



Masterscriptie fiscale economie

De behandeling van onroerende zaken in de Wet op de omzetbelasting 1968

Moeten onroerende zaken in de Wet op de omzetbelasting 1968 anders worden behandeld, gelet op het systeem van de omzetbelasting? Zo ja, hoe dienen onroerende zaken te worden behandeld in de Wet op de omzetbelasting 1968?

Naam: E.E.M. de Bree

Studentnummer: 372434

Begeleider: drs. P.C.J. Oerlemans

28 april 2017

Inhoudsopgave

| | |
|--|-----------|
| LIJST VAN GEBRUIKTE AFKORTINGEN | 5 |
| HOOFDSTUK 1: INLEIDING | 7 |
| 1.1 Aanleiding | 7 |
| 1.2 Probleemstelling | 8 |
| 1.3 Verantwoording van de opzet | 9 |
| 1.4 Afbakening | 10 |
| HOOFDSTUK 2: HET SYSTEEM VAN DE OMZETBELASTING | 11 |
| 2.1 Inleiding | 11 |
| 2.2 Het rechtskarakter van de omzetbelasting | 11 |
| 2.2.1 Algemeen | 11 |
| 2.2.2 Verkeersbelasting | 11 |
| 2.2.3 Productiebelasting | 12 |
| 2.2.4 Verbruiksbelasting | 13 |
| 2.3 Het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde | 14 |
| 2.3.1 Algemeen | 14 |
| 2.3.2 Een meermalige niet-cumulatieve heffing | 15 |
| 2.3.3 Systemen van heffing van btw | 16 |
| 2.4 Neutraliteit in de omzetbelasting | 18 |
| 2.4.1 Algemeen | 18 |
| 2.4.2 Juridische neutraliteit | 18 |
| 2.4.3 Economische neutraliteit | 19 |
| 2.4.4 Externe neutraliteit | 20 |
| 2.5 Samenvatting/Deelconclusie | 21 |
| HOOFDSTUK 3: ONROERENDE ZAKEN BINNEN DE WET OB 1968 | 22 |
| 3.1 Inleiding | 22 |
| 3.2 Ratio achter de met omzetbelasting belaste levering van nieuw onroerend goed | 22 |
| 3.3 Het begrip 'onroerende zaak' | 23 |
| 3.3.1 Algemeen | 23 |
| 3.3.2 Het Nederlandse civiele recht | 24 |
| 3.3.3 De Europeesrechtelijke uitleg | 24 |
| 3.3.4 Artikel 13 ter van de Verordening | 26 |
| 3.3.5 Bestanddelen van een onroerende zaak | 27 |
| 3.4 Het begrip 'gebouw en erbij behorend terrein' | 28 |

| | |
|--|-----------|
| 3.4.1 Algemeen | 28 |
| 3.4.2 Gebouw | 28 |
| 3.4.3 Gedeelte van een gebouw | 29 |
| 3.4.4 Erbij behorend terrein | 30 |
| 3.5 Het begrip 'eerste ingebruikneming' | 31 |
| 3.5.1 Algemeen | 31 |
| 3.5.2 Eerste gebruik | 31 |
| 3.5.3 Ingebruikneming per gedeelte | 32 |
| 3.6 Het begrip 'tweejaarstermijn' | 35 |
| 3.7 De samenloop van de omzetbelasting en de overdrachtsbelasting | 36 |
| 3.7.1 Algemeen | 36 |
| 3.7.2 De heffing van overdrachtsbelasting | 36 |
| 3.7.3 De samenloopvrijstelling | 38 |
| 3.7.4 Verschil begrip 'onroerende zaak' in de Wet OB 1968 en de Wet BRV 1970 | 39 |
| 3.7.5 Strafheffing | 40 |
| 3.8 Samenvatting/Deelconclusie | 40 |
| HOOFDSTUK 4: NIEUWE ONROERENDE ZAKEN BINNEN DE WET OB 1968 | 41 |
| 4.1 Inleiding | 41 |
| 4.2 Eerste ingebruikneming na een verbouwing | 41 |
| 4.3 Het begrip 'vervaardigen' | 42 |
| 4.3.1 Algemeen | 42 |
| 4.3.2 Jurisprudentie van het HvJ EU | 43 |
| 4.3.2.1 Van Dijk's Boekhuis B.V. | 44 |
| 4.3.2.2 V.o.f. Dressuurstal Jespers | 45 |
| 4.3.2.3 J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard B.V. | 46 |
| 4.3.2.4 De criteria van het HvJ EU | 48 |
| 4.3.3 Jurisprudentie van de HR | 48 |
| 4.3.3.1 HR 17 december 1986 | 49 |
| 4.3.3.2 HR 17 juni 1987 | 49 |
| 4.3.3.3 HR 9 december 1987 | 50 |
| 4.3.3.4 HR 26 april 1989 | 51 |
| 4.3.3.5 HR 2 mei 1990 | 51 |
| 4.3.3.6 HR 20 juni 1990 | 52 |
| 4.3.3.7 HR 17 april 1991 | 53 |
| 4.3.3.8 HR 26 februari 1992 | 53 |
| 4.3.3.9 HR 7 april 1993 | 54 |

| | |
|---|-----------|
| 4.3.3.10 HR 15 september 1993 | 55 |
| 4.3.3.11 HR 7 juni 2000 | 55 |
| 4.3.3.12 Samenvattend tot het arrest van 19 november 2010 | 56 |
| 4.4 Het begrip ‘in wezen nieuwbouw’ | 56 |
| 4.4.1 Algemeen | 56 |
| 4.4.2 HR 19 november 2010 | 57 |
| 4.4.3 Verschillende visies op het begrip ‘in wezen nieuwbouw’ | 58 |
| 4.4.4 Oorsprong van het begrip ‘in wezen nieuwbouw’ | 61 |
| 4.4.5 Jurisprudentie na introductie ‘in wezen nieuwbouw’ | 62 |
| 4.4.5.1 HR 8 maart 2013 (<i>BNB</i> 2013/110) | 62 |
| 4.4.5.2 HR 8 maart 2013 (<i>BNB</i> 2013/111) | 63 |
| 4.4.5.3 HR 15 maart 2013 | 64 |
| 4.5 Verhouding jurisprudentie van het HvJ EU en jurisprudentie van de HR | 65 |
| 4.6 Samenvatting/Deelconclusie | 67 |
| HOOFDSTUK 5: ALTERNATIEF BEHANDELING VAN ONROERENDE ZAKEN | 69 |
| 5.1 Inleiding | 69 |
| 5.2 Huidige systeem | 70 |
| 5.2.1 Algemeen | 70 |
| 5.2.2 Waarom behoren de leveringen van onroerende zaken tot de belastbare feiten? | 70 |
| 5.2.3 De vrijstelling van artikel 11, lid 1, onderdeel a van de Wet OB 1968 | 71 |
| 5.3 Het alternatief | 71 |
| 5.3.1 Algemeen | 71 |
| 5.3.2 Het belasten van alle handelingen ter zake van onroerende zaken met btw | 72 |
| 5.4 Een vergelijking tussen het huidige systeem en het alternatief | 73 |
| 5.4.1 Algemeen | 73 |
| 5.4.2 Het rechtskarakter van de btw | 73 |
| 5.4.3 De uitvoerbaarheid | 75 |
| 5.4.3.1 Registratie van alle huiseigenaren als ondernemer | 76 |
| 5.4.3.2 De berekening van de huurwaarden | 77 |
| 5.4.3.3 De begrippen ‘vervaardigen’ en ‘in wezen nieuwbouw’ | 78 |
| 5.4.3.4 De wijziging van de Btw-richtlijn | 79 |
| 5.5 Samenvatting/Deelconclusie | 79 |
| HOOFDSTUK 6: CONCLUSIE | 81 |
| LITERATUURLIJST | 85 |
| JURISPRUDENTIELIJST | 88 |

LIJST VAN GEBRUIKTE AFKORTINGEN

| | |
|----------------------------|--|
| A-G | Advocaat-Generaal |
| BNB | Beslissingen inzake Nederlandse Belastingzaken |
| Btw | Belasting over de toegevoegde waarde |
| Btw-richtlijn | Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde |
| Btw-vastgoedbesluit | Besluit van 19 september 2013, nr. BLKB2013/1686M |
| B.V. | Besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid |
| BW | Burgerlijk Wetboek |
| ECLI | European Case Law Identifier |
| EEG | Europese Economische Gemeenschap |
| Eerste Richtlijn | Eerste Richtlijn 67/227/EEG van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lidstaten inzake omzetbelasting |
| EU | Europese Unie |
| FED | FED Fiscaal Weekblad |
| Hof | Gerechtshof |
| HR | Hoge Raad der Nederlanden |
| HvJ EU | Hof van Justitie van de Europese Unie |
| Kamerstukken II | Kamerstukken van de Tweede Kamer |
| MvA | Memorie van Antwoord |
| MvT | Memorie van Toelichting |
| NDFR | Nederlandse Documentatie Fiscaal Recht |
| Nr. | Nummer |
| NTFR | Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht |
| NTFR-B | Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht Beschouwingen |
| P. | Pagina('s) |
| R.o. | Rechtsoverweging |
| Samenloopbesluit | Besluit van 16 maart 2017, nr. 2017-51500 |
| TFO | Tijdschrift voor Fiscaal Ondernemingsrecht |

| | |
|-------------------------|---|
| Tweede Richtlijn | Tweede Richtlijn 67/228/EEG van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Structuur en wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde |
| Verordening | Uitvoeringsverordening van de Raad van 7 oktober 2013 (EU) nr. 1042/2013 tot wijziging van Uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 wat betreft de plaats van een dienst |
| V-N | Vakstudie Nieuws |
| V.o.f. | Vennootschap onder firma |
| Wet IB 2001 | Wet inkomstenbelasting 2001 |
| Wet BRV 1970 | Wet op belastingen van rechtsverkeer 1970 |
| Wet OB 1968 | Wet op de omzetbelasting 1968 |
| WFR | Weekblad voor Fiscaal Recht |
| WOZ | Waardering onroerende zaken |
| Zesde Richtlijn | Zesde Richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag |

HOOFDSTUK 1: INLEIDING

1.1 Aanleiding

Het is tegenwoordig een bekend fenomeen in Nederland: leegstaande kantoorpanden. Sinds de economische crisis in 2008 zijn er steeds meer kantoorpanden leeg komen te staan. Uit een rapport van Dynamis blijkt namelijk dat het aanbod van kantoorruimte is opgelopen van 4,6 miljoen vierkante meter in 2008 naar ruim 7 miljoen vierkante meter in het derde kwartaal van 2015.¹ Naast de economische crisis is er een aantal structurele factoren die zorgt voor een afname in het kantoorgebruik. Zo zijn er vandaag de dag minder vierkante meters per werkende nodig, omdat veel bedrijven over gaan op 'het nieuwe werken'. Deze manier van werken geeft mensen flexibiliteit door bijvoorbeeld de mogelijkheid te bieden om thuis te werken. Daarnaast wordt de vraag naar kantoorruimte kleiner, omdat er steeds minder werkenden zijn. Immers, sinds enkele jaren vlakt de bevolkingsgroei af en de beroepsbevolking daalt door vergrijzing.² Leegstaande kantoorpanden kunnen een negatief effect hebben op het vestigingsklimaat in Nederland. Bedrijven zullen zich tenslotte niet snel vestigen in gebieden met veel leegstaande panden. Om de leefbaarheid van de omgeving te verbeteren, is het dus belangrijk dat leegstaande kantoorpanden weer gebruikt gaan worden. Het transformeren van kantoorpanden naar bijvoorbeeld studentenflats, seniorenwoningen of gezondheidscentra kan hiervoor een goede oplossing zijn. De leegstaande kantoorgebouwen krijgen zodoende een nieuwe functie. De overheid is een voorstander van deze kantoortransformaties en geeft daarom hierover advies aan gemeenten en andere betrokken partijen. De overheid doet tevens zelf aan transformatie wanneer zij eigenaar is van een leegstaand gebouw.³

De afgelopen jaren hebben transformaties van leegstaande kantoorpanden dan ook geregeld plaatsgevonden. Zowel in het jaar 2013 als het jaar 2014 kreeg ruim 700.000 vierkante meter aan kantoorruimte een nieuwe functie.⁴ In 2015 is ongeveer 720.000 vierkante meter aan kantoorruimte getransformeerd, bijvoorbeeld naar woningen, hotels of noodopvang voor vluchtelingen.⁵ In 2016 is opnieuw bijna 750.000 vierkante meter aan kantoorruimte getransformeerd.⁶ De afgelopen paar jaar hebben veel vastgoedeigenaren afgeboekt op hun vastgoed waardoor het voor hen aantrekkelijker is

¹ Dynamis, 'Sprekende Cijfers Kantorenmarkten 2016', p. 10.

² Compendium voor de Leefomgeving (2015), *Leegstand van kantoren, 1991-2015*, geraadpleegd op 24 april 2017, van <http://www.clo.nl/indicatoren/nl215203-leegstand-kantoren> (onderdeel 'Zeventien procent van de kantoren staat leeg').

³ Rijksoverheid, *Transformatie van kantoren*, geraadpleegd op 24 april 2017, van <https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/leegstand-kantoren/inhoud/transformatie-van-kantoren>.

⁴ E. Rooijers, (2015), *Ombouw leegstaande kantoren versnelt*, geraadpleegd op 2 februari 2016, van <http://fd.nl/economie-politiek/1105998/transformatie-leegstaande-kantoren-neemt-een-vlucht>.

⁵ E. Rooijers, (2016), *Recordaantal kantoren wordt woning*, geraadpleegd op 24 april 2017, van <http://fd.nl/ondernemen/1138125/record-aantal-kantoren-getransformeerd>.

⁶ Dynamis, 'Sprekende Cijfers Kantorenmarkten 2017', p. 8.

om een kantoorpand te transformeren. Daarnaast wijzigen gemeenten hun bestemmingsplannen makkelijker.⁷

Door kantoortransformaties ontstaan er gebouwen met een andere functie. Gezien de bijzondere plaats die onroerende zaken innemen in de omzetbelasting⁸, is het dan ook de vraag of met een dergelijke transformatie een nieuwe onroerende zaak wordt vervaardigd. Op grond van artikel 11, lid 1, onderdeel a van de Wet OB 1968 is de levering van onroerende zaken namelijk vrijgesteld van de heffing van omzetbelasting. Artikel 11, lid 1, onderdeel a, sub 1 van de Wet OB 1968 maakt echter een uitzondering op deze vrijstelling: *'de levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het erbij behorend terrein vóór, op of uiterlijk twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikneming, alsmede de levering van een bouwterrein'*. Ingevolge artikel 11, lid 3, onderdeel b van de Wet OB 1968 geldt deze uitzondering tevens voor een verbouwde onroerende zaak wanneer door de verbouwing een vervaardigd goed is voortgebracht. Dit betekent dat de levering van zowel nieuwe als nieuw vervaardigde onroerende zaken is onderworpen aan de heffing van omzetbelasting. Het is echter lastig vast te stellen waar precies de grens ligt tussen het tot stand brengen van een nieuwe onroerende zaak en het verbouwen van een onroerende zaak. De vraag is tenslotte of door de verbouwing een onroerende zaak is ontstaan waarvan kan worden gezegd dat de onroerende zaak voor de verbouwing nog niet bestond.⁹

De behandeling van onroerende zaken in de Wet OB 1968 kan wegens mogelijk tegenstelde belangen nogal wat discussie opleveren. Immers, de levering van een naar woningen getransformeerd kantoorpand is belast tegen 21%¹⁰ omzetbelasting als met de verbouwing van dat kantoorpand een nieuw vervaardigde onroerende zaak is ontstaan. Er is daarentegen 2%¹¹ overdrachtsbelasting verschuldigd wanneer er door de verbouwing geen nieuw vervaardigde onroerende zaak is ontstaan. Een belegger verkoopt liever een niet nieuw vervaardigde woning omdat de verkrijging is belast tegen 2% overdrachtsbelasting. Anders wordt er btw berekend over de gehele prijs, derhalve ook over de winst.

1.2 Probleemstelling

In het voorgaande is geconstateerd dat de manier waarop onroerende zaken in de Wet OB 1968 worden betrokken geen duidelijke grens tussen een nieuw vervaardigde onroerende zaak en een verbouwde onroerende zaak kent. Dit leidt regelmatig tot discussies gezien de hoeveelheid gewezen

⁷ E. Rooijers, (2015), *Ombouw leegstaande kantoren versnelt*, geraadpleegd op 2 februari 2016, van <http://fd.nl/economie-politiek/1105998/transformatie-leegstaande-kantoren-neemt-een-vlucht>.

⁸ C.M. Ettema, G.J. van Slooten en M.W.C. Soltysik, *Wegwijs in de btw*, digitaal geraadpleegd op 9 september 2016 via www.ndfr.nl, hoofdstuk 9, paragraaf 1.1.

⁹ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2012, p. 291.

¹⁰ Artikel 9, lid 1 van de Wet OB 1968.

¹¹ Op grond van artikel 14, lid 2 van de Wet BRV 1970 bedraagt de belasting 2 percent voor de verkrijging van woningen.

jurisprudentie. In deze scriptie wordt getracht te onderzoeken of deze discussies kunnen worden voorkomen door onroerende zaken anders te behandelen binnen het systeem van de Wet OB 1968. De probleemstelling luidt dan ook als volgt:

Moeten onroerende zaken in de Wet OB 1968 anders worden behandeld, gelet op het systeem van de omzetbelasting? Zo ja, hoe dienen onroerende zaken te worden behandeld in de Wet OB 1968?

Om deze probleemstelling te kunnen beantwoorden, behandel ik de volgende deelvragen:

1. Hoe werkt het systeem van de omzetbelasting?
2. Hoe worden onroerende zaken in de Wet OB 1968 betrokken?
3. Wanneer is sprake van een nieuw vervaardigde onroerende zaak in de Wet OB 1968?
4. Welk alternatief bestaat er voor de vrijstelling van artikel 11, lid 1, onderdeel a van de Wet OB 1968 en welke variant, de vrijstelling van artikel 11, lid 1, onderdeel a van de Wet OB 1968 of het alternatief, geniet de voorkeur?

1.3 Verantwoording van de opzet

Om tot een antwoord op de probleemstelling te komen, sta ik allereerst in hoofdstuk 2 stil bij de systematiek van de omzetbelasting. Hierbij ga ik in op het rechtskarakter van de omzetbelasting, het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde en de neutraliteit in de omzetbelasting.

In hoofdstuk 3 volgt een uiteenzetting over de behandeling van onroerende zaken in de Wet OB 1968. Eerst besteed ik aandacht aan de gedachte achter de met omzetbelasting belaste levering van nieuwe onroerende zaken. Vervolgens behandel ik de begrippen ‘onroerende zaak’, ‘gebouw en erbij behorend terrein’, ‘eerste ingebruikneming’ en ‘tweejaarstermijn’. Tot slot bespreek ik de samenloop van de omzetbelasting met de overdrachtsbelasting.

Hoofdstuk 4 richt zich op de vraag wanneer er sprake is van een nieuw vervaardigde onroerende zaak in de Wet OB 1968. Om deze vraag te beantwoorden, spelen de begrippen ‘vervaardigen’ en ‘in wezen nieuwbouw’ een grote rol. Deze begrippen zijn in de jurisprudentie tot stand gekomen. In dit hoofdstuk behandel ik dan ook veel jurisprudentie van het HvJ EU en de HR met betrekking tot deze begrippen.

In hoofdstuk 5 wordt gezocht naar een alternatief voor de behandeling van onroerende zaken in de Wet OB 1968. Ik ga eerst kort in op het huidige systeem¹² en vervolgens besteed ik aandacht aan het alternatief voor de behandeling van onroerende zaken in de Wet OB 1968. Tot slot vergelijk ik dit alternatief met het huidige systeem. Op deze manier kan worden gezien welke variant,

¹² Met ‘het huidige systeem’ bedoel ik de vrijstelling van artikel 11, lid 1 onderdeel a van de Wet OB 1968.

het huidige systeem of het alternatief, de voorkeur geniet.

Hoofdstuk 6 vormt het sluitstuk van deze scriptie en geeft dan ook een antwoord op de probleemstelling.

1.4 Afbakening

Volgens artikel 11, lid 1, onderdeel a, sub 1 van de Wet OB 1968 is de levering van onroerende zaken en van rechten waaraan deze zijn onderworpen vrijgesteld van btw. Een uitzondering hierop vormt de levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het erbij behorend terrein vóór, op of uiterlijk twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikneming, alsmede de levering van een bouwterrein. In deze scriptie richt ik mij op de levering van onroerende zaken en in het bijzonder op de levering van nieuw vervaardigde onroerende zaken. De levering van een bouwterrein laat ik dan ook zo veel mogelijk buiten beschouwing¹³. Ook ga ik niet in op zakelijke rechten op onroerende zaken.

Een onroerende zaak kan ook worden verhuurd. De verhuur van onroerende zaken is op grond van artikel 11, lid 1, onderdeel b van de Wet OB 1968 in beginsel¹⁴ vrijgesteld. Ik acht het niet van belang om in te gaan op de verhuur van onroerende zaken. In deze scriptie richt ik mij immers op de 'vervaardigingsproblematiek' en dit speelt geen rol bij de verhuur van onroerende zaken.

Het alternatief voor de behandeling van onroerende zaken in de Wet OB 1968 dat ik in hoofdstuk 5 behandel, wordt gezocht binnen het systeem van de Wet OB 1968. Het alternatief heeft zodoende geen betrekking op andere belastingen, zoals de overdrachtsbelasting.

¹³ Ik bedoel met 'zoveel mogelijk' dat ik het begrip 'bouwterrein' inhoudelijk niet in deze scriptie behandel. Ik kan het begrip 'bouwterrein' echter niet volledig buiten beschouwing laten doordat het begrip naar voren komt in het arrest Don Bosco Onroerend Goed B.V. Dit arrest is van belang voor de definitie van het begrip 'gebouw' (subparagraaf 3.4.2).

¹⁴ Er bestaat een aantal uitzonderingen op de vrijstelling voor de verhuur van onroerende zaken.

HOOFDSTUK 2: HET SYSTEEM VAN DE OMZETBELASTING

2.1 Inleiding

In deze scriptie staat de behandeling van onroerende zaken in de omzetbelasting centraal. De behandeling van onroerende goederen is één van de moeilijkste onderwerpen binnen de omzetbelasting. Dit komt deels door het principiële punt of, en zo ja in hoeverre, onroerende zaken in een verbruiksbelasting moeten worden betrokken.¹⁵ Alvorens specifiek op het onroerend goed in te gaan, behandel ik in dit hoofdstuk eerst de systematiek van de omzetbelasting om hiervan een beter beeld te schetsen. De deelvraag die in dit hoofdstuk wordt beantwoord, luidt dan ook: *Hoe werkt het systeem van de omzetbelasting?*

Ter beantwoording van deze deelvraag behandel ik allereerst in de tweede paragraaf het rechtskarakter van de omzetbelasting. Hierbij besteed ik aandacht aan de drie verschillende rechtskarakters, die een omzetbelasting kan hebben. Vervolgens ga ik in de derde paragraaf in op het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde. Naast de meermalige niet-cumulatieve heffing worden de verschillende manieren van heffing van de btw behandeld. Tot slot bespreek ik in de vierde paragraaf de verschillende vormen van het neutraliteitsbeginsel in de omzetbelasting.

2.2 Het rechtskarakter van de omzetbelasting

2.2.1 Algemeen

De omzetbelasting kan worden omschreven als een belasting die goederen en diensten belast op hun weg van een producent of dienstverlener naar een consument. Dit wil echter niet zeggen dat het rechtskarakter van alle belastingen op de voortstuwing van goederen en diensten hetzelfde is. Er kunnen immers verschillende redenen zijn om de voortstuwing van goederen en diensten te belasten. Een omzetbelasting kan het rechtskarakter hebben van een verkeersbelasting, van een productiebelasting en van een verbruiksbelasting. Om de structuur van de wetgeving en de wettelijke bepalingen goed te kunnen interpreteren, is het belangrijk om vast te stellen welk rechtskarakter de omzetbelasting heeft.¹⁶

2.2.2 Verkeersbelasting

Er kan van een verkeersbelasting worden gesproken wanneer handelingen die in het rechtsverkeer plaatsvinden, worden belast. Er wordt dan ook belasting geheven op het moment dat de

¹⁵ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2012, p. 285.

¹⁶ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2012, p. 5.

rechtshandeling plaatsvindt. Het objectieve karakter van een verkeersbelasting brengt met zich mee dat het karakter en de bestemming van de belaste prestatie of het geleverde goed op de achtergrond staat. De overdrachtsbelasting, die is vastgelegd in de Wet BRV 1970, is een voorbeeld van een verkeersbelasting in Nederland. Deze belasting betreft in beginsel elke verkrijging van in Nederland gelegen onroerende zaken in de heffing.¹⁷

Nederstigt is van mening dat een omzetbelasting altijd kan worden aangemerkt als een verkeersbelasting, omdat de belasting wordt geheven wegens het deelnemen aan het economisch verkeer. In principe grijpt een omzetbelasting aan bij de juridische handelingen, zoals het leveren van een goed of het verrichten van een dienst, die in het verkeer plaatsvinden.¹⁸ Ook uit de jurisprudentie van het HvJ EU kan worden afgeleid dat het HvJ EU de omzetbelasting als een verkeersbelasting beschouwt. In het arrest Kerrut overwoog het HvJ EU namelijk dat de huidige Europese omzetbelasting mede een verkeersbelasting is.¹⁹ Desalniettemin ben ik het met Van Hilten en Van Kesteren eens dat met de term ‘verkeersbelasting’ in dit verband niet meer dan een heffingsmethodiek wordt bedoeld. De huidige Europese omzetbelasting sluit immers aan bij een bepaalde rechtshandeling om de uiteindelijke consumptie bij de eindgebruiker te belasten. Het aansluiten bij een rechtshandeling voor de omzetbelasting is zodoende geen doel op zich, maar een heffingstechniek om het verbruik van een geleverd goed of een verrichte dienst te belasten. Daarentegen wordt bij een belasting met het rechtskarakter van een verkeersbelasting de levering van een goed of de verrichting van een dienst belast, omdat het de bedoeling van de wetgever is een bepaalde rechtshandeling als zodanig te belasten.²⁰

2.2.3 Productiebelasting

Het doel van een omzetbelasting die is ingericht als een productiebelasting, is het belasten van de productie. Een dergelijke belasting berust op het profijtbeginsel.²¹ Op grond van dit beginsel wordt belasting geheven naar de mate waarin het individu profijt heeft gehad van de door de overheid bekostigde middelen.²² De ondernemer wordt zodoende bij een productiebelasting in de belastingheffing betrokken, omdat hij voordeel heeft van bepaalde overheidsuitgaven. Het draait bij een productiebelasting tenslotte niet om de goederen en diensten, maar om de persoon van de ondernemer. Bij een productiebelasting valt dus degene die belasting is verschuldigd samen met degene voor wie de belastingdruk is bestemd, waardoor de productiebelasting een direct en

¹⁷ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2012, p. 5-7.

¹⁸ W.F. Nederstigt, *Economische beoordeling van omzetbelastingen*, Deventer: Kluwer 1964, p. 37 en M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2012, p. 5-6.

¹⁹ HvJ EU 8 juli 1986, nr. C-73/85, ECLI:EU:C:1986:295 (Kerrut).

²⁰ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2012, p. 6.

²¹ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2012, p. 7.

²² L.G.M. Stevens, *Elementair Belastingrecht*, Deventer: Kluwer 2013, p. 13.

subjectief karakter heeft.²³

Echter, het invoeren van een omzetbelasting in de vorm van een productiebelasting kent een praktisch probleem. Het is bij een productiebelasting immers noodzakelijk om een splitsing van overheidsuitgaven te maken in uitgaven die het bedrijfsleven in het bijzonder ten goede komen en andere uitgaven. Wanneer een dergelijke splitsing niet wordt gemaakt, is het nauwelijks mogelijk om vast te stellen wie van bepaalde overheidsuitgaven profijt heeft. In de praktijk is zo'n splitsing niet te bewerkstelligen, waardoor een dergelijke omzetbelasting praktisch niet uitvoerbaar is.²⁴

2.2.4 Verbruiksbelasting

De gehele EU, dus ook Nederland, kent een omzetbelasting in de vorm van een verbruiksbelasting. Het doel van een verbruiksbelasting is het belasten van het verbruik van goederen en diensten. De opvatting wat onder het begrip 'verbruik' in de zin van een verbruiksbelasting moet worden verstaan, is gaandeweg veranderd. In het verleden werd verdedigd dat zowel het consumptief verbruik (het verbruik door particulieren) als het productief verbruik (het verbruik van machines, vervoermiddelen en andere bedrijfsmiddelen) in de belastingheffing moet worden betrokken. Tegenwoordig wordt ervan uitgegaan dat een verbruiksbelasting slechts het consumptief verbruik belast. Er bestaat echter nog verdeeldheid over de precieze invulling van het begrip 'verbruiksbelasting'.²⁵ Zo duidt Tuk een verbruiksbelasting aan als een heffing op het particuliere verbruik van goederen en diensten.²⁶ Reugebrink is daarentegen van mening dat een verbruiksbelasting moet worden gezien als een bestedingsbelasting.²⁷ Ik sluit mij echter niet aan bij de gedachte dat de verbruiksbelasting moet worden beschouwd als een bestedingsbelasting. In artikel 2 van de Eerste Richtlijn is namelijk specifiek bepaald dat de omzetbelasting, zoals we die in de EU kennen, berust op het beginsel dat op goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven. Dit blijkt tevens uit het arrest Mohr, waarbij een Duitse landbouwer door de overheid werd gesubsidieerd voor het staken van zijn onderneming. Deze subsidie werd verstrekt in het algemeen belang, waardoor de verbintenis van de landbouwer om zijn onderneming te beëindigen niemand een direct voordeel opleverde. Er was zodoende geen sprake van verbruik, terwijl er wel sprake was van een besteding (de verstrekte subsidie).²⁸ Ik concludeer hieruit dat de omzetbelasting niet kan worden gezien als een bestedingsbelasting. Ik ben het wel eens met de zienswijze van Van Hilten en Van Kesteren dat een verbruiksbelasting een belasting is die tot doel heeft de consumptie te belasten en dat doet door de besteding als maatstaf van die consumptie te

²³ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2012, p. 7-8.

²⁴ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2012, p. 7.

²⁵ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2012, p. 8.

²⁶ C.P. Tuk, *Wet op de omzetbelasting 1968*, Deventer: Kluwer 1979, p. 33.

²⁷ J. Reugebrink, *Omzetbelasting*, Deventer: FED 1990, p. 6.

²⁸ HvJ EU 29 februari 1996, C-215/94, ECLI:EU:C:1996:72 (Mohr).

gebruiken.²⁹

Theoretisch gezien zou de consumptie middels een directe verbruiksbelasting kunnen worden belast. Dit betekent dat de belasting wordt geheven bij degene die daadwerkelijk consumeert. Van Hilten en Van Kesteren geven echter aan dat in de praktijk nergens een directe verbruiksbelasting wordt geheven. De heffing van een verbruiksbelasting vindt dus altijd op indirecte wijze plaats en wordt geheven bij degene bij wie de consument zijn bestedingen doet.³⁰ In de Wet OB 1968 is de belastingplichtige de ondernemer en hij berekent omzetbelasting over alle verrichtingen aan afnemers. De ontvangen omzetbelasting voldoet hij vervolgens aan de Belastingdienst. Hierdoor zijn de belastingplichtige en degene op wie de belasting geacht wordt te drukken verschillende personen.³¹

Bij verbruiksbelastingen moet een onderscheid worden gemaakt tussen algemene verbruiksbelastingen en bijzondere verbruiksbelastingen. De omzetbelasting die op grond van de Btw-richtlijn in de EU wordt geheven, is een algemene (indirecte) verbruiksbelasting. Dit betekent dat in beginsel alle bestedingen van de consument worden belast. Een bijzondere verbruiksbelasting belast daarentegen slechts de bestedingen van bepaalde goederen. Een voorbeeld van een bijzondere verbruiksbelasting is de accijnsheffing op bijvoorbeeld tabak, alcoholhoudende dranken en minerale oliën.³²

2.3 Het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde

2.3.1 Algemeen

Bij een algemene indirecte verbruiksbelasting zijn twee heffingssystemen mogelijk: een eenmalige heffing of een meermalige heffing. Bij een eenmalige heffing kan ervoor worden gekozen om uitsluitend bij de fabrikant, uitsluitend bij de groothandel of uitsluitend bij de kleinhandel belasting te heffen. Bij een meermalige heffing wordt er belasting geheven in verschillende schakels van het productie- en distributieproces. De meermalige heffing wordt ook wel een heffing volgens het cascdestelsel genoemd en deze kan worden onderscheiden in een cumulatieve en niet-cumulatieve heffing. Cumulatief zijn stelsels wanneer belastingheffing plaatsvindt in meerdere fasen van productie en distributie³³. Dit betekent dat bij een volgende heffing geen rekening wordt gehouden met de bij eerdere heffingen reeds verschuldigde belasting, waardoor in beginsel belasting wordt

²⁹ M.E. Van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2012, p. 9.

³⁰ M.E. Van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2012, p. 9-10.

³¹ C.M. Ettema, G.J. van Slooten en M.W.C. Soltysik, *Wegwijs in de btw*, digitaal geraadpleegd op 16 september 2016 via www.ndfr.nl, hoofdstuk 1, paragraaf 1.2.

³² M.E. Van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2012, p. 10.

³³ Het kan hierbij gaan om belastingheffing in enkele aangewezen fasen van productie en distributie, maar ook om belastingheffing in alle fasen van productie en distributie.

geheven over de gehele in rekening gebrachte prijs. Een niet-cumulatief stelsel vermijdt heffing van belasting over belasting.³⁴

In het kader van deze scriptie is het overbodig om deze systemen uitgebreid te behandelen. Ik zal derhalve slechts ingaan op het systeem dat in de EU, en dus ook in Nederland, van toepassing is. Dit betreft het systeem van heffing van omzetbelasting over de toegevoegde waarde met recht op aftrek van voorbelasting, ook wel aangeduid als btw. Dit systeem is een meermalige niet-cumulatieve belasting en leidt tot een belastingheffing in alle fasen van productie en distributie.³⁵

2.3.2 Een meermalige niet-cumulatieve heffing

In subparagraaf 2.3.1 is besproken dat bij een meermalige heffing de belasting over meer dan één schakel in de bedrijfskolom wordt gespreid. Dit is zonder cumulatie te bewerkstelligen wanneer in iedere schakel alleen belasting wordt geheven over de waarde die een schakel in de bedrijfskolom toevoegt. Dit betekent dat er belasting wordt geheven over de waarde die nog niet is belast in een eerdere schakel van de bedrijfskolom.³⁶

De werking van een meermalige niet-cumulatieve heffing is te illustreren aan de hand van een voorbeeld waarbij iedereen belast presteert voor de omzetbelasting, behalve de particuliere consument.³⁷ Er wordt verondersteld dat het belastingpercentage 20% is. Grondstoffenfabrikant A vervaardigt een bepaalde grondstof, waarvoor hij geen enkele investering heeft gedaan.³⁸

Grondstoffenfabrikant A verkoopt de vervaardigde grondstof aan fabrikant B voor 100 euro. Fabrikant B maakt van deze grondstof een eindproduct en verkoopt vervolgens zijn product aan groothandelaar C voor 250 euro. Nadien wordt door groothandelaar C het product verkocht aan kleinhandelaar D voor 350 euro. Ten slotte koopt particuliere consument E het product voor 400 euro van kleinhandelaar D. In onderstaande tabel is te zien dat er geen cumulatie van belasting plaatsvindt bij een dergelijke manier van belastingheffing.

| | Inkoopprijs | Verkoopprijs | Toegevoegde waarde | Belasting |
|--------------------------------|-------------|--------------|--------------------|-----------|
| Grondstoffenfabrikant A | € 0 | € 100 | € 100 | € 20 |
| Fabrikant B | € 100 | € 250 | € 150 | € 30 |
| Groothandelaar C | € 250 | € 350 | € 100 | € 20 |
| Kleinhandelaar D | € 350 | € 400 | € 50 | € 10 |

³⁴ M.E. Van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2012, p. 16, 19.

³⁵ M.E. Van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2012, p. 19.

³⁶ M.E. Van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2012, p. 20.

³⁷ Gedeeltelijk ontleend aan M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2012, p. 20.

³⁸ In werkelijkheid komt dit nooit voor. Echter, om de werking van een meermalige niet-cumulatieve heffing te begrijpen, is het niet nodig dat fabrikant A een investering doet om een bepaalde grondstof te vervaardigen.

In de tabel is te zien dat er in totaal € 80 aan belasting moet worden betaald. Dit betekent dat de totale belastingdruk gelijk is aan 20% over de kleinhandelsprijs.³⁹ Er is zodoende geen sprake van cumulatie van belastingheffing.

2.3.3 Systemen van heffing van btw

De btw kan op verschillende manieren worden gerealiseerd. De toegevoegde waarde kan worden vastgesteld door middel van de additieve methode en de subtractieve methode. Deze laatste kan worden gesplitst in de methode van aftrek van vooromzet en de methode van aftrek van voorbelasting.⁴⁰

Bij toepassing van de additieve methode worden de elementen van de toegevoegde waarde, zoals lonen en winsten, bij elkaar opgeteld. Elke ondernemer betaalt dus omzetbelasting over de door hem toegevoegde componenten bij de productie van een goed of een dienst. Op deze manier wordt per saldo belasting voldaan naar een vast percentage van de consumenteneindprijs aangezien alle kostenfactoren en winsten die in een bedrijfskolom opkomen uiteindelijk de prijs vormen die de consument betaalt.⁴¹ In de EU is nooit overwogen om de additieve methode toe te passen, omdat het een onnauwkeurige en gecompliceerde methode is. Het is namelijk niet eenvoudig om de toegevoegde waarde op deze wijze vast te stellen. Elk van de toegevoegde componenten moet voor de toepassing van de btw zo worden vastgesteld dat geen dubbeltellingen of onzorgvuldigheden bij de vaststelling van de belastinggrondslag ontstaan.⁴²

Tegenover de additieve methode staan twee subtractieve methoden: de aftrek van vooromzet en de aftrek van voorbelasting. De eerste methode is toegepast in het hiervoor in subparagraaf 2.3.2 gegeven voorbeeld. Bij deze methode worden het totaal van de belaste verkopen en het totaal van de inkopen met elkaar gesaldeerd. Over het verschil wordt vervolgens de verschuldigde belasting bepaald. Op deze manier ontstaat er een heffing over de werkelijk toegevoegde waarde.⁴³ Deze methode is, zeker vergeleken met de additieve methode, niet zo ingewikkeld. De door de ondernemer toegevoegde waarde is vrij makkelijk vast te stellen. Echter, de belastingdruk is niet meer vast te stellen wanneer de wetgeving vrijstellingen of tariefdifferentiaties bevat.⁴⁴

De tweede subtractieve methode is de heffing van omzetbelasting met aftrek van voorbelasting. Op grond van de regelgeving van de EU is ieder lid van de EU, dus ook Nederland,

³⁹ 20% van 400 euro bedraagt 80 euro.

⁴⁰ M.E. Van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2012, p. 21.

⁴¹ K.M. Braun, A.J. van Doesum e.a., *Cursus belastingrecht (Omzetbelasting)*, Deventer: Kluwer 2016, p. 8.

⁴² M.E. Van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2012, p. 21.

⁴³ K.M. Braun, A.J. van Doesum e.a., *Cursus belastingrecht (Omzetbelasting)*, Deventer: Kluwer 2016, p. 8.

⁴⁴ M.E. Van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2012, p. 22.

verplicht zijn omzetbelasting volgens deze methode te heffen.⁴⁵ Allereerst wordt bij deze methode het geldende tarief toegepast op de belaste verkopen. Dit betekent dat ondernemers in beginsel over het volledige bedrag van hun omzet btw betalen. Van het verkregen bedrag aan belasting mogen ondernemers vervolgens de btw die zij aan andere ondernemers hebben betaald, ook wel de voorbelasting genoemd, in mindering brengen. De btw is hierdoor per saldo evenredig aan de eindprijs van de goederen die zij leveren en de diensten die zij verrichten. Wanneer de aftrekbare omzetbelasting de verschuldigde omzetbelasting overschrijdt, krijgt de ondernemer het verschil terug van de Belastingdienst.⁴⁶ Hieronder illustreer ik de methode van aftrek van voorbelasting aan de hand van het eerder gegeven voorbeeld in subparagraaf 2.3.2.⁴⁷

| | Verkopen | Belasting | Voorbelasting | Afdracht |
|--------------------------------|-----------------|------------------|----------------------|--------------------|
| Grondstoffenfabrikant A | € 100 | € 20 | € 0 | € 20 |
| Fabrikant B | € 250 | € 50 | € 20 | € 50 - € 20 = € 30 |
| Groothandelaar C | € 350 | € 70 | € 50 | € 70 - € 50 = € 20 |
| Kleinhandelaar D | € 400 | € 80 | € 70 | € 80 - € 70 = € 10 |

In de tabel is te zien dat er in totaal € 80 aan belasting moet worden betaald. Dit betekent dat de totale belastingdruk gelijk is aan 20% over de kleinhandelsprijs.⁴⁸ Door de bedrijfskolom heen wordt de totale belasting echter in gedeelten voldaan aan de Belastingdienst: de particuliere consument betaalt € 80 aan omzetbelasting aan de kleinhandelaar, maar dat bedrag wordt niet in zijn geheel door de kleinhandelaar voldaan. Immers, de kleinhandelaar kan de omzetbelasting die de groothandelaar aan hem in rekening heeft gebracht in aftrek brengen op het door hem verschuldigde bedrag.⁴⁹ Aangezien de voorbelasting onmiddellijk mag worden afgetrokken⁵⁰, hebben ondernemers goederen en diensten in beginsel belastingvrij in voorraad. Door deze methode wordt in feite bewerkstelligd dat ondernemers geen belasting betalen over de door hen toegevoegde waarde, zoals bij de additieve methode wel het geval is. De staatskas wordt immers pas gevuld wanneer de kleinhandelaar goederen verkoopt of diensten levert aan de particuliere consument. Deze afnemer betaalt uiteindelijk de volledige belasting.⁵¹ Dit geldt ook voor ondernemers die geen recht op aftrek van voorbelasting hebben. Er bestaan namelijk verschillende uitzonderingen op de regel dat ondernemers de voorbelasting (geheel) in aftrek kunnen brengen. De meest omvattende daarvan is

⁴⁵ Artikel 1 van de Eerste Richtlijn.

⁴⁶ K.M. Braun, A.J. van Doesum e.a., *Cursus belastingrecht (Omzetbelasting)*, Deventer: Kluwer 2016, p. 9.

⁴⁷ Gedeeltelijk ontleend aan M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2012, p. 23.

⁴⁸ 20% van 400 euro bedraagt 80 euro.

⁴⁹ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2012, p. 23.

⁵⁰ Onmiddellijk betekent op het moment dat de belasting in rekening is gebracht.

⁵¹ K.M. Braun, A.J. van Doesum e.a., *Cursus belastingrecht (Omzetbelasting)*, Deventer: Kluwer 2016, p. 9.

dat er geen recht op aftrek van voorbelasting bestaat als goederen en diensten worden gebruikt voor vrijgestelde prestaties. Hierbij gaat het om prestaties die in artikel 11 van de Wet OB 1968 zijn opgenomen.⁵²

2.4 Neutraliteit in de omzetbelasting

2.4.1 Algemeen

De term 'fiscale neutraliteit' komt regelmatig voor in de jurisprudentie van het HvJ EU op het gebied van de omzetbelasting. Het neutraliteitsbeginsel is dan ook één van de wezenlijke kenmerken van de omzetbelasting die op basis van de Btw-richtlijn in de EU wordt geheven.⁵³ Een algemene indirecte verbruiksbelasting behoort idealiter neutraal te zijn. Dit betekent dat de belastingwetgeving geen invloed (of in elk geval zo weinig mogelijk invloed) mag hebben op de allocatie van productiefactoren.⁵⁴

Zoals ik in subparagraaf 2.2.4 heb beschreven, is het doel van een verbruiksbelasting het belasten van de consument, en niet de ondernemer. De ondernemer zal dus zo min mogelijk 'last' moeten hebben van de omzetbelasting. Dit kan slechts worden bereikt wanneer de ondernemer de omzetbelasting makkelijk kan afwentelen op de consument. Het liefst gebeurt dit zonder dat de ondernemer de belasting moet voorfinancieren. Deze vorm van fiscale neutraliteit wordt inwendige neutraliteit genoemd.⁵⁵

Daarnaast speelt uitwendige neutraliteit een belangrijke rol voor de heffing van omzetbelasting. Het gaat hierbij om de vergelijking met andere goederen en diensten en, uiteindelijk, ondernemers. Dit betekent dat de belastingdruk op vergelijkbare goederen en diensten gelijk moet zijn. Deze uitwendige neutraliteit kan worden opgesplitst in juridische neutraliteit, economische neutraliteit en externe neutraliteit.⁵⁶

2.4.2 Juridische neutraliteit

Van Doesum is van mening dat juridische neutraliteit een bijzondere verschijningsvorm van het gelijkheidsbeginsel is. Hij stelt dan ook dat het de uitdrukking van het beginsel van gelijke behandeling op het gebied van de btw is. Het gelijkheidsbeginsel in de vorm van het neutraliteitsbeginsel is van toepassing in situaties waarin sprake is van concurrerende ondernemers

⁵² M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2012, p. 331 en 352.

⁵³ HvJ EU 19 september 2000, nr. C-454/98, ECLI:EU:C:2000:469, (Schmeink & Cofreth en Strobel), r.o. 59 en HvJ EU 22 mei 2008, nr. C-162/07, ECLI:EU:C:2008:301, (Ampliscientifica en Amplifin), r.o. 25.

⁵⁴ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2012, p. 13.

⁵⁵ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2012, p. 13.

⁵⁶ M.E. Van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2012, p. 13-14.

die handelen in soortgelijke goederen of diensten.⁵⁷ Het HvJ EU stelt dat er sprake is van soortgelijke goederen of diensten, indien deze met elkaar concurreren.⁵⁸

De toepassing van het neutraliteitsbeginsel uitgedrukt in het gelijkheidsbeginsel heeft als doel de neutraliteit ten aanzien van de mededinging te bereiken. Juridische neutraliteit wordt bewerkstelligd wanneer sprake is van een gelijke belastingdruk op soortgelijke goederen en diensten.⁵⁹ Dit betekent dat het geen verschil mag maken of een consument het goed bij ondernemer A of ondernemer B heeft aangeschaft.⁶⁰ Daarnaast heeft juridische neutraliteit betrekking op de gelijke toepassing van de omzetbelasting jegens bedrijven. Dit wil zeggen dat belastingplichtigen die in een vergelijkbare situatie verkeren, op een gelijke wijze in de heffing van de omzetbelasting moeten worden betrokken.⁶¹

2.4.3 Economische neutraliteit

Economische neutraliteit in de omzetbelasting wordt ook wel interne neutraliteit genoemd. Een algemene verbruiksbelasting moet in beginsel voorkomen dat de concurrentieverhoudingen tussen ondernemers worden verstoord. De belastingdruk moet namelijk worden ervaren door de afnemers. De ondernemers zijn bij een dergelijke belasting alleen de heffingspunten. Dit betekent dat zij de belasting, die zij voldoen aan de Belastingdienst, doorberekenen aan hun afnemers.⁶² Het is immers de bedoeling dat er geen cumulatie van omzetbelasting optreedt. De hoogte van de omzetbelasting moet onafhankelijk zijn van de lengte van de productie- en distributiefase. Van Doesum is dan ook van mening dat het evenredigheidsbeginsel een aspect is van het neutraliteitsbeginsel. Hierbij wordt met de term 'evenredigheidsbeginsel' bedoeld op het beginsel dat de btw een algemene verbruiksbelasting is die strikt evenredig is aan de prijs van de goederen en diensten.⁶³

Wanneer de onderlinge concurrentieverhoudingen tussen ondernemers worden verstoord door de heffing van omzetbelasting, gaat de belasting geheel of gedeeltelijk als een soort bedrijfsbelasting werken. De ondernemer die de meeste belasting zou moeten voldoen, zou in dat geval een gedeelte van de belasting voor eigen rekening moeten nemen om zijn concurrentiepositie in stand te houden. Hij kan zijn prijzen namelijk niet verhogen en de belasting vervolgens afwentelen op de consument. De consument zal dan besluiten hetzelfde goed aan te schaffen voor een lagere prijs bij een concurrent.⁶⁴

Volgens Van Hilten en Van Kesteren betekent het voorgaande niet dat de omzetbelasting de

⁵⁷ A. Van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw*, Deventer: Kluwer 2009, p. 32.

⁵⁸ HvJ EU 3 mei 2001, nr. C-481/98, ECLI:EU:C:2001:237, (Commissie/Frankrijk), r.o. 22.

⁵⁹ A. Van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw*, Deventer: Kluwer 2009, p. 33.

⁶⁰ M.E. Van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2012, p. 14-15.

⁶¹ A. Van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw*, Deventer: Kluwer 2009, p. 33.

⁶² M.E. Van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2012, p. 14-15.

⁶³ A. Van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw*, Deventer: Kluwer 2009, p. 31-32.

⁶⁴ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2012, p. 14.

concurrentieverhoudingen tussen ondernemers nooit zou mogen verstoren of beïnvloeden. Zij menen dat economische neutraliteit een relatief begrip is aangezien belastingen, dus ook de omzetbelasting, altijd invloed uitoefenen op het economisch handelen.⁶⁵ Ook Van Doesum merkt op dat economische neutraliteit een relatief begrip is. Hij is van mening dat volledige neutraliteit een utopie is, omdat het heffen van belastingen te allen tijde invloed heeft op het economisch handelen.⁶⁶

2.4.4 Externe neutraliteit

Externe neutraliteit in de omzetbelasting heeft betrekking op de neutraliteit in intracommunautair en internationaal verband. Deze vorm van neutraliteit brengt met zich mee dat moet worden voorkomen dat concurrentieverhoudingen tussen binnenlandse en buitenlandse leveranciers worden verstoord. De (uiteindelijke) belastingdruk op ingevoerde goederen moet zodoende gelijk zijn aan de belastingdruk op in het binnenland geproduceerde goederen. Feitelijk betekent dit dat de heffing bij invoer van goederen gelijk dient te zijn aan de binnenlandse druk op hetzelfde goed, terwijl de teruggaaf bij uitvoer van goederen niet mag afwijken van de in het binnenland geheven omzetbelasting.⁶⁷

Het gevolg van een te hoge heffing bij invoer van goederen is dat de omzetbelasting gedeeltelijk als een invoerrecht gaat werken. In een dergelijke situatie wordt aan binnenlandse ondernemers een voordeel verleend. Is daarentegen sprake van een te lage heffing bij invoer van goederen, zal de vraag naar buitenlandse goederen toenemen waardoor binnenlandse ondernemers zullen worden benadeeld. Een binnenlandse ondernemer zal in deze situatie de omzetbelasting gedeeltelijk voor eigen rekening moeten nemen.⁶⁸

Wanneer sprake is van een te hoge teruggaaf bij uitvoer van goederen, wordt feitelijk een exportsubsidie gegeven aan exporteurs. Hoewel zulke subsidies niet altijd onwenselijk hoeven te zijn, is een algemene verbruiksbelasting niet het middel om de export te steunen. Een te lage teruggaaf bij uitvoer van goederen heeft het tegenovergestelde effect. De omzetbelasting zal in deze situatie deels voor rekening van de exporteur komen. De omzetbelasting fungeert hierdoor niet meer als een algemene verbruiksbelasting, maar als een bedrijfsbelasting.⁶⁹

⁶⁵ M.E. Van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2012, p. 13-14.

⁶⁶ A. Van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw*, Deventer: Kluwer 2009, p. 31.

⁶⁷ M.E. Van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2012, p. 15.

⁶⁸ M.E. Van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2012, p. 15.

⁶⁹ M.E. Van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2012, p. 15.

2.5 Samenvatting/Deelconclusie

In dit hoofdstuk heb ik getracht een antwoord te vinden op de deelvraag: *Hoe werkt het systeem van de omzetbelasting?* Allereerst heb ik geconstateerd dat de omzetbelasting een belasting is die goederen en diensten belast op hun weg van een producent of dienstverlener naar een consument. De omzetbelasting die in Nederland wordt geheven, is een algemene indirecte verbruiksbelasting. De verbruiksbelasting heeft tot doel de consumptie van goederen en diensten in de belastingheffing te betrekken. Dit wordt gerealiseerd door de besteding als maatstaf van die consumptie te hanteren. In beginsel worden alle bestedingen van de consument belast waardoor de Nederlandse omzetbelasting een algemene verbruiksbelasting is. Er is daarnaast sprake van een indirecte verbruiksbelasting omdat de producent of dienstverlener de btw voldoet aan de Belastingdienst, terwijl de consument in feite de btw betaalt.

In Nederland is de omzetbelasting een meermalige niet-cumulatieve heffing. Dit betekent dat er belastingheffing plaatsvindt in meer dan één schakel van het productie- en distributieproces. Als in iedere schakel slechts belasting wordt geheven over de waarde die een schakel toevoegt, kan de heffing zonder cumulatie plaatsvinden. Het Nederlandse systeem is het systeem van heffing van omzetbelasting over de toegevoegde waarde, ook wel de btw genoemd. De toegevoegde waarde wordt vastgesteld middels de subtractieve methode van aftrek van voorbelasting. Deze methode zorgt ervoor dat producenten of leveranciers geen btw betalen over de door hen toegevoegde waarde. Dit wordt bewerkstelligd doordat zij recht op aftrek hebben van de btw, die zij aan andere producenten of leveranciers hebben betaald.

Het neutraliteitsbeginsel speelt een belangrijke rol binnen de omzetbelasting. Zo moet de producent of leverancier zo min mogelijk 'last' hebben van de omzetbelasting. Dit wordt ook wel inwendige neutraliteit genoemd. Daarnaast speelt uitwendige neutraliteit een belangrijke rol voor de heffing van omzetbelasting. Deze vorm van neutraliteit kan worden opgesplitst in juridische neutraliteit, economische neutraliteit en externe neutraliteit. Juridische neutraliteit in de omzetbelasting wordt verwezenlijkt wanneer sprake is van een gelijke belastingdruk op soortgelijke goederen en diensten. Daarnaast moeten belastingplichtigen die in een vergelijkbare situatie verkeren, op een gelijke wijze in de belastingheffing worden betrokken. Economische neutraliteit in de omzetbelasting wordt ook wel aangeduid als interne neutraliteit. In beginsel moet een algemene verbruiksbelasting voorkomen dat de concurrentieverhoudingen tussen ondernemers worden verstoord. De ondernemers zijn namelijk alleen de heffingspunten bij de omzetbelasting. Externe neutraliteit in de omzetbelasting moet een verstoring van de concurrentieverhoudingen tussen binnenlandse en buitenlandse leveranciers voorkomen.

HOOFDSTUK 3: ONROERENDE ZAKEN BINNEN DE WET OB 1968

3.1 Inleiding

Omtrent onroerende zaken is er een technisch behoorlijk complexe regeling ontstaan binnen de Wet OB 1968. Onroerende zaken hebben immers een lange levensduur. Een extra complicatie met betrekking tot onroerende zaken is dat in Nederland ook nog een andere belasting wordt geheven: de overdrachtsbelasting. Cumulatie van deze belastingen moet zoveel mogelijk worden vermeden.⁷⁰ In dit hoofdstuk staat de behandeling van onroerende zaken binnen de Wet OB 1968 centraal. De deelvraag die in dit hoofdstuk wordt beantwoord, luidt: *Hoe worden onroerende zaken in de Wet OB 1968 betrokken?*

Ter beantwoording van deze deelvraag behandel ik allereerst in de tweede paragraaf de gedachte achter de met omzetbelasting belaste levering van nieuw onroerend goed. Vervolgens ga ik in de derde paragraaf in op de vraag wat onder een onroerende zaak dient te worden verstaan. Achtereenvolgend behandel ik in de vierde paragraaf het begrip ‘gebouw en erbij behorend terrein’, in de vijfde paragraaf het begrip ‘eerste ingebruikneming’ en in de zesde paragraaf het begrip ‘tweejaarstermijn’. Tot slot bespreek ik in de laatste paragraaf de samenloop van de omzetbelasting met de overdrachtsbelasting.

3.2 Ratio achter de met omzetbelasting belaste levering van nieuw onroerend goed

Onroerende zaken nemen ten opzichte van andere zaken een bijzondere positie in. Hierdoor kan een aantal problemen ontstaan wanneer de hoofdregel, volgens welke de levering van een goed is belast met btw, wordt toegepast bij onroerende zaken. Onroerende zaken hebben immers een lange en soms vrijwel onbeperkte levensduur in tegenstelling tot de meeste roerende goederen. Mede daardoor vormt onroerend goed niet alleen een gebruiksobject, maar ook een beleggingsobject. Daarnaast kunnen onroerende zaken gedurende hun levensduur regelmatig van eigenaar wisselen. Dit betekent dat onroerende zaken van de ondernemerssfeer naar de consumptieve sfeer (en omgekeerd) kunnen gaan.⁷¹ Wanneer elke keer omzetbelasting wordt geheven bij het opnieuw leveren van eenzelfde onroerende zaak, kan dat tot een niet wenselijke cumulatie van btw leiden. Immers, wanneer de koper van een onroerende zaak de door hem betaalde btw niet in aftrek kan brengen, blijft de btw bij een opvolgende levering in de prijs hangen. Als vervolgens deze onroerende zaak weer wordt verkocht en geleverd, zou - als er geen nadere voorzieningen zouden zijn getroffen -

⁷⁰ M.E. Van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2012, p. 285.

⁷¹ MvT, *Kamerstukken II 1967/1968*, 9324, nr. 3, p. 23.

over de volle verkoopprijs opnieuw btw zijn verschuldigd. Er ontstaat een onaanvaardbare cumulatie van btw wanneer de koper een particulier is zonder recht op aftrek van voorbelasting. Deze koper mag de betaalde btw tenslotte niet in aftrek brengen. Om dit te voorkomen, is besloten om binnen het systeem van de Wet OB 1968 een afwijkende regeling te hanteren voor onroerende zaken. Er is zodoende gekozen voor een systeem, waarbij als hoofdregel geldt dat de levering van een onroerende zaak is vrijgesteld.⁷²

De oplevering van onroerende zaken is blijkens artikel 3, lid 1, onderdeel c van de Wet OB 1968 in beginsel een belastbaar feit voor de omzetbelasting. Echter, op grond van artikel 11, lid 1, onderdeel a van de Wet OB 1968 is de levering van onroerende zaken vrijgesteld van btw. Er zijn op deze regel twee uitzonderingen die tot heffing van btw leiden. De eerste uitzondering is vastgelegd in artikel 11, lid 1, onderdeel a, sub 1 van de Wet OB 1968. Dit betreft de levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het erbij behorend terrein vóór, op of uiterlijk twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikneming, alsmede de levering van een bouwterrein. Dit betekent dat de levering van nieuwe gebouwen en de levering van een bouwterrein van rechtswege zijn belast met btw en de vrijstelling dus niet van toepassing is. Na verloop van een periode van twee jaar na het tijdstip van eerste ingebruikneming wordt een gebouw aangemerkt als een oud gebouw en is de hoofdregel van toepassing. De levering van oude gebouwen is van rechtswege vrijgesteld van btw. De tweede uitzondering is genoemd in artikel 11, lid 1, onderdeel a, sub 2 van de Wet OB 1968. Dit betreft leveringen aan personen die de onroerende zaak gebruiken voor doeleinden waarvoor een volledig of nagenoeg volledig (ten minste 90%) recht op aftrek van voorbelasting op de voet van artikel 15 van de Wet OB 1968 bestaat. De vrijstelling kan buiten toepassing blijven wanneer hiertoe een gezamenlijk verzoek wordt gedaan door de ondernemer die de onroerende zaak levert (de verkoper) en degene aan wie wordt geleverd (de koper). Er moet daarnaast worden voldaan aan bij ministeriële regeling te stellen voorwaarden. In dit geval is de levering van onroerende zaken niet van rechtswege belast met btw.

3.3 Het begrip ‘onroerende zaak’

3.3.1 Algemeen

Hetgeen is bepaald in artikel 11, lid 1, onderdeel a van de Wet OB 1968 heeft slechts betrekking op onroerende zaken. Goederen worden in artikel 3, lid 7 van de Wet OB 1968 omschreven als alle voor menselijke beheersing vatbare stoffelijke objecten, alsmede elektriciteit, gas, warmte of koude en dergelijke. Hieronder worden zowel roerende als onroerende zaken verstaan. De wettekst van de

⁷² L.G.M. Stevens, *Elementair Belastingrecht*, Deventer: Kluwer 2013, p. 406.

Wet OB 1968 verwijst in een aantal artikelen expliciet naar 'onroerende zaken'⁷³, maar deze kent geen definitie van het begrip 'onroerende zaak'.⁷⁴

3.3.2 Het Nederlandse civiele recht

In het kader van de belastingheffing wordt over het algemeen voor het begrip 'onroerende zaak' aangesloten bij dat van het Nederlandse civiele recht. In artikel 3:3 van het BW worden onroerende zaken beschreven als de grond, de nog niet gewonnen delfstoffen, de met de grond verenigde beplantingen, alsmede de gebouwen en werken die duurzaam met de grond zijn verenigd, hetzij rechtstreeks, hetzij door vereniging met andere gebouwen of werken.⁷⁵

De HR heeft in het Portacabin-arrest nadere criteria gegeven die van belang zijn om te bepalen of een gebouw onroerend is in de zin van artikel 3:3, lid 1 van het BW. Volgens de HR kan een gebouw duurzaam met de grond zijn verenigd in de zin van artikel 3:3, lid 1 van het BW doordat het naar aard en inrichting is bestemd om duurzaam ter plaatse te blijven. Het is hierbij niet van belang dat het technisch mogelijk is om een gebouw te verplaatsen. Bij beantwoording van de vraag of een gebouw of een werk is bestemd om duurzaam ter plaatse te blijven, moet worden gekeken naar de bedoeling van de bouwer voor zover deze naar buiten kenbaar is. Degene in wiens opdracht het bouwwerk wordt gebouwd, moet tevens als bouwer worden beschouwd. De bestemming van een gebouw of een werk om duurzaam ter plaatse te blijven, moet daarnaast naar buiten kenbaar zijn. Tot slot kunnen de verkeersopvattingen - anders dan voor de vraag of iets bestanddeel van een zaak is in de zin van artikel 3:4 van het BW - niet worden gebruikt als een zelfstandige maatstaf voor de beoordeling van de vraag of een zaak roerend dan wel onroerend is. Zij kunnen daarentegen wel in aanmerking worden genomen in de gevallen dat in het kader van de beantwoording van die vraag onzekerheid blijkt te bestaan of een object kan worden beschouwd als duurzaam met de grond verenigd.⁷⁶

3.3.3 De Europeesrechtelijke uitleg

In de Btw-richtlijn is de vrijstelling voor de levering van onroerende zaken te vinden in artikel 135, lid 1, onderdeel j. In tegenstelling tot de Nederlandse regelgeving hanteert de Btw-richtlijn niet het begrip 'onroerende zaak', maar het begrip 'onroerend goed'. Volgens het HvJ EU is het begrip 'onroerend goed' een communautair begrip. Dit betekent dat de criteria uit het nationale civiele recht van de EU-lidstaten niet relevant zijn voor de uitleg van de vrijstelling en de daarbij gebruikte begrippen. Het begrip 'onroerende zaak' uit de Wet OB 1968 is hierdoor gelijk aan het

⁷³ Zie bijvoorbeeld: artikel 3, lid 1, onderdeel c, artikel 3, lid 2 en artikel 11, lid 1, onderdeel a van de Wet OB 1968.

⁷⁴ R.A. Wolf, *Omzetbelasting en onroerend goed*, Deventer: Kluwer 2015, p. 3-4.

⁷⁵ T.M. Berkhout en R.N.G. van der Paardt, *Basisboek Vastgoed Fiscaal*, Zeist 2014, p. 18-19.

⁷⁶ HR 31 oktober 1997, ECLI:NL:HR:1997:ZC2478, V-N 1997/4334, 24, r.o. 3.3.

communautaire begrip 'onroerend goed'.⁷⁷ In Nederland geldt het begrip 'onroerende zaak' zoals omschreven in het BW wel voor de overdrachtsbelasting en de onroerendezaakbelasting. Een andere invulling van deze twee begrippen kan samenloop van de btw en de overdrachtsbelasting of het ontbreken van heffing tot gevolg hebben.⁷⁸ In paragraaf 3.6 ga ik in op de samenloop van de btw en de overdrachtsbelasting.

In het Maierhofer-arrest speelde de vraag of de verhuur van een uit prefab-elementen opgetrokken gebouw, dat na beëindiging van de overeenkomst moest worden verwijderd en opnieuw kon worden gebruikt op een ander stuk grond, kan worden aangemerkt als de verhuur van onroerende goederen in de zin van artikel 13, B, sub b van de Zesde Richtlijn (thans artikel 135, lid 1, onderdeel I van de Btw-richtlijn). Maierhofer en de Duitse deelstaat Beieren huurden allebei een stuk grond. Op deze twee stukken grond had Maierhofer gebouwen gebouwd die uit prefab-elementen bestaan, die vergelijkbaar waren met prefab-huizen. De gebouwen rustten op betonsokkels die waren geplaatst op een in de grond aangebrachte betonnen fundering. De muren, bestaande uit platen, waren in de fundering verankerd door schroefbouten. De getimmerde dakconstructies waren bedekt met dakpannen. De bodem en de muren van de sanitaire ruimtes en de keukens waren betegeld. Deze gebouwen konden op elk moment door acht personen binnen tien dagen worden gedemonteerd om later weer te worden opgetrokken.⁷⁹ Het HvJ EU overweegt dat de verhuur van een uit prefab-elementen opgetrokken gebouw dat vast met de grond is verbonden, zodat het niet gemakkelijk kan worden gedemonteerd of gemakkelijk kan worden verplaatst, moet worden gezien als een verhuur van onroerend goed als bedoeld in artikel 13, B, sub b van de Zesde Richtlijn.⁸⁰ Volgens het HvJ EU is het van belang dat de constructies niet gemakkelijk zijn te demonteren en verplaatsen. Het is echter niet nodig dat zij onlosmakelijk met de grond zijn verbonden. Evenmin is de duur van de huurovereenkomst doorslaggevend om te bepalen of de betrokken gebouwen als roerende dan wel onroerende goederen kunnen worden beschouwd.⁸¹

In de zaak Fonden Marselisborg Lystbådehavn is aan het HvJ EU de vraag gesteld of het begrip 'verhuur van onroerende goederen' in de zin van artikel 13, B, sub b van de Zesde Richtlijn ook de verhuur van ligplaatsen voor het aanmeren van boten in het water en de verhuur van plaatsen voor het stallen van deze boten op de wal op het haventerrein omvat.⁸² Het HvJ EU overweegt dat de grond die voor de stalling van de boten wordt gebruikt een onroerend goed is. Dat een terrein geheel of gedeeltelijk onder water ligt, staat de kwalificatie ervan als onroerend goed dat kan worden verhuurd of verpacht niet in de weg. Volgens het HvJ EU heeft de verhuur geen betrekking op een

⁷⁷ M.E. Van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2012, p. 285-286.

⁷⁸ K.M. Braun, A.J. van Doesum e.a., *Cursus belastingrecht (Omzetbelasting)*, Deventer: Kluwer 2016, p. 233.

⁷⁹ HvJ EU 16 januari 2003, nr. C-315/00, ECLI:EU:C:2003:23 (Maierhofer), r.o. 11-12-13-19.

⁸⁰ HvJ EU 16 januari 2003, nr. C-315/00, ECLI:EU:C:2003:23 (Maierhofer), r.o. 35.

⁸¹ HvJ EU 16 januari 2003, nr. C-315/00, ECLI:EU:C:2003:23 (Maierhofer), r.o. 33.

⁸² HvJ EU 3 maart 2005, nr. C-428/02, ECLI:EU:C:2005:126 (Fonden Marselisborg Lystbådehavn), r.o. 19.

willekeurige hoeveelheid water, maar op een bepaald gedeelte van het havenbekken. Deze met water bedekte oppervlakte is blijvend afgebakend en kan niet worden verplaatst.⁸³

Het arrest Heger gaat over een in Duitsland gevestigde vennootschap (hierna: Heger) die visvergunningen heeft gekocht van een in Oostenrijk gevestigde vennootschap. Vervolgens heeft Heger deze visvergunningen doorverkocht aan afnemers die in verschillende lidstaten van de EU wonen. Ter zake van de aankoop van de visvergunningen heeft Heger Oostenrijkse btw betaald aan de verkoper. Hierdoor heeft Heger bij de bevoegde Oostenrijkse autoriteit een verzoek ingediend tot teruggaaf van de over de aankoop van de visvergunningen betaalde btw. Dit verzoek werd afgewezen omdat de doorverkoop van de visvergunningen door Heger aan haar klanten een dienst vormt die betrekking heeft op een in Oostenrijk gelegen onroerend goed, zodat geen teruggaaf van de voorbelasting mogelijk was.⁸⁴ Het HvJ EU merkt op dat een van de wezenlijke kenmerken van een onroerend goed is dat het vast verbonden is aan een bepaald deel van het aardoppervlak.⁸⁵

Ruim zeven jaar na het arrest Fonden Marselisborg Lystbådehavn heeft het HvJ EU een arrest gewezen dat enigszins vergelijkbaar is. Immers, in de zaak Leichenich is aan het HvJ EU de vraag gesteld of het begrip ‘verpachting en verhuur van onroerende goederen’ in de zin van artikel 13, B, sub b van de Zesde Richtlijn ook het volgende omvat: de verhuur van een woonboot, met de bijbehorende ligplaats en aanlegsteiger, die uitsluitend bestemd is om aldaar duurzaam te worden gebruikt als restaurant/discotheek op een afgebakende en identificeerbare ligplaats in het water.⁸⁶ Het HvJ EU constateert dat de woonboot, die geen eigen aandrijving heeft, al jarenlang in dit deel van het rivierwater ligt. De boot is met ankers aan het afgebakende deel van de rivierbodem vastgemaakt en met kettingen en touwen aan de oever bevestigd. De voorzieningen om de woonboot op zijn plaats te houden, kunnen niet gemakkelijk worden verwijderd. Gemakkelijk verwijderen houdt in het verwijderen zonder inspanningen en zonder aanzienlijke kosten.⁸⁷ Het HvJ EU overweegt dan ook dat een dergelijke situatie onder het begrip ‘verpachting en verhuur van onroerende goederen’ valt.⁸⁸

3.3.4 Artikel 13 ter van de Verordening

Een deel van de Verordening is per 1 januari 2017 in werking getreden. In artikel 13 ter van de Verordening is een definitie opgenomen van wat voor de toepassing van de Btw-richtlijn onder het begrip ‘onroerend goed’ wordt verstaan. Het doel hiervan is het minimaliseren van interpretatieverschillen tussen de EU-lidstaten, waardoor de definitie bindend is voor alle EU-

⁸³ HvJ EU 3 maart 2005, nr. C-428/02, ECLI:EU:C:2005:126 (Fonden Marselisborg Lystbådehavn), r.o. 33-34.

⁸⁴ HvJ EU 7 september 2006, nr. C-166/05, ECLI:EU:C:2006:533 (Heger), r.o. 9, 10, 11, 12.

⁸⁵ HvJ EU 7 september 2006, nr. C-166/05, ECLI:EU:C:2006:533 (Heger), r.o. 20.

⁸⁶ HvJ EU 15 november 2012, nr. C-532/11, ECLI:EU:C:2012:720 (Leichenich), r.o. 15.

⁸⁷ HvJ EU 15 november 2012, nr. C-532/11, ECLI:EU:C:2012:720 (Leichenich), r.o. 23.

⁸⁸ HvJ EU 15 november 2012, nr. C-532/11, ECLI:EU:C:2012:720 (Leichenich), r.o. 29.

lidstaten.⁸⁹

Volgens artikel 13 ter van de Verordening wordt voor de toepassing van de Btw-richtlijn onder het begrip ‘onroerend goed’ verstaan: a) ieder welbepaald boven- of ondergronds gedeelte van de aarde waaraan eigendoms- en bezitsrechten kunnen worden verbonden; b) ieder gebouw dat of iedere constructie die vast met de grond is verbonden onder of boven zeeniveau en dat niet gemakkelijk te demonteren of te verplaatsen is; c) ieder element dat is geïnstalleerd en een integrerend deel uitmaakt van een gebouw of constructie zonder welk het gebouw of de constructie onvolledig is, zoals deuren, ramen, daken, trappen en liften; d) ieder element of werktuig dat of iedere machine die blijvend is geïnstalleerd en niet zonder vernietiging of wijziging van het gebouw of de constructie kan worden verplaatst.

3.3.5 Bestanddelen van een onroerende zaak

Civielrechtelijk zijn bestanddelen van een onroerende zaak ook onroerend. Op grond van artikel 3:4 van het BW valt hieronder alles wat volgens verkeersopvattingen onderdeel uitmaakt van een zaak en zaken die zodanig met een hoofdzaak zijn verbonden dat zij daarvan niet kunnen worden afgescheiden zonder dat een beschadiging van betekenis wordt toegebracht aan een van de zaken.

Een bestanddeel van een onroerende zaak is een goed dat in of aan een onroerende zaak wordt geïnstalleerd of aangebracht en dat zijn fysieke en economische eigenschappen heeft verloren. Tevens leidt het installeren of aanbrengen tot een duurzame waardevermeerdering van de onroerende zaak.⁹⁰ Het gaat meestal om goederen die hun eigenlijke gebruiksdoel pas kunnen vervullen na installatie in of aan een gebouw, zoals cv-ketels, boilers, geisers en inbouwkeukens. Keukenboilers zijn in dit geval uitgezonderd, omdat deze slechts een aanvullende functie plegen te vervullen.⁹¹ Het is hierbij niet relevant of bij het installeren van bestanddelen in of aan onroerende zaken sprake is geweest van een levering of een dienst in de zin van artikel 3 en 4 van de Wet OB 1968.⁹²

⁸⁹ Onderdeel 12 en artikel 3 van de Verordening.

⁹⁰ HvJ EU 17 mei 2001, nr. C-322/99 en nr. C-323/99, ECLI:NL:EU:C:2001:280 (Fischer en Brandenstein) r.o. 70.

⁹¹ Hof Arnhem 27 september 1995, ECLI:NL:GHARTN:1995:AW0966, V-N 1995/4423,20, r.o. 2.4.

⁹² C.M. Ettema, G.J. van Slooten en M.W.C. Soltysik, *Wegwijs in de btw*, digitaal geraadpleegd op 9 september 2016 via www.ndfr.nl, hoofdstuk 9, paragraaf 1.2.

3.4 Het begrip ‘gebouw en erbij behorend terrein’

3.4.1 Algemeen

In beginsel is de levering van onroerende zaken belast met omzetbelasting. Op basis van artikel 11, lid 1, onderdeel a, sub 1 van de Wet OB 1968 moet er dan wel sprake zijn van de levering van een gebouw of een gedeelte daarvan en het erbij behorende terrein. Het begrip ‘gebouw’ is dan ook een onderdeel van het ruimere begrip ‘onroerende zaak’.

3.4.2 Gebouw

In artikel 11, lid 3, onderdeel a van de Wet OB 1968 is aangegeven wat onder het begrip ‘gebouw’ wordt verstaan. Dit is ieder bouwwerk dat vast met de grond is verbonden. Deze definitie komt overeen met die in artikel 12, lid 2 van de Btw-richtlijn. Tijdens de parlementaire behandeling heeft de staatssecretaris van Financiën aangegeven dat het in de Btw-richtlijn gehanteerde begrip ‘bouwwerk’ een ruimere betekenis heeft dan hetgeen doorgaans onder gebouw wordt verstaan. Het begrip ‘gebouw’ heeft niet alleen betrekking op ‘echte’ gebouwen zoals huizen, kantoren, schuren en dergelijke, maar ook op constructies zoals bruggen, tunnels, viaducten, straten, wegen, pleinen en sluizen. Ook kunstgrasvelden, atletiekbanen en het geheel van een sportveld omringd door tribunes worden beschouwd als bebouwing. Er is echter geen sprake van bebouwing met bouwwerken wanneer bij het aanleggen van een sportveld de grond slechts wordt geëgaliseerd en ingezaaid. Bij sportcomplexen die deels bestaan uit bebouwing en deels uit grond zonder bebouwing zal aan de hand van de feitelijke omstandigheden moeten worden beoordeeld of beide delen een zelfstandige betekenis hebben en als zodanig afzonderlijk (kunnen) worden gebruikt. In dat geval ligt het voor de hand om beide delen te splitsen. Wanneer dat niet het geval is, zal het complex als geheel moeten worden beoordeeld.⁹³ Hierbij kan het zo zijn dat de onbebouwde delen opgaan in de functie van het op de grond gebouwde, zodat het geheel als een gebouw moet worden beschouwd. Hoewel daarover in de parlementaire stukken niets wordt gezegd, ben ik het met Wolf eens dat het omgekeerde ook mogelijk moet zijn. In dat geval is het onbebouwde zo overheersend dat het gebouw erin opgaat, waardoor het geheel als onbebouwde grond moet worden beschouwd.⁹⁴

In het btw-vastgoedbesluit heeft de staatssecretaris van Financiën aangegeven dat ook constructies die zich (gedeeltelijk) onder de grond of het water bevinden, zoals tunnels, sluizen, parkeergarages, leidingen voor gas, elektra, water en kabelnetwerken een gebouw vormen. Voor de btw-heffing wordt een bouwwerk dat nog niet is voltooid (al) als een gebouw beschouwd. Volgens de staatssecretaris van Financiën kan hierbij worden gedacht aan een half afgebouwd gebouw of een

⁹³ MvT, *Kamerstukken II 1995/1996*, 24 703, nr. 3, p. 4.

⁹⁴ R.A. Wolf, *Omzetbelasting en onroerend goed*, Deventer: Kluwer 2015, p. 49.

constructie die onderdeel is van een nog te bouwen gebouw, zoals de fundering van een gebouw.⁹⁵ Ook een gedeeltelijk gesloopt gebouw vormt in btw-technisch opzicht een gebouw.⁹⁶ Het HvJ EU heeft in de zaak Don Bosco Onroerend Goed B.V. overwogen dat voor de heffing van btw geen gebouw wordt geleverd wanneer op het moment van de levering nog een oud gebouw aanwezig is, maar de verkoper heeft afgesproken een onbebouwd terrein te leveren en het gebouw daartoe door de verkoper of in zijn opdracht wordt gesloopt. Volgens het HvJ EU is in dat geval sprake van de levering van onbebouwde grond.⁹⁷ Per 1 januari 2017 is het begrip ‘bouwterrein’ in artikel 11, lid 4 van de Wet OB 1968 verruimd naar aanleiding van een arrest van het HvJ EU van 17 januari 2013⁹⁸. Het kabinet heeft met deze verruiming tegelijkertijd verduidelijkt dat er ook sprake is van onbebouwde grond als grond wordt geleverd waarop nog een gebouw staat, maar waarbij de verkoper zich ertoe heeft verbonden om dit gebouw in het kader van de levering volledig te slopen, zoals gewezen in het arrest Don Bosco Onroerend Goed B.V.⁹⁹

3.4.3 Gedeelte van een gebouw

Artikel 11, lid 1, onderdeel a, sub 1 van de Wet OB 1968 heeft ook betrekking op de levering van een gedeelte van een gebouw. Deze levering kan echter slechts worden belast met btw als het gedeelte voldoende zelfstandigheid bezit.¹⁰⁰ Het criterium bij het bepalen van de (on)zelfstandigheid van onroerende zaken is dat fysiek gescheiden onroerende zaken in beginsel steeds als afzonderlijke zaken in aanmerking worden genomen, tenzij deze zaken zich niet lenen voor zelfstandig gebruik.¹⁰¹ Een onroerende zaak is fysiek gescheiden als deze in bouwkundig opzicht is te onderscheiden als een zelfstandig te gebruiken onroerende zaak. Daarmee wordt bedoeld dat de onroerende zaak in economisch opzicht zelfstandig is te gebruiken of te exploiteren.¹⁰²

Een voorbeeld van twee zelfstandig te gebruiken onroerende zaken is een pand met twee verdiepingen met elk een zelfstandige toegang, waarvan de benedenverdieping in gebruik is als kantoorruimte en de bovenverdieping als woonruimte. Ook zelfstandig te gebruiken etages van een kantoorpand die inpandig alleen toegankelijk zijn voor de gebruikers van de etage(s), maar bereikbaar zijn via één gemeenschappelijke uitpandige toegang/lift zijn aan te merken als zelfstandig te gebruiken onroerende zaken. Een werkkamer in een woning die niet beschikt over een

⁹⁵ Btw-vastgoedbesluit, p. 4 (onderdeel 3.1.3).

⁹⁶ HR 7 maart 2003, ECLI:NL:HR:2003:AE9405, *BNB* 2003/193, r.o. 3.6.3.

⁹⁷ HvJ EU 19 november 2009, nr. C-461/08, ECLI:EU:C:2009:722, (Don Bosco Onroerend Goed B.V.), r.o. 44.

⁹⁸ HvJ EU 17 januari 2013, nr. C-543/11, ECLI:EU:C:2013:20 (Woonstichting Maasdriel).

⁹⁹ MvT, *Kamerstukken II* 2016/2017, 34 552, nr. 3, p. 35-36.

¹⁰⁰ C.M. Ettema, G.J. van Slooten en M.W.C. Soltysik, *Wegwijs in de btw*, digitaal geraadpleegd op 13 januari 2017 via www.ndfr.nl, hoofdstuk 9, paragraaf 2.2.

¹⁰¹ Btw-vastgoedbesluit, p. 5 (onderdeel 3.2.1), onder verwijzing naar de arresten HR 14 oktober 2005, ECLI:NL:HR:2005:AU4302, *BNB* 2006/65 (Korfbalveldenarrest) en HR 25 april 2008, ECLI:NL:HR:2008:BB3861, *BNB* 2008/181 (sportcomplex-arrest).

¹⁰² Btw-vastgoedbesluit, p. 5 (onderdeel 3.2.1).

zelfstandige toegang is daarentegen niet aan te merken als een zelfstandig te gebruiken deel van een onroerende zaak. Immers, qua gebruik is een dergelijke kamer volledig geïntegreerd in het gebruik van de woning zelf.¹⁰³

3.4.4 Erbij behorend terrein

Naast de levering van een (nieuw) gebouw is ook de levering van het bij het gebouw behorende terrein onderworpen aan de heffing van btw. Ingevolge artikel 11, lid 3, onderdeel c van de Wet OB 1968 is dat ieder terrein dat naar maatschappelijke opvattingen behoort bij of dienstbaar is aan het gebouw. Tijdens de parlementaire behandeling heeft de staatssecretaris van Financiën aangegeven dat het vraagstuk wanneer sprake is van een bij een gebouw behorend terrein erg casuïstisch is. Het leveringscontract zal daarvoor doorgaans wel een indicatie vormen. Volgens de staatssecretaris van Financiën hoort hetgeen tezamen wordt geleverd vaak bij elkaar, zoals bijvoorbeeld een huis met de bijbehorende tuin.¹⁰⁴

Ingevolge artikel 12, lid 2, tweede volzin van de Btw-richtlijn hebben EU-lidstaten de bevoegdheid om het begrip ‘bijbehorend terrein’ nader te omschrijven. Nederland heeft dit gedaan door het opnemen van artikel 11, lid 3, onderdeel c van de Wet OB 1968. Van Hilten en Van Kesteren noemen het verwonderlijk dat de Btw-richtlijn de invulling van het begrip ‘bijbehorend terrein’ aan de EU-lidstaten overlaat, terwijl het HvJ EU lijkt uit te gaan van een communautair begrip.¹⁰⁵ Het HvJ EU oordeelde in het arrest Breitsohl dat het begrip ‘levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het erbij behorend terrein’, gelet op het doel van de Zesde Richtlijn, namelijk de btw-grondslag eenvormig en overeenkomstig gemeenschapsregels te bepalen, niet kan worden gedefinieerd op basis van het nationale recht. Het begrip ‘levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het erbij behorend terrein’ moet dus in alle EU-lidstaten eenvormig worden uitgelegd.¹⁰⁶ Van Hilten en Van Kesteren menen dat het begrip ‘erbij behorend terrein’ naar het oordeel van het HvJ EU - ondanks de tekst van de Btw-richtlijn bepaling - een communautair begrip is.¹⁰⁷ Volgens de redactie van V-N bedoelt het HvJ EU met zijn opmerkingen in r.o. 48 van het arrest Breitsohl aan te geven dat de EU-lidstaten een marginale bevoegdheid hebben om invulling te geven aan het begrip ‘erbij behorend terrein’. De eenvormige uitleg van het leveringsbegrip moet daarbij in acht worden genomen.¹⁰⁸

Van Hilten en Van Kesteren merken - naar mijn mening terecht - op dat met ‘een erbij behorend terrein’ slechts een terrein wordt bedoeld dat zelf niet is aan te merken als gebouw in de

¹⁰³ Btw-vastgoedbesluit, p. 5 (onderdeel 3.2.1).

¹⁰⁴ MvT, *Kamerstukken II* 1995/1996, 24 703, nr. 3, p. 5-6.

¹⁰⁵ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2012, p. 290.

¹⁰⁶ HvJ EU 8 juni 2000, nr. C-400/98, ECLI:EU:C:2000:304 (Breitsohl), r.o. 48.

¹⁰⁷ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2012, p. 290.

¹⁰⁸ HvJ EU 8 juni 2000, nr. C-400/98, ECLI:EU:C:2000:304, V-N 2000/43.17 (Breitsohl), annotatie redactie V-N.

zin van de Wet OB 1968 en ook niet als bouwgrond. Het terrein wordt immers zelf al in de heffing betrokken als het is aan te merken als gebouw in de zin van de Wet OB 1968 of als bouwgrond. Van Hilten en Van Kesteren noemen daarbij als voorbeeld de levering van een bij een kantoorgebouw behorend parkeerterrein, dat zelf een gebouw is en derhalve niet een bijbehorend terrein.¹⁰⁹

3.5 Het begrip ‘eerste ingebruikneming’

3.5.1 Algemeen

Op grond van artikel 11, lid 1, onderdeel a, sub 1 van de Wet OB 1968 is de levering van een gebouw of een gedeelte van het gebouw en het erbij behorend terrein belast met btw als de onroerende zaak wordt geleverd vóór, op of uiterlijk twee jaren na de eerste ingebruikneming van de onroerende zaak. Dit betekent dat het moment van eerste ingebruikneming bepalend is voor het eindtijdstip van de periode waarin belaste levering van onroerende zaken aan de orde kan zijn. Op dat moment begint immers de tweejaarstermijn te lopen. Zolang de onroerende zaak nog niet in gebruik is genomen, blijft de levering hiervan dus belast met btw.¹¹⁰

3.5.2 Eerste gebruik

Tijdens de parlementaire behandeling heeft de staatssecretaris van Financiën aangegeven dat bij de bepaling van het tijdstip van eerste ingebruikneming als bedoeld in artikel 11, lid 1, onderdeel a, sub 1 van de Wet OB 1968 de jurisprudentie met betrekking tot het begrip ‘goederen die bij de ondernemer reeds als bedrijfsmiddel in gebruik zijn geweest’ als uitgangspunt moet worden genomen.¹¹¹ Uit deze jurisprudentie blijkt dat een zekere betekenis moet worden toegekend aan de bestemming en het feitelijke gebruik van de onroerende zaak. Een min of meer incidenteel gebruik, anders dan de bestemming van de onroerende zaak, kan niet worden beschouwd als een eerste ingebruikneming. In het arrest *BNB 1976/41* oordeelde de HR dat de bestemming en het gebruiksdoel van het pand niet veranderen als voor korte tijd materiaal in het pand wordt opgeslagen voor de verbouwing van dat pand. Het pand is hierdoor nog niet als bedrijfsmiddel in gebruik genomen.¹¹²

In het btw-vastgoedbesluit heeft de staatssecretaris van Financiën te kennen gegeven dat er sprake is van een eerste ingebruikneming als bedoeld in artikel 11, lid 1, onderdeel a, sub 1 van de Wet OB 1968 wanneer feitelijk voor het eerst en op duurzame wijze gebruik wordt gemaakt van de

¹⁰⁹ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2012, p. 290.

¹¹⁰ MvA, *Kamerstukken II 1977/1978*, 14 887, nr. 5, p. 20.

¹¹¹ MvA, *Kamerstukken II 1977/1978*, 14 887, nr. 5, p. 20.

¹¹² HR 24 december 1975, ECLI:NL:HR:1975:AX3835, *BNB 1976/41*.

onroerende zaak in overeenstemming met de objectieve bestemming. Incidenteel of tijdelijk gebruik van een onroerende zaak voor andere doeleinden dan de objectieve bestemming vormt geen eerste ingebruikneming. De staatssecretaris van Financiën geeft als voorbeeld dat er geen sprake is van de eerste ingebruikneming als een nieuw kantoorpand voor een maand wordt gebruikt om bouwmaterialen in op te slaan¹¹³. Ook het aangaan van bewakingsovereenkomsten om het kraken van een nieuwe onroerende zaak tegen te gaan, leidt niet tot het in gebruik nemen van een onroerende zaak. Volgens de staatssecretaris van Financiën kan er geen sprake zijn van een eerste ingebruikneming, omdat het tijdelijke karakter van de bewakingsovereenkomst het duurzaam gebruik van de onroerende zaak in de weg staat.¹¹⁴ De visie van de staatssecretaris van Financiën is echter niet in overeenstemming met het oordeel van de HR in *BNB 1989/320*. In dit arrest oordeelde de HR dat er sprake is van een ingebruikneming als bedoeld in artikel 11, lid 1, onderdeel a, sub 1 van de Wet OB 1968 als een bruiklener krachtens een bewakingsovereenkomst een woning betreft om in die woning te gaan wonen.¹¹⁵

Het kan voorkomen dat de objectieve bestemming van een onroerende zaak wijzigt. Dit is bijvoorbeeld het geval als de onroerende zaak door de eigenaar of met instemming van de eigenaar duurzaam wordt gebruikt voor andere doeleinden dan de objectieve bestemming. Volgens de staatssecretaris van Financiën valt hierbij te denken aan een nieuw kantoorpand, dat wordt gekraakt voor woondoeleinden. Het pand is voor het eerst in gebruik genomen als de eigenaar van het pand geen (juridische) stappen onderneemt om de kraaksituatie te beëindigen. In dat geval is de objectieve bestemming van het pand gewijzigd. De objectieve bestemming van het pand verandert daarentegen niet als de eigenaar van het pand wel (juridische) stappen onderneemt tegen de kraaksituatie. In zo'n geval is het pand nog niet voor het eerst in gebruik genomen.¹¹⁶

3.5.3 Ingebruikneming per gedeelte

Met betrekking tot een gebouw dat uit meerdere, zelfstandig te exploiteren gedeelten bestaat, kan zich de vraag voordoen of voor de btw-heffing sprake is van één of van meerdere onroerende zaken. Er is sprake van de complextheorie wanneer een gebouw wordt beschouwd als één onroerende zaak. In dat geval is er één moment van eerste ingebruikneming voor het gehele gebouw. Er wordt gesproken van de unittheorie indien een gebouw wordt aangemerkt als meerdere zelfstandige onroerende zaken. Er zijn dan meerdere momenten van eerste ingebruikneming.¹¹⁷

Uit verschillende arresten blijkt dat de HR de complextheorie hanteert. In *BNB 2009/188* ging

¹¹³ Zie ook het arrest *BNB 1976/41*. Dit arrest is in de vorige alinea ter sprake gekomen.

¹¹⁴ Btw-vastgoedbesluit, p. 7 (onderdeel 3.3).

¹¹⁵ HR 4 oktober 1989, ECLI:NL:HR:1989:ZC4112, *BNB 1989/320*, r.o. 4.2.

¹¹⁶ Btw-vastgoedbesluit, p. 7 (onderdeel 3.3).

¹¹⁷ J.A.M. Leijten en J. Van Vollenhoven, 'De complexe unittheorie', *Vastgoed Fiscaal & Civiel 2009/04* (aanhef).

het om een ondernemer die op eigen grond een kantoorgebouw liet bouwen. Dit gebouw bestond uit een parkeerkelder, faciliteiten op de begane grond, zoals een restaurant, en vier etages kantoorruimte. In 2001 werd het kantoorgebouw opgeleverd. Vanaf november 2001 werden de eerste drie etages vrijgesteld van btw verhuurd. Vervolgens werd per 1 juli 2002 een gedeelte van de vierde etage vrijgesteld van btw verhuurd. Het overige deel van de vierde etage bleef leegstaan tot na 2004.¹¹⁸ Hof Amsterdam oordeelde dat het gebouw op 1 november 2001 als geheel is geleverd in de zin van artikel 3, lid 1, onderdeel h van de Wet OB 1968¹¹⁹. Hof Amsterdam merkt op dat het verhuren van de drie kantooretages met het geheel van de algemene voorzieningen moet worden aangemerkt als het beschikken voor bedrijfsdoeleinden over het gehele pand. Het is hierbij niet van belang dat de kantooretages of gedeelten daarvan geschikt zijn of geschikt kunnen worden gemaakt om afzonderlijk te kunnen worden verhuurd.¹²⁰ De HR heeft dit oordeel in cassatie niet bestreden.¹²¹ Dit betekent dat de HR de redenering van hof Amsterdam volgt. Er is zodoende sprake van de complextheorie. De HR heeft deze zaak naar hof 's-Gravenhage verwezen, omdat er een correctie ter zake van de eerder toegepaste aftrek van voorbelasting moet worden vastgesteld.¹²² Het hof oordeelt vervolgens dat het gedeelte van de vierde etage dat met ingang van 1 juli 2002 is verhuurd, moet worden gezien als een afzonderlijk goed.¹²³ Deze unittheorie wordt verworpen door de HR in *BNB 2012/100*¹²⁴. De HR overweegt dat hof 's-Gravenhage de vierde verdieping ten onrechte heeft aangemerkt als afzonderlijk goed.¹²⁵ In *BNB 2012/101* deed zich een soortgelijke situatie voor. Ook in dit arrest oordeelde de HR dat er sprake is van een pand dat als één goed moet worden aangemerkt.¹²⁶

Met betrekking tot de eerste ingebruikneming van onroerende zaken lijkt de staatssecretaris van Financiën daarentegen de unittheorie toe te passen. In het btw-vastgoedbesluit geeft hij immers aan dat de ingebruikneming gefaseerd per in gebruik genomen zelfstandig deel plaatsvindt als de onroerende zaak uit meerdere zelfstandige gedeelten¹²⁷ bestaat. De gemeenschappelijke ruimtes in een onroerende zaak, zoals de entree, receptie, liften, kantine en dergelijke, worden voor het eerst in gebruik genomen op het moment dat het zelfstandige deel van de onroerende zaak voor het eerst in gebruik wordt genomen. De staatssecretaris van Financiën is van mening dat de arresten *BNB*

¹¹⁸ HR 12 september 2008, ECLI:NL:HR:2008:BB5776, *BNB 2009/188*, r.o. 3.1.

¹¹⁹ De integratieheffing van artikel 3, lid 1, onderdeel h van de Wet OB 1968 is per 1 januari 2014 vervallen.

¹²⁰ Hof Amsterdam 2 januari 2006, ECLI:NL:GHAMS:2006:AX9311, *V-N 2006/52.1.4*, r.o. 5.2.

¹²¹ HR 12 september 2008, ECLI:NL:HR:2008:BB5776, *BNB 2009/188*, r.o. 4.1.

¹²² HR 12 september 2008, ECLI:NL:HR:2008:BB5776, *BNB 2009/188*, r.o. 5.

¹²³ Hof 's-Gravenhage 8 mei 2009, ECLI:NL:GHSGR:2009:BI5950, *V-N 2009/35.1.4*, r.o. 7.2.

¹²⁴ HR 7 oktober 2011, ECLI:NL:HR:2011:BP6593, *BNB 2012/100*.

¹²⁵ HR 7 oktober 2011, ECLI:NL:HR:2011:BP6593, *BNB 2012/100*, r.o. 5.1.

¹²⁶ HR 21 oktober 2011, ECLI:NL:HR:2011:BT8766, *BNB 2012/101*, r.o. 3.3.2.

¹²⁷ Dat wil zegen fysiek gescheiden en zelfstandig te gebruiken onroerende zaken. Een onroerende zaak is 'fysiek gescheiden' als deze in bouwkundig opzicht is te onderscheiden als een zelfstandig te gebruiken onroerende zaak. Dit heb ik ook behandeld in subparagraaf 3.4.3.

2009/188¹²⁸, *BNB* 2012/100¹²⁹ en *BNB* 2012/101¹³⁰ niet in de weg staan aan deze uitleg, omdat in deze arresten de vraag of er sprake was van één ondeelbare onroerende zaak niet ter discussie stond. Voor de toepassing van de unittheorie ontleent hij steun aan het arrest *BNB* 2013/110¹³¹.¹³² De HR oordeelde in dit arrest dat voor de heffing van omzetbelasting op grond van artikel 11, lid 1, onderdeel a van de Wet OB 1968 sprake kan zijn van de levering van een gedeelte van een gebouw. Dit is het geval als een gebouw is gesplitst in appartementsrechten¹³³, ook wel 'horizontale splitsing' genoemd, of als het gebouw verticaal¹³⁴ is gesplitst.¹³⁵ Als een onroerende zaak voor de btw-heffing niet is te splitsen in zelfstandige gedeelten vindt volgens de staatssecretaris van Financiën de eerste ingebruikneming van de gehele onroerende zaak plaats als het eerste deel van de zaak volgens de objectieve bestemming duurzaam in gebruik wordt genomen.¹³⁶

Gassler, Van Kempen en Verbaan zijn van mening dat het standpunt van de staatssecretaris van Financiën (de unittheorie) in strijd is met de complextheorie van de HR. Gelet op *BNB* 2013/110¹³⁷ zijn zij van mening dat een belastingplichtige een keuze heeft tussen de unittheorie en de complextheorie als er geen sprake is van appartementsrechten.¹³⁸ Wolf is ook van mening dat een belastingplichtige een keuze lijkt te hebben bij niet juridisch afgesplitste zelfstandige delen van een onroerende zaak. Zijns inziens kan een belastingplichtige splitsen met een beroep op het btw-vastgoedbesluit of niet splitsen met een beroep op de arresten van de HR.¹³⁹ Gelet op de arresten van de HR zijn er in mijn optiek meerdere momenten van eerste ingebruikneming indien een gebouw is gesplitst in appartementsrechten. In alle andere gevallen is er mijns inziens één moment van eerste ingebruikneming voor het gehele gebouw. Het is echter opmerkelijk dat de staatssecretaris van Financiën in het btw-vastgoedbesluit lijkt uit te gaan van de unittheorie. Dit zou naar mijn mening kunnen worden uitgelegd als goedkeurend beleid voor toepassing van de unittheorie. Mocht dit het geval zijn, dan hebben belastingplichtigen een keuzerecht. Ik kan mij echter ook voorstellen

¹²⁸ HR 12 september 2008, ECLI:NL:HR:2008:BB5776, *BNB* 2009/188.

¹²⁹ HR 7 oktober 2011, ECLI:NL:HR:2011:BP6593, *BNB* 2012/100.

¹³⁰ HR 21 oktober 2011, ECLI:NL:HR:2011:BT8766, *BNB* 2012/101.

¹³¹ HR 8 maart 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ3574, *BNB* 2013/110.

¹³² Btw-vastgoedbesluit, p. 7 (onderdeel 3.3).

¹³³ De eigenaar van een gebouw kan zijn gebouw verdelen in afzonderlijke, zelfstandige gebruikseenheden. Deze gebruikseenheden worden appartementsrechten genoemd. Wanneer een appartement uit het gebouw wordt gekocht, krijgt diegene een appartementsrecht en dus een aandeel in de eigendom van het gebouw. Bij een horizontale splitsing van het gebouw is sprake van een splitsing in het eigendom van een gebouw en van de grond. De eigenaar van een appartementsrecht wordt namelijk geen eigenaar van de grond.

¹³⁴ Een gebouw kan verticaal worden gesplitst als dit gebouw uit minstens twee te onderscheiden en afzonderlijk van elkaar te gebruiken eenheden bestaat die rechtstreeks met de grond zijn verenigd en zich naast elkaar bevinden. De grondeigenaar zal dan eerst een kadastrale splitsing moeten laten aanbrengen van zijn grond. Door de splitsing ontstaat een afzonderlijk perceel met daarop een afzonderlijk gebouw.

¹³⁵ HR 8 maart 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ3574, *BNB* 2013/110, r.o. 3.3.2.

¹³⁶ Btw-vastgoedbesluit, p. 7 (onderdeel 3.3).

¹³⁷ HR 8 maart 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ3574, *BNB* 2013/110.

¹³⁸ Y.E. Gassler, M.L.M. van Kempen en J. Verbaan, *Cursus belastingrecht (Overdrachtsbelasting)*, Deventer: Kluwer 2014, p. 134.

¹³⁹ R.A. Wolf, *Omzetbelasting en onroerend goed*, Deventer: Kluwer 2015, p. 53.

dat de staatssecretaris van Financiën de toepassing van de unittheorie heeft gebaseerd op de Wet OB 1968. In artikel 11, lid 1, onderdeel a, sub 1 van de Wet OB 1968 wordt immers gesproken over de levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw. Het aanmerken van een levering van een gedeelte van een gebouw in de Wet OB 1968 kan een mogelijkheid bieden voor toepassing van de unittheorie. Mijns inziens zal er pas duidelijkheid worden gecreëerd als de HR zich uitspreekt over de vraag of de complextheorie danwel de unittheorie moet worden toegepast.

3.6 Het begrip ‘tweejaarstermijn’

Op grond van artikel 12, lid 2, laatste volzin van de Btw-richtlijn is het EU-lidstaten toegestaan een ander criterium toe te passen dan het tijdstip van eerste ingebruikneming. EU-lidstaten kunnen er namelijk ook voor kiezen om gebouwen tot vijf jaar na de voltooiing of tot twee jaar na de eerste ingebruikneming in de belastingheffing te betrekken. In andere gevallen is de levering van een gebouw vrijgesteld van omzetbelasting. Het is niet van belang door of aan wie de onroerende zaak wordt geleverd. Ook is niet van belang of voor de desbetreffende onroerende zaak aftrek van voorbelasting heeft plaatsgevonden.¹⁴⁰

De Nederlandse wetgever heeft ervoor gekozen om het tijdvak van de belaste levering van onroerende zaken uit te breiden tot twee jaar na het tijdstip van eerste ingebruikneming. Ingevolge artikel 11, lid 1, onderdeel a, sub 1 van de Wet OB 1968 is de levering van onroerende zaken slechts belast als deze levering vóór, op of uiterlijk twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikneming plaatsvindt. Tot het tijdstip van eerste ingebruikneming bevindt de onroerende zaak zich in de bouw- en handelfase. De levering van onroerende zaken is dan ook belast met btw zodra de bouwfase start. De onroerende zaak bevindt zich niet meer in de bouw- en handelfase als de eerste ingebruikneming heeft plaatsgevonden. Op dat moment gaat de termijn van twee jaar lopen. Na het verstrijken van de tweejaarstermijn treedt de hoofdregel in werking en is de levering vrijgesteld van btw, tenzij de leverancier en verkrijger op grond van artikel 11, lid 1, onderdeel a, sub 2 van de Wet OB 1968 opteren voor belaste levering. Tijdens de parlementaire behandeling heeft de staatssecretaris van Financiën aangegeven dat er een bezwaar is verbonden aan een onbeperkte vrijstelling voor leveringen van gebouwen na het tijdstip van eerste ingebruikneming. Dit bezwaar houdt in dat de bouwer belasting zou kunnen ontgaan door een te leveren gebouw eerst kortstondig zelf te gebruiken voor belaste doeleinden. De bouwer zou in dat geval door de herzieningsregeling¹⁴¹

¹⁴⁰ MvT, *Kamerstukken II 1977/1978*, 14 887, nr. 3, p. 20.

¹⁴¹ Artikel 13 en 13a van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968. Op basis van de herzieningsregeling moet bij de aankoop van een onroerende zaak in het jaar waarin de onroerende zaak voor het eerst voor de verkrijger wordt gebruikt en in de negen daarop volgende jaren worden beoordeeld of de btw over de aankoop mag worden afgetrokken. Dit betekent dat bijvoorbeeld de verkoop van een onroerende zaak of het gebruik van de onroerende zaak voor andere doeleinden tijdens de herzieningsperiode gevolgen kan hebben voor de btw die eerder in aftrek is gebracht.

slechts het bedrag van de op de onroerende zaak drukkende voorbelasting naar tijdsgelang moeten terugbetalen. Heffing van omzetbelasting over de voortbrengingskosten, zoals de loonkosten, zou dan achterwege blijven.¹⁴²

Opeenvolgende leveringen van een onroerende zaak binnen de tweejaarstermijn kunnen leiden tot cumulatie van btw. Deze cumulatie treedt op als een ondernemer¹⁴³ een onroerende zaak heeft verkregen van een particulier en hij de onroerende zaak binnen de tweejaarstermijn voor de tweede of volgende keer met btw belast levert aan een (andere) particulier. Om deze cumulatie van btw te voorkomen, heeft de staatssecretaris van Financiën in het btw-vastgoedbesluit goedgekeurd dat de verkoper bij de volgende belaste levering van de onroerende zaak slechts btw is verschuldigd, voor zover de vergoeding hoger is dan de vergoeding voor de eerste en eventueel latere leveringen van de onroerende zaak. Bij het vaststellen van de vergoeding van de eerste of vorige levering dient rekening te worden gehouden met een vermindering van de vergoeding als bedoeld in artikel 29, lid 1, onderdeel b van de Wet OB 1968. Daarnaast moet de verkoper overdrachtsbelasting voldoen over het bedrag dat bij de (latere) levering buiten de btw-heffing blijft¹⁴⁴. De overdrachtsbelasting kan daarbij nog wel worden verminderd op grond van artikel 13 van de Wet BRV 1970.¹⁴⁵

3.7 Samenloop van de omzetbelasting en de overdrachtsbelasting

3.7.1 Algemeen

De levering van onroerende zaken is belast met omzetbelasting en de verkrijging van in Nederland gelegen onroerende zaken is onderworpen aan de heffing van overdrachtsbelasting. Dit betekent dat het mogelijk is dat ten aanzien van dezelfde transactie zowel heffing van omzetbelasting als heffing van overdrachtsbelasting aan de orde komt. Bij samenloop van overdrachtsbelasting en omzetbelasting voorziet artikel 15, lid 1, onderdeel a van de Wet BRV 1970 onder bepaalde voorwaarden in een vrijstelling van overdrachtsbelasting. Dit wordt de zogenoemde samenloopvrijstelling genoemd. Door deze vrijstelling wordt voorkomen dat bij eenzelfde transactie zowel omzetbelasting als overdrachtsbelasting wordt geheven.¹⁴⁶

3.7.2 De heffing van overdrachtsbelasting

Op grond van artikel 2 van de Wet BRV 1970 wordt overdrachtsbelasting geheven ter zake van de

¹⁴² MvT, *Kamerstukken II 1977/1978*, 14 887, nr. 3, p. 20.

¹⁴³ Hierbij kan het gaan om de oorspronkelijke verkoper/(bouw)ondernemer, maar ook om een andere verkoper/ondernemer.

¹⁴⁴ Dit is opmerkelijk, omdat normaal gesproken de verkrijger overdrachtsbelasting is verschuldigd.

¹⁴⁵ Btw-vastgoedbesluit, p. 11-12 (onderdeel 4.4).

¹⁴⁶ K.M. Braun, A.J. van Doesum e.a., *Cursus belastingrecht (Omzetbelasting)*, Deventer: Kluwer 2016, p. 261.

verkrijging van de juridische en/of economische eigendom van in Nederland gelegen onroerende zaken. De juridische eigendom van een onroerende zaak wordt verkregen door de inschrijving van een overdrachtsakte in de openbare registers. Deze akte is meestal de uitvoering van een obligatoire overeenkomst die de verplichting tot levering bevat. Van oudsher werd de overdrachtsbelasting geheven ter zake van de verkrijging van de juridische eigendom van een in Nederland gelegen onroerende zaak. Belastingheffing werd toen in de praktijk regelmatig ontlopen door de juridische levering achterwege te laten. Om dergelijke constructies tegen te gaan is vanaf 31 maart 1995, 18.00 uur ook de verkrijging van de economische eigendom van in Nederland gelegen onroerende zaken een belastbaar feit voor de Wet BRV 1970. Onder de economische eigendom wordt verstaan een samenstel van rechten en verplichtingen met betrekking tot onroerende zaken, dat een belang bij die zaken vertegenwoordigt. Het belang omvat ten minste enig risico van waardeverandering en komt toe aan een ander dan de eigenaar of beperkt gerechtigde.¹⁴⁷ De verkrijging van uitsluitend het recht op levering van de onroerende zaak wordt niet aangemerkt als verkrijging van de economische eigendom.¹⁴⁸ In beginsel leidt dit ertoe dat bij de verkrijging van eenzelfde onroerende zaak twee keer overdrachtsbelasting kan worden geheven: over de verkrijging van de economische eigendom en over de verkrijging van de juridische eigendom. Deze cumulatie wordt voorkomen doordat ingevolge artikel 9, lid 4 van de Wet BRV 1970 het bedrag waarover ter zake van de eerste verkrijging overdrachtsbelasting was verschuldigd in mindering mag worden gebracht op de waarde bij de tweede verkrijging.¹⁴⁹

Ingevolge artikel 9, lid 1 van de Wet BRV 1970 wordt de overdrachtsbelasting berekend over de waarde van de onroerende zaak, waarop de verkrijging betrekking heeft. De waarde is ten minste gelijk aan die van de tegenprestatie. Dit is in de meeste gevallen de verkoopprijs.

Artikel 14, lid 1 van de Wet BRV 1970 kent een algemeen tarief van 6%. Voor de verkrijging van woningen met ondergrond geldt op basis van artikel 14, lid 2 van de Wet BRV 1970 een tarief van 2%. Woningen zijn in dit kader onroerende zaken die op het moment van de juridische overdracht naar hun aard zijn bestemd voor bewoning door particulieren. Een onroerende zaak wordt niet als woning aangemerkt als deze feitelijk wordt bewoond, maar naar zijn aard niet is bestemd voor bewoning. Bij twijfel of een onroerende zaak naar zijn aard is bestemd voor bewoning, is ook van belang of de gemeente aan de onroerende zaak een woonbestemming heeft gegeven. Het is niet voldoende om een onroerende zaak als woning aan te merken als de gemeente bewoning toestaat. Voor toepassing van het verlaagde tarief maakt het geen verschil of de verkrijger zelf in de woning gaat wonen of dat de verkrijger de woning verhuurt aan een particulier. Het verlaagde tarief is niet

¹⁴⁷ Voorstel van wet, *Kamerstukken II 1994/1995*, 24 172, nr. 2, p. 2-3, 5.

¹⁴⁸ Y.E. Gassler, M.L.M. van Kempen en J. Verbaan, *Cursus belastingrecht (Overdrachtsbelasting)*, Deventer: Kluwer 2014, p. 12-14.

¹⁴⁹ T.M. Berkhout en R.N.G. van der Paardt, *Basisboek Vastgoed Fiscaal*, Zeist 2014, p. 54.

van toepassing op een onroerende zaak die geen woning is, maar wordt verbouwd tot woning.¹⁵⁰

3.7.3 De samenloopvrijstelling

Op grond van artikel 15, lid 1, onderdeel a van de Wet BRV 1970 is de verkrijging krachtens een levering als bedoeld in artikel 11, lid 1, onderdeel a, sub 1 van de Wet OB 198 vrijgesteld van overdrachtsbelasting, tenzij de onroerende zaak als bedrijfsmiddel is gebruikt en de verkrijger de omzetbelasting op grond van artikel 15 van de Wet OB 1968 geheel of gedeeltelijk in aftrek kan brengen. Hiermee wordt primair beoogd het voorkomen van dubbele belastingheffing ter zake van eenzelfde transactie. Formeel gezien is er geen sprake van dubbele belastingheffing, omdat overdrachtsbelasting wordt geheven van de verkrijger en omzetbelasting van de leverancier. Als de verkrijger geen recht heeft op volledige aftrek van voorbelasting is er materieel gezien wel sprake van dubbele belastingheffing, omdat zowel de omzetbelasting als de overdrachtsbelasting drukken op de verkrijger. De omzetbelasting wordt immers bij de verkrijger in rekening gebracht door de leverancier die deze omzetbelasting vervolgens voldoet aan de Belastingdienst.¹⁵¹

De omzetbelasting drukt niet bij de verkrijger wanneer de verkrijger recht heeft op volledige aftrek van voorbelasting. Er is in dat geval dus materieel gezien geen sprake van samenloop van omzetbelasting en overdrachtsbelasting. Toch heeft de wetgever het redelijk geacht ook in dat geval een vrijstelling van overdrachtsbelasting toe te kennen. Echter, in dat geval is de vrijstelling pas van toepassing als het gaat om een levering in de zin van artikel 11, lid 1, onderdeel a, sub 1 van de Wet OB 1968, waarbij de onroerende zaak ten tijde van de levering nog niet als bedrijfsmiddel is gebruikt. Het gaat dan om onroerende zaken die zich nog in de bouwfase bevinden, zoals in aanbouw zijnde gebouwen, en om onroerende zaken die zich nog in de handelsfase bevinden, zoals voltooide gebouwen die nog niet als bedrijfsmiddel zijn gebruikt. Het doel hiervan is het voorkomen van fiscaal verschillende uitkomsten tussen degene die bouwt in opdracht van de gebruiker (wel btw, geen overdrachtsbelasting) en degene die voor de markt bouwt (verkoop na voltooiing: btw én overdrachtsbelasting). Fiscaal verschillende uitkomsten zijn niet wenselijk, omdat dit concurrentieverstorend werkt. De samenloopvrijstelling is niet meer van toepassing zodra de bouw- en handelsfase is verlaten. Dit wil zeggen dat het voltooide gebouw als bedrijfsmiddel in gebruik is genomen.¹⁵²

In de samenloopvrijstelling wordt als eerste eis gesteld dat een onroerende zaak niet als bedrijfsmiddel is gebruikt. De staatssecretaris van Financiën heeft in het samenloopbesluit

¹⁵⁰ MvT, *Kamerstukken II* 2011/2012, 33 003, nr. 3, p. 115.

¹⁵¹ J.C. van Straaten, A. Rozendal en F.A.M. Schoenmaker, *Wegwijs in de overdrachtsbelasting*, digitaal geraadpleegd op 30 januari 2017 via www.ndfr.nl, hoofdstuk 7, paragraaf 4.1.

¹⁵² J.C. van Straaten, A. Rozendal en F.A.M. Schoenmaker, *Wegwijs in de overdrachtsbelasting*, digitaal geraadpleegd op 30 januari 2017 via www.ndfr.nl, hoofdstuk 7, paragraaf 4.1.

aangegeven dat voor de uitleg van het begrip ‘als bedrijfsmiddel is gebruikt’ wordt aangesloten bij het begrip ‘eerste ingebruikneming’ als bedoeld in artikel 11, lid 1, onderdeel a, sub 1 van de Wet OB 1968. Zoals in subparagraaf 3.5.2 is beschreven, gaat het hierbij om het feitelijk voor het eerst en op duurzame wijze gebruik maken van de onroerende zaak in overeenstemming met de objectieve bestemming van deze onroerende zaak.¹⁵³ De tweede eis voor het toepassen van de samenloopvrijstelling is dat de verkrijger van een als bedrijfsmiddel gebruikte onroerende zaak, de aan hem in rekening gebrachte btw niet volledig of gedeeltelijk in aftrek kan brengen op grond van artikel 15 van de Wet OB 1968. Voor de beoordeling hiervan wordt volgens de staatssecretaris van Financiën aangesloten bij de uitgangspunten die gelden bij de toepassing van artikel 15 van de Wet OB 1968.¹⁵⁴ Als de verkrijger in eerste instantie geen recht op aftrek van voorbelasting had, maar later¹⁵⁵ alsnog (deels) recht op aftrek van voorbelasting krijgt¹⁵⁶, komt de samenloopvrijstelling achteraf te vervallen. Dit heeft tot gevolg dat er overdrachtsbelasting kan worden nageheven^{157 158}.

3.7.4 Verschil begrip ‘onroerende zaak’ in de Wet OB 1968 en de Wet BRV 1970

In subparagraaf 3.3.3 heb ik besproken dat voor het begrip ‘onroerende zaak’ andere uitgangspunten worden gehanteerd voor de Wet OB 1968 dan voor de Wet BRV 1970. Voor de Wet OB 1968 is de communautaire btw-regelgeving en de daarover gewezen jurisprudentie beslissend, terwijl de bepalingen uit het BW en de daarop betrekking hebbende jurisprudentie bepalend zijn voor de Wet BRV 1970. Dit verschil kan ertoe leiden dat er cumulatie van belastingen optreedt. Cumulatie kan bijvoorbeeld optreden wanneer een onroerende zaak voor de Wet BRV 1970 als één zaak wordt beschouwd, maar voor de Wet OB 1968 als twee afzonderlijke zaken; een roerende en een onroerende zaak. Het is hierdoor mogelijk dat de samenloopvrijstelling niet van toepassing is op de gehele zaak, zodat bij de verkrijging zowel omzetbelasting als overdrachtsbelasting is verschuldigd. De staatssecretaris van Financiën acht deze cumulatie niet gewenst. Hij keurt onder voorwaarden dan ook goed dat in een dergelijke situatie de heffing van overdrachtsbelasting gedeeltelijk achterwege kan blijven. Het gaat hierbij om de overdrachtsbelasting over de waarde gelijk aan dat deel van de vergoeding dat is toe te rekenen aan de verkrijging van de onroerende zaak die voor de Wet OB 1968 als een roerende zaak wordt aangemerkt.¹⁵⁹

¹⁵³ Samenloopbesluit, p. 3 (onderdeel 2.1.2).

¹⁵⁴ Samenloopbesluit, p. 3-4 (onderdeel 2.1.3).

¹⁵⁵ Gelet op de herzieningsregeling van artikel 13 en 13a van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 kan dit aan de orde zijn in de negen boekjaren volgende op dat waarin de verkrijger de onroerende zaak is gaan gebruiken.

¹⁵⁶ Dit kan voorkomen als de verkrijger de onroerende zaak later gaat gebruiken voor met btw belaste doeleinden.

¹⁵⁷ Op grond van artikel 20, lid 3 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen vervalt de bevoegdheid tot naheffing door verloop van vijf jaren na het einde van het kalenderjaar waarin de belastingschuld is ontstaan of de teruggaaf is verleend.

¹⁵⁸ HR 16 september 1981, ECLI:NL:HR:1981:AW9486, BNB 1982/281.

¹⁵⁹ Samenloopbesluit, p. 10 (onderdeel 3).

3.7.5 Strafheffing

Op grond van artikel 15, lid 4 van de Wet BRV 1970 is de samenloopvrijstelling niet van toepassing als het gaat om een met btw belaste levering waarvoor de vergoeding inclusief btw lager is dan de waarde in het economische verkeer én de verkrijger de verschuldigde btw niet of niet nagenoeg geheel in aftrek kan brengen. De waarde in het economische verkeer is in dit geval ten minste gelijk aan de kostprijs van de onroerende zaak, inclusief omzetbelasting.

Als artikel 15, lid 4 van de Wet BRV 1970 van toepassing is, is er ingevolge artikel 9, lid 6 van de Wet BRV 1970 overdrachtsbelasting verschuldigd over de kostprijs van de onroerende zaak. Dit wil zeggen de prijs die zou ontstaan wanneer een onafhankelijke derde de onroerende zaak zou leveren.

3.8 Samenvatting/Deelconclusie

Het doel van dit hoofdstuk was het beantwoorden van de deelvraag: *Hoe worden onroerende zaken in de Wet OB 1968 betrokken?* Voor onroerende zaken wordt een afwijkende regeling gehanteerd binnen het systeem van de Wet OB 1968 zodat cumulatie van btw wordt voorkomen. De levering van onroerende zaken is slechts belast als deze levering vóór, op of uiterlijk twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikneming plaatsvindt. Na afloop van de tweejaarstermijn is de levering vrijgesteld van btw.

Volgens het HvJ EU is het begrip 'onroerend goed' een communautair begrip, waardoor dit begrip niet volledig gelijk is aan het begrip 'onroerende zaak' zoals omschreven in het BW. Het HvJ EU heeft bepaald dat een onroerende zaak een gebouw is dat vast met het aardoppervlak is verbonden en dat niet gemakkelijk kan worden gedemonteerd of gemakkelijk kan worden verplaatst.

De eerste ingebruikneming vindt plaats als de onroerende zaak feitelijk voor het eerst en op duurzame wijze wordt gebruikt in overeenstemming met de objectieve bestemming. Met betrekking tot de eerste ingebruikneming van onroerende zaken bestaan er twee theorieën: de complextheorie en de unittheorie. De HR lijkt vooralsnog uit te gaan van de complextheorie. Dit wil zeggen dat de HR onroerende zaken ziet als één gebouw. De staatssecretaris van Financiën lijkt daarentegen de unittheorie te hanteren. Dit betekent dat een gebouw kan worden gezien als meerdere zelfstandige onroerende zaken.

De verkrijging van in Nederland gelegen onroerende zaken is onderworpen aan de heffing van overdrachtsbelasting. Het is dan ook mogelijk dat ten aanzien van dezelfde transactie zowel heffing van omzetbelasting als heffing van overdrachtsbelasting aan de orde komt. Bij deze samenloop kent de Wet BRV 1970 een vrijstelling van overdrachtsbelasting.

HOOFDSTUK 4: NIEUWE ONROERENDE ZAKEN BINNEN DE WET OB 1968

4.1 Inleiding

In hoofdstuk 3 heb ik geconcludeerd dat de levering van een onroerende zaak is belast met btw als deze levering plaatsvindt vóór, op of uiterlijk twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikneming. Daarna wordt een onroerende zaak aangemerkt als oud en is de levering hiervan vrijgesteld van btw. Dit betekent dat slechts de levering van een nieuwe onroerende zaak is belast met btw. Echter, de Wet OB 1968 kent hierop een uitzondering. Als door een verbouwing van een onroerende zaak een vervaardigd goed is voortgebracht, wordt de onroerende zaak weer als nieuw aangemerkt. Een dergelijke onroerende zaak komt hierdoor opnieuw in de belaste sfeer terecht. Het is echter niet gemakkelijk vast te stellen waar precies de grens ligt tussen het voortbrengen van een nieuw vervaardigde onroerende zaak en het verbouwen van een onroerende zaak. De deelvraag die in dit hoofdstuk wordt beantwoord, luidt dan ook: *Wanneer is sprake van een nieuw vervaardigde onroerende zaak in de Wet OB 1968?*

Teneinde deze deelvraag te beantwoorden, ga ik allereerst in de tweede paragraaf in op de eerste ingebruikneming na een verbouwing. Vervolgens behandel ik in de derde paragraaf het begrip ‘vervaardigen’, waarbij de jurisprudentie van het HvJ EU van belang is. Aansluitend bespreek ik jurisprudentie van de HR omtrent de vervaardiging van onroerende zaken. Voorts bespreek ik in de vierde paragraaf het begrip ‘in wezen nieuwbouw’. Dit begrip heeft de HR immers in een arrest van 19 november 2010¹⁶⁰ geïntroduceerd. Tot slot ga ik in de vijfde paragraaf in op de verhouding tussen de jurisprudentie van het HvJ EU en de jurisprudentie van de HR.

4.2 Eerste ingebruikneming na een verbouwing

In paragraaf 3.5 is naar voren gekomen dat de eerste ingebruikneming van een gebouw plaatsvindt als het feitelijk voor het eerst en op duurzame wijze wordt gebruikt in overeenstemming met de objectieve bestemming. Ingevolge artikel 11, lid 3, onderdeel b van de Wet OB 1968 wordt als eerste ingebruikneming van een gebouw ook aangemerkt de ingebruikneming van een gebouw na de verbouwing ervan, mits door die verbouwing een vervaardigd goed is voortgebracht. Dit betekent dat de levering na vervaardiging van het gebouw opnieuw is belast met btw tot twee jaar na de eerste ingebruikneming.¹⁶¹

Met de invoering van artikel 11, lid 3, onderdeel b van de Wet OB 1968 heeft de wetgever gebruik gemaakt van de in artikel 12, lid 2, tweede volzin van de Btw-richtlijn geboden mogelijkheid

¹⁶⁰ HR 19 november 2010, ECLI:NL:HR:2010:BM6681, *BNB* 2011/42 (kinderdagverblijfarrest).

¹⁶¹ R.A. Wolf, *Omzetbelasting en onroerend goed*, Deventer: Kluwer 2015, p. 54.

om voorwaarden te kunnen stellen voor de toepassing van het criterium ‘eerste ingebruikneming’ op de verbouwing van gebouwen. De voorwaarde die zodoende in de Wet OB 1968 wordt gesteld, is die van ‘vervaardiging’. De achtergrond van deze fictiebepaling is dat er na de meeste verbouwingen geen sprake is van een eerste ingebruikneming van het gebouw in letterlijke zin, maar eerder van het opnieuw in gebruik nemen. Er is feitelijk sprake van een voortzetting van de ingebruikneming, nadat die was onderbroken door een verbouwing. Er kan wel worden gesproken van een eerste ingebruikneming bij een verbouwing wanneer door die verbouwing in feite een gebouw wordt voortgebracht dat maatschappelijk gezien eerst niet bestond. Met de formulering van artikel 11, lid 3, onderdeel b van de Wet OB 1968 wordt aangesloten bij de bedoeling van de Btw-richtlijn om slechts de levering van onroerende zaken te belasten die, al dan niet na een verbouwing, nieuw zijn.¹⁶²

Bij een verbouwing is het dus van belang te beoordelen of door die verbouwing een vervaardigd goed is voortgebracht of niet. In het eerste geval wordt het gebouw weer aangemerkt als ‘nieuw’ en is de levering ervan belast met btw tot twee jaar na de eerste ingebruikneming na de verbouwing. Wanneer geen vervaardigd goed is voortgebracht, blijft het gebouw voor de Wet OB 1968 een oud gebouw, waardoor de levering met overdrachtsbelasting is belast in plaats van met btw. Het is dan ook belangrijk te weten wat onder het begrip ‘vervaardigen’ wordt verstaan. Dit begrip behandel ik in de volgende paragraaf.

4.3 Het begrip ‘vervaardigen’

4.3.1 Algemeen

Bij de invoering van de Wet OB 1968 is het begrip ‘vervaardigen’ in artikel 11 van de Wet OB 1968 geïntroduceerd.¹⁶³ Volgens de staatssecretaris van Financiën diende het begrip ‘vervaardigen’ in dit artikel te worden opgevat in de betekenis welke daaraan toekwam in artikel 3, lid 1, onderdeel c van de Wet OB 1968.¹⁶⁴ Dat is de betekenis welke daaraan in het maatschappelijk verkeer wordt toegekend, te weten het doen ontstaan van een nieuw goed.¹⁶⁵ De staatssecretaris van Financiën heeft er bewust van afgezien een nadere verduidelijking te geven van het begrip ‘vervaardigen’ met betrekking tot de regeling voor onroerende zaken. Een dergelijke precisering zou volgens hem een

¹⁶² MvT, *Kamerstukken II 1995/1996*, 24 703, nr. 3, p. 5.

¹⁶³ De wettekst van artikel 11, onderdeel a van de Wet OB 1968 luidde van 1 januari 1969 tot en met 31 december 1978 als volgt: *‘Onder door Ons bij algemene maatregel van bestuur vast te stellen voorwaarden zijn van de belasting vrijgesteld: de levering 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 gedeeltelijk in aftrek is gebracht’.*

¹⁶⁴ MvT, *Kamerstukken II 1967/1968*, 9324, nr. 3, p. 33.

¹⁶⁵ MvT, *Kamerstukken II 1967/1968*, 9324, nr. 3, p. 30.

belemmering voor de rechtspraak en de uitvoering kunnen zijn om de ontwikkelingen in het maatschappelijke verkeer te kunnen volgen.¹⁶⁶ Hierdoor is veel jurisprudentie ontstaan over het begrip ‘vervaardigen’. Vooral de vraag of een verbouwing van een onroerende zaak onder het begrip ‘vervaardigen’ valt, is vaak aan de orde geweest.¹⁶⁷

Vanaf 1 januari 1979 tot 10 juli 1997 was de levering van een onroerende zaak belast met btw als de levering plaatsvond tijdens of na de vervaardiging van die onroerende zaak tot twee jaar na de eerste ingebruikneming ervan.¹⁶⁸ Voor de Wet OB 1968 werd de belastbaarheid van de levering van alle onroerende zaken dus bepaald aan de hand van het criterium ‘vervaardiging’. Vanaf 1 juli 1997 is het begrip ‘vervaardiging’ niet meer te vinden in de wettekst van artikel 11, lid 1, onderdeel a, sub 1 van de Wet OB 1968 en is de levering van een gebouw van rechtswege belast met btw vóór, op of uiterlijk twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikneming.¹⁶⁹ Voor de belastbaarheid van de levering van een onroerende zaak hoeft het dus niet langer te gaan om een vervaardigd goed. Echter, in paragraaf 4.2 ben ik ingegaan op artikel 11, lid 3, onderdeel b van de Wet OB 1968. In dit wetsartikel heeft de staatssecretaris van Financiën het vervaardigingsbegrip gehandhaafd met betrekking tot de levering van verbouwde gebouwen. Hij heeft dan ook aangegeven dat de jurisprudentie omtrent de betekenis van het begrip ‘vervaardigen’ van belang blijft.¹⁷⁰ Deze jurisprudentie komt in de volgende paragrafen aan bod.

4.3.2 Jurisprudentie van het HvJ EU

Voor de uitleg van het begrip ‘vervaardigen’ zijn drie arresten van het HvJ EU van belang. De eerste twee zijn de arresten Van Dijk’s Boekhuis B.V.¹⁷¹ en v.o.f. Dressuurstal Jespers¹⁷². Hoewel het in deze zaken ging om de vervaardiging van roerende zaken, wordt aangenomen dat deze jurisprudentie ook geldt voor de vervaardiging van onroerende zaken.¹⁷³ A-G Van Hilten stelt dat de HR er altijd van uit is gegaan dat de uitleg van het begrip ‘vervaardigen’, die in het arrest Van Dijk’s Boekhuis B.V. door het HvJ EU is gegeven ten aanzien van roerende zaken, ook geldt voor de vervaardiging van onroerende zaken. Van Hilten ziet geen reden om bij onroerende zaken een andere invulling te geven aan het begrip ‘vervaardigen’.¹⁷⁴

Er is lang gewacht op een arrest met betrekking tot de vervaardiging van onroerende zaken.

¹⁶⁶ MvA, *Kamerstukken II* 1967/1968, 9324, nr. 6, p. 32.

¹⁶⁷ C.M. Ettema, G.J. van Slooten en M.W.C. Soltysik, *Wegwijs in de btw*, digitaal geraadpleegd op 26 februari 2017 via www.ndfr.nl, hoofdstuk 3, paragraaf 2.5.

¹⁶⁸ Ontwerp van wet, *Kamerstukken II* 1977/1978, 14 887, nr. 2, p. 3-4.

¹⁶⁹ Voorstel van wet, *Kamerstukken II* 1995/1996, 24 703, nr. 2, p. 2.

¹⁷⁰ MvT, *Kamerstukken II* 1995/1996, 24 703, nr. 3, p. 5.

¹⁷¹ HvJ EU 14 mei 1985, nr. C-139/84, ECLI:EU:C:1985:195 (Van Dijk’s Boekhuis B.V.).

¹⁷² HvJ EU 1 juni 2006, nr. C-233/05, ECLI:EU:C:2006:367 (v.o.f. Dressuurstal Jespers).

¹⁷³ J.A.M. Leijten, ‘Het begrip ‘vervaardiging’ nieuw vervaardigd?’, *WFR* 2011/648 (onderdeel 2).

¹⁷⁴ Conclusie A-G Van Hilten 3 mei 2010, nr. 09/02220, r.o. 4.6.

Een dergelijk arrest leek in 2009 te gaan komen nadat de HR in de zaak Don Bosco Onroerend Goed B.V. prejudiciële vragen had gesteld aan het HvJ EU. Het HvJ EU heeft de prejudiciële vragen van de HR echter geherformuleerd, waardoor het HvJ EU slechts heeft gekeken naar de levering van een (bouw)terrein en niet naar een vervaardigingsvraagstuk.¹⁷⁵ In 2012 werd voor het eerst een arrest door het HvJ EU gewezen dat betrekking had op het vervaardigen van onroerende zaken. Dit is dus het derde arrest dat van belang is voor de uitleg van het begrip ‘vervaardigen’. Dit betreft het arrest Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard B.V.¹⁷⁶.

4.3.2.1 Van Dijk’s Boekhuis B.V.

Het arrest van het HvJ EU van 14 mei 1985, Van Dijk’s Boekhuis B.V., wordt als maatgevend beschouwd voor de uitleg van het begrip ‘vervaardigen’. Dit is immers het eerste arrest van het HvJ EU waarin duidelijk wordt wat onder het begrip ‘vervaardigen’ moet worden verstaan.

De werkzaamheden van Van Dijk’s Boekhuis B.V. bestonden uit het in meerdere of mindere mate herstellen van schoolboeken op verzoek van derden aan wie deze boeken toebehoorden. Over de in rekening gebrachte bedragen betaalde Van Dijk’s Boekhuis B.V. omzetbelasting naar het verlaagde tarief. De inspecteur was echter van mening dat het bij deze reparaties niet ging om een levering van een goed, waarop het verlaagde tarief van toepassing was, maar om een dienst, waarop het algemene tarief van toepassing was¹⁷⁷. Van Dijk’s Boekhuis B.V. stelde dat de door haar uitgevoerde reparatiewerkzaamheden resulteerden in de vervaardiging van een nieuw boek. Om over deze zaak een oordeel te kunnen vellen, heeft de HR prejudiciële vragen gesteld aan het HvJ EU.¹⁷⁸

Het HvJ EU heeft overwogen dat de bepalingen van de toentertijd geldende Tweede en Zesde Richtlijn geen enkele aanwijzing geven over de betekenis van het begrip ‘vervaardigen’. Ook is er geen betekenis van het begrip te vinden in het beoogde doel van de Raad bij de vaststelling van de Richtlijnen. Het doel van deze Richtlijnen was immers het creëren van een uniforme grondslag voor de btw voor alle EU-lidstaten.¹⁷⁹ Hieruit blijkt dat het begrip ‘vervaardigen’ een communautair begrip is, waarbij de betekenis in alle EU-lidstaten gelijk dient te zijn.

Volgens het HvJ EU blijft er niets anders over dan het begrip ‘vervaardigen’ uit te leggen naar het spraakgebruik. Volgens het spraakgebruik wordt onder ‘vervaardiging’ verstaan: het voortbrengen van een goed dat tevoren niet bestond. Hieruit blijkt dat er slechts sprake is van een vervaardigd goed als een opdrachtnemer een nieuw goed maakt uit materialen die de opdrachtgever

¹⁷⁵ HvJ EU 19 november 2009, nr. C-461/08, ECLI:EU:C:2009:722 (Don Bosco Onroerend Goed B.V.), r.o. 24.

¹⁷⁶ HvJ EU 12 juli 2012, nr. C-326/11, ECLI:EU:C:2012:461 (J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard B.V.).

¹⁷⁷ Het belang van het geschil in dit arrest lag in de toepassing van het tarief. De levering van een boek was belast tegen het verlaagde tarief, terwijl het herstelwerk aan een boek was belast tegen het algemene tarief.

¹⁷⁸ HvJ EU 14 mei 1985, nr. C-139/84, ECLI:EU:C:1985:195 (Van Dijk’s Boekhuis B.V.), r.o. 3-4-6-8.

¹⁷⁹ HvJ EU 14 mei 1985, nr. C-139/84, ECLI:EU:C:1985:195 (Van Dijk’s Boekhuis B.V.), r.o. 19.

aan hem heeft verstrekt. Van een nieuw goed kan worden gesproken als 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 gebruikte materialen hadden. Deze definitie van het begrip 'vervaardigen' houdt tevens in dat onderhouds- en reparatiewerkzaamheden die, hoe ingrijpend ook, aan het 'oude' goed uitsluitend de functie teruggeven die het voordien had, zonder dat een nieuw goed ontstaat, niet kunnen worden aangemerkt als het vervaardigen van een roerend goed.¹⁸⁰

Samenvattend komt uit dit arrest van het HvJ EU naar voren dat er slechts sprake is van een vervaardiging als een goed wordt voortgebracht dat tevoren niet bestond. Hiervan is sprake als de functie van dat goed volgens de in het maatschappelijk verkeer geldende opvattingen verschilt van de functie die de verstrekte materialen hadden.¹⁸¹

4.3.2.2 V.o.f. Dressuurstal Jaspers

Bij beschikking¹⁸² van 1 juni 2006 heeft het HvJ EU zich nogmaals uitgelaten over het begrip 'vervaardigen' in de zaak v.o.f. Dressuurstal Jaspers. Jaspers hield zich bezig met de exploitatie van een trainings- en africhtingsstal voor paarden die met name in de discipline dressuur werden ingezet. Hierbij werden naast haar eigen paarden ook paarden van derden tegen betaling beleerd en afgericht. Gedurende de periode van africhting en training werden de paarden van derden gestald op het bedrijf van Jaspers, waarbij Jaspers ook de verzorging en voeding van deze paarden op zich nam. Jaspers stelde dat het verlaagde tarief van toepassing was op haar prestaties. Haar prestaties leidden immers tot de oplevering van een vervaardigd goed, zijnde een ander paard dan voorheen. Hierbij zou de verzorging en voeding van het paard opgaan in deze oplevering. De inspecteur was echter van mening dat er geen sprake was van een vervaardiging waardoor het verlaagde tarief niet van toepassing was op de africhting en training van de paarden. Om over deze zaak een oordeel te kunnen vellen, heeft hof 's-Hertogenbosch prejudiciële vragen gesteld aan het HvJ EU.¹⁸³

Volgens het HvJ EU kunnen dieren, gelet op de bijzondere plaats die zij innemen binnen de categorie lichamelijke zaken, niet worden aangemerkt als materialen. Een dier dat door middel van training uiteindelijk geschikt wordt gemaakt voor een specifiek gebruik, kan niet worden opgevat als het vervaardigen door een opdrachtnemer, uit materialen, van een goed dat tevoren niet bestond. Het ligt immers in lijn van een biologisch proces dat door training het dier geschikt wordt gemaakt voor een specifiek gebruik. Het HvJ EU is tot deze conclusie gekomen, omdat volgens de in het

¹⁸⁰ HvJ EU 14 mei 1985, nr. C-139/84, ECLI:EU:C:1985:195 (Van Dijk's Boekhuis B.V.), r.o. 20-21-22-23.

¹⁸¹ HvJ EU 14 mei 1985, nr. C-139/84, ECLI:EU:C:1985:195 (Van Dijk's Boekhuis B.V.), r.o. 24.

¹⁸² Een beschikking is in feite een verkorte uitspraak van het HvJ EU. Wanneer het antwoord op de gestelde vraag duidelijk uit de rechtspraak kan worden geleid, kan het HvJ EU beslissen bij met redenen omklede beschikking.

¹⁸³ HvJ EU 1 juni 2006, nr. C-233/05, ECLI:EU:C:2006:367 (v.o.f. Dressuurstal jaspers), r.o. 16-17-20-21-22.

maatschappelijk verkeer gangbare opvattingen de functie van een afgericht dier kan verschillen van de functie die het dier had toen het nog niet was afgericht. Het gaat dan om een nieuwe functie van hetzelfde goed, die geenszins verband houdt met de materialen die daarvoor aan de trainer zijn verstrekt. Zodoende kan er niet worden verondersteld dat na afloop van welke training dan ook een nieuw paard is vervaardigd.¹⁸⁴

Volgens Wolf zwakt het HvJ EU het belang van een functiewijziging af in de zaak v.o.f. Dressuurstal Jespers.¹⁸⁵ Bijl en Hummel zijn van mening dat het al dan niet wijzigen van het uiterlijk geen (doorslaggevend) criterium voor het vervaardigen van een onroerende zaak kan zijn. Zij zijn van mening dat in de zaak v.o.f. Dressuurstal Jespers slechts wordt overwogen dat een paard niet als materiaal kan worden aangemerkt waarmee iets kan worden vervaardigd. De trainingsactiviteiten liggen immers in de lijn van het biologisch proces.¹⁸⁶ A-G Van Hilten is echter van mening dat uit de beschikking in de zaak v.o.f. Dressuurstal Jespers volgt dat (uiterlijke) wijzigingen die de onroerende zaak heeft ondergaan, leidend zijn voor de beantwoording van de vraag of een onroerende zaak is vervaardigd. Bewerkingen of verbouwingen die geen uiterlijke wijzigingen met zich meebrengen kunnen naar de mening van A-G Van Hilten niet leiden tot een vervaardiging. In dat geval is er sprake van hetzelfde goed dat een nieuwe functie heeft gekregen.¹⁸⁷ Samen met Leijten deel ik de conclusie van A-G Van Hilten dat volgens het HvJ EU voor de vervaardiging van een onroerende zaak naast een wijziging van de toepassingsmogelijkheden (oftewel functiewijziging) een (ingrijpende) wijziging van het uiterlijk is vereist.¹⁸⁸

4.3.2.3 J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard B.V.

Het HvJ EU heeft op 12 juli 2012 het arrest J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard B.V. gewezen. In deze zaak heeft J.J. Komen de eigendom van appartementsrechten op winkelruimten verkregen, terwijl er met verbouwingswerkzaamheden van de betreffende winkelruimten was begonnen. Voor de verkrijging van de winkelruimten was door J.J. Komen in opdracht en voor rekening van de verkoper al een aantal sloopwerkzaamheden verricht met het oog op de vervaardiging van een nieuw gebouw. Na de verkrijging van de eigendomsrechten heeft J.J. Komen de verbouwings- en renovatiewerkzaamheden voortgezet, zodat alle verrichte werkzaamheden tezamen, zowel die voor rekening van de verkoper als die voor rekening van J.J. Komen, hebben geleid tot de vervaardiging van een nieuw gebouw. Op het tijdstip van de levering van de onroerende

¹⁸⁴ HvJ EU 1 juni 2006, nr. C-233/05, ECLI:EU:C:2006:367 (v.o.f. Dressuurstal Jespers), r.o. 29-30.

¹⁸⁵ R.A. Wolf, 'Bij onroerende zaak alleen integratieheffing in geval van nieuwbouw', *NtFR* 2011/694 (onderdeel 'HvJ EU acht functiewijziging niet relevant').

¹⁸⁶ HR 19 november 2010, ECLI:NL:HR:2010:BM6681, *BNB* 2011/42 (kinderdagverblijfarrest), annotatie D.B. Bijl (onderdeel 5) en C.J. Hummel, 'Het vervaardigingscriterium in de btw', *NtFR-B* 2011/46 (onderdeel 5).

¹⁸⁷ Conclusie A-G Van Hilten 3 mei 2010, nr. 08/01021, *V-N* 2010/33.23, r.o. 5.2.2.

¹⁸⁸ J.A.M. Leijten, 'Het begrip 'vervaardiging' nieuw vervaardigd?', *WFR* 2011/648 (onderdeel 2).

zaak was de winkelpassage nog toegankelijk voor publiek en was ten minste één winkel open. Ter zake van de verkrijging van de onroerende zaak is J.J. Komen een naheffingsaanslag overdrachtsbelasting opgelegd.¹⁸⁹ J.J. Komen was echter van mening dat door de verbouwing van het winkelcentrum een nieuw vervaardigd goed was voortgebracht. In dat geval was de levering van de onroerende zaak belast met omzetbelasting, waardoor op grond van artikel 15, lid 1, onderdeel a van de Wet BRV 1970 ter zake van de verkrijging van de onroerende zaak geen overdrachtsbelasting was verschuldigd.¹⁹⁰ De HR heeft het HvJ EU verzocht een prejudiciële beslissing te nemen over de volgende vraag (vrij vertaald): ‘Kwalificeert de levering van een gebouw waaraan voorafgaand aan de levering door de verkoper verbouw- en sloopwerkzaamheden zijn verricht, in verband met het doen ontstaan van een nieuw vervaardigd gebouw, welke werkzaamheden door de koper na de levering worden voortgezet en voltooid, als een belaste levering voor de Wet OB 1968?’¹⁹¹

Het HvJ EU heeft opgemerkt dat de omstandigheden in de zaak J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard B.V. niet hetzelfde zijn als in de zaak Don Bosco Onroerend Goed B.V.¹⁹² In deze zaak werd immers een terrein geleverd, waarop nog een oud gebouw stond dat voor rekening van de verkoper zou worden gesloopt. Het HvJ EU heeft in de zaak Don Bosco Onroerend Goed B.V. overwogen dat de levering van het gebouw en de sloopwerkzaamheden als één handeling voor de Wet OB 1968 kon worden gezien, waardoor de levering in werkelijkheid betrekking had op een onbebouwd terrein.¹⁹³ Het verschil met de zaak J.J. Komen en Zonen Beheer B.V. is dat de koper J.J. Komen na de verkrijging van de eigendomsrechten de bouwwerkzaamheden voor eigen rekening heeft genomen. Het HvJ EU heeft dan ook geconcludeerd dat de levering van een gebouw, bestaande uit een terrein en een oud gebouw waarvan de vervaardiging tot een nieuw gebouw gaande is, is vrijgesteld van btw. Er wordt zodoende geen vervaardigd goed geleverd. De reden hiervoor is dat het gebouw slechts gedeeltelijk was gesloopt door de verkoper en het oude gebouw was bovendien op het tijdstip van de levering nog gedeeltelijk in gebruik. De constructiewerkzaamheden om de onroerende zaak te verbouwen tot een nieuwe onroerende zaak werden bovendien geheel voor rekening van de koper J.J. Komen uitgevoerd.¹⁹⁴

Dit arrest van het HvJ EU ligt naar mijn mening in lijn met de eerdere door het HvJ EU gewezen arresten Van Dijk’s Boekhuis B.V. en v.o.f. Dressuurstal Jespers. Er is pas sprake van vervaardiging als een opdrachtnemer met materialen een goed voortbrengt dat tevoren niet bestond. Hierbij moet de functie van het nieuwe goed verschillen van de materialen waarmee het

¹⁸⁹ HvJ EU 12 juli 2012, nr. C-326/11, ECLI:EU:C:2012:461 (J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard B.V.), r.o. 9-10-11-15.

¹⁹⁰ HR 10 juni 2011, ECLI:NL:HR:2011:BN3437, *BNB* 2012/142 (J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard B.V.), r.o. 3.1.3.

¹⁹¹ HvJ EU 12 juli 2012, nr. C-326/11, ECLI:EU:C:2012:461 (J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard B.V.), r.o. 19.

¹⁹² HvJ EU 12 juli 2012, nr. C-326/11, ECLI:EU:C:2012:461 (J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard B.V.), r.o. 26.

¹⁹³ HvJ EU 19 november 2009, nr. C-461/08, ECLI:EU:C:2009:722 (Don Bosco Onroerend Goed B.V.), r.o. 23-39-40.

¹⁹⁴ HvJ EU 12 juli 2012, nr. C-326/11, ECLI:EU:C:2012:461 (J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard B.V.), r.o. 37-38-39.

goed is voorgebracht. Aangezien het gebouw op het tijdstip van levering slechts gedeeltelijk was gesloopt en nog gedeeltelijk in gebruik was, heeft het HvJ EU in deze zaak geconcludeerd dat er geen nieuw gebouw is ontstaan.

4.3.2.4 De criteria van het HvJ EU

Uit de voorgaande subparagrafen valt af te leiden dat het HvJ EU in haar jurisprudentie invulling heeft gegeven aan het begrip ‘vervaardigen’. Uit het arrest Van Dijk’s Boekhuis B.V. blijkt dat van vervaardiging sprake is er een goed wordt voortgebracht dat tevoren niet bestond. Dit is het geval als een opdrachtnemer met de aan hem verstrekte materialen een ‘nieuw’ goed voortbrengt. Hierbij verschilt de functie van het ‘nieuwe’ goed van de functie van de gebruikte materialen. Daarnaast leiden onderhouds- of reparatiewerkzaamheden die uitsluitend de voormalige functie teruggeven aan het oude goed, niet tot een vervaardigd goed.¹⁹⁵

In het arrest v.o.f. Dressuurstal Jespers heeft het HvJ EU overwogen dat de functie van een goed kan verschillen, maar dat deze functiewijziging gepaard moet gaan met het ontstaan van een nieuw goed om te spreken van een vervaardigd goed. Dit betekent dat er geen sprake is van vervaardiging als hetzelfde goed een nieuwe functie heeft gekregen. Voorts heeft het HvJ EU geconcludeerd dat dieren geenszins zijn te beschouwen als ‘materialen’ en dat dieren derhalve niet kunnen worden vervaardigd.¹⁹⁶

Het arrest J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard B.V. ligt naar mijn mening in lijn met de eerdere arresten Van Dijk’s Boekhuis B.V. en v.o.f. Dressuurstal Jespers. Het HvJ EU heeft immers overwogen dat er geen nieuw gebouw is ontstaan, omdat het gebouw geen functiewijziging heeft ondergaan en daarnaast is het oude gebouw nog altijd het oude gebouw.¹⁹⁷

4.3.3 Jurisprudentie van de HR

Uit subparagraaf 4.3.2 blijkt dat het HvJ EU een beperkte uitleg heeft gegeven aan het begrip ‘vervaardigen’. De verdere feitelijke invulling van het begrip ‘vervaardigen’ heeft het HvJ EU overgelaten aan de nationale rechter.¹⁹⁸ Er is dan ook veel jurisprudentie van de HR ontstaan met betrekking tot het begrip ‘vervaardigen’. In de volgende subparagrafen besteed ik aandacht aan een aantal arresten dat betrekking heeft op de vervaardiging van onroerende zaken. Dit betreft de jurisprudentie na het arrest Van Dijk’s Boekhuis B.V. tot de uitspraak van de HR van 19 november 2010¹⁹⁹.

¹⁹⁵ HvJ EU 14 mei 1985, nr. C-139/84, ECLI:EU:C:1985:195, (Van Dijk’s Boekhuis B.V.).

¹⁹⁶ HvJ EU 1 juni 2006, nr. C-233/05, ECLI:EU:C:2006:367, (v.o.f. Dressuurstal Jespers).

¹⁹⁷ HvJ EU 12 juli 2012, nr. C-326/11, ECLI:EU:C:2012:461 (J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard B.V.).

¹⁹⁸ HvJ EU 14 mei 1985, nr. C-139/84, ECLI:EU:C:1985:195 (Van Dijk’s Boekhuis B.V.), r.o. 22.

¹⁹⁹ HR 19 november 2010, ECLI:NL:HR:2010:BM6681, *BNB* 2011/42 (kinderdagverblijfarrest).

4.3.3.1 HR 17 december 1986

In dit arrest van de HR, gewezen op 17 december 1986, werd een pand aangekocht. Aan dit pand werden vervolgens verschillende werkzaamheden verricht, waarbij dit pand werd gesplitst in twee afgescheiden en afzonderlijk te gebruiken gedeelten. De splitsing werd uitgevoerd door het dichtens van bestaande openingen en het aanbrengen van extra muurgedeelten. Beide panden zijn ook inwendig verbouwd, zoals de verbouwing van een deel van de oude garage tot een keuken, de verbouwing van het portaal, de verbouwing van een deel van de woonkamer tot een keuken en de uitbreiding van de woonkamer met het bestaande terras door volledige beglazing van het terras. Door deze werkzaamheden werden de zuidelijke voorgevel en de westelijke zijgevel van het pand gewijzigd.²⁰⁰

De HR heeft op basis van het arrest Van Dijk's Boekhuis B.V. overwogen dat door een dergelijke splitsing geen goed is voortgebracht, dat voorheen niet bestond. De werkzaamheden hielden immers niet zo'n ingrijpende wijziging van het pand in dat daardoor sprake kon zijn van vervaardiging.²⁰¹

4.3.3.2 HR 17 juni 1987

Op 17 juni 1987 heeft de HR een arrest gewezen met betrekking tot het West-Indisch Huis in Amsterdam. Dit monumentale pand dateert uit de zeventiende eeuw en heeft sindsdien verschillende bestemmingen gehad. Vanaf 1954 was het pand in gebruik als opslagruimte voor textielgoederen. Er is in 1975 brand uitgebroken, waardoor de zolderverdiepingen verloren zijn gegaan en de onderliggende verdiepingen zowel brand- als waterschade hebben opgelopen. Al voor de brand was het pand een monument in de zin van de Monumentenwet en had het pand groot en kostbaar onderhoud nodig. In 1977 heeft een stichting het West-Indisch Huis verworven, waarbij zij de bedoeling had het gebouw als eenheid te bewaren en het aan de hand van historische gegevens te restaureren en reconstrueren. In dat kader zijn de kappen van het gebouw opnieuw aangebracht waarbij de balklagen, de zoldervloeren en het metselwerk zijn vernieuwd en het hout is vervangen. Vervolgens zijn de tussenwanden en het grootste gedeelte van de vloer van de tweede verdieping gesloopt. Verder zijn de souterrains hersteld, is het niveau van de hoofdverdieping teruggebracht op het niveau van 1623, is op de zolders brandwerende isolatie aangebracht, zijn oude trappen gesloopt, is de indeling van de oostvleugel geheel gewijzigd, zijn de vloeren deels van nieuw marmer en parket voorzien en is er een aantal nieuwe schouwen vervaardigd. In de tweede zuidvleugel van het gebouw zijn voorts zeven bejaardenwoningen gebouwd. Een deel van het pand is na de verbouwing verhuurd aan de gemeente Amsterdam voor het voltrekken van huwelijken, een ander

²⁰⁰ HR 17 december 1986, ECLI:NL:HR:1986:AW7796, *BNB* 1987/59, r.o. 2.4-2.5-2.7-2.8.

²⁰¹ HR 17 december 1986, ECLI:NL:HR:1986:AW7796, *BNB* 1987/59, r.o. 4.

deel aan de Volksuniversiteit en de kelders aan een hotel voor ontvangsten en diners.²⁰²

Hof Amsterdam heeft geconcludeerd dat in dit geval sprake was van een vervaardigde onroerende zaak. Volgens hof Amsterdam is uit een door de brand veroorzaakte bouwval een gebouw met gewijzigde en deels uitsluitend tot het huidige tijdsgewricht behorende bestemmingen ontstaan. Aangezien de bouwval niet meer als zodanig bruikbaar was en bij de verrichte werkzaamheden niet alleen oude materialen maar ook nieuwe houtsoorten en vloerbedekkingen zijn verwerkt, is een nieuw vervaardigde onroerende zaak ontstaan. Daaraan doet volgens het hof niet af dat het gebouw in zijn staat voor de brand aan groot en kostbaar onderhoud behoefte had. Het feit dat het gebouw in zijn vroegere staat al aan verschillende bestemmingen dienstbaar kon worden gemaakt, leidt evenmin tot een ander oordeel.²⁰³

De HR heeft daarentegen geoordeeld dat het in deze zaak ging om een als monument aan te merken gebouw, dat, hoezeer ook in slechte staat van onderhoud en door brand beschadigd, nooit heeft opgehouden als zodanig te bestaan. Het uiterlijk is bij de restauratie en reconstructie grotendeels ongewijzigd gebleven, waardoor de uitgevoerde werkzaamheden niet een goed hebben voortgebracht dat tevoren niet bestond.²⁰⁴

4.3.3.3 HR 9 december 1987

In het arrest van de HR van 9 december 1987 ging het om de levering van drie pakhuizen en drie sloopwoningen. Er was overeengekomen dat de onroerende zaken in eigendom zouden worden overgedragen in bouwrijpe staat, na het slopen van de op dat moment aanwezige opstallen. Voor de levering zijn zodoende door de verkoper de panden onbewoonbaar gemaakt door verwijdering van alle sanitair en de onbruikbaarmaking van de riolering. De toegangen tot de woningen zijn vervolgens dichtgemetseld. De sloop van de panden is echter pas een paar jaar na de levering van de onroerende zaken begonnen.²⁰⁵

Volgens hof 's-Gravenhage moet onder 'vervaardigen' worden verstaan: het doen ontstaan van een nieuw goed. Het door de verkoper onbewoonbaar maken van de panden moet worden gezien als beveiliging tegen ongewenst gebruik door derden. De panden zijn door de verrichte handelingen nog niet definitief aan hun bestemming onttrokken. Ook kan niet worden gezegd dat door de verrichte werkzaamheden een begin is gemaakt met de sloopwerkzaamheden. Er is zodoende geen vervaardigde onroerende zaak ontstaan.²⁰⁶

De HR overweegt dat van een vervaardigde onroerende zaak sprake is als er een goed is

²⁰² HR 17 juni 1987, ECLI:NL:HR:1987:BH6851, *BNB* 1987/243 (West-Indisch Huis), r.o. 2.

²⁰³ HR 17 juni 1987, ECLI:NL:HR:1987:BH6851, *BNB* 1987/243 (West-Indisch Huis), r.o. 4.2.3.

²⁰⁴ HR 17 juni 1987, ECLI:NL:HR:1987:BH6851, *BNB* 1987/243 (West-Indisch Huis), r.o. 4.4.

²⁰⁵ HR 9 december 1987, ECLI:NL:1987:AW7549, *BNB* 1988/74, r.o. 2.

²⁰⁶ HR 9 december 1987, ECLI:NL:1987:AW7549, *BNB* 1988/74, r.o. 2.

voortgebracht dat tevoren niet bestond. Volgens de HR levert de omstandigheid dat ten tijde van de levering van de onroerende zaak nog geen begin was gemaakt met de sloopwerkzaamheden een toereikende grondslag op voor het oordeel van het hof dat geen nieuwe onroerende zaak was ontstaan. Dit betekent dat de HR het oordeel van hof 's-Gravenhage in stand laat en dat er in dit geval geen sprake is van een vervaardigd goed.²⁰⁷

4.3.3.4 HR 26 april 1989

In dit arrest van de HR, gewezen op 26 april 1989, ging het om een complex van ongeveer 25 hectare, bestaande uit water, grasland en bos. Het complex is bestemd voor recreatie en ontzanding. Na vergroting en verdieping van de waterplas, de sloop van een vervallen boerderij en de toevoeging van een kleine houtwal aan bestaande houtwallen, is het complex verkocht en geleverd aan een gemeente, die het complex geschikt heeft gemaakt voor dagrecreatie.²⁰⁸

Naar het oordeel van hof Arnhem is door de ontzanding en door de sloop van de boerderij en de aanleg van een kleine houtwal een complex ontstaan waarvan de functie volgens de in het maatschappelijke verkeer gangbare opvattingen wezenlijk verschilde van de functie die het goed voor de ontzanding had. Immers, een verdere ontzanding was niet meer mogelijk en het was vrijwel duidelijk dat het complex onderdeel zou gaan uitmaken van een recreatiegebied. Het complex was zodoende ten tijde van de levering aan te merken als een vervaardigd goed.²⁰⁹

Daarentegen meent de HR dat in dit geval geen sprake is van vervaardiging. Dit is volgens de HR met betrekking tot onroerende zaken slechts het geval als door de ontzanding, hetzij in de overige aanwendingsmogelijkheden van het goed, hetzij in het uiterlijk en de inrichting van het landschap, een ingrijpende wijziging is gebracht. De verdieping en de uitbreiding van de waterplas kunnen in samenhang met de sloop van de vervallen boerderij en de aanleg van de kleine houtwal echter niet als een zodanige wijziging worden aangemerkt.²¹⁰

4.3.3.5 HR 2 mei 1990

In dit arrest dat de HR heeft gewezen op 2 mei 1990, staat de verbouwing van een schuur tot woonhuis annex garage en kantoorruimte centraal. Belanghebbende heeft een belang in een perceel bouwterrein met opstal verworven. Op het terrein staat een schuur die destijds in gebruik was als koetshuis. Vervolgens laat belanghebbende de schuur verbouwen tot woonhuis annex garage en tot kantoorruimte. Er worden verschillende veranderingen aangebracht. Op de begane grond worden een keuken met aanrecht, een bijkeuken, een hal met toilet, een werkkamer en een woonkamer met

²⁰⁷ HR 9 december 1987, ECLI:NL:1987:AW7549, *BNB* 1988/74, r.o. 4.1-4.2-4.4.

²⁰⁸ HR 26 april 1989, ECLI:NL:HR:1989:ZC4025, *BNB* 1989/172, r.o. 4.1.

²⁰⁹ HR 26 april 1989, ECLI:NL:HR:1989:ZC4025, *BNB* 1989/172, r.o. 2.

²¹⁰ HR 26 april 1989, ECLI:NL:HR:1989:ZC4025, *BNB* 1989/172, r.o. 4.4.

zithoek aangelegd. Onder de garage wordt een kelder gebouwd en op de verdieping worden drie slaapkamers, een badkamer, een toilet en een kaphoek aangelegd. Er worden ook een cv-ruimte en doucheruimte gebouwd en daaraan een garage. Daarnaast wordt er een nieuwe betonfundering gestort, worden er twee aanbouwen gebouwd, worden de deuren en ramen veranderd en worden drie dakkapellen aangebracht. Na de verbouwing maakt het woongedeelte annex garage 85% van het geheel uit en het overige deel van het pand wordt als kantoorruimte gebruikt.²¹¹

Naar het oordeel van hof Amsterdam wordt door de verbouwing van de schuur tot woonhuis annex garage en tot kantoorruimte een goed voortgebracht dat tevoren niet bestond. De functie van het gebouw is geheel veranderd, waar het gebouw voorheen werd gebruikt als bedrijfsruimte en schuur is het na de verbouwing voor 85% als woonhuis annex garage en voor 15% als kantoorruimte in gebruik. Voorts overweegt het hof dat de verbouwing ingrijpend is door de hoeveelheid werkzaamheden, de kosten van de verbouwing, die de aankoopprijs van het terrein en de schuur overtreffen, en de aard van de verbouwing. Ook het uiterlijk van het gebouw is aanzienlijk veranderd, ook al is het silhouet van het gebouw gebleven. Na de verbouwing is niet meer te zien dat het gebouw destijds de functie van koetshuis of schuur heeft gehad. Het hof oordeelt dan ook dat in dit geval een goed is voorgebracht dat tevoren niet bestond. Het feit dat de woning en de kantoorruimte zijn gebouwd met gebruikmaking van de buitenmuren en het dak van de voormalige schuur doet daaraan geen afbreuk. De HR oordeelt dat hof Amsterdam niet is uitgegaan van een onjuiste rechtsopvatting. Dit betekent dat het oordeel van hof Amsterdam in stand blijft, waardoor in deze zaak een goed is voortgebracht dat tevoren niet bestond.²¹²

4.3.3.6 HR 20 juni 1990

In het arrest dat de HR op 20 juni 1990 heeft gewezen, ging het om de verbouwing en uitbreiding van een bankgebouw. Het bankgebouw is uitgebreid door de voormalige directeurswoning te verbouwen tot kantoorruimte en kantine. Hierbij is de ruimte tussen die voormalige woning en het bestaande bankgebouw bebouwd. Het bankgebouw had een oppervlakte van 794 m² en is met 186 m² uitgebreid. Daarnaast is de kelderruimte met 143 m² uitgebreid. Het oorspronkelijke bankgebouw heeft zijn functie behouden.²¹³

Hof Arnhem heeft geoordeeld dat de verbouwing voor een deel zo ingrijpend is geweest, en voor het geheel wat de omvang betreft zo aanmerkelijk, dat met de verbouwing en uitbreiding een goed is voortgebracht dat tevoren niet heeft bestaan.²¹⁴ De HR heeft de uitspraak van hof Arnhem in

²¹¹ HR 2 mei 1990, ECLI:NL:HR:1990:ZC4279, *BNB* 1990/183, r.o. 2.1-2.2.

²¹² HR 2 mei 1990, ECLI:NL:HR:1990:ZC4279, *BNB* 1990/183, r.o. 4.3-4.4.

²¹³ HR 20 juni 1990, ECLI:NL:HR:1990:ZC4315, *BNB* 1990/245, r.o. 2.

²¹⁴ Hof Arnhem 5 augustus 1988, ECLI:NL:GHARN:1988:BJ1181, *FED* 1989/110.

stand gehouden, waardoor in dit geval sprake was van vervaardiging.²¹⁵

4.3.3.7 HR 17 april 1991

In dit arrest van de HR, gewezen op 17 april 1991, heeft belanghebbende een parochiehuus gekocht. Dertig percent van dit parochiehuus nam hij in gebruik als opslagruimte voor materialen ten behoeve van zijn onderneming. Het resterende deel van het pand verbouwde hij tot twee voor verhuur bestemde appartementen.²¹⁶

Hof 's-Gravenhage was van mening dat in dit geval geen sprake was van het voortbrengen van een goed dat tevoren niet bestond. Immers, mede gelet op de verhouding tussen de aanschaffingskosten en de verbouwingskosten, kan niet worden gesproken over een ingrijpende wijziging van het pand. Volgens het hof doet de functieverandering van het pand hier niet aan af.²¹⁷

De HR heeft de uitspraak van hof 's-Gravenhage vernietigd. In het oordeel van het hof lag immers besloten dat een functiewijziging van een onroerende zaak niet van belang is voor de beantwoording van de vraag of een goed is voortgebracht dat tevoren niet bestond. De HR heeft hierbij naar het arrest van 26 april 1989²¹⁸ verwezen, waarin is beslist dat een ingrijpende wijziging in de aanwendingsmogelijkheden van een onroerende zaak een omstandigheid is die van belang kan zijn voor de beantwoording van de vraag of een goed is voortgebracht dat tevoren niet bestond. De HR heeft deze zaak naar hof Amsterdam verwezen.²¹⁹ Op basis van de aard en de omvang van de verbouwing, de verhouding tussen de omvang van het wel en van het niet verbouwde gedeelte van het pand en de functiewijziging van het verbouwde gedeelte komt het hof uiteindelijk tot de conclusie dat door de verbouwing een goed is voortgebracht dat tevoren niet bestond.²²⁰

4.3.3.8 HR 26 februari 1992

Op 26 februari 1992 heeft HR een arrest gewezen waarin het ging om de verbouwing van een schoolgebouw tot een kantoorpand. Aan belanghebbende en zijn twee collega's is bij notariële akte van 30 september 1987 de eigendom van een voormalig schoolgebouw overgedragen. Dit pand is feitelijk per 1 mei 1987 ter beschikking gesteld aan belanghebbende en zijn collega's om hen in staat te stellen het pand te verbouwen tot kantoorpand. Met de verbouwing is aan de buitenzijde van het pand de entree uitgebouwd en voor het overige heeft de verbouwing voornamelijk binnen het pand plaatsgevonden. Op beperkte schaal is sprake van nieuw metselwerk, drie klaslokalen zijn heringedeeld door middel van geïsoleerd timmerwerk, twee klaslokalen zijn niet opnieuw

²¹⁵ HR 20 juni 1990, ECLI:NL:HR:1990:ZC4315, *BNB* 1990/245, r.o. 4.

²¹⁶ HR 17 april 1991, ECLI:NL:HR:1991:ZC4566, *BNB* 1991/166, r.o. 2.

²¹⁷ HR 17 april 1991, ECLI:NL:HR:1991:ZC4566, *BNB* 1991/166, r.o. 6.2-6.3.

²¹⁸ HR 26 april 1989, ECLI:NL:HR:1989:ZC4025, *BNB* 1989/172. Dit arrest heb ik behandeld in paragraaf 4.3.3.4.

²¹⁹ HR 17 april 1991, ECLI:NL:HR:1991:ZC4566, *BNB* 1991/166, r.o. 4.3-4.4.

²²⁰ Hof Amsterdam 12 mei 1992, ECLI:NL:GHAMS:1992:AW4570, *V-N* 1993/507,25, r.o. 5.3.

heringedeeld en voor het overige is de indeling niet ingrijpend gewijzigd. Het uiterlijk van het pand is niet zodanig gewijzigd dat na de verbouwing aan het uiterlijk kan worden gezien dat het om een kantoorpand gaat in plaats van om een schoolgebouw. Belanghebbende heeft een beroep gedaan op de vrijstelling van artikel 15, lid 1, onderdeel a van de Wet BRV 1970, maar de inspecteur heeft die vrijstelling geweigerd en heeft een naheffingsaanslag overdrachtsbelasting opgelegd.²²¹

Hof 's-Hertogenbosch heeft op grond van een beoordeling van de wijzigingen in het uiterlijk en de inrichting van het pand geoordeeld dat door de verbouwing het pand niet zo ingrijpend is gewijzigd dat daardoor een goed is voortgebracht dat tevoren niet bestond. Het hof merkt op dat de wijziging van de functie van een goed een rol kan spelen bij de beantwoording van de vraag of sprake is van een vervaardigd goed. In dit geval is de functiewijziging naar het oordeel van het gerechtshof echter niet van belang, omdat het pand niet zo ingrijpend is gewijzigd dat daardoor een goed is voortgebracht dat tevoren niet bestond.²²² Volgens de HR geven de oordelen van hof 's-Hertogenbosch dat niet de functie van het gebouw, maar slechts de bestemming ervan is gewijzigd en dat zodoende niet kan worden gesteld dat een goed is voortgebracht dat tevoren niet bestond, geen blijk van een onjuiste rechtsopvatting.²²³

4.3.3.9 HR 7 april 1993

De HR heeft op 7 april 1993 een arrest gewezen, waarin het ging om de verbouwing van bedrijfspanden naar appartementen. De bedrijfspanden bestonden uit een grote ruimte met enkele functionele afscheidingen voor kantoor, kantine en dergelijke. De panden zijn zodanig verbouwd dat zes appartementen zijn ontstaan die elk als woning zijn verhuurd. De appartementen zijn via een centraal trappenhuis bereikbaar.²²⁴

Hof Amsterdam heeft geoordeeld dat de aan de panden verrichte werkzaamheden hebben geleid tot een ingrijpende wijziging in de aanwendingsmogelijkheden van de panden. Er is zodoende een vervaardigd goed voortgebracht.²²⁵ Volgens de HR was het oordeel van hof Amsterdam niet juist, omdat een zodanige verandering in de aanwendingsmogelijkheden geenszins doorslaggevend behoeft te zijn bij de beoordeling of een onroerende zaak is vervaardigd. De HR is echter wel van mening dat sprake is van een goed dat tevoren niet bestond. Immers, volgens de HR zijn de aan het oorspronkelijk bestaande bedrijfspand toegevoegde elementen van zodanige aard en omvang dat het verbouwde pand niet kan worden vereenzelvigd met het aanvankelijk bestaande bedrijfspand.²²⁶

²²¹ HR 26 februari 1992, ECLI:NL:HR:1992:ZC4900, *BNB* 1992/348, r.o. 3.1-5.4.

²²² HR 26 februari 1992, ECLI:NL:HR:1992:ZC4900, *BNB* 1992/348, r.o. 3.3-3.4.

²²³ HR 26 februari 1992, ECLI:NL:HR:1992:ZC4900, *BNB* 1992/348, r.o. 3.5.

²²⁴ HR 7 april 1993, ECLI:NL:HR:1993:ZC5314, *BNB* 1993/173, r.o. 2.

²²⁵ HR 7 april 1993, ECLI:NL:HR:1993:ZC5314, *BNB* 1993/173, r.o. 5.1.1.3.

²²⁶ HR 7 april 1993, ECLI:NL:HR:1993:ZC5314, *BNB* 1993/173, r.o. 3.2.2.

4.3.3.10 HR 15 september 1993

In deze zaak van de HR, gewezen op 15 september 1993, exploiteerde belanghebbende een groothandel in ijzer en staal. In 1986 is in een verkoophal brand uitgebroken, waardoor het pand grotendeels is verwoest. In verband met de ligging van het pand en het instortingsgevaar moesten de muren worden neergehaald. Hierdoor is tot sloop overgegaan en zijn de restanten van het pand, met uitzondering van de niet gesloopte betonnen vloer en funderingen, afgevoerd. Vervolgens wordt het perceel, met betonnen vloer en funderingen, verkocht.²²⁷

Volgens de HR waren de werkzaamheden, bestaande uit het gedeeltelijk slopen van de restanten van het pand en het afvoeren van het puin, niet onbetekenend. Door die werkzaamheden heeft het pand een zodanige aardverandering ondergaan waardoor een goed is ontstaan dat tevoren niet bestond.²²⁸ Dit leidde dus tot vervaardiging van het pand.

4.3.3.11 HR 7 juni 2000

In het arrest dat de HR op 7 juni 2000 heeft gewezen, ging het om een verbouwing van een voormalig schoolgebouw tot appartementencomplex voor studentenhuisvesting. Het oorspronkelijke schoolgebouw bestond uit acht leslokalen en met de verbouwing is in elk lokaal een tussenmuur geplaatst waardoor in totaal zestien appartementen zijn ontstaan. Op de begane grond en op de eerste verdieping zijn toiletvoorzieningen aangebracht en in elk appartement is een keuken en een doucheruimte aangebracht.²²⁹

Uit de hoeveelheid werkzaamheden, de aard van die werkzaamheden en uit de door belanghebbende verstrekte bouwtekeningen heeft hof Amsterdam afgeleid dat het voormalige schoolgebouw radicaal is gewijzigd en dat het gebouw een geheel nieuwe aanwendingsmogelijkheid heeft gekregen, te weten een appartementencomplex dat geschikt is voor bewoning. Het hof acht de uitgevoerde werkzaamheden zodanig dat er sprake is van een vervaardigd goed. Hierbij is het volgens hof Amsterdam niet van belang dat het uiterlijk van het gebouw nagenoeg ongewijzigd is gebleven. Ook acht het hof het niet van belang dat er in totaal voor f 250.000 is verbouwd terwijl het schoolgebouw voor f 450.000 is gekocht.²³⁰

De HR merkt op dat naar het oordeel van hof Amsterdam de functie van het gebouw is gewijzigd in samenhang met een zodanige verbouwing dat de aldus tot stand gekomen onroerende zaak niet kan worden vereenzelvigd met de oorspronkelijk bestaande onroerende zaak. Volgens de HR geeft de daaruit door hof Amsterdam getrokken conclusie dat een goed is vervaardigd geen blijk

²²⁷ HR 15 september 1993, ECLI:NL:HR:1993:ZC5454, *BNB* 1993/314, r.o. 3.1.

²²⁸ HR 15 september 1993, ECLI:NL:HR:1993:ZC5454, *BNB* 1993/314, r.o. 3.5.

²²⁹ HR 7 juni 2000, ECLI:NL:HR:2000:AA6118, *BNB* 2000/248, r.o. 2.3.

²³⁰ HR 7 juni 2000, ECLI:NL:HR:2000:AA6118, *BNB* 2000/248, r.o. 5.2.

van een onjuiste rechtsopvatting.²³¹

4.3.3.12 Samenvattend tot het arrest van 19 november 2010

In de voorgaande subparagrafen heb ik verschillende arresten met betrekking tot het begrip 'vervaardigen' van de HR behandeld. In deze arresten wordt in beginsel een algemene lijn gevolgd. Er is sprake van een vervaardigd goed als een goed wordt voortgebracht dat tevoren niet bestond. De HR heeft geoordeeld dat een ingrijpende wijziging in de aanwendingsmogelijkheden van een onroerende zaak een omstandigheid is die van belang kan zijn voor de beantwoording van de vraag of een goed is voortgebracht dat tevoren niet bestond. Ook een ingrijpende wijziging van het uiterlijk van een onroerende zaak kan bij de beantwoording van deze vraag een rol spelen. Daarnaast is er volgens de HR sprake van vervaardiging als de onroerende zaak niet kan worden vereenzelvigd met de aanvankelijk bestaande onroerende zaak door het toevoegen van elementen van dusdanige aard en omvang. De HR heeft daarentegen geoordeeld dat een onroerende zaak niet is vervaardigd als de oorspronkelijke onroerende zaak nooit heeft opgehouden te bestaan of als de onroerende zaak niet definitief aan zijn bestemming is onttrokken.

Echter, de in de voorgaande subparagrafen behandelde jurisprudentie van de HR is slechts gebaseerd op de criteria uit het arrest Van Dijk's Boekhuis B.V. Het HvJ EU heeft op 1 juni 2006 een belangrijke aanvulling gegeven op deze criteria. Blijkens het arrest v.o.f. Dressuurstal Jespers is er namelijk pas sprake van vervaardiging als een functiewijziging van de onroerende zaak gepaard gaat met het ontstaan van een nieuwe onroerende zaak. Alleen een nieuwe functie van hetzelfde goed is niet voldoende om te kunnen spreken van vervaardiging.²³²

4.4 Het begrip 'in wezen nieuwbouw'

4.4.1 Algemeen

Op 19 november 2010 heeft de HR in het kinderdagverblijfarrest geoordeeld dat slechts sprake is van de vervaardiging van een onroerende zaak als 'in wezen nieuwbouw' heeft plaatsgevonden.²³³ Met dit oordeel heeft de HR volgens velen de algemene lijn in de nationale jurisprudentie doorbroken.²³⁴

²³¹ HR 7 juni 2000, ECLI:NL:HR:2000:AA6118, *BNB* 2000/248, r.o. 3.

²³² HvJ EU 1 juni 2006, nr. C-233/05, ECLI:EU:C:2006:367 (v.o.f. Dressuurstal Jespers).

²³³ HR 19 november 2010, ECLI:NL:HR:2010:BM6681, *BNB* 2011/42 (kinderdagverblijfarrest).

²³⁴ Zie bijvoorbeeld: R.A. Wolf, 'Bij onroerende zaak alleen integratieheffing in geval van nieuwbouw', *NTFR* 2011/694 (onderdeel 'De Hoge Raad gaat 'om)'), C.J. Hummel, 'Het vervaardigingscriterium in de btw', *NTFR-B* 2011/46 (onderdeel 1) en J.A.M. Leijten, 'Het begrip 'vervaardiging' nieuw vervaardigd?', *WFR* 2011/648 (onderdeel 3). Verschillende visies over het begrip 'in wezen nieuwbouw' behandel ik in subparagraaf 4.4.3.

4.4.2 HR 19 november 2010

In het arrest van 19 november 2010 heeft de HR geoordeeld over de verbouwing van een woon-winkelpand naar kinderdagverblijf. In deze zaak ging het om een ondernemer die zich bezighield met kinderopvang. Aan deze ondernemer is een woon-winkelpand geleverd dat vervolgens is verbouwd tot een kinderdagverblijf. Bij de verbouwing is het uiterlijk van het pand nagenoeg onveranderd gebleven. Alleen de voorpui op de begane grond is vernieuwd en er is een speelterrein aangelegd. De kosten van de verbouwing bedroegen € 197.589, exclusief btw. De totale kostprijs van het pand na de verbouwing bedroeg € 420.273, exclusief btw. In geschil was of het pand door deze werkzaamheden was vervaardigd.²³⁵

Hof 's-Hertogenbosch heeft geoordeeld dat het pand na de verbouwing niet kan worden vereenzelvigd met het pand zoals dat voor de verbouwing bestond. Als gevolg hiervan is volgens het hof door deze verbouwing een goed ontstaan dat tevoren niet bestond. Daarbij is in aanmerking genomen dat de indeling van het pand vrijwel volledig is veranderd en dat het pand niet op eenvoudige wijze weer geschikt kan worden gemaakt voor gebruik als woon-winkelpand. Het gegeven dat het uiterlijk van het pand geen ingrijpende wijziging heeft ondergaan, heeft volgens hof 's-Hertogenbosch geen invloed op het voorgaande. Het gerechtshof besliste vervolgens dat de klassieke woonfunctie van het pand is gewijzigd in de functie van een kinderdagverblijf en dat met de wijziging van de voorzieningen bij het pand en de inwendige verbouwing van het pand naar maatschappelijke opvattingen een nieuw vervaardigde onroerende zaak is ontstaan. Volgens het hof zijn de wijzigingen in en om het pand van dien aard, mede gelet op de omvang en kosten van de verbouwing in relatie tot de aanschafprijs, dat de oorspronkelijke functie van het pand heeft opgehouden te bestaan.²³⁶

De HR is van mening dat de uitspraak van hof 's-Hertogenbosch niet in stand kan blijven. De HR verwijst naar het arrest Van Dijk's Boekhuis B.V. en stelt dat sprake is van vervaardiging als een goed wordt voortgebracht dat tevoren niet bestond. Met betrekking tot onroerende zaken betekent dit, uitgaande van het spraakgebruik, dat slechts sprake is van vervaardiging van een goed als door de werkzaamheden aan de onroerende zaak 'in wezen nieuwbouw' heeft plaatsgevonden. Het is hierbij volgens de HR niet beslissend of het pand al dan niet is te vereenzelvigen met het pand zoals dat bestond voor de verbouwing. De HR stelt vast dat uit de processtukken niet is gebleken dat voor de indeling van het pand ten behoeve van het gebruik als kinderdagverblijf ingrepen hebben plaatsgevonden die van zodanige aard waren dat 'in wezen nieuwbouw' heeft plaatsgevonden. Er is zodoende geen sprake van de vervaardiging van een onroerende zaak. Het gegeven dat de voorpui

²³⁵ HR 19 november 2010, ECLI:NL:HR:2010:BM6681, *BNB* 2011/42 (kinderdagverblijfarrest), r.o. 3.1.1-3.1.2-3.1.3-3.1.4-4.19.

²³⁶ Hof 's-Hertogenbosch 29 januari 2008, ECLI:NL:GHSHE:2008:BC6774, r.o. 4.4-4.5-4.6-4.7.

op de begane grond is vernieuwd en een speelterrein is aangelegd, leidt niet tot een ander oordeel.²³⁷

4.4.3 Verschillende visies op het begrip 'in wezen nieuwbouw'

De HR heeft in het kinderdagverblijfarrest geoordeeld dat slechts sprake is van vervaardiging van een onroerende zaak als door de werkzaamheden aan de onroerende zaak 'in wezen nieuwbouw' heeft plaatsgevonden. De HR heeft echter geen nadere invulling aan het begrip 'in wezen nieuwbouw' gegeven. Naar aanleiding van dit arrest zijn er dan ook in de literatuur verschillende visies over het begrip 'in wezen nieuwbouw' ontstaan.

Op basis van het arrest Van Dijk's Boekhuis B.V. heeft Bijl altijd gedacht dat er bij een functiewijziging in beginsel sprake zou zijn van vervaardiging²³⁸. Het HvJ EU komt immers tot de conclusie dat er een nieuw goed is vervaardigd als door de werkzaamheden een goed is ontstaan waarvan de functie volgens de in het maatschappelijk verkeer gangbare opvattingen verschilt van de functie die de verstrekte materialen hadden. Volgens Bijl kan ook sprake zijn van vervaardiging zonder functiewijziging, indien het 'in wezen nieuwbouw' betreft. Het HvJ EU heeft namelijk opgemerkt 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 is ontstaan, niet leiden tot een vervaardiging. Bijl heeft uit de toevoeging 'zonder dat een nieuw goed is ontstaan' afgeleid dat ook zonder functiewijziging sprake kan zijn van vervaardiging. Zijns inziens heeft deze toevoeging alleen betekenis als die mogelijkheid er is. Volgens Bijl is het dan ook opmerkelijk dat de HR in het kinderdagverblijfarrest de voorwaarde dat een nieuw goed moet zijn ontstaan, doortrekt naar situaties waarin wel sprake is van een functiewijziging.²³⁹

Nieuwenhuizen meent daarentegen dat de functiewijziging niet het doorslaggevende element mag zijn. Om te beoordelen of er sprake is van een vervaardigde onroerende zaak, zijn naar zijn mening de fysieke wijzigingen net zo belangrijk als de functiewijziging.²⁴⁰ Evenals Nieuwenhuizen zijn ook Wolf, Bakx en Leijten van mening dat het 'in wezen nieuwbouw'-criterium minder snel tot een vervaardiging zal leiden.²⁴¹ Leijten is immers van mening dat de eis dat door de werkzaamheden aan de onroerende zaak 'in wezen nieuwbouw' moet hebben plaatsgevonden een strenger criterium

²³⁷ HR 19 november 2010, ECLI:NL:HR:2010:BM6681, *BNB* 2011/42 (kinderdagverblijfarrest), r.o. 3.3.1-3.3.2.

²³⁸ Dit is terug te zien bij de jurisprudentie van hof Amsterdam aangezien D.B Bijl daar raadsheer was.

²³⁹ HR 19 november 2010, ECLI:NL:HR:2010:BM6681, *BNB* 2011/42 (kinderdagverblijfarrest), annotatie D.B. Bijl (onderdelen 3 en 4).

²⁴⁰ W.A.P. Nieuwenhuizen, 'Over boeken, paarden en dus ... over nieuwe kinderdagverblijven?', *NTFR* 2011/833 (onderdeel 'In wezen nieuwbouw?').

²⁴¹ W.A.P. Nieuwenhuizen, 'Over boeken, paarden en dus ... over nieuwe kinderdagverblijven?', *NTFR* 2011/833 (onderdeel 'In wezen nieuwbouw?'), R.A. Wolf, 'Bij onroerende zaak alleen integratieheffing in geval van nieuwbouw', *NTFR* 2011/694 (onderdeel 'Helderheid of dwalen in duisternis?'), E.H.C. Bakx, 'Zo goed als nieuw(bouw)', *BtwBrief* 2011/88 (onderdeel 'Einde oude criteria?!') en J.A.M. Leijten, 'Het begrip 'vervaardiging' nieuw vervaardigd?', *WFR* 2011/648 (onderdeel 6).

oplevert dan voorheen. Volgens hem kunnen de aanwendingsmogelijkheden en het uiterlijk van een onroerende zaak ingrijpend wijzigen zonder dat er sprake is van 'in wezen nieuwbouw'. Het is volgens hem echter ook denkbaar dat er sprake is van 'in wezen nieuwbouw' zonder dat de aanwendingsmogelijkheden en het uiterlijk van de onroerende zaak ingrijpend zijn gewijzigd.²⁴² Van Nieuwenhuizen vindt het vervelend dat het 'in wezen nieuwbouw'-criterium zo nietszeggend is. Zijns inziens stelt de HR in feite dat een onroerende zaak nieuw is als het nieuw is. Hij betreurt het dan ook dat de HR niet de kans heeft aangegrepen om voor het eerst een prejudiciële vraag te stellen aan het HvJ EU over wat de vervaardigingshandelingcriteria bij onroerende zaken zijn.²⁴³

Volgens Hummel heeft de HR een nieuw vervaardigingscriterium voor de Wet OB 1968 geïntroduceerd in het kinderdagverblijfarrest. Zij is van mening dat een functiewijziging nog steeds van belang is. Aan de hand van het nieuwe criterium zal in de praktijk soms eerder en soms later sprake zijn van een vervaardiging. Eerder als 'in wezen nieuwbouw' heeft plaatsgevonden terwijl het nieuwe pand, door de ongewijzigde functie en het ongewijzigde uiterlijk, wel met het oude pand zou kunnen worden vereenzelvigd. Hierdoor zou op grond van het oude criterium het pand als niet vervaardigd zijn aangemerkt. Hummel doelt hiermee op situaties dat, behalve de pui, de fundering en de dragende muren, een pand (vrijwel) volledig wordt gesloopt dan wel gestript om uiteindelijk in originele stijl te worden opgebouwd. Dit kan volgens Hummel voorkomen als het pand bijvoorbeeld een beschermd dorpsgezicht is. Onder het nieuwe criterium is er later sprake van vervaardiging in situaties dat het exterieur een opvallende wijziging heeft ondergaan, maar de verbouwing weinig substantieel is. Op basis van het oude criterium zou in die gevallen sprake kunnen zijn van een vervaardigde onroerende zaak doordat kan worden gesteld dat het nieuwe pand niet langer kan worden vereenzelvigd met het oorspronkelijke pand wegens het gewijzigde exterieur.²⁴⁴

Heijnen is daarentegen niet van mening dat de HR in het kinderdagverblijfarrest een nieuw criterium heeft geïntroduceerd. In het kinderdagverblijfarrest overweegt de HR immers dat van vervaardiging van een onroerende zaak slechts sprake is als door de werkzaamheden aan de onroerende zaak 'in wezen nieuwbouw' heeft plaatsgevonden. Deze overweging van de HR is in de optiek van Heijnen niet meer dan een interpretatie van hetgeen door het HvJ EU is overwogen, alleen dan in de context van verbouwingen van onroerende zaken. Heijnen komt tot de conclusie dat de werkzaamheden een bepaalde ingrijpendheid moeten vertonen, wil er sprake zijn van 'in wezen nieuwbouw'. Hij geeft echter wel aan dat het onduidelijk is wanneer de werkzaamheden een bepaalde ingrijpendheid vertonen. Zijns inziens kunnen hierbij veel factoren een rol spelen, zoals de hoeveelheid gebruikte (bouw)materialen, de aard van de (bouw)activiteiten, de hoeveelheid arbeid

²⁴² J.A.M. Leijten, 'Het begrip 'vervaardiging' nieuw vervaardigd?', *WFR* 2011/648 (onderdeel 3).

²⁴³ W.A.P. Nieuwenhuizen, 'Over boeken, paarden en dus ... over nieuwe kinderdagverblijven?', *NTFR* 2011/833 (onderdeel 'In wezen nieuwbouw?').

²⁴⁴ C.J. Hummel, 'Het vervaardigingscriterium in de btw', *NTFR-B* 2011/46 (onderdelen 1 en 3).

en de zichtbaarheid van de verbouwing qua interieur en mogelijk ook qua exterieur.²⁴⁵ In mijn optiek is het kinderdagverblijfarrest weinig verhelderend met betrekking tot de vervaardiging van onroerende zaken indien met het begrip ‘in wezen nieuwbouw’ een bepaalde ingrijpendheid wordt bedoeld. Met de ongedefinieerde term ‘een bepaalde ingrijpendheid’ is het naar mijn mening nog altijd niet duidelijk wanneer sprake is van ‘in wezen nieuwbouw’. Verder is het Heijnen onduidelijk wat het oordeel van de HR zou zijn geweest als het uiterlijk van het pand wel ingrijpend zou zijn veranderd. In zijn optiek sluit het arrest Van Dijk’s Boekhuis B.V. niet uit dat ook in dat geval sprake kan zijn van een nieuw vervaardigde onroerende zaak.²⁴⁶

Ook A-G Van Hilten meent dat de HR met de term ‘in wezen nieuwbouw’ geen nieuw criterium heeft willen introduceren, maar slechts ‘handen en voeten’ heeft willen geven aan het door het HvJ EU in het arrest Van Dijk’s Boekhuis B.V. gehanteerde criterium van het (doen) ontstaan van een goed dat tevoren niet bestond.²⁴⁷ Van der Paardt onderschrijft de mening van A-G Van Hilten dat het begrip ‘in wezen nieuwbouw’ van de HR wordt gedekt door de term ‘een goed dat tevoren niet bestond’ van het HvJ EU. Door het kinderdagverblijfarrest en naar de mening van A-G Van Hilten lijkt de ingrijpendheid van de bouwwerkzaamheden voorop te staan en de fysieke gevolgen daarvan zijn belangrijker dan de functiewijziging van een onroerende zaak. Volgens Van der Paardt is dit een juiste benadering. Een kantoorgebouw kan immers geschikt worden gemaakt voor bewoning met relatief kleine ingrepen en zonder opmerkelijke uiterlijke wijzigingen. Dit kan worden bewerkstelligd door bijvoorbeeld woonunits in een kantoorgebouw aan te brengen. Een gebouw met een historisch waardevol uiterlijk kan tevens door interne aanpassingen een andere functie krijgen. Van der Paardt is van mening dat in die gevallen geen sprake is van ‘in wezen nieuwbouw’. Door de bouwwerkzaamheden is er immers geen onroerende zaak ontstaan die tevoren niet bestond.²⁴⁸

Ik ben het met Heijnen en A-G Van Hilten eens dat de HR met het begrip ‘in wezen nieuwbouw’ geen nieuw criterium heeft willen introduceren, maar een invulling heeft willen geven aan het begrip ‘vervaardigen’. Het HvJ EU heeft immers in het arrest Van Dijk’s Boekhuis B.V. overwogen dat het begrip ‘vervaardigen’ moet worden uitgelegd naar het spraakgebruik. De feitelijke invulling van dit begrip heeft het HvJ EU vervolgens overgelaten aan de nationale rechter.²⁴⁹ De HR heeft in het kinderdagverblijfarrest geoordeeld dat, uitgaande van het spraakgebruik, sprake is van vervaardiging als ‘in wezen nieuwbouw’ heeft plaatsgevonden. Hiermee geeft de HR naar mijn mening een feitelijke invulling aan het begrip ‘vervaardigen’. Het is echter jammer dat de HR geen

²⁴⁵ HR 19 november 2010, ECLI:NL:HR:2010:BM6681, *FED* 2011/27 (kinderdagverblijfarrest), annotatie B.G.A. Heijnen (onderdelen 2, 3).

²⁴⁶ HR 19 november 2010, ECLI:NL:HR:2010:BM6681, *FED* 2011/27 (kinderdagverblijfarrest), annotatie B.G.A. Heijnen (onderdeel 5).

²⁴⁷ Conclusie A-G Van Hilten 9 juli 2012, nr. 11/03987 r.o. 5.2.11.

²⁴⁸ R.N.G. van der Paardt, ‘Actualiteiten onroerend goed en omzetbelasting (BTW)’, *TFO* 2013/124.3 (onderdelen 2.3 en 2.4).

²⁴⁹ HvJ EU 14 mei 1985, nr. C-139/84, ECLI:EU:C:1985:195 (Van Dijk’s Boekhuis B.V.), r.o. 20-22.

uitleg heeft gegeven aan het begrip ‘in wezen nieuwbouw’. Daarnaast ben ik het met Van der Paardt eens dat na het kinderdagverblijfarrest een functiewijziging van een onroerende zaak minder van belang is geworden bij de beantwoording van de vraag of een onroerende zaak is vervaardigd of niet. Na het kinderdagverblijfarrest is de ingrijpendheid van de verbouwing leidend tot fysieke wijzigingen aan respectievelijk van een onroerende zaak van belang om te kunnen beoordelen of er sprake is van een nieuw vervaardigde onroerende zaak.

4.4.4 Oorsprong van het begrip ‘in wezen nieuwbouw’

De HR hanteerde het begrip ‘in wezen nieuwbouw’ met betrekking tot de Wet OB 1968 voor het eerst in het kinderdagverblijfarrest. In jurisprudentie over de Wet IB 2001 werd dit begrip echter al eerder gebezigd. Deze jurisprudentie had betrekking op de monumentenaftrek van artikel 6.31 van de Wet IB 2001. De monumentenaftrek is immers niet van toepassing als de verbouwing zo radicaal is dat ‘in wezen nieuwbouw’ heeft plaatsgevonden. Voor de beantwoording van de vraag of er sprake is van ‘in wezen nieuwbouw’ moet volgens de HR worden gezien wat er in bouwkundig opzicht is geschied.²⁵⁰ Een uitleg hiervan heeft hof ’s-Hertogenbosch gegeven in zijn uitspraak op 18 november 2010 omtrent de verbouwing van een monumentale koekfabriek naar een appartementencomplex. Het hof heeft geoordeeld dat voor de beantwoording van de vraag of een verbouwing in bouwkundig opzicht zo radicaal is dat in wezen een nieuw gebouw ontstaat, het volgende geldt: *‘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’*. Dit uitgangspunt kent een uitzondering bij radicale vernieuwing. Volgens het hof is daarvan sprake als de bouwtechnische ingrepen bij de restauratie van oudbouw zodanig ingrijpend zijn dat de bouwkundige identiteit van het gebouw onherkenbaar wordt gewijzigd zodat het niet meer met het eerder aanwezige gebouw kan worden vereenzelvigd.²⁵¹

A-G Van Hilten is van mening dat de invulling van het begrip ‘in wezen nieuwbouw’ in de Wet IB 2001 en de ‘totstandkoming van een vervaardigde onroerende zaak’ bij verbouwing uit de Wet OB 1968 in wezen op hetzelfde neerkomen. Hierdoor kan volgens haar voor de invulling van het begrip ‘vervaardigen’ in de Wet OB 1968 aansluiting worden gezocht bij de criteria uit de Wet IB 2001, zonder dat het in strijd is met de door het HvJ EU gegeven interpretatie van het begrip

²⁵⁰ HR 10 februari 1999, ECLI:NL:HR:1999:AA2670, *BNB* 1999/154, r.o. 3.2.

²⁵¹ Hof ’s-Hertogenbosch 18 november 2010, ECLI:NL:GHSHE:2010:BP6402, *V-N* 2011/16.1.3, r.o. 4.3.7.2.

‘vervaardigen’.²⁵² Hoewel het opvallend is dat de HR dezelfde terminologie gebruikt, vraag ik mij af of voor de invulling van het begrip ‘vervaardigen’ in de Wet OB 1968 aansluiting kan worden gezocht bij de criteria uit arresten van de HR met betrekking tot de Wet IB 2001. Het is mijns inziens niet vanzelfsprekend dat begrippen uit de Wet OB 1968 dezelfde betekenis toebedeeld krijgen als begrippen uit een ander belastinggebied²⁵³. Bovendien hebben de begrippen in de Btw-richtlijn een communautaire betekenis. Het is zodoende niet relevant welke betekenis nationaalrechtelijk aan een dergelijk begrip wordt toegekend²⁵⁴. Echter, het is de vraag of dit argument voor deze discussie van belang is aangezien de begrippen ‘vervaardigen’ en ‘in wezen nieuwbouw’ niet terugkomen in artikel 12, lid 2 van de Btw-richtlijn en deze bepaling de EU-lidstaten een zekere vrijheid geeft om zelf criteria toe te passen.

4.4.5 Jurisprudentie na introductie ‘in wezen nieuwbouw’

Over het algemeen is in de literatuur opgemerkt dat door het ‘in wezen nieuwbouw’-criterium minder snel sprake zal zijn van een vervaardiging van een onroerende zaak. Wijzigingen in de aanwendingsmogelijkheden van de onroerende zaak zijn namelijk minder doorslaggevend voor de vraag of er sprake is van een vervaardiging van een onroerende zaak. Daarentegen zijn de aard en omvang van de fysieke wijzigingen leidend in het vervaardigingsvraagstuk met betrekking tot onroerende zaken. De HR geeft echter geen precieze invulling van het ‘in wezen nieuwbouw’-criterium in het kinderdagverblijfarrest. In de volgende subparagrafen behandel ik drie arresten van de HR die zijn gewezen na 19 november 2010.

4.4.5.1 HR 8 maart 2013 (BNB 2013/110)

In het arrest van 8 maart 2013 heeft de HR zich uitgelaten over een gebouw dat in gebruik was als supermarkt. Boven de winkel bevonden zich vier appartementen die als woning werden gebruikt. Het deel van de winkel onder de appartementen en de vier wooneenheden waren gesplitst in vijf appartementsrechten. Belanghebbende heeft het appartementsrecht verkregen dat recht geeft op de winkelruimte. Voorafgaand aan deze verkrijging zijn werkzaamheden verricht, waarbij het dak, de gevels, de binnenmuren en een deel van de fundering en de vloer zijn verwijderd. Na de werkzaamheden waren slechts de vier wooneenheden en de daarvoor benodigde draagconstructie nog aanwezig. In de ontstane ruimte is een kleinere modezaak gerealiseerd. Het overige deel van de

²⁵² Conclusie A-G Van Hilten 9 juli 2012, nr. 11/03987 r.o. 5.4.2.

²⁵³ Een voorbeeld hiervan is de verschillende invulling van het begrip ‘ondernemer’ in de Wet OB 1968 en de Wet IB 2001. Ook heeft het begrip ‘fiscale eenheid’ in de Wet OB 1968 een andere invulling dan in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

²⁵⁴ Zie bijvoorbeeld het begrip ‘onroerende zaak’ (paragraaf 3.3).

ruimte was onbebouwd op het tijdstip van de levering.²⁵⁵

Hof Amsterdam is van mening dat in dit geval geen sprake is van 'in wezen nieuwbouw'. Bij de beoordeling of een goed is vervaardigd in de zin van artikel 11, lid 3, onderdeel b van de Wet OB 1968, moet het gehele gebouw in aanmerking worden genomen. De winkelruimte met de wooneenheden vormde een integrerend onderdeel van het gebouw en kan alleen bestaan door de bouwkundige constructie van het gebouw. Volgens het gerechtshof is de functie van het gebouw niet gewijzigd en zijn de werkzaamheden niet van zodanig ingrijpende aard geweest dat daardoor een gebouw is ontstaan dat tevoren niet bestond. De omstandigheid dat op enig moment een open ruimte is ontstaan op de begane grond leidt niet tot de conclusie dat er door de werkzaamheden sprake was van 'in wezen nieuwbouw'.²⁵⁶

Volgens de HR is hof Amsterdam in deze zaak uitgegaan van een onjuiste rechtsopvatting. De HR heeft overwogen dat voor de heffing van omzetbelasting sprake kan zijn van de levering van een gedeelte van een gebouw. Dit is het geval als een gebouw verticaal is gesplitst of wanneer een gebouw horizontaal is gesplitst in appartementsrechten. Voor de toepassing van artikel 11, lid 3, onderdeel b van de Wet OB 1968 moet dit gedeelte afzonderlijk van het overige gebouw in aanmerking worden genomen. Naar het oordeel van de HR is geen andere conclusie mogelijk dan dat het gedeelte van de winkel zodanig is verbouwd dat sprake is van 'in wezen nieuwbouw' en derhalve van een vervaardigd goed. Dit komt doordat van de winkel als gevolg van de werkzaamheden slechts de draagconstructie onder de wooneenheden in stand is gebleven.²⁵⁷

4.4.5.2 HR 8 maart 2013 (BNB 2013/111)

In een ander arrest dat ook is gewezen op 8 maart 2013 komt de HR tot het oordeel dat er geen sprake is van 'in wezen nieuwbouw'. Hierbij ging het over de verbouwing van een monumentaal pand. Dit pand bestaat uit een winkel en twee woningen. Door een inwendige verbouwing zijn op de bovenverdiepingen drie naast elkaar gelegen woonappartementen met eigen toegang ontstaan en op de begane grond drie naast elkaar gelegen winkeleenheden. Het dak is vernieuwd en verhoogd, raam- en deurkozijnen zijn vervangen en de drie winkeleenheden zijn voorzien van een nieuwe pui en - aan de achterzijde van het gebouw - een uitbouw. Na de verbouwing is het gebouw kadastraal gesplitst in zes appartementsrechten. Belanghebbende verkreeg twee appartementsrechten, een winkelruimte en het zich daarboven gelegen woonappartement.²⁵⁸

Hof Amsterdam was van mening dat er geen sprake was van de vervaardiging van een onroerende zaak. Volgens het hof betroffen de aangebrachte wijzigingen de restauratie van het

²⁵⁵ HR 8 maart 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ3574, *BNB* 2013/110, r.o. 3.1.1-3.1.2.

²⁵⁶ Hof Amsterdam 15 maart 2012, ECLI:NL:GHAMS:2012:BV9873, r.o. 6.2-6.3-6.4.

²⁵⁷ HR 8 maart 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ3574, *BNB* 2013/110, r.o. 3.3.2-3.3.3.

²⁵⁸ HR 8 maart 2013, ECLI:NL:HR:2013:BX6640, *BNB* 2013/111, r.o. 3.1.1-3.1.2-3.1.3.

gebouw. De aangebrachte wijzigingen waren niet van zodanige aard dat 'in wezen nieuwbouw' heeft plaatsgevonden. De omstandigheid dat de achterzijde en de dakconstructie van het gebouw zijn gewijzigd, doet daar niet aan af.²⁵⁹

De HR heeft het oordeel van hof Amsterdam bevestigd, waardoor in deze zaak geen 'in wezen nieuwbouw' heeft plaatsgevonden. Volgens de HR heeft hof Amsterdam terecht geen belang gehecht aan een functiewijziging van het gebouw, het fysiek verder splitsen van het gebouw in zelfstandig te gebruiken delen en de na verbouwing plaatsgevonden hebbende splitsing in appartementsrechten. Bij de beoordeling of sprake is van vervaardiging moet het gebouw in zijn geheel in aanmerking worden genomen. Hierbij is een latere splitsing in appartementsrechten niet relevant.²⁶⁰

4.4.5.3 HR 15 maart 2013

In het arrest van de HR van 15 maart 2013 gaat het om een kantoorgebouw waaraan de nodige werkzaamheden zijn uitgevoerd. Belanghebbende heeft een kantoorgebouw gekocht en vervolgens is het pand verbouwd. Hierbij is de begane grond kantoorruimte gebleven, maar de twee verdiepingen zijn verbouwd tot vier appartementen. De bouwwerkzaamheden bestonden daarbij uit het strippen van de twee verdiepingen, het slopen van enkele tussenmuren en de verplaatsing van het trappenhuis. De bestaande vloeren, plafonds en de dikke muren zijn gehandhaafd. Daarnaast zijn de volgende voorzieningen aangelegd: een gemeenschappelijke entree, een lift, afzonderlijke keukens, toiletten, badkamers, bergingen, centrale verwarmings-, energie- en watervoorzieningen en ventilatiekanalen. Ook is bij de verbouwing het uiterlijk van het pand gewijzigd. Aan de achterzijde van het pand zijn een dakterras en een balkon gerealiseerd. Het pand is tevens geschilderd in een vergelijkbare kleur en er is een overkapping geplaatst boven de entree.²⁶¹

Hof 's-Hertogenbosch meent dat deze werkzaamheden niet hebben geleid tot een vervaardigd goed. Met de verbouwing van de verdiepingen tot appartementen hebben immers geen ingrepen plaatsgevonden die van zodanige aard waren dat 'in wezen nieuwbouw' heeft plaatsgevonden. Het gerechtshof neemt hierbij in aanmerking dat de bestaande vloeren, plafonds en de dikke muren in het pand zijn gehandhaafd. Ook de indeling is niet ingrijpend gewijzigd door de verbouwing. Enkele uitwendige toevoegingen aan het pand leiden volgens hof 's-Hertogenbosch niet tot een andere conclusie. Deze zijn wat omvang en waarde betreft ondergeschikt aan het oorspronkelijke pand. De toevoegingen missen bovendien zelfstandige betekenis en zijn bedoeld om de onroerende zaak beter geschikt te maken voor bewoning. Ook door de uiterlijke wijzigingen kan

²⁵⁹ Hof Amsterdam 23 december 2010, ECLI:NL:GHAMS:2010:BP5337, r.o. 6.2.

²⁶⁰ HR 8 maart 2013, ECLI:NL:HR:2013:BX6640, *BNB* 2013/111, r.o. 3.3.2-3.3.3.

²⁶¹ Hof 's-Hertogenbosch 21 juli 2011, ECLI:NL:GHSHE:2011:BT8257, r.o. 2.1-2.2.

niet worden gesteld dat sprake is van ‘in wezen nieuwbouw’. Het is hierbij irrelevant dat er door de verbouwing vijf zelfstandige onroerende zaken zijn ontstaan.²⁶² De HR heeft het oordeel van hof ‘s-Hertogenbosch bevestigd zonder nadere motivering op grond van artikel 81, lid 1 van de Wet op de rechterlijke organisatie. De HR heeft hierbij verwezen naar het arrest van 8 maart 2013²⁶³.²⁶⁴

4.5 Verhouding jurisprudentie van het HvJ EU en jurisprudentie van de HR

In subparagraaf 4.3.2.1 is duidelijk geworden dat het HvJ EU op 14 mei 1985 heeft overwogen dat voor de betekenis van het begrip ‘vervaardigen’ moet worden aangesloten bij de invulling die het begrip ‘vervaardigen’ in het spraakgebruik krijgt. Er is zodoende sprake van vervaardiging als er een goed wordt voortgebracht dat tevoren niet bestond. Dit is het geval als een opdrachtnemer met de aan hem verstrekte materialen een ‘nieuw’ goed voortbrengt. Hierbij verschilt de functie van het ‘nieuwe’ goed van de functie van de gebruikte materialen. In mijn optiek acht het HvJ EU een functiewijziging van een onroerende zaak dus van belang om te kunnen spreken van een goed dat tevoren niet bestond. De HR volgt in beginsel een algemene lijn in de jurisprudentie vóór het kinderdagverblijfarrest. Immers, er wordt aangesloten bij de betekenis die aan het begrip ‘vervaardigen’ wordt gegeven in het spraakgebruik, dat wil zeggen het voortbrengen van een goed dat tevoren niet bestond. In zoverre oordeelt de HR in overeenstemming met het oordeel van het HvJ EU in het arrest Van Dijk’s Boekhuis B.V. Echter, volgens de HR behoeft een ingrijpende wijziging in de aanwendingsmogelijkheden van een onroerende zaak geen doorslaggevend criterium te zijn voor de beantwoording van de vraag of een goed is voortgebracht dat tevoren niet bestond. Ook een ingrijpende wijziging van het uiterlijk van een onroerende zaak kan een rol spelen bij de beantwoording van deze vraag. Een andere indicatie is de totstandkoming van een onroerende zaak die niet kan worden vereenzelvigd met de aanvankelijk bestaande onroerende zaak door de toevoeging van elementen van dusdanige aard en omvang.

Zoals blijkt uit subparagraaf 4.4.2 heeft de HR in het kinderdagverblijfarrest op 19 november 2010 geoordeeld dat slechts sprake is van vervaardiging van een onroerende zaak als door de werkzaamheden aan die zaak ‘in wezen nieuwbouw’ heeft plaatsgevonden. Volgens de HR is het hierbij niet beslissend of de onroerende zaak al dan niet is te vereenzelvigen met de onroerende zaak zoals dat bestond voor de verbouwing. De HR lijkt in het kinderdagverblijfarrest enigszins een ommekeer te hebben gemaakt. Blijkens het kinderdagverblijfarrest zijn ingrijpende wijzigingen in de aanwendingsmogelijkheden van de onroerende zaak immers minder doorslaggevend voor de vraag of er sprake is van het vervaardigen van een onroerende zaak. Daarentegen zijn de aard en omvang

²⁶² Hof ‘s-Hertogenbosch 21 juli 2011, ECLI:NL:GHSHE:2011:BT8257, r.o. 4.4-4.5.

²⁶³ HR 8 maart 2013, ECLI:NL:HR:2013:BX6640, *BNB* 2013/111. Dit arrest heb ik behandeld in subparagraaf 4.4.4.2.

²⁶⁴ HR 15 maart 2013, ECLI:NL:HR:2013:BX6651, *BNB* 2013/112, r.o. 3.

van de uitgevoerde werkzaamheden aan de onroerende zaak leidend in het vervaardigingsvraagstuk inzake onroerende zaken. Dit is ook terug te zien in de in subparagraaf 4.4.5 behandelde arresten die zijn geweest na het kinderdagverblijfarrest. De HR heeft deze ommekeer gemaakt, omdat het HvJ EU op 1 juni 2006 een belangrijke aanvulling heeft gegeven op het begrip 'vervaardigen'. Blijkens het arrest v.o.f. Dressuurstal Jespers is het namelijk van belang dat de 'oude' onroerende zaak niet alleen een nieuwe functie heeft gekregen, maar dat er ook daadwerkelijk een nieuwe onroerende zaak is ontstaan. Dit houdt in dat er geen sprake is van vervaardiging als hetzelfde goed een nieuwe functie heeft gekregen.

Met de kennis van nu²⁶⁵ zou mijns inziens de beslissing van de HR in een aantal van de in subparagraaf 4.3.3 behandelde arresten anders zijn. Zo zou er naar mijn mening in het arrest van 2 mei 1990²⁶⁶ geen goed zijn voortgebracht dat tevoren niet bestond. In deze zaak heeft hof Amsterdam overwogen dat de functie van het gebouw geheel is veranderd en dat de verbouwing ingrijpend is geweest door de hoeveelheid werkzaamheden, de kosten van de verbouwing en de aard van de verbouwing. Voor het 'in wezen nieuwbouw'-criterium is de functiewijziging van het gebouw niet doorslaggevend. Daarnaast is het silhouet van het gebouw gebleven, waardoor het gebouw qua uiterlijk grotendeels het gebouw is gebleven zoals het was voor de verbouwing. Zodoende zou er naar mijn mening geen 'in wezen nieuwbouw' hebben plaatsgevonden, waardoor geen sprake is van een voortgebracht goed dat tevoren niet bestond. Ook in het arrest van 17 april 1991²⁶⁷ zou in mijn optiek geen sprake zijn van het voortbrengen van een goed dat tevoren niet heeft bestaan. Volgens hof 's-Gravenhage was er in dit geval geen sprake van het voortbrengen van een goed dat tevoren niet bestond, omdat het pand niet ingrijpend is gewijzigd. Echter, naar het oordeel van de HR heeft de functiewijziging van het pand geleid tot het vervaardigen van een nieuwe onroerende zaak. Gelet op het 'in wezen nieuwbouw'-criterium zou mijns inziens in dit geval geen goed zijn voortgebracht dat tevoren niet bestond, omdat het pand niet ingrijpend is gewijzigd. De functiewijziging van een pand is tenslotte niet meer doorslaggevend. Tot slot geeft de HR in de arresten van 7 april 1993²⁶⁸ en 7 juni 2000²⁶⁹ aan dat er sprake is van een goed dat tevoren niet bestond, omdat de tot stand gekomen onroerende zaken niet konden worden vereenzelvigd met de oorspronkelijk bestaande onroerende zaken. Gelet op het kinderdagverblijfarrest is dit vereenzelvigingscriterium naar mijn mening achterhaald. In het kinderdagverblijfarrest heeft de HR namelijk geoordeeld dat het voor het 'in wezen nieuwbouw'-criterium niet beslissend is of de onroerende zaak al dan niet is te vereenzelvigen met de onroerende zaak zoals dat bestond voor de verbouwing.

²⁶⁵ Hiermee bedoel ik het kinderdagverblijfarrest dat is gebaseerd op jurisprudentie van het HvJ EU (het arrest v.o.f. Dressuurstal Jespers).

²⁶⁶ HR 2 mei 1990, ECLI:NL:HR:1990:ZC4279, *BNB* 1990/183.

²⁶⁷ HR 17 april 1991, ECLI:NL:HR:1991:ZC4566, *BNB* 1991/166.

²⁶⁸ HR 7 april 1993, ECLI:NL:HR:1993:ZC5454, *BNB* 1993/173.

²⁶⁹ HR 7 juni 2000, ECLI:NL:HR:2000:AA6118, *BNB* 2000/248.

4.6 Samenvatting/Deelconclusie

In dit hoofdstuk ben ik ingegaan op de deelvraag: *Wanneer is sprake van een nieuw vervaardigde onroerende zaak in de Wet OB 1968?* Op grond van artikel 11, lid 3, onderdeel b van de Wet OB 1968 wordt de ingebruikneming van een gebouw na de verbouwing ervan ook aangemerkt als eerste ingebruikneming op voorwaarde dat door die verbouwing een vervaardigd goed is voortgebracht.

Er is veel jurisprudentie ontstaan met betrekking tot het begrip ‘vervaardigen’. Voor de uitleg van dit begrip is het arrest Van Dijk’s Boekhuis B.V. bepalend. In dit arrest heeft het HvJ EU geconcludeerd dat sprake is van een vervaardigd goed als een goed wordt voortgebracht dat tevoren niet bestond. Dit is het geval als de functie van dat goed volgens de in het maatschappelijk verkeer geldende opvattingen verschilt van de functie die de verstrekte materialen hadden. Onderhouds- en reparatiewerkzaamheden die uitsluitend de functie teruggeven die het goed voordien had, leiden niet tot een vervaardiging. In de jaren na het arrest Van Dijk’s Boekhuis B.V. volgt de HR in zijn jurisprudentie een algemene lijn. Voor de beantwoording van de vraag of een goed is voortgebracht dat tevoren niet bestond, acht de HR een ingrijpende wijziging in de aanwendingsmogelijkheden of een ingrijpende wijziging van het uiterlijk van een onroerende zaak van belang. Volgens de HR is er ook sprake van vervaardiging als de onroerende zaak niet kan worden vereenzelvigd met de oorspronkelijk bestaande onroerende zaak.

Het HvJ EU geeft in het arrest v.o.f. Dressuurstal Jespers een belangrijke aanvulling op het begrip ‘vervaardigen’. Volgens het HvJ EU kan de functie van een goed verschillen, maar moet deze functiewijziging gepaard gaan met het ontstaan van een nieuw goed om te kunnen spreken van een vervaardigd goed. Dit houdt in dat er geen sprake is van vervaardiging als hetzelfde goed een nieuwe functie heeft gekregen. Naar aanleiding van dit arrest lijkt de HR in het kinderdagverblijfarrest enigszins een ommekeer te hebben gemaakt. In dit arrest heeft de HR namelijk geoordeeld dat slechts sprake is van het voortbrengen van een onroerende zaak dat tevoren niet bestond indien door de werkzaamheden aan de onroerende zaak ‘in wezen nieuwbouw’ heeft plaatsgevonden. De HR geeft echter in dit arrest niet aan wat precies de invulling is van dit criterium. Dit heeft tot gevolg dat er verschillende visies over dit begrip zijn ontstaan in de literatuur. Over het algemeen is opgemerkt dat door het ‘in wezen nieuwbouw’-criterium een functiewijziging van een onroerende zaak minder van belang is geworden bij de beantwoording van de vraag of een onroerende zaak is vervaardigd. De ingrijpendheid van de fysieke wijzigingen aan de onroerende zaak zijn daarentegen leidend om te kunnen beoordelen of er sprake is van een nieuw vervaardigde onroerende zaak. Hierdoor zou de HR in sommige arresten die zijn gewezen vóór het kinderdagverblijfarrest anders hebben beslist.

Ook in de arresten die volgen na het kinderdagverblijfarrest geeft de HR niet aan wat precies

onder het begrip 'in wezen nieuwbouw' moet worden verstaan. De term 'in wezen nieuwbouw' heeft de HR eerder gehanteerd in arresten met betrekking tot de monumentenaftrek in de Wet IB 2001. In deze arresten heeft de HR geoordeeld dat er in beginsel geen sprake is van nieuwbouw zolang de constructie van een gebouw niet wordt aangetast. Dit uitgangspunt kent een uitzondering bij radicale vernieuwing. Dit is het geval als de bouwtechnische ingrepen zodanig ingrijpend zijn dat de bouwkundige identiteit van het gebouw onherkenbaar wordt gewijzigd zodat het niet meer met het oorspronkelijke gebouw kan worden vereenzelvigd. Het is echter onduidelijk of voor de invulling van het begrip 'vervaardigen' in de Wet OB 1968 aansluiting kan worden gezocht bij de criteria uit de arresten van de HR met betrekking tot de Wet IB 2001.

HOOFDSTUK 5: ALTERNATIEF BEHANDELING ONROERENDE ZAKEN

5.1 Inleiding

In het vorige hoofdstuk is naar voren gekomen dat het arrest Van Dijk's Boekhuis B.V.²⁷⁰ lange tijd bepalend is geweest voor de uitleg van het begrip 'vervaardigen'. Het bleef echter lastig om vast te stellen waar de grens ligt tussen het voortbrengen van een nieuw vervaardigde onroerende zaak en het verbouwen ervan. Ook na het arrest Van Dijk's Boekhuis B.V. is er immers nog veel jurisprudentie geweest door de HR met betrekking tot het begrip 'vervaardigen'. Op basis van recentere jurisprudentie van het HvJ EU²⁷¹ heeft de HR op 19 november 2010 geoordeeld dat slechts sprake is van de vervaardiging van een onroerende zaak als 'in wezen nieuwbouw' heeft plaatsgevonden.²⁷² Naar mijn mening is het begrip 'in wezen nieuwbouw' weinig verhelderend voor de beantwoording van de vraag of sprake is van het voortbrengen van een nieuw vervaardigde onroerende zaak of van het verbouwen ervan. Zowel het HvJ EU als de HR lijken geen invulling te willen geven aan de begrippen 'vervaardigen' en 'in wezen nieuwbouw'. Op deze manier blijft er in mijn optiek onduidelijkheid bestaan over de vraag of de levering van een onroerende zaak na een ingrijpende verbouwing is belast met btw dan wel is vrijgesteld. In dit vijfde hoofdstuk wordt gezocht naar een alternatief voor de behandeling van onroerende zaken in de Wet OB 1968. De deelvraag die in dit hoofdstuk wordt beantwoord, luidt dan ook: *Welk alternatief bestaat er voor de vrijstelling van artikel 11, lid 1, onderdeel a van de Wet OB 1968 en welke variant, de vrijstelling van artikel 11, lid 1, onderdeel a van de Wet OB 1968 of het alternatief, geniet de voorkeur?*

Ter beantwoording van deze deelvraag behandel ik in de tweede paragraaf het huidige systeem. Eerst ga ik in op de reden dat de leveringen van onroerende zaken tot de belastbare feiten voor de Wet OB 1968 behoren. Vervolgens geef ik de vrijstelling van artikel 11, lid 1, onderdeel a van de Wet OB 1968 en de reden voor invoering van de bijzondere regeling ten aanzien van onroerende zaken in de Wet OB 1968 kort weer. Hier kan ik kort op ingaan, omdat ik dit in hoofdstuk 3 al uitvoerig heb behandeld. Voorts besteed ik in de derde paragraaf aandacht aan het alternatief. Tot slot wordt in de vierde paragraaf het alternatief vergeleken met het huidige systeem, zodat kan worden gezien welke variant, de vrijstelling van artikel 11, lid 1, onderdeel a van de Wet OB 1968 of het alternatief, de voorkeur geniet. Het alternatief wordt geprefereerd boven de vrijstelling van artikel 11, lid 1, onderdeel a van de Wet OB 1968 als deze beter aansluit bij het rechtskarakter van de btw en als deze beter uitvoerbaar is dan de huidige vrijstelling met betrekking tot onroerende zaken.

²⁷⁰ HvJ EU 14 mei 1985, nr. C-139/84, ECLI:EU:C:1985:195 (Van Dijk's Boekhuis B.V.).

²⁷¹ HvJ EU 1 juni 2006, nr. C-233/05, ECLI:EU:C:2006:367 (v.o.f. Dressuurstal Jespers).

²⁷² HR 19 november 2010, ECLI:NL:HR:2010:BM6681, BNB 2011/42 (kinderdagverblijfarrest).

5.2 Het huidige systeem

5.2.1 Algemeen

De Wet OB 1968 is tot stand gekomen als gevolg van de verplichting, opgelegd aan de EEG-lidstaten, te komen tot een gemeenschappelijk stelsel van heffing van btw. Deze verplichting en de wijze van uitvoering daarvan zijn vastgelegd in de Eerste en Tweede Richtlijn. Ingevolge artikel 2, onderdeel a van de Tweede Richtlijn zijn de leveringen van goederen en diensten, welke in het binnenland door een belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht, onderworpen aan de btw. Vervolgens wordt in bijlage A, onderdeel 3 bij de Tweede Richtlijn vermeld dat onder het begrip 'lichamelijke zaak' zowel roerende lichamelijke zaken als onroerende lichamelijke zaken dienen te worden verstaan. Uit de Tweede Richtlijn blijkt dus dat de levering van onroerende zaken onder de werkingssfeer van de btw moet worden gebracht.

5.2.2 Waarom behoren de leveringen van onroerende zaken tot de belastbare feiten?

In artikel 2 van de Eerste Richtlijn is bepaald dat het gemeenschappelijk stelsel van btw berust op het beginsel dat van goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven die strikt evenredig is aan de prijs van de goederen en diensten. Een evenredige belastingdruk op de consumentenprijzen wordt bereikt door het systeem van het recht op aftrek van voorbelasting. De bedoeling van dit systeem is dat uiteindelijk slechts de transactie waarbij goederen en diensten ter beschikking worden gesteld aan de consument daadwerkelijk wordt belast.²⁷³

Onroerende zaken maken deel uit van de consumptie als deze als woningen worden gebruikt. Onroerende zaken dienen zodoende in de btw-heffing te worden betrokken. Een onroerende zaak kan echter ook als productiemiddel worden gebruikt. Een voorbeeld hiervan is een fabrieksgebouw. In dat geval is de onroerende zaak een kostprijs-element, waardoor de levering van de onroerende zaak ook met btw moet worden belast om een extra heffing op dit kostprijs-element te voorkomen. Er ontstaat immers pas recht op aftrek van de belasting op de grondstoffen van de onroerende zaak wanneer de onroerende zaak zelf in de btw-heffing wordt betrokken. De belasting die drukt op de levering kan vervolgens in de volgende fase worden teruggevorderd door de ondernemer die de onroerende zaak bijvoorbeeld gebruikt als bedrijfsmiddel. Onroerende zaken moeten dus in de btw-heffing worden betrokken, of omdat het een consumptiegoed is of omdat het een bedrijfsmiddel is en als zodanig aan de productie bijdraagt.²⁷⁴

²⁷³ A.E. Moor, *Omzetbelasting en onroerend goed*, Deventer: FED 1976, p. 8.

²⁷⁴ A.E. Moor, *Omzetbelasting en onroerend goed*, Deventer: FED 1976, p. 8-9.

5.2.3 De vrijstelling van artikel 11, lid 1, onderdeel a van de Wet OB 1968

Zoals ik in paragraaf 3.2 heb behandeld, heeft de wetgever een integrale toepassing van het btw-systeem ten aanzien van onroerende zaken niet wenselijk geacht, omdat deze een bijzonder karakter hebben. Onroerende zaken hebben immers een lange en soms zelfs onbepaalde levensduur en vormen daardoor niet alleen een gebruiksobject, maar ook een beleggingsobject. Daarnaast wordt een onroerende zaak tijdens de levensduur doorgaans meerdere keren verhandeld, afwisselend door ondernemers en particulieren.²⁷⁵ Bij een integrale toepassing van het btw-systeem ten aanzien van onroerende zaken kan cumulatie van btw ontstaan. Hierdoor is op grond van artikel 11, lid 1, onderdeel a, sub 1 van de Wet OB 1968 de levering van onroerende zaken vrijgesteld van btw, tenzij deze levering plaatsvindt vóór, op of uiterlijk twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikneming. De eerste ingebruikneming van een gebouw vindt plaats als het feitelijk voor het eerst en op duurzame wijze wordt gebruikt in overeenstemming met de objectieve bestemming. Op grond van artikel 11, lid 3, onderdeel b van de Wet OB 1968 wordt als eerste ingebruikneming van een gebouw mede aangemerkt de ingebruikneming van een verbouwd gebouw als door de verbouwing een vervaardigd goed is voortgebracht.

5.3 Het alternatief

5.3.1 Algemeen

In deze scriptie wordt het belasten van alle handelingen ter zake van onroerende zaken met btw als alternatief voor de vrijstelling van artikel 11, lid 1, onderdeel a van de Wet OB 1968 beschouwd. Van Zadelhoff noemt de methode om alle handelingen met betrekking tot onroerende zaken in de btw-heffing te betrekken een reële mogelijkheid.²⁷⁶ Cnossen geeft aan dat het algemeen is aanvaard dat zoveel mogelijk goederen en diensten, die worden gebruikt en verbruikt (geconsumeerd) door bedrijven en particulieren, moeten worden onderworpen aan de heffing van btw. Vrijstellingen en tariefdifferentiaties zijn in strijd met de werking van het btw-systeem. Dit geldt ook voor onroerende zaken. Alle handelingen met betrekking tot onroerende zaken zouden moeten worden belast met btw tegen het algemene belastingtarief. Dit belastingtarief moet worden toegepast op de bouw, reparatie en onderhoud, verkoop, verhuur en bewoning van zowel nieuwe als gebruikte onroerende zaken. Uiteindelijk moet het systeem van aftrek van voorbelasting ervoor zorgen dat de btw slechts drukt op de consumptieve doeleinden van onroerende zaken en niet op de productieve doeleinden

²⁷⁵ MvT, *Kamerstukken II 1967/1968*, 9324, nr. 3, p. 23.

²⁷⁶ B.G. van Zadelhoff, *Onroerende goederen en belasting over toegevoegde waarde*, Deventer: FED 1992, p. 80.

van onroerende zaken.²⁷⁷

5.3.2 Het belasten van alle handelingen ter zake van onroerende zaken met btw

Als een onroerende zaak, zoals een fabrieksgebouw, wordt gebruikt voor productieve doeleinden, behoren de huisvestingsdiensten die de onroerende zaak levert niet te worden belast. De waarde van deze diensten zal doorgaans zijn opgenomen in de prijs van het product, dat bij verkoop aan btw is onderworpen. De btw die is betaald met betrekking tot de aankoop van de onroerende zaak, zal in mindering kunnen worden gebracht op de verschuldigde btw ter zake van de verkoop van de producten die in de fabriek zijn geproduceerd. De betaalde btw inzake de aankoop van het fabrieksgebouw dient te worden terugbetaald door de Belastingdienst als er geen btw is verschuldigd met betrekking tot de verkoop van producten. Dit is het geval als er geen verkopen hebben plaatsgevonden.²⁷⁸

Idealiter dienen onroerende zaken die woningdiensten voortbrengen op dezelfde manier te worden behandeld als het fabrieksgebouw. In dat geval moeten alle natuurlijke personen en rechtspersonen die onroerende zaken bezitten of kopen worden geregistreerd als ondernemer voor de Wet OB 1968²⁷⁹. Deze personen worden door het bezit of de aankoop van een woning aangemerkt als producent van belaste woningdiensten. De persoon die een onroerende zaak in de vorm van een woning koopt, koopt in feite een voorraad woningdiensten. Deze persoon betaalt btw over de koopprijs van de onroerende zaak, maar heeft met betrekking tot deze betaalde btw tegelijkertijd recht op aftrek²⁸⁰. Ook de btw die in rekening is gebracht met betrekking tot aankopen van de onroerende zaak is aftrekbaar. Vervolgens kan de koper de woningdiensten aan consumenten van woonruimte verkopen. Deze consumenten kunnen huurders zijn die de diensten verwerven onder bezwarende titel, de huurprijs. In dat geval moet de verkoper van de woningdiensten btw over de huurprijs in rekening brengen en deze btw dient hij vervolgens te voldoen aan de Belastingdienst. Het is de bedoeling dat de btw drukt op de huurder aangezien de huurder de gebruiker (consument) is van de woningdiensten. De btw drukt immers ook op consumenten van andere goederen en diensten. Dit wordt verwezenlijkt doordat de huurder de in rekening gebrachte btw niet in aftrek kan brengen.²⁸¹ Het is echter ook mogelijk dat de producent de woning aan zichzelf ter beschikking stelt.

²⁷⁷ S. Cnossen, 'A Proposal to Improve the VAT Treatment of Housing in the European Union', *Fiscal Studies* vol. 32, no. 4 (2011), p. 457.

²⁷⁸ S. Cnossen, 'A Proposal to Improve the VAT Treatment of Housing in the European Union', *Fiscal Studies* vol. 32, no. 4 (2011), p. 457-458 en S. Cnossen 'BTW en onroerend goed', *WFR* 1995/399 (onderdeel 2).

²⁷⁹ Artikel 7 van de Wet OB 1968.

²⁸⁰ Dit betekent dat de persoon die een woning koopt de betaalde btw over deze woning in eerste instantie geheel terugkrijgt van de Belastingdienst. Vervolgens wordt er gespreid over de tijd btw betaald over de woningdienst. Dit wordt betaald door de huurder dan wel door de eigenaar in zijn hoedanigheid als bewoner. In feite levert dit een financieringsvoordeel op, omdat de btw niet in één keer hoeft te worden betaald, maar gespreid over de tijd wordt betaald.

²⁸¹ S. Cnossen, 'A Proposal to Improve the VAT Treatment of Housing in the European Union', *Fiscal Studies* vol. 32, no. 4 (2011), p. 458 en S. Cnossen 'BTW en onroerend goed', *WFR* 1995/399 (onderdeel 2).

Dit houdt in dat de eigenaar-producent (verhuurder) de woningdienst aan zichzelf levert als bewoner-consument (huurder).²⁸² Om de neutraliteit te waarborgen²⁸³ moet in dat geval de eigenaar-producent btw in rekening brengen aan zichzelf als bewoner-consument. Van Zadelhoff is van mening dat dit eigen gebruik als een te belasten verbruik kan worden beschouwd. Het ter beschikking stellen van de onroerende zaak voor eigen woningdiensten zal - bij fictie - als een prestatie onder bezwarende titel moeten worden aangemerkt.²⁸⁴ In mijn optiek kan deze interne verhuur worden vergeleken met de fictieve dienst van artikel 4, lid 2, onderdeel a van de Wet OB 1968. Het eigen gebruik kan worden belast door de huurwaarde van de woning te belasten met btw. Deze btw dient de eigenaar-producent vervolgens te voldoen aan de Belastingdienst na aftrek van de btw over de aankopen met betrekking tot de onroerende zaak. Hierbij valt te denken aan herstel- en onderhoudsdiensten. Op deze manier drukt, net als bij de huurder van de onroerende zaak, de btw op de gebruiker van de onroerende zaak.²⁸⁵

5.4 Een vergelijking tussen het huidige systeem en het alternatief

5.4.1 Algemeen

Aan de hand van het in de vorige paragraaf behandelde alternatief maak ik in deze paragraaf een vergelijking tussen het voorgestelde alternatief en de vrijstelling van artikel 11, lid 1, onderdeel a van de Wet OB 1968. De vergelijking maak ik op basis van het rechtskarakter van de btw en de uitvoerbaarheid. Het alternatief wordt geprefereerd boven de vrijstelling van artikel 11, lid 1, onderdeel a van de Wet OB 1968 als deze beter aansluit bij het rechtskarakter van de btw en wanneer het alternatief beter uitvoerbaar is dan de vrijstelling van artikel 11, lid 1, onderdeel a van de Wet OB 1968.

5.4.2 Het rechtskarakter van de btw

Ingevolge artikel 2 van de Eerste Richtlijn is het gemeenschappelijk stelsel van btw een algemene verbruiksbelasting. Dit betekent dat in beginsel alle bestedingen²⁸⁶ van de consument worden belast. Van Zadelhoff merkt op dat op dit uitgangspunt een inbreuk wordt gemaakt ten aanzien van de

²⁸² S. Cnossen, 'A Proposal to Improve the VAT Treatment of Housing in the European Union', *Fiscal Studies* vol. 32, no. 4 (2011), p. 458 en S. Cnossen 'BTW en onroerend goed', *WFR* 1995/399 (onderdeel 2).

²⁸³ Er is namelijk geen sprake van juridische neutraliteit als het eigen gebruik niet in de btw-heffing wordt betrokken, maar de verhuur van onroerende zaken wel is onderworpen aan de heffing van btw. In dat geval drukt er namelijk geen btw op de persoon die de onroerende zaak aan zichzelf ter beschikking stelt, terwijl de persoon die een dergelijke onroerende zaak zou hebben gehuurd wel een belastingdruk zou hebben ervaren.

²⁸⁴ B.G. van Zadelhoff, *Onroerende goederen en belasting over toegevoegde waarde*, Deventer: FED 1992, p. 81.

²⁸⁵ S. Cnossen, 'A Proposal to Improve the VAT Treatment of Housing in the European Union', *Fiscal Studies* vol. 32, no. 4 (2011), p. 458 en S. Cnossen 'BTW en onroerend goed', *WFR* 1995/399 (onderdeel 2).

²⁸⁶ Een verbruiksbelasting heeft tot doel de consumptie te belasten en doet dat in mijn optiek door de besteding als maatstaf van die consumptie te nemen.

levering en verhuur van onroerende zaken. Vrijstellingen vormen namelijk het uitgangspunt met betrekking tot deze prestaties doordat zowel de levering als de verhuur van onroerende zaken in beginsel van de belastingheffing zijn vrijgesteld.²⁸⁷ Door invoering van het alternatief worden de vrijstellingen voor de levering en verhuur van onroerende zaken afgeschaft, waardoor alle handelingen met betrekking tot onroerende zaken zullen worden belast met btw. Er wordt zodoende geen inbreuk meer gemaakt op het rechtskarakter van de btw in de vorm van een algemene verbruiksbelasting. Van Zadelhoff merkt mijns inziens terecht op dat de btw gedeeltelijk transformeert van een indirecte verbruiksbelasting in een directe verbruiksbelasting wanneer het alternatief zou worden ingevoerd.²⁸⁸ Bij eigen gebruik van de onroerende zaak brengt de eigenaar immers aan zichzelf btw in rekening die hij vervolgens zelf moet voldoen aan de Belastingdienst.

Aangezien de leveringen van onroerende zaken in beginsel slechts in de heffing van btw worden betrokken als er een productie van een (gedeelte van een) gebouw is geweest, is Van Zadelhoff van mening dat de btw-heffing ter zake van onroerende zaken enigszins het karakter van een productiebelasting heeft. 'Enigszins' omdat de heffing van btw niet is beperkt tot de productiefase. Iedere belastingplichtige die binnen een termijn van twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikneming een nieuw vervaardigde onroerende zaak levert, is tenslotte in beginsel btw verschuldigd.²⁸⁹ Hoewel ik het met Van Zadelhoff eens ben dat de leveringen van onroerende zaken in principe slechts in de btw-heffing worden betrokken nadat deze zijn 'geproduceerd', ben ik van mening dat het rechtskarakter van de btw ten aanzien van onroerende zaken een verbruiksbelasting is. Een verbruiksbelasting heeft immers tot doel de consumptie te belasten en doet dat door de besteding als maatstaf van die consumptie te nemen. Bij de aankoop van diensten en de aankoop van het grootste gedeelte van de goederen zal er niet veel tijd zitten tussen het moment van besteding en het moment van consumptie. Bij onroerende zaken en bestedingen die worden gedaan ten behoeve van onroerende zaken²⁹⁰ is dit anders. Deze momenten liggen verder uit elkaar aangezien een onroerende zaak een lange en soms zelfs onbeperkte levensduur heeft. Bij de levering van een onroerende zaak wordt onder het huidige systeem aangesloten bij de besteding en daardoor in één keer btw betaald over het totale woongenot (consumptie) dat kan worden gehaald uit een onroerende zaak. Volgens Cossen leidt het alternatief, onder een aantal beperkende veronderstellingen²⁹¹, tot hetzelfde resultaat als het huidige systeem. De aankoopprijs van een woning vertegenwoordigt immers de gekapitaliseerde waarde van haar toekomstige woningdiensten. Dit houdt in dat de btw over de aankoopprijs gelijk is aan de gekapitaliseerde

²⁸⁷ B.G. van Zadelhoff, *Onroerende goederen en belasting over toegevoegde waarde*, Deventer: FED 1992, p. 40.

²⁸⁸ B.G. van Zadelhoff, *Onroerende goederen en belasting over toegevoegde waarde*, Deventer: FED 1992, p. 82.

²⁸⁹ B.G. van Zadelhoff, *Onroerende goederen en belasting over toegevoegde waarde*, Deventer: FED 1992, p. 33, 41.

²⁹⁰ Hierbij kan worden gedacht aan investeringen in de vorm van onderhoudswerk van de onroerende zaak.

²⁹¹ Hij geeft hierbij aan dat onder andere sprake moet zijn van een gelijkblijvend prijspeil.

waarde van de belasting die over de woningdiensten zou moeten worden geheven. Woningdiensten worden indirect belast doordat er btw wordt geheven over de aankoop prijs van de woning.²⁹²

Desondanks ben ik van mening dat deze manier van btw-heffing ter zake van onroerende zaken niet goed aansluit bij het rechtskarakter van de btw in de vorm van een verbruiksbelasting²⁹³. Er vindt immers al ver voor het moment van het consumptief verbruik van de onroerende zaak btw-heffing plaats. Het alternatief sluit in mijn optiek beter aan bij het rechtskarakter van de btw. Onder het alternatief wordt namelijk per periode²⁹⁴ btw voldaan, welke is toe te rekenen aan het op die periode betrekking hebbende verbruik.

5.4.3 De uitvoerbaarheid

Onder het alternatief moeten alle huiseigenaren worden geregistreerd als ondernemer voor de Wet OB 1968 bij de Belastingdienst. Volgens Cnossen zal dit tot enorme administratieve problemen leiden. Hij is tevens van mening dat de berekening van de huurwaarden van onroerende zaken grote administratieve problemen oproepen.²⁹⁵ Deze door Cnossen geschetste problemen behandel ik in de subparagrafen 5.4.3.1 en 5.4.3.2. In subparagraaf 5.4.3.3 ga ik in op de begrippen ‘vervaardigen’ en ‘in wezen nieuwbouw’ aangezien deze begrippen onder het huidige systeem tot discussies kunnen leiden. Er is door de jaren heen tenslotte veel jurisprudentie ontstaan met betrekking tot deze begrippen. Tot slot ga ik in subparagraaf 5.4.3.4 in op de benodigde aanpassing van de Btw-richtlijn als het alternatief zou worden ingevoerd.

Ook Van Zadelhoff meent dat het invoeren van het alternatief praktische bezwaren met zich meebrengt. Hij noemt in dit verband de bestaande onroerende zaken ter zake waarvan geen aftrek van voorbelasting is genoten.²⁹⁶ Ik ben het met Van Zadelhoff eens dat dit een nadeel is van de invoering van het alternatief. Echter, mijns inziens is dit nadeel slechts aanwezig bij de overgang van de huidige vrijstelling van artikel 11, lid 1, onderdeel a van de Wet OB 1968 naar het alternatief. Dit speelt geen rol meer voor de onroerende zaken die worden geleverd na de invoering van het alternatief. Een dergelijk nadeel treedt vaker op bij een wetswijziging. Meestal is er in dat geval een overgangsregeling van toepassing. Van Zadelhoff geeft als oplossing een tegemoetkoming voor de niet genoten aftrek van die onroerende zaken.²⁹⁷

²⁹² S. Cnossen ‘BTW en onroerend goed’, *WFR* 1995/399 (onderdeel 3).

²⁹³ Ik verwacht dat toentertijd voor het huidige systeem is gekozen, omdat er een aantal praktische bezwaren aan het alternatief zijn verbonden. Ik ben van mening dat deze praktische bezwaren tegenwoordig niet zo groot meer zijn mede doordat veel is gedigitaliseerd. Het is digitaal bijvoorbeeld veel makkelijker om bij te houden wie geregistreerd staat als ondernemer voor de Wet OB 1968.

²⁹⁴ Deze periode is afhankelijk van hoe vaak aangifte voor de omzetbelasting wordt gedaan. Dit kan eens per maand, eens per kwartaal of eens per jaar. De betreffende periode waarover btw wordt voldaan is dus hooguit een jaar.

²⁹⁵ S. Cnossen, ‘A Proposal to Improve the VAT Treatment of Housing in the European Union’, *Fiscal Studies* vol. 32, no. 4 (2011), p. 459 en S. Cnossen ‘BTW en onroerend goed’, *WFR* 1995/399 (onderdeel 3).

²⁹⁶ B.G. van Zadelhoff, *Onroerende goederen en belasting over toegevoegde waarde*, Deventer: FED 1992, p. 82.

²⁹⁷ B.G. van Zadelhoff, *Onroerende goederen en belasting over toegevoegde waarde*, Deventer: FED 1992, p. 82.

5.4.3.1 Registratie van alle huiseigenaren als ondernemer

Als het alternatief zou worden ingevoerd, moeten alle huiseigenaren worden geregistreerd als ondernemer voor de Wet OB 1968. Op basis van artikel 12, lid 1 van de Btw-richtlijn is dit in elk geval mogelijk. In dit artikel is - kort gezegd - bepaald dat eenieder die incidenteel een handeling verricht in verband met de werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter kan worden aangemerkt als belastingplichtige²⁹⁸. Een huiseigenaar levert onder het alternatief tenslotte woningdiensten aan zichzelf of aan een huurder van de onroerende zaak.

Cnossen is van mening dat het registeren van alle huiseigenaren leidt tot grote administratieve problemen.²⁹⁹ Ik ben echter van mening dat de registratie van alle huiseigenaren geen grote problemen hoeft op te leveren met betrekking tot de uitvoerbaarheid van het alternatief. Ik ben namelijk van mening dat de registratie van alle huiseigenaren als ondernemer voor de Wet OB 1968 eenmalig een grote hervorming zal zijn. Vanaf het moment dat alle huiseigenaren zijn geregistreerd, hoeven alleen nog maar de nieuwe huiseigenaren te worden geregistreerd. Bovendien zijn veel huiseigenaren in Nederland al geregistreerd als ondernemer voor de Wet OB 1968. Sinds het door het HvJ EU gewezen arrest Fuchs³⁰⁰ beschouwt de Belastingdienst huiseigenaren met zonnepanelen namelijk als ondernemer voor de Wet OB 1968. Zij zijn ondernemer als zij een deel van de opgewekte stroom terug leveren aan het energienet en daarvoor een vergoeding ontvangen van de energieleverancier. Het HvJ EU heeft in het arrest Fuchs namelijk overwogen dat de exploitatie van een fotovoltaïsche installatie op of nabij een woning, die zodanig is ontworpen dat de hoeveelheid geproduceerde elektriciteit altijd minder bedraagt dan de door de exploitant in totaliteit voor privédoeleinden verbruikte hoeveelheid elektriciteit en aan het elektriciteitsnet wordt gelegd in ruil voor een duurzame opbrengst, onder het begrip 'economische activiteiten' in de zin van artikel 4, leden 1 en 2 van de Zesde Richtlijn (thans artikel 9, lid 1 van de Btw-richtlijn) valt.³⁰¹

Daarnaast moeten alle huiseigenaren aangifte voor de omzetbelasting doen als het alternatief zou worden ingevoerd. Over het algemeen wordt er per kwartaal aangifte omzetbelasting gedaan.³⁰² Naar mijn mening leidt dit tot grotere administratieve problemen dan de registratie van alle huiseigenaren als ondernemer voor de Wet OB 1968. In dat geval ontvangt de Belastingdienst elk kwartaal een aangifte omzetbelasting van elke huiseigenaar. Om de uitvoerbaarheid voor zowel de Belastingdienst als de huiseigenaren te verbeteren, zou hiervoor een regeling kunnen worden getroffen dat de huiseigenaren de aangifte omzetbelasting met betrekking tot de woningdiensten

²⁹⁸ In de Wet OB 1968 wordt 'de belastingplichtige' aangemerkt als ondernemer in artikel 7 van de Wet OB 1968.

²⁹⁹ S. Cnossen, 'A Proposal to Improve the VAT Treatment of Housing in the European Union', *Fiscal Studies* vol. 32, no. 4 (2011), p. 459 en S. Cnossen 'BTW en onroerend goed', *WFR* 1995/399 (onderdeel 3).

³⁰⁰ HvJ EU 20 juni 2013, nr. C-219/12, ECLI:EU:C:2013:413 (Thomas Fuchs).

³⁰¹ HvJ EU 20 juni 2013, nr. C-219/12, ECLI:EU:C:2013:413 (Thomas Fuchs), r.o. 37.

³⁰² Belastingdienst (2017), *Aangiftetijdvak*, geraadpleegd op 25 april 2017, van https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/btw/btw_aangifte_doen_en_betalen/btw_aangifte_doen/aangiftetijdvak.

eens per jaar kunnen indienen. Deze regeling bestaat nu ook voor ondernemers die minder dan € 1.883 aan btw moeten voldoen.³⁰³

Onder het huidige systeem kan op grond van artikel 11, lid 1, onderdeel a, sub 2 van de Wet OB 1968 worden gekozen voor het achterwege laten van de vrijstelling bij de levering van een onroerende zaak na de tweejaarstermijn. De vrijstelling kan ook achterwege worden gelaten op basis van artikel 11, lid 1, onderdeel b, sub 5 bij de verhuur van onroerende zaken. De optie tot belaste levering dan wel verhuur is mogelijk als de levering respectievelijk verhuur plaatsvindt aan personen die de onroerende zaak gebruiken voor doeleinden, waarvoor een volledig of nagenoeg volledig recht op aftrek van voorbelasting bestaat. Wanneer het alternatief zou worden ingevoerd, kunnen deze bepalingen worden afgeschaft. Onder het alternatief bestaat er namelijk geen keuze; alle handelingen ter zake van onroerende zaken worden belast met btw.

5.4.3.2 De berekening van de huurwaarden

Volgens Cnossen leidt ook de berekening van de huurwaarden van onroerende zaken tot grote administratieve problemen.³⁰⁴ Onder het alternatief wordt de huurwaarde van een onroerende zaak belast met btw als de eigenaar van de onroerende zaak deze aan zichzelf ter beschikking stelt om in die onroerende zaak te gaan wonen. Op deze manier wordt het verbruik van de onroerende zaak in de btw-heffing betrokken. Ik deel de mening van Cnossen dat het een nadeel is dat de huurwaarde van een onroerende zaak elk jaar moet worden berekend. De huurprijs die aan huurders in rekening wordt gebracht, kan tenslotte gemakkelijker in de heffing van btw worden betrokken, omdat daadwerkelijk een geldstroom tot stand komt. Dit is niet het geval bij de huurwaarde van een onroerende zaak die een eigenaar aan zichzelf ter beschikking stelt.

In mijn optiek kan dit ‘probleem’ in Nederland worden opgelost door aan te sluiten bij de WOZ-waarde. In plaats van de huurwaarde in de btw-heffing te betrekken, kan bijvoorbeeld 6%³⁰⁵ van de WOZ-waarde worden onderworpen aan de heffing van btw. Dit is een eenvoudig systeem, omdat de WOZ-waarde jaarlijks voor elke woning wordt vastgesteld. De Wet IB 2001 kent een soortgelijke regeling voor de eigen woning³⁰⁶. Op grond van de Wet IB 2001 wordt het woongenot

³⁰³ Belastingdienst (2017), *Aangiftetijdvak*, geraadpleegd op 25 april 2017, van https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/btw/btw_aangifte_doen_en_betalen/btw_aangifte_doen/aangiftetijdvak.

³⁰⁴ S. Cnossen ‘BTW en onroerend goed’, *WFR* 1995/399 (onderdeel 3).

³⁰⁵ Dit percentage is gebaseerd op het bruto aanvangsrendement in de afgelopen jaren van de Nederlandse woningmarkt. Bron: Syntrus Achmea vastgoed, *De Nederlandse woningmarkt*, geraadpleegd op 27 april 2017, van <http://www.achmeavastgoed.nl/beleggen/woningen/Documents/Outlook%202015-2018%20Woningmarkt.pdf> (figuur 1).

³⁰⁶ Op grond van artikel 3.111 van de Wet IB 2001 wordt onder ‘eigen woning’ verstaan: een gebouw, een duurzaam aan een plaats gebonden schip of woonwagen als bedoeld in artikel 1, lid 1, onderdeel f van de Huisvestingswet, of een gedeelte van een gebouw, een schip of een woonwagen, met de daartoe behorende aanhorigheden, voorzover dat de belastingplichtige of personen die behoren tot zijn huishouden anders dan tijdelijk als hoofdverblijf ter beschikking staat op grond van eigendom of op grond van een recht van vruchtgebruik, een recht van bewoning of een recht van gebruik dat de belastingplichtige krachtens erfrecht heeft verkregen.

belast, omdat de wetgever naast een consumptief element ook een inkomstenelement aan het bezit van een eigen woning toekent. Het maakt volgens de wetgever geen verschil of een persoon in een onroerende zaak investeert die hij voor eigen gebruik aanwendt, of voor een andersoortige exploitatie. Feitelijk gaat de wetgever ervan uit dat een onroerende zaak een bron van inkomen is en zodoende inkomen genereert. Er komt echter geen daadwerkelijke stroom van opbrengsten aan de eigenaar van de onroerende zaak tot stand bij eigen gebruik. Het voordeel dat is toe te schrijven aan het inkomenselement wordt hierdoor op een forfaitaire wijze in de inkomstenbelastingheffing betrokken, te weten het eigenwoningforfait.³⁰⁷ Op grond van artikel 3.112 is het eigenwoningforfait een percentage van de WOZ-waarde van de eigen woning. Het eigenwoningforfait in de Wet IB 2001 werkt in mijn optiek vrij eenvoudig voor de heffing van inkomstenbelasting. Ook hierbij is het nodig dat jaarlijks een bedrag moet worden vastgesteld dat is toe te schrijven aan het inkomenselement van de onroerende zaak. Mijns inziens moet dit ook mogelijk zijn door bijvoorbeeld 6% van de WOZ-waarde te hanteren, zodat het consumptief element van de onroerende zaak in de btw-heffing kan worden betrokken.

Aansluiten bij de WOZ-waarde ter vervanging van de huurwaarde is een oplossing voor Nederland, omdat Nederland een WOZ-waarde kent. Het systeem van de omzetbelasting, zoals we dat in Nederland kennen, geldt echter voor de gehele EU. Aangezien niet alle EU-lidstaten een WOZ-waarde (of een soortgelijke waarde) kennen, kan in de Btw-richtlijn niet worden vastgelegd dat er wordt aangesloten bij een percentage van de WOZ-waarde om de eigen woningdiensten in de btw-heffing te betrekken. In mijn optiek kan in de Btw-richtlijn worden bepaald dat in beginsel de huurwaarde wordt belast met btw voor het belasten van de eigen woningdiensten, maar dat het EU-lidstaten is toegestaan een andere waarde te hanteren dan de huurwaarde.³⁰⁸

5.4.3.3 De begrippen ‘vervaardigen’ en ‘in wezen nieuwbouw’

Zoals ik in hoofdstuk 4 heb behandeld, is onder het huidige systeem door het HvJ EU en de HR veel jurisprudentie geweest met betrekking tot de begrippen ‘vervaardigen’ en ‘in wezen nieuwbouw’. Doordat het HvJ EU en de HR geen invulling lijken te willen geven aan deze begrippen, blijven er discussies bestaan over de vraag of er sprake is van het voortbrengen van een nieuw vervaardigde onroerende zaak of van het verbouwen van een onroerende zaak. Door invoering van het alternatief zullen deze discussies verleden tijd zijn. Het is immers bij het alternatief niet relevant of een onroerende zaak nieuw vervaardigd is of niet. Dit lijkt mij een groot voordeel ten opzichte van de huidige vrijstelling van artikel 11, lid 1, onderdeel a van de Wet OB 1968.

³⁰⁷ E.J.W. Heithuis, P. Kavelaars, B.F. Schuver, *Inkomstenbelasting*, Deventer: Kluwer 2012, p. 454-455.

³⁰⁸ Deze bepaling is vergelijkbaar met artikel 12, lid 2, laatste volzin van de Btw-richtlijn, waarbij het EU-lidstaten is toegestaan een ander criterium toe te passen dan het tijdstip van eerste ingebruikneming.

5.4.3.4 De wijziging van de Btw-richtlijn

Aangezien de Wet OB 1968 is gebaseerd op de Btw-richtlijn kan het alternatief pas in de Wet OB 1968 worden geïmplementeerd als de Btw-richtlijn dit toestaat. Dit houdt in dat alle handelingen ter zake van onroerende zaken pas kunnen worden belast met btw als de Btw-richtlijn op dit punt wordt aangepast. De aanpassing betekent een opheffing van de vrijstelling voor de leveringen van onroerende zaken³⁰⁹ en de verhuur van onroerende zaken³¹⁰. Deze aanpassing zal vervolgens voor alle lidstaten van de EU gelden. Een wijziging van de Btw-richtlijn kan echter alleen op initiatief van de Europese Commissie. Dit nadeel speelt overigens bij elke wijziging van de Btw-richtlijn.

5.5 Samenvatting/Deelconclusie

De doelstelling van dit hoofdstuk was het beantwoorden van de deelvraag: *Welk alternatief bestaat er voor de vrijstelling van artikel 11, lid 1, onderdeel a van de Wet OB 1968 en welke variant, de vrijstelling van artikel 11, lid 1, onderdeel a van de Wet OB 1968 of het alternatief, geniet de voorkeur?* Allereerst heb ik vastgesteld dat onroerende zaken deel uitmaken van de consumptie als deze als woningen worden gebruikt. Onroerende zaken dienen derhalve in de heffing van btw te worden betrokken. Echter, onder het huidige systeem wordt slechts de levering van nieuwe onroerende zaken in de btw-heffing betrokken. Leveringen van onroerende zaken na de tweejaarstermijn zijn vrijgesteld van btw, tenzij door een verbouwing een nieuw vervaardigde onroerende zaak is ontstaan.

Het belasten van alle handelingen ter zake van onroerende zaken met btw wordt in deze scriptie aangedragen als het alternatief voor de vrijstelling van artikel 11, lid 1, onderdeel a van de Wet OB 1968. Onder dit alternatief moeten alle natuurlijke personen en rechtspersonen die onroerende zaken bezitten of kopen, worden geregistreerd als ondernemer voor de Wet OB 1968. Deze personen worden door het bezit of de aankoop van een woning aangemerkt als producent van belaste woningdiensten. De koper betaalt btw over de koopprijs van de onroerende zaak, maar heeft tegelijkertijd recht op aftrek van voorbelasting voor hetzelfde bedrag. Ook de btw die in rekening is gebracht met betrekking tot aankopen van de onroerende zaak is aftrekbaar. Vervolgens kan de koper de woningdiensten aan consumenten van woonruimte verkopen. Deze consumenten kunnen huurders zijn, waarbij btw in rekening wordt gebracht over de huurprijs. Echter, de koper kan de onroerende zaak ook aan zichzelf ter beschikking stellen. Dit zal bij fictie als een prestatie onder bezwarende titel moeten worden aangemerkt, waarbij btw in rekening wordt gebracht over de

³⁰⁹ Artikel 135, lid 1, onderdeel j van de Btw-richtlijn.

³¹⁰ Artikel 135, lid 1, onderdeel l van de Btw-richtlijn.

huurwaarde van de onroerende zaak.

Door invoering van het alternatief worden de vrijstellingen voor de levering en verhuur van onroerende zaken afgeschaft. Er wordt zodoende geen inbreuk meer gemaakt op het rechtskarakter van de btw in de vorm van een algemene verbruiksbelasting. Ook ben ik van mening dat het alternatief beter aansluit bij het rechtskarakter van de btw. Onder het alternatief wordt namelijk per periode btw voldaan, welke is toe te rekenen aan het op die periode betrekking hebbende verbruik.

Het registreren van alle huiseigenaren als ondernemer en de berekening van de huurwaarden van onroerende zaken werden in de literatuur als nadelen gezien van het alternatief. Mijns inziens is de registratie van alle huiseigenaren niet zo'n groot nadeel. Immers, dit is eenmalig een grote hervorming bij invoering van het alternatief. Bovendien zijn veel huiseigenaren in Nederland al geregistreerd als ondernemer voor de Wet OB 1968, omdat zij zonnepanelen bezitten. Daarnaast zou nog een regeling kunnen worden getroffen om alle huiseigenaren jaarlijks aangifte omzetbelasting te laten doen in plaats van elk kwartaal. Ook het jaarlijks berekenen van de huurwaarden is in mijn optiek niet zo'n groot probleem. Het is lastiger dan bij de verhuur van onroerende zaken, maar het 'probleem' kan in Nederland in elk geval worden opgelost door de huurwaarde te vervangen door bijvoorbeeld 6% van de WOZ-waarde te nemen. Dit is een eenvoudige manier, omdat de WOZ-waarde van elke woning jaarlijks wordt vastgesteld. Een soortgelijke regeling is te vinden in de Wet IB 2001 voor het eigenwoningforfait. Echter, aansluiting zoeken bij de WOZ-waarde is alleen mogelijk in Nederland aangezien niet alle EU-lidstaten een WOZ-waarde (of een soortgelijke waarde) kennen.

Door invoering van het alternatief zullen de discussies met betrekking tot de vervaardiging van een onroerende zaak verleden tijd zijn. Dit lijkt mij een groot voordeel ten opzichte van de huidige vrijstelling van artikel 11, lid 1, onderdeel a van de Wet OB 1968.

Al met al geniet het alternatief naar mijn mening de voorkeur boven de vrijstelling van artikel 11, lid 1, onderdeel a van de Wet OB 1968. Mijns inziens sluit het alternatief beter aan bij het rechtskarakter van de btw. Daarnaast ben ik van mening dat de in de literatuur geschetste nadelen wel meevallen. Deze zullen vooral bij de invoering van het alternatief een rol spelen. Een groot voordeel van het alternatief is het verdwijnen van het begrip 'vervaardiging' uit de regelgeving waardoor discussies met betrekking tot dit begrip niet meer kunnen ontstaan. Een nadeel is echter wel dat de Wet OB 1968 is gebaseerd op de Btw-richtlijn, waardoor implementatie van dit alternatief alleen kan op verzoek van de Europese Commissie.

HOOFDSTUK 6: CONCLUSIE

Sinds de economische crisis in 2008 zijn steeds meer kantoorpanden leeg komen te staan. Leegstaande kantoorpanden kunnen een negatief effect hebben op het vestigingsklimaat in Nederland. Het is dan ook van belang dat leegstaande kantoorpanden weer gebruikt gaan worden zodat de leefbaarheid van de omgeving wordt verbeterd. Het transformeren van kantoorpanden naar bijvoorbeeld woningen kan hiervoor een goede oplossing zijn. De afgelopen jaren hebben transformaties van leegstaande kantoorpanden dan ook geregeld plaatsgevonden. Door de transformatie ontstaat er een gebouw met een andere functie. Gezien de bijzondere plaats die onroerende zaken innemen in de omzetbelasting, is het de vraag of met een dergelijke transformatie sprake is van het voortbrengen van een nieuw vervaardigde onroerende zaak of van het verbouwen van een onroerende zaak. Het ontbreken van een duidelijke grens tussen een nieuw vervaardigde onroerende zaak en een verbouwde onroerende zaak leidt regelmatig tot discussies. In deze scriptie stond dan ook de volgende probleemstelling centraal:

Moeten onroerende zaken in de Wet OB 1968 anders worden behandeld, gelet op het systeem van de omzetbelasting? Zo ja, hoe dienen onroerende zaken te worden behandeld in de Wet OB 1968?

De omzetbelasting is een algemene indirecte verbruiksbelasting, die de consumptie van goederen en diensten in de belastingheffing betreft. Dit wordt gerealiseerd door de besteding als maatstaf van die consumptie te hanteren. Er vindt belastingheffing plaats in meer dan één schakel van het productie- en distributieproces. De heffing kan zonder cumulatie plaatsvinden, omdat in iedere schakel slechts belasting wordt geheven over de waarde die een schakel toevoegt. Deze toegevoegde waarde wordt vastgesteld middels de subtractieve methode van aftrek van voorbelasting. Deze methode zorgt ervoor dat producenten of leveranciers geen btw betalen over de door hen toegevoegde waarde omdat zij recht op aftrek hebben van de btw, die zij aan andere producenten of leveranciers hebben betaald.

Het HvJ EU heeft bepaald dat een onroerende zaak een gebouw is dat vast met het aardoppervlak is verbonden en dat niet eenvoudig kan worden gedemonteerd of gemakkelijk kan worden verplaatst. Binnen het systeem van de Wet OB 1968 wordt een afwijkende regeling gehanteerd voor onroerende zaken zodat cumulatie van btw wordt voorkomen. Immers, onroerende zaken hebben een lange en soms zelfs onbepaalde levensduur en vormen daardoor niet alleen een gebruiksobject, maar ook een beleggingsobject. Daarnaast wordt een onroerende zaak tijdens de levensduur meestal meerdere keren verhandeld, afwisselend door ondernemers en particulieren. Op

grond van artikel 11, lid 1, onderdeel a van de Wet OB 1968 is de levering van onroerende zaken slechts belast als deze levering vóór, op of uiterlijk twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikneming plaatsvindt. De eerste ingebruikneming vindt plaats als de onroerende zaak feitelijk voor het eerst en op duurzame wijze wordt gebruikt in overeenstemming met de objectieve bestemming. Na afloop van de tweejaarstermijn is de levering van onroerende zaken vrijgesteld van btw.

Op grond van artikel 11, lid 3, onderdeel b van de Wet OB 1968 wordt de ingebruikneming van een gebouw na de verbouwing ervan ook aangemerkt als eerste ingebruikneming op voorwaarde dat door die verbouwing een vervaardigd goed is voortgebracht. Met betrekking tot het begrip 'vervaardigen' is veel jurisprudentie ontstaan. Voor de uitleg van dit begrip is het arrest van Dijk's Boekhuis B.V. lange tijd bepalend geweest. In dit arrest heeft het HvJ EU overwogen dat sprake is van een vervaardigd goed als een goed wordt voortgebracht dat tevoren niet bestond. Dit is het geval als de functie van dat goed volgens de in het maatschappelijke verkeer geldende opvattingen verschilt van de functie die de verstrekte materialen hadden. Onderhouds- en reparatiewerkzaamheden die uitsluitend de functie teruggeven die het goed voordien had, leiden niet tot een vervaardiging. In de jaren na het arrest Van Dijk's Boekhuis B.V. volgt de HR in zijn jurisprudentie een algemene lijn. Voor de beantwoording van de vraag of een goed is voortgebracht dat tevoren niet bestond, acht de HR een ingrijpende wijziging in de aanwendingsmogelijkheden of een ingrijpende wijziging van het uiterlijk van een onroerende zaak van belang. Volgens de HR is er ook sprake van vervaardiging als de onroerende zaak niet kan worden vereenzelvigd met de oorspronkelijk bestaande onroerende zaak.

In het arrest v.o.f. Dressuurstal Jespers heeft het HvJ EU echter een belangrijke aanvulling gegeven op het begrip 'vervaardigen'. Volgens het HvJ EU kan de functie van een goed verschillen, maar moet deze functiewijziging gepaard gaan met het ontstaan van een nieuw goed om te kunnen spreken van een vervaardigd goed. Dit houdt in dat er geen sprake is van vervaardiging als hetzelfde goed een nieuwe functie heeft gekregen. Naar aanleiding van dit arrest lijkt de HR in het kinderdagverblijfarrest enigszins een ommekeer te hebben gemaakt. In dit arrest heeft de HR namelijk geoordeeld dat slechts sprake is van het voortbrengen van een onroerende zaak dat tevoren niet bestond indien door de werkzaamheden aan de onroerende zaak 'in wezen nieuwbouw' heeft plaatsgevonden. De HR geeft echter in dit arrest niet aan wat precies de invulling is van dit criterium. Over het algemeen is opgemerkt dat door het 'in wezen nieuwbouw'-criterium een functiewijziging van een onroerende zaak minder van belang is geworden bij de beantwoording van de vraag of een onroerende zaak is vervaardigd. De ingrijpendheid van de fysieke wijzigingen aan de onroerende zaak zijn daarentegen leidend om te kunnen beoordelen of er sprake is van een nieuw vervaardigde onroerende zaak.

Ook in de arresten die volgen na het kinderdagverblijfarrest geeft de HR niet aan wat precies

onder het begrip 'in wezen nieuwbouw' moet worden verstaan. De term 'in wezen nieuwbouw' heeft de HR eerder toegepast in arresten met betrekking tot de Wet IB 2001. In deze arresten heeft de HR geoordeeld dat er in beginsel geen sprake is van nieuwbouw zolang de constructie van een gebouw niet wordt aangetast, tenzij de bouwtechnische ingrepen zodanig ingrijpend zijn dat de bouwkundige identiteit van het gebouw onherkenbaar wordt gewijzigd zodat het niet meer met het oorspronkelijke gebouw kan worden vereenzelvigd. Het is echter onduidelijk of voor de invulling van het begrip 'vervaardigen' in de Wet OB 1968 aansluiting kan worden gezocht bij de criteria uit de arresten van de HR met betrekking tot de Wet IB 2001.

Onroerende zaken maken deel uit van de consumptie indien deze als woningen worden gebruikt. Zodoende dienen onroerende zaken in de heffing van btw te worden betrokken. Onder het huidige systeem wordt echter slechts de levering van nieuwe onroerende zaken in de btw-heffing betrokken. Leveringen van onroerende zaken na de tweejaarstermijn zijn vrijgesteld van btw, tenzij door een verbouwing een nieuw vervaardigde onroerende zaak is ontstaan. In deze scriptie is daarom het belasten van alle handelingen ter zake van onroerende zaken met btw aangedragen als alternatief voor de vrijstelling van artikel 11, lid 1, onderdeel a van de Wet OB 1968.

Onder dit alternatief moeten alle natuurlijke personen en rechtspersonen die onroerende zaken bezitten of kopen, worden geregistreerd als ondernemer voor de Wet OB 1968. Deze personen worden door het bezit of de aankoop van een woning aangemerkt als producent van belaste woningdiensten. De koper betaalt btw over de koopprijs van de onroerende zaak, maar heeft tegelijkertijd recht op aftrek van voorbelasting voor hetzelfde bedrag. Ook de btw die in rekening is gebracht met betrekking tot aankopen van de onroerende zaak is aftrekbaar. Vervolgens kan de koper de woningdiensten aan consumenten van woonruimte verkopen. Deze consumenten kunnen huurders zijn, waarbij btw in rekening wordt gebracht over de huurprijs. De koper kan de onroerende zaak daarentegen ook aan zichzelf ter beschikking stellen. Dit zal bij fictie als een prestatie onder bezwarende titel moeten worden aangemerkt, waarbij btw in rekening wordt gebracht over de huurwaarde van de onroerende zaak.

Ik ben van mening dat dit alternatief de voorkeur geniet boven de vrijstelling van artikel 11, lid 1, onderdeel a van de Wet OB 1968. Ten eerste sluit het alternatief beter aan bij het rechtskarakter van de btw. Er wordt geen inbreuk meer gemaakt op het rechtskarakter in de vorm van een algemene verbruiksbelasting, omdat de vrijstellingen voor de levering en verhuur van onroerende zaken worden afgeschaft bij de invoering van het alternatief. Bovendien wordt er onder het alternatief btw per periode voldaan, welke is toe te rekenen aan het op die periode betrekking hebbende verbruik. Ten tweede verwacht ik dat het alternatief uiteindelijk beter uitvoerbaar is dan de vrijstelling van artikel 11, lid 1, onderdeel a van de Wet OB 1968. Immers de discussies met betrekking tot de vervaardiging van een onroerende zaak zullen verleden tijd zijn. De in de literatuur

geschetste nadelen vallen naar mijn mening te overzien. De registratie van alle huiseigenaren zal eenmalig een grote hervorming zijn bij invoering van het alternatief. Bovendien zijn veel huiseigenaren in Nederland al geregistreerd als ondernemer voor de Wet OB 1968, omdat zij in het bezit zijn van zonnepanelen. Er zou daarnaast nog een regeling kunnen worden getroffen om alle huiseigenaren jaarlijks aangifte omzetbelasting te laten doen in plaats van elk kwartaal. Ook het jaarlijks berekenen van de huurwaarden is in mijn optiek niet zo'n groot probleem. In Nederland kan het berekenen van de huurwaarden in elk geval worden opgelost door de huurwaarde te vervangen door bijvoorbeeld 6% van de WOZ-waarde te nemen. Dit is een gemakkelijke manier, omdat de WOZ-waarde van elke woning jaarlijks wordt vastgesteld. Een soortgelijke regeling is te vinden in de Wet IB 2001 voor het eigenwoningforfait. Aansluiting zoeken bij de WOZ-waarde is echter alleen mogelijk in Nederland aangezien niet alle EU-lidstaten een WOZ-waarde (of een soortgelijke waarde) kennen. Implementatie van dit alternatief is echter alleen mogelijk op verzoek van de Europese Commissie, omdat de Wet OB 1968 is gebaseerd op de Btw-richtlijn.

Concluderend kan worden gesteld dat onroerende zaken in de Wet OB 1968 anders moeten worden behandeld. Dit kan worden bewerkstelligd door alle handelingen ter zake van onroerende zaken te belasten met btw. Op deze manier wordt beter aangesloten bij het rechtskarakter van de omzetbelasting, omdat per periode btw wordt voldaan, welke is toe te rekenen aan het op die periode betrekking hebbende verbruik. Bovendien speelt het gehele vervaardigingsvraagstuk geen rol meer als het alternatief zou worden ingevoerd. Dit betekent dat discussies met betrekking tot het begrip 'vervaardiging' verleden tijd zijn.

LITERATUURLIJST

Boeken

- T.M. Berkhout en R.N.G. van der Paardt, *Basisboek Vastgoed Fiscaal*, Zeist 2014.
- K.M. Braun, A.J. van Doesum e.a., *Cursus belastingrecht (Omzetbelasting)*, Deventer: Kluwer 2016.
- A. Van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw*, Deventer: Kluwer 2009.
- C.M. Ettema, G.J. van Slooten en M.W.C. Soltysik, *Wegwijs in de btw*, digitaal geraadpleegd via www.ndfr.nl.
- Y.E. Gassler, M.L.M. van Kempen en J. Verbaan, *Cursus belastingrecht (Overdrachtsbelasting)*, Deventer: Kluwer 2014.
- E.J.W. Heithuis, P. Kavelaars, B.F. Schuver, *Inkomstenbelasting*, Deventer: Kluwer 2012.
- M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2012.
- A.E. Moor, *Omzetbelasting en onroerend goed*, Deventer: FED 1976.
- W.F. Nederstigt, *Economische beoordeling van omzetbelastingen*, Deventer: Kluwer 1964.
- J. Reugebrink, *Omzetbelasting*, Deventer: FED 1990.
- L.G.M. Stevens, *Elementair Belastingrecht*, Deventer: Kluwer 2013.
- J.C. van Straaten, A. Rozendal en F.A.M. Schoenmaker, *Wegwijs in de overdrachtsbelasting*, digitaal geraadpleegd via www.ndfr.nl.
- C.P. Tuk, *Wet op de omzetbelasting 1968*, Deventer: Kluwer 1979.
- R.A. Wolf, *Omzetbelasting en onroerend goed*, Deventer: Kluwer 2015.
- B.G. van Zadelhoff, *Onroerende goederen en belasting over toegevoegde waarde*, Deventer: FED 1992.

Artikelen

- E.H.C. Bakx, 'Zo goed als nieuw(bouw)', *BtwBrief* 2011/88.
- S. Cossen 'BTW en onroerend goed', *WFR* 1995/399.
- C.J. Hummel, 'Het vervaardigingscriterium in de btw', *NtFR-B* 2011/46.
- J.A.M. Leijten, 'Het begrip 'vervaardiging' nieuw vervaardigd?', *WFR* 2011/648.
- J.A.M. Leijten en J. Van Vollenhoven, 'De complexe unittheorie', *Vastgoed Fiscaal & Civiel* 2009/04.
- W.A.P. Nieuwenhuizen, 'Over boeken, paarden en dus ... over nieuwe kinderdagverblijven?', *NtFR* 2011/833.

- R.N.G. van der Paardt, 'Actualiteiten onroerend goed en omzetbelasting (BTW)', *TFO* 2013/124.3.
- R.A. Wolf, 'Bij onroerende zaak alleen integratieheffing in geval van nieuwbouw', *NTRF* 2011/694.

Kamerstukken

- MvA, *Kamerstukken II* 1967/1968, 9324, nr. 6.
- MvA, *Kamerstukken II* 1977/1978, 14 887, nr. 5.
- MvT, *Kamerstukken II* 1967/1968, 9324, nr. 3.
- MvT, *Kamerstukken II* 1977/1978, 14 887, nr. 3.
- MvT, *Kamerstukken II* 1995/1996, 24 703, nr. 3.
- MvT, *Kamerstukken II* 2011/2012, 33 003, nr. 3.
- MvT, *Kamerstukken II* 2016/2017, 34 552, nr. 3.
- Ontwerp van wet, *Kamerstukken II* 1977/1978, 14 887, nr. 2.
- Voorstel van wet, *Kamerstukken II* 1994/1995, 24 172, nr. 2.
- Voorstel van wet, *Kamerstukken II* 1995/1996, 24 703, nr. 2.

Publicaties

- Eerste Richtlijn 67/227/EEG van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lidstaten inzake omzetbelasting.
- Tweede Richtlijn 67/228/EEG van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting - Structuur en wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.
- Zesde Richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag.
- Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.
- Besluit van 19 september 2013, nr. BLKB2013/1686M.
- Uitvoeringsverordening van de Raad van 7 oktober 2013 (EU) nr. 1042/2013 tot wijziging van Uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 wat betreft de plaats van een dienst.
- Besluit van 16 maart 2017, nr. 2017-51500.

Overige stukken

- Belastingdienst (2017), *Aangiftetijdvak*, geraadpleegd op 25 april 2017, van https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/btw/btw_aangifte_doen_en_betalen/btw_aangifte_doen/aangiftetijdvak.
- Compendium voor de Leefomgeving (2015), *Leegstand van kantoren, 1991-2015*, geraadpleegd op 24 april 2017, van <http://www.clo.nl/indicatoren/nl215203-leegstand-kantoren>.
- S. Cossen, 'A Proposal to Improve the VAT Treatment of Housing in the European Union', *Fiscal Studies* vol. 32, no. 4 (2011).
- Dynamis, 'Sprekende Cijfers Kantorenmarkten 2016'.
- Dynamis, 'Sprekende Cijfers Kantorenmarkten 2017'.
- Rijksoverheid, *Transformatie van kantoren*, geraadpleegd op 24 april 2017, van <https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/leegstand-kantoren/inhoud/transformatie-van-kantoren>.
- E. Rooijers, (2015), *Ombouw leegstaande kantoren versnelt*, geraadpleegd op 2 februari 2016, van <http://fd.nl/economie-politiek/1105998/transformatie-leegstaande-kantoren-neemt-een-vlucht>.
- E. Rooijers, (2016), *Recordaantal kantoren wordt woning*, geraadpleegd op 24 april 2017, van <http://fd.nl/ondernemen/1138125/record-aantal-kantoren-getransformeerd>.
- Syntrus Achmea vastgoed, *De Nederlandse woningmarkt*, geraadpleegd op 27 april 2017, van <http://www.achmeavastgoed.nl/beleggen/woningen/Documents/Outlook%202015-2018%20Woningmarkt.pdf>

JURISPRUDENTIELIJST

Gerechtshoven

- Hof Arnhem 5 augustus 1988, ECLI:NL:GHARN:1988:BJ1181, *FED* 1989/110.
- Hof Amsterdam 12 mei 1992, ECLI:NL:GHAMS:1992:AW4570, *V-N* 1993/507,25.
- Hof Arnhem 27 september 1995, ECLI:NL:GHARTN:1995:AW0966, *V-N* 1995/4423,20.
- Hof Amsterdam 2 januari 2006, ECLI:NL:GHAMS:2006:AX9311, *V-N* 2006/52.1.4.
- Hof 's-Hertogenbosch 29 januari 2008, ECLI:NL:GHSHE:2008:BC6774.
- Hof 's-Gravenhage 8 mei 2009, ECLI:NL:GHSGR:2009:BI5950, *V-N* 2009/35.1.4.
- Hof 's-Hertogenbosch 18 november 2010, ECLI:NL:GHSHE:2010:BP6402, *V-N* 2011/16.1.3.
- Hof Amsterdam 23 december 2010, ECLI:NL:GHAMS:2010:BP5337.
- Hof 's-Hertogenbosch 21 juli 2011, ECLI:NL:GHSHE:2011:BT8257.
- Hof Amsterdam 15 maart 2012, ECLI:NL:GHAMS:2012:BV9873.

Hoge Raad der Nederlanden

- HR 24 december 1975, ECLI:NL:HR:1975:AX3835, *BNB* 1976/41.
- HR 16 september 1981, ECLI:NL:HR:1981:AW9486, *BNB* 982/281.
- HR 17 december 1986, ECLI:NL:HR:1986:AW7796, *BNB* 1987/59.
- HR 17 juni 1987, ECLI:NL:HR:1987:BH6851, *BNB* 1987/243 (West-Indisch Huis).
- HR 9 december 1987, ECLI:NL:1987:AW7549, *BNB* 1988/74.
- HR 26 april 1989, ECLI:NL:HR:1989:ZC4025, *BNB* 1989/172.
- HR 4 oktober 1989, ECLI:NL:HR:1989:ZC4112, *BNB* 1989/320.
- HR 2 mei 1990, ECLI:NL:HR:1990:ZC4279, *BNB* 1990/183.
- HR 20 juni 1990, ECLI:NL:HR:1990:ZC4315, *BNB* 1990/245.
- HR 17 april 1991, ECLI:NL:HR:1991:ZC4566, *BNB* 1991/166.
- HR 26 februari 1992, ECLI:NL:HR:1992:ZC4900, *BNB* 1992/348.
- HR 7 april 1993, ECLI:NL:HR:1993:ZC5314, *BNB* 1993/173.
- HR 15 september 1993, ECLI:NL:HR:1993:ZC5454, *BNB* 1993/314.
- HR 31 oktober 1997, ECLI:NL:HR:1997:ZC2478, *V-N* 1997/4334, 24.
- HR 10 februari 1999, ECLI:NL:HR:1999:AA2670, *BNB* 1999/154.
- HR 7 juni 2000, ECLI:NL:HR:2000:AA6118, *BNB* 2000/248.
- HR 7 maart 2003, ECLI:NL:HR:2003:AE9405, *BNB* 2003/193.
- HR 14 oktober 2005, ECLI:NL:HR:2005:AU4302, *BNB* 2006/65 (Korfbalveldenarrest).
- HR 25 april 2008, ECLI:NL:HR:2008:BB3861, *BNB* 2008/181 (sportcomplex-arrest).

- HR 12 september 2008, ECLI:NL:HR:2008:BB5776, *BNB* 2009/188.
- HR 19 november 2010, ECLI:NL:HR:2010:BM6681, *BNB* 2011/42 (kinderdagverblijfarrest).
- HR 10 juni 2011, ECLI:NL:HR:2011:BN3437, *BNB* 2012/142 (J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard B.V.).
- HR 7 oktober 2011, ECLI:NL:HR:2011:BP6593, *BNB* 2012/100.
- HR 21 oktober 2011, ECLI:NL:HR:2011:BT8766, *BNB* 2012/101.
- HR 8 maart 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ3574, *BNB* 2013/110.
- HR 8 maart 2013, ECLI:NL:HR:2013:BX6640, *BNB* 2013/111.
- HR 15 maart 2013, ECLI:NL:HR:2013:BX6651, *BNB* 2013/112.

Hof van Justitie van de Europese Unie

- HvJ EU 14 mei 1985, nr. C-139/84, ECLI:EU:C:1985:195 (Van Dijk's Boekhuis B.V.).
- HvJ EU 8 juli 1986, nr. C-73/85, ECLI:EU:C:1986:295 (Kerrut).
- HvJ EU 29 februari 1996, C-215/94, ECLI:EU:C:1996:72 (Mohr).
- HvJ EU 8 juni 2000, nr. C-400/98, ECLI:EU:C:2000:304 (Breitsohl).
- HvJ EU 19 september 2000, nr. C-454/98, ECLI:EU:C:2000:469, (Schmeink & Cofreth en Strobel).
- HvJ EU 3 mei 2001, nr. C-481/98, ECLI:EU:C:2001:237, (Commissie/Frankrijk).
- HvJ EU 17 mei 2001, nr. C-322/99 en nr. C-323/99, ECLI:NL:EU:C:2001:280 (Fischer en Brandenstein).
- HvJ EU 16 januari 2003, nr. C-315/00, ECLI:EU:C:2003:23 (Maierhofer).
- HvJ EU 3 maart 2005, nr. C-428/02, ECLI:EU:C:2005:126 (Fonden Marselisborg Lystbådehavn).
- HvJ EU 1 juni 2006, nr. C-233/05, ECLI:EU:C:2006:367 (v.o.f. Dressuurstal Jespers).
- HvJ EU 7 september 2006, nr. C-166/05, ECLI:EU:C:2006:533 (Heger).
- HvJ EU 22 mei 2008, nr. C-162/07, ECLI:EU:C:2008:301, (Ampliscientifica en Amplifin).
- HvJ EU 19 november 2009, nr. C-461/08, ECLI:EU:C:2009:722 (Don Bosco Onroerend Goed B.V.).
- HvJ EU 12 juli 2012, nr. C-326/11, ECLI:EU:C:2012:461 (J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard B.V.).
- HvJ EU 15 november 2012, nr. C-532/11, ECLI:EU:C:2012:720 (Leichenich).
- HvJ EU 17 januari 2013, nr. C-543/11, ECLI:EU:C:2013:20 (Woonstichting Maasdriel).
- HvJ EU 20 juni 2013, nr. C-219/12, ECLI:EU:C:2013:413 (Thomas Fuchs).

Conclusies

- Conclusie A-G Van Hilten 3 mei 2010, nr. 08/01021, *V-N* 2010/33.23.
- Conclusie A-G Van Hilten 3 mei 2010, nr. 09/02220.
- Conclusie A-G Van Hilten 9 juli 2012, nr. 11/03987.

Annotaties

- HvJ EU 8 juni 2000, nr. C-400/98, ECLI:EU:C:2000:304, *V-N* 2000/43.17 (Breitsohl), annotatie redactie V-N.
- HR 19 november 2010, ECLI:NL:HR:2010:BM6681, *BNB* 2011/42 (kinderdagverblijfarrest), annotatie D.B. Bijl.
- HR 19 november 2010, ECLI:NL:HR:2010:BM6681, *FED* 2011/27 (kinderdagverblijfarrest), annotatie B.G.A. Heijnen.