat er sprake is van een vervaardigd goed, indien een opdrachtnemer een nieuw goed voortbrengt, uit materialen die de opdrachtgever hem heeft verstrekt. Daarbij vermeldde het Hof van Justitie dat er sprake is van een nieuw goed, indien de functie volgens de in het maatschappelijk verkeer geldende opvattingen verschilt van de functie die de aangereikte materialen hadden²⁰. Het Hof van Justitie concludeerde dan ook dat onderhouds- en reparatiewerkzaamheden de functie van het oude goed teruggeven, waardoor geen nieuw goed ontstaat. Dit betekende dat er geen sprake was van een vervaardigd goed met betrekking tot de herstelde schoolboeken.

Samenvattend blijkt uit dit arrest dat er sprake is van een vervaardiging, indien er een goed wordt voortgebracht, dat te voren niet bestond. Van een goed dat tevoren niet bestond, oftewel een nieuw goed, is sprake wanneer de functie van dat goed naar de in het maatschappelijk verkeer geldende opvattingen verschilde van de functie van de verstrekte materialen.

3.3.2 Het arrest VOF Dressuurstal Jaspers

In het arrest VOF Dressuurstal Jaspers²¹, gewezen op 1 juni 2006, ging het om een in Nederland gevestigde vennootschap, die zich bezig hield met de exploitatie van een trainings- en africhtingsstal voor paarden, waarbij naast haar eigen paarden tevens paarden van derden tegen betaling beleerd en afgericht werden. De paarden van derden werden gedurende de africhting gestald op het bedrijf van Jaspers, waarbij Jaspers tevens de voeding en verzorging van deze paarden op zich nam. De beleerde paarden werden met name gebruikt voor de discipline dressuur.

Jaspers was van mening dat haar prestaties aangaande de africhting en training van de paarden een vervaardigd goed voortbrachten, zijnde een ander paard dan voorheen. De africhting en training van een paard zou gericht zijn op de oplevering van een roerende zaak, waarbij de verzorging en voeding van het betreffende paard op zou gaan in deze levering. De prestaties behoorden dan belast te worden tegen het verlaagde tarief. De Inspecteur stelde echter dat er geen sprake was van een vervaardiging. Het verlaagde tarief kon dan niet van toepassing zijn, aangezien er geen oplevering van een roerende zaak had plaatsgevonden.

Bij de behandeling van het geschil verwees het Hof van Justitie allereerst naar het arrest Van Dijk's Boekhuis voor de begripsbepaling van 'vervaardigen'. Blijkens dit arrest is vervaardigen het voortbrengen van een goed, dat tevoren niet bestond. Hierbij is sprake van een vervaardiging van een werk in roerende staat indien de opdrachtnemer uit door de opdrachtgever verstrekte materialen een goed voortbrengt, waarvan de functie naar de in het maatschappelijk verkeer gangbare opvattingen, verschilt van de functie van de verstrekte materialen. Vervolgens bracht het Hof van Justitie naar voren dat dieren niet kunnen worden aangemerkt als materialen, gelet op de bijzondere plaats die zij innemen binnen de categorie lichamelijke zaken²². De africhting van paarden kan zodoende niet worden gezien als de vervaardiging door een opdrachtnemer, uit materialen, van een goed dat van tevoren niet bestond.

¹⁹ HvJ EG 14 mei 1985, nr. 139/84, r.o. 20 (Van Dijk's Boekhuis BV)

²⁰ HvJ EG 14 mei 1985, nr. 139/84, r.o. 22 (Van Dijk's Boekhuis BV)

²¹ HvJ EG 1 juni 2006, nr. C-233/05 (VOF Dressuurstal Jaspers)

²² HvJ EG 1 juni 2006, nr. C-233/05, r.o. 29 (VOF Dressuurstal Jaspers)

Aansluitend vermeldt het Hof van justitie het volgende: “zelfs indien volgens de in het maatschappelijk verkeer gangbare opvattingen de functie van een afgericht dier kan verschillen van die welke het dier had toen het niet was afgericht, gaat het daarbij om een nieuwe functie van hetzelfde goed, die geenszins verband houdt met de ‘materialen’ die daarvoor aan de trainer zijn verstrekt. Derhalve kan niet worden aangenomen dat er na afloop van welke training dan ook, een nieuw paard is vervaardigd”²³. Het Hof van Justitie bevestigt hiermee dat er weliswaar sprake kan zijn van een gewijzigde functie, maar dat deze functiewijziging gepaard moet gaan met het ontstaan van een nieuw goed om te kunnen spreken van een vervaardiging.

Met behulp van het arrest Van Dijk’s Boekhuis en het arrest VOF Dressuurstal Jespers concludeert Advocaat-generaal M.E. van Hilten dat (uiterlijke) wijzigingen die het betreffende goed heeft ondergaan leidend zijn voor de beantwoording van de vraag of een (on)roerend goed vervaardigd is²⁴. Sterker nog, bewerkingen/verbouwingen die geen uiterlijke wijzigingen met zich meebrengen kunnen naar de mening van M.E. van Hilten niet leiden tot een vervaardiging. Met een verwijzing naar het arrest VOF Dressuurstal Jespers, stelt M.E. van Hilten vervolgens dat in die situatie sprake is van een zelfde goed met een nieuwe functie. Hier valt uit af te leiden dat interne verbouwingen niet leiden tot een vervaardigd goed.

3.3.3 Het arrest J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard BV

In het arrest J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard BV²⁵, gewezen op 12 juli 2012, heeft de heer J.J. Komen de eigendom van appartementsrechten op winkelruimten verkregen, terwijl een verbouwing van de betreffende winkelruimten reeds was begonnen. In opdracht en voor rekening van de verkoper was reeds een aantal sloopwerkzaamheden verricht met het oog op de vervaardiging van een nieuw gebouw. Na de verkrijging van de eigendomsrechten heeft de heer J.J. Komen de werkzaamheden voortgezet zodat, ten gevolge van alle werkzaamheden tezamen, een nieuw gebouw werd voortgebracht. Een belangrijk gegeven in deze zaak was dat de winkelpassage nog gedeeltelijk in gebruik was op het tijdstip van levering van de onroerende zaak.

De Hoge Raad der Nederlanden heeft naar aanleiding van deze kwestie het Hof van Justitie verzocht een prejudiciële beslissing te nemen over de volgende vraag: “Is de levering van een gebouw waaraan voorafgaand aan de levering daarvan door de verkoper verbouwingwerkzaamheden zijn verricht ten dienste van het creëren van een nieuw gebouw (vernieuwbouw), welke werkzaamheden na de levering door de koper zijn voortgezet en voltooid, belast met btw?”²⁶.

Kortom, in dit arrest is onderzocht hoe de levering van een oud gebouw, dat wordt verbouwd tot een nieuw gebouw, moet worden behandeld voor de toepassing van omzetbelasting tijdens de periode waarin de verbouwing plaatsvindt.

²³ HvJ EG 1 juni 2006, nr. C-233/05, r.o. 30 (VOF Dressuurstal Jespers)

²⁴ Conclusie A-G Van Hilten, 3 mei 2010, nr. 09/02220, par. 4.8

²⁵ HvJ EG 12 juli 2012, nr. C-326/11 (J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard BV)

²⁶ HvJ EG 12 juli 2012, nr. C-326/11, r.o. 19 (J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard BV)

Door de verwijzende rechter werd de conclusie uit het arrest Den Bosco²⁷ aangehaald. In deze casus ging het om de levering van een terrein met een (deels) gesloopt gebouw, waarbij de verkoper de afronding van de sloop op zich genomen had, zodat er contractueel een bouwterrein werd geleverd aan de koper. Het Hof van Justitie stelde in dit arrest dat er sprake was van de levering van een bouwterrein, aangezien de levering van het gebouw en de sloopwerkzaamheden als één handeling gezien konden worden. In de zaak aangaande J.J. Komen en Zonen Beheer stelt het Hof van Justitie echter dat de omstandigheden van het geding afwijken van de omstandigheden in het arrest Don Bosco. Zij concludeert dan ook dat de levering van een gebouw waarvan de vervaardiging tot een nieuw gebouw gaande is, niet kan leiden tot de levering van een vervaardigd goed. Zij voerde hierbij aan dat de zaak slechts gedeeltelijk gesloopt was door de verkoper, waarbij de zaak tevens nog in gebruik was. Bovendien waren de constructiewerkzaamheden, die hebben geleid tot de vervaardiging van een nieuw gebouw, door de koper voltooid.

Samenvattend, worden er in de zaak J.J. Komen en Zonen Beheer geen nieuwe criteria omtrent de vervaardiging van goederen aangedragen. Ook in deze zaak waren de aangereikte criteria in de arresten Van Dijk's Boekhuis en VOF Dressuurstal Jespers leidend. Er ontstond geen nieuw goed, aangezien het betreffende gebouw slechts gedeeltelijk was gesloopt en tevens nog gedeeltelijk in gebruik was.

3.3.4 Door het Hof van Justitie aangereikte criteria

De arresten van het Hof van Justitie aangaande het begrip 'vervaardigen' zijn nu behandeld. Uit de zojuist behandelde jurisprudentie zijn de volgende Europese criteria te halen. Blijkens het arrest Van Dijk's Boekhuis verstaat men onder een vervaardiging het voortbrengen van een goed dat tevoren niet bestond. Hiervan is sprake, indien de opdrachtnemer een nieuw goed voortbrengt uit materialen die door de opdrachtgever aan hem zijn verstrekt. Voorts is er slechts sprake van een nieuw goed indien de functie van het ontstane goed volgens de in het maatschappelijk verkeer geldende opvattingen verschilt van de functie die de aangereikte materialen hadden. In het arrest VOF Dressuurstal Jespers wordt deze vastgestelde definitie uitgebreid. De functie van het goed kan weliswaar verschillen, maar deze functiewijziging moet gepaard gaan met het ontstaan van een nieuw goed om te kunnen spreken van een vervaardiging. Er is dus geen sprake van een vervaardiging indien hetzelfde goed een nieuwe functie heeft gekregen.

Met behulp van deze Europese jurisprudentie moet worden vastgesteld onder welke omstandigheden een verbouwing van een onroerende zaak een vervaardigd goed voortbrengt. Aan de hand van de aangereikte Europese criteria kan naar mijn mening het volgende worden geconcludeerd. Om te kunnen spreken van een vervaardigd goed moet de aannemer een nieuw goed voortbrengen uit door de opdrachtgever verstrekte materialen. Het verstrekte materiaal betreft in dit geval de 'oude' onroerende zaak, waarbij een verbouwing een nieuwe onroerende zaak moet voortbrengen om te kunnen spreken van een vervaardigd goed. Voorts kan van een nieuwe onroerende zaak worden gesproken indien de functie van de 'nieuwe' onroerende zaak, volgens de in het maatschappelijk verkeer geldende opvattingen, verschilt van de functie van de 'oude' onroerende zaak. Hierbij is het van belang de 'oude' onroerende zaak niet slechts een nieuwe functie heeft gekregen, maar dat er ook daadwerkelijk een nieuwe onroerende zaak is ontstaan.

²⁷ HvJ EG 19 november 2009, nr. C-461/08 (Don Bosco)

Het mag niet gaan om dezelfde onroerende zaak met een nieuwe functie. Bovendien leiden verbouwingen die geen (uiterlijke) wijzigingen met zich mee brengen volgens de heer M.E. van Hilten niet tot een vervaardiging. Interne verbouwingen zullen dan ook geen vervaardigd goed voortbrengen²⁸.

De bovenstaande criteria geven een richting aan het begrip vervaardigen, maar scheppen naar mijn mening nog geen eenduidig beeld wat betreft het ontstaan van een 'nieuwe' onroerende zaak. Om een duidelijkere omschrijving te schetsen zal in het volgende onderdeel jurisprudentie van de Hoge Raad der Nederlanden omtrent de verbouwing van onroerende zaken worden behandeld.

3.4 Jurisprudentie van de Hoge Raad der Nederlanden

Uit de voorgaande paragraaf is af te leiden dat het Hof van Justitie slechts een beperkte uitleg van het begrip 'vervaardigen' heeft verstrekt. De feitelijke invulling en toepassing van de aangereikte criteria wordt aan de nationale rechters gelaten. In deze paragraaf zal met behulp van nationale jurisprudentie getracht worden een verdere uitleg te geven aan het begrip vervaardigen. Bovendien heeft deze nationale jurisprudentie betrekking op onroerende zaken. Het begrip 'vervaardigen' in verhouding tot onroerende zaken zal hierdoor vorm krijgen.

3.4.1 Hoge Raad 26 april 1989

In het arrest van de Hoge Raad²⁹, gewezen op 26 april 1989, is de volgende casus aan de orde. Belanghebbende heeft een onroerend goed verworven. Op het onroerend goed heeft ontzanding plaatsgevonden. Daarnaast is een oude vervallen boerderij gesloopt, waarbij een kleine houtwal is aangelegd. Belanghebbende heeft het door haar ontzand complex vervolgens geleverd aan de gemeente.

Naar het oordeel van het Hof is een complex ontstaan waarvan de functie volgens de in het maatschappelijk verkeer gangbare opvattingen wezenlijk verschilt van de functie die het goed voor de ontzanding had. Het Hof voert hierbij aan dat verder ontzanding niet meer mogelijk was, waarbij het complex tot een recreatiegebied zou gaan behoren. De Hoge Raad heeft de uitspraak van het Hof vernietigd. Het gegeven dat verdere ontzanding niet mogelijk is, biedt volgens de Hoge Raad geen grond voor de gevolgstrekking, dat er een goed is ontstaan dat van tevoren niet bestond³⁰. Een zodanige gevolgstrekking is slechts mogelijk indien de aanwendingsmogelijkheden van het goed of het uiterlijk en de inrichting van het landschap ingrijpend zijn gewijzigd.

3.4.2 Hoge Raad 20 juni 1990

In het arrest van de Hoge Raad³¹, gewezen op 20 juni 1990, is het volgende aan de orde. Een bankgebouw is ingrijpend verbouwd en uitgebreid. Het bankgebouw is uitgebreid door de voormalige directeurswoning toe te voegen aan het bankgebouw, waarbij de ruimte tussen die voormalige woning en het bestaande bankgebouw is bebouwd. De functie van de directeurswoning is bij deze gelegenheid gewijzigd, aangezien de woning is verbouwd tot kantoorruimte en kantine.

²⁸ Conclusie A-G Van Hilten, 3 mei 2010, nr. 09/02220, par. 4.8

²⁹ HR 26 april 1989, nr. 25 315, BNB 1989/172

³⁰ HR 26 april 1989, nr. 25 315, BNB 1989/172, r.o. 4.4

³¹ HR 20 juni 1990, nr. 26 207, BNB 1990/245

Daardoor heeft deze voormalige woning een ingrijpende bouwtechnische wijziging ondergaan. Het oorspronkelijke bankgebouw heeft overigens wel zijn functie behouden.

Het Hof heeft geoordeeld dat de verbouwing voor een deel, en voor het geheel wat de omvang betreft, zo ingrijpend is geweest dat met de verbouwing een goed is voortgebracht dat voordien niet heeft bestaan. Het Hof oordeelt hier dus dat een gedeeltelijke functiewijziging en de omvang van de uitbreiding van het bankgebouw met zich mee brengen dat de gehele onroerende zaak is vervaardigd. De belanghebbende is in beroep gegaan tegen deze uitspraak. De Hoge Raad heeft het beroep van de belanghebbende echter verworpen zodat de uitspraak van het Hof in stand is gebleven.

3.4.3 Hoge Raad 17 april 1991

In deze zaak³² heeft belanghebbende een voormalig parochiehuis³³ verbouwd tot twee voor huur bestemde appartementen en een opslagruimte. De Inspecteur is van oordeel dat de verbouwing een vervaardigd goed heeft voortgebracht.

Het Hof oordeelde dat de verbouwing van de voormalige vergaderzaaltjes tot appartementen geen vervaardigd goed voortbrachten aangezien, mede gezien de verhouding tussen de aanschaffingskosten en de verbouwingskosten, niet gesproken kan worden van een ingrijpende wijziging. De functiewijziging van het pand zou hier niet aan af doen. De Hoge Raad heeft de uitspraak van het Hof vernietigd. In de uitspraak van het Hof ligt namelijk besloten dat een eventuele functiewijziging geen rol speelt in de beantwoording van de vraag of er een goed is voortgebracht dat van tevoren niet bestond. De Hoge Raad verwijst vervolgens naar het arrest van 26 april 1989, nr. 25 315, BNB 1989/172, waarin is bepaald dat een ingrijpende wijziging in de aanwendingsmogelijkheden van een onroerende zaak wel degelijk een rol kan spelen in de beantwoording van de zojuist benoemde vraag. Het kan namelijk een aanwijzing zijn dat er sprake is van een vervaardigd goed.

3.4.4 Hoge Raad 7 april 1993

In het arrest van de Hoge Raad³⁴, gewezen op 7 april 1993, staat het volgende centraal. Belanghebbende heeft een aantal bedrijfspanden zodanig verbouwd dat er zes appartementen zijn ontstaan. Deze appartementen worden ieder als woning verhuurd.

Het Hof was van mening dat als gevolg van de verrichte werkzaamheden een ingrijpende wijziging in de aanwendingsmogelijkheden van de panden ontstond en dat er zodoende een vervaardigd goed was voortgebracht. De Hoge Raad heeft in deze zaak geoordeeld dat de door het Hof vastgestelde feiten geen andere gevolgstrekking toe laten dan, dat aan het oorspronkelijke bedrijfspand een aantal elementen is toegevoegd van zodanige aard en omvang, dat de tot stand gekomen onroerende zaak niet vereenzelvigd kan worden met het oorspronkelijke bedrijfspand. Dit betekent dat een goed is voortgebracht dat tevoren niet bestond³⁵.

³² HR 17 april 1991, nr 27 076, V-N 1991/1506, 24

³³ Een parochie is een gemeenschap van christelijke gelovigen met een eigen kerkgebouw, het parochiehuis.

³⁴ HR 7 april 1993, nr. 28 884, BNB 1993/173

³⁵ HR 7 april 1993, nr. 28 884, BNB 1993/173, r.o. 3.2.2

3.5 Samenvattend voor 19 november 2010

Uit de zojuist besproken arresten is af te leiden dat er in beginsel een algemene lijn wordt gevolgd in de nationale jurisprudentie omtrent het vervaardigingscriterium. Om te kunnen spreken van een vervaardigd goed moet volgens de Hoge Raad een goed worden voortgebracht dat tevoren niet bestond. Om te kunnen spreken van een goed dat tevoren niet bestond, dienen de aanwendingsmogelijkheden of het uiterlijk van het goed ingrijpend te zijn gewijzigd. Een andere aanwijzing is de totstandkoming van een onroerende zaak die niet vereenzelvigd kan worden met de oorspronkelijke onroerende zaak door de toevoeging van elementen van dusdanige aard en omvang.

De zojuist besproken nationale jurisprudentie is echter 'slechts' gebaseerd op de Europese criteria uit het arrest Van Dijk's Boekhuis. Op 1 juni 2006 heeft het Hof van Justitie een belangrijke aanvulling gegeven op de Europese criteria. Uit het arrest VOF Dressuurstal Jespers blijkt namelijk dat een functiewijziging gepaard moet gaan met het ontstaan van nieuw goed om te kunnen spreken van een vervaardiging. Het mag niet gaan om een nieuwe functie van hetzelfde goed. Naar de mening van M.E. van Hilten wordt met een verbouwing die geen uiterlijke wijzigingen met zich meebrengt geen vervaardigd goed voortgebracht. Interne verbouwingen kunnen dan niet leiden tot een vervaardiging, aangezien het dan gaat om hetzelfde goed met een gewijzigde functie. Hierbij verwijst M.E. van Hilten naar het arrest VOF Dressuurstal Jespers.

Samenvattend, valt op basis van deze jurisprudentie nog niet te concluderen of met de verbouwing van een kantoorpand naar woningen een vervaardigd goed wordt voortgebracht. Overigens wordt wel steeds meer uitleg gegeven aan het begrip 'vervaardigen'. Wellicht schept het arrest 'in wezen nieuwbouw' meer duidelijkheid omtrent het begrip 'vervaardigen' in verhouding tot onroerende zaken.

Hoofdstuk 4 ‘In wezen nieuwbouw’

4.1 Hoge Raad 19 november 2010 “in wezen nieuwbouw”

In het arrest van de Hoge Raad³⁶, gewezen op 19 november 2010, is het volgende aan de orde. Belanghebbende in deze zaak houdt zich bezig met kinderopvang en verricht met het oog op deze werkzaamheden van omzetbelasting vrijgestelde prestaties. Aan belanghebbende is een woonwinkelpand geleverd. Het winkelpand met woning is vervolgens verbouwd tot een kinderdagverblijf. Het uiterlijk van het pand is hierbij nauwelijks gewijzigd. Er is een speeltuin aangelegd en de voorpui is vernieuwd.

De Inspecteur meende dat de verbouwing van het een woonwinkelpand een vervaardigd goed had voortgebracht, terwijl belanghebbende dit ontkende. Het Hof oordeelde in deze zaak dat het pand na de verbouwing niet kon worden vereenzelvigd met het pand zoals deze voor de verbouwing bestond en dat door de verbouwing van het pand een goed was voortgebracht dat van tevoren niet bestond³⁷. Dit standpunt wordt door het Hof als volgt beargumenteerd. Om dit standpunt te beargumenteren, stelt het Hof vast dat de indeling van het pand volledig is gewijzigd en dat de aanwendingsmogelijkheden van het pand ingrijpend zijn veranderd. Bovendien is het pand niet op eenvoudige wijze weer geschikt te maken voor het gebruik als woon-winkel pand. Het gegeven dat het pand geen ingrijpende uiterlijke wijzigingen heeft ondergaan doet hier volgens het Hof niet aan af. Voorts is de klassieke woonfunctie gewijzigd in de functie van een kinderdagverblijf, waarbij naar maatschappelijke opvattingen een nieuw goed is ontstaan. Tot slot kan, met het oog op de kosten en de omvang van de verbouwing in relatie tot de aanschafprijs, worden geconcludeerd dat de oorspronkelijke functie van het pand heeft opgehouden te bestaan.

Volgens de Hoge Raad kan de uitspraak van het Hof echter niet in stand blijven. Hij verwijst naar het arrest Van Dijk’s Boekhuis BV en stelt dat van een vervaardiging sprake is, indien een goed wordt voorgebracht dat tevoren niet bestond. Ten aanzien van onroerende zaken betekent dit dat slechts sprake is van vervaardiging van een goed, indien door werkzaamheden aan de onroerende zaak in wezen nieuwbouw heeft plaatsgevonden. Volgens het Hof van Justitie moet immers worden uitgegaan van het spraakgebruik. De Hoge Raad stelt hierbij dat het niet beslissend is of het pand is te vereenzelvigen met het pand, zoals deze bestond voor de verbouwing. Vervolgens concludeert de Hoge Raad dat in de onderhavige situatie geen sprake is van een vervaardiging, aangezien de verbouwing ten behoeve van de aanwending van het pand als kinderdagverblijf niet van zodanige aard is dat er in wezen nieuwbouw heeft plaatsgevonden. Het gegeven dat de pui is vernieuwd en een speelterrein is aangelegd, doet hier niet aan af.

Blijkens dit arrest is er slechts sprake van een vervaardigd goed met betrekking tot onroerende zaken indien er in wezen nieuwbouw heeft plaatsgevonden. Aan de term ‘in wezen nieuwbouw’ geeft de Hoge Raad in dit arrest echter geen invulling. In het volgende paragrafen wordt dan ook getracht invulling te geven aan term ‘in wezen nieuwbouw’. Allereerst worden een aantal visies op ‘in wezen nieuwbouw’ besproken. Aansluitend worden twee toonaangevende arresten uitgewerkt.

³⁶ HR 19 november 2010, nr. 08/01021, BNB 2011/42

³⁷ HR 19 november 2010, nr. 08/01021, BNB 2011/42, r.o. 3.2.2

4.2 Verschillende visies op ‘in wezen nieuwbouw’

Naar mijn mening heeft de Hoge Raad met het arrest ‘in wezen nieuwbouw’ richting gegeven aan het vervaardigingsvraagstuk in verhouding tot onroerende zaken. In deze paragraaf zullen verschillende visies op de geformuleerde benadering van de Hoge Raad worden uitgewerkt, om zo een beter beeld te schetsen wat betreft de toepassing van het criterium ‘in wezen nieuwbouw’.

Leijten is van mening dat de Hoge Raad invulling heeft willen geven aan de door het Hof van Justitie geformuleerde eis dat een goed moet worden voortgebracht dat te voren niet bestond³⁸. De toevoeging van ‘in wezen’ brengt volgens hem met zich mee dat er ‘in de kern’ sprake moet zijn van nieuwbouw. Volgens Leijten moet tevens aansluiting worden gezocht bij de maatschappelijke opvattingen. Het oordeel van de gemiddelde voorbijganger die het gehele pand van zowel vóór als na de verbouwing kent is, daarbij doorslaggevend. Leijten benadrukt daarnaast wel dat de aanwendingsmogelijkheden en het uiterlijk van het pand ingrijpend kunnen worden gewijzigd, zonder dat ‘in wezen nieuwbouw’ plaatsvindt. Wolf deelt deze mening en stelt dat een mogelijke vereenzelviging van het ‘nieuwe pand’ met het ‘oude pand’, al dan niet gecombineerd met een eventuele functiewijziging, klaarblijkelijk niet langer van belang is³⁹. De aard en omvang van de aan het object uitgevoerde ingrepen zijn volgens hem bepalend voor de beantwoording van de vraag of in wezen nieuwbouw heeft plaatsgevonden. Een eventuele wijziging in functie, uiterlijk of innerlijk van het pand is daarbij minder van belang. Van der Paardt stelt dat de wijziging van de functie, bestemming of aanwendingsmogelijkheden van een onroerende zaak minder doorslaggevend kunnen zijn voor de vraag of sprake is van een vervaardiging van een nieuw pand bij een ingrijpende verbouwing⁴⁰. De ingrijpendheid van de verbouwing, leidend tot fysieke wijzigingen aan het pand, is naar de mening van Van der Paardt van belang bij de beantwoording van de vraag of er een goed ontstaat dat tevoren niet bestond.

In het arrest van de Hoge Raad⁴¹, gewezen op 10 februari 1999, is het criterium ‘in wezen nieuwbouw’ al eens eerder aangehaald. Voor de beantwoording van de vraag of er sprake is van ‘in wezen nieuwbouw’ moet volgens dit arrest worden bezien wat er in bouwkundig opzicht is geschied. Een uitleg van dit criterium is te vinden in een uitspraak van het Hof op 18 november 2010⁴². Het ging in deze zaak om de verbouwing van een monumentale koekfabriek naar een appartementencomplex. Het Hof heeft geoordeeld dat de vraag of een verbouwing in bouwkundig opzicht zo radicaal is dat in wezen een nieuw gebouw ontstaat als volgt moet worden beantwoord:

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

³⁸ J.A.M. Leijten, ‘Het begrip ‘vervaardiging’ nieuw vervaardigd?’, WFR 2011/648.

³⁹ R.A. Wolf, ‘Bij onroerende zaak alleen integratieheffing in geval van nieuwbouw’, *NtFR* 2011/694.

⁴⁰ R.N.G. van der Paardt, ‘Ontwikkelingen in de btw- en overdrachtsbelastingheffing van belang voor de Landbouwsector’, WFR 2011/1185

⁴¹ HR 10 februari 1999, nr. 34 012, BNB 1999/154

⁴² Hof ‘s-Hertogenbosch 18 november 2010, nr. 10/00093, V-N 2011/16.1.3

Dit uitgangspunt kent een uitzondering bij radicale vernieuwing. Hiervan is volgens het Hof sprake, indien de bouwtechnische ingrepen bij de restauratie van de oudbouw zodanig ingrijpend zijn, dat de bouwkundige identiteit van het gebouw onherkenbaar wordt gewijzigd, zodat het niet meer met het eerder aanwezige gebouw kan worden vereenzelvigd⁴³. Uit deze argumentatie wordt echter niet duidelijk of dit ook de betekenis is die de Hoge Raad aan een vervaardiging heeft willen toekennen.

4.3 Jurisprudentie na de introductie van ‘in wezen nieuwbouw’

4.3.1 Hoge Raad 8 maart 2013

In het arrest van de Hoge Raad⁴⁴, gewezen op 8 maart 2013, is het volgende aan de orde. Aan belanghebbende is een winkel geleverd die in gebruik is geweest als supermarkt. Boven de winkel bevonden zich vier appartementen die als woning in gebruik waren. De vier wooneenheden en het deel van de winkel onder de woningen waren gesplitst in vijf appartementsrechten. De werking van een appartementsrecht is als volgt uit te leggen. In beginsel is alles wat op de grond staat eigendom van de eigenaar van de grond. Dit is alleen te doorbreken door een juridische basis te geven aan de verschillende eigenaren. Deze juridische basis wordt gevormd door de appartementsrechten. Het appartement met het appartementsrecht is dan eigendom van degene die het appartement heeft gekocht, terwijl de grond waarop het appartement gevestigd is eigendom is van de eigenaar van de grond. Er is dus sprake van een splitsing in het eigendom van het gebouw en de grond.

Voorafgaande aan de verkrijging zijn (sloop)werkzaamheden verricht aan de winkel. Deze werkzaamheden hielden in dat het dak, de gevels, de binnenmuren en een deel van zowel de fundering als de vloer zijn verwijderd. De fundering, de vloer en een deel van de zijmuren zijn gehandhaafd, voor zover zij deel uitmaakten van de stabiliteitsconstructie onder de wooneenheden. Kortom, slechts de benodigde draagconstructie onder de vier woningen was na de werkzaamheden nog aanwezig. In de ontstane ruimte is een kleinere modezaak gerealiseerd, waarbij het overige deel onbebouwd was op het tijdstip van levering aan de belanghebbende.

Het Hof is van oordeel dat de functie van het gebouw niet is gewijzigd en dat de werkzaamheden niet van zodanige aard zijn geweest dat daardoor een gebouw is ontstaan dat tevoren niet bestond⁴⁵. Het gegeven dat op enig moment een open ruimte is ontstaan op de begane grond rechtvaardigt niet de conclusie dat er sprake is van ‘in wezen nieuwbouw’. Hierbij heeft het Hof in aanmerking genomen dat de winkel met de wooneenheden een integrerend onderdeel van een gebouw vormt en bovendien slechts kan bestaan door de bouwkundige constructie van dat gebouw. Om de beoordelen of met de verbouwwerkzaamheden een vervaardigd goed is voortgebracht moet dan ook, naar oordeel van het Hof, het gebouw in zijn geheel in aanmerking worden genomen. De Hoge Raad stelt dat het Hof hierbij van een onjuiste rechtsopvatting is uitgegaan. Het gegeven dat het gebouw gesplitst is middels appartementsrechten duidt erop dat er sprake kan zijn van de levering van een gedeelte van het gebouw. Voorts houdt dit in dat een dergelijk appartement of gedeelte hiervan afzonderlijk van het overige gebouw in aanmerking moet worden genomen, om te bepalen of er sprake is van een vervaardigd goed zoals bedoeld in artikel 11 lid 3 onderdeel b Wet OB 1968.

⁴³ Hof 's-Hertogenbosch 18 november 2010, nr. 10/00093, V-N 2011/16.1.3, r.o. 4.3.7.2

⁴⁴ HR 8 maart 2013, nr. 12/02061, BNB 2013/110

⁴⁵ HR 8 maart 2013, nr. 12/02061, BNB 2013/110, r.o. 3.2.2

Door de omstandigheid dat van de winkel slechts de draagconstructie onder de wooneenheden in stand is gebleven, is naar oordeel van de Hoge Raad, geen andere conclusie mogelijk dan dat het gedeelte van de winkel zodanig is verbouwd dat er sprake is van 'in wezen nieuwbouw' en mitsdien van een vervaardigd goed.

Blijkens dit arrest moeten de gedeelten van een middels appartementsrechten gesplitst gebouw afzonderlijk in aanmerking worden genomen om te bepalen of er sprake is van een vervaardigd goed. Daarnaast duidt het slechts behouden van de draagconstructie/stabiliteitsconstructie onder bestaande appartementen op een zodanige verbouwing dat er in wezen sprake is van nieuwbouw.

4.3.2 Hoge Raad 15 maart 2013

In het arrest van de Hoge Raad⁴⁶, gewezen op 15 maart 2013, is het volgende aan de orde. Belanghebbende heeft een aangekocht kantoorpand verbouwd. Het gehele pand had een kantoorfunctie. De twee verdiepingen zijn verbouwd tot appartementen en de begane grond is behouden als kantoorruimte. Bij de verbouwing zijn de bestaande vloeren, plafonds en dikke muren gehandhaafd. Daarnaast zijn de volgende voorzieningen aangelegd: een gemeenschappelijke entree, een lift, afzonderlijke keukens, badkamers, toiletten, bergingen, centrale verwarming-, energie- en watervoorzieningen en ventilatiekanalen. Bovendien is het uiterlijk van het pand gewijzigd. Aan de achterzijde van het pand zijn een dakterras en een balkon gerealiseerd. Tevens is het pand geschilderd en is er een overkapping bij de entree geplaatst. Belanghebbende is van oordeel dat er geen sprake is van een vervaardigd goed, terwijl de Inspecteur van mening is dat de appartementen zijn aan te merken als nieuw vervaardigde onroerende zaken.

Het hof is van mening dat de verbouwing van het pand geen vervaardigd goed heeft voortgebracht, aangezien er geen ingrepen hebben plaatsgevonden die van zodanige aard waren dat er in wezen nieuwbouw heeft plaatsgevonden⁴⁷. Hierbij neemt het Hof in aanmerking dat de bestaande vloeren, plafonds en dikke muren in het pand zijn gehandhaafd. De indeling van het pand is zodoende niet ingrijpend gewijzigd. Daarbij zijn de inwendige en uitwendige toevoegingen aan het pand, wat omvang en waarde betreft, ondergeschikt aan het oorspronkelijke pand. Bovendien missen de toevoegingen zelfstandige betekenis en zijn bedoeld om de onroerende zaak geschikt te maken voor bewoning. Er kan derhalve niet gesteld worden dat er sprake is van in wezen nieuwbouw. Het ontstaan van meerdere zelfstandige onroerende zaken als gevolg van de verbouwing kan geen rol spelen, aangezien de gerealiseerde verbouwing niet inhoudt dat er in wezen sprake is van nieuwbouw. De staatsecretaris heeft tegen de uitspraak beroep in cassatie ingesteld. De Hoge Raad verklaart het beroep in cassatie echter ongegrond. De uitspraak van het Hof blijft derhalve in stand.

Zoals uit dit arrest blijkt, is er geen sprake van 'in wezen nieuwbouw' indien de bestaande vloeren, plafonds en de dikke muren worden gehandhaafd. Bovendien zijn toevoegingen aan het pand om het pand geschikt te maken voor bewoning onvoldoende ingrijpend om te oordelen dat in wezen nieuwbouw heeft plaatsgevonden. Met de wetenschap dat er geen sprake is van in wezen nieuwbouw, kan het ontstaan van meerdere zelfstandige woningen verder geen rol spelen.

⁴⁶ HR 15 maart 2013, nr. 11/03987, BNB 2013/112

⁴⁷ HR 15 maart 2013, nr. 11/03987, BNB 2013/112, r.o. 4.4

Ik deel, concluderend uit dit arrest, de mening van Leijten dat in het geval dat de werkzaamheden met name zien op de binnenzijde van het pand en aan de buitenzijde van het pand uitsluitend werkzaamheden hebben plaatsgevonden om het pand geschikt te maken voor bewoning, waarbij de constructie en contouren van het pand zijn behouden, er geen sprake kan zijn van ‘in wezen nieuwbouw’ en derhalve niet van een vervaardiging.

4.4 Samenvattend

Samenvattend, kan worden gesteld dat de Hoge Raad met de introductie van ‘in wezen nieuwbouw’ invulling heeft willen geven aan de geformuleerde criteria van het Hof van Justitie omtrent het begrip vervaardigen. Deze invulling richt zich op de vervaardiging van onroerende zaken. Blijkens verschillende visies op de introductie van ‘in wezen nieuwbouw’ zijn ingrijpende wijzigingen in de aanwendingsmogelijkheden van het pand minder doorslaggevend voor de vraag of er sprake is van een vervaardiging van een nieuw goed. De aard en omvang van de aan het object uitgevoerde ingrepen zijn daarentegen leidend in het vervaardigingsvraagstuk omtrent onroerende zaken. Er is dan ook geen sprake van een vervaardiging indien ingrepen aan de buitenzijde of binnenzijde van het pand ‘slechts’ bedoeld zijn om het pand beter geschikt te maken voor bewoning. Hierbij is het van belang dat de omvang van de ingrepen zich beperkt middels het behoud van de uiterlijke vormen en constructie van het pand. Kortom, wordt er bij de verbouwing van onroerende zaken eerder in technische zin getoetst of er in wezen sprake is van nieuwbouw, terwijl voorheen gekeken werd naar de al dan niet gewijzigde functie van het pand.

De Hoge Raad heeft in 1999 een richting gegeven aan de uitleg van ‘in wezen nieuwbouw’. Om te bepalen of er sprake is van ‘in wezen nieuwbouw’ moet gezien worden wat er in bouwkundig opzicht is geschied. Het Hof heeft hier toelichting over gegeven in haar uitspraak op 18 november 2010. Zij stelt dat zolang de constructie van een gebouw niet wordt aangetast, er in bouwkundig opzicht slechts sprake is van instandhouding van oudbouw. Een uitzondering hierop is radicale vernieuwing. Hiervan is sprake indien de bouwkundige identiteit van het gebouw onherkenbaar wordt gewijzigd, zodat het niet meer met het eerder aanwezige gebouw kan worden vereenzelvd. Het is echter onduidelijk of de Hoge Raad deze definitie ook aan het begrip vervaardigen heeft willen toekennen met haar uitspraak op 10 november 2010.

Om de bedoeling van de Hoge Raad te verduidelijken zijn twee arresten uit 2013 besproken omtrent de uitleg en de toepassing van ‘in wezen nieuwbouw’. Blijkens Hoge Raad 15 maart 2013⁴⁸ is er geen sprake van ‘in wezen nieuwbouw’ indien de bestaande vloeren, plafonds en dikke muren worden gehandhaafd. Hiermee lijkt de Hoge Raad aan te sluiten bij de uitleg van ‘in wezen nieuwbouw’ van het Hof op 18 november 2010⁴⁹. Het behoud van de constructie en contouren van het pand duidt er in deze situatie namelijk op dat er geen sprake is van ‘in wezen nieuwbouw’. Daarnaast blijkt uit Hoge Raad 8 maart 2013⁵⁰ dat het slechts behouden van de draagconstructie onder bestaande appartementen duidt op een zodanige verbouwing, dat er in wezen sprake is van nieuwbouw. Hiermee lijkt de Hoge Raad aan te sluiten bij de genoemde uitzondering van het Hof op 18 november 2010⁵¹.

⁴⁸ HR 15 maart 2013, nr. 11/03987, BNB 2013/112

⁴⁹ Hof 's-Hertogenbosch 18 november 2010, nr. 10/00093, V-N 2011/16.1.3, r.o. 4.3.7.2

⁵⁰ HR 8 maart 2013, nr. 12/02061, BNB 2013/110

⁵¹ Hof 's-Hertogenbosch 18 november 2010, nr. 10/00093, V-N 2011/16.1.3, r.o. 4.3.7.2

Er zou namelijk gesteld kunnen worden dat er in de benoemde situatie sprake is van radicale vernieuwing, aangezien slechts de noodzakelijke draagconstructie onder de wooneenheden wordt behouden. Voor zover de fundering, de vloer, de zijmuren, de binnenmuren en de gevels geen deel uitmaken van de draagconstructie zijn deze verwijderd. Hieruit zou geconcludeerd kunnen worden dat de bouwkundige identiteit van de 'begane grond verdieping' onherkenbaar is gewijzigd, waardoor de 'begane grond verdieping' niet meer met het eerder aanwezige gebouw kan worden vereenzelvigd.

Hierbij dient in acht genomen te worden dat de betreffende 'begane grond verdieping' in deze casus afzonderlijk van het overige gebouw in aanmerking genomen moet worden voor de beantwoording van de vraag of er sprake is van een vervaardigd goed. Uit beide arresten is namelijk het volgende af te leiden omtrent de beantwoording van de vraag of er sprake is van een vervaardigd goed. Bij een gebouw dat voor de verbouwing nog niet is gesplitst (middels appartementsrechten) moet het gebouw in zijn geheel na de verbouwing in aanmerking worden genomen, maar vóór een eventuele splitsing. Bij een gebouw dat voorafgaand aan de verbouwingswerkzaamheden is gesplitst moet elk gedeelte afzonderlijk van de rest van het gebouw in aanmerking worden genomen.

Hoofdstuk 5 Conclusie

In dit hoofdstuk wordt tot beantwoording van de probleemstelling van deze scriptie overgegaan. De probleemstelling in deze scriptie luidde als volgt:

“In hoeverre wordt de verbouwing van een leegstaand kantoorpand naar huurwoningen belemmerd door de werking van artikel 11 lid 3 onderdeel b Wet OB 1968?”

Om tot een antwoord te komen wordt vastgesteld onder welke omstandigheden de verbouwing van een kantoorpand naar woningen niet leidt tot het ontstaan van een vervaardigd goed. Aansluitend wordt bepaald wanneer de zojuist genoemde verbouwing wel leidt tot het ontstaan van een vervaardigd goed. Tot slot kan worden vastgesteld in hoeverre de verbouwing van een kantoorpand naar huurwoningen wordt belemmerd, waarmee de probleemstelling in dit onderzoek wordt beantwoord. Om een duidelijk beeld te schetsen worden eerst de ontwikkelingen omtrent het begrip ‘vervaardigen’ samengevat.

Het arrest Van Dijk’s Boekhuis van het Hof van Justitie vormt het uitgangspunt omtrent de uitleg van het begrip ‘vervaardigen’. Het Hof van Justitie oordeelde in dit arrest dat er sprake is van een vervaardiging indien een goed wordt voortgebracht dat te voren niet bestond. Een opdrachtnemer dient een nieuw goed te maken uit materialen die een opdrachtgever hem heeft verstrekt. In het licht van onroerende zaken betekent dit het volgende. Een opdrachtgever verstrekt een oude onroerende zaak aan een opdrachtnemer. Vervolgens dient de opdrachtnemer met de verbouwing van de ‘oude’ onroerende zaak een ‘nieuwe’ onroerende zaak voort te brengen, om te kunnen spreken van een vervaardiging. Voorts wordt van een nieuwe onroerende zaak gesproken indien de functie van de ‘nieuwe’ onroerende zaak volgens de in het maatschappelijk verkeer geldende opvattingen verschilt van de functie van de ‘oude’ onroerende zaak. Onderhoud- en reparatiewerkzaamheden die uitsluitend de functie teruggeven die het goed voordien had, leiden niet tot een vervaardiging. Een functiewijziging is op basis van dit arrest doorslaggevend voor de vraag of er een nieuw goed is ontstaan en derhalve sprake is van een vervaardiging.

In de jaren na het arrest Van Dijk’s Boekhuis volgt de nationale jurisprudentie een algemene lijn. Het aangereikte Europese criterium wordt als volgt toegepast. Om te kunnen spreken van een goed dat tevoren niet bestond, dienen de aanwendingsmogelijkheden of het uiterlijk van het goed ingrijpend te zijn gewijzigd. De toevoeging van een aantal elementen van zodanige aard en omvang, dat de tot stand gekomen onroerende zaak niet vereenzelvigd kan worden met het oorspronkelijke pand vormt hierbij een belangrijke aanwijzing.

Het Hof van Justitie geeft met haar arrest VOF Dressuurstal Jespers een belangrijke uitbreiding aan het Europese criterium. Om te kunnen spreken van een nieuw goed dient de ‘oude’ onroerende zaak niet slechts een nieuwe functie te hebben gekregen, maar moet er ook daadwerkelijk een nieuwe onroerende zaak zijn ontstaan. Het mag niet gaan om dezelfde onroerende zaak met een nieuwe functie. Voorts concludeert M.E. van Hilten dat verbouwingen die geen (uiterlijke) wijzigingen met zich mee brengen, niet meer kunnen leiden tot een vervaardiging.

De uitspraak van de Hoge Raad in het arrest 'in wezen nieuwbouw' heeft richting gegeven aan het Europese criterium omtrent het vervaardigingsvraagstuk in verhouding tot onroerende zaken. Naar oordeel van de Hoge Raad is er slechts sprake van een goed dat te voren niet bestond, oftewel een 'nieuwe' onroerende zaak, indien door de werkzaamheden aan de onroerende zaak in wezen nieuwbouw heeft plaatsgevonden. Met de introductie van 'in wezen nieuwbouw' wordt bij de verbouwing van onroerende zaken eerder in technische zin getoetst of er sprake is van een vervaardiging, terwijl voorheen de al dan niet gewijzigde functie van het pand werd beoordeeld.

Uit de arresten Hoge Raad 8 maart 2013 en Hoge Raad 15 maart 2013 in combinatie met de uitspraak van de Hoge Raad in 1999 en de toelichting op deze uitspraak van het Hof in 2010 blijkt vervolgens onder welke omstandigheden de verbouwing van een kantoorpand naar woningen leidt tot een vervaardiging. In het geval dat de uitgevoerde ingrepen zich met name richten op de binnenzijde van het pand en aan de buitenzijde van het pand uitsluitend werkzaamheden hebben plaatsgevonden om het pand geschikt te maken voor bewoning, waarbij de constructie en contouren (uiterlijke vormen) van het pand zijn behouden, kan er geen sprake kan zijn van 'in wezen nieuwbouw' en derhalve niet van een vervaardiging. Met het oog op het Europese criterium gaat het dan om dezelfde onroerende zaak met een nieuwe functie. Een onherkenbare wijziging van de bouwkundige identiteit van het gebouw heeft daarentegen als gevolg dat het ontstane gebouw niet meer kan worden vereenzelvigd met het eerder aanwezige gebouw. In deze situatie is er sprake van radicale vernieuwing en kan wel worden gesproken van 'in wezen nieuwbouw' en derhalve van een vervaardiging. Uit het arrest Hoge Raad 8 maart 2013 blijkt dat het slechts behouden van de noodzakelijke draagconstructie een voorbeeld is van radicale vernieuwing.

Om te toetsen of er sprake is van 'in wezen nieuwbouw' moet in beginsel het hele gebouw na de verbouwing in aanmerking worden genomen. Dit geldt ook indien het gebouw na de verbouwing wordt gesplitst middels appartementsrechten. Bij een gebouw dat voorafgaand aan de verbouwingswerkzaamheden is gesplitst, geldt echter het volgende. Elk gedeelte van het gesplitste gebouw moet afzonderlijk van het overige gebouw in aanmerking worden genomen om te toetsen of er sprake is van 'in wezen nieuwbouw'.

Concluderend kan worden gesteld, dat een vervaardiging is te voorkomen door het behoud van de constructie en contouren van het pand. Naar mijn mening kan, met het oog op de verbouwing van leegstaande kantoorpanden naar huurwoningen, derhalve niet worden gesproken van een belemmering door de werking van artikel 11 lid 3 onderdeel b Wet OB 1968.

Hoofdstuk 6 Literatuurlijst

6.1 Boeken

- ∞ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, veertiende druk 2014
- ∞ Y.E. Gassler, M.L.M. van Kempen, J. Verbaan, *Cursus belastingrecht, Overdrachtsbelasting*, Studenteneditie 2014-2015, Kluwer, Deventer, 2014
- ∞ R. van der Paardt, *Basisboek, Vastgoed fiscaal*, Berkhout, vijfde druk 2014

6.2 Krantenartikelen

- ∞ Rooijers, E., 'Gewilde vrije huurwoningen geremd door gemeenten', *Financieel Dagblad*, 20 mei 2016
- ∞ Battes, P., 'Leegstand stabiel door nieuwe functie voor kantoorruimte', *Financieel Dagblad*, 10 maart 2016

6.3 Publicaties

- ∞ R.A. Wolf, 'Bij onroerende zaak alleen integratieheffing in geval van nieuwbouw', *NTFR* 2011/694.
- ∞ J.A.M. Leijten, 'Het begrip 'vervaardiging' nieuw vervaardigd?', *WFR* 2011/648.
- ∞ R.N.G. van der Paardt, 'Ontwikkelingen in de btw- en overdrachtsbelastingheffing van belang voor de Landbouwsector', *WFR* 2011/1185

6.4 Jurisprudentie

6.4.1 Het Hof van Justitie

- ∞ HvJ EG 16 januari 2003, nr. C-315/00 (Maierhofer)
- ∞ HvJ EG 14 mei 1985, nr. 139/84 (Van Dijk's Boekhuis BV)
- ∞ HvJ EG 1 juni 2006, nr. C-233/05 (VOF Dressuurstal Jespers)
- ∞ HvJ EG 12 juli 2012, nr. C-326/11 (J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard BV)
- ∞ HvJ EG 19 november 2009, nr. C-461/08 (Don Bosco)

6.4.2 Hoge Raad

- ∞ HR 26 april 1989, nr. 25 315, BNB 1989/172
- ∞ HR 20 juni 1990, nr. 26 207, BNB 1990/245
- ∞ HR 17 april 1991, nr. 27 076, V-N 1991/1506, 24
- ∞ HR 7 april 1993, nr. 28 884, BNB 1993/173
- ∞ HR 19 november 2010, nr. 08/01021, BNB 2011/42
- ∞ HR 8 maart 2013, nr. 12/02061, BNB 2013/110
- ∞ HR 15 maart 2013, nr. 11/03987, BNB 2013/112
- ∞ HR 10 februari 1999, nr. 34 012, BNB 1999/154

6.4.3 Gerechtshof

- ∞ Hof 's-Hertogenbosch 18 november 2010, nr. 10/00093, V-N 2011/16.1.3

6.5 Conclusie Advocaat-generaal

- ∞ Conclusie A-G Van Hilten, 3 mei 2010, nr. 09/02220, par. 4.6