

# ECLI:NL:PHR:2013:BX6640

Instantie	Parket bij de Hoge Raad
Datum uitspraak	08-03-2013
Datum publicatie	08-03-2013
Zaaknummer	11/00701
Formele relaties	Arrest Hoge Raad: <a href="#">ECLI:NL:HR:2013:BX6640</a>
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	-
Inhoudsindicatie	Omzetbelasting; vervaardiging van een onroerende zaak; art. 3, lid 1, aanhef en letter c, en letter h, Wet OB. Verbouwing van een onroerende zaak. Juridische of fysieke splitsing van een onroerende zaak en functiewijziging na het verrichten van verbouwingswerkzaamheden niet doorslaggevend voor het antwoord op de vraag of in wezen nieuwbouw heeft plaatsgevonden.
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl NTFR 2013, 863 met annotatie van Vroon FutD 2012-2240 V-N Vandaag 2012/2114 V-N 2012/54.15 V-N Vandaag 2013/578 Belastingadvies 2013/7.10 V-N 2013/18.18 BNB 2013/111

## Conclusie

HR nr. 11/00701

Hof nr. P09/00344

Rb nr. AWB 08/6501

Derde Kamer A

Omzetbelasting; 1 januari 2004 - 31 december 2004

PROCUREUR-GENERAAL BIJ DE HOGE RAAD DER NEDERLANDEN

MR. M.E. VAN HILTEN

ADVOCAAT-GENERAAL

Conclusie van 9 juli 2012 inzake:

Staatssecretaris van Financiën

tegen

X

## 1. Inleiding

1.1 In onderhavige zaak gaat het - evenals in de onder nrs. 11/00702 en 11/00703 bij de Hoge Raad aanhangige zaken - om de verbouwing van de onroerende zaak gelegen aan de a-straat 1, 2 en 3 te Q (hierna: het pand). Bij de verbouwing is het pand (verticaal) opgedeeld in drie separate eenheden, elk met een winkelruimte op de begane grond en een woonruimte op de verdiepingen erboven. Bij notariële akte is het pand gesplitst in zes appartementsrechten. Aan belanghebbende is één winkelruimte en één woonappartement (met huisnummers 1 en 3A) toebedeeld. Ook de belanghebbenden in de zaken 11/00702 en 11/00703 hebben elk één winkelruimte en één woonappartement toebedeeld gekregen.

1.2 Voor de beantwoording van de in casu in geschil zijnde vragen is doorslaggevend of de verbouwing die vanaf het najaar van 2002 tot begin 2004 heeft plaatsgevonden, heeft geleid tot vervaardiging van één of meer onroerende zaken (het pand of de winkelruimtes en de woonappartementen). In dat geval is de levering van het woonappartement door belanghebbende in 2004 op grond van artikel 11, lid 1, onderdeel a, sub 1, van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: de Wet) onderworpen aan omzetbelasting. Wat betreft de winkelruimte, die na de verbouwing onbelast wordt verhuurd, moet in geval van vervaardiging worden beoordeeld of, en zo ja, naar welke maatstaf sprake is van een levering op grond van artikel 3, lid 1, onderdeel h, (tekst 2004)(1) van de Wet.(2)

1.3 De problematiek in de zaken 11/00701, 11/00702 en 11/00703 is zozeer vergelijkbaar, dat ik volsta met het concluderen in onderhavige zaak.

1.4 De conclusie strekt tot gegrondverklaring van het beroep in cassatie van de staatssecretaris van Financiën (hierna: de Staatssecretaris) en tot verwijzing.

## 2. Feiten en procesverloop

2.1 Op 1 maart 2002 heeft belanghebbende 1/3 deel(3) van het eigendom van het pand verkregen voor een koopsom van € 151.333,33.(4)

2.2 Uit de tot de stukken behorende rapportage inzake de cultuurhistorische onderbouwing van de restauratie van het pand hebben Rechtbank Haarlem (hierna: de Rechtbank) en Hof Amsterdam (hierna: het Hof) afgeleid hoe het pand in de loop der tijd is veranderd en in gebruik is geweest. De oudste, zekere, vermelding van het pand dateert uit 1679. Het pand is gedurende zijn bestaan in gebruik geweest als woonhuis, pakhuis, werkplaats en winkel. Voor een uitgebreid overzicht wijs ik op onderdeel 2.2 van de nader te melden Hofuitspraak.

2.3 Op 21 januari 2002 heeft D b.v. een taxatierapport opgesteld in verband met de waardering van het pand. Daarin is het pand omschreven als "Winkelruimte, werkplaats en opslagruimte met bovengelegen woonruimte" en de staat van onderhoud als:

"Redelijk, (...), modernisatie van het getaxeerde is nodig. Het geheel zal verticaal gesplitst worden in een drietal zelfstandige eenheden.

Inschatting nog wegwerken achterstallig onderhoud: € 70.000 per unit

(...)

Beoordeling object: In huidige staat redelijk. Cascomatig goed, interne modernisatie nodig. Na verbouwing goed."

2.4 De globale indeling van het pand is door de Rechtbank en het Hof als volgt omschreven:

"2.3.1. (...) Begane grond: entree, werkplaats, hal, woonkamer, keuken, toilet, doucheruimte, patio, opslagruimte. Vanuit de hal kan via de trap de eerste verdieping worden bereikt. Eerste verdieping: overloop, royale L-vormige woonkamer, eenvoudige keuken, toilet, twee slaapkamers, royaal dakterras, royale zolder boven de opslagruimte. De stahoogte van deze verdieping was 2,00 meter. Tweede verdieping: overloop, hal, vier slaapkamers, opslagruimte. De stahoogte van deze verdieping was 1,80 meter. Derde verdieping: twee zolderruimtes.

2.3.2. De woning boven huisnummer 1 is voor langere tijd verhuurd geweest. Door de vorige eigenaar zijn de plafonds in deze woning omhoog gebracht."

2.5 Op 13 mei 2002 heeft belanghebbende met de andere eigenaren een bouwvergunning aangevraagd. In de aanvraag is als bestemming van het pand opgegeven twee woningen plus winkel, en als bestemming na voltooiing drie woningen en drie winkels. Het pand valt onder beschermd stadsgezicht, zodat naast een bouwvergunning een monumentenvergunning nodig was.

2.6 In het najaar van 2002 is gestart met de renovatie en verbouwing van het pand (hierna kortweg: de verbouwing). De verbouwing is begin 2004 afgerond. Van de totale kosten voor de verbouwing van € 304.640(5) is een derde, ofwel € 101.546, toe te rekenen aan belanghebbende. Bij de verbouwing werd het pand (verticaal) opgedeeld in drie separate eenheden, elk met een winkel op de begane grond en een woonruimte op de verdiepingen erboven.

2.7 Bij de verbouwing zijn de vloeren van de tweede verdieping en van de zolder gesloopt. De nieuwe zoldervloer is verhoogd. Ter zitting voor de Rechtbank heeft belanghebbende verklaard dat deze balklagen zijn verhoogd conform het huidige bouwbesluit.

De dakconstructie bestaande uit twee schilddaken is - mede in verband met de technische onjuistheid van deze constructie en het feit dat de schilddaken verrot waren - vervangen door één zadeldak. De dakpannen die reeds op de oude daken zaten, zijn hergebruikt. De nok van het nieuwe dak is veel hoger dan de nok van het oude dak. De vrije hoogte onder de balklagen van de zolderverdieping is hierdoor verhoogd, waardoor de zolderverdieping aanzienlijk is verhoogd. De raampartijen op de verschillende verdiepingen van de woonappartementen zijn veranderd. De raam- en deurkozijnen op de begane grond zijn vervangen door een sobere pui.

De winkels zijn via de voorkant toegankelijk. De inpandige toegangstrap is gesloopt en de wooneenheden zijn vanaf de zijkant via een steeg toegankelijk. De achterzijde van het pand is de voorkant van de woonappartementen geworden. Daar zijn een afzonderlijk trappenhuis en drie dakterrassen gemaakt. Voorts zijn drie toegangsdeuren voor de woonappartementen geplaatst. De achterzijde van de woning is op de begane grond deels uitgebouwd, aldus de Rechtbank in punt 2.4.3 van haar nader te melden uitspraak (door het Hof overgenomen in onderdeel 2 van zijn nader te melden uitspraak).

2.8 Bij notariële akte van 6 februari 2004 is het pand kadastraal gesplitst in zes appartementsrechten, drie winkelruimtes en drie woonappartementen. Aan belanghebbende zijn toebedeeld appartementsrechten 1 en 4 (huisnummers 1 en 3A), zijnde de winkelruimte en het woonappartement in het linkerdeel van het pand.

2.9 Na de verbouwing zijn de woonappartementen - waaronder het aan belanghebbende toebehorende - als volgt ingedeeld:

"Eerste verdieping: woonkamer, keuken, hal met toilet en een trap naar de tweede verdieping. De stahoogte is 2,40 meter. Tweede verdieping: drie slaapkamers, badkamer, alsmede een trap naar de zolderverdieping. De nieuwe stahoogte bedraagt 3,30 meter. Zolder: bergruimte."

2.10 De winkelruimte (huisnummer 23) is met ingang van april 2004 verhuurd, waarbij niet is geopteerd voor met omzetbelasting belaste verhuur.

2.11 Het woonappartement (nr. 3A) is op 1 november 2004 verkocht voor € 300.000. Ter zake van de levering van het woonappartement is geen omzetbelasting op aangifte voldaan.(6) Ter zake van de verkrijging ervan is € 18.000 overdrachtsbelasting geheven.

2.12 De Inspecteur(7) heeft op 22 maart 2007 een boekenonderzoek ingesteld in verband met de omzetbelastingtechnische gevolgen van de aanschaf en verbouwing van het pand. Hij heeft zich op het standpunt gesteld dat door de verbouwing onroerende zaken zijn ontstaan welke eerder niet bestonden, zodat sprake is van 'vervaardiging'. Wat betreft het woonappartement heeft volgens de Inspecteur dan te gelden dat de levering op grond van artikel 11, lid 1, aanhef en onderdeel a, sub 1, van de Wet belast is, omdat deze plaatsvindt vóór het tijdstip van eerste ingebruikneming. Met betrekking tot de winkelruimte is hij van mening dat - nu de winkel na vervaardiging wordt gebruikt voor vrijgestelde verhuur - een levering plaatsvindt op grond van artikel 3, lid 1, onderdeel h, (tekst 2004) van de Wet. De Inspecteur heeft belanghebbende in verband hiermee een naheffingsaanslag opgelegd ten bedrage van € 39.761, en heeft bij beschikking een boete vastgesteld van € 3.976 en een beschikking heffingsrente van € 5.879. De naheffingsaanslag is opgebouwd als volgt:

- correctie in verband met verkoop appartement: € 47.899 (8)

- correctie integratieheffing winkel: € 14.554 (9)

- correctie aftrekbare voorbelasting: -/- € 22.692

Totaal: € 39.761

2.13 Na daartegen gemaakt bezwaar heeft de Inspecteur de naheffingsaanslag verminderd tot € 36.176(10) en heeft hij tevens de boetebeschikking(11) en de beschikking heffingsrente verminderd.

### 3. Geding voor de Rechtbank en het Hof

3.1 Belanghebbende is in beroep gekomen bij de Rechtbank. De Rechtbank heeft het geschil als volgt omschreven:

"3.1. In geschil is primair of als gevolg van de verbouwing van de onroerende zaak nieuw vervaardigde onroerende zaken zijn ontstaan.

3.2. Indien de eerste vraag bevestigend beantwoord dient te worden is in geschil of voor de verhuur van de winkel met terugwerkende kracht tot 1 april 2004 kan worden geopteerd voor met omzetbelasting belaste verhuur.

3.3. Indien de eerste vraag bevestigend beantwoord dient te worden is, met betrekking tot de verzuimboete, in geschil of eiser met betrekking tot zijn standpunt dat geen sprake is van een nieuw vervaardigd goed, een pleitbaar standpunt heeft.

3.4. Indien de eerste vraag bevestigend beantwoord dient te worden is tevens in geschil of de omzetbelasting die verschuldigd is ter zake van de levering van de woning op grond van de redelijkheid en billijkheid kan worden verrekend met de overdrachtsbelasting die de koper ter zake van de verkrijging heeft voldaan."

3.2 De Rechtbank heeft de eerste vraag ontkennend beantwoord en is daarom aan de overige geschilpunten niet toegekomen. De Rechtbank oordeelde dat de door het Hof van Justitie (hierna: het HvJ)(12) in zijn arrest van 14 mei 1985, Van Dijk's Boekhuis, 139/84, BNB 1985/335 m.nt. Ploeger,

(hierna: arrest Van Dijk's Boekhuis) geformuleerde criteria aangaande het begrip 'vervaardigen' van overeenkomstige toepassing zijn op onroerende zaken. De Rechtbank kwam tot het oordeel dat in onderhavige casus geen sprake is van het voortbrengen van een of meer goederen dat of die van tevoren niet bestond(en) en overwoog daartoe:

"4.5. De rechtbank is van oordeel dat, hoezeer de onroerende zaak ook in verwaarloosde staat was, niet kan worden gezegd dat de onroerende zaak is opgehouden te bestaan en dat met de onder 2.4.1 tot en met 2.4.9 genoemde verbouwwerkzaamheden een goed of meer goederen is of zijn voortgebracht dat of die van tevoren niet bestond(en). Zo is het uiterlijk van de onroerende zaak voor een belangrijk deel ongewijzigd gebleven dan wel in de originele, oorspronkelijke staat teruggebracht. Dat de dakconstructie is gewijzigd van twee schilddaken naar een zadeldak maakt dit niet anders nu vervanging van de verrotte schilddaken noodzakelijk was en een zadeldak vermoedelijk oorspronkelijk op de onroerende zaak zat en bouwtechnisch gezien de juiste constructie is. De uitbreidingen en toevoegingen die als gevolg van de verbouwing - voornamelijk aan de achterzijde - zijn aangebracht zijn wat omvang en waarde betreft ondergeschikt aan het oorspronkelijke gebouw, missen zelfstandige betekenis en zijn bedoeld om de onroerende zaak beter geschikt te maken voor een gemengde functie in de huidige tijd. Naar eiser onweersproken heeft gesteld was de verhoging van de verschillende verdiepingen voorgeschreven op basis van het bouwbesluit. Wat betreft uiterlijke veranderingen kan - beoordeeld vanuit de modale consument - niet worden gezegd dat sprake is van vervaardiging.

4.6. Evenmin kan worden gezegd dat de onroerende zaak een functie heeft gekregen die hij daarvoor niet had. De rechtbank neemt daarbij in overweging dat uit de geschiedenis van de onroerende zaak (2.2.1 tot en met 2.2.6) blijkt dat het pand door de eeuwen heen verschillende bestemmingen heeft gehad. De onroerende zaak is in wisselende indelingen gebruikt als winkel, woning en opslagplaats, al dan niet in meervoud. Een onroerende zaak als de onderhavige leent zich, zonder dat dit ingrijpende aanpassingen vergt, anders dan onroerende zaken die uitsluitend en specifiek voor een bepaalde functie zijn ontworpen en gebouwd, voor verschillend gebruik, zoals opslag, handel, dienstverlening en wonen. Een bestemmingswijziging van een onroerende zaak als de onderhavige, zal in de regel dan ook niet tot een functiewijziging leiden als bedoeld in het onder 4.4 genoemde arrest [MvH: Van Dijk's Boekhuis]."

3.3 Bij uitspraak van 27 maart 2009, nr. AWB 08/6501, LJN BQ9775, NTFR 2011/2289, heeft de Rechtbank het beroep gegrond verklaard en de uitspraak op bezwaar, de naheffingsaanslag, de boetebeschikking en de beschikking heffingsrente vernietigd.

3.4 De Inspecteur heeft hoger beroep ingesteld tegen de uitspraak van de Rechtbank. Het Hof omschreef het geschil in hoger beroep als volgt:

"In hoger beroep is in geschil of de verbouwing heeft geleid tot een nieuw vervaardigde onroerende zaak. Subsidiair is in geschil of de integratielevering van artikel 3, eerste lid, onderdeel h, van de Wet op de omzetbelasting 1968 in strijd is met de Zesde richtlijn inzake omzetbelasting."

3.5 Ook het Hof kwam tot de conclusie dat van een nieuw vervaardigde onroerende zaak geen sprake is. Het overwoog daartoe:

"6.2. Het Hof concludeert dat de tussen partijen vaststaande feiten en stukken van het geding geen andere gevolgtrekking toelaten dan dat geen sprake is van de vervaardiging van een onroerende zaak. Het Hof onderschrijft het oordeel van de rechtbank dienaangaande, daargelaten de motivering. De aangebrachte wijzigingen betreffen de restauratie van de onroerende zaak. Er is geen zaak voortgebracht die tevoren niet bestond.

Uit de hiervoor onder 2. weergegeven feiten en omstandigheden kan niet anders worden geconcludeerd dan dat de aangebrachte wijzigingen niet van zodanige aard zijn dat in wezen nieuwbouw heeft plaatsgevonden. Dat de achterzijde van het pand is gewijzigd, waar zich thans de ingangen van de woningen bevinden, en dat de dakconstructie is gewijzigd, doet daar niet aan af."

3.6 Bij uitspraak van 30 december 2010, nr. P09/00344, niet gepubliceerd,(13) heeft het Hof de uitspraak van de Rechtbank bevestigd.

#### 4. Het geding in cassatie

4.1 De Staatssecretaris heeft tijdig en ook overigens op regelmatige wijze beroep in cassatie ingesteld. Als cassatiemiddel stelt hij voor:

"Schending van het Nederlandse recht, met name van artikel 3, eerste lid, onderdeel c en h, en artikel 11, eerste lid, onderdeel a, van de Wet (...) en/of artikel 8:77 van de Algemene wet bestuursrecht, doordat het Hof heeft geoordeeld dat de vaststaande feiten en stukken van het geding geen andere gevolgtrekking toelaten dan dat geen sprake is van de vervaardiging van een onroerende zaak, zulks ten onrechte, althans op gronden welke de beslissing niet kunnen dragen."

4.2 In zijn toelichting op het middel betoogt de Staatssecretaris dat uit het dossier volgt dat sprake is van renovatie (aanpassen/vernieuwen aan de wensen van de tijd) en ver(nieuw)bouwwerkzaamheden en dat geen sprake is van herstel ('restauratie'). Het Hof heeft zijns inziens ten onrechte geoordeeld dat sprake is van restauratie en dat geen zaak is voortgebracht die tevoren niet bestond.

De Staatssecretaris acht 's Hof's uitspraak mede onbegrijpelijk in het licht van de in zijn optiek ingrijpende bouwkundige wijzigingen en daarmee samenhangende (gedeeltelijke) functiewijziging. Zijns inziens is in wezen sprake van nieuwbouw. Hij wijst op de ingrijpende wijziging van het uiterlijk van het pand door wijzigingen aan het dak, de pui, de toegang, de ramen, de trappen, de dakterrassen en een gedeeltelijke uitbouw. Wat betreft de zijns inziens naar aard en omvang ingrijpende interne bouwkundige aanpassingen wijst hij op de sloop van de inpandige toegangstrap, het aanbrengen van een externe toegang tot de woonappartementen en het zowel fysiek als civielrechtelijk ontstaan van zes volledig onafhankelijk van elkaar functionerende ruimtes die als zelfstandige goederen moeten worden aangemerkt (vgl. HR 14 oktober 2005, nr. 41015, LJN AU4302, BNB 2006/65 m.nt. Van der Paardt). Tot slot stelt de Staatssecretaris dat de splitsing in appartementsrechten en het feit dat aparte huisnummers zijn toegekend in acht moeten worden genomen bij de beoordeling en dat de fysieke scheiding in het algemeen voorop zal staan bij hetgeen de modale consument ervaart.

4.3 Belanghebbende heeft een verweerschrift ingediend. Hij stelt voorop dat het Hof het juiste criterium heeft toegepast en dat 's Hof's oordeel zozeer is verweven met waarderingen van feitelijke aard dat voor verdere toetsing in cassatie geen plaats is. Vervolgens betwist hij de zienswijze van de Staatssecretaris meer gedetailleerd. Voor het geval de winkelruimte en het woonappartement separaat moeten worden gezien, stelt belanghebbende dat door de verbouwing de functies noch het uiterlijk en de indeling ingrijpend zijn gewijzigd. Voor het geval de Hoge Raad het beroep gegrond acht, stelt belanghebbende, onder verwijzing naar de door de Hoge Raad bij zijn arrest van 13 mei 2011, nr. 09/03108, LJN BM6699, BNB 2011/196 m.nt. Bijl, aan het HvJ gestelde prejudiciële vraag, dat het Hof zijn subsidiaire standpunt - dat kan worden volstaan met het niet in aftrek brengen van de omzetbelasting die door derden ter zake van de vervaardiging aan de belastingplichtige in rekening is gebracht en dat de waarde van de grond inclusief de opstal in casu niet behoort tot de maatstaf van heffing als bedoeld in artikel 3, lid 1, onderdeel h, (tekst tot en met 2006) van de Wet - niet heeft behandeld, zodat terugwijziging moet volgen.

4.4 De Staatssecretaris heeft geen gebruik gemaakt van de hem geboden mogelijkheid om een conclusie van repliek in te dienen.(14)

## 5. Vervaardigen, in wezen nieuwbouwen, units en complexen

### 5.1. Wettelijk kader

5.1.1. Op grond van artikel 135, lid 1, aanhef en onder j, van de btw-richtlijn(15) is 'de levering van een gebouw of een gedeelte ervan' vrijgesteld van omzetbelasting, met uitzondering van de in artikel 12, lid 1, aanhef en onder a, van die richtlijn bedoelde levering. Die levering is (dus) belast. Het gaat daarbij, blijkens vorenbedoeld artikel 12, lid 1, aanhef en onder a, om:

"de levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw (...) vóór de eerste ingebruikneming".

5.1.2. Onder 'gebouw' moet in dit verband worden verstaan 'ieder bouwwerk dat vast met de grond is verbonden', zo leert ons artikel 12, lid 2, eerste alinea, van de btw-richtlijn. De tweede alinea van die bepaling geeft de lidstaten de ruimte om de voorwaarden voor de toepassing van het in lid 1, onder a, bedoelde criterium op de verbouwing van gebouwen te bepalen, terwijl de derde alinea van artikel 12, lid 2, van de btw-richtlijn bepaalt dat de lidstaten andere criteria dan dat van eerste ingebruikneming mogen toepassen.

5.1.3. In Nederland is aan vorenomschreven richtlijnregeling uitvoering gegeven in artikel 11, lid 1, aanhef en onderdeel a, en sub 1, van de Wet. Uit artikel 11, lid 1, aanhef en de aanhef van onderdeel a, volgt dat de levering van onroerende goederen in beginsel is vrijgesteld van omzetbelasting; onder 'sub 1' van deze bepaling is op deze vrijstelling een uitzondering gemaakt voor:

"de levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw (...) vóór, op of uiterlijk twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikneming."

5.1.4. Met betrekking tot de status van verbouwingen is in artikel 11, lid 3, aanhef en onder b, van de Wet, bepaald dat na de verbouwing van een gebouw de ingebruikneming als eerste ingebruikneming geldt indien (cursivering van mijn hand)

"door die verbouwing een vervaardigd goed is voortgebracht."

5.1.5. Het lijkt mij - het wordt in casu ook niet ter discussie gesteld - dat Nederland hiermee de aan de lidstaten in artikel 12, lid 2, tweede alinea, van de btw-richtlijn geboden ruimte niet heeft overschreden.

5.1.6. Voorgaande brengt met zich dat bij de vaststelling of een verbouwing een (of meer) vervaardigd(e) goed(eren) 'oplevert', moet worden beoordeeld of sprake is van vervaardigen. Daarbij heeft te gelden dat dit begrip in de context van de omzetbelasting niet een louter nationaal begrip is. In tegendeel, het begrip 'vervaardigen' komt ook voor in de btw-richtlijn(16) en is daarmee een communautair begrip.

### 5.2. Het begrip 'vervaardigen'

5.2.1. In de btw-richtlijn, noch in diens voorgangers, de Tweede en de Zesde richtlijn, is het begrip 'vervaardigen' nader omschreven. Het HvJ heeft evenwel in een tweetal uitspraken een nadere invulling aan dit begrip gegeven. In beide zaken was het onderwerp van de (mogelijke) vervaardiging een roerende zaak. In beide zaken kwam het HvJ tot het oordeel dat van vervaardigen géén sprake was.

5.2.2. De eerste van vorenbedoelde twee zaken was die welke heeft geleid tot hét standaardarrest over het vervaardigingsbegrip: het al eerder in deze conclusie (zie 3.2) vermelde arrest Van Dijk's

Boekhuis. Het ging daarin om een ondernemer - Van Dijk's Boekhuis BV - die in opdracht van derden 'kapotgelezen' schoolboeken herstelde, en het standpunt innam dat zij met deze werkzaamheden boeken vervaardigde welke zij opleverde aan haar opdrachtgevers. Destijds vormde een dergelijke oplevering een levering in de zin van de Wet,(17) welke levering aan het verlaagde tarief was onderworpen.(18) Naar aanleiding van door de Hoge Raad ter zake gestelde prejudiciële vragen overwoog het HvJ (cursivering van mijn hand):

"20. In deze omstandigheden kan men het woord "vervaardigd" enkel uitleggen door met het spraakgebruik te rade te gaan. Volgens het spraakgebruik nu houdt vervaardiging in het voortbrengen van een goed dat tevoren niet bestond.

21. Dit leidt tot de conclusie, dat er slechts sprake is van vervaardiging van een werk in roerende staat indien een opdrachtnemer een nieuw goed maakt uit materialen die de opdrachtgever hem heeft verstrekt.

22. Er is een nieuw goed wanneer door het werk van de opdrachtnemer een goed ontstaat waarvan de functie volgens de in het maatschappelijk verkeer gangbare opvattingen verschilt van de functie die de verstrekte materialen hadden. Het staat aan de nationale rechter om, gelet op het gebruik dat van het goed kan worden gemaakt, te beoordelen of er een nieuw goed is.

23. Hieruit volgt, dat onderhouds- en reparatiewerkzaamheden die, hoe ingrijpend ook, aan het verstrekte goed uitsluitend de functie teruggeven die het voordien had, zonder dat een nieuw goed ontstaat, niet het vervaardigen van een werk in roerende staat is."

5.2.3. Ook de tweede 'vervaardigingszaak' waarover het HvJ had te beslissen, was een Nederlandse zaak en draaide om de uitlegging van artikel 5, lid 5, aanhef en onder a, van de Zesde richtlijn. Ditmaal was een paard dat voor derden werd getraind en afgericht het onderwerp van de procedure. De dienaangaande door het Hof 's-Hertogenbosch gestelde prejudiciële vragen deed het HvJ af bij zijn beschikking van 1 juni 2006, Jaspers, C-233/05, V-N 2006/42.14 (hierna: beschikking Jaspers). Na het arrest Van Dijk's Boekhuis in herinnering te hebben gebracht en na te hebben overwogen dat dieren lichamelijke zaken zijn, vervolgt het HvJ in de beschikking Jaspers met (cursivering MvH):

"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, in de lijn van een biologisch proces ligt, niet worden beschouwd als de vervaardiging door een opdrachtnemer, uit materialen, van een goed dat tevoren niet bestond.

30. Zelfs indien volgens de in het maatschappelijk verkeer gangbare opvattingen de functie van een afgericht dier kan verschillen van die welke het dier had toen het niet was afgericht, gaat het daarbij om een nieuwe functie van hetzelfde goed, die geenszins verband houdt met de 'materialen' die daarvóór aan de trainer zijn verstrekt. Derhalve kan niet worden aangenomen dat er na afloop van welke training dan ook, een nieuw paard is "vervaardigd".

31. Bijgevolg is er geen sprake van de oplevering van een werk in roerende staat in de zin van artikel 5, lid 5, sub a, van de Zesde richtlijn, wanneer een paard wordt afgericht en getraind om het geschikt te maken om te worden gebruikt als rij- of dressuurpaard en om deel te nemen aan wedstrijden.

(...)

33. Blijkens het voorgaande moet (...) worden geantwoord, (...) dat er geen sprake is van een werk in roerende staat wanneer een paard wordt afgericht en getraind om het geschikt te maken om te worden gebruikt als rij- of dressuurpaard en om deel te nemen aan wedstrijden en dat een dergelijk paard in die omstandigheden niet kan worden aangemerkt als een vervaardigd goed."

5.2.4. Ik meen dat het HvJ in de beschikking Jaspers niet heel veel toevoegt aan de in het arrest Van Dijk's Boekhuis gegeven invulling van het begrip 'vervaardigen'. Hooguit lijkt de nadruk wat meer te liggen op het (vrijwel) ongewijzigd blijven van het 'bewerkte' (getrainde) goed,(19) en niet zozeer op een functiewijziging,(20) en wordt duidelijk (punt 29) dat levende dieren kennelijk geen materialen



zijn in de zin van artikel 5, lid 5, aanhef en onder a, van de Zesde richtlijn, hetgeen al met zich lijkt te brengen dat geen sprake kan zijn van 'oplevering' in de zin van die bepaling, nu daarvoor vereist is dat 'materialen' ter beschikking worden gesteld aan de opdrachtnemer. Dat laatste laat ik hier voor wat het is; het gaat in casu immers niet om dieren, maar om een onroerende zaak. En ongetwijfeld kan een onroerende zaak als 'materiaal' dienen voor een eventuele vervaardiging; ervan uitgaande uiteraard dat de door het HvJ gegeven invulling van 'vervaardigen' ook heeft te gelden voor onroerende zaken.(21)

5.2.5. Naar ik meen heeft dat laatste inderdaad te gelden. Hoewel zowel Van Dijk's Boekhuis als Jespers draaiden om de uitlegging van het begrip 'vervaardigen van een werk in roerende staat' als bedoeld in artikel 5, lid 5, onderdeel a, van de Zesde richtlijn, zie ik niet in waarom het begrip vervaardigen bij onroerende zaken anders zou moeten worden uitgelegd dan bij roerende zaken.(22) Ook de Hoge Raad gaat daarvan uit, zo moge blijken uit onder meer de arresten van 17 december 1986, nr. 23578, BNB 1987/59, van 17 juni 1987, nr. 23782, BNB 1987/243 (West-Indisch huis) en van 26 april 1989, nr. 25315, BNB 1989/172. In het eerstgenoemde arrest - over de vraag of een verbouwde en gesplitste onroerende zaak was vervaardigd - overwoog de Hoge Raad:

"'s Hofs oordeel dat met betrekking tot de beide door de verbouwing en splitsing ontstane panden L-laan 4 en 4a sprake is van in het bedrijf van belanghebbende vervaardigde goederen in de zin van artikel 3, eerste lid, aanhef en letter h, van de Wet op de omzetbelasting 1968, geeft blijk van een onjuiste rechtsopvatting. Het Hof van Justitie (...) heeft immers in zijn arrest van 14 mei 1985, zaak 139/84, BNB 1985/335 (rechtsoverweging 20), geoordeeld dat men het woord "vervaardigd" enkel kan uitleggen door met het spraakgebruik te rade te gaan en dat volgens het spraakgebruik vervaardiging inhoudt het voortbrengen van een goed dat tevoren niet bestond. Van een verbouwing en splitsing van een bestaand pand als in 's Hofs uitspraak omschreven kan niet worden gezegd dat zij een zo ingrijpende wijziging van het pand inhielden dat daardoor een goed is voortgebracht dat tevoren niet bestond."

5.2.6. In de jaren tussen het verschijnen van het hiervoor genoemde en geciteerde arrest van de Hoge Raad van 17 december 1986 en het hierna te bespreken arrest van de Hoge Raad van 19 november 2010, nr. 08/01021, LJN BM6681, BNB 2011/42 m.nt. Bijl, (hierna: HR BNB 2011/42), zijn er vele, vaak casuïstisch getinte, uitspraken gedaan en arresten gewezen over vervaardiging (of juist niet) van onroerende zaken, sommige in het licht van artikel 3, lid 1, aanhef en onderdeel h, van de Wet, andere met betrekking tot de toepassing van artikel 11, lid 1, aanhef en onderdeel a, van de Wet. Ik zie ervan af aan (al) die arresten hier aandacht te besteden en pak de draad op bij het arrest HR BNB 2011/42.

5.2.7. Aan de belanghebbende in de zaak die tot dat arrest heeft geleid, was een woon-winkelpand geleverd dat zij had laten verbouwen tot een kinderdagverblijf. De vraag was of deze verbouwing had geleid tot de vervaardiging van een nieuwe onroerende zaak (in welk geval een levering in de zin van artikel 3, lid 1, aanhef en onderdeel h, van de Wet zou zijn verricht). De Hoge Raad beantwoordde die vraag ontkennend. Hij overwoog in punt 3.3.1 van vorenbedoeld arrest HR BNB 2011/42 dat, gelet op het arrest Van Dijk's Boekhuis:

"van vervaardiging in de zin van deze bepaling(23) sprake [MvH: is] indien een goed wordt voortgebracht dat tevoren niet bestond. Met betrekking tot onroerende zaken betekent dit - uitgaande van het spraakgebruik, zoals het Hof van Justitie in bedoeld arrest [MvH: Van Dijk's Boekhuis] als maatstaf voorhoudt - dat slechts sprake is van vervaardiging van een goed, indien door de werkzaamheden aan de onroerende zaak in wezen nieuwbouw heeft plaatsgevonden. Door voor de beantwoording van de vraag of bij belanghebbende sprake was van vervaardiging (...) beslissend te achten of het pand al dan niet is te vereenzelvigen met het pand zoals dat bestond voor de verbouwing, heeft het Hof blijk gegeven van een onjuiste rechtsopvatting. (...)"

en deed de zaak vervolgens zelf af:

"3.3.2. (...) De uitspraak van het Hof alsmede de stukken van het geding laten geen andere gevolgtrekking toe dan dat in de onderhavige situatie geen sprake is van de vervaardiging van een onroerende zaak, aangezien de stukken geen aanwijzingen bevatten dat voor de indeling van het pand ten behoeve van de aanwending als kinderdagverblijf ingrepen hebben plaatsgevonden die van zodanige aard waren dat in wezen nieuwbouw heeft plaatsgevonden. Dat de pui op de begane grond is vernieuwd en een speelterrein is aangelegd, doet aan deze gevolgtrekking niet af."

5.2.8. Het arrest HR BNB 2011/42 heeft in de literatuur nogal wat stof doen opwaaien. Met name vanwege het gebruik van de - nog niet eerder in de omzetbelastingjurisprudentie van de Hoge Raad gehanteerde - term 'in wezen nieuwbouw' kreeg het arrest de nodige aandacht: introduceerde de Hoge Raad hiermee nu een nieuw criterium of niet? Wolf(24) drukte deze twijfel als volgt uit:

"Het onderhavige arrest is met gemengde gevoelens ontvangen. Een aantal commentatoren (...) kan de Hoge Raad niet helemaal volgen. Ook de Belastingdienst en marktpartijen weten zich nog geen raad met het nieuwe criterium, voor zover daar al sprake van is. (...)"

5.2.9. De literatuur naar aanleiding van HR BNB 2011/42 overziende, lijken de meeste schrijvers van mening dat de Hoge Raad met het criterium 'in wezen nieuwbouw' een nieuwe lijn heeft ingezet voor de beantwoording van de vraag of sprake is van vervaardiging. Naar wordt gemeend zal minder snel dan voorheen sprake zijn van vervaardiging.(25) Vereenzelviging van het oude met het nieuwe pand lijkt niet langer relevant.(26) De vraag in hoeverre een functiewijziging van een (verbouwd) pand na HR BNB 2011/42 nog doorslaggevend is, wordt in de literatuur verschillend beantwoord.

5.2.10. Bijl, Hummel, Van Kreijl en Heijnen(27) menen dat een functiewijziging bij onroerende zaken in beginsel een vervaardiging oplevert of zou moeten opleveren. Heijnen beschouwt functiewijziging als ingrijpende wijziging in de aanwendingsmogelijkheden van een pand. Hij sluit niet uit dat ook andere criteria, in samenhang met de functiewijziging of op zichzelf, relevant kunnen zijn. Bijl beschouwt een functiewijziging als verandering in de aanwendingsmogelijkheden door een fysieke ingreep. Bijl en Hummel menen dat zonder functiewijziging ook sprake kan zijn van vervaardigen als in wezen sprake is van nieuwbouw. Van Kreijl schrijft dat elke andere uitleg(28) van HR BNB 2011/42 dan dat moet worden aangesloten bij functiewijziging een trendbreuk zou vormen en een afwijking van het HvJ. C.A. Peeters(29) vindt het opmerkelijk dat de Hoge Raad de nieuwbouwgedachte kennelijk wil doortrekken naar gevallen waarin wel sprake is van een functiewijziging. Nieuwenhuizen(30) stelt dat fysieke wijzigingen net zo belangrijk zijn als functiewijzigingen. De redactie van V-N(31) meent dat een ingrijpende functiewijziging in combinatie met een niet ingrijpende verbouwing niet kan leiden tot de conclusie dat in wezen nieuwbouw heeft plaatsgevonden. Van Dijk, De Lang, Tielemans en Van Noorbos(32) menen dat het uiterlijk doorslaggevend is. Wolf, ten slotte, stelt in NTFR 2011/694 dat moet worden gekeken naar de aard en de omvang van de aan het object uitgevoerde ingrepen en dat het resultaat van de werkzaamheden, zoals functiewijziging en wijziging van het innerlijk en uiterlijk van het pand, van minder belang is.

5.2.11. Zelf vermoed ik dat de Hoge Raad met zijn nieuwe term 'in wezen nieuwbouw' geen nieuw criterium heeft willen introduceren, maar slechts 'handen en voeten' heeft 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. Ik zie althans in het arrest HR BNB 2011/42 geen aanwijzingen dat de Hoge Raad een andere richting heeft willen inslaan met de invulling van het begrip vervaardigen in geval van verbouwingen. Of de introductie van de nieuwe term voor de praktijk nu zo handig is geweest, is een ander verhaal.

5.2.12. In dit verband is het aardig te signaleren, zoals Van Horzen en Bakx(33) in hun respectievelijke, in voetnoot 33 vermelde, artikelen doen, dat de term 'in wezen nieuwbouw' niet is voorbehouden aan de omzetbelasting. Ook in arresten die voor de inkomstenbelasting zijn gewezen

wordt deze term gehanteerd. Bakx meent dan ook dat voor de uitlegging van 'in wezen nieuwbouw' te rade moet worden gegaan bij de inkomstenbelasting.

5.2.13. Om te bezien of dit inderdaad mogelijk, geboden, of wenselijk is, of misschien zelfs door de Hoge Raad is bedoeld(34) lijkt een kleine excursie naar de inkomstenbelasting op zijn plaats.

### 5.3. Op excursie naar de inkomstenbelasting

5.3.1. In de Wet IB 2001 is een regeling opgenomen op grond waarvan uitgaven voor monumentenpanden onder voorwaarden als persoonsgebonden aftrek in aanmerking kunnen worden genomen. Verwezen zij naar artikel 6.1, lid 2, aanhef en onderdeel g, van de Wet IB 2001.(35) Als 'monumentenpand' moet voor de toepasbaarheid van deze regeling worden aangemerkt (zie artikel 6.31, lid 2, van de Wet IB 2001):

"(...) een pand dat is ingeschreven in een van de registers, bedoeld in artikel 6 of artikel 7 van de Monumentenwet 1988."

5.3.2. Voor de hier bedoelde monumentenpanden worden in artikel 6.31 van de Wet IB 2001 onderhoudskosten aangemerkt als aftrekbare uitgaven. Het begrip onderhoudskosten is, sinds 1 januari 2008,(36) gedefinieerd in artikel 6.31, lid 3, van de Wet IB 2001:

"Onderhoudskosten van een monumentenpand zijn de kosten van werkzaamheden daaraan voor zover die ertoe hebben gestrekt het pand, zoals dat bij de aanvang van de werkzaamheden bestond, in bruikbare staat te herstellen of te houden en in redelijkheid zijn gemaakt."

5.3.3. In de memorie van toelichting is aandacht besteed aan dit begrip 'onderhoudskosten', waarbij ook een link werd gelegd naar de vervaardiging van een nieuwe onroerende zaak (cursivering van mijn hand):(37)

"De wijziging in het derde lid leidt tot een definitie van de term onderhoudskosten. (...) De omschrijving in het voorgestelde derde lid beoogt - in lijn met de jurisprudentie onder de Wet IB 1964 - aan te geven dat er slechts sprake kan zijn van onderhoudskosten wanneer het monumentenpand is aan te merken als een bron van inkomen. Wanneer er sprake is van een dermate ingrijpende verbouwing dat moet worden geconcludeerd dat er sprake is van de vervaardiging van een nieuwe onroerende zaak, zijn er derhalve geen onderhoudskosten. De omschrijving van de term onderhoudskosten is ontleend aan het arrest HR 27 januari 1999, nr. 33.892, BNB 1999/94, en het arrest HR 30 juni 1999, nr. 34.463, BNB 1999/357."

5.3.4. De in de memorie van toelichting genoemde arresten werpen niet alleen licht op de term onderhoudskosten, maar ook op de vraag wanneer sprake is van een nieuwe bron van inkomen, of, in de woorden van de memorie van toelichting: van de vervaardiging van een nieuwe onroerende zaak.

5.3.4.1 In het in de memorie van toelichting genoemde arrest van 27 januari 1999, nr. 33892, LJN AA2653, BNB 1999/94, oordeelde de Hoge Raad onder meer (met mijn cursivering):

"Dit aldus in onderling verband gelezen oordeel - waaraan het Hof heeft toegevoegd dat in fiscale zin een nieuwe bron van inkomen is ontstaan, hetgeen aldus moet worden begrepen dat de werkzaamheden hebben geleid tot een zo radicale vernieuwing van de stolpboerderij dat in wezen een nieuw object is ontstaan - is toereikend gemotiveerd en niet onbegrijpelijk."

Wat betreft de beoordeling van de aard van de werkzaamheden overwoog de Hoge Raad:

"niet [valt; MvH] in te zien waarom bij de beoordeling van de aard van de werkzaamheden de duur ervan en de ermee gemoeide kosten geen rol zouden kunnen spelen."

en dat:

"het Hof bij de beoordeling van de aard van de werkzaamheden betekenis [mocht; MvH] toekennen aan het feit dat in een planbeoordeling van de Rijksdienst voor de Monumentenzorg wordt gesproken van een reconstructie."

5.3.4.2 In het andere in de memorie van toelichting vermelde arrest, dat van 30 juni 1999, nr. 34463, LJN AA2817, BNB 1999/357, oordeelde de Hoge Raad (met mijn cursivering):

"3.2. Van - in beginsel aftrekbare - onderhoudskosten is sprake indien en voorzover de werkzaamheden om de kosten waarvan het gaat, ertoe hebben gestrekt om een onroerende zaak, zoals deze bij de aanvang van de werkzaamheden bestond, in bruikbare staat te herstellen en aldus de ingetreden achteruitgang op te heffen. Indien bij verbouwwerkzaamheden zowel herstel als vernieuwing plaatsvindt, moeten de verbouwwerkzaamheden in de regel worden gesplitst in onderhoudskosten en kosten van verbetering. Een dergelijke splitsing komt niet meer aan de orde indien de verbouwing zo radicaal is dat in wezen nieuwbouw heeft plaatsgevonden. Voor de beantwoording van de vraag of sprake is van een zo radicale vernieuwing moet worden bezien wat er in bouwkundig opzicht is geschied. Daarbij is niet van doorslaggevend belang of bij de verbouwing zelfstandige wooneenheden ontstaan of tenietgaan, al kan dat wel enig licht werpen op de aard van de kosten (zie laatstelijk HR 10 maart 1999, nr. 34348, V-N 1999/15.17, blz. 1278)."

5.3.5. Een soortgelijke overweging als in het vorenvermelde arrest HR BNB 1999/357 is te vinden in het arrest van de Hoge Raad van 10 februari 1999, nr. 34012, LJN AA2670, BNB 1999/154. Van Dijck annoteerde bij het arrest van 10 februari 1999 in FED 1999/164:

"1 In dit arrest geeft de Hoge Raad door de verwijzing naar de arresten BNB 1994/4, BNB 1994/168, BNB 1994/239 en BNB 1997/390 de suggestie dat van een simpele voortzetting van oude rechtspraak sprake is. Dit arrest bevat echter wel degelijk iets nieuws.

2 De Hoge Raad formuleert voor de eerste keer dat van radicale vernieuwing sprake is 'indien de verbouwing zo radicaal is dat in wezen nieuwbouw heeft plaatsgevonden'. De Hoge Raad verduidelijkt dit nog door te spreken van 'de aard van de werkzaamheden in bouwkundig opzicht'. Eens en voor altijd lijkt vast te staan dat het niet gaat om een nieuwe inkomensbron maar om een nieuw gebouw. (...)"

5.3.6. Meer recent, in zijn arrest van 24 februari 2012, nr. 10/05560, LJN BU1993, BNB 2012/153 m.nt. Spek, heeft de Hoge Raad zich uitgelaten over de vraag of de kosten voor de verbouwing van een rijksmonument - een voormalige koekjesfabriek - tot tien appartementen waren aan te merken als onderhoudskosten voor een monumentenpand. Voor een goed begrip van de - hierna opgenomen - beslissing van de Hoge Raad, verdient de onderliggende uitspraak van hof 's-Hertogenbosch (hierna ook: het hof) van 18 november 2010, nr. 10/00093,(38) aandacht.

5.3.7. Blijkens die uitspraak had dit hof uit het arrest van de Hoge Raad van 17 maart 1954, nr. 11676, BNB 1955/140 m.nt. Van Soest, en dat van 10 februari 1999, nr. 34012, LJN AA2670, BNB 1999/154, afgeleid (mijn cursivering):

"dat voor de vraag of een verbouwing zodanig radicaal is, dat in wezen nieuwbouw heeft plaatsgevonden (c.q. een nieuwe bron is gecreëerd), beslissend is of in bouwkundig opzicht een nieuw gebouw ontstaat. Dat er zelfstandige wooneenheden ontstaan is kennelijk geen reden de aftrek te weigeren."

5.3.8. Ter beantwoording van de vraag of de verbouwing zo radicaal was dat in wezen nieuwbouw had plaatsgevonden, overwoog het hof:

"uit niets blijkt dat de hoeveelheid werkzaamheden een onderscheidend criterium vormt. Evenmin blijkt dat bestemmingswijziging en/of functiewijziging op zichzelf voldoende zijn om te concluderen tot nieuwbouw. (...) Beslissend is vooral hoe radicaal de verbouwing was."

Om vervolgens in punt 4.3.7.2 van zijn uitspraak een raamwerk te geven ter toetsing van de radicaliteit van een verbouwing (cursivering MvH):

"(a) 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 fundamenteën 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.

(b) Dit uitgangspunt kent blijkens de bovengenoemde jurisprudentie van de Hoge Raad uitzondering bij radicale vernieuwing. Daar is naar het oordeel van het Hof sprake van indien 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. Een kerk moet na restauratie herkenbaar blijven als de voormalige kerk en daaraan zijn bouwkundige identiteit blijven ontleen. De onderhavige koekfabriek moet herkenbaar zijn gebleven als de voormalige koekfabriek en daar na de verbouwing nog steeds zijn bouwkundige identiteit aan ontleen."

5.3.9. Het hof kwam tot de conclusie:

"4.6. Belanghebbende heeft (...) voldoende gesteld en aannemelijk gemaakt, dat er in bouwkundig opzicht zo weinig is veranderd dat in redelijkheid niet kan worden gezegd dat de werkzaamheden hebben geleid tot een zodanig radicale vernieuwing dat in bouwkundig opzicht in wezen sprake is van nieuwbouw. (...) Er is wel veel veranderd, maar dat geldt niet voor de bouwkundige constructie en de identiteit."

Het hof achtte daarvoor redengevend (de cursivering is van mijn hand):

"4.5.3. Vanzelfsprekend is de constructie bij het aanbrengen van moderne voorzieningen enigszins aangetast. Er is bescheiden verlies van monumentale waarden (...). Uit niets blijkt dat de bouwkundige constructie tijdens de uitvoering van de restauratie zodanig gewijzigd is dat er in bouwkundig opzicht een nieuw gebouw is ontstaan. Het tegendeel is het geval. Het geheel aan tekeningen en beeldmateriaal wekt, tezamen met de ter zitting gegeven toelichting op de samenwerking met Monumentenzorg, bij het Hof de indruk dat er met zorg is gestreefd naar het behoud van de bouwkundige constructie.

4.5.4. Ook de herkenbaarheid als voormalige koekfabriek is niet verloren gegaan. Het gebouw wordt immers door alle betrokkenen en in alle uitingen aangeduid als de voormalige koekfabriek. Het gebouw is ook na de vernieuwing als zodanig te herkennen voor iedereen die het heeft gekend als het gebouw van de koekfabriek. Van een radicale verbouwing kan naar het oordeel van het Hof dan en om die reden niet worden gesproken. Daaraan doet blijkens het hiervoor overwogene niet af dat de werkzaamheden omvangrijk waren en dat sprake is geweest van een functiewijziging van koekfabriek naar appartementencomplex.

4.5.5. De Inspecteur heeft een en ander welbeschouwd ook niet weersproken. Hij heeft ter zitting in

elk geval desgevraagd bevestigd dat de bouwkundige constructie van het gebouw niet is gewijzigd. Hij heeft ook niet gesteld dat het gebouw onherkenbaar is veranderd."

5.3.10. Onder verwijzing naar zijn meergenoemde arrest van 10 februari 1999, nr. 34012, LJN AA2670, BNB 1999/154, bevestigde de Hoge Raad in voormeld arrest van 24 februari 2012, nr. 10/05560, LJN BU1993, BNB 2012/153 m.nt. Spek, de uitspraak van hof 's-Hertogenbosch:

"3.3.1. Het Hof heeft geoordeeld dat er bij de verbouwing in bouwkundig opzicht zo weinig is veranderd dat in redelijkheid niet kan worden gezegd dat de werkzaamheden hebben geleid tot een zodanig radicale verbouwing dat in bouwkundig opzicht in wezen sprake is van nieuwbouw. Het middel faalt voor zover het hiertegen is gericht. Dit oordeel geeft geen blijk van een onjuiste rechtsopvatting (vgl. HR 10 februari 1999, nr. 34012, LJN AA2670, BNB 1999/154) en kan voor het overige, als verweven met waarderingen van feitelijke aard, in cassatie niet op juistheid worden getoetst. Het is voldoende gemotiveerd met hetgeen het Hof in de onderdelen 4.5.3 tot en met 4.5.5 van zijn uitspraak heeft overwogen over de bouwtechnische aspecten van het pand."

5.3.11. Bezie ik het resultaat van de hiervoor gemaakte excursie naar de inkomstenbelasting, dan lijkt voor die belasting sprake van vervaardiging in geval van bouwtechnische ingrepen die zodanig ingrijpend zijn dat de bouwkundige identiteit van het (oorspronkelijke) gebouw door die ingrepen onherkenbaar wordt gewijzigd.(39)

5.3.12. Aannemende dat de 'bouwkundige identiteit' van een pand niet wijzigt zonder dat het uiterlijk van het pand wijzigt (ik wijs hier op de herkenbaarheid van de koekjesfabriek uit het arrest van 24 februari 2012 en de in 5.3.8 geciteerde verwijzing door het hof naar de kerk die als zodanig herkenbaar moet blijven), meen ik dat gesteld kan worden dat vervaardiging voor de inkomstenbelasting zodanig ingrijpende bouwkundige wijzigingen aan het pand vereist dat het niet meer als het oude pand herkenbaar is.

5.4. Terug naar de omzetbelasting: in wezen nieuwbouw = vervaardigd

5.4.1. Als eerder opgemerkt heeft de Hoge Raad met de term 'in wezen nieuwbouw' in zijn arrest HR BNB 2011/42 naar mijn mening geen nieuw criterium geïntroduceerd, maar lijkt het gebruik van de term 'in wezen nieuwbouw' mij bedoeld om invulling te geven aan de door het HvJ gegeven uitlegging van het communautaire begrip vervaardigen, te weten 'het voortbrengen van een goed dat tevoren niet bestond'.(40)

5.4.2. Gezien de invulling van 'in wezen nieuwbouw' in de inkomstenbelasting, als omschreven in onderdeel 5.3 van deze conclusie, meen ik dat de 'radicale verbouwing' uit de inkomstenbelasting en de (als gevolg van verbouwing) 'totstandkoming van een vervaardigde onroerende zaak' bij verbouwing uit de omzetbelasting in wezen op hetzelfde neerkomen. Ik meen dan ook dat de praktijk voor de invulling van het vervaardigingsbegrip in de omzetbelasting bij (ingrijpende) verbouwingen, aansluiting zou kunnen zoeken bij de criteria die in de inkomstenbelasting worden gehanteerd bij de beantwoording van de vraag of sprake is van een radicale verbouwing, zonder daarmee in strijd te komen met de door het HvJ gegeven - en door de nationale rechter te toetsen (zie voetnoot 40) - interpretatie van het (omzetbelastingtechnische) begrip 'vervaardigen'. Dat wil zeggen dat de herkenbaarheid c.q. de bouwkundige identiteit na de verbouwing en de (wijzigingen in de) bouwkundige constructie bij de verbouwing als concreet criterium kunnen gelden bij de beantwoording van de vraag of de werkzaamheden aan een onroerende zaak hebben geleid tot vervaardiging van een nieuwe onroerende zaak.

5.4.3. Hiermee zijn we er evenwel nog niet. Voor de omzetbelasting speelt namelijk nog de vraag wat de onroerende zaak is waarvan de verbouwing moet worden getoetst: het geheel ('complex') of een afzonderlijk in aanmerking te nemen deel ('unit'). Die vraag doet zich ook in deze zaak voor: gaat het

in casu om de vervaardiging van het gebouw, of om die van de aan belanghebbende geleverde winkelruimte en het aan en door belanghebbende geleverde woonappartement?

5.5. Units en complexen: wat is de onroerende zaak waarvan de verbouwing getoetst moet worden?

5.5.1. In de hiervoor in 5.3 besproken regeling uit de inkomstenbelasting gaat het om de uitgaven die worden gedaan voor een monumentenpand. Ik lees daarin dat het monument waarvan moet worden beoordeeld of 'in wezen nieuwbouw' heeft plaatsgevonden, het pand als zodanig betreft. Het gaat, met andere woorden, om de vraag of een verbouwing ertoe geleid heeft dat het hele pand is vervaardigd. Die vraag was ook aan de orde in de (omzetbelasting)zaak die heeft geleid tot HR BNB 2011/42: het ging daar immers om de kwestie of de verbouwing tot kinderdagverblijf ertoe had geleid dat het hele pand was vervaardigd. Met andere woorden: in deze gevallen was de te toetsen onroerende zaak een pand als geheel.

5.5.2. Een onroerende zaak kan evenwel bestaan uit diverse afzonderlijk in aanmerking te nemen 'units', die voor de heffing van omzetbelasting afzonderlijk worden beoordeeld. Daarbij heeft naar vaste jurisprudentie van de Hoge Raad te gelden dat fysiek gescheiden bouwwerken voor de heffing van omzetbelasting afzonderlijk in aanmerking worden genomen, tenzij zij zich niet lenen voor zelfstandig gebruik.

5.5.3. In dit verband wijs ik op de arresten van 11 februari 1998, nr. 33031, LJN AA2442, BNB 1998/151 (hierna: HR BNB 1998/151), inzake de (aan)bouw van een tribune bij een bestaand stadion, dat van 14 oktober 2005, nr. 41015, LJN AU4302, BNB 2006/65 m.nt. Van der Paardt (hierna: HR BNB 2006/65), inzake de vervanging van korfbalvelden op een sportcomplex, en dat van 25 april 2008, nr. 41798, LJN BB3861, BNB 2008/181 m.nt. Bijl, eveneens over sportvelden op een sportcomplex.

5.5.4. Ten aanzien van de bouw van de tribune in HR BNB 1998/151 overwoog de Hoge Raad (de cursivering is van mijn hand):

"(...) Naar maatschappelijke opvattingen moet een stadion als het onderhavige als één in het economische verkeer te exploiteren zaak worden aangemerkt, ook al zijn de afzonderlijke tribunes niet door toegangen met de rest van het stadion verbonden en bezitten zij een eigen toegang. De bouw van de tribune-zuid dient dus te worden beschouwd als de aanbouw van een onzelfstandig gedeelte van het bestaande stadion, waaromtrent tussen partijen voor het Hof niet in geschil was dat het door die aanbouw niet als een nieuw vervaardigd stadion kan worden aangemerkt."

5.5.5. De gemeente uit HR BNB 2006/65 die drie korfbalvelden op een sportcomplex liet vervangen door tot kunstgrasvelden, daarentegen, bleek wel goederen te hebben vervaardigd, ondanks dat het sportcomplex als zodanig door de aanleg van de kunstgrasvelden niet als vervaardigd werd aangemerkt. Ik citeer de punten 3.2 tot en met 3.4 van het arrest (met mijn cursivering):

"3.2. Het Hof heeft geoordeeld dat, de maatschappelijke opvattingen dienaangaande in aanmerking nemend en lettend op de omvang, de afgezonderde ligging, de inrichting en de uiterlijke vormgeving, het voor de hele accommodatie kenmerkende eendere gebruiksdoel en het daarop ook aansluitende gebruik, het niet anders kan zijn dan dat het totale complex voor de heffing van de omzetbelasting als één goed in aanmerking moet worden genomen. Uitgaande van dit oordeel heeft het Hof geoordeeld dat door de aan de velden verrichte werkzaamheden niet een nieuw goed - te weten een (nieuw) sportcomplex - is vervaardigd in de zin van artikel 3, lid 1, letter h, van de Wet OB.

3.3. Het middel betoogt dat het complex zowel voor als na de verrichte werkzaamheden voor de heffing van omzetbelasting niet als één goed kan worden beschouwd en dat elk van de drie velden als een afzonderlijk goed is vervaardigd in de zin van vermeld artikel 3, lid 1, letter h.

3.4. Het onderwerpelijke sportcomplex bestond na de onderhavige werkzaamheden uit verschillende (bouw)werken, te weten de opstallen en de drie sportvelden. Fysiek gescheiden (bouw)werken dienen voor de heffing van omzetbelasting in beginsel als afzonderlijke goederen in aanmerking te

worden genomen. Voor een uitzondering op die regel is slechts plaats ten aanzien van (bouw)werken die zich niet voor zelfstandig gebruik lenen (vgl. HR 11 februari 1998, nr. 33 031, BNB 1998/151) De stukken van het geding laten geen andere conclusie toe dan dat hiervan ten aanzien van de onderhavige (bouw)werken geen sprake is."

In punt 4.4 van het in 5.5.3 laatstgenoemde arrest, BNB 2008/181, overweegt de Hoge Raad in dezelfde zin als in het vorenaangehaalde 'korfbalvelden-arrest' (gemakshalve duid ik de beide arresten hierna tezamen aan als 'korfbal-arresten').

5.5.6. De vraag is nu of deze korfbal-arresten zich laten vertalen naar winkelruimtes en woonappartementen in een gebouw (abstracter geformuleerd: units in een complex). Primair lijkt mij daarvoor - gelet op de vorenaangehaalde overwegingen van de Hoge Raad - van belang of de winkelruimtes en woonappartementen moeten worden beschouwd als verschillende, fysiek gescheiden, (bouw)werken. Zo ja, dan moeten zij - het lijkt mij buiten kijf dat winkelruimtes en woonappartementen zich voor zelfstandig gebruik en exploitatie lenen - afzonderlijk in aanmerking worden genomen.

5.5.7. Bij de beantwoording van de in 5.5.6 gestelde vraag dienen mijns inziens de volgende deelvragen te worden beantwoord:

I zijn de units in het complex fysiek gescheiden?

II zijn de units in het complex aan te merken als (zelfstandige) bouwwerken?

Alleen indien deze vragen beide bevestigend worden beantwoord, en vooronderstellend<sup>(41)</sup> (zie 5.5.6) dat de winkelruimtes en woonappartementen zich lenen voor afzonderlijke exploitatie, kan worden geconcludeerd dat bij de beoordeling of sprake is van vervaardiging naar de units moet worden gekeken, in plaats van naar het complex.

5.5.8. Uitgaande van het criterium van 'fysieke gescheidenheid' dat de Hoge Raad in de korfbal-arresten hanteert, lijken winkelruimtes en woonappartementen in een pand als het onderhavige, die elk afzonderlijk een eigen ingang en eigen faciliteiten hebben en die niet met elkaar verbonden zijn (bijvoorbeeld door verbindingsdeuren) mij inderdaad als fysiek van elkaar gescheiden en zelfstandig exploitabele zaken te kunnen worden gezien. Dit te meer als we in aanmerking nemen dat dergelijke winkelruimtes en woonappartementen doorgaans als afzonderlijke onroerende zaken worden aangemerkt, en in het spraakgebruik als afzonderlijke woningen of winkels gelden<sup>(42)</sup>. Voor een toetsing van (elk van) de hier bedoelde winkelruimtes en woonappartementen aan het vervaardigingsbegrip, zoals geschiedde bij de afzonderlijke sportvelden uit de korfbal-arresten, is fysieke gescheidenheid echter niet voldoende. Daarvoor is mijns inziens ook vereist dat de 'units' moeten worden aangemerkt als (zelfstandige) 'bouwwerken'.

5.5.9. Aan dat laatste vereiste wordt mijns inziens bij de hier bedoelde winkelruimte en het hier bedoelde woonappartement niet voldaan. Bedacht moet worden dat bij de beoordeling van de fiscale behandeling van een levering van een onroerende zaak het 'toetsingskader' wordt bepaald door het begrip 'gebouw', dat wil zeggen - aldus de btw-richtlijn (zie 5.1.2) - een (vast met de grond verbonden) bouwwerk. En hoewel het begrip bouwwerk in btw-richtlijn noch wet (noch parlementaire geschiedenis daarvan) nader is omschreven,<sup>(43)</sup> lijkt een winkelruimte of woonappartement in een gebouw mij niet als zodanig een 'bouwwerk'. Het bouwwerk is het gebouw, het pand en niet de afzonderlijk(e) in aanmerking te nemen units in dat pand. Bij sportvelden ligt dat anders. Anders dan een winkelruimte of woonappartement in een complex is een sportveld, ook al maakt het deel uit van een complex, in beginsel een afzonderlijk 'bouwwerk'.

5.5.10. Zoals uit het voorgaande blijkt, meen ik dat winkelruimtes en woonappartementen in een pand als het onderhavige weliswaar als fysiek van elkaar gescheiden moeten worden beschouwd en zelfstandig exploitabel zijn, maar dat zij als zodanig geen bouwwerken zijn. Het bouwwerk waarvan



mijns inziens moet worden getoetst of het vervaardigd is, is het hele gebouw. De korfbal-arresten doen daaraan, naar uit 5.5.9 moge blijken, mijns inziens niet af. Dat betekent dat de levering van een gedeelte van een gebouw (zoals de tot winkelruimtes en woonappartementen verbouwde en kadastraal gesplitste ruimten) het regime volgt dat geldt voor het totale gebouw: als de verbouwing leidt tot vervaardiging van het (hele) pand, is de levering van de zich daarin bevindende winkelruimtes en woonappartementen belast als levering van (een deel van) een nieuwe onroerende zaak - ook al is er aan de winkelruimte of het woonappartement in kwestie niets gebeurd - terwijl ingeval de verbouwing géén nieuw bouwwerk oplevert, de levering van zich in dat bouwwerk bevindende zelfstandige winkelruimtes of woonappartementen onder de vrijstelling vallen,(44) ook al is er daaraan 'geklust'.(45)

## 6. Beoordeling van het middel

6.1 Naar volgt uit mijn betoog in onderdeel 5.5, meen ik dat in casu bij de beoordeling of de verbouwing heeft geleid tot vervaardiging, moet worden uitgegaan van het gehele pand.(46) Uit 's Hofs uitspraak wordt niet duidelijk of het Hof van die maatstaf is uitgegaan. Ook de laatste volzin van punt 6.2 van 's Hofs uitspraak, waarin het Hof het heeft over wijzigingen van het pand die aan zijn oordeel - dat geen sprake is van in wezen nieuwbouw - niet afdoen, biedt geen uitsluitsel. Immers, niet duidelijk is of het Hof die wijzigingen aan het pand niet aan zijn oordeel vindt afdoen, omdat het van oordeel is dat moet worden getoetst aan de individuele woonappartementen en winkelruimtes, of omdat het Hof daarvoor een of meer andere redenen heeft.

6.2 De kern van het geschil in hoger beroep was of de verbouwing heeft geleid tot vervaardiging. Het Hof heeft zich gedistantieerd van de motivering van de Rechtbank (zie punt 6.2 van de hofuitspraak) en heeft daartegenover zijn conclusie gezet:

"dat de tussen partijen vaststaande feiten en stukken van het geding geen andere gevolgtrekking toelaten dan dat geen sprake is van de vervaardiging van een onroerende zaak. (...)."

en dat

"uit de hiervoor onder 2. weergegeven feiten en omstandigheden (...) niet anders [kan; MvH]

worden geconcludeerd dan dat de aangebrachte wijzigingen niet van zodanige aard zijn dat in wezen nieuwbouw heeft plaatsgevonden."

Zonder nadere motivering of concretisering waaruit blijkt op welke (al dan niet onder 2. weergegeven) vaststaande feiten en op welke stukken van het geding het Hof precies doelt, welke motivering of concretisering in de uitspraak ontbreekt, is 's Hofs uitspraak onvoldoende gemotiveerd en onbegrijpelijk.

6.3 Voor zover het Hof zich baseert op zijn overweging in punt 6.2 "de aangebrachte wijzigingen(47) betreffen de restauratie van de zaak", biedt dat mijns inziens onvoldoende steun aan de conclusie van het Hof, reeds omdat die overweging zelf onbegrijpelijk is. Zo zie ik bijvoorbeeld niet in waarom het plaatsen van toegangsdeuren en het realiseren van een afzonderlijk trappenhuis en drie dakterrassen (zie punt 2.7 van deze conclusie) zou moeten worden beschouwd als restauratie.

6.4 Kortom: het middel slaagt en een verwijzingshof zal zich moeten buigen over de vraag of in casu sprake is van 'vervaardiging'. Zo nodig dient dit verwijzingshof aandacht besteden aan door het Hof niet behandelde (subsidiare) stellingen.

## 7. Conclusie

De conclusie strekt ertoe dat het beroep in cassatie van de Staatssecretaris gegrond dient te worden verklaard en dat verwijzing moet volgen.

De Procureur-Generaal bij de  
Hoge Raad der Nederlanden

Advocaat-Generaal

1 Thans artikel 3, lid 3, onderdeel b, van de Wet.

2 Belanghebbende beroept zich in dat geval namelijk op de uitkomst van de door de Hoge Raad in zijn arrest van 13 mei 2011, nr. 09/03108, LJN BM6699, BNB 2011/196 m.nt. Bijl, aan het Hof van Justitie voorgelegde prejudiciële vraag.

3 De BV die onderdeel uitmaakt van de fiscale eenheid (de belanghebbende) in zaak 11/00702 heeft eveneens 1/3 deel van het eigendom van het pand verkregen. De natuurlijke personen die het samenwerkingsverband (belanghebbende) in zaak 11/00703 vormen hebben ieder voor de onverdeelde helft 1/3 deel van het eigendom van het pand verkregen.

4  $€ 151.333,33 = 1/3 \times € 454.000$  (koopsom van het pand). Uit de akte van levering (blz. 3) volgt dat iedere afzonderlijke verkrijging in de heffing van overdrachtsbelasting wordt betrokken voor een bedrag van € 151.333,33, zijnde € 9.079 per verkrijging, en dat ter zake van de levering van het pand geen omzetbelasting is berekend.

5 In punt 2.4.9 van de nader te melden uitspraak van de Rechtbank (door het Hof overgenomen in onderdeel 2 van diens, eveneens nader te melden uitspraak) is een overzicht opgenomen van de diverse kostenposten.

6 De Rechtbank en het Hof hebben niet feitelijk vastgesteld dat belanghebbende (ook voor de levering van het appartement) ondernemer is in de zin van de omzetbelasting. In het verweerschrift in de procedure voor de Rechtbank vermeldt de Inspecteur - door belanghebbende niet bestreden - dat belanghebbende ondernemer is in de zin van artikel 7 van de Wet. Ik ga er dan ook vanuit dat belanghebbende ondernemer is. Ter zake van de verhuur van de winkelruimte is belanghebbende dat overigens op grond van artikel 7, lid 2, aanhef en onderdeel b, van de Wet, sowieso.

7 De inspecteur van de Belastingdienst/P.

8  $€ 47.899 = 19/119 \times € 300.000$  (verkoopprijs appartement).

9  $€ 14.554 = 19\% \times € 76.600$  (voortbrengingskosten van het winkelgedeelte).

10 De naheffingsaanslag is met een bedrag van € 3.585 verminderd, omdat - ondanks het feit dat de facturen niet gericht zijn aan belanghebbende - voldoende duidelijk is dat de facturen voor rekening van belanghebbende komen, zodat hij recht krijgt op (extra) aftrek van voorbelasting. Zie de brief van de Inspecteur d.d. 23 juli 2008, blz. 4, punt 8.

11 De boetebeschikking is verminderd tot € 1.808, omdat de adviseur van belanghebbende de problematiek zelf heeft aangekaart en de Inspecteur dit ziet als een eerste aanzet tot vrijwillige verbetering. Zie de brief van de Inspecteur d.d. 23 juli 2008, blz. 3, punt 6.

12 Thans op grond van artikel 19 VEU het van het Hof van Justitie van de Europese Unie deel uitmakende Hof van Justitie. De afkorting 'HvJ' wordt in deze conclusie gehanteerd voor zowel arresten (respectievelijk beschikkingen) die zijn geweest toen het Hof van Justitie nog 'van de Europese Gemeenschappen' was, als voor arresten en beschikkingen die het HvJ als onderdeel van het HvJ EU heeft gewezen.

13 In NTFR 2011/695 is een noot op de uitspraak van de hand van Brakeboer opgenomen.

14 Zie zijn brief van 7 juni 2011.

15 Richtlijn van de Raad van 28 november 2006, nr. 2006/112/EG, Pb L 347, blz. 1.

16 Zie bijvoorbeeld artikel 18, lid 1, onder a, van de btw-richtlijn (vgl. artikel 3, lid 3, onderdeel b, van de Wet).

17 Destijds vormde op grond van artikel 3, lid 1, aanhef en onderdeel c, van de Wet ook de oplevering van roerende zaken een levering. Deze leveringsvorm was gebaseerd op het toenmalige artikel 5, lid 5, aanhef en onder a, van de Zesde richtlijn, op grond van welke bepaling de lidstaten als levering konden aanmerken 'de oplevering van een werk in roerende staat, dat wil zeggen de afgifte door de opdrachtnemer aan de opdrachtgever van een roerend goed dat hij heeft vervaardigd of samengesteld (...)'. Artikel 5, lid 5, aanhef en onder a, van de Zesde richtlijn is bij richtlijn van de Raad van 10 april 1995, nr. 95/7/EG, Pb L 102, blz. 18 (de zogenoemde Tweede Vereenvoudigingsrichtlijn-btw) geschrapt. In overeenstemming hiermee is de werking van artikel 3, lid 1, aanhef en onderdeel c, van de Wet bij wet van 15 december 1995, Stb. 1995, 661, per 1 januari 1996 beperkt tot onroerende zaken. Thans kan alleen nog de oplevering van onroerende zaken als levering worden aangemerkt (zie artikel 14, lid 3, van de btw-richtlijn).

18 De levering van boeken was (en is) onderworpen aan het verlaagde tarief. Zie artikel 9, lid 2, aanhef en onderdeel a, van de Wet in verbinding met Tabel I, post a.30 bij de Wet. Zou de hier bedoelde prestatie van Van Dijk's Boekhuis BV een dienst zijn, dan was het algemene tarief van toepassing.

19 Zie ook de bijlage bij (onder meer) mijn conclusie van 3 mei 2010 voor het arrest van de Hoge Raad van 19 november 2010, nr. 08/01021, LJN BM6681, BNB 2011/42 m.nt. Bijl, (hierna: HR BNB 2011/42) m.n. punten 4.8 - 4.11.

20 Zie ook R.A. Wolf in NTFR 2011/694. Hij betoogt dat het HvJ in de beschikking Jespers meer in zijn algemeenheid het belang van een functiewijziging afzwakt.

21 In dit verband zij opgemerkt dat Nieuwenhuizen, Bijl, Hummer en Heijnen menen dat de door het HvJ voor een paard geformuleerde criteria niet (zomaar) kunnen worden toegepast op onroerende zaken. Zie W.A.P. Nieuwenhuizen, 'Over boeken, paarden en dus ... over nieuwe kinderdagverblijven?', NTFR 2011/833; D.B. Bijl in zijn annotatie in BNB 2011/42; C.J. Hummel, 'Het vervaardigingscriterium in de btw', NTFR-Beschouwingen 2011/46; B.G.A. Heijnen, aantekening FED 2011/27.

22 Zie ook de bijlage bij (onder meer) mijn conclusie van 3 mei 2010 voor het arrest HR BNB 2011/42, punt 4.6.

23 MvH: Artikel 3, lid 1, aanhef en onderdeel h, van de Wet (thans artikel 3, lid 3, aanhef en onderdeel b).

24 R.A. Wolf, NTFR 2011/694.

25 Zie bijvoorbeeld W.A.P. Nieuwenhuizen, 'Over boeken, paarden en dus ... over nieuwe kinderdagverblijven?', NTFR 2011/833 en R.A. Wolf in NTFR 2011/694.

26 Zie bijvoorbeeld C.J. Hummel, 'Het vervaardigingscriterium in de btw', NTFR-Beschouwingen 2011/46; M.W.C. Soltysik in zijn commentaar bij artikel 11 van de Wet in NDFR; R.A. Wolf in NTFR 2011/694; en de redactie van V-N in V-N 2010/62.21.

27 D.B. Bijl in zijn annotatie in BNB 2011/42; C.J. Hummel, 'Het vervaardigingscriterium in de btw', NTFR-Beschouwingen 2011/46; S. van Kreijl, 'Vastgoed in de btw? Geen flauw idee...', MBB 2012/02; B.G.A. Heijnen, aantekening FED 2011/27.

28 Van Kreijl geeft vier mogelijke uitleggen van 'in wezen nieuwbouw': (i) een bouwkundige uitleg, (ii) een uitleg gebaseerd op het uiterlijk, (iii) een uitleg gebaseerd op de omvang van de verbouwingskosten in relatie tot de (boek)waarde van de bestaande onroerende zaak en (iv) een uitleg conform de (al dan niet gewijzigde) functie van het pand.

29 In Braun e.a., Cursus Belastingrecht OB.2.3.1.B.c7.

30 W.A.P. Nieuwenhuizen, 'Over boeken, paarden en dus ... over nieuwe kinderdagverblijven?', NTFR 2011/833.

31 Zie V-N 2010/62.21.

32 A. van Dijk en T.S. de Lange, 'Vervaardiging nieuwe onroerende zaak en verbouwing', Vastgoed Fiscaal & Civiel 2010/06; P. Tielemans en E. van Noorbos, 'Vervaardigen opnieuw verbouwd', BtwBrief 2011/14.

33 F. van Horzen, 'Spraaakgebruik en vernieuwingen in de fiscaliteit', NTFR 2011/932; E.H.C. Bakx, 'Zo goed als nieuw(bouw)', BtwBrief 2011/88.

34 In HR BNB 2011/42 verwijst de Hoge Raad overigens niet naar zijn inkomstenbelastingarresten, en ook overigens lees ik in het arrest niet de (uitgesproken) bedoeling om aansluiting te zoeken bij het gelijkkluidende begrip uit de inkomstenbelasting. In zoverre lijkt aansluiting bij het gelijkkluidende begrip uit de inkomstenbelasting dus niet door de Hoge Raad bedoeld te zijn.

35 De Wet op de inkomstenbelasting 1964 kende in artikel 42a, lid 7, ook een bijzondere regeling voor monumentenwoningen.

36 Wet van 6 december 2007, houdende wijziging van belastingwetten en enige andere wetten (Fiscale onderhoudswet 2007), Staatsblad 2007, 503.

37 Kamerstukken II 2006/07, 30 943 (Wijziging van belastingwetten en enige andere wetten (Fiscale onderhoudswet 2007)), nr. 3 (memorie van toelichting), blz. 19-20.

38 Gepubliceerd onder het arrest BNB 2012/153, in LJN BP6402 en in V-N 2011/16.1.3.

39 In dit geval is sprake van een 'radicale vernieuwing'.

40 Waarbij zij opgemerkt dat het HvJ in punt 22 van het arrest Van Dijk's Boekhuis de beantwoording van de vraag of sprake is van "het voortbrengen van een goed dat tevoren niet bestond" uitdrukkelijk heeft overgelaten aan de nationale rechter.

41 Gezien het eerdergenoemde 'tribune-arrest', BNB 1998/151, is er een derde te beantwoorden deelvraag, te weten of een onroerende zaak zelfstandig te exploiteren is (dat was de tribune niet). Wat betreft appartementen heb ik deze vraag in punt 5.5.6 al bevestigend beantwoord, zodat ik deze verder niet als afzonderlijke 'deelvraag' heb behandeld.

42 In dit opzicht deel ik derhalve de opvatting van de Staatssecretaris (die daarvoor een beroep doet op het arrest van het HvJ van 19 november 2009, Don Bosco, C-461/08, BNB 2011/14 m.nt. De Wit) dat de kopers de koop zullen ervaren als de koop van een (nieuw) appartement.

43 In het voorstel voor een Zesde richtlijn werd in artikel 6 ('werken in onroerende staat') gesproken over 'gebouwen, bruggen, wegen, havens en andere kunstwerken die vast met de grond zijn verbonden', maar werd de term 'bouwwerk' niet gehanteerd. Van Dale omschrijft 'bouwwerk' als algemene benaming voor alle soorten van (in aanbouw zijnde) gebouwen (curs. MvH).

44 Tenzij wordt geopteerd voor een belaste levering.

45 Deze lezing is ook in lijn met het in punt 5.2.5 van deze conclusie genoemde arrest van de Hoge Raad van 17 december 1986, nr. 23578, BNB 1987/59.

46 Ik deel dus niet de mening van de Staatssecretaris dat sprake is van 'vervaardiging', omdat zowel fysiek als civielrechtelijk zes volledig onafhankelijk van elkaar functionerende ruimtes, die als zelfstandige onroerende zaken moeten worden aangemerkt, zijn ontstaan. In dit verband merk ik nog op dat het enkele (bij notariële akte) splitsen in appartementsrechten van (een) ruimte(n) mij sowieso geen vervaardiging lijkt, omdat daarvoor - althans zo begrijp ik het arrest Van Dijk's Boekhuis en de beschikking Jespers - werkzaamheden aan het goed moeten worden verricht.

47 MvH: Opmerking verdient dat het Hof "de aangebrachte wijzigingen" in zijn uitspraak niet heeft gedefinieerd, zodat daaronder mijns inziens alle wijzigingen moeten worden verstaan.