

“Eureka” het is duidelijk wanneer de verbouwing van een onroerende zaak tot een nieuw vervaardigd goed in de zin van de Wet omzetbelasting, leidt !?

Inhoudsopgave

Lijst van gebruikte afkortingen

3

Hoofdstuk	1	Inleiding	
§ 1.1		Algemeen.....	4
§ 1.2		Probleemstelling.....	5
Hoofdstuk	2	Het begrip vervaardigen	
§ 2.1		Wettelijke bepalingen.....	6
§ 2.2		Corresponderende richtlijnbe- palingen.....	7
§ 2.3		Het begrip vervaardigen.....	8
§ 2.4		Belang kwalificatie nieuw vervaardigd goed.....	9
Hoofdstuk	3	Van Dijk's Boekhuis en Dressuurstal Jespers (Europese Jurisprudentie)	
§ 3.1		Algemeen.....	10
§ 3.2		Van Dijk's Boekhuis.....	11
§ 3.3		Dressuurstal Jespers.....	11
§ 3.4		Criteria uit Van Dijk's Boekhuis en Dressuurstal Jespers.....	14
§ 3.5		HVJ Komen Beheer BV	15
§ 3.6		Samenvatting.....	15
Hoofdstuk	4	Vervaardiging volgens de nationale (Nederlandse)Jurisprudentie	
§ 4.1		Algemeen.....	18
§ 4.2		Criteria.....	18
§ 4.3		HR 19 november 2010	20
§ 4.5		Conclusie.....	21

Hoofdstuk	5	Evaluatie en Eind conclusie	
§ 5.1		Evaluatie.....	24
§ 5.2		Eind conclusie.....	25
Literatuurlijst		26

Lijst van afkortingen

Wet ob	Wet Omzetbelasting 1968
Btw	belasting over de toegevoegde waarde
WBR	Wet belastingen van het rechtsverkeer
HR	Hoge Raad der Nederlanden
HvJ	Hof van Justitie van de Europese Unie
A-G	Advocaat- Generaal
Hof	Gerechtshof
Rb	Rechtbank
MVA	Memorie van antwoord
V-N	Vakstudie nieuws
Richtlijn	Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de Toegevoegde waarde
Zesde richtlijn	Richtlijn 1977/388/EG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen van de lidstaten inzake omzetbelasting- Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag
p.	pagina
r.o.	Rechtsoverweging
bel.pl.	belastingplichtige
WBR	Wet op belastingen van rechtsverkeer 1970
Jurispr.	Jurisprudentie

Hoofdstuk 1 Inleiding

§ 1.1. Algemeen

Dat een verbouwing van een gebouw weleens leidt tot een (compleet) ander gebouw is geen nieuw verschijnsel. Maar is er dan sprake van een verbouwing van zodanige aard¹, dat kan worden gesproken van de vervaardiging van een nieuw goed?

Het beantwoorden van de voorgaande vraag is geen “sine cure”. Het is evenwel een vraag die ook bij niet fiscalisten, opkomt. Ter illustratie hiervan wil ik u enkele stukken uit het volgende krantenartikel niet onthouden. Een artikel genaamd ~Het schip van Theseus~, recensent Olaf ² (hierna: schrijver), in de Volkskrant van 3 november 2012. De schrijver vertelt in het stuk dat hij op een zekere dag met een vriendin een afspraak heeft in restaurant Van Harte in de Hartenstraat in Amsterdam. Het restaurant heeft net daarvoor een ingrijpende verbouwing ondergaan. Geen muur, geen fundering, geen raam is toen intact gelaten. De bovenliggende verdiepingen werden tijdens de verbouwing wel door ijzeren stuw balken omhoog gehouden. Het gebouw is hierna opnieuw opgebouwd. Volgens de vriendin van de schrijver is het restaurant verbouwd. Volgens de schrijver staat nu op de plek van het voormalige restaurant Van Harte een nieuw restaurant Van Harte. Het voorgaande is een weergave van een meningsverschil tussen twee gewone consumenten.

De schrijver noemt in zijn artikel ook als voorbeeld het schip van Theseus, een Grieks mythologisch verhaal. Het voornoemde schip is tijdens zijn vele vaarten eindeloos gerepareerd. Geen onderdeel, geen spijker, geen mast noch zeil is meer hetzelfde. Na vele omzwervingen komt het schip terug in de haven. Volgens de schrijver keert naar algemene opvatting hetzelfde schip in de haven terug. Maar, vervolgt hij, Ik citeer, in feite is er niets fysiek in de haven teruggekeerd dat eerder is vertrokken.

In hetzelfde artikel noemt de schrijver nog een aansprekend voorbeeld. Dit voorbeeld betreft het hondje van zijn oude buurvrouw in Groningen, Vosje, een terriër. Volgens de buurvrouw heeft zij haar hondje reeds veertig jaar. De schrijver heeft de buurvrouw vervolgens erop attent gemaakt dat dat niet kan. En toch is het zo, houdt de buurvrouw stellig vol. Zij heeft gewoon al veertig jaar dezelfde kleur terriër. Af en toe gaat er eentje dood en dan koopt haar zoon weer een nieuw Vosje voor haar. Op de vraag van de schrijver hoeveel verschillende hondjes zij reeds heeft gehad? Antwoordt de buurvrouw, geen idee. Voor mij is het gewoon hetzelfde Vosje.

¹ Memorie van antwoord kamerstukken II 1977/78, nr.3.p 21.

² Volkskrant van 3 november 2012 De recensiekring recenseert alles, ~Het schip van Theseus~

Voor genoemd artikel van de schrijver is een weergave van het onderwerp dat centraal staat in deze verhandeling. Namelijk wanneer heeft een verbouwing van een gebouw tot een nieuw vervaardigd gebouw, geleid?

§ 1.2. Probleemstelling

In deze verhandeling ga ik meer specifiek na wanneer een verbouwing van een onroerende zaak tot een nieuw vervaardigd goed heeft geleid. Dit zowel in Europees als nationaal verband. In hoofdstuk 2 begin ik met een overzicht van de relevante wettelijke bepalingen. Daarna beschouw ik het begrip vervaardigen. Vervolgens vermeld ik het belang van de kwalificatie “nieuw” vervaardigd goed. Aan de hand van de twee belangrijkste arresten van HvJ, Van Dijk’s Boekhuis en Dressuurstal Jaspers⁴, stel ik in hoofdstuk 3 de Europese criteria vast waarmee kan worden beoordeeld wanneer, na een verbouwing, sprake is van een nieuw vervaardigd goed. Hoewel er in beide arresten geen onroerende zaken in het geding waren, is het criterium uit deze arresten bepalend voor de uitleg van het begrip vervaardigen in geval van een onroerende zaak. In dit hoofdstuk bespreek ik ook het HvJ arrest Komen Beheer BV⁵. In hoofdstuk 4 beschouw ik de uitleg van het begrip vervaardigen in de nationale jurisprudentie. Ik noem daarbij de Nederlandse criteria waarmee men kan vaststellen wanneer er na verbouwing sprake is van een nieuw vervaardigd goed. De grote hoeveelheid casuïstisch getinte jurisprudentie op dit gebied maakt het echter onmogelijk om alle arresten te bespreken. Ik bespreek daarom kort in dit hoofdstuk twee arresten die zijn geweest op grond van de Nederlandse criteria. Ik bespreek in dit hoofdstuk ook het HR arrest van 19 november 2010⁶. In hoofdstuk 5 evalueer ik tot slot de stand van de huidige jurisprudentie na het HR arrest van 19 november 2010. In dit hoofdstuk beëindig ik ook mijn verhandeling met een eind conclusie.

4 HvJ 14 mei 1985, 139/84 Van Dijk’s Boekhuis BV en HvJ 1 juni 2006, C-233/05 Dressuurstal Jaspers.

5 HvJ 12 juli 2012, C-326/11 Komen Beheer BV.

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

Hoofdstuk 2 Het begrip vervaardigen

§ 2.1. Wettelijke bepalingen

Het begrip vervaardigen komt expliciet voor in de artikelen 3, lid 1, letter c, artikel 3, lid 3, letter b en artikel 3, lid 9, Wet ob. De artikelen 3, lid 3, letter b, Wet ob en artikel 3, lid 9 Wet ob waren vóór 1 januari 2007 opgenomen in artikel 3 lid 1, letter h. In artikel 3, lid 1, letter c, is kort gezegd bepaald dat de oplevering van onroerende zaken door degene die de zaken heeft vervaardigd, een belaste levering vormt. In de artikelen 3, lid 3, letter b en artikel 3, lid 9, Wet ob is de fictieve leveringsbepaling opgenomen. Volgens deze fictieve bepaling wordt onder bepaalde voorwaarden met een levering onder bezwarende titel (ex artikel 3, lid 1, Wet ob) gelijk gesteld, het voor bedrijfsdoeleinden bestemmen van in het eigen bedrijf vervaardigde goederen⁷. Dit geldt volgens artikel 3, lid 9, Wet ob eveneens voor het onder terbeschikkingstelling van stoffen en het in opdracht laten vervaardigen van goederen.

C.M. Ettema⁸ schrijft in zijn commentaar over artikel 3, lid 3, letter b, Wet OB, dat Nederland slechts voor een deel de corresponderende richtlijn bepaling (artikel 18 BTW Richtlijn) heeft geïmplementeerd. Hierdoor vallen, in het eigen bedrijf gewonnen, bewerkte, aangekochte en ingevoerde goederen niet onder artikel 3, lid 3, onderdeel b. Wel merkt hij op dat artikel 3, lid 3, onderdeel b niet alleen de in eigen bedrijf vervaardigde goederen treft, maar tevens het in eigen bedrijf laten vervaardigen van goederen onder terbeschikkingstelling van stoffen.

De wetgever heeft met de bepalingen, in artikel 3, lid 3, letter b en artikel 3, lid 9 Wet ob concurrentiestoring willen voorkomen. Dit door middel van het realiseren van een even hoge belastingdruk voor belastingplichtigen die vrijgestelde prestaties verrichten als in de situatie waarin het goed van een derde was betrokken⁹

In de Nederlandse wettekst komt het begrip vervaardigen behalve in de reeds genoemde artikelen ook voor in artikel 11, lid 3, letter b, Wet ob. Het betreft dan het vervaardigen als gevolg van een verbouwing van een gebouw. Op grond van artikel 11, lid 1, Wet ob, is de levering van een gebouw vrijgesteld. Deze levering is belast als het een levering ex artikel 11, lid 1, letter a, ten eerste Wet ob, betreft. Dit artikel spreekt van de levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het erbij behorend terrein vóór, op of uiterlijk twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikneming, alsmede de levering van een bouwterrein. Artikel 11, lid 3, Wet ob merkt als eerste ingebruikneming ook aan, de ingebruikneming van een gebouw indien door de verbouwing een vervaardigd goed is voortgebracht.

7 CursusBelastingrecht Studenteneditie 2010- 2011 Omzetbelasting mr. S.T.M. Beelen, dr. K.M. Braun, drs. O.L. Mobach, mr.dr. G.J. van Norden.

8 NDFR, Nederlands documentatie Fiscaalrecht, commentaar mr.C.M. Ettema.

9 NDFR, Nederlands documentatie Fiscaalrecht, commentaar mr.C.M. Ettema.

De met artikel 11, lid 1, letter a, ten eerste Wet ob en artikel 11, lid 3 Wet ob, corresponderende richtlijn bepalingen noemen het begrip vervaardigen, in geval van onroerende zaken, niet.

In de jurisprudentie wordt aangenomen dat het artikel 11, lid 1, letter a, van de Wet ob rekening houdt met de “levensduur” van de onroerende zaak. Immers alleen “nieuwe” onroerende zaken worden in de heffing betrokken. “Oude” onroerende zaken niet. Dit vanwege de lange “levensduur” en de mogelijkheid van het regelmatig wisselen van eigenaar. Het regelmatig wisselen van eigenaar zou dan immers binnen de omzetbelasting tot cumulatie leiden ¹⁰.

§ 2.2. Corresponderende richtlijn bepalingen

De levering van in eigen bedrijf vervaardigde goederen is in de richtlijn opgenomen in artikel 14, lid 1, letter 3, BTW Richtlijn (voorheen artikel 5, lid 5, Zesde Richtlijn). De “interne levering” is opgenomen in artikel 18, letter a van de BTW Richtlijn (voorheen artikel 5 lid 7, letter a, Zesde Richtlijn). Artikel 18 is een “kan” bepaling. Dit houdt in dat de lidstaten een dergelijke bepaling in de nationale wet mogen invoeren. Op grond van dit artikel, kunnen de lidstaten met een levering onder bezwarende titel gelijkstellen, het door een belastingplichtige voor bedrijfsdoeleinden bestemmen van een goed dat in het kader van zijn bedrijf is vervaardigd, gebouwd, gewonnen, bewerkt, aangekocht of ingevoerd.

Het begrip vervaardigen komt behalve in de artikelen 14 en 18 van Btw-richtlijn (de levering respectievelijk fictieve levering) nog voor in artikel 121 Btw-richtlijn. Ik beperk mij hier tot het (slechts)benoemen van het laatste artikel.

Artikel 135, lid 1, letter j van de Btw-richtlijn (voorheen artikel 13, B, letter, g, van de Zesde richtlijn) stelt de levering van een gebouw of een gedeelte ervan vrij van omzetbelasting. Dit artikel verwijst daarbij naar artikel 12, lid 1, letter a, van de Btw-richtlijn (voorheen artikel 4, lid 3, letter a van de Zesde richtlijn). In haar regie verwijst artikel 135, lid 1, letter j, van de Btw-richtlijn naar artikel 12, lid 1, letter a van de Btw-richtlijn. In dit artikel staat dat de levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het bijbehorend terrein vóór de eerste ingebruikneming, aan omzetbelasting onderworpen is. Dit artikel vormt als het ware de uitzondering op artikel 135, lid 1, letter j, van de Btw-richtlijn.

Artikel 12, lid 1, letter a, van de Btw-richtlijn heeft dezelfde strekking als artikel 11, lid 1, letter a, ten eerste Wet ob. Artikel 12, lid 2 van de Btw-richtlijn vermeldt echter wel wat er onder een gebouw moet worden verstaan, maar spreekt niet van vervaardigen. Onder een gebouw moet volgens dit artikel worden verstaan ieder bouwwerk dat vast met de grond is verbonden.

¹⁰ Omzetbelasting mr.dr. M.E. van Hilten, prof. dr. H.W.M. van Kesteren Fed fiscale Studies 10^e Druk.

Dit artikel vermeldt daarnaast dat de lidstaten de voorwaarden voor toepassing van het criterium van eerste ingebruikneming op de verbouwing van gebouwen en het begrip erbij behorend terrein, bepalen. Het artikel vervolgt, met een toegekende vrijheid aan de lidstaten om andere criteria dan dat van eerste ingebruikname toe te passen¹¹. De Europese wetgever noemt dan onder andere het tijdvak dat verloopt tussen de datum van voltooiing van het gebouw en die van de eerste levering. Of er tussen de datum van voltooiing van het gebouw en die van de eerste levering een nieuw goed is vervaardigd, wordt zoals eerder gezegd, niet expliciet genoemd.

§ 2.3. Het begrip vervaardigen

Het arrest van het HvJ van 14 mei 1985, Van Dijk's Boekhuis¹² is bepalend voor de uitleg van het begrip vervaardigen. Het begrip vervaardigen is volgens het HvJ in r.o. 19 van het voornoemd arrest, een communautair begrip. Het HvJ zegt het in r.o.19 als volgt, ik citeer:

...,dat de andere bepalingen van de tweede en de zesde richtlijn geen enkele aanwijzing geven omtrent de aan het woord "vervaardigd" toe te kennen betekenis. Al evenmin is opheldering te vinden in het doel dat de raad bij de vaststelling van de richtlijnen voor ogen stond. Met deze richtlijnen werd immers met name beoogd de grondslag van de belasting over de toegevoegde waarde op éénvormige wijze en volgens gemeenschappelijke regels te bepalen. Dit doel wordt echter bereikt ongeacht de betekenis welke men aan het woord "vervaardigd" toekent, mits deze betekenis maar in alle lidstaten gelijk is.

In r.o. 20 van voornoemd arrest, heeft het HvJ geoordeeld dat men het woord vervaardigd enkel kan uitleggen door bij het spraakgebruik te rade te gaan. Het HvJ vervolgt, ik citeer;

..., dat volgens het spraakgebruik vervaardigen onder andere betekent, het voortbrengen, uit materialen, van een goed dat van tevoren niet bestond.

Het HvJ heeft in dit arrest geoordeeld over het wel of niet vervaardigd zijn van een boek. Het oordeel in deze zaak is echter dermate richting gevend dat het tot op heden nog gehanteerd wordt om vast te stellen wanneer een verbouwing tot een vervaardigd onroerend goed heeft geleid. In haar arrest van 1 juni 2006, Dressuurstal Jespers¹³, verwijst het HvJ in haar oordeel naar de uitleg van het begrip vervaardigen in het Van Dijk's Boekhuis arrest. Daarnaast maakt het HvJ nog een opmerking in r.o. 29.

11 D.B. Bijl, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet, Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting, Fiscale monografieën nr. 46, derde druk, Kluwer Deventer 2001.

12 HvJ 14 mei 1985, 139/84 Van Dijk's Boekhuis BV.

13 HvJ 1 juni 2006, C-233/05 Dressuurstal Jespers.

R.o. 29;

Desalniettemin kunnen dieren, gelet op de bijzondere plaats die zij innemen binnen de categorie lichamelijke zaken, niet worden aangemerkt als “materialen” en kan hun africhting, die, als deze hen geschikt maakt voor een specifiek gebruik, die in de lijn van een biologisch proces ligt, niet worden beschouwd als de vervaardiging door een opdrachtnemer, uit materialen, van een goed dat van tevoren niet bestond.

Ook in dit arrest is overigens het uitgangspunt van het HvJ het voortbrengen van een goed “uit materialen”. Alleen wordt door het HvJ benadrukt dat dieren geen materialen zijn waarmee men een goed kan fabriceren.

§ 2.4. Belang van de kwalificatie nieuw vervaardigd goed

De kwalificatie vervaardiging door verbouwing is van belang vanwege de gevolgen voor de omzetbelasting en de overdrachtsbelasting (Wet op belastingen van rechtsverkeer 1970). Zo als eerder genoemd is de een levering ex artikel 11, lid 1, letter a, ten eerste Wet ob een van “rechtsweg” belaste levering. Indien na verbouwing een nieuw goed is vervaardigd is eveneens sprake van een van “rechtsweg” belaste levering ex artikel 11, lid 1, letter a, ten eerste Wet ob jo artikel 11, lid 3, letter b, Wet ob. De verkrijging als gevolg van deze levering is in Nederland op grond van artikel 2 van de WBR eveneens belast. Daardoor ontstaat een samenloop van twee heffingen die cumulatief werkt. De wetgever heeft om deze samenloop te voorkomen, voorzien in een samenloopvrijstelling. Deze is opgenomen in artikel 15, lid 1, letter a, WBR.

Voor een ondernemer die belaste prestaties verricht is het verkrijgen van een nieuwe onroerende zaak interessanter dan het verkrijgen van een “oude” onroerende met overdrachtsbelasting, belaste zaak. Daarbij is de levering vrijgesteld (tenzij er kan worden geopteerd voor een belaste levering ex artikel 11, lid 1, ten tweede, Wet ob). De overdrachtsbelasting is in dit geval nooit aftrekbaar.

Een ondernemer, belastingplichtige die “belaste” prestaties verricht is dus over de levering van een vervaardigde onroerende zaak in de “bouw- en handelsfase” omzetbelasting verschuldigd¹⁴. Deze verschuldigde omzetbelasting komt bij de verkrijger (ook ondernemer, belastingplichtige die “belaste” prestaties verricht) voor aftrek in aanmerking. Omdat er in de voornoemde fase ook nog eens nooit overdrachtsbelasting verschuldigd is, is het daarom van belang om te weten of er een nieuw vervaardigd onroerend goed wordt verkregen.

14 Omzetbelasting mr. dr. M.E. van Hilten, prof dr. H. W. M. van Kesteren fed fiscale studieresie 10^e druk.

Op de samenloopvrijstelling kan geen beroep worden gedaan als:

- ¹ de onroerende zaak wordt verkregen binnen twee jaar na de eerste ingebruikneming. Over de levering is van rechtswege omzetbelasting verschuldigd ex artikel 11, 1, letter a, Wet ob. Daarnaast is overdrachtsbelasting verschuldigd omdat het goed als bedrijfsmiddel is gebruikt (er kan wel sprake zijn van de samenloopvrijstelling als de afnemer in het geheel geen recht op aftrek van voorbelasting geniet).
- ² De samenloopvrijstelling is nooit van toepassing als de levering van het nieuw vervaardigd goed plaatsvindt, twee jaar na de eerste ingebruikneming¹⁵.

De integratieheffing van artikel 3, lid 3, letter b, Wet ob laat ik in deze verhandeling buiten beschouwing. Die is aan de orde als het vervaardigd onroerend goed wordt gebruikt voor vrijgestelde (gedeeltelijk vrijgestelde) prestaties waardoor er geen recht, dan wel geen volledig recht op aftrek van voorbelasting bestaat.

Wordt ten slotte geconstateerd dat de verbouwing niet tot een vervaardiging heeft geleid, dan is er sprake van een dienst ex artikel 4, wet OB.

Evenals Hulshof en Cox ¹⁶ ben ik van mening dat er bij verbouwingen van onroerende zaken eigenlijk 3 situaties te onderscheiden zijn, namelijk:

- door verbouwing ontstaat een volledig nieuw gebouw (artikel 11, lid 3, letter b Wet ob);
- door de verbouwing ontstaat een zelfstandig nieuw vervaardigde onroerende zaak, naast het bestaande gebouw;
- er is geen nieuw goed voortgebracht; de verbouwing is een dienst voor het bestaande gebouw.

In deze verhandeling beperk ik mij echter tot de situatie waarbij door verbouwing wel een nieuw goed ontstaat.

15 Mr. J.P. Hulshof en mr. E.W.E.M. Cox Aftrek van btw op investeringsgoederen herzien? BTW Brief afl.11 november 2012.

16 Mr. J.P. Hulshof en mr. E.W.E.M. Cox Aftrek van btw op investeringsgoederen herzien? BtwBrief afl.11 november 2012.

Hoofdstuk 3 HvJ Van Dijk's Boekhuis en Dressuurstal Jespers (Europese Jurisprudentie)

§ 3.1. Algemeen

De jurisprudentie van het HvJ op het gebied van het vervaardigen van een goed, is tot op heden schaars. Zoals eerder genoemd zijn de arresten Van Dijk's Boekhuis, 139/84 en Dressuurstal Jespers C-233/-05 tot nu toe de twee belangrijkste arresten van het HvJ op het voornoemde gebied. Deze arresten betreffen met name de vervaardiging van roerende zaken. Maar de in deze arresten geformuleerde uitgangspunten en criteria zijn echter ook relevant voor de vervaardiging van onroerende zaken. Ik onderzoek hierna de beide arresten en stel daarna vast welke criteria uit deze arresten zijn gedestilleerd waarmee men het begrip vervaardigen kan uitleggen (paragraaf 3.2., 3.3. en 3.4.). Ik onderzoek ook de Engelse en de Franse tekst van het arrest Van Dijk 's Boekhuis (paragraaf 3.4). Dit vanwege de uitleg van het begrip vervaardigen in die teksten. Ook beschouw ik het arrest Komen Beheer vanwege de opmerkelijke uitkomst¹⁷ (paragraaf 3.5). Ik beëindig dit hoofdstuk met een samenvatting (paragraaf 3.6).

§ 3.2. Van Dijk's Boekhuis

Van Dijk' s Boekhuis¹⁸ hield zich bezig met het (ingrijpend) herstel van gebruikte boeken van derden, op hun verzoek. De vraag was of dit leidde tot de vervaardiging van een nieuw goed, waardoor sprake zou zijn van een tegen het hoog tarief belaste levering in plaats van een tegen het verlaagd tarief belaste dienst. In r.o. 19 merkt het HVJ op dat uit de andere bepalingen van de Tweede en de Zesde richtlijn geen aanwijzing wordt gegeven omtrent de betekenis van het woord "vervaardigen". Een betekenis van het begrip is volgens het HvJ evenmin te vinden in het doel dat de Raad bij de vaststelling van de richtlijnen voor ogen stond. Met de richtlijnen is immers beoogd om voor alle lidstaten een uniforme grondslag te scheppen voor de belasting over de toegevoegde waarde. Uit de voornoemde r.o blijkt, zoals eerder geschreven, dat het begrip vervaardigen een communautair begrip is.

Volgens het HvJ kan als gevolg van het voorgaande het woord "vervaardigd" enkel worden uitgelegd door bij het spraakgebruik te rade te gaan. Op basis daarvan komt het HvJ in r.o. 20 tot het volgende criterium." Volgens het spraakgebruik houdt vervaardiging in het voortbrengen van een goed dat tevoren niet bestond". Dit criterium werkt het HvJ dan uit in overweging 21 en verder. In r.o. 21 merkt het HvJ op " dat er slechts sprake is van vervaardiging indien een opdrachtgever een nieuw goed maakt uit materialen die de opdrachtgever aan hem heeft verstrekt".

17 HvJ 12 juli 2012, C-326/11 Komen Beheer BV.

18 HvJ 14 mei 1985, 139/84 Van Dijk's Boekhuis BV.

Daartoe moet blijkens r.o. 22, door het werk van de opdrachtnemer een goed ontstaan waarvan de functie volgens de in het maatschappelijk verkeer gangbare opvattingen verschilt van de functie van de verstrekte materialen. Het is volgens het HvJ aan de nationale rechter om dit te beoordelen.

Uit het voornoemde criterium volgt blijkens r.o. 23 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 tot vervaardiging leiden.

Samenvattend concludeert het HvJ in r.o. 24 dat er sprake is van een nieuw goed wanneer door het werk van de opdrachtnemer een goed ontstaat waarvan de functie volgens de in het maatschappelijk verkeer geldende opvattingen verschilt van de functie die aan hem verstrekte materialen hadden.

§ 3.3. Dressuurstal Jespers

In deze casus van het HvJ, Dressuurstal Jespers¹⁹, is het volgende aan de orde. Jespers is een Nederland gevestigde vennootschap die zich bezighoudt met de exploitatie van een trainings- en africhtingsstal voor paarden die in de hippische sport worden uitgebracht, vooral in de discipline dressuur. Hierbij zijn door Jespers naast de eigen paarden ook de paarden van derden beheerd en afgericht. Aan het HvJ is de volgende vraag voorgelegd: leidt het trainen en africhten van een paard, tot de oplevering van een vervaardigd goed, in de casus, een ander paard dan voorheen? En is deze vervaardiging belast tegen het algemeen tarief? Of is er in dit geval sprake van een dienst belast tegen het verlaagd tarief? De rechtsoverwegingen 28,29 en 30 van dit arrest kunnen worden aangemerkt als de rechtsoverwegingen waarin het HvJ het antwoord op de gestelde prejudiciële vragen, geeft.

In r.o. 28 van het arrest merkt het HvJ het volgende op. Ik citeer;

Tevens zij eraan herinnerd dat dieren lichamelijke zaken zijn en dat een dier dat na training voor een specifiek gebruik wordt doorverkocht, kan worden aangemerkt als een gebruikt goed in de zin van artikel 26 bis van diezelfde richtlijn (arrest van 1 april 2004, stenholmen, C 320/02, Jurispr. Blz. 1 3509, punten 23 en 29).

Het HvJ verwijst in voornoemde rechtsoverweging naar de punten 23 en 29 van het arrest Stenholmen²⁰. De casus in dit arrest betrof eveneens het trainen en africhten van paarden. Na bestudering van de voornoemde punten constateer ik dat het HvJ in die punten het volgende vaststelt. Dat een paard een lichamenlijk goed is(punt 23). Verder constateer ik dat het HvJ vaststelt dat het trainen c.q. africhten van paarden een kwalitatieve functieverbetering tot gevolg heeft (punt 29).

19 Eur lex HvJ 1 juni 2006, C-233/05 Dressuurstal Jespers.

20 Eur lex HvJ 1 april 2004 C-320/02 Stenholmen.

Ik ben, gezien het voorgaande van mening dat het HvJ enkel het trainen en africhten van de paarden heeft gekwalificeerd. Dit trainen en africhten leidt volgens het HvJ tot een functiewijziging van dit goed (een paard in de casus) in deze specifieke situatie. Er is hier sprake van de functiewijziging van het voornoemde goed omdat men in dit geval niet kan spreken van materialen die van functie wijzigen. Dieren zijn geen materialen. De functiewijziging in dit betreffende geval ziet bovendien op het verbeteren van de capaciteiten van het dier in kwestie. Deze worden door het trainen en het africhten van het dier, gewijzigd(verbeterd). Er wordt(worden) echter geen nieuw(e) dier(en) vervaardigd. Bevestiging van het geconstateerde, zie ik in de punten 55 en 56 van de conclusie van A-G Stix Hackle bij het arrest Stenholmen, C 320/02²¹. In punt 55, overweegt de A-G.

“...voor de onderhavige problematiek verdient het aanbeveling uit te gaan van het onderscheid in „gebruikte goederen” en „nieuwe” goederen. In deze context verwijst ik naar het hier reeds meermaals aangehaalde arrest Van Dijk’s Boekhuis. Volgens dit arrest is een goed „nieuw”, „wanneer [...] een goed ontstaat waarvan de functie volgens de in het maatschappelijk verkeer gangbare opvattingen verschilt van de functie die de verstrekte materialen hadden”.

In aanvulling hierop, overweegt de A-G echter in punt 56;

“Deze rechtspraak zou kunnen worden veralgemeend, zodat de functieverandering als criterium wordt geïsoleerd en een algemeen onderscheidingscriterium wordt. Daartegen verzet zich evenwel dat het arrest de uitlegging van het begrip „vervaardigd” betrof. Bovendien kan door training van welke aard ook geen nieuw paard worden vervaardigd”.

Over dieren en het begrip vervaardigen merkt het HvJ verder in haar r.o. 29 van Dressuurstal Jespers het volgende op;

dat dieren, gelet op de bijzondere plaats die zij innemen binnen de categorie lichamelijke zaken, niet worden aangemerkt als “materialen” en kan hun africhting, die... niet worden beschouwd als de vervaardiging door een opdrachtnemer, uit materialen, van een goed dat tevoren niet bestond.

De bevestiging dat dieren geen materialen zijn en dat het africhten van dieren niet als het vervaardigen van een goed kan worden beschouwd, volgt nadrukkelijk uit deze r.o.

Het HvJ continueert haar uitleg over de functieverandering van dieren en merkt in r.o. 30 verder op;

Zelfs indien volgens de in het maatschappelijk verkeer gangbare opvattingen de functie van een afgericht dier kan verschillen van die welke het dier had toen het nog niet was afgericht, gaat het daarbij om een nieuwe functie van hetzelfde goed, die geenszins verband houdt met de “materialen” die aan de trainer zijn verstrekt.

21 Eur lex HvJ 1 april 2004 C-320/02 Stenholmen, conclusie A-G C. Stix Hackle.

Derhalve kan niet worden aangenomen dat er na afloop daarvóór van welke training dan ook, een nieuw paard is “vervaardigd”.

Het HVJ bevestigt hier naar mijn mening dat een afgericht dier, als goed, een functiewijziging heeft ondergaan ten opzichte van een niet afgericht dier. Alleen in dit geval is sprake van de functiewijziging van een goed. Verder wordt er volgens het HVJ geen goed vervaardigd. Hiervan is slechts sprake als een opdrachtnemer met materialen een(nieuw) goed maakt waarbij de materialen van functie veranderen (wijzigen) in een nieuw goed.

§ 3.4. Criteria uit Van Dijk's Boekhuis en Dressuurstal Jaspers

Uit de voornoemde jurisprudentie haal ik de volgende criteria. Er is sprake van vervaardigen wanneer uit verstrekte materialen een nieuw goed is gemaakt en dit nieuwe goed een functie heeft die verschilt van de functie van de verstrekte materialen waarmee het goed is gemaakt. In het kader van het voorgaande volgt ter ondersteuning van het voornoemd criterium, dat dieren geenszins te beschouwen zijn als materialen. Zelfs niet, (vrije interpretatie) als het afgerichte dier een andere functie(andere capaciteiten) heeft dan het had voordat het was afgericht.

P.F. Zijlstra verwoordt het gebruik van materialen als voornoemd als volgt: *van leer wordt een paar schoenen gemaakt*²².

Ik constateer verder dat het HvJ in het Van Dijk's Boekhuis arrest in eerste instantie ervan uitgaat dat er een nieuw goed is vervaardigd als met materialen een goed wordt gemaakt dat daarvoor niet bestond. De verdere invulling van dit criterium moet mijn inzien worden bekeken vanuit het licht van de feitelijke situatie in deze casus. De reparaties van Van Dijk's Boekhuis hielden bijvoorbeeld in dat van een uiteengevallen boek de resterende boekband werd verwijderd, de rug opnieuw afgesneden, de losse bladen opnieuw werden ingebonden, belijmd en van een nieuwe omslag of band werden voorzien, waarna het boek rondom recht werd afgesneden. Grof gezegd hielden de reparaties dus in dat een oud boek van een nieuwe kaft werd voorzien. Er blijft dan sprake van het hetzelfde boek. De bladzijden functioneren zonder kaft namelijk nog steeds als een boek. Daarom is geen sprake van een vervaardiging.

Ik vraag mij af of dit ook had gegolden als het omgekeerde was gebeurd. Wat als de oude kaft was voorzien van nieuwe bladzijden? Voorgaande zou je ook kunnen zien als een reparatie. Hier verliest het materiaal dat is verstrekt, de kaft, echter de functie van boek. Daarom leidt dit mijn inzien wel tot een vervaardiging. In dit kader merk ik op dat uit de tekst van Van Dijk 's Boekhuis niet volgt dat bij reparaties nooit sprake kan zijn van een nieuw goed. Dit leid ik af uit de tekst van r.o 23.

²² P.F. Zijlstra in zijn artikel in de NTFR, Nederlands tijdschrift voor Fiscaalrecht. Wordt de bouwkundige identiteit onherkenbaar gewijzigd, dan is sprake van Vervaardiging.

In r.o 23 staat het volgende.

“dat onderhouds- en reparatiewerkzaamheden die, hoe ingrijpend ook, aan het verstrekke goed uitsluitend de functie teruggeven die het voordien had, zonder dat een nieuw goed is ontstaan, niet tot vervaardiging leiden”.

Het voorgaande blijkt wellicht nog duidelijker uit de Engelse en Franse tekst²³.

r.o.23 IT FOLLOWS THAT REPAIRS, HOWEVER RADICAL THEY MAY BE, WHICH SIMPLY RESTORE TO THE ARTICLE HANDED OVER THE FUNCTION WHICH IT PREVIOUSLY HAD WITHOUT RESULTING IN THE CREATION OF A NEW ARTICLE DO NOT AMOUNT TO THE PRODUCTION OF GOODS FROM CUSTOMERS ' MATERIALS.

r.o.23 IL EN RESULTE QUE LES REMISES EN ETAT ET LES REPARATIONS QUI, QUELLE QUE SOIT LEUR IMPORTANCE, RENDENT SIMPLEMENT AU BIEN CONFIE LA FONCTION QU'IL AVAIT ANTERIEUREMENT SANS ABOUTIR A LA CREATION D'UN BIEN NOUVEAU NE CONSTITUENT PAS UN TRAVAIL A FACON

Met name deze teksten suggereren dat een ingrijpende reparatie in sommige gevallen toch tot het ontstaan van een nieuw goed zou kunnen leiden.

Dressuurstal Jesper's versterkt naar mijn gevoel de koers van het HvJ uit het van Dijk's Boekhuis arrest. Namelijk dat goederen niet van functie veranderen als ze worden verbeterd of gerepareerd. De gebruikte materialen waarmee men de goederen verbetert of repareert veranderen volgens het HvJ echter wel van functie. De gebruikte materialen kunnen evenwel geen dieren zijn. Dieren zijn wel goederen. Als goederen kunnen de dieren in specifieke gevallen van functie veranderen. Het HvJ noemt het geval trainen en het geval van africhten. Door deze prestaties verkrijgen de dieren meer capaciteiten Dit betekent echter niet dat de dieren worden vervaardigd. Een paard is een paard. Het paard functioneert nog steeds als paard hij kan echter na africhting meer doen dan alleen maar grazen.

Gezien het voorgaande lijkt het mij dat het criterium van vervaardigen duidelijk is. Er is vervaardigd indien men (een opdrachtnemer) met materialen een nieuw goed maakt dat van tevoren niet bestond waarbij blijkt dat de functie van dit nieuwe goed verschilt van de functie van de gebruikte materialen. Alleen wat zijn dan materialen? In ieder geval geen dieren volgens het HVJ. M.E. van Hilten merkt in punt 5.2.4. van haar conclusie bij Hoge Raad²⁴ op, cursivering van mijn hand, *dat een onroerende zaak als materiaal kan dienen voor een eventuele vervaardiging*. Een naar mijn mening niet onnavolgbaar uitgangspunt.

§ 3.5. HVJ EU Komen

Heeft het HVJ in deze zaak van 12 juli 2012, C-326/11, Komen Beheer BV, nog een Europees criterium aangereikt waarmee kan worden vastgesteld wanneer na verbouwing sprake is van een nieuw goed²⁵? In voornoemde zaak heeft Komen de eigendomsrechten van appartementsrechten op winkelruimten verkregen. Dit terwijl er een verbouwing van de winkelruimten was begonnen.

23 EUR lex HvJ van Dijk's Boekhuis.

24 Hoge Raad 9 juli 2012, CPG 11/03987.

25 EUR lex HvJ 12 juli 2012, C-326/11, Komen Beheer BV.

Zo waren er door Komen voor de verkrijging van de winkelruimten, in opdracht van de verkoper sloopwerkzaamheden verricht met het oog op de vervaardiging van een onroerende zaak.

Na verkrijging heeft Komen de renovatie en de verbouwwerkzaamheden voortgezet. Tijdens deze verbouwwerkzaamheden bleef één winkel in gebruik. Er is op geen enkel moment onbebouwde grond ontstaan. De HR heeft aan het HvJ gevraagd of (vrij vertaalt).

“... de levering van een gebouw waaraan voorafgaand aan de levering, verbouw en sloopwerkzaamheden door de verkoper zijn verricht, in verband met het doen ontstaan van een nieuw vervaardigd gebouw, en die door de koper worden voortgezet, als een belaste levering, kwalificeert?”

Het HvJ noemt in deze de zaak Don Bosco²⁶ om aan te geven dat de feiten en omstandigheden in de zaak Komen anders liggen dan in de Don Bosco zaak en merkt hierover in r.o.26 het volgende op;

“In dat verband moet worden opgemerkt dat de omstandigheden van het hoofdgeding afwijken van die van de zaak waarin het arrest Don Bosco Onroerend Goed, reeds aangehaald, is geweest. In de zaak die aanleiding heeft gegeven tot dat arrest had de verkoper weliswaar een bebouwd terrein geleverd, maar zich jegens de koper ondermeer ertoe verbonden zorg te dragen voor de sloop, zodat het Hof in punt 39 van dat arrest heeft vastgesteld dat de levering in werkelijkheid betrekking had op een terrein dat gereed was om te worden bebouwd en het in punt 42 aan de nationale rechter heeft overgelaten om na te gaan of een dergelijke handeling, die niet onder artikel 4, lid 3, sub a, van de Zesde Richtlijn kon vallen, daarentegen als levering van een bouwterrein onder de bepalingen van artikel 4, lid 3, sub b, van de richtlijn kon worden gebracht “²⁷.

In de Don Bosco zaak is overigens het onderwerp van de casus, een bebouwd terrein, geweest. In r.o.37 van het Komen arrest merkt het HVJ over de status van de sloopwerkzaamheden in deze casus het volgende op.

“In de casus komt uit het verwijzingsarrest naar voren dat de werkzaamheden door de verkoper slechts tot gedeeltelijk sloop van het geleverde gebouw hebben geleid, en blijkt uit de beslissingen van de Rechtbank te Haarlem en het Gerechtshof Amsterdam die aan dit arrest zijn gehecht, dat deze rechters bij de beoordeling van de feiten, die tot hun uitsluitende bevoegdheid behoort, hebben vastgesteld dat het oude gebouw dat in het hoofdgeding aan de orde is op het tijdstip van de levering althans gedeeltelijk in gebruik was, daar de winkelpassage nog toegankelijk was voor het publiek en tenminste één winkel open was”. Naar mijn mening maakte onder andere deze status van de sloopwerkzaamheden, dat er geen sprake was van een van rechtswege belaste levering van een vervaardigd goed.

²⁶ Eur lex HvJ 19 november 2009, nr. C-461/08, Don Bosco.

²⁷ Eur lex HvJ 12 juli 2012, nr. C-326/11, Komen Beheer.

Dit is door het HvJ, mijn inzien, in r.o. 38 als volgt benadrukt;

“Dienaangaande moet worden opgemerkt dat een levering onder omstandigheden waarin de oude onroerende zaak op het tijdstip van de levering ervan kennelijk slechts gedeeltelijk is gesloopt door de verkoper en de zaak bovendien nog gedeeltelijk in gebruik is, terwijl de eigenlijke constructiewerkzaamheden om de onroerende zaak, in voorkomend geval, te verbouwen tot een nieuwe onroerende zaak na die levering in hun geheel door de koper zullen worden uitgevoerd, niet kan worden gekwalificeerd als levering van een gebouw en het erbij behorend terrein vóór eerste ingebruikneming in de context van een onroerende zaak in de zin van artikel 4, lid 3, sub a, van de Zesde Richtlijn dat...”

Ik constateer dat het HvJ in de zaak Komen concludeert dat er geen sprake is van het leveren van een nieuw gebouw. De reden is dat het gebouw slechts gedeeltelijk was gesloopt althans nog gedeeltelijk in gebruik was op het tijdstip van de levering. Daarnaast zou de zaak door de opdrachtgever/ koper(zelf) na de levering worden verbouwd. Anders gezegd de levering in deze casus is de levering van een oud gebouw geweest.

Het HvJ kijkt in de zaak Komen, naar mijn mening, niet af van haar oordeel in Van Dijk's Boekhuis. Er is daarom geen sprake van een nieuw criterium. Ook hier geldt dat er pas sprake is van vervaardiging als de opdrachtnemer met materialen een nieuw goed heeft vervaardigd, waarbij de functie van het nieuwe goed verschilt van de materialen waarmee het goed is geconstrueerd. In deze casus was geen sprake van een dergelijk nieuw goed. Dit was met name te wijten aan het feit dat het gebouw op het tijdstip van levering slechts gedeeltelijk was gesloopt en althans nog gedeeltelijk in gebruik was. Er was op het moment van leveren niets vervaardigd.

§ 3.6. Samenvatting

Het criterium van het HvJ uit Van Dijk's Boekhuis²⁸ is nog steeds bruikbaar bij het vaststellen of na verbouwing een nieuw goed is vervaardigd. In dit arrest is de vraag aan de orde geweest of een boek na reparatie als een nieuw vervaardigd boek moet worden beschouwd. Het HvJ heeft naar mijn mening daarbij in haar oordeel eerst het maken van een nieuw goed in het algemeen, beschouwd. Uit deze beschouwing is het voornoemd criterium gevolgd. Pas daarna heeft het HvJ de voorliggende casus beoordeeld. Het criterium uit dit arrest is gezien het voorgaande daarom toepasbaar in alle situaties waarin een onroerend goed ingrijpend wordt verbouwd. Uit HvJ Dressuurstal Jaspers²⁹ volgt in aansluiting op het criterium uit het Van Dijk's Boekhuis arrest dat het criterium niet toepasbaar is als het, vrij vertaalt, het beoordelen van de status van dieren betreft.

28 HvJ 14 mei 1985, 139/84 Van Dijk's Boekhuis

29 HvJ 1 juni 2006, C-233/05 Dressuurstal Jaspers

Dit laatste lijkt te worden bevestigd in punt 55 en 56 van de conclusie van A-G C. Stix- Hackle bij het HvJ arrest Stenholmen C-320/02³⁰. Deze punten verduidelijken naar mijn mening hetgeen het HvJ in r.o.28 van het arrest Dressuurstal Jespers heeft vermeld. Dat de functieverandering van dieren er slechts toe doet in die gevallen waarin een dier kan worden aangemerkt als te zijn een gebruikt goed. In deze gevallen moet een functieverandering meer worden gezien als een vorm van capaciteitsverandering. Een afgericht paard kan meer dan alleen maar grazen.

Of een goed is vervaardigd, blijft daarnaast een feitelijke constatering. Bij deze constatering is de functieverandering van het goed zelf, irrelevant. Uit het arrest Komen³¹ blijkt uit de feitelijke constatering dat er op het moment van leveren geen sprake is geweest van een goed dat is vervaardigd door een opdrachtnemer met aan hem verstrekte materialen. Dit arrest verstrekt geen nieuw criterium waarmee men kan bepalen wanneer een goed is vervaardigd. Dit arrest is gewezen in de lijn met het Van Dijk's Boekhuisarrest.

30 Eur lex HvJ 1 april 2004 C-320/02 Stenholmen, Conclusie A-G C. Stix- Hackle.

31 Eur Lex HvJ 12 juli 2012, nr. C-326/11, Komen Beheer.

Hoofdstuk 4 Vervaardiging volgens de nationale (Nederlandse) Jurisprudentie

§ 4.1. Algemeen

Uit het voorgaande hoofdstuk valt af te leiden dat het HvJ in haar jurisprudentie invulling heeft gegeven aan het begrip vervaardigen. De verdere feitelijke invulling van het begrip, heeft het HvJ over gelaten aan de nationale rechter. Deze laatste heeft in haar rijke nationale jurisprudentie een verdere uitleg van het begrip vervaardigen voor haar rekening genomen. In de hiernavolgende paragraaf begin ik met de Nederlandse criteria van het begrip vervaardigen na het HvJ arrest Van Dijk's Boekhuis. Ook het HR arrest van 19 november 2010, nr. 08/01021 komt in dit hoofdstuk (namelijk in paragraaf 4.3) aan de orde. Ik beëindig dit hoofdstuk met een conclusie.

§ 4.2. Criteria, Nederlandse Jurisprudentie

Na het arrest Van Dijk 's boekhuis wordt in de nationale jurisprudentie inzake het begrip vervaardiging een algemene lijn gevolgd. Deze houdt in dat er na vervaardiging een goed ontstaat waarvan de functie volgens de in het maatschappelijk verkeer gangbare opvattingen verschilt van de functie die het goed oorspronkelijk had. Dit is het geval:

- als de oorspronkelijke onroerende zaak opgehouden heeft te bestaan;
- indien sprake is van een ingrijpende wijziging in de aanwendingsmogelijkheden van de onroerende zaak;
- indien aan de aanvankelijk bestaande zaak een aantal elementen zijn toegevoegd van een zodanige omvang, dat de aldus ontstane zaak niet kan worden vereenzelvigd met de aanvankelijk bestaande zaak³¹.

Gezien de voornoemde criteria, wordt in de Nederlandse jurisprudentie naar mijn mening een heel andere uitleg gehanteerd waarmee kan worden vastgesteld wanneer een goed is vervaardigd. De Nederlandse jurisprudentie gaat er bij een functiewijziging (wijziging van aanwendingsmogelijkheden) van een goed vanuit dat het goed is vervaardigd. Er is dus sprake van een nieuw goed als de functie van het "oude" (voormalig) goed is gewijzigd. Ook al zijn de werkzaamheden en de veranderingen gering. Een voorbeeld hiervan is HR 14 december 2001³².

31 Vakstudie 06- Omzetbelasting, artikel 11, derde lid Definitie "Gebouw" Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Omzetbelasting. Aantekening 19 lid 3 Verbouwing gebouw bij: Wet op de omzetbelasting 1968, artikel 11. Aantekening 19.2.

32 HR 14 december 2001, nr. 36.277, BNB 2002/14.

In deze casus ging het om de aanleg van een kunstgrasveld op een bestaand grasveld. Volgens de HR was sprake van het vervaardigen van een nieuw goed. De HR heeft in de desbetreffende casus het oordeel van het Hof gevolgd. Het Hof oordeelde hier, kort gezegd, dat de aanleg van een kunstgrasveld op het oorspronkelijke grasveld tot de vervaardiging van een nieuw goed heeft geleid. Dit vanwege de aard en de constructie van het kunstgrasveld. De functie wijziging bestaat volgens het Hof uit het volgende. "Een kunstgrasveld kan onder vrijwel alle weersomstandigheden worden gebruikt en is noodzakelijk om competitiewedstrijden te spelen. In dit opzicht verschilt naar maatschappelijke opvattingen de functie van het kunstgrasveld van de functie van het oorspronkelijke grasveld". Andersom wordt in Nederlandse jurisprudentie zonder functiewijziging (wijziging in de aanwendingsmogelijkheden) niet te snel vervaardigen aangenomen, zie HR 17 juni 1987³³. In dit arrest heeft de HR geoordeeld over de renovatie van een monumenten pand in Amsterdam dat na een brand volledig was verwoest. In het kort betreft het de volgende casus. De zolderverdiepingen van het West Indisch huis zijn destijds door een brand, volledig verwoest. De ondergelegen verdiepingen hebben toen ook gedeeltelijk brand en waterschade opgelopen. Voor de brand was het pand een monument in de zin van de Monumentenwet. De restauratie en renovatie van Het West Indisch huis is toen aan de hand van historische gegevens uitgevoerd. De HR oordeelde (vrij vertaalt) in deze casus," dat in het licht van de jurisprudentie van het HvJ vervaardigen het voortbrengen van een goed betekent dat van tevoren niet bestond".

In dit geval was volgens de HR sprake van een als monument aan te merken gebouw, dat, hoezeer ook in slechte staat van onderhoud en door brand beschadigd, nimmer heeft opgehouden als monument te bestaan. Daarbij is het uiterlijk van het gebouw bij restauratie en reconstructie grotendeels ongewijzigd gebleven, waardoor moet worden geconcludeerd dat de uitgevoerde werkzaamheden niet een goed hebben voortgebracht dat van tevoren niet bestond.

In de Nederlandse jurisprudentie lijkt, gezien de voornoemde voorbeelden, het criterium functiewijziging een eigen leven te zijn gaan leiden, los van het meer algemene criterium of naar spaakgebruik een nieuw goed is ontstaan; Een interpretatieverschil met de jurisprudentie van het HvJ.

§ 4.3. HR 19 november 2010

In haar arrest van 19 november 2010³⁴ heeft de HR geoordeeld dat er slechts sprake is van vervaardiging van een nieuw goed "indien door werkzaamheden aan de onroerende zaak in wezen nieuwbouw heeft plaatsgevonden".

³³ HR 17 juni 1987, nr. 23.782, BNB 1987/243 West Indisch Huis.

³⁴ HR 19 november 2010, nr. 08/01021, V-N 2010/62.21.

Volgens velen heeft de HR met haar oordeel in deze zaak de algemene lijn in de nationale jurisprudentie, waarbij de functiewijziging centraal stond bij het vaststellen wanneer een goed is vervaardigd, doorbroken³⁵.

De casus van dit arrest is de volgende. Belanghebbende een exploitant van een kinderdagverblijf heeft begin 2001 een woonwinkelpand verworven. In het winkel gedeelte was een tandtechnisch laboratorium gevestigd. Na wijziging van het bestemmingsplan voor die locatie heeft belanghebbende een bouwvergunning verkregen om het pand te verbouwen. Dit met het oog op het gebruik na verbouwing van het pand, als kinderdagverblijf. De verbouwing heeft in 2001 plaatsgevonden. Hierbij is de voorpui op de begane grond vernieuwd, er is een speeltuin aangelegd, de deuren in het pand zijn dusdanig beveiligd dat kinderen niet zelfstandig naar buiten konden en de indeling is wat gewijzigd gezien de functie van het pand. Verder is het uiterlijk van het pand nagenoeg gelijk gebleven. De kosten van de verbouwing van het pand bedroegen ongeveer 1/3 van de koopsom van het pand. De inspecteur was van mening dat er sprake was van het vervaardigen van een nieuw goed en dat zich een artikel 3, lid 1, letter h, Wet ob (thans artikel 3, lid 3, letter b, Wet ob) levering had voorgedaan. Het Hof heeft in deze de zienswijze van de inspecteur gevolgd. Zij besliste voorts (vrije vertaling mijnerzijds) dat het onderhavige pand na verbouwing niet meer kan worden vereenzelvigd met het pand dat voor de verbouwing bestond. Er is als gevolg hiervan volgens het Hof een nieuw pand ontstaan. Daarbij heeft het Hof in aanmerking genomen dat de aanwendingsmogelijkheden zijn veranderd, en dat het pand niet op eenvoudige wijze weer geschikt kan worden gemaakt voor gebruik als woonwinkelpand. Dat het uiterlijk van het pand niet was veranderd heeft volgens het Hof geen invloed op het voorgaande. Het Hof besliste ook dat de klassieke woonfunctie is gewijzigd in de functie van kinderdagverblijf. De HR oordeelde, (vrij vertaalt);

“... dat er bij onroerende zaken slechts sprake is van vervaardiging van een goed, als door werkzaamheden aan de onroerende zaak in wezen nieuwbouw heeft plaatsgevonden”. Volgens de HR is daarbij niet beslissend of het pand al dan niet is te vereenzelvigen met het pand zoals dat bestond voor de verbouwing.

35 R.N.G. van der Paardt is van mening dat de in wezen nieuwbouw benadering met zich meebrengt dat de wijziging van de functie of aanwendingsmogelijkheid van een onroerende zaak minder relevant, doorslaggevend kan zijn. WFR 2011/1185;

R.A. Wolf aantekening bij HR 19 november 2010, NTFR 2011/694;

D.B. Bijl in zijn noot bij HR 13 mei 2011, nr.09/03108;

J.P. Zijlstra in zijn commentaar bij de conclusie van A-G van Hilten 9 juli 2012, nr.11/00701.

De HR oordeelt verder " dat niet blijkt 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 ".

De meningen over dit arrest zijn niet onverdeeld positief³⁶. Heeft de HR eigenlijk met dit arrest aan de bestaande criteria een nieuw criterium toegevoegd?

Met A-G van Hilten ben ik van mening dat de HR geen nieuw criterium heeft toegevoegd aan de reeds bestaande criteria. Van Hilten zegt daarover in haar conclusie bij HR nr.11/03987³⁷ het volgende, ik citeer;

De HR heeft met de term "in wezen nieuwbouw" handen en voeten willen geven aan het door het HVJ in het arrest Van Dijk's Boekhuis gehanteerde criterium van het (doen) ontstaan van een goed dat tevoren niet bestond.

Van Hilten stelt verder dat de HR de term ook hanteert in de inkomstenbelasting om te bepalen of er sprake is van een radicale verbouwing. Ik citeer: *in dat kader is in de inkomstenbelasting sprake van een radicale verbouwing als er bouwtechnische ingrepen hebben plaatsgevonden die zodanig ingrijpend zijn dat de bouwkundige identiteit van het (oorspronkelijk) gebouw onherkenbaar is gewijzigd*³⁸. Ik ben van mening dat men deze uitleg van van Hilten kan zien als een huidige uitleg, binnen de nationale jurisprudentie, van het criterium "een ingrijpende wijziging" van de aanwendingsmogelijkheden van het pand. Daarom is er geen sprake van een nieuw criterium maar van een nadere uitleg van de bestaande criteria. De HR zegt zelf daarover, (vrij vertaalt), het volgende:

De vraag of er in wezen sprake is van nieuwbouw moet worden beoordeeld door te kijken naar de aard en de omvang van de aan het goed uitgevoerde ingrepen, het resultaat van deze werkzaamheden, de functiewijziging, en in mindere mate het uiterlijk of innerlijk van het pand, de omvang van de handelingen. De laatste wijzigingen kunnen wel een aanwijzing opleveren dat ingrepen zijn uitgevoerd die in wezen nieuwbouw opleveren.

36 Volgens Sanders een containercriterium dat de praktijk opzadelt met een mysterie BTW Brief Afl.11 november 2012.

Volgens van Nieuwenhuizen, zijn het toverwoorden uit de hoge hoed, NTFR 2011-833 Over boeken, paarden en dus...over nieuwe kinderdagverblijven?

37 A-G Van Hilten conclusie bij HR 9 juli 2012nr.11/03987, 5.2.11 t/m 5.3.12.

38 A-G Van Hilten conclusie bij HR 9 juli 2012 nr.11/03987, 5.2.11 t/m 5.3.12

§ 4.5. Conclusie

De Nederlandse criteria van na het HvJ arrest Van Dijk's Boekhuis, waarmee kan worden vastgesteld wanneer sprake is van vervaardiging van een nieuw onroerend goed, gelden nog steeds. De term "in wezen nieuwbouw" die door de HR is gebruikt in haar arrest van 19 november 2010, nr.08/01021 is naar mijn mening geen nieuw criterium. Het is daarentegen wel een nadere invulling van de bestaande criteria. En dan met name de criteria:

- een ingrijpende wijziging in toepassingsmogelijkheden van de onroerende zaak;
- en indien aan de aanvankelijk bestaande zaak een aantal elementen zijn toegevoegd van een zodanige omvang, dat de aldus ontstane zaak niet kan worden vereenzelvigd met de aanvankelijk bestaande zaak.

Voorgaande verwoordt de HR kort gezegd als volgt. Of er in wezen sprake is van nieuwbouw kan men beoordelen door te kijken naar de aard en de omvang van de aan het goed uitgevoerde ingrepen, het resultaat hiervan, de functiewijziging, en in mindere mate het uiterlijk of innerlijk van het pand en de omvang van de verrichte handelingen.

Hoofdstuk 5 Tot slot

§ 5.1. Evaluatie

Het HvJ heeft in haar arrest Van Dijk's Boekhuis een constructief criterium gegeven waarmee men in het algemeen kan beoordelen wanneer een nieuw goed is vervaardigd. Dit Europees criterium is nog steeds actueel en het ziet in het algemeen op het vervaardigen van een goed (en ook een onroerend goed).

Er is echter één prangende vraag bij de hantering van het criterium. Namelijk wat zijn materialen waarmee men een nieuwe onroerende zaak kan construeren? Uit het arrest Dressuurstal Jespers blijkt duidelijk dat dieren geen materialen zijn³⁹.

Daarnaast blijkt naar mijn mening uit de strekking van het Van Dijk's Boekhuis arrest helemaal niet dat een goed van functie verandert. Dit volgt ook niet uit het arrest Dressuurstal Jespers. Wel volgt uit het arrest dat de materialen (waarmee een goed wordt vervaardigd) van functie veranderen in een goed dat van tevoren niet bestond⁴⁰. Indien die materialen ook een bestaand vastgoed kunnen zijn⁴¹ kan er naar mijn mening in sommige gevallen sneller sprake zijn van een vervaardiging na verbouwing. Ik denk daarbij aan de verbouwing van kasteelruïne tot een kasteel. Of aan een verbouwing van een woning tot een bouwtechnisch gezien geavanceerd woonhuis van de toekomst. Er staat dan wel een kasteel op de plek waar vroeger het "oude" kasteel was gelegen, maar het is zeker niet het oude kasteel. Of er staat nog steeds een woning op de plek waar de eerdere woning stond. Dit is echter een andere woning. Het Nederlands criterium, functieverandering, vind ik in beide gevallen niet relevant. Te meer omdat het zeker geen criterium is dat door het HvJ, in de zin van het vervaardigen van een goed, is gehanteerd⁴². Het tegendeel is naar mijn mening het geval. De interpretatie van het HvJ arrest Dressuurstal Jespers in de nationale Jurisprudentie kan men daarom eerder kwalificeren als te zijn een a contrario redenering die onterecht verworden is tot een constitutief vereiste.

Toch constateer ik dat de nationale criteria na het arrest van de HR van 19 november 2010, nr.08/01021, V-N 2010/62.21 enigszins zijn geactualiseerd. De functiewijziging lijkt als criterium niet meer een zo'n belangrijke plaats in te nemen. Maar dit omstreden functie criterium behoort nog steeds tot de Nederlandse criteria. Daarom zijn wij er nog niet. Het zou echter zeker een stap vooruit zijn in de "ontdekkingsreis" van het nieuw vervaardigd goed als wij wisten wat wij, onder materialen waarmee een onroerende zaak kan worden vervaardigd, moeten verstaan.

39 HvJ 1 juni 2006 Dressuurstal Jespers.

40 HvJ 14 mei 1985 Van Dijk's Boekhuis r.o. 23.

41 A-G Van Hilten conclusie bij HR 9 juli 2012 nr.11/03987, 5.4.1 en 5.4.2.

42 HvJ 1 juni 2006 Dressuurstal Jespers en Eur lex HVJ 1 april 2004 C-320/02 Stenholmen.

§ 5.2. Eind conclusie.

Is het gezien het voorgaande duidelijk wanneer een verbouwing tot een nieuw vervaardigd goed heeft geleid? Ik constateer dat het met behulp van het criterium van het HvJ uit het arrest Van Dijk's Boekhuis, in enkele gevallen wel is vast te stellen wanneer het voorgaande het geval is (zie de voorbeelden paragraaf 5.1.).

In mijn eind conclusie wil ik nog eens de vergelijking maken met het hondje uit het artikel van de recensiekoning, Vosje⁴⁴ en een ingrijpend verbouwd gebouw. Vosje nummer twee is gezien de bedoeling van het artikel een ander Vosje dan Vosje nummer één. Met andere woorden de verbouwde woning uit paragraaf 5.1. is na verbouwing een andere woning dan de eerdere woning.

Met het criterium van het HvJ uit het Van Dijk's Boekhuis arrest kan men naar mijn mening ook vast te stellen wanneer een verbouwing niet tot een nieuw vervaardigd goed heeft geleid. Ik noem het geval waarbij door een opdrachtnemer de gevel van een winkelcentrum wordt verbouwd. Hierbij worden de oude versleten gevelplaten vervangen door duurdere slijtvaste exemplaren van hetzelfde soort. In dit geval is er naar mijn mening geen sprake van een verbouwing die tot een nieuw vervaardigd goed heeft geleid. Ook al kost deze verbouwing een vermogen. Ten aanzien van het voornoemde verwijs ik naar mijn eerdere vergelijking. Vernieuwt men alleen de kaft van een boek dan hebben wij het nog steeds over hetzelfde boek. Ik noem ook de casus van arrest Komen Beheer⁴⁵.

Er blijven echter genoeg gevallen over waarbij het niet duidelijk is of er na verbouwing een nieuw onroerend goed is ontstaan. Het criterium van het HVJ en de huidige invulling die door de HR⁴⁶ is gegeven aan de Nederlandse criteria (met uitzondering van het functiecriterium) kunnen naar mijn mening wel een handvat bieden waarmee men ook die gevallen kan beoordelen. Uiteraard met in achtneming van de feiten.

44 Volkskrant van 3 november 2012 De recensiekoning recenseert alles, ~Het schip van Theseus~.

45 Eur Lex HvJ 12 juli 2012, nr. C-326/11, Komen Beheer, in de desbetreffende casus was de sloop niet dusdanig dat het pand niet kon worden gebruikt.

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

Literatuur Lijst

1. Memorie van antwoord kamerstukken II 1977/78, nr.3.p 21.
2. Volkskrant van 3 november 2012 De recensiekoning recenseert alles, ~Het schip van Theseus~.
4. EUR lex HvJ 14 mei 1985, 139/84 Van Dijk's Boekhuis BV .
5. EUR lex HvJ 1 juni 2006, C-233/05 Dressuurstal Jespers.
6. EUR lex HvJ 12 juli 2012, C-326/11 Komen Beheer BV.
7. EUR lex HR 19 november 2010, 08/01021, V-N 2010/62.21.
8. Cursus Belastingrecht Studenteneditie 2010- 2011 Omzetbelasting mr. S.T.M. Beelen, dr. K.M. Braun, drs. O.L. Mobach, mr.dr. G.J. van Norden.
9. NDFR, Nederlands documentatie Fiscaalrecht, commentaar mr.C.M. Ettema.
10. Omzetbelasting mr.dr. M.E. van Hilten, prof. dr. H.W.M. van Kesteren Fed Fiscale studies 10^e Druk.
11. D.B. Bijl, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet, Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting, Fiscale monografieën nr. 46, derde druk, Kluwer Deventer 2001.
12. Mr. J.P. Hulshof en Mr. E.W.E.M. Cox Aftrek van btw op investeringsgoederen herzien? BTW Brief afl.11 november 2012.
13. P.F. Zijlstra in zijn artikel in de NTFR, Nederlands tijdschrift voor Fiscaalrecht, Wordt Bouwkundige identiteit onherkenbaar gewijzigd, dan is Sprake van Vervaardiging.
14. Eur lex HvJ 1 april 2004 C-320/02 Stenholmen.
15. Eur lex HvJ 19 november, nr. C-461/08, Don Bosco
16. Vakstudie 06- Omzetbelasting, artikel 11, derde lid Definitie "Gebouw" Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Omzetbelasting. Aantekening 19 lid 3 Verbouwing gebouw bij: Wet op de omzetbelasting 1968, Artikel 11. Aantekening 19.2
17. HR 14 december 2001, nr. 36.277, BNB 2002/14
18. HR 17 juni 1987, nr. 23.782, BNB 1987/243 West Indisch Huis.

19. R.N.G. van der Paardt is van mening dat de in wezen nieuwbouw benadering met zich meebrengt dat de wijziging van de functie of aanwendingsmogelijkheid van een onroerende zaak minder relevant, doorslaggevend kan zijn. WFR 2011/1185
20. R.A. Wolf aantekening bij HR 19 november 2010, NTFR 2011/694
21. D.B. Bijl in zijn noot bij HR 13 mei 2011, nr.09/03108.
22. Volgens Sanders een containercriterium dat de praktijk opzadelt met een mysterie BTW Brief Afl.11 november 2012.
23. Volgens van Nieuwenhuizen, Toverwoorden uit de hoge hoed NTFR 2011-833 Over boeken, paarden en dus...over nieuwe kinderdagverblijven?
24. A-G Van Hilten conclusie bij HR nr.11/03987, 5.2.11 t/m 5.3.12.
25. A-G Van Hilten conclusie bij HR nr.11/03987, 5.4.1 en 5.4.2.