

LJN: BM6699, Hoge Raad , 09/03108

Datum 13-05-2011

uitspraak:

Datum 13-05-2011

publicatie:

Rechtsgebied: Belasting

Soort procedure: Cassatie

Inhoudsindicatie: Omzetbelasting; artikel 3, lid 1, letter h, en artikel 8, lid 3, Wet OB; artikel 5, lid 7, letter a, en artikel 11, A, lid 1, letter b, van de Zesde richtlijn. Ingebruikneming van een in opdracht vervaardigd onroerend goed onder terbeschikkingstelling van grond; is het in de heffing van omzetbelasting betrekken van grond in strijd met de Zesde richtlijn? Prejudiciële vraag.

Uitspraak

Nr. 09/03108

13 mei 2011

Arrest

gewezen op het beroep in cassatie van de Staatssecretaris van Financiën tegen de uitspraak van het Gerechtshof te 's-Gravenhage van 26 juni 2009, nr. BK-08/00334, betreffende een aan Gemeente Vlaardingen te Vlaardingen (hierna: belanghebbende) opgelegde naheffingsaanslag in de omzetbelasting.

1. Het geding in feitelijke instanties

Aan belanghebbende is over het tijdvak 1 januari 2004 tot en met 31 december 2004 een naheffingsaanslag in de omzetbelasting opgelegd, welke aanslag, na daartegen gemaakt bezwaar, bij uitspraak van de Inspecteur is gehandhaafd.

De Rechtbank te 's-Gravenhage (nr. AWB 07/663 OB) heeft het tegen die uitspraak ingestelde beroep ongegrond verklaard.

Belanghebbende heeft tegen de uitspraak van de Rechtbank hoger beroep ingesteld bij het Hof. Het Hof heeft de uitspraak van de Rechtbank vernietigd, het beroep tegen de uitspraak van de Inspecteur gegrond verklaard, en die uitspraak alsmede de naheffingsaanslag vernietigd. De uitspraak van het Hof is aan dit arrest gehecht.

2. Geding in cassatie

De Staatssecretaris heeft tegen 's Hof's uitspraak beroep in cassatie ingesteld. Het beroepschrift in cassatie is aan dit arrest gehecht en maakt daarvan deel uit.

Belanghebbende heeft een verweerschrift ingediend.

De Advocaat-Generaal M.E. van Hilten heeft op 3 mei 2010 geconcludeerd tot gegrondverklaring van het beroep in cassatie en tot het door de Hoge Raad zelf afdoen van de zaak. De conclusie is aan dit arrest gehecht en maakt daarvan deel uit.

Belanghebbende heeft schriftelijk op de conclusie gereageerd.

3. Beoordeling van het middel**3.1. In cassatie kan van het volgende worden uitgegaan.**

3.1.1. Belanghebbende is ondernemer in de zin van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: de Wet) en heeft een aantal sportcomplexen in eigendom, waarvan deel uitmaakt een aantal (sport) grasvelden. Belanghebbende verhuurt deze grasvelden al jaren met vrijstelling van btw aan sportverenigingen.

3.1.2. In 2003 heeft belanghebbende aan ondernemers (hierna: de aannemers) opdracht verleend om de hiervoor in 3.1.1 vermelde grasvelden te vervangen door korfbalvelden en voetbalvelden met kunstgras, alsmede handbalvelden met asfalt (hierna: de velden).

3.1.3. Ook na de oplevering van de velden in 2004 werden de velden door belanghebbende met vrijstelling van btw verhuurd, en wel aan dezelfde sportverenigingen die eerder de grasvelden huurden.

3.1.4. Het door de aannemers aan belanghebbende in rekening gebrachte bedrag ter zake van de door hen verrichte werkzaamheden bedroeg in totaal € 1.547.440, waarin begrepen een bedrag van € 293.993 aan btw. Belanghebbende heeft dit bedrag aan btw niet onmiddellijk bij haar aangifte omzetbelasting in aftrek gebracht.

3.1.5. De Inspecteur heeft de verhuur van de velden door belanghebbende - een ingevolge artikel 11, lid 1, aanhef en letter b, van de Wet vrijgestelde prestatie - aangemerkt als het voor bedrijfsdoeleinden beschikken over in opdracht vervaardigde goederen onder terbeschikkingstelling van stoffen, in het bijzonder van de (onder)grond, in de zin van artikel 3, lid 1, letter h, van de Wet. Dit bracht, aldus de Inspecteur, mee dat belanghebbende wordt geacht een levering van de velden te hebben verricht ter zake waarvan btw verschuldigd is geworden, onder aftrek van de aan belanghebbende door de aannemers in rekening gebrachte btw. De Inspecteur heeft vervolgens aan belanghebbende de onderhavige naheffingsaanslag opgelegd.

3.1.6. Voor het Hof heeft de Inspecteur het standpunt ingenomen dat de onderhavige naheffingsaanslag te hoog is vastgesteld. In cassatie kan daarom worden uitgegaan van een naheffingsaanslag in de btw ten bedrage van € 116.099, welke is berekend als volgt:

kosten aanleg van de velden €1.547.440
 waarde grond € 610.940+
 maatstaf van heffing € 2.158.380

19% btw over € 2.158.380 €410.092
 aftrek ter zake van aanleg € 293.993-
 verschuldigde btw €116.099

3.2. Het Hof heeft geoordeeld dat artikel 3, lid 1, letter h, van de Wet in strijd is met artikel 5, lid 7, letter a, van de Zesde richtlijn, voor zover deze bepaling voor de heffing van btw ook als een levering aanmerkt het beschikken over goederen die de ondernemer heeft doen vervaardigen door derden onder terbeschikkingstelling van stoffen, waaronder grond wordt begrepen. Tegen dit oordeel richt zich het middel.

3.3.1. Artikel 3, lid 1, aanhef en letter h, van de Wet luidde aanvankelijk bij de inwerkingtreding van de Wet op 1 januari 1969 als volgt:

"1. Leveringen van goederen zijn:

h. het beschikken voor bedrijfsdoeleinden over in het eigen bedrijf vervaardigde goederen in gevallen waarin, indien de goederen van een ondernemer zouden zijn betrokken, de op die goederen drukkende belasting niet of niet geheel voor aftrek in aanmerking zou komen; met in het eigen bedrijf vervaardigde goederen worden gelijkgesteld goederen welke in opdracht zijn vervaardigd onder terbeschikkingstelling van stoffen."

Het bepaalde in artikel 3, lid 1, letter h, van de Wet is sindsdien aangevuld en luidt sedert 11 juni 1997 als volgt (wijzigingen cursief):

"1. Leveringen van goederen zijn:

h. het beschikken voor bedrijfsdoeleinden over in het eigen bedrijf vervaardigde goederen in gevallen waarin, indien de goederen van een ondernemer zouden zijn betrokken, de op die goederen drukkende belasting niet of niet geheel voor aftrek in aanmerking zou komen; met in het eigen bedrijf vervaardigde goederen worden gelijkgesteld goederen welke in opdracht zijn vervaardigd onder terbeschikkingstelling van stoffen, waaronder grond is begrepen; van de toepassing van dit onderdeel worden uitgezonderd andere onbebouwde terreinen dan bouwterreinen als bedoeld in artikel 11, vierde lid."

Artikel 8, lid 3, van de Wet luidt:

"Ten aanzien van leveringen als zijn bedoeld in artikel 3, eerste lid, onderdelen g en h, en artikel 3a, eerste lid, wordt de vergoeding gesteld op het bedrag, de omzetbelasting niet daaronder begrepen,

dat voor de goederen zou moeten worden betaald, indien deze op het tijdstip van de levering zouden worden aangeschaft of voortgebracht in de toestand waarin zij zich op dat tijdstip bevinden."

3.3.2. Uit de wetsgeschiedenis van artikel 3, lid 1, letter h, van de Wet is af te leiden dat de Nederlandse wetgever bij de invoering daarvan in 1969 heeft beoogd het bepaalde in artikel 5, lid 3, letter b, van de Tweede richtlijn in de Wet te implementeren.

Artikel 5, lid 3, letter b, van de Tweede richtlijn luidt:

"Met een levering onder bezwarende titel wordt gelijkgesteld:

b. het voor bedrijfsdoeleinden in gebruik nemen van een goed door een belastingplichtige, dat door hemzelf of voor zijn rekening door een derde is vervaardigd of gewonnen."

Artikel 5, lid 3, letter b, van de Tweede richtlijn beoogt blijkens bijlage A, no. 7, bij de Tweede richtlijn te waarborgen dat aangekochte goederen welke bestemd zijn voor bedrijfsdoeleinden en waarvoor geen aanspraak op onmiddellijke of volledige aftrek bestaat enerzijds, en goederen welke door de belastingplichtige of voor diens rekening door een derde zijn vervaardigd of gewonnen en die voor dezelfde doeleinden worden gebezigd anderzijds, in fiscaal opzicht gelijk worden behandeld.

De belastinggrondslag voor handelingen als bedoeld in artikel 5, lid 3, letter b, van de Tweede richtlijn was op grond van artikel 8, aanhef en letter b, van de Tweede richtlijn:

"de inkoopprijs van de goederen of van soortgelijke goederen of, indien er geen inkoopprijs is, de kostprijs."

3.3.3. In de Zesde richtlijn is artikel 5, lid 3, letter b, van de Tweede richtlijn niet met zoveel woorden overgenomen. De Nederlandse wetgever is evenwel - bij de aanpassing van de Wet aan de Zesde richtlijn - ervan uitgegaan dat artikel 5, lid 7, aanhef en letter a, van de Zesde richtlijn de grondslag biedt om artikel 3, lid 1, aanhef en letter h, van de Wet in dezelfde bewoordingen te handhaven.

Artikel 5, lid 7, aanhef en letter a, van de Zesde richtlijn luidt:

"De Lid-Staten kunnen met een levering onder bezwarende titel gelijkstellen:

a. 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, indien het van een andere belastingplichtige betrekken van een dergelijk goed hem geen recht zou geven op volledige aftrek van de btw;"

Artikel 11, A, lid 1, aanhef en letter b, van de Zesde richtlijn bepaalt met betrekking tot de maatstaf van heffing:

"A. In het binnenland

1. De maatstaf van heffing is:

b. voor de in artikel 5, leden 6 en 7, bedoelde handelingen: de aankoopprijs van de goederen of van soortgelijke goederen of, indien er geen aankoopprijs is, de kostprijs, berekend op het tijdstip waarop deze handelingen worden uitgevoerd."

3.4.1. In het onderhavige geval heeft de Inspecteur de ingebruikneming (dat wil zeggen het gaan verhuren) van de velden door belanghebbende aangemerkt als de levering van een goed in de zin van artikel 3, lid 1, letter h, van de Wet, aangezien het gaat om het voor bedrijfsdoeleinden beschikken over de velden die in opdracht van belanghebbende en onder terbeschikkingstelling van haar eigen natuurgrasvelden door derden zijn vervaardigd.

Onder het in artikel 3, lid 1, letter h, van de Wet gebruikte begrip 'vervaardigde goederen' zijn ook begrepen (met de grond verbonden) bouwwerken. Voor de toepassing van artikel 3, lid 1, letter h, van de Wet geldt dat een vervaardigd werk in onroerende staat met de grond wordt beschouwd als één (onroerend) goed. De Inspecteur heeft op grond van het vorenstaande tot de maatstaf van heffing van de velden mede gerekend de waarde van de grond, met als gevolg dat per saldo btw wordt geheven over de waarde van de oude natuurgrasvelden van belanghebbende.

3.4.2. De vraag rijst of het bepaalde in artikel 3, lid 1, letter h, van de Wet, toegepast op de onderhavige situatie, strookt met de bevoegdheid die aan de lidstaten in artikel 5, lid 7, aanhef en letter a, van de Zesde richtlijn wordt geboden. Met name is de vraag welke de strekking en de precieze reikwijdte is van het bepaalde in artikel 5, lid 7, aanhef en letter a, van de Zesde richtlijn. Het valt op dat artikel 5, lid 7, letter a, van de Zesde richtlijn tekstueel niet overeenkomt met artikel 5, lid 3, letter b, van de Tweede richtlijn. Zo is volgens zijn bewoordingen artikel 5, lid 7, letter a, van de Zesde richtlijn beperkt tot handelingen die 'in het kader van het bedrijf van de belastingplichtige'

worden verricht, en wordt niet meer genoemd de zinsnede uit artikel 5, lid 3, letter b, van de Tweede richtlijn dat een goed 'voor zijn rekening door een derde' is vervaardigd of gewonnen. Ook valt op dat artikel 5, lid 7, letter a, van de Zesde richtlijn wat de te verrichten handelingen betreft is uitgebreid en thans mede betrekking heeft op goederen die in het kader van het bedrijf van de belastingplichtige zijn gebouwd, bewerkt, aangekocht of ingevoerd. Deze verschillen zijn zo groot dat betwijfeld kan worden of het inhoudelijk om dezelfde of soortgelijke bepalingen gaat en of het doel van artikel 5, lid 7, aanhef en letter a, van de Zesde richtlijn hetzelfde is als dat van artikel 5, lid 3, letter b, van de Tweede richtlijn.

3.4.3. De opvatting van de wetgever dat voor artikel 3, lid 1, aanhef en letter h, van de Wet een grondslag kan worden gevonden in artikel 5, lid 7, aanhef en letter a, van de Zesde richtlijn (zie hiervoor in 3.3.3), zou meebrengen dat aan het bedrijf toebehorende en gebruikte goederen in de heffing van btw worden betrokken, wanneer de belastingplichtige die goederen in het kader van het eigen bedrijf - na vervaardiging tot een ander goed - wederom bestemt voor bedrijfsdoeleinden, ook indien die gebruikte goederen al binnen het bedrijf voor dezelfde, volledig vrijgestelde bedrijfsdoeleinden werden gebruikt. Volgens de Wet is voor het in de heffing betrekken van deze goederen niet van belang of voor de gebruikte goederen eerder btw is geheven dan wel aftrek van btw is genoten of dat eventuele herziening van genoten aftrek op de voet van artikel 20 van de Zesde richtlijn binnen de vermelde termijn mogelijk is. In het onderhavige geval heeft dat tot gevolg dat de oorspronkelijke graskvelden die reeds lang bij belanghebbende voor vrijgestelde prestaties in gebruik waren in de heffing van btw worden betrokken.

3.5.1. Onduidelijk is of met artikel 5, lid 7, aanhef en letter a, van de Zesde richtlijn een heffing als hiervoor in 3.4.3 beschreven, is beoogd. Verdedigbaar is dat de tekst van artikel 5, lid 7, letter a, van de Zesde richtlijn - mede in het licht van het bepaalde in artikel 5, lid 7, letters b en c, van de Zesde richtlijn - slechts beoogt een genoten recht op aftrek te herzien of te corrigeren voor goederen waarover de belastingplichtige al langer voor bedrijfsdoeleinden beschikt en voor welke goederen de belastingplichtige recht op aftrek van btw heeft genoten, waarna diezelfde goederen op enig later tijdstip door deze belastingplichtige binnen zijn bedrijf worden bestemd voor andere bedrijfsdoeleinden waarvoor geen of in mindere mate aftrek mogelijk is.

Steun voor deze opvatting kan worden gevonden in punt 90 van het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie van 29 april 2004, Gemeente Leusden en Holin Groep B.V. c.s., C-487/01 en C-7/02, BNB 2004/260, waarin is overwogen dat artikel 5, lid 7, letter a, van de Zesde richtlijn, net als artikel 20, lid 2, van de Zesde richtlijn, als 'economisch effect' heeft dat een belastingplichtige wordt gedwongen de bedragen te betalen die overeenkomen met de aftrek waarop hij geen recht had. Voorts heeft het Hof van Justitie in punt 30 van het arrest van 30 maart 2006, Uudenkaupungin Kaupunki, C-184/04, V-N 2006/18.25, overwogen dat (onder meer) artikel 5 van de Zesde richtlijn in beginsel kan worden toegepast op een situatie waarin een goed waarvan het gebruik recht op aftrek geeft, vervolgens wordt bestemd voor een gebruik dat geen recht op aftrek geeft. Hieruit zou kunnen worden opgemaakt dat het doel van artikel 5, lid 7, aanhef en letter a, van de Zesde richtlijn is gelegen in de correctie van ten onrechte in aftrek gebrachte btw waarbij het overigens geen verschil maakt of sprake is van roerende of onroerende bedrijfsgoederen.

In deze opvatting wordt derhalve een ander btw-voordeel weggenomen dan het btw-voordeel dat een beperkt aftrekgerechtigde belastingplichtige geacht wordt te genieten door niet een compleet nieuw goed van een derde te kopen maar uit eigen gebruikte bedrijfsgoederen zelf een nieuw goed te vervaardigen dan wel van eigen gebruikte bedrijfsgoederen door derden nieuwe goederen te laten vervaardigen (verwezen zij naar hetgeen hiervoor in 3.3.2 omtrent de doelstelling van artikel 5, lid 3, letter b, van de Tweede richtlijn daarover is vermeld).

3.5.2. Zo de bedoeling van artikel 5, lid 7, letter a, van de Zesde richtlijn inderdaad is gelegen in een correctie van eerder ter zake van een bedrijfsgoed genoten aftrek, ligt het voor de hand de heffing van btw te beperken tot bedrijfsgoederen waarvoor de belastingplichtige ook daadwerkelijk recht op aftrek heeft genoten dan wel tot de maatstaf van heffing enkel te rekenen de kostprijs van de bestanddelen, exclusief btw, waarvoor eerder (gedeeltelijk) recht op aftrek is genoten.

3.6.1. Indien het doel van artikel 5, lid 7, aanhef en letter a, van de Zesde richtlijn evenwel hetzelfde is als dat van artikel 5, lid 3, letter b, van de Tweede richtlijn (als hiervoor in 3.3.2 omschreven), rijzen de hierna volgende vragen.

3.6.2. Mogen de lidstaten ook btw heffen in het geval waarin een gebruikt bedrijfsgoed niet door de belastingplichtige, maar door een derde voor rekening van de belastingplichtige tot een ander (onroerend) goed wordt vervaardigd, aangezien de zinsnede 'voor zijn rekening door een derde' uit artikel 5, lid 3, letter b, van de Tweede richtlijn niet is overgenomen in artikel 5, lid 7, letter a, van de Zesde richtlijn. Verdedigbaar is dat voor dat geval kan worden volstaan met het niet in aftrek brengen van de btw die door derden ter zake van de vervaardiging aan de belastingplichtige in rekening is gebracht zoals in het onderhavige geval het bedrag van € 293.993 aan btw dat door de aannemers in rekening is gebracht.

3.6.3. Voorts rijst de vraag of bij het bestemmen voor bedrijfsdoeleinden van een opgeleverd werk in onroerende staat de heffing van btw op de voet van artikel 5, lid 7, letter a, van de Zesde richtlijn is bedoeld zich mede uit te strekken tot de (onder)grond, ook al is deze in beginsel krachtens de nationale wetgeving onlosmakelijk onderdeel van het vervaardigde onroerende goed. Steun voor een ontkennend antwoord op deze vraag kan worden gevonden in het arrest van het Hof van Justitie van 6 mei 1992, P. de Jong, C-20/91, BNB 1992/377. Het is voorts bij opgeleverde werken in onroerende staat verdedigbaar de (onder)grond niet te beschouwen als een grondstof, bouwstof of materiaal waaruit het werk is vervaardigd. Dat zou meebrengen dat de waarde van de grond niet behoort tot de maatstaf van heffing.

3.7. Gelet op het voorgaande zal de Hoge Raad op de voet van artikel 267 VWEU een vraag voorleggen aan het Hof van Justitie van de Europese Unie met betrekking tot het Unierecht.

4. Beslissing

De Hoge Raad verzoekt het Hof van Justitie van de Europese Unie uitspraak te doen over de volgende vraag:

Moet artikel 5, lid 7, aanhef en letter a, van de Zesde richtlijn gelezen in samenhang met artikel 5, lid 5, en artikel 11, A, aanhef, lid 1, letter b, van de Zesde richtlijn, zo worden uitgelegd dat een lidstaat bij de ingebruikneming door een belastingplichtige voor vrijgestelde doeleinden van een onroerend goed btw kan heffen in een geval, waarin:

- dat onroerend goed bestaat uit een op eigen grond en in zijn opdracht tegen vergoeding door een derde opgeleverd (bouw)werk, en
 - die grond voorheen door de belastingplichtige voor (dezelfde) van btw vrijgestelde bedrijfsdoeleinden werd gebruikt, en door de belastingplichtige voor die eigen grond niet eerder aftrek van btw is genoten,
- met als gevolg dat (de waarde van de) eigen grond in de heffing van btw wordt betrokken?

De Hoge Raad houdt iedere verdere beslissing aan en schorst het geding totdat het Hof van Justitie naar aanleiding van vorenstaand verzoek uitspraak heeft gedaan.

Dit arrest is gewezen door de vice-president D.G. van Vliet als voorzitter, en de raadsheren A.R. Leemreis, E.N. Punt, J.A.C.A. Overgaauw en M.A. Fierstra, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier E. Cichowski, en in het openbaar uitgesproken op 13 mei 2011.

Conclusie

HR nr. 09/03108

Hof nr. BK-08/00334

Rb nr. AWB 07/663 OB

Derde kamer A

Omzetbelasting 1 januari 2004 tot en met 31 december 2004

Procureur-Generaal bij de Hoge Raad der Nederlanden

MR. M.E. VAN HILTEN

ADVOCAAT-GENERAAL

Conclusie van 3 mei 2010 inzake:
De staatssecretaris van Financiën
tegen

Gemeente Vlaardingen

1. Inleiding

Centraal in deze procedure staat de vraag of artikel 3, lid 1, onderdeel h, van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: de Wet) in overeenstemming is met het bepaalde in artikel 5, lid 7, onder a, van de Zesde richtlijn, voor zover 'onze 3-1-h' onder het zelf vervaardigen van goederen ook begrijpt het onder ter beschikking stellen van stoffen - waaronder grond is begrepen - door een derde laten vervaardigen van goederen.

Dezelfde vraag is het onderwerp van de procedure met nummer 09/03109 en speelt (mogelijk) een rol in de aan de Hoge Raad voorgelegde zaken met nummers 08/01021 en 09/02220. Ook in die zaken neem ik heden conclusie. Hoewel in de laatstgenoemde twee zaken met name andere elementen van de levering in de zin van artikel 3, lid 1, onderdeel h (verder ook: 3-1-h-levering) bestreden worden - voor een deel ook met een beroep op het bepaalde in de Zesde richtlijn - heb ik ervoor gekozen om in een gemeenschappelijke bijlage bij de vier zaken het gehele spectrum van de 3-1-h-levering, althans voor zover in (een of meer van) de vier zaken bestreden, te bespreken. De bijlage maakt deel uit van elk van de vier conclusies.

2. Feiten

2.1. Belanghebbende is eigenaar van een aantal sportcomplexen te Q, onderscheidenlijk gelegen aan de a-sstraat 1, de b-sstraat 2 en de c-sstraat 1 aldaar. De tot deze sportcomplexen behorende grasvelden worden al jaren van omzetbelasting vrijgesteld verhuurd aan korfbalvereniging A, handbalvereniging B en de voetbalverenigingen C en D. Belanghebbende is ter zake van deze verhuur ondernemer in de zin van de Wet.

2.2. In 2003 heeft belanghebbende aan derden opdracht verleend om de grasvelden te vervangen door kunstgrasvelden (waar het gaat om korfbalvelden en voetbalvelden) respectievelijk asfaltvelden (waar het gaat om de handbalvelden). De kunstgrasvelden en de asfaltvelden - die ik hierna gezamenlijk aanduid als 'kunstvelden' - zijn na de gereedkoming en de oplevering op 29 oktober 2004 in gebruik genomen door deze vrijgesteld van omzetbelasting te verhuren aan de respectievelijke sportverenigingen.

2.3. Ter zake van de oplevering van de kunstvelden hebben de respectievelijke opdrachtnemers aan belanghebbende in totaal een bedrag van € 293.993 aan omzetbelasting in rekening gebracht.(1)

2.4. De Inspecteur(2) heeft zich op het standpunt gesteld dat belanghebbende door de ingebruikneming van de kunstvelden op 29 oktober 2004 een levering in de zin van artikel 3, lid 1, aanhef en onderdeel h, van de Wet heeft verricht. Hij heeft ter zake aan belanghebbende de in geschil zijnde naheffingsaanslag opgelegd. Deze is als volgt berekend:

aanlegkosten € 1.547.330
kosten eigen personeel € 24.997
grondwaarde € 610.940
maatstaf van heffing € 2.183.267

btw 19 % van € 2.183.267(3) € 414.821
voorbelaasting € 293.993 -/-
verschuldigd € 120.828

De naheffingsaanslag is abusievelijk € 342 lager vastgesteld, te weten op € 120.486.

2.5. Na daartegen gemaakt bezwaar heeft de Inspecteur bij in één geschrift vervatte uitspraken van 15 december 2006 de naheffingsaanslag gehandhaafd en de daarbij opgelegde boete verminderd tot nihil.

3. Het geding voor de Rechtbank en het Hof

3.1. Belanghebbende is in beroep gekomen bij Rechtbank 's-Gravenhage (hierna: de Rechtbank). Voor de Rechtbank was in geschil het antwoord op de vraag of de regeling van artikel 3, lid 1, onderdeel h,

van de Wet in samenhang met artikel 8, lid 3, van de Wet, in strijd is met de Zesde richtlijn zoals uitgelegd in de jurisprudentie van het Hof van Justitie van de Europese gemeenschappen(4) (hierna: HvJ).

3.2. De Rechtbank oordeelde dat artikel 3, lid 1, onderdeel h, van de Wet in overeenstemming is met het bepaalde in de Zesde richtlijn. Met de ingebruikname van de kunstvelden voor vrijgestelde prestaties heeft belanghebbende naar het oordeel van de Rechtbank een belaste levering in de zin van evenvermelde bepaling verricht. Europese jurisprudentie en de toelichting op de Zesde richtlijn leiden volgens de Rechtbank niet tot het oordeel dat bij de integratieheffing slechts heffing kan plaatsvinden van de belasting die in aftrek is gebracht.

3.3. Bij uitspraak van 18 juli 2008, nr. AWB 07/663 OB, LJN BD9607, heeft de Rechtbank de uitspraak van de Inspecteur gehandhaafd voor zover deze de naheffing van omzetbelasting op grond van artikel 3, lid 1, onderdeel h, van de Wet betrof. Tegen deze uitspraak is belanghebbende in hoger beroep gekomen.

3.4. Voor Hof 's-Gravenhage (hierna: het Hof) was in geschil of belanghebbende een levering in de zin van artikel 3, lid 1, onderdeel h, van de Wet heeft verricht.

3.5. Het Hof oordeelde dat artikel 3, lid 1, onderdeel h, van de Wet in strijd is met de Zesde richtlijn, voor zover deze bepaling - kort gezegd - ook het beschikken over goederen die de ondernemer heeft doen vervaardigen onder terbeschikkingstelling van stoffen als levering aanmerkt. Het Hof overwoog daartoe:

"6.3.11 (...) dat de met ingang van 1 januari 1969 in de Wet opgenomen levering in de zin van artikel 3, lid 1, aanhef en onderdeel h, van de Wet aan de orde is in twee (groepen van) gevallen of situaties, te weten allereerst - zakelijk weergegeven - wanneer een belastingplichtige (een ondernemer) zelf in eigen bedrijf een goed vervaardigt dat wordt aangewend voor niet (volledig) aftrekgerechtigde prestaties en, in de tweede plaats, wanneer een belastingplichtige (ondernemer) onder de in het onderhavige artikel genoemde voorwaarden over een hem geleverd goed beschikt dat binnen de onderneming van een derde is vervaardigd onder terbeschikkingstelling van stoffen, waarbij in aanmerking moet worden genomen dat (voor zover thans van belang onder invloed van gewezen jurisprudentie) door de wetgever per 1 januari 1979 is toegevoegd "waaronder grond is begrepen", hetgeen betekent dat naar de bedoeling van de wetgever bij de terbeschikkingstelling van grond bedoelde integratielevering (ook) toepassing vindt.

6.3.12 Reeds hier merkt het Hof op dat laatstgenoemde situatie, gelet op de tekst alsmede de toelichting van de onderliggende bepaling in de richtlijn niet is geregeld of voorgeschreven en daarin ook niet kan worden gelezen. De nationale wetgever heeft met het tot wet verheffen van meergenoemde bepaling dus een ruimer toepassingsgebied gecreëerd dan waartoe de richtlijn op dat moment verplicht. De Wet schept aldus in meer situaties een belastbaar feit dan de communautaire regelingen die aan deze bepaling ten grondslag liggen.

(...)

6.3.19 Uitgaande van het hiervoor overwogene, met name gelet op de tekst van artikel 5, lid 7, letter a, van de Zesde richtlijn, alwaar de situatie niet is opgenomen die wel in artikel 3, lid 1, aanhef en onderdeel h, van de Wet is neergelegd, komt het Hof tot de slotsom dat de wetgever met de neerlegging in de Wet van de zinsnede "met in het eigen bedrijf vervaardigde goederen worden gelijkgesteld goederen welke in opdracht zijn vervaardigd onder terbeschikkingstelling van stoffen, waaronder grond is begrepen" de grenzen van de toepassing van de zogenoemde integratielevering te ruim heeft getrokken. De desbetreffende passage moet dan ook - nu in de Zesde richtlijn geen aanknopingspunt kan worden gevonden voor toepassing van een (integratie)levering in deze gevallen - als strijdig met de Zesde richtlijn buiten toepassing te blijven."

3.6. Bij uitspraak van 26 juni 2009 nr. BK-08/00334, LJN BJ0682, V-N 2009/49.1.3, heeft het Hof de uitspraak van de Rechtbank vernietigd, evenals de uitspraak op bezwaar en de naheffingsaanslag.

4. Geding in cassatie

4.1. De staatssecretaris van Financiën (hierna: de Staatssecretaris) heeft beroep in cassatie ingesteld.

4.2. Als middel van cassatie stelt de Staatssecretaris voor schending van het recht, met name artikel 3, lid 1, onderdeel h, van de Wet, in samenhang met artikel 5, lid 7, onder a, van de Zesde richtlijn. Het middel komt op tegen het oordeel van het Hof dat de wetgever met de neerlegging in de Wet van de zinsnede "met in het eigen bedrijf vervaardigde goederen worden gelijkgesteld goederen welke in opdracht zijn vervaardigd onder terbeschikkingstelling van stoffen, waaronder grond is begrepen" de grenzen van de toepassing van de 3-1-h-levering te ruim heeft getrokken, en dat de desbetreffende passage derhalve als strijdig met de Zesde richtlijn buiten toepassing moet blijven.

4.3. In de toelichting op het middel zet de Staatssecretaris uitvoerig uiteen waarom hij de argumenten waarop het Hof zijn in 4.2 weergegeven oordeel heeft gebaseerd niet deelt.

4.4. Belanghebbende heeft een verweerschrift ingediend.

4.5. De Staatssecretaris heeft aangegeven geen conclusie van repliek in te dienen.

5. Beoordeling van het middel

5.1. In cassatie (en overigens ook in eerdere fases van de procedure) is tussen partijen in confesso dat de kunstvelden zijn vervaardigd. Gelet op het arrest van het HvJ van 14 mei 1985, Van Dijk's Boekhuis, nr. 139/84, BNB 1985/335 m.nt. Ploeger en de beschikking van het HvJ van 1 juni 2006, Jespers, C-233/05, V-N 2006/42.14, besproken in onderdeel 4 van de bijlage, meen ik dat dit gemeenschappelijke standpunt niet van een onjuiste rechtsopvatting getuigt. Ik ga dan ook van de juistheid daarvan uit.

5.2. Zoals ik in de onderdelen 2 en 3 van de bijlage heb betoogd, meen ik dat de door het Hof gewraakte toevoeging 'met in het eigen bedrijf vervaardigde goederen worden gelijkgesteld goederen welke in opdracht zijn vervaardigd onder terbeschikkingstelling van stoffen, waaronder grond is begrepen' in artikel 3, lid 1, onderdeel h, van de Wet niet in strijd is met de Zesde richtlijn. Mijns inziens is het Hof van een verkeerde rechtsopvatting uitgegaan. Ik meen dan ook dat het middel terecht is voorgesteld en tot cassatie leidt.

5.3. Het Hof is niet toegekomen aan het in de motivering van het beroepschrift voor het Hof aangevoerde subsidiaire standpunt van belanghebbende, dat indien de ingebruikneming van de kunstvelden een interne levering in de zin van artikel 3, lid 1, onderdeel h, van de Wet oplevert, de maatstaf van heffing moet worden vastgesteld op de uitgaven waarvoor de gemeente recht op aftrek van voorbelasting heeft verkregen. Als de Hoge Raad mijn hiervoor vermelde opvatting omtrent de verenigbaarheid van artikel 3, lid 1, onderdeel h, van de Wet met (artikel 5, lid 7, onder a, van) de Zesde richtlijn deelt, dan moet dit niet door het Hof behandelde subsidiaire standpunt alsnog worden behandeld. In onderdeel 6 van de bijlage heb ik dit punt besproken. Ik meen dat voor het subsidiaire standpunt van belanghebbende geen steun is te vinden in het recht, ook niet in het arrest van het HvJ van 29 april 2004, gevoegde zaken Gemeente Leusden en Holin Groep, C-487/01 en C-7/02, BNB 2004/260 m.nt. Van Zadelhoff. Mijns inziens kan de Hoge Raad ook dit punt zelf afdoen, nu het een rechtsvraag betreft die geen nader feitelijk onderzoek vergt.

6. Conclusie

Mijn conclusie strekt tot gegrondverklaring van het beroep in cassatie. Ik geef de Hoge Raad in overweging de zaak zelf af te doen.

De Procureur-Generaal bij de Hoge Raad der Nederlanden

Advocaat-Generaal

1 Belanghebbende heeft dit bedrag niet in aftrek gebracht (zie punt 6.3.21 van de na te melden

uitspraak van Hof 's-Gravenhage).

2 De inspecteur van de Belastingdienst/P.

3 Het Hof schrijft per abuis '€ 520.347'. Dit bedrag heeft het Hof waarschijnlijk overgenomen uit de zaak 09/03109 waarin ik heden eveneens conclusie neem.

4 Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen is sinds inwerkingtreding van het Verdrag van Lissabon op 1 december 2009 gewijzigd in 'Hof van Justitie van de Europese Unie'.

Bijlage bij de conclusies van 3 mei 2010 in de zaken met rolnummers 08/01021, 09/02220, 09/03108 en 09/03109

PROCUREUR-GENERAAL BIJ DE HOGE RAAD DER NEDERLANDEN

MR. M.E. VAN HILTEN
ADVOCaat-GENERAAL

1. Inleiding

Na veertig jaren trouwe dienst ligt de 3-1-h onder vuur.

Bij zijn uitspraken van 26 juni 2009, nrs. BK-08/00332, LJN BJ0680 (zaak 09/03109) en BK-08/00334, LJN BJ0682 (zaak nr. 09/03108) heeft Hof 's-Gravenhage geoordeeld dat de in artikel 3, lid 1, onderdeel h(1), van de Wet op de omzetbelasting 1968 (verder: de Wet) opgenomen zinsnede 'met in het eigen bedrijf vervaardigde goederen worden gelijkgesteld goederen welke in opdracht zijn vervaardigd onder terbeschikkingstelling van stoffen, waaronder grond is begrepen' in strijd is met het bepaalde in de Zesde richtlijn en daarom buiten toepassing moet blijven. In twee andere zaken staan andere aspecten van de 3-1-h-levering ter discussie, te weten de invulling van het vereiste dat het voor bedrijfsdoeleinden in gebruik genomen goed vervaardigd is (zaak 08/01021) en de maatstaf van heffing (zaken 08/01021 en 09/02220). Hoewel de geschilpunten in deze laatstgenoemde twee zaken onderling verschillen en bovendien ook weer andere zijn dan die welke in de zaken 09/03108 en 09/03109 centraal staan, grijpen zij uiteindelijk toch zodanig in elkaar - aan de bepaling van de maatstaf van heffing wordt bijvoorbeeld niet toegekomen als de levering in de zin van artikel 3-1-h in strijd is met de Zesde richtlijn - dat ik ervoor gekozen heb de '3-1-h- aspecten' van de vier zaken in deze gemeenschappelijke bijlage te behandelen. In de afzonderlijke conclusies bij elk van de vier zaken wordt ingegaan op de bijzonderheden van de desbetreffende zaak.

2. 3-1-h-levering: in opdracht vervaardigd (onder terbeschikkingstelling van stoffen)

2.1. Als we de vergelijkbare bepaling in de Wet op de Omzetbelasting 1954 (ook een artikel 3, lid 1, onderdeel h) niet meetellen, kennen we de 3-1-h-levering sinds 1969. Bij de inwerkingtreding van de Wet werd op grond van artikel 3, lid 1, onderdeel h, van de Wet mede als levering aangemerkt: "het beschikken voor bedrijfsdoeleinden over in het eigen bedrijf vervaardigde goederen in gevallen waarin, indien de goederen van een ondernemer zouden zijn betrokken, de op die goederen drukkende belasting niet of niet geheel voor aftrek in aanmerking zou komen; met in het eigen bedrijf vervaardigde goederen worden gelijkgesteld goederen welke in opdracht zijn vervaardigd onder terbeschikkingstelling van stoffen."

2.2. In de memorie van toelichting bij het ontwerp van Wet werd artikel 3-1-h als volgt verduidelijkt: "De in deze bepaling vervatte integratieheffing is in de eerste plaats van belang in gevallen waarin een prestatie op grond van artikel 11 van het ontwerp van omzetbelasting is vrijgesteld. Ter zake van die prestatie wordt namelijk geen aftrek van voorbelasting verleend (zie artikel 15, tweede lid, van het ontwerp). In artikel 11 zijn immers de prestaties opgenomen welke geheel buiten de heffing van omzetbelasting worden gehouden. De mogelijkheid bestaat evenwel dat een ondernemer die in artikel 11 vermelde prestaties verricht, een of meer voor die prestaties benodigde goederen (bijv. een bedrijfsmiddel) zelf vervaardigt en daardoor omzetbelasting bespaart. In dat geval zou de positie van de normale fabrikant van dergelijke goederen als gevolg van een verschil in belastingheffing kunnen worden aangetast, hetgeen artikel 3, eerste lid, letter h, bedoelt te voorkomen."(2)

2.3. In 1969 vond het bepaalde in artikel 3, lid 1, onderdeel h, van de Wet zijn communautaire grondslag in artikel 5, lid 3, onder b, van de Tweede richtlijn(3). Op grond van die bepaling werd met een levering onder bezwarende titel gelijkgesteld:

"het voor bedrijfsdoeleinden in gebruik nemen van een goed door een belastingplichtige, dat door hemzelf of voor zijn rekening door een derde is vervaardigd of gewonnen."

2.4. In bijlage A, no. 7 bij de Tweede richtlijn was met betrekking tot artikel 5, lid 3, onder b, van die richtlijn bepaald dat:

"Deze bepaling dient slechts te worden toegepast ten einde te waarborgen dat aangekochte goederen welke bestemd zijn voor bedrijfsdoeleinden en waarvoor geen aanspraak op onmiddellijke of volledige aftrek bestaat enerzijds, en goederen welke door de belastingplichtige of voor diens rekening door een derde zijn vervaardigd of gewonnen en die voor dezelfde doeleinden worden gebezigd anderzijds, in fiscaal opzicht gelijk worden behandeld."

2.5. Het komt mij voor dat met de toevoeging in artikel 5, lid 3, onder b, van de Tweede richtlijn dat mede sprake is van een levering indien het door de belastingplichtige in gebruik genomen goed 'voor zijn rekening door een derde' is vervaardigd, niets anders bedoeld kan zijn dan de situatie waarin de opdrachtgever zijn (grond)stoffen ter beschikking stelt aan een derde die daarmee de door de opdrachtgever in gebruik te nemen goederen vervaardigt. Zou immers de derde de desbetreffende goederen in opdracht vervaardigen zonder (grond)stoffen tot zijn beschikking te krijgen, dan zou de daaropvolgende overdracht van het gereede goed door die derde aan zijn opdrachtgever een gewone levering zijn, ter zake waarvan 'gewoon' btw verschuldigd is.(4) Aan een fictieve levering als de hier bedoelde is in een zodanig geval geen behoefte. Hiervan uitgaande stel ik vast dat het bepaalde in artikel 3-1-h in overeenstemming is met artikel 5, lid 3, onder b, van de Tweede richtlijn.

2.6. De Tweede richtlijn hield op van kracht te zijn bij de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn(5). Ook de Zesde richtlijn kent echter een integratieheffing als hiervoor bedoeld, zij het dat deze naar keuze van de lidstaten kan worden ingevoerd. Op grond van artikel 5, lid 7, aanhef en onder a, van de Zesde richtlijn (thans is deze bepaling opgenomen in artikel 18, aanhef en onder a, van richtlijn 2006/112/EG) kunnen de lidstaten als levering onder bezwarende titel aanmerken:

"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, indien het van een andere belastingplichtige betrekken van een dergelijk goed hem geen recht zou geven op volledige aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde;"

2.7. Afgezien van zijn facultatieve karakter valt op dat artikel 5, lid 7, onder a, van de Zesde richtlijn veel meer interne handelingen (potentieel, want facultatief) tot levering bombardeert dan op grond van het vergelijkbare artikel 5, lid 3, onder b, van de Tweede richtlijn het geval was. Op grond van artikel 5, lid 7, onder a, van de Zesde richtlijn kan immers niet alleen het voor bedrijfsdoeleinden bestemmen van goederen die in het kader van het bedrijf zijn vervaardigd of gewonnen tot een levering leiden, maar ook het voor dergelijke doeleinden bestemmen van goederen die gebouwd, bewerkt, aangekocht of ingevoerd zijn. Anderzijds wordt in artikel 5, lid 7, onder a, van de Zesde richtlijn niet meer gesproken over het door een derde voor rekening van de belastingplichtige vervaardigen van een goed. Bovendien gaat het in de Zesde richtlijn om het 'bestemmen' van goederen, terwijl de Tweede richtlijn nog sprak over het 'in gebruik nemen' daarvan.

2.8. De hiervoor gesignaleerde verschillen tussen de Zesde en de Tweede richtlijn waren deels ook al aanwezig in het voorstel voor een Zesde richtlijn. In artikel 5, lid 3, onder b, van dit Voorstel(6) werd namelijk met een levering onder bezwarende titel gelijkgesteld:

"het voor bedrijfsdoeleinden bestemmen van een goed door een belastingplichtige, dat in het kader van diens bedrijf is vervaardigd, gebouwd of gewonnen, tenzij het van een andere belastingplichtige betrekken van een dergelijk goed hem aanspraak zou geven op volledige aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde".

Een toelichting op het voorgestelde artikel 5, lid 3, onder b, ontbreekt, en ook in andere gepubliceerde stukken met betrekking tot de totstandkoming van de Zesde richtlijn(7) kan niet worden gevonden waarom de bepaling bij de invoering van de Zesde richtlijn is gewijzigd (optioneel gemaakt en uitgebreid met 'bewerkt, aangekocht of ingevoerd') ten opzichte van die van de Tweede richtlijn.

2.9. Het komt mij overigens voor dat de wijzigingen in artikel 5, lid 7, onder a, van de Zesde richtlijn ten opzichte van artikel 5, lid 3, onder b, van de Tweede richtlijn - afgezien van het optionele karakter - niet zo ingrijpend zijn. Het lijkt mij voorts buiten kijf dat het doel van de in de Zesde richtlijn facultatief opgenomen bepaling niet anders is dan die welke in bijlage A bij de Tweede richtlijn aan het overeenkomstige artikel 5, lid 3, onder b, werd toegedicht (zie 2.4). Ik kan mij tenminste niet voorstellen dat een bepaling die toch qua opzet en inhoud vergelijkbaar is met hetgeen in artikel 5, lid 3, onder b, van de Tweede richtlijn was neergelegd, plotseling en zonder ook maar één woord van toelichting, een andere strekking zou hebben dan zijn voorganger.

2.10. Een andere strekking lijkt wel te hebben de in artikel 5, lid 7, onder b, van de Zesde richtlijn opgenomen bepaling op grond waarvan als levering wordt aangemerkt

"het door een belastingplichtige voor een niet-belaste sector van zijn bedrijfsuitoefening bestemmen van een goed, voor zover bij de aanschaffing van dat goed of bij de bestemming ervan overeenkomstig het bepaalde sub a, recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde is ontstaan."

In het voorstel voor een Zesde richtlijn (waar deze bepaling als artikel 5, lid 3, onder c, was neergelegd met een verwijzing naar sub b van het Voorstel) werd deze bepaling als volgt toegelicht: "De gevallen van gelijkstelling met belastbare leveringen zijn eveneens aangevuld met een nieuwe bepaling (lid 3, sub c); teneinde belastingplichtigen die aanspraak op aftrek hebben gemaakt niet op onrechtvaardige wijze te bevoordelen, worden het onttrekken van goederen en de overdrachten van een belastbare sector van diens bedrijfsuitoefening naar een niet-belaste sector gelijkgesteld met een belastbare levering. Hetzelfde doel had bereikt kunnen worden door een herziening van de reeds eerder toegepaste aftrek, doch om redenen van belastingneutraliteit en eenvoud werd de voorkeur gegeven aan een gelijkstelling met een belaste levering."

Naar mij voorkomt wordt met de passage na de punt-komma in dit citaat (slechts) het doel van de onttrekking - opgenomen in artikel 5, lid 3, onder a, van het richtlijnvoorstel, in de Zesde richtlijn in artikel 5, lid 6 - en dat van de overdracht-naar-een-niet-belastbare-sector (artikel 5, lid 3, onder c, van het richtlijnvoorstel, de Zesde richtlijn artikel 5, lid 7, onder b) nader toegelicht, maar uitdrukkelijk niet de integratieheffing van artikel 5, lid 3, onder b van het voorstel (c.q. artikel 5, lid 7, onder a van de Zesde richtlijn). Dat wijst erop dat laatstbedoelde bepaling een ander doel dient dan dat van de onderdelen a en c van artikel 5, lid 3 van het richtlijnvoorstel, c.q. dan dat van artikel 5, lid 6 respectievelijk artikel 5, lid 7, onder b van de Zesde richtlijn.

2.11. Wat betreft het 'bestemmen'(8) van artikel 5, lid 7, onder a, van de Zesde richtlijn gaf ik in (punt 5.2.4 van) mijn conclusie van 29 april 2009, nr. 08/00864, LJN BI5089, V-N 2009/32.18, aan als uitgangspunt te hanteren dat deze term niet anders moet worden uitgelegd dan het in artikel 5, lid 3, onder b, van de Tweede richtlijn gehanteerde 'in gebruik nemen', aangezien uit de richtlijngeschiedenis niet blijkt dat op dit punt een wijziging is beoogd. Ik zou dat hier thans in zoverre willen nuanceren dat de term 'bestemmen' waarschijnlijk zuiverder is dan 'in gebruik nemen', in die zin dat hij beter aansluit bij het tijdstip waarop de belasting aan de ondernemer in rekening was gebracht indien hij een goed als het zelfvervaardigde goed van een derde had gekocht. Bij de toepassing van de onderhavige integratieheffing willen wij immers naast elkaar zetten (en zoveel mogelijk gelijk behandelen, naar blijkt uit de toelichting op artikel 5, lid 3, onder b, van de Tweede richtlijn, welke toelichting mijns inziens - zie punten 2.9 en 2.10 - ook van toepassing is op artikel 5, lid 7, onder a, van de Zesde richtlijn) de situatie waarin de niet (volledig) aftrekgerechtigde belastingplichtige een kant-en-klaar goed van een derde aanschaf en die waarin de desbetreffende belastingplichtige dat goed zelf in elkaar zet. In het ene geval wordt hem btw in rekening gebracht, in het andere geval verricht hij een (belaste) interne levering. Het tijdstip waarop de btw in rekening wordt gebracht is niet per se het tijdstip waarop het aangeschafte goed in gebruik wordt genomen. Wil men het tijdstip van de interne levering zoveel mogelijk gelijktrekken met het tijdstip van in rekening brengen bij aanschaf van een derde, dan lijkt het tijdstip van 'bestemmen' daar iets dichter tegenaan te liggen dan het tijdstip van ingebruikneming, al zal in het algemeen het tijdstip van ingebruikneming dicht tegen dat van aanschaf/bestemming aanliggen. In artikel 3-1-h van de Wet wordt overigens geen van beide termen gebruikt, maar wordt gesproken over beschikken(9) voor bedrijfsdoeleinden. Naar vaste jurisprudentie van de Hoge Raad moet deze term worden gelezen als 'in gebruik nemen'.

Ik verwijs naar de arresten van 28 november 1990, nr. 26722, LJN ZC4459, BNB 1991/23, punt 4.1, die van 1 april 1992, nr. 27709, LJN ZC4952, BNB 1992/101, punt 3.1 en nr. 27718, LJN ZC4953, BNB 1992/290 m.nt. Simons, punt 3.1, en van 23 maart 1994, nr. 29691, LJN ZC5636, BNB 1994/157.

2.12. Voorts meen ik dat de omstandigheid dat in de Zesde richtlijn niet uitdrukkelijk meer wordt gesproken over vervaardiging door een derde voor rekening van de belastingplichtige, niet betekent dat onder de werking van de Zesde richtlijn het voor bedrijfsdoeleinden bestemmen van een goed dat de belastingplichtige voor zijn rekening door een derde heeft laten vervaardigen, niet als (interne) levering kan worden aangemerkt. Ook voor deze verandering ten opzichte van artikel 5, lid 3, onder b, van de Tweede richtlijn heeft te gelden dat uit de richtlijnsgeschiedenis op geen enkele wijze kan worden opgemaakt dat op dit punt iets anders bedoeld is dan met artikel 5, lid 3, onder b, van de Tweede richtlijn - ware dat wel het geval, dan had voor de hand gelegen dat dit op zijn minst in de toelichting van de Commissie op het Voorstel voor een Zesde richtlijn was vermeld, dan wel dat de adviezen van het Economisch en Sociaal Comité (hierna: EcoSoc) of van het Europees Parlement (verder: EP) daar enig gewag van hadden gemaakt. De tekst van artikel 5, lid 7, onder a, van de Zesde richtlijn laat door het gebruik van de passieve vorm bovendien voldoende ruimte voor een uitlegging conform de bewoordingen die in de Tweede richtlijn nog werden gehanteerd: het gaat in artikel 5, lid 7, onder a, van de Zesde richtlijn immers om een goed dat in het kader van de onderneming van de belastingplichtige is vervaardigd (of gebouwd, of gewonnen etc.) en niet om een goed dat de belastingplichtige in het kader van zijn onderneming heeft vervaardigd (of gebouwd, of gewonnen etc.). De Nederlandse tekst van de Zesde richtlijn wijkt op dit punt niet af van de Franse, Duitse, Engelse en Italiaanse tekst van de bepaling, die alle ook spreken over een goed dat is vervaardigd etc.⁽¹⁰⁾ Zou de richtlijngever een beperkter invulling van de bepaling hebben voorgestaan, in die zin dat het in opdracht laten vervaardigen er niet meer onder zou vallen, dan had voor de hand gelegen dat de actieve werkwoordsvorm was gehanteerd.

2.13. Op de reikwijdte van het bepaalde in artikel 5, lid 7, onder a, van de Zesde richtlijn kom ik verderop in deze conclusie terug (vanaf punt 2.20), maar niet dan nadat ik een stukje wetsgeschiedenis onder de loep heb genomen. De inwerkingtreding van de Zesde richtlijn was namelijk aanleiding om het bepaalde in artikel 3, lid 1, onderdeel h, van de Wet in het voorstel tot wetwijziging in verband met de implementatie van de Zesde richtlijn (kamerstukken II, 1977/78, 14887 nr. 2), aan te passen.

2.14. Voor de wetgever vormden de omstandigheden dat: (i) in de Zesde richtlijn niet meer expliciet gewag werd gemaakt van het door derden voor rekening van de belastingplichtige vervaardigen van goederen, (ii) het facultatieve karakter van die bepaling én (iii) problemen bij de toepassing van artikel 3-1-h in combinatie met het niet verwachten van concurrentieverstoringen, aanvankelijk redenen om artikel 3-1-h van de Wet te beperken. In het voormelde wetsontwerp strekkende tot aanpassing van de Wet aan de Zesde richtlijn werd voorgesteld de zinsnede 'met in het eigen bedrijf vervaardigde goederen worden gelijkgesteld goederen welke in opdracht zijn vervaardigd onder terbeschikkingstelling van stoffen' uit artikel 3-1-h te schrappen. Dit voorstel werd als volgt toegelicht: "2°. De in het huidige artikel 3, eerste lid, letter h, van de Wet vervatte integratieheffing heeft niet alleen betrekking op in het eigen bedrijf vervaardigde goederen, maar ook op goederen welke door een derde zijn vervaardigd onder terbeschikkingstelling van stoffen door de opdrachtgever. Daar in artikel 5, zevende lid, letter a, van de richtlijn niet uitdrukkelijk wordt gesproken van door derden voor rekening van de belastingplichtige vervaardigde goederen en die integratiebepaling een facultatief karakter heeft, wordt voorgesteld de werkingssfeer van deze integratieheffing te beperken tot het beschikken over goederen welke in het eigen bedrijf zijn vervaardigd. Reeds thans blijft ingevolge een administratieve goedkeuring heffing veelal achterwege, ingeval de goederen door een derde zijn vervaardigd onder het ter beschikking stellen van stoffen. Het toepassen van de integratieheffing in deze gevallen stuit namelijk in de praktijk op veel problemen, terwijl een verstoring van concurrentieverhoudingen niet te verwachten is."⁽¹¹⁾

2.15. Op vragen van de CDA-fractie waarom de minister niet de tekst van artikel 5, lid 7, onder a, van de Zesde richtlijn had gebruikt bij de herformulering van artikel 3-1-h, waardoor - volgens de CDA-fractie - ook het doen vervaardigen onder het bereik van de integratieheffing zou worden gebracht (zie Voorlopig Verslag, Kamerstukken II, 1977/78, 14887 nr. 4, blz. 12) antwoordde de minister: "De door de leden van de C.D.A.-fractie gesuggereerde tekst verdient naar ons oordeel geen aanbeveling. In de eerste plaats is niet duidelijk of "in het kader van zijn bedrijf" vervaardigd goed mede omvat het goed dat de ondernemer heeft doen vervaardigen. En voorts wordt daarmee - aangenomen dat de zoëven gestelde vraag bevestigend kan worden beantwoord - de integratieheffing

ter zake van het doen vervaardigen gehandhaafd, terwijl het juist de bedoeling is om deze af te schaffen. (...)

Volgens de voorgestelde tekst (...) zal de ondernemer die het goed doet vervaardigen door een derde, de belasting op de ingekochte stoffen niet langer in aftrek kunnen brengen, omdat zij niet door hem worden gebezigd voor een belaste prestatie (een fictieve levering) maar - na te zijn opgegaan in het vervaardigde goed - voor zijn vrijgestelde prestaties. Daartegenover staat dan dat de heffing over het vervaardigde goed achterwege blijft."(12)

2.16. De voorgestelde beperking van de integratieheffing bleef de parlementaire gemoederen bezighouden. Ik citeer uit de nota naar aanleiding van het eindverslag:

"Bij de invoering van de b.t.w. werd gevreesd voor een ernstige verstoring van de concurrentieverhoudingen in gevallen waarin het laten vervaardigen van goederen onder terbeschikkingstelling van stoffen tot een belastingbesparing zou leiden bij ondernemers die niet of slechts gedeeltelijk de voorbelasting kunnen aftrekken. Om die reden is de onderhavige integratieheffing in de wet opgenomen. Deze heffing is in hoofdzaak van betekenis geweest in de jaren 1969 tot en met 1972 toen de ter zake van de levering van bedrijfsmiddelen in rekening gebrachte belasting slechts beperkt aftrekbaar was. Thans is het belang van de integratieheffing ten aanzien van onder terbeschikkingstelling van stoffen vervaardigde goederen bijna uitsluitend beperkt tot de sfeer van het onroerend goed; daarbuiten wordt zij nauwelijks toegepast. (...) Nu door de recente jurisprudentie van de Hoge Raad voor de toepassing van de integratieheffing grond niet kan worden beschouwd als voor de vervaardiging van goederen ter beschikking gestelde stof,(13) is het belang van deze heffing nog geringer gebleken dan tot voor kort werd aangenomen. Weliswaar zouden aan de bestaande zinsnede de woorden "waaronder grond is begrepen" kunnen worden toegevoegd, doch dit zou slechts leiden tot een uitbreiding van het toepassingsgebied zonder het werkelijke belang van de bepaling uit een oogpunt van voorkoming van concurrentieverstoring te vergroten. (...)"(14)

2.17. Kortom, het zag ernaar uit dat de 3-1-h-levering beperkt zou worden tot puur zelf vervaardigde goederen. Maar dan stellen de kamerleden Portheine en Notenboom een amendement voor, inhoudende dat aan (de toenmalige tekst van) artikel 3-1-h wordt toegevoegd: 'waaronder grond is begrepen'. Het amendement beoogt, zo vermeldt de toelichting:

"(...) om - in tegenstelling tot het wetsontwerp - de zinsnede "met in het eigen bedrijf vervaardigde goederen worden gelijkgesteld goederen welke in opdracht zijn vervaardigd onder terbeschikkingstelling van stoffen" te handhaven, en een nieuwe zinsnede inzake grond toe te voegen ten einde een door de jurisprudentie ontstane beperking in de toepassing van de bepaling weg te nemen."(15)

2.18. Het amendement werd aangenomen en zo werd artikel 3, lid 1, onderdeel h, van de Wet per 1 januari 1979 niet beperkt, doch uitgebreid. Sindsdien wordt grond uitdrukkelijk begrepen onder 'stoffen'.(16) Wat uiteindelijk daarvoor de reden is geweest blijft overigens in het ongewisse. Uit de wetsgeschiedenis blijkt niet van de overwegingen die tot aanvaarding van het amendement hebben geleid.

2.19. Anders dan Hof 's Gravenhage (zie punt 6.3.18 van de hofuitspraken in zaken 09/03108 en 09/03109) leid ik overigens uit de hiervoor besproken voorgestelde beperking en gerealiseerde uitbreiding van artikel 3-1-h van de Wet, in het kader van de implementatie van de Zesde richtlijn, niet af dat de wetgever ten tijde van de aanpassing van de Wet aan de Zesde richtlijn als uitgangspunt had dat de toepassing van een integratieheffing niet werd gedekt door de corresponderende bepalingen in de Zesde richtlijn ingeval een goed in opdracht van de ondernemer door een derde is vervaardigd, hoewel uit het voorlopig verslag (zie citaat in punt 2.15) wel van enige twijfel blijkt. Veeleer leid ik uit het 'geschipper' met artikel 3-1-h af dat het facultatieve karakter van de Zesde richtlijn bepaling en de omstandigheid dat in Nederland de 3-1-h-levering vanwege een administratief voorschrift in de onroerendgoedsfeer toch al vaak buiten toepassing bleef(17), aanleiding waren om aanvankelijk voor beperking van de bepaling te kiezen.(18) Anders dan het Hof kennelijk meent, heeft de wetgever mijns inziens derhalve in de jaren zeventig niet de bedoeling gehad om een van de richtlijn afwijkende regeling te treffen. Dit laat overigens onverlet dat hij, alle goede bedoelingen ten spijt, toch zijn communautaire boekje te buiten zou kunnen zijn gegaan. Ik kom daarop terug.

2.20. In zijn rechtspraak is de Hoge Raad altijd er van uitgegaan dat het bepaalde in artikel 3-1-h van de Wet, in overeenstemming is met de overeenkomstige richtlijn bepaling. Niet alleen stilzwijgend, dat

wil zeggen in gevallen waarin de vraag naar richtlijnconformiteit niet aan de orde was(19), maar ook expliciet. In dit verband valt te wijzen op het arrest van 11 juni 1997, nr. 32334, LJN AA2161, BNB 1997/304 m.nt. Van Zadelhoff. Daarin sanctioneerde de Hoge Raad het oordeel van Hof Amsterdam dat artikel 3-1-h niet in strijd is met het bepaalde in artikel 5, lid 7, onder a, van de Zesde richtlijn. Ik citeer overwegingen 3.2.1 en 3.2.2 van het arrest:

"3.2.1. Het Hof heeft geoordeeld dat artikel 3, lid 1, aanhef en letter h, van de Wet van toepassing is; dat het woonhuis in opdracht van belanghebbende vervaardigd is onder terbeschikkingstelling van de grond zodat naar luid van genoemde bepaling het woonhuis met grond een in eigen bedrijf vervaardigd goed is; dat indien dit goed in zijn geheel van een ondernemer zou zijn betrokken, de erop drukkende omzetbelasting niet in aftrek zou kunnen worden gebracht daar de woning voor de verhuur was bestemd; dat belanghebbende over dit goed heeft beschikt voor bedrijfsdoeleinden, namelijk voor de verhuur aan haar directeur; dat derhalve aan alle eisen voor toepassing van de bepaling is voldaan; dat de tekst van artikel 5, lid 7, letter a, van de Zesde Richtlijn zodanig ruim is geformuleerd dat er redelijkerwijs niet aan kan worden getwijfeld dat de tekst van artikel 3, lid 1, aanhef en letter h, van de Wet binnen het kader van genoemde richtlijnbeepaling blijft; dat dit zeker geldt voor de grond waarop de heffing in wezen betrekking heeft, daar die immers in het kader van het bedrijf is aangekocht; dat de Nederlandse bepaling in beginsel niet in strijd moet worden geacht met de strekking van de Richtlijn; dat moet worden verworpen de stelling van belanghebbende dat in dit geval sprake zou zijn van een dienst en niet van een levering.(20)

3.2.2. Middel 1 bestrijdt de laatstgenoemde twee oordelen. Het middel faalt, aangezien deze oordelen juist zijn."

2.21. Ook in de literatuur wordt vrij algemeen het standpunt gehuldigd dat artikel 3-1-h van de Wet met de toevoeging omtrent de terbeschikkingstelling van stoffen, niet in strijd komt met het bepaalde in artikel 5, lid 7, onder a, van de Zesde richtlijn. Te vermelden zijn de volgende publicaties.

2.21.1. Bijl merkt op blz. 136 van De heffing van omzetbelasting ten aanzien van onroerend goed, Kluwer, Deventer, 1990, op:

"De richtlijnbeepaling (MvH: artikel 5, lid 7, onder a, van de Zesde richtlijn) spreekt van handelingen van de belastingplichtige 'in het kader van zijn bedrijf'. De vraag kan gesteld worden of daarmee in overeenstemming is de uitbreiding van de fictieve levering in de Wet tot gevallen van vervaardiging in opdracht door derden. Deze vraag kan naar mijn mening bevestigend beantwoord worden. Gelet op de vergaande strekking van de richtlijnbeepaling, die bijvoorbeeld ook aangekochte goederen omvat, zal de vervaardiging in opdracht daaronder kunnen worden gebracht."

2.21.2. Met betrekking tot het in eigen bedrijf laten vervaardigen van goederen betogen Bijl, Van Hiltten en Van Vliet, Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting, Kluwer, Deventer, 2001, blz. 77 en 78 (de bij deze passage behorende voetnoot heb ik niet opgenomen):

"Artikel 3, lid 1, onderdeel h, van de Wet is echter niet beperkt tot vervaardigen in eigen bedrijf. Er valt ook onder het in eigen bedrijf laten vervaardigen van goederen onder terbeschikkingstelling van stoffen (waaronder grond is begrepen) aan degene die vervaardigt. Gelet op de vergaande strekking van de richtlijnbeepaling, die bijvoorbeeld ook aankopen van goederen omvat, zal de vervaardiging in opdracht onder het begrip vervaardigen kunnen worden gebracht. Naar wij menen is onder 'vervaardigen' en 'bouwen' begrepen 'doen vervaardigen' en 'doen bouwen' onder terbeschikkingstelling van stoffen. Voor wat betreft dit laatste kan gedacht worden aan de vrijgestelde ondernemer die een bouwbedrijf opdracht geeft een pand te bouwen op aan de opdrachtgever toebehorende grond. De oplevering van het gebouw is dan een levering in de zin van artikel 3, lid 1, onderdeel c, van de Wet juncto artikel 5, lid 5, van de Zesde richtlijn. Aangezien de vrijgestelde opdrachtgever het pand in aanbouw gaat bezigen voor een belaste prestatie (de levering ex artikel 3, lid 1, onderdeel h, van de Wet) heeft hij zolang de bouw duurt recht op aftrek. Bij het beschikken over het pand moet hij over de totale bouwkosten plus de waarde van de grond omzetbelasting afdragen (...)."

2.21.3. In dezelfde zin betoogt Ettema in paragraaf 3.1 van haar commentaar op artikel 3, lid 3, van de Wet in de Nederlandse Documentatie Fiscaal Recht, deel omzetbelasting, met betrekking tot de (met artikel 3-1-h overeenkomende, per 1 januari 2007 ingevoerde) levering in de zin van artikel 3, lid 3, onderdeel b, juncto lid 9, van de Wet ten opzichte van de opvolger van artikel 5, lid 7, onder a, van de Zesde richtlijn, te weten artikel 18, onderdeel a, van richtlijn 2006/112/EG. Zij schrijft:

"Wel dient te worden opgemerkt dat art. 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 (waaronder grond is begrepen) aan degene die vervaardigt (art. 3, lid 9). Nu de richtlijnbeplating tevens ziet op de aankoop van goederen, lijkt mij dat het 'doen vervaardigen' en 'doen bouwen' van goederen door de richtlijnbeplating worden gedekt."

2.21.4. Ook Van Kesteren laat zich in onderdeel 6 van zijn noot bij HR 12 september 2008, nr. 43011, LJN BB5776, BNB 2009/188(21) uit over doen vervaardigen en de integratieheffing:

"Ik zou nog terugkomen op de zaak van Hof 's-Gravenhage van 26 juni 2009(22). Voor zover ik deze uitspraak thans kan doorgronden, acht ik het vooral een sympathieke uitspraak (...), maar ik (...) ben nog niet overtuigd dat het Hof op de juiste lijn zit. De richtlijn voorziet in een integratieheffing op het moment dat de ondernemer het goed bestemt (in gebruik neemt) en de rechtstreekse aanschaf van dat goed geen of slechts gedeeltelijk recht zou hebben gegeven op aftrek. Ook in het geval dat de ondernemer grond ter beschikking heeft gesteld aan de aannemer die daarop een pand bouwt, beschikt (bestemt) de ondernemer - onder ter beschikking stellen van stoffen (waaronder grond kan worden begrepen) - het goed voor gebruik waarvoor hij geen of gedeeltelijk geen aftrek geniet. Het Hof lijkt te beargumenteren dat een integratieheffing in dit geval niet verder zou mogen reiken dan het BTW-bedrag dat in rekening zou zijn gebracht als de ondernemer dit goed laat vervaardigen door een derde (grovweg gezegd alleen de BTW op de bouwkosten). De richtlijn biedt mijns inziens de mogelijkheid om via de integratieheffing te bewerkstelligen dat er een BTW-druk ontstaat die ook zou ontstaan als de ondernemer het goed (mijns inziens het nieuw ontstane goed) zou betrekken van een derde. Of dat goed dan is ontstaan door zelf te bouwen of door het te laten bouwen zou dan wat de toepassing van deze fictieve heffing betreft niet uit mogen maken. Nagegaan moet worden of de (vrijgesteld opererende) ondernemer de zaak in het eigen bedrijf heeft vervaardigd. Het lijkt mij dat voor het begrip vervaardigen in de BTW het niet noodzakelijk is dat de vervaardigingshandelingen worden verricht door de ondernemer zelf. Ook een (hoofd)aannemer die een bouwopdracht op het terrein van de opdrachtgever volledig uitbesteedt aan een (onder)aannemer, blijft het goed vervaardigen in de zin van art. 3, eerste lid, onderdeel c, Wet OB 1968 jegens zijn opdrachtgever. Zou dit dan anders liggen bij de integratieheffing? (...)."

2.21.5. In V-N 2009/54.2 merkt de redactie Vakstudie Nieuws in haar aantekening bij de nota naar aanleiding van het verslag bij het belastingplan 2010 in verband met de meergenoemde uitspraken van het Hof 's-Gravenhage van 26 juni 2009 op:

"Wij zouden daar tenslotte aan willen toevoegen dat de desbetreffende bepaling uit de richtlijn zeer ruim geredigeerd is. De integratielevering is aan de orde bij het bestemmen voor bedrijfsdoeleinden van een goed dat in het kader van het bedrijf is vervaardigd, gebouwd, gewonnen, bewerkt, aangekocht of ingevoerd. Het lijkt geen heel gekke gedachte om daar de terbeschikkingstelling van de grond gevolgd door een vervaardigingshandeling van derden en een bestemmen van het totaal in te zien. (...)"

2.21.6. Braun heeft daarentegen kennelijk toch wat twijfels. Hij oppert in zijn aantekening in FED 1997/560 bij het eerderevermelde arrest van de Hoge Raad van 11 juni 1997, nr. 32334 althans dat de Hoge Raad het Hof van Justitie van de Europese gemeenschappen (hierna: HvJ)(23) om een oordeel had moeten vragen:

"Belanghebbendes eerste middel was naar mijn mening het sterkste. Hij stelt dat het gelijkstellen van het vervaardigen in opdracht door derden onder terbeschikkingstelling van grond met het in eigen bedrijf vervaardigen, geen steun vindt in art. 5, zevende lid, onderdeel a, Zesde richtlijn. De Hoge Raad is echter van oordeel dat deze richtlijnbeplating zo ruim is geformuleerd, dat er redelijkerwijs niet aan kan worden getwijfeld dat de tekst van art. 3, eerste lid, aanhef en onderdeel h, Wet OB 1968 binnen het kader van genoemde richtlijnbeplating blijft. De richtlijnbeplating spreekt over 'een goed dat in het kader van zijn (de belastingplichtige) bedrijf is vervaardigd, enzovoort'. Uit het woord 'is' kan men afleiden, dat het vervaardigen ook door een ander kan gebeuren, maar zeker is dit niet. Prejudiciële vragen hadden ons wellicht van de - naar de mening van de toenmalige minister van Financiën al in 1977 overbodige(24) - toevoeging af kunnen helpen."

2.22. Een ander geluid is in de literatuur ook te horen. M.D.J. van der Wulp, Interne levering: volledige aftrek + bestemmingswijziging, BtwBrief 2009/6-7, blz. 5, betoogt dat het ter beschikking stellen van stoffen, waaronder grond is begrepen, door de opdrachtgever aan de opdrachtnemer, in strijd is met de btw-richtlijn (de bij deze passage behorende voetnoot heb ik niet opgenomen): "Nederland heeft het ter beschikking stellen van stoffen, waaronder grond is begrepen, door de

opdrachtnemer aan de opdrachtgever(25) gelijkgesteld met het in eigen bedrijf vervaardigen (art. 3, negende lid, Wet OB 1968). Een stichting die op eigen grond een onroerende zaak laat vervaardigen door een aannemer vervaardigt dus een onroerende zaak in eigen bedrijf. Dit betekent dat zowel de stichting (op grond van art. 3, negende lid, Wet OB 1968) als de aannemer (op grond van het reeds aangehaalde arrest Van Dijk's Boekhuis) in eigen bedrijf een onroerende zaak vervaardigen! Het maken van één goed kan in Nederland dus twee vervaardigingen opleveren! Door art. 3, negende lid, Wet OB 1968 legt Nederland het communautaire begrip 'vervaardigen' ruimer uit dan het HvJ EG. Maar op grond waarvan meent Nederland het communautaire begrip 'vervaardigen' ruimer te mogen uitleggen dan het HvJ EG doet? Naar mijn mening bieden noch de richtlijnbevestigingen noch de uitleg daarvan door het HvJ EG een grondslag voor een verruiming van het begrip 'vervaardigen'. Ook het Gerechtshof 's-Gravenhage is deze opvatting toegedaan. De opdrachtgever die stoffen ter beschikking stelt aan de opdrachtnemer kan niet in eigen bedrijf vervaardigen! Dit impliceert dat een arts die op eigen grond een praktijkpand laat vernieuwbouwen niet in zijn artspraktijk een goed vervaardigt maar in zijn artspraktijk een nieuw goed aankoopt. Omdat Nederland art. 18, onderdeel a van de richtlijn partieel heeft geïmplementeerd kan het in eigen bedrijf aankopen van nieuwbouw nimmer tot een interne levering leiden. Een interne levering is in Nederland dus uitsluitend aan de orde indien:

1. een goed is vervaardigd (conform de communautaire betekenis);
2. ter zake van dit goed volledige aftrek is genoten;

en

3. het goed in afwijking van zijn oorspronkelijke bestemming (mede) voor niet-aftrekgerechtigde prestaties in gebruik genomen wordt."

2.23. De hiervoor weergegeven opvatting van Van der Wulp inzake de dubbele vervaardiging deel ik niet. Ik denk niet dat 'het maken van een goed' in Nederland twee vervaardigingen kan opleveren. Wel twee leveringen. De opdrachtnemer - die het goed daadwerkelijk vervaardigd heeft - levert het goed (op) en de vrijgesteld opererende opdrachtgever beschikt daarover, hij vervaardigt niet. Maar dat beschikken levert wel weer een levering op, zij het een interne.

2.24. Overzie ik het geheel, dan ben ik van mening (ik liet dat al doorschemeren in 2.12) dat artikel 5, lid 7, onder a, van de Zesde richtlijn voldoende ruimte biedt om ook als levering aan te merken het voor niet (volledig) aftrekgerechtigde doeleinden bestemmen van goederen die de vrijgesteld presterende(26) - en dus '3-1-h-gevoelige' - ondernemer door een derde heeft laten vervaardigen. Steun daarvoor vind ik behalve in de tekst van de richtlijnbevestiging, de voorgeschiedenis daarvan en de Nederlandse literatuur (zie punten 2.3 t/m 2.12 en punt 2.21 hiervóór), in het arrest van het HvJ van 29 april 2004, gevoegde zaken Gemeente Leusden en Holin Groep, C-487/01 en C-7/02, BNB 2004/260 m.nt. Van Zadelhoff. In deze beide zaken draaide het om ondernemers (de gemeente Leusden respectievelijk de Holin Groep) die ieder een onroerende zaak - een kunstgrasveld respectievelijk een kantoorpand - door een derde hadden laten vervaardigen. In de Holin-zaak had de Hoge Raad aan het HvJ een prejudiciële vraag voorgelegd over onder meer de uitlegging van artikel 5, lid 7, onder a, van de Zesde richtlijn (in de Leusden-zaak ging het uitsluitend om herziening van de aftrek). Het HvJ herformuleert de vraag(27) en beantwoordt deze vervolgens zonder ook maar enig woord vuil te maken aan een (eventuele on)mogelijkheid om artikel 5, lid 7, onder a, van de Zesde richtlijn toe te passen in gevallen waarin onder terbeschikkingstelling van stoffen goederen zijn vervaardigd. Met enige voorzichtigheid - je weet het toch nooit helemaal zeker bij het HvJ - kan worden gezegd dat het toch wel zeer voor de hand had gelegen dat het HvJ op de reikwijdte van de (Nederlandse) 3-1-h-levering was ingegaan indien het van oordeel zou zijn geweest dat Nederland de desbetreffende richtlijnbevestiging op dit punt te ruim had geïnterpreteerd. Er zijn voldoende arresten aanwijsbaar waarin het HvJ ongevraagd zijn oordeel geeft, ook als de prejudiciële vragen die gesteld zijn daar geen aanleiding toe geven.(28)

3. 3-1-h-levering: terbeschikkingstelling van stoffen waaronder grond is begrepen

3.1. Zoals gevoeglijk uit mijn betoog in onderdeel 2 van deze conclusie moge blijken, meen ik dat Nederland niet zijn communautaire boekje te buiten is gegaan door ook de situatie waarin een derde met gebruikmaking van aan hem door zijn opdrachtgever ter beschikking gestelde stoffen een goed vervaardigt, onder het bereik van artikel 3-1-h te brengen. De vraag is of dat ook geldt voor de uitbreiding van het begrip 'stoffen' met 'grond'. In geval van 'in opdracht laten vervaardigen' zal bij onroerende zaken vaak niets méér ter beschikking worden gesteld dan grond (of, bij vernieuwbouw, het oude pand), de opdrachtgever zal doorgaans geen stenen, beton en wat dies meer zij ter

beschikking stellen: die materialen heeft de opdrachtnemer allemaal wel.

3.2. Naar in onderdeel 2 al zijdelings aan de orde kwam (zie noot 13 bij punt 2.16) heeft de Hoge Raad in de jaren zeventig van de vorige eeuw - toen 'grond' nog niet expliciet in de Wet onder het begrip 'stoffen' was gerangschikt - tot tweemaal toe beslist dat de ondergrond van een gebouw geen stof kan zijn in de zin van artikel 3-1-h van de Wet. Aan het arrest van 10 november 1976, nr. 18060, LJN AX3823, BNB 1977/5 m.nt. Tuk - die zich overigens niet de beslissing van de Hoge Raad kon vinden - ontleen ik de volgende overweging:

"dat de ondergrond van een bedrijfsgebouw in het maatschappelijke verkeer niet wordt beschouwd als een grondstof, bouwstof of materiaal, waaruit dat gebouw is vervaardigd;
dat de onderhavige bepaling (MvH: artikel 3-1-h) ertoe strekt te voorkomen dat in gevallen waarin de aftrek van voorbelasting is uitgesloten of beperkt, de concurrentieverhouding ernstig wordt verstoord doordat de ene ondernemer belangrijk meer aan niet of slechts beperkt aftrekbare voorbelasting heeft gedragen dan de andere;
dat die strekking van de bepaling, bezien in het licht van haar geschiedenis, niet ertoe noopt de grond waarop een bedrijfsgebouw is opgetrokken, aan te merken als een stof in de zin van artikel 3, lid 1, letter h;
dat immers wel denkbaar is dat een ondernemer die laat bouwen op aan hemzelf toebehorende grond, bij het niet of slechts beperkt aftrekbaar zijn van voorbelasting, in een gunstiger positie komt te verkeren dan een ondernemer die zich een nieuw gebouw verwerft zonder grond ter beschikking te stellen, doch een daaruit mogelijk voortvloeiende verstoring van de concurrentieverhouding door de wetgever blijkens de memorie van antwoord(29) betreffende de onderhavige wet niet zo ernstig werd geoordeeld dat zij niet zou kunnen worden aanvaard;"

3.3. In zijn arrest van 4 mei 1977, nr. 18233, LJN AX3576, BNB 1977/151 m.nt. Ploeger herhaalde de Hoge Raad het oordeel dat grond geen stof is in de zin van artikel 3-1-h, ditmaal overigens zonder verdere motivering.

3.4. Bij de wetwijziging van 1979 - in deze conclusie ook al eerder besproken - is deze rechtspraak van de Hoge Raad 'weggeschreven' door (uiteindelijk) uitdrukkelijk in artikel 3-1-h achter de 'stoffen' de toevoeging '... waaronder grond is begrepen' op te nemen. Richtlijntechnisch zie ik geen problemen met deze toevoeging. Als - zoals ik meen - de richtlijn ook onder artikel 5, lid 7, onder a, begrijpt het voor het bedrijf bestemmen van goederen die door een derde in opdracht van de vrijgesteld presterende ondernemer (mede) zijn vervaardigd uit aan hem ter beschikking gestelde goederen, dan zie ik niet één-twee-drie in waarom dat niet zou gelden ingeval die derde vervaardigt op grond die de opdrachtgever hem ter beschikking stelt. Steun daarvoor vind ik in de toelichting op het voorstel voor een Zesde richtlijn. Hierin wordt bij het voorgestelde artikel 5, lid 1 - daarin was de algemene definitie van een levering opgenomen - uitgebreid aandacht besteed aan onroerende goederen en de vraag waarom bouwterreinen in de heffing moeten worden betrokken. Ik citeer (de cursivering is van mijn hand):

"(...) Beschouwt men de belasting over de toegevoegde waarde als een belasting welke van toepassing is op alle stadia van 'productie' en distributie en welke drukt op het 'verbruik', dan schijnen terreinen volledig ongeschikt om als basis te dienen voor de belasting over de toegevoegde waarde, daar deze geproduceerd noch geconsumeerd worden. Toch kan hoewel de grond als zodanig niet kan worden 'geproduceerd', deze wel het voorwerp uitmaken van economische produktiehandelingen die hieraan een zekere waarde toevoegen. Zo heeft een bouwrijp gemaakt terrein meer waarde dan braakliggend terrein; immers de economische bedrijvigheid is de bron van de meerwaarde van het terrein. Bij de verkoopprijs wordt geen onderscheid gemaakt tussen de prijs van enkel de grond en de prijs van de hierin begrepen arbeid. (...) Uiteindelijk blijken de terreinen 'grondstof' te zijn voor een economische bedrijvigheid."(30)

3.5. Aan mijn in 3.4 verkondigde opvatting dat de richtlijn er niet aan in de weg staat dat ook ter beschikking gestelde grond deel uitmaakt van de 3-1-h-levering wordt niet afgedaan door het arrest van het HvJ van 6 mei 1992, De Jong, C-20/91, BNB 1992/377 m.nt. Finkensieper, waarin het HvJ oordeelde dat ter beschikking gestelde (privé) grond geen deel uitmaakte van een interne levering (overigens geen 3-1-h-levering, maar een onttrekking in de zin van artikel 3-1-g van de Wet). In de zaak die tot dit arrest heeft geleid ging het om een bouwondernemer die op een tot zijn privévermogen behorend perceel grond - ter zake van de aanschaf waarvan hem geen omzetbelasting in rekening was gebracht - een woning bouwde, welke hij voor privédoeleinden aanwendde (hij ging er

zelf in wonen). De omzetbelasting op de bouwkosten bracht hij in aftrek. Op de vraag van de Hoge Raad of belanghebbende in dit geval ook de grond aan zijn bedrijf had onttrokken in de zin van artikel 5, lid 6 van de Zesde richtlijn (c.q. artikel 3, lid 1, onderdeel g, van de Wet) overwoog het HvJ als volgt:

"15. Dienaangaande moet worden opgemerkt, dat artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn tot doel heeft, te verzekeren dat een belastingplichtige die een goed aan zijn bedrijf onttrekt en een gewone consument die een zelfde soort goed koopt, gelijk worden behandeld. Ter verwezenlijking van dit doel verhindert deze bepaling, dat een belastingplichtige die over de aankoop van een voor zijn bedrijf bestemd goed BTW heeft kunnen aftrekken, geen BTW behoeft te betalen, wanneer hij dit goed voor eigen privé-doeleinden aan zijn bedrijfsvermogen onttrekt, en dus onredelijke voordelen geniet in vergelijking met een gewone consument die het goed koopt en hierover BTW voldoet.

16. Aan deze voorwaarden voor de toepassing van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn is niet voldaan, wanneer het gaat om een perceel grond dat een bouwondernemer, zoals in casu, in particulier bezit heeft en waarop hij in de uitoefening van zijn bedrijf een woonhuis voor zichzelf bouwt.

17. Wanneer een belastingplichtige een goed uitsluitend voor eigen privé-doeleinden verwerft, handelt hij namelijk als particulier en niet als belastingplichtige in de zin van de Zesde richtlijn. Bijgevolg zijn de diverse bepalingen van de richtlijn betreffende de verwerving van goederen door een onderneming - in het bijzonder artikel 17, lid 2, dat belastingplichtigen het recht geeft op aftrek van BTW, (...) niet van toepassing.

18. Bovendien zou het belasten van de grond in een situatie, zoals bedoeld in de eerste prejudiciële vraag, niet in overeenstemming zijn met het doel van gelijke behandeling van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn, daar dit ertoe zou leiden dat de belasting verschilt naar gelang de aannemer als belastingplichtige handelt en het huis in de uitoefening van zijn bedrijf bouwt, dan wel als gewoon consument handelt en een derde opdracht geeft een huis op zijn grond te bouwen. In het laatste geval zou krachtens de bepalingen van de Zesde richtlijn immers uitsluitend BTW verschuldigd zijn over de voor het huis betaalde prijs, maar niet over de grond.

19. Hieruit volgt, dat onafhankelijk van de vraag of de grond en het gebouw krachtens de nationale wetgeving onlosmakelijk verbonden zijn, (...), voor de toepassing van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn moet worden onderscheiden tussen de belastingheffing over de grond die de belastingplichtige in particulier bezit heeft en de belastingheffing over een gebouw dat de belastingplichtige in de uitoefening van zijn bedrijf op deze grond heeft opgericht.

20. Met betrekking tot de belastingheffing over de grond die een bouwondernemer in zijn particulier bezit heeft en waarop hij in de uitoefening van zijn bedrijf een woning voor zichzelf sticht, volgt uit het voorgaande, dat die grond nooit tot het bedrijfsvermogen heeft behoord, en bijgevolg niet aan zijn bedrijf kan zijn onttrokken in de zin van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn. Overeenkomstig artikel 11 A, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn is de maatstaf van heffing uitsluitend de waarde van het opgerichte gebouw, doch niet de waarde van de grond."

3.6. Bedacht moet worden dat in het arrest De Jong de in geding zijnde grond niet tot het bedrijfsvermogen behoorde en dat het wel zeer voor de hand ligt dat een goed dat niet tot het bedrijfsvermogen behoort, daaraan ook niet onttrokken kan worden. Dáárom bleef in het arrest De Jong de grond buiten schot. Had het perceel grond tot De Jongs bedrijfsvermogen behoord, dat was die (onder)grond ongetwijfeld mede onttrokken in de zin van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn. Een vergelijking met - laat staan een transponering naar - artikel 5, lid 7, onder a, van de Zesde richtlijn gaat hier niet op, reeds omdat het bij laatstbedoelde vorm van levering juist gaat om tot het bedrijf behorende goederen waarmee een nieuw (voor vrijgestelde doeleinden te gebruiken) goed wordt gemaakt. Dat leid ik althans af uit het in de bepaling gebezigde begrip 'in het kader van het bedrijf vervaardigd'. Zou een ondernemer in privé een goed (laten) vervaardigen en dat vervolgens voor bedrijfsdoeleinden bestemmen, dan wordt mijns inziens niet toegekomen aan een levering in de zin van artikel 5, lid 7, onder a, van de Zesde richtlijn, omdat het goed in dit geval niet 'in het kader van het bedrijf' is vervaardigd. Maar dat is een andere situatie dan die welke zich bij een 3-1-h-levering voordoet. Al met al kan derhalve mijns inziens uit het arrest De Jong kan niet worden afgeleid dat ter beschikking gestelde bedrijfsgrond niet in de 3-1-h-levering (c.q. levering in de zin van artikel 5, lid 7 onder a) kan worden begrepen. In onderdelen 5 en 6 kom ik op de heffing ter zake van een (vastgestelde) 3-1-h-levering terug.

3.7. Van geheel andere orde - namelijk eerder politiek dan fiscaal-technisch - is in dit kader de vraag of het in de 3-1-h-levering betrekken van onroerende zaken niet vaak aan het doel van de bepaling

voorbij schiet en of dat geen reden kan/moet zijn om deze leveringsvorm te schrappen. Als eerder aangegeven is met artikel 3-1-h-levering beoogd te voorkomen dat doe-het-zelvende vrijgestelde ondernemers goedkoper uit zijn wanneer zij doe-het-zelven dan wanneer zij het goed (c.q. een vergelijkbaar goed) van een 'normale fabrikant'(31) aanschaffen, ten gevolge waarvan die gewone fabrikant mogelijk wordt uitgeschakeld. Hij zal immers in zijn prijs waarover hij omzetbelasting berekend die de vrijgestelde ondernemer niet in aftrek kan brengen, ook zaken verdisconteren als personeelskosten, algemene kosten en wat dies meer zij, terwijl al die kostencomponenten bij de doe-het-zelvende ondernemer buiten de heffing blijven: zonder 3-1-h heeft de doe-het-zelver immers alleen geen aftrek over de door hem ingekochte materialen waarmee hij het goed vervaardigt.

3.8. Indien het gaat om het ziekenhuisbed(32) dat Reugebrink van oudsher ten tonele voerde om de 3-1-h-levering uit te leggen, of de tandartsstoel, of de door het ziekenhuis opgewekte elektriciteit (vgl. Hoge Raad 20 december 2000, nr. 35975, LJN AA9095, BNB 2001/126 m.nt. Van Zadelhoff) lijkt de 3-1-h-levering wel doel te treffen. Het gaat in deze gevallen om goederen die alle in principe ook via het reguliere handelscircuit te verkrijgen zijn. Zonder levering 3-1-h loopt de reguliere fabrikant/leverancier van elektriciteit, ziekenhuisbedden of tandartsstoelen het risico 'weggeconcurrerd' te worden door handige tandartsen en ziekenhuizen. Maar bij het ziekenhuis zelf (het gebouw) ligt dat anders, net als bij het crematorium, de boerenstal, de sportvelden, of het bejaardentehuis. Het gaat hier bij uitstek om gebouwen die niet 'op de markt' zijn, gebouwen die in de praktijk eigenlijk altijd in opdracht worden vervaardigd(33), en waarbij er (dus) weinig risico is dat er geconcurrerd wordt met 'gewone fabrikanten'. Een gewone fabrikant die kant-en-klare crematoria (of ziekenhuizen, of sportvelden) op de markt aanbiedt is er in de praktijk immers niet. Een 3-1-h-levering lijkt dan niet zo nodig. Overigens geldt het voorgaande niet, of in elk geval in mindere mate, voor niet-specifieke onroerende zaken, zoals gebouwen waarin zowel een handelsmaatschappij als een bank of verzekeringsbedrijf kantoor kan houden. Voor dergelijke gebouwen is wel een markt voorhanden en kan door een levering in de zin van artikel 3-1-h in beginsel wel het beoogde doel van gelijke behandeling van doe-het-zelvers en gewone fabrikanten worden bereikt.

3.9. Omtrent het doel van de 3-1-h-levering nog het volgende. In met name de parlementaire stukken met betrekking tot het belastingplan 2010 dicht de wetgever de 3-1-h-levering een tweeledig doel toe. In de eerste plaats het doel dat ik al eerder heb besproken (zie 2.2, 2.4 en 3.7-3.8) - het tegengaan van uitschakeling van 'normale fabrikanten' - maar daarnaast ziet de wetgever in de 3-1-h-levering ook een middel om concurrentievervalsingen tussen de doe-het-zelvende ondernemer en de turnkey-kopende ondernemer tegen te gaan omdat eerstgenoemde ondernemer in geval van ontbreken van een 3-1-h-levering goedkoper op de markt kan opereren dan de laatstgenoemde ondernemer. Zo wordt in de nota naar aanleiding van het verslag van het belastingplan 2010 het volgende opgemerkt (cursivering van mijn hand):

"Aan het bestaansrecht van de integratieheffing is sinds de invoering daarvan in onze nationale wet niets veranderd. Het is een voorkomingsbepaling die een potentiële verstoring wegneemt, die anders zou ontstaan door een verschil in fiscale behandeling van overigens een zelfde soort goed. Het ziet op het verschil dat ontstaat als een goed kant en klaar wordt aangekocht en de situatie dat eenzelfde goed in eigen bedrijf wordt vervaardigd. In het eerste geval betaalt de ondernemer over de gehele kostprijs en winsttopslag BTW. In het tweede geval betaalt de ondernemer slechts BTW op de onderdelen die hij inkoopt met BTW. Over bijvoorbeeld de loonkosten van zijn eigen personeel, winsttopslag, financieringskosten, verzekering en vrij van BTW gekochte grond betaalt hij dan geen BTW. Die ondernemer ervaart op deze wijze dus een lagere BTW druk doordat op bepaalde kostenelementen geen BTW drukt. Is dit erg? Zonder integratieheffing zou een ondernemer die het goed zelf vervaardigt goedkoper op dezelfde markt kunnen opereren dan zijn concurrent.
(...)

De integratieheffing is ervoor bedoeld om (zo goed als mogelijk is) een gelijke belastingdruk te realiseren ter zake van een in eigen bedrijf vervaardigd respectievelijk ter zake van een op de markt aangeschaft goed."(34)

3.10. Ik zou de hier vermelde tweede doelstelling van de 3-1-h-levering niet als dragend willen beschouwen. Toegegeven, een ondernemer die zelf bouwt is mogelijk goedkoper uit zonder 3-1-h-levering en zou daardoor mogelijk zijn prestaties goedkoper kunnen afzetten (of een hogere winstmarge kunnen genieten). Maar dit voordeel is mijns inziens in wezen niet anders dan het concurrentievoordeel dat een ondernemer heeft omdat hij - om wat voor reden dan ook - goedkoper kan inkopen dan zijn concurrent. In die situatie heffen we ook geen omzetbelasting bij om dat

voordeel weg te nemen. In dezelfde zin betoogt ook Bijl, De heffing van omzetbelasting ten aanzien van onroerend goed, Kluwer, Deventer, 1990, blz. 176 en 177:

"De stelling dat de verstoring van concurrentieverhoudingen tussen de verschillende ondernemers het best wordt voorkomen door in die gevallen uit te gaan van de normale prijs van het desbetreffende goed acht ik evenwel niet overtuigend. In een aantal gevallen zal het zelf vervaardigen van goederen leiden tot lagere kosten dan kopen van de goederen en zal de betrokken ondernemer daardoor een concurrentievoorsprong verwerven. Het is mij niet duidelijk waarom juist in dit geval een deel van dat voordeel in de vorm van een additionele heffing van omzetbelasting moet worden afgeroomd, dit te minder nu het voordeel niet voortvloeit uit de heffing van omzetbelasting maar uit economische omstandigheden. Principieel is er naar mijn mening geen verschil met andere vormen van concurrentievoorsprong. Een ondernemer die goederen goedkoper kan inkopen dan andere ondernemers, bijvoorbeeld vanwege de grootte van de onderneming, verwerft evenzeer een concurrentievoorsprong op die andere ondernemers. Toch wordt in dat geval niet een deel van het voordeel van de ondernemer geneutraliseerd door een extra heffing van omzetbelasting."

3.11. Hoe het ook zij, en hoewel wij ons kunnen afvragen of de 3-1-h-levering niet soms haar doel voorbij schiet, en wellicht niet nodig of zelfs niet wenselijk is, het lijkt mij dat de richtlijn geen belemmering vormt om het voor (vrijgestelde) bedrijfsdoeleinden bestemmen van goederen die onder ter beschikkingstelling van stoffen zijn vervaardigd, in de 3-1-h te betrekken, óók niet indien de ter beschikking gestelde stof grond is. De vraag naar noodzaak en wenselijkheid en eventueel schrappen of beperken van de 3-1-h-levering is veeleer van politieke aard. In dit verband zij nog opgemerkt dat, als eerder aangegeven (zie het citaat in punt 2.14), de 3-1-h-levering in de Nederlandse praktijk lange tijd enger is toegepast dan de wettekst suggereert, omdat op grond van een administratief besluit bepaalde categorieën ondernemers zoals ziekenhuizen en woningbouwverenigingen, naar keuze al dan niet de 3-1-h-levering mochten toepassen. Met ingang van 1 januari 2010 is deze mogelijkheid - laatstelijk opgenomen in het besluit van de staatssecretaris van 30 november 1994, nr. VB 94/3619, V-N 1994, blz. 3873 (mededeling 26)(35) - geschrapt met het oog op een dreigende infractieprocedure (36). Gezien deze voorgenomen infractieprocedure(37) kunnen wij ervan uitgaan dat de Europese Commissie de opvatting is toegedaan dat het niet mogelijk is om - als een lidstaat eenmaal van de kan-bepaling van artikel 5, lid 7, onder a, van de Zesde richtlijn gebruik heeft gemaakt - daar weer bepaalde groepen ondernemers van uit te zonderen. Daar zou mijns inziens trouwens ook anders over kunnen worden gedacht, maar een beschouwing daarover bewaar ik voor een geval waarin die vraag zich in concreto voordoet. In de voorliggende zaken speelt het niet.

3.12. Het zal uit het voorgaande duidelijk zijn dat ik de opvatting van Hof 's-Gravenhage dat artikel 3, lid 1, onderdeel h, van de Wet onverenigbaar is met artikel 5, lid 7, onder a, van de Zesde richtlijn, voor zover eerstgenoemde bepaling ook het beschikken over - kort gezegd - in opdracht vervaardigde goederen in de heffing betreft, niet deel. De wetgever is mijns inziens niet buiten zijn communautaire boekje getreden door in de levering in de zin van artikel 3-1-h ook te begrijpen goederen die onder terbeschikkingstelling van stoffen, waaronder begrepen grond, zijn vervaardigd.(38)

4. 3-1-h-levering: bestemmen van een vervaardigd goed

4.1. Hoeveel stoffen er ook ter beschikking worden gesteld, aan heffing in de zin van artikel 3, lid 1, onderdeel h, van de Wet, wordt alleen toegekomen indien het goed waarover beschikt wordt een (nieuw) vervaardigd goed is.

4.2. Aangenomen moet worden dat het begrip 'vervaardigen' een communautair begrip is, dat moet worden ingevuld met inachtneming van het communautaire recht. In de Zesde richtlijn is het begrip echter niet nader toegelicht of uitgelegd (dat is overigens ook niet gebeurd in de Tweede richtlijn, het voorstel voor een Zesde richtlijn of richtlijn 2006/112/EG). Maar gelukkig heeft het HvJ zich wel uitgelaten over de invulling van het begrip, overigens uitsluitend met betrekking tot roerende zaken en met betrekking tot een facultatieve bepaling die voor roerende zaken met ingang van 1996 is geschrapt.

4.3. Tot 1 januari 1996 konden de lidstaten op grond van artikel 5, lid 5, onderdeel a, van de Zesde richtlijn(39) als levering aanmerken (cursivering van mijn hand):

"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, met behulp van

stoffen en voorwerpen die daartoe door de opdrachtgever aan de opdrachtnemer zijn verstrekt, ongeacht of de opdrachtnemer al dan niet een deel van de gebruikte materialen heeft verschaft;"

4.4. De (vrijwel gelijklopende) voorganger van deze bepaling, artikel 5, lid 2, onder d, van de Tweede richtlijn was voor de Hoge Raad aanleiding om prejudiciële vragen te stellen aangaande de uitlegging van het begrip 'vervaardigd' in Richtlijn en Wet, meer in het bijzonder of het repareren van stukgelezen schoolboeken vervaardiging - en daarmee een laagbelaste levering - van (school)boeken was. In zijn alom bekende arrest van 14 mei 1985, Van Dijk's Boekhuis, 139/84, BNB 1985/335 m.nt. Ploeger stelde het HvJ allereerst vast dat de bepalingen van de Tweede en Zesde richtlijn geen enkele aanwijzing geven omtrent de aan het woord 'vervaardigd' toe te kennen betekenis, en dat evenmin opheldering te vinden is in het doel dat de Raad voor ogen stond bij de vaststelling van deze richtlijnen. Vervolgens overweegt het HvJ:

"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."

4.5. Ook in de beschikking van het HvJ van 1 juni 2006, Jaspers, C-233/05, V-N 2006/42.14, stond de uitlegging van het begrip 'vervaardigen' centraal, ditmaal ten aanzien van het africhten/trainen van paarden. De beschikking leert ons in de eerste plaats dat het africhten van dieren geen vervaardigen oplevert, maar ook, althans zo lees ik de beschikking, dat het begrip vervaardigen uit artikel 5, lid 7, onder a, van de Zesde richtlijn - en dus uit artikel 3-1-h van de Wet - niet anders moet worden uitgelegd dan het begrip 'vervaardigen' uit het (inmiddels geschrapte) artikel 5, lid 5, onderdeel a, van de Zesde richtlijn. Immers, de door Hof 's-Hertogenbosch gestelde prejudiciële vragen zagen op de uitlegging van artikel 5, lid 7, onder a, van de Zesde richtlijn, maar het HvJ vertaalt dat naadloos (en onder verwijzing naar de verwijzingsbeslissing!) naar de uitlegging van artikel 5, lid 5, onder a, van die Richtlijn, welke bepaling in de zaak Jaspers geen rol meer kon spelen, nu het in deze zaak ging om een tijdvak - maart 1999 - dat zo'n jaar of drie ná de intrekking van artikel 5, lid 5, onder a, van de Zesde richtlijn en de beperking tot onroerende zaken van artikel 3, lid 1, onderdeel c, van de Wet, lag. In de context van de zaak kan de verwijzing door het HvJ in de zaak Jaspers naar 'vervaardigd' in de zin van artikel 5, lid 5, sub a' mijns inziens dan ook niet anders worden gelezen dan dat de invulling daarvan hetzelfde is als die van het in artikel 5, lid 7, onder a, van de Zesde richtlijn gehanteerde begrip 'vervaardigd'. Wat betreft de uitlegging van het vervaardigingsbegrip overwoog het HvJ in de beschikking Jaspers:

"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.

32 Deze beoordeling luidt niet anders wanneer het betrokken paard zodanig wordt getraind dat het kan deelnemen aan wedstrijden van een hoger niveau of de gedurende de training geboekte vooruitgang objectief meetbaar is en ertoe leidt dat de gestelde doelen daadwerkelijk kunnen worden behaald."

4.6. De Hoge Raad is er altijd van uit gegaan dat de uitlegging van het begrip 'vervaardigen' die in het

arrest Van Dijk's Boekhuis door het HvJ is gegeven ten aanzien van roerende zaken in het kader van artikel 5, lid 5, onder a, van de Zesde richtlijn (vgl. artikel 3, lid 1, onderdeel c, (oud) van de Wet), evenzeer heeft te gelden voor de vervaardiging van onroerende zaken(40), en evenzeer in het kader van de levering in de zin van artikel 5, lid 7, onder a, van de Zesde richtlijn (c.q. artikel 3-1-h van de Wet). Verwezen zij bijvoorbeeld naar de arresten van de Hoge Raad van 17 december 1986, nr. 23578, LJN AW7796, BNB 1987/59 en van 17 juni 1987, nr. 23782, LJN AW7643, BNB 1987/243 (West-Indisch huis). Dat lijkt mij juist. Naar ik in punt 4.5 heb betoogd, volgt uit de beschikking in de zaak Jaspers mijns inziens dat het begrip vervaardigen uit het (oude) artikel 5, lid 5, onder a, van de Zesde richtlijn dezelfde betekenis heeft als het gelijklopende begrip in artikel 5, lid 7, onder a, van de Zesde richtlijn. Voorts zie ik niet in waarom het begrip 'vervaardigen' ingeval van onroerende zaken een andere invulling zou moeten krijgen dan bij roerende zaken. Het ligt in de rede communautaire begrippen uit te leggen ongeacht de goederen waarop deze betrekking hebben.

4.7. Dat neemt niet weg dat de vaststelling van vervaardiging bij onroerende zaken zo zijn eigenaardigheden heeft. Die doen zich niet zozeer voor wanneer 'from scratch' een geheel nieuwe onroerende zaak wordt neergezet (op een bouwterrein wordt een kantoorpand gebouwd; de functie van het pand verschilt zonder enige twijfel van de functie die de afzonderlijke betonblokken, bakstenen, kozijnen en grond vóór de bouw hadden), maar spelen met name bij verbouwingen van onroerende zaken(41), zeker als die verbouwingen interne verbouwingen betreffen. Dan rijst de vraag of het gaat om het gebouw dat na de verbouwing een gebouw blijft (vgl. het in 4.6 aangehaalde arrest inzake de verbouwing van het West-Indisch huis), of dat - kijkend naar de functie vóór en na de werkzaamheden - sprake is van een bankgebouw dat een appartementencomplex wordt, dan wel een woning die tot kinderdagverblijf is omgetoverd.

4.8. Bezie ik het arrest Van Dijk's Boekhuis en de beschikking Jaspers, dan komt het mij voor dat bij de beantwoording van de vraag of een (on)roerend goed vervaardigd is, primair moet worden gekeken naar (uiterlijke) wijzigingen die het goed heeft ondergaan. Hebben bewerkingen/verbouwingen aan een goed geen uiterlijke wijzigingen met zich gebracht, dan is mijns inziens - ook naar spraakgebruik, vgl. punt 20 uit het arrest Van Dijk's Boekhuis - geen sprake van vervaardigen. In tegendeel, er is dan sprake van een zelfde goed dat een nieuwe functie heeft gekregen. Dit laatste volgt mijns inziens uit punt 30 van de beschikking Jaspers. Deze gevolgtrekking wordt niet anders door de 'bijzondere plaats die dieren in de categorie roerende zaken innemen' (punt 29 van de beschikking Jaspers). Hoe we het ook wenden of keren, en hoe bijzonder de plaats van dieren ook moge zijn: er was een paard en ook na de bewerkingen (toevoegen van voer, geven van training) bleef er een paard - hooguit een wat meer gespierd en groter paard. In dezelfde zin moet mijns inziens naar een verbouwde, doch uiterlijk ongewijzigde onroerende zaak gekeken worden: de onroerende zaak is in dat geval weliswaar van functie veranderd, maar is niet vervaardigd omdat het gebouw uiterlijk nog steeds hetzelfde gebouw is.

4.9. Dat het HvJ in de zaak Van Dijk's Boekhuis zoveel belang hechtte c.q. zoveel nadruk legde op de functiewijziging van het (bewerkte) goed ten opzichte van de gebruikte materialen, is niet zo vreemd en beïnvloedt niet mijn hiérvóór getrokken conclusie dat een goed niet vervaardigd is indien het uiterlijk niet is gewijzigd (maar de functie wel). Bedacht moet immers worden dat het in de zaak Van Dijk's Boekhuis ging om letterlijk stukgelezen boeken, waarvan de stukken weer bij elkaar gevoegd moesten worden om er een boek van te maken. In de zaak Van Dijk's Boekhuis ging het, met andere woorden, daadwerkelijk om losse materialen (bladen, lijm, een nieuwe rug e.d.) die samengevoegd moesten worden tot een uiterlijk anders - namelijk keurig gebonden - boekwerk.

4.10. Samenvattend meen ik derhalve dat de combinatie van de beschikking Jaspers en het arrest Van Dijk's Boekhuis tot de slotsom leidt dat bij de beantwoording van de vraag of bewerkingen aan een goed tot vervaardiging van een nieuw goed leiden, in de eerste plaats moet worden gezien of het goed - of dat nu roerend of onroerend is - uiterlijk gewijzigd is. Is dat niet het geval, dan is mijns inziens geen sprake van vervaardigen. Eerst als het goed qua uiterlijk veranderd is, komt mijns inziens de toetsing aan de orde van de functie van de gebruikte materialen aan de functie van het bewerkte goed (vgl. punt 22 van het arrest Van Dijk's Boekhuis).

4.11. In aanmerking nemende dat het begrip vervaardigen bij onroerende zaken niet anders moet worden uitgelegd dan bij roerende zaken (zie punt 4.6 van deze bijlage), vormt het inwendig verbouwen van een pand mijns inziens derhalve - ongeacht de kosten van de verbouwing en een

verandering van functie - derhalve geen vervaardiging op: het pand blijft immers het(zelfde) pand.

5. Maatstaf van heffing bij bestemmen voor (vrijgestelde) bedrijfsdoeleinden

5.1. Ervan uitgaande dat er een (on)roerende zaak is vervaardigd en dat de omstandigheid dat een derde dat gedaan heeft onder terbeschikkingstelling van stoffen - inclusief grond - geen strijd oplevert met het bepaalde in artikel 5, lid 7, onder a, van de Zesde richtlijn (zie onderdelen 2 en 3), doet zich een levering in de zin van artikel 3-1-h van de Wet voor wanneer de vrijgestelde ondernemer beschikt over het in zijn opdracht vervaardigde ziekenhuis of sportveld of (kantoor)pand. De vervolgvraag is dan waaróver ter zake van die levering geheven wordt.

5.2. Ingevolge artikel 8, aanhef en onder b, van de Tweede richtlijn was de belastinggrondslag: "voor de handelingen, bedoeld in artikel 5, lid 3, sub a) en b): de inkoopprijs van de goederen of van soortgelijke goederen of, indien er geen inkoopprijs is, de kostprijs;"

De bepaling werd in de bij de Tweede richtlijn behorende bijlage A niet toegelicht.

5.3. In artikel 8, lid 3, van de Wet werd in de tijdvakken waarop de onderhavige procedures betrekking hebben als maatstaf van heffing van de 3-1-h aangemerkt:

"Ten aanzien van leveringen als zijn bedoeld in artikel 3, eerste lid, onderdelen g en h (...) wordt de vergoeding gesteld op het bedrag, de omzetbelasting niet daaronder begrepen, dat voor de goederen zou moeten worden betaald, indien deze op het tijdstip van de levering zouden worden aangeschaft of voortgebracht in de toestand waarin zij zich op dat tijdstip bevinden."

5.4. In de wetsgeschiedenis is de bepaling als volgt toegelicht:

"Nu het begrip "normale verkoopprijs" van de huidige wet is losgelaten, ligt het voor de hand de maatstaf van heffing in deze gevallen te bepalen op het bedrag dat de ondernemer voor de verkrijging van de goederen besteedt. Om die reden zijn, in overeenstemming met de tweede richtlijn, voor het geval de goederen zijn ingekocht de aanschaffingskosten en voor het geval de goederen door de ondernemer zijn vervaardigd de voortbrengingskosten in het derde lid als maatstaf van heffing aangemerkt."(42)

5.5. Opvalt - en dat geldt overigens ook voor de bepaling uit de Tweede richtlijn - dat de maatstaf van heffing ter zake van de sfeerovergang van goederen naar privé en ter zake van de gelijktrekking van de doe-het-zelvende ondernemer met de turnkey-aanbieder hetzelfde is. Gezien het doel van de 3-1-h-levering, te weten het zoveel mogelijk gelijk behandelen van vrijgestelde doe-het-zelvers en vrijgestelde kant-en-klaar-aankopers (en zodoende de mogelijke uitschakeling van normale fabrikanten voorkomen, zie ook punten 2.2 en 2.4), had het mijns inziens voor de hand gelegen om beide leveringsvormen maatstaftechnisch niet over één kam te scheren en voor de 3-1-h-levering wel de 'normale verkoopprijs' te hanteren. De met deze bepaling beoogde gelijke behandeling van doe-het-zelvers en kant-en-klaar-aankopers wordt immers juist bereikt door de maatstaf van heffing te objectiveren.(43) Kennelijk was dat ook de gedachte van de Europese Commissie ten tijde van de conceptie van het voorstel voor een Zesde richtlijn. Als maatstaf van heffing voor - onder meer(44) - de levering in de zin van artikel 5, lid 3, onder b, werd daarin (artikel 12A, lid 1, onder b) althans voorgesteld de 'normale waarde van de desbetreffende handeling' te hanteren. Daaronder moest worden verstaan:

"(...) alles wat de koper (...) bij vrije mededinging op het tijdstip waarop en in de handelsfase waarin de handeling wordt uitgevoerd, voor het verkrijgen van het betreffende goed (...) zou moeten voldoen aan een onafhankelijke leverancier (...) in het binnenland;"

5.6. Het EcoSoc en het EP achtten het hanteren van de door de Commissie voorgestelde 'normale waarde' evenwel minder wenselijk. Het EcoSoc(45) vreesde dat de uitlegging van het begrip normale waarde een bron van geschillen zou vormen, met name bij interne leveringen van terreinen. Het EP (46) stelde voor om voor de in artikel 5, lid 3, van het voorstel voor een Zesde richtlijn bedoelde leveringen, de koopprijs van de goederen of van gelijksoortige goederen of, bij ontbreken van een koopprijs, de kostprijs te hanteren - waarmee in wezen werd teruggedaan naar de tekst van de Tweede richtlijn - en voor integratiediensten de normale waarde. In het Verslag namens de Commissie voor de begrotingen van het EP van 14 februari 1974, document 360/73, blz. 52 en 53, was hierop de volgende toelichting gegeven:

"49. Het amendement beoogt in lid 1 b in het voorstel van de Commissie te splitsen. Het nieuwe lid b beoogt eveneens de bepalingen van de 2de richtlijn te bestendigen. Het lijkt juister bij eigen verbruik door een ondernemer in privé de maatstaf van heffing de inkoopprijs of kostprijs te doen zijn in plaats van de normale waarde. Zowel om praktische als om psychologische redenen.

50. Het nieuwe lid c is dan gewijd aan handelingen als bedoeld in art. 7, lid 2, etc (MvH: integratiediensten en gebruik voor privédoeleinden), waar de "normale waarde" op van toepassing is."

5.7. Gezien de tekst van artikel 11A, lid 1, aanhef en onder b, en d, van de Zesde richtlijn, heeft de Raad het amendement ter harte genomen. De bepaling (thans artikel 74 van richtlijn 2006/112/EG) luidt:

"De maatstaf van heffing is:

b. voor de in artikel 5, leden 6 en 7, bedoelde handelingen: de aankoopprijs van de goederen of van soortgelijke goederen of, indien er geen aankoopprijs is, de kostprijs, berekend op het tijdstip waarop deze handelingen worden uitgevoerd;

(...)

d. voor de in artikel 6, lid 3, bedoelde handelingen (MvH: op grond van deze bepaling kunnen integratiediensten als belastbare dienst worden aangemerkt): de normale waarde van de verrichte diensten.

Als 'normale waarde' van een dienst wordt beschouwd het bedrag dat een ontvanger, in de handelsfase waarin de handeling wordt verricht, bij vrije mededinging zou moeten betalen aan een zelfstandige dienstverrichter in het binnenland op het tijdstip waarop de handeling wordt verricht, om de desbetreffende dienst te verkrijgen."

5.8. Ik ben geneigd om te zeggen dat er hier theoretisch gezien iets niet helemaal goed is gegaan en dat de richtlijngever over het hoofd heeft gezien dat in artikel 5, leden 6 en 7 (respectievelijk artikel 5, lid 3 van het voorstel voor een Zesde richtlijn) niet slechts handelingen zijn opgenomen die de sfeerovergang van zakelijk naar privé of naar een niet-belaste bedrijfssector betreffen, en die op zichzelf een wat meer subjectief getinte maatstaf verdienen, omdat zij, kort gezegd, beogen te bereiken dat een ondernemer niet belastingschoon goederen voor privédoeleinden of voor doeleinden waarvoor geen recht op aftrek bestaat kan gebruiken.⁽⁴⁷⁾ In artikel 5, lid 7 van de Zesde richtlijn zijn immers - te weten in artikel 5, lid 7, onder a - ook handelingen opgenomen waarvoor juist een objectieve(re) maatstaf van heffing zou moeten gelden, omdat het hier niet gaat om het corrigeren van 'niet-verdiende' aftrek (omdat het goed voor privédoeleinden wordt aangewend), maar om het heffen van de belasting die de ondernemer in rekening gebracht had gekregen - en niet in aftrek had mogen brengen - als hij het desbetreffende goed niet zelf had vervaardigd, maar het van een derde had gekocht. De maatstaf van dergelijke leveringen zou - net als bij de in artikel 11A, lid 1, onder d, van de Zesde richtlijn bedoelde integratiediensten - mijns inziens eigenlijk de normale waarde moeten zijn. Zeker in de onroerendgoedsfeer, waar de waarde van goederen kan fluctueren, zou de normale waarde als maatstaf van heffing mijns inziens bovendien zuiverder uitpakken dan de thans gehanteerde 'kostprijs' (zie hierna punten 5.13 en 5.14), omdat het hanteren van de kostprijs als maatstaf van heffing de doe-het-zelver nog wel eens zwaarder kan belasten⁽⁴⁸⁾ - en derhalve een overkill kan opleveren - dan hij bij aankoop turnkey aan (niet-aftrekbare) belasting zou moeten dragen. Het hanteren van de normale waarde zou in dergelijke gevallen mijns inziens beter aansluiten bij het doel van de 3-1-h-levering.

5.9. Deze filosofie ten spijt is de maatstaf van heffing van de integratieheffing wat zij ingevolge artikel 11A, lid 1, onder b, van de Zesde richtlijn is: de aankoopprijs van (soortgelijke) goederen dan wel de kostprijs, berekend op het tijdstip van de fictieve levering.

5.10. Aangenomen moet worden dat dit ook geldt voor de toepassing van de Wet, die in artikel 8, lid 3 - destijds lid 4 - iets andere bewoordingen hanteert en spreekt over 'het bedrag (...) dat voor de goederen zou moeten worden betaald, indien deze op het tijdstip van de levering zouden worden aangeschaft of voortgebracht in de toestand waar zij zich op dat tijdstip bevinden'. Uit de wetsgeschiedenis blijkt dat de wetgever met deze formulering niets anders bedoeld heeft dan hetgeen in artikel 11A, lid 1, onder b, van de Zesde richtlijn is bepaald. Ik citeer uit de memorie van toelichting bij het voorstel tot aanpassing van de Wet aan de Zesde richtlijn:

"Artikel 8, vierde lid, van de Wet is in overeenstemming met artikel 11, A, eerste lid, letter b, van de richtlijn gebracht door bij leveringen als zijn bedoeld in artikel 3, eerste lid, letters g en h, van de Wet, de maatstaf van heffing te doen bepalen naar het tijdstip van die leveringen. Deze maatstaf (de

"vergoeding") wordt mitsdien gesteld op het bedrag dat voor het goed zou moeten worden betaald, indien het op het tijdstip van de levering zou worden aangeschaft of voortgebracht in de toestand waarin het zich op dat tijdstip bevindt. Dit betekent, dat bij voorbeeld bij overheveling van een gebruikte auto van het bedrijfsvermogen naar het privévermogen niet, zoals thans in artikel 8, vierde lid, van de Wet is voorgeschreven, de historische kostprijs als maatstaf van heffing in aanmerking dient te worden genomen, maar de tweedehands-waarde."(49)

5.11. De Hoge Raad heeft deze richtlijnconformiteit diverse malen bevestigd. Verwezen zij naar de arresten van 22 maart 1989, nr. 25163, LJN ZC4008, BNB 1989/270 m.nt. Reugebrink, van 28 november 1990, nr. 26722, LJN ZC4459, BNB 1991/23 en van 13 mei 1992, nr. 27986, LJN ZC4985, BNB 1992/239.

5.12. In gevallen waarin geen soortgelijke goederen voorhanden zijn(50) waarvan de aanschafprijs als maatstaf kan gelden, wordt de richtlijnconforme maatstaf van heffing naar het oordeel van de Hoge Raad gevonden in de 'kostprijs zoals deze bij de ondernemer is ontstaan' geactualiseerd naar het tijdstip waarop hij voor bedrijfsdoeleinden over het goed heeft beschikt, en niet in een geobjectieerde kostprijs, nu dit laatste niet te rijmen zou zijn met de afwijzing van de 'normale waarde' als heffingsmaatstaf (zie punt 4.3.3 van het eerderevermelde arrest van 22 maart 1989, nr. 25163, LJN ZC4008, BNB 1989/270 en punt 4.3 van het arrest van 28 november 1990, nr. 27718, LJN ZC4953, BNB 1992/290).

5.13. Op zichzelf valt daar niet veel tussen te krijgen, maar dat neemt niet weg dat - ik gaf dat al aan in punt 5.8 - het hanteren van de kostprijs (voortbrengingskosten) zoals die bij de ondernemer zijn opgekomen, nog wel eens tot een hogere maatstaf leidt dan de waarde in het economische verkeer van het goed. Dat is niet alleen zuur voor de doe-het-zelvende ondernemer, maar het riekt ook naar overkill. Van der Paardt en Sparidis, De integratie van de integratieheffing binnen de communautaire rechtsorde, Forfaitair 2008/189 signaleren dit ook. Zij verdedigen, onder verwijzing naar Europese jurisprudentie en -beginselen, dat de actuele kostprijs niet hoger zou mogen zijn dan de waarde in het economische verkeer (de bij deze passage behorende voetnoten heb ik niet opgenomen):

"Onroerende goederen zijn in de regel incurant, waardoor voor de maatstaf van heffing (bij gebrek aan identieke goederen) voornamelijk aansluiting wordt gezocht bij de actuele kostprijs van de voortbrenging van het goed. Dit kan evenwel leiden tot een hogere maatstaf van heffing dan de waarde in het economische verkeer van het onroerend goed. Door de Hoge Raad is geoordeeld dat in dergelijke situaties niettemin uitgegaan moet worden van de hogere voortbrengingsprijs. Dit oordeel dient naar onze mening, op grond van de communautaire rechtsbeginselen, genuanceerd te worden. De heffingsgrondslag bij de integratieheffing, welke 'geobjectieerd' wordt door (te trachten) aansluiting te zoeken bij de prijs die een onafhankelijke derde bereid zou zijn te betalen voor het vervaardigde goed, moet gezien worden in het licht van het tegengaan van een concurrentievoordeel bij de vervaardiging van goederen in het eigen bedrijf. De maatstaf van heffing bij toepassing van de integratieheffing moet daarom op vergelijkbare wijze vastgesteld worden als bij aankoop van een soortgelijk goed van een derde. Het spreekt voor zich dat niet-gelieerde partijen bij vrije mededinging in beginsel niet bereid zijn om een prijs voor een goed te betalen die hoger ligt dan de waarde in het economische verkeer.

Daarnaast mag de integratieheffing, op grond van het (communautaire) proportionaliteitsbeginsel, niet verder gaan dan het beoogde doel van deze bepaling, te weten het tegengaan van concurrentievoordelen. In dit kader verwijzen wij ook naar HvJ EG 29 mei 1997, nr. C-63/96 (Werner Skripalle), waarin beslist werd dat de vaststelling van een maatstaf van heffing die afwijkt van de subjectieve maatstaf van heffing(51) niet verder kan en mag gaan dan de verwezenlijking van het doel van deze (van de hoofdregel afwijkende) bepaling.

De aansluiting van de maatstaf van heffing bij de geactualiseerde kostprijs van een intern voortgebracht onroerend goed in de gevallen dat geen levering van een vergelijkbaar goed aanwezig is, moet naar onze mening, gelet op het neutraliteits- en het proportionaliteitsbeginsel, aangemerkt worden als een vereenvoudiging van de hoofdregel dat de marktwaarde bepalend is voor de normale waarde. De geactualiseerde kostprijs moet dan ook niet gezien worden als een uitbreiding van de werking van de normale waarde. De actuele kostprijs is naar onze mening namelijk een benadering van de marktwaarde van soortgelijke goederen en moet, ingeval aannemelijk gemaakt kan worden dat de waarde van het vervaardigde goed in het economische verkeer lager is, vastgesteld worden op de lagere waarde van het goed in het economische verkeer.

Daarbij zou bij gebrek aan soortgelijke goederen naar onze mening een vermoeden mogen bestaan dat de actuele kostprijs gelijk is aan de waarde in het economische verkeer. Mede gelet op het proportionaliteitsbeginsel dient dit vermoeden echter niet zodanig geformuleerd te worden dat het voor een vrijgestelde ondernemer uiterst moeilijk wordt om aannemelijk te maken dat de waarde in het economische verkeer lager is, bijvoorbeeld omdat bepaalde componenten die in de kostprijs vallen niet dan wel lager zouden uitvallen indien hij het goed van een derde zou kopen."

5.14. Gelet op doel en strekking van de levering in de zin van artikel 3-1-h en de voorkeur die mijns inziens bij een dergelijke levering zou moeten worden gegeven aan de normale waarde (zoals ook bij integratiediensten is voorgeschreven), voel ik wel wat voor de gedachte van de auteurs. Om die gedachte in werkelijkheid om te zetten zou overigens wel een zodanige uitlegging van 'kostprijs' c.q. 'aankoopprijs van soortgelijke goederen' moeten worden gegeven dat daaronder 'waarde in het economisch verkeer' zou kunnen worden begrepen. Het lijkt mij dat dat niet zonder raadpleging van het HvJ zou kunnen gebeuren, waarbij niet valt uit te sluiten dat dit voor het HvJ een brug te ver is.

6. Maatstaf van heffing: geen aftrek, niet in de maatstaf van de 3-1-h-levering?

6.1. De gelijke maatstaf van heffing voor interne leveringen in de zin van artikel 5, lid 7, onder a, van de Zesde richtlijn (c.q. artikel 3-1-h van de Wet) en onttrekkingen aan het bedrijfsvermogen in de zin van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn (c.q. artikel 3-1-g van de Wet) en de omstandigheid dat het vaste jurisprudentie van het HvJ is dat in geval van onttrekking van een goed aan het bedrijfsvermogen alleen aan heffing wordt toegekomen indien ter zake van de aanschaf van het goed aftrek van voorbelasting is genoten⁽⁵²⁾, heeft de vraag opgeroepen of dit niet ook zou moeten gelden voor de integratieheffing. In zijn meervermelde arrest van 11 juni 1997, nr. 32334, LJN AA2161, BNB 1997/304 m.nt. Van Zadelhoff beantwoordde de Hoge Raad deze vraag ontkennend: "Middel 3 behelst de stelling dat op grond van artikel 8, lid 3 jo. artikel 11.A, lid 1, letter b, van de Zesde Richtlijn tot de maatstaf van heffing niet kunnen worden gerekend elementen uit de kostprijs ter zake waarvan geen recht op aftrek is ontstaan. Het middel faalt eveneens, aangezien deze stelling geen steun vindt in de Wet of in de Richtlijn."

6.2. Een terecht oordeel, naar mijn mening. Zoals ik ook al betoogde in mijn conclusie van 29 april 2009, nr. 08/00864, LJN BI5089, V-N 2009/32.18, brengt het karakter van artikel 5, lid 7, onder a, van de Zesde richtlijn (c.q. artikel 3-1-h) met zich dat in de maatstaf waarover ter zake van de levering in de zin van deze bepaling geheven wordt, ook bedragen zijn begrepen waarvoor geen aftrek is genoten - bijvoorbeeld omdat ter zake geen btw in rekening is gebracht.⁽⁵³⁾

6.3. In het oog moet immers worden gehouden dat het doel van artikel 5, lid 6 en dat van artikel 5, lid 7, onder a, van de Zesde richtlijn van elkaar verschillen, en dat daarom ook een verschillende fiscale behandeling aan de orde is.

6.4. De onttrekking van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn beoogt naast elkaar te zetten - en gelijk te behandelen - de consument die een goed koopt enerzijds, en de ondernemer die een dergelijk goed, laten we zeggen een onroerende zaak, in zijn bedrijf vervaardigt (of aanschaf) en dat vervolgens aan zijn bedrijf onttrekt en naar privé overbrengt. Eerstgenoemde consument wordt geconfronteerd met niet aftrekbare omzetbelasting op de bouwkosten. D ie (niet aftrekbare) omzetbelasting willen we met artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn ook van de onttrekkende ondernemer heffen. Niet meer, maar ook niet minder: het gaat hier dus om een correctie van de voorbelasting die we via een fictieve levering in de heffing betrekken (zie ook de toelichting op artikel 5, lid 3 van het Voorstel voor een Zesde richtlijn, als aangehaald in 2.10). Een vergelijkbaar doel dienen de onderdelen b en c van artikel 5, lid 7, van de Zesde richtlijn: ook hier gaat het om overgangen van goederen naar niet-aftrekgerechtigde sferen, die een correctie van aanvankelijk in aftrek gebrachte omzetbelasting vergen omdat die aftrek - gelet op de sfeerovergang - achteraf gezien niet terecht was.

6.5. Hierbij zij nog opgemerkt dat in de vorenvermelde gevallen geldt dat alleen sprake is van een (fictieve) levering indien c.q. voor zover⁽⁵⁴⁾ bij de aanschaf dan wel de voorafgaande integratielevering - in onderdelen b en c van artikel 5, lid 7, wordt verwezen naar artikel 5, lid 7, onder a - recht op volledige⁽⁵⁵⁾ of gedeeltelijke aftrek is ontstaan. Kortom: geen aftrek, geen (fictieve) levering, en dus: geen heffing. Ook uit dat oogpunt - reeds vanuit het leveringsbegrip

geredeneerd en niet vanuit de maatstaf bezien - is het dus geen wonder dat het HvJ in diverse arresten(56) uitdrukkelijk heeft uitgemaakt dat een onttrekking niet kan worden belast indien voor het desbetreffende goed (bij aanschaf) geen recht op aftrek is ontstaan. In deze situaties is heffing - gezien het doel van de hier vermelde bepalingen - ook niet nodig: het gaat er bij deze bepalingen om de overgang van goederen van de belaste sfeer van de onderneming naar privé dan wel naar andere niet-aftrekgerechtigde sferen. Een dergelijke overgang zou niet btw-vrij moeten geschieden. Als in de eerste plaats al geen aftrek is genoten, hoeft dat niet te worden rechtgezet.

6.6. Leveringen in de zin van artikel 5, lid 7, onder a, van de Zesde richtlijn, hebben echter niets van doen met dergelijke sfeerovergangen. Het gaat er bij deze 'integratieleveringen' om te bewerkstelligen dat fabrikanten niet uitgeschakeld worden door doe-het-zelvende (vrijgestelde) ondernemers. Artikel 5, lid 7, onder a, van de Zesde richtlijn beoogt een gelijke heffing tussen ondernemers te bereiken. We vergelijken voor de hier bedoelde integratielevering niet de consument met de ondernemer, maar de ondernemer die op eigen (bedrijfs)grond laat bouwen met de ondernemer die op zijn eigen grond iets vergelijkbaars heeft gebouwd en vervolgens wil verkopen, maar dat niet kan omdat de eerstgenoemde ondernemer heeft ontdekt dat het - bij ontbreken van een integratielevering - goedkoper is om eerst de grond te kopen en dan zelf te bouwen. Artikel 5, lid 7, onder a, van de Zesde richtlijn (c.q. artikel 3-1-h van de Wet) beoogt dus niet belasting te corrigeren die achteraf bezien ten onrechte in aftrek is gebracht, maar corrigeert niet in rekening gebrachte outputbelasting - die de vrijgesteld presterende ondernemer niet in aftrek had kunnen brengen vanwege het niet-aftrekgerechtigde gebruik van het goed. In de maatstaf van heffing van de levering in de zin van artikel 5, lid 7, onder a, van de Zesde richtlijn hóórt derhalve meer te zitten dan uitsluitend die elementen van de kostprijs ter zake waarvan aan de ondernemer belasting in rekening is gebracht.

6.7. Van Dongen, Reikwijdte van de integratielevering in de Btw-richtlijn, NTFR Beschouwingen 2009/43 is dezelfde opvatting toegedaan. Naar aanleiding van de uitspraken van Hof 's-Gravenhage van 26 juni 2009 betoogt zij:

"Ik wijs voorts op de tekst van art. 5, lid 7, sub a, Zesde Richtlijn. Ik doel op de zinsnede 'indien het van een andere belastingplichtige betrekken van een dergelijk goed hem geen recht zou geven op volledige aftrek van de btw'. Ik leid hieruit af dat het juist de bedoeling is om elementen in de heffing te betrekken, die zonder de gelijkstelling met een levering van een goed buiten de heffing zouden blijven. Het gaat niet om correctie van eerder afgetrokken btw, maar om een aanvullende heffing van btw om te voorkomen dat het voordeliger is om bepaalde goederen zelf te vervaardigen dan deze kant-en-klaar bij een derde aan te kopen. Ik zie niet in waarom deze redenering niet voor eigen grond zou opgaan, vooral niet nu de levering van een nieuw vervaardigde onroerende zaak, met inbegrip van het bijbehorend terrein, verplicht is belast. De integratieheffing beoogt te voorkomen dat een projectontwikkelaar wordt benadeeld, doordat het - uiteraard wat de btw betreft - voordeliger is voor een ondernemer die geen of geen volledig aftrekrecht heeft, zelf een onroerende zaak te laten bouwen op eigen grond."

6.8. In de maatstaf van heffing van de levering in de zin van artikel 5, lid 7, onder a, van de Zesde richtlijn c.q. van artikel 3-1-h van de Wet moeten derhalve ook de kosten worden begrepen die de ondernemer gemaakt heeft en waarvoor geen recht op aftrek is ontstaan. Te denken valt aan kosten van verzekering, loonkosten, maar - mijns inziens - ook aan grond. Gelet op doel en strekking van de bepaling behoren deze kosten tot de maatstaf. De aannemer die een met het op grond van artikel 5, lid 7, onder a, van de Zesde richtlijn intern geleverde vergelijkbaar pand kant-en-klaar oplevert aan de vrijgestelde gebruiker, zal immers ook de waarden van de grond en de loon- en andere kosten in zijn verkoopprijs meenemen.

6.9. Voer voor de opvatting dat - ook ter zake van artikel 5, lid 7, onder a, van de Zesde richtlijn - alleen geheven kan worden over de elementen ter zake waarvan aftrek van voorbelasting heeft plaatsgevonden is er echter ook.

6.10. Dat voer wordt gevonden in het arrest Leusden/Holin van het HvJ, dat ik al eerder in deze conclusie ten tonele heb gevoerd. In punt 90 van dit arrest overwoog het HvJ:

"90. Zoals de regeringen die opmerkingen hebben ingediend en de Commissie hebben uiteengezet, zijn de gelijkstelling met een levering onder bezwarende titel overeenkomstig artikel 5, lid 7, sub a, van de Zesde richtlijn, en herziening als bedoeld in artikel 20, lid 2, van deze richtlijn twee mechanismen met hetzelfde economische effect, namelijk dat de belastingplichtige wordt gedwongen

de bedragen te betalen die overeenkomen met de aftrek waarop hij geen recht had.

91. De betalingsmodaliteiten verschillen echter. Terwijl artikel 5, lid 7, sub a, van de Zesde richtlijn immers een eenmalig betaling onderstelt, voorziet artikel 20, lid 2, van de richtlijn voor investeringsgoederen in over meerdere jaren gespreide herzieningen"

6.11. Dit kán haast niet juist zijn.(57) Juist artikel 5, lid 7, onder a, van de Zesde richtlijn voorziet blijkens zijn voorgeschiedenis (zie onderdeel 2 van deze conclusie) niet in een correctie van 'ten onrechte afgetrokken' belasting, maar in heffing om de bij aanschaf van een derde in rekening te brengen belasting te benaderen. Het lijkt er ook op dat het HvJ in zijn overwegingen 90 en 91 onjuist gepreciseerd heeft. Uit de weergave in punt 85 van de opmerkingen van de Commissie en de regeringen - waarnaar in punt 90 wordt verwezen - is immers aangegeven dat de desbetreffende 'opmerkenden' hebben erkend:

"85 (...) dat de herziening van de aftrek krachtens artikel 20, lid 2, van de Zesde richtlijn en de gelijkstelling overeenkomstig artikel 5, leden 6 en 7, van bepaalde handelingen met leveringen onder bezwarende titel een soortgelijk doel hebben, namelijk voorkomen dat een belastingplichtige die gebruik heeft gemaakt van zijn recht op aftrek ongerechtvaardigde economische voordelen geniet (...).

86 Volgens hen heeft bedoeld artikel 5, lid 7, immers meer specifiek betrekking op het geval dat een belastingplichtige vrijwillig de oorspronkelijke bestemming van zijn investeringsgoederen wijzigt, met name door goederen aan zijn vermogen te onttrekken of over te schakelen van een belaste naar een vrijgestelde activiteit, of zijn beroepsactiviteit stopzet."

6.12. Opvalt dat de opmerkingen niet specifiek artikel 5, lid 7, onder a, van de Zesde richtlijn betreffen, maar dat alle leveringen van artikel 5, leden 6 en 7 onder één noemer zijn gevangen. En, als eerder gezegd, hetgeen in punt 85 wordt weergegeven en in punten 90 en 91 wordt overwogen gaat op voor alle in artikel 5, leden 6 en 7 bedoelde leveringen behalve artikel 5, lid 7, onder a. En als we het hiervoor geciteerde punt 86 van het arrest Leusden/Holin in de overweging betrekken, dan lijkt het er toch wel sterk op dat de Commissie en de opmerkingen makende regeringen oog hebben gehad op alle leveringen in de zin van artikel 5, leden 6 en 7, behalve artikel 5, lid 7, onder a!

6.13. Ik kan de overwegingen 90 en 91 van het arrest Leusden/Holin dan ook niet plaatsen. Ofwel het HvJ dicht - in tegenspraak met de in de richtlijngeschiedenis (zie onderdeel 2) uitdrukkelijk neergelegde bedoeling van de bepaling - artikel 5, lid 7, onder a van de Zesde richtlijn een betekenis toe die zó beperkt is dat zij slechts ziet op het voor vrijgestelde doeleinden in gebruik nemen van een goed dat ten tijde van de vervaardiging daarvan beoogd was belast te worden gebruikt(58) (maar dat lijkt onder artikel 5, lid 7, onder b, van de Zesde richtlijn te vallen) ofwel het HvJ heeft zich hier 'verformuleerd'. Gelet op hetgeen ik hiervoor in dit onderdeel heb betoogd omtrent doel en strekking van de bepaling en in aanmerking nemende dat een lezing van artikel 5, lid 7, onder a, van de Zesde richtlijn zoals hiervoor geformuleerd niet lijkt te stroken met de tekst van de bepaling (waarom dan immers niet in artikel 5, lid 7, onder a, spreken over het 'voor niet aftrekgerechtigde bedrijfsdoeleinden bestemmen' of woorden van die strekking, als de bepaling zó bedoeld zou zijn?), laat staan met de gedocumenteerde bedoeling daarvan, kom ik tot de slotsom dat het HvJ zich verformuleerd c.q. vergist moet hebben. Daaraan doet niet af - sterker, misschien versterkt het wel de veronderstelde vergissing - dat het HvJ in zijn arresten van 30 maart 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, punt 30, en van 14 september 2006, Wollny C-72/05, punt 35 verwijst naar de Leusden/Holin-zaak. Die verwijzingen worden immers telkens gemaakt in het kader van overwegingen inzake privégebruik.

6.13.1. In punt 30 van het arrest Uudenkaupungin kaupunki overweegt het HvJ als volgt. In het citaat valt op dat het HvJ in zeer algemene bewoordingen artikel 20 van de Zesde richtlijn zet tegenover 'de artikelen 5 en 6'. Gezien de context van de overweging - met name de punten 29 en 32 - heeft het HvJ hier echter het oog op artikel 5, lid 6, en artikel 6, lid 2 van de Zesde richtlijn:

"Hoewel zowel artikel 20 als de artikelen 5 en 6 volgens de bewoordingen ervan in beginsel kunnen worden toegepast op een situatie waarin een goed waarvan het gebruik recht op aftrek geeft, vervolgens wordt bestemd voor een gebruik dat geen recht op aftrek geeft, en hoewel beide mechanismen in deze situatie hetzelfde economische effect hebben (zie in die zin arrest van 29 april 2004, Gemeente Leusden en Holin Groep, C-487/01 en C-7/02, Jurispr. blz. I-5337, punt 90), geldt dit echter niet in de omgekeerde situatie, die in het hoofdgeding aan de orde is, waarin een goed waarvan het gebruik geen recht op aftrek geeft, vervolgens wordt bestemd voor een gebruik dat hierop wel

recht geeft. Een recht op herziening van de aftrek ten gunste van de belastingplichtige, waarom het in de tweede situatie gaat, kan immers enkel worden gebaseerd op artikel 20 van de Zesde richtlijn en niet op de artikelen 5 en 6 ervan. In dergelijke gevallen is de toepassing van artikel 20 van de richtlijn dan ook absoluut noodzakelijk, los van de toepassing in het nationaal recht van de artikelen 5 en 6 van de Zesde richtlijn."

6.13.2. En ook in het arrest Wollny (punt 35) zet het HvJ herziening van de aftrek en heffing ter zake van privégebruik naast elkaar:

"Bovendien heeft het stelsel van herziening een soortgelijk doel als de heffing van btw over het privégebruik van een investeringsgoed. Het beoogt immers te voorkomen dat de belastingplichtige een ongerechtvaardigd economisch voordeel geniet ten opzichte van een eindgebruiker, door hem te dwingen een bedrag te betalen ten belope van de aftrek waarop hij geen recht had (zie in die zin arrest van 29 april 2004, Gemeente Leusden et(59) Holin Groep, C-487/01 en C-7/02, Jurispr. blz. I-5337, punt 90, en arrest Uudenkaupungin kaupunki, reeds aangehaald, punt 30)."

6.14. In mijn eerderevermelde conclusie van 29 april 2009, nr. 08/00864, waarnaar ik hier verwijs, kwam ik tot de slotsom dat - ondanks het arrest Leusden/Holin - voor de stelling dat de integratieheffing van artikel 5, lid 7, onder a, van de Zesde richtlijn respectievelijk artikel 3-1-h van de Wet alleen aan de orde is voor de belasting waarvoor in de bouwfase recht op aftrek is ontstaan, geen steun te vinden is in het (communautaire) recht en dat het stellen van prejudiciële vragen over de uitlegging van de maatstaf van de integratieheffing niet noodzakelijk is. Bij deze conclusie blijf ik. Ik acht het buiten redelijke twijfel dat het HvJ zich in de punten 90 en 91 van het arrest Leusden/Holin heeft verschreven en dat daaruit niet valt af te leiden dat heffing op basis van artikel 5, lid 7, onder a, juncto 11A, lid 1, onder b, van de Zesde richtlijn slechts aan de orde is indien en voor zover btw in aftrek is gebracht door een ondernemer die een goed voor belaste bedrijfsdoeleinden heeft vervaardigd, doch later toch bestemt voor vrijgestelde doeleinden(60).

6.15. Vorenstaande brengt met zich dat de heffing op grond van artikel 11A, lid 1, onder b, van de Zesde richtlijn c.q. van artikel 8, lid 3 van de Wet geschiedt over de aankoopprijs c.q. de kostprijs van de goederen. Daartoe behoort mijns inziens ook de (waarde van de) grond. Ik gaf dat al aan in punten 3.4 en 3.12 hiervóór.

6.16. Van der Paardt is overigens een andere mening toegedaan. Naar aanleiding van meervermelde conclusie van 29 april 2009 betoogt hij in zijn artikel De integratieheffing, integraal van toepassing?, WFR 2009, blz. 1338 (de bij deze passage opgenomen noten heb ik niet overgenomen): "Ik ben het niet eens met de redenering van Van Hilten. In de zaken Gemeente Leusden en Holin geeft het HvJ EG aan dat het bij de integratieheffing gaat om een gelijkstelling met een situatie waarin geen recht op aftrek van aangekochte goederen gaat(61). De heffing beoogt de toegevoegde waarde (conform het btw-systeem en de daaruit voortvloeiende neutrale heffing) te belasten. Die toegevoegde waarde bestaat bij zelfvervaardiging uit de (direct toerekenbare) loonkosten en andere directe kosten die onderdeel van de kostprijs vormen van het vervaardigde goed. Het vervaardigde goed is in geval van de bouw van een kantoorpand of ziekenhuisgebouw, slechts het gebouw als zodanig en niet de ondergrond. De waardetoevoeging zit in het bouwproces. Wordt dat turn-key uitbesteed aan een projectontwikkelaar of bouwbedrijf dan zullen in die turn-keyprijs de loonkosten en de kosten van bouwleges en bouwverzekeringen begrepen zijn. Over die prijs zal de opdrachtgever btw verschuldigd zijn. Bij bouw in eigen beheer wordt "btw bespaard" op de loonkosten van de interne bouwdirectie en op de direct aan verzekeraars betaalde verzekeringspremies en aan de gemeente betaalde bouwleges, omdat op die kosten geen btw drukt. De integratieheffing neemt dat "btw-voordeel" weg. Wat betreft de grond dient vanuit btw-richtlijnperspectief te worden bedacht dat op de aankoop van een bouwterrein btw drukt, of die grond nu rechtstreeks wordt geleverd aan de opdrachtgever van het daarop te realiseren gebouw, of dat die grond door de bouwondernemer wordt gekocht en deze grond en gebouw als geheel aan een koper levert. In dat laatste geval zou de bouwondernemer een winstmarge op de grond kunnen realiseren. Die winstmarge vormt dan een onderdeel van de door die ondernemer toegevoegde waarde, welke toegevoegde waarde belast wordt. Maar ingeval de opdrachtgever de grond zelf heeft gekocht met het oog op de bouw (of reeds in zijn bezit had) en de bouwondernemer alleen op die grond een gebouw realiseert en oplevert, is die grond als zodanig geen goed waarop die bouwondernemer een toegevoegde waarde kan realiseren en is btw-heffing over die grond (of de waarde daarvan), dan ook, vanuit de systematiek van de heffing en het neutraliteitsbeginsel van de btw, niet verdedigbaar.

Steun voor deze opvatting is naar mijn mening ook te vinden in de zaken Fischer en Brandenstein en de zaak-Bakcsi. In die procedures bleek zowel de verkoop van een gemengd gebruikt investeringsgoed als bij overbrenging naar privé van een dergelijk goed een splitsing gemaakt te kunnen worden tussen een belast en een niet-belast deel. De grondgedachte is dat indien er bij aankoop van een goed geen btw in aftrek is gebracht, er vervolgens bij levering van dat goed ook geen btw verschuldigd hoeft te zijn. Dit past zeer wel in het neutraliteitsbeginsel van de btw. Grond die eerder aangeschaft is en waarvoor overdrachtsbelasting is betaald (of omzetbelasting van voor de introductie van de btw in 1969) en geen btw in aftrek is gebracht, zou dan ook bij latere levering buiten de btw-heffing moeten kunnen blijven. Het zou dan ook niet moeten uitmaken op grond van welke levering er dan ook btw verschuldigd zou zijn of niet. Of anders gezegd waarom zou er bij de integratieheffing (een interne levering) wel een heffing van btw dienen plaats te vinden over grond waarop eerder geen btw in aftrek is gebracht, terwijl er bij een gewone levering en bij een overbrenging naar privé (ook een vorm van interne levering), geen btw-heffing hoeft plaats te vinden over dat goed als zodanig of als bestanddeel (als ondergrond van een nieuw gebouw). (...)."

6.17. Die laatste vraag beantwoordend: omdat doel en strekking van de overbrenging naar privé een ander is dan die van de integratieheffing van artikel 3-1-h. Van der Paardt brengt mij derhalve niet op andere gedachten dan die welke ik al in 6.13 heb weergegeven.

7. Zakelijke rechten en (maatstaf van) 3-1-h

7.1. In onderdeel 5 is aan de orde geweest dat de maatstaf van de 3-1-h-levering de kostprijs van het vervaardigde goed is, geactualiseerd naar het tijdstip van de 3-1-h-levering - dit tenzij er soortgelijke goederen voorhanden zijn. In situaties waarin de ter beschikking gestelde grond niet in eigendom is bij de opdrachtgever, rijst de vraag hoe de grondwaarde (c.q. welke grondwaarde) in de maatstaf van heffing moet worden opgenomen. In zaak 09/02220 is in dit verband de vraag gerezen of en hoe bij de berekening van de maatstaf van heffing rekening moet worden gehouden met een zakelijk recht (i.c. een recht van erfpacht) waarop het 3-1-h-geleverde goed is gebouwd.

7.2. Kort gezegd zijn er daarvoor twee opties: ofwel de gekapitaliseerde waarde van de canon - te berekenen op basis van de bij het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 behorende bijlage A - wordt in de maatstaf van heffing opgenomen, ofwel de gedurende de bouw (tot de ingebruikneming) vervallen canons worden tot de maatstaf van heffing gerekend. Voor de keuze uit één van de beide opties is mijns inziens van belang hoe (de vestiging van) het zakelijke recht voor de heffing van btw wordt aangemerkt.

7.3. De Zesde richtlijn biedt in artikel 5, lid 3, aanhef en onder b (thans artikel 15, lid 2, onder b van richtlijn 2006/112/EG) de lidstaten de mogelijkheid om de vestiging van een zakelijk recht zoals een erfpachtrecht als een goed aan te merken - hetgeen automatisch meebrengt dat de overdracht daarvan een levering in de zin van de omzetbelasting vormt. De bepaling luidt als volgt:

"De Lid-Staten kunnen als lichamelijke zaken beschouwen:

(...);

b. de zakelijke rechten die aan de rechthebbende de bevoegdheid verschaffen om een onroerend goed te gebruiken;"

7.4. De bepaling komt overeen met die welke in het voorstel voor een Zesde richtlijn was opgenomen (artikel 5, lid 1, onder a van het Voorstel voor een Zesde richtlijn) - zij het dat in het Voorstel geen sprake was van een facultatieve bepaling - en welke als volgt was toegelicht:

"Een van de kenmerken van grondbezit in privaatrechtelijke zin is het bestaan van zakelijke rechten die de houder daarvan economisch gebruiksrecht geven over de zaak waarop zij betrekking hebben (vruchtgebruik, erfpacht, opstal, enz.): de overdracht van een dergelijk recht houdt in dat de bevoegdheid om, binnen de grenzen van het recht, over de zaak als een eigenaar te beschikken, wordt overgedragen. Anderzijds kan het bezit van deelnemingen in en aandelen van onroerend goedmaatschappijen in feite gelijk staan met de eigendom van een onroerend goed. De in het eerste lid opgenomen gelijkstellingen beogen handelingen die in economisch opzicht gelijkwaardig zijn aan de levering van een onroerend goed of een deel ervan uit vanzelfsprekende overwegingen van belastingneutraliteit, aan de belasting over de toegevoegde waarde te onderwerpen."

7.5. In navolging van deze bepaling is in artikel 3, lid 2 van de Wet de vestiging, overdracht, wijziging

en afstand van zakelijke rechten als levering aangemerkt - waaruit valt af te leiden dat de wetgever bedoelde zakelijke rechten als 'goed' beschouwt. In de memorie van toelichting merkt de wetgever omtrent de levering in de zin van artikel 3, lid 2, het volgende op:

"(...) worden voortaan ook de vestiging, overdracht, wijziging en afstand van onroerende rechten in de belasting betrokken. De voorgestelde bepaling van artikel 3, tweede lid, brengt mede, dat de vestiging, overdracht, wijziging en afstand van zakelijk rechten op onroerende goederen worden beschouwd als levering van die goederen. (...)"(62)

7.6. Met ingang van 29 december 1995 (Wet van 18 december 1995, Stb. 1995, 659)(63) is artikel 3, lid 2, van de Wet in die zin aangevuld dat de vestiging etc. van zakelijke rechten niet als levering wordt aangemerkt indien de vergoeding, inclusief omzetbelasting, minder bedraagt dan de waarde in het economisch verkeer van die rechten.(64) In die situatie is sprake van een dienst en wordt het zakelijke recht in principe beschouwd als een huurrecht. Aangezien in de zaak met nummer 09/02220 waarvoor ik deze bijlage mede schrijf, niet in geschil is dat de verkrijging van het erfpachtrecht door de belanghebbende een levering vormde, laat ik de wijziging van artikel 3, lid 2, van de Wet voor wat zij is en neem ik hierna verder als uitgangspunt dat het verkregen zakelijke (erfpacht)recht in richtlijntechnische zin een goed vormde.

7.7. De nationale jurisprudentie omtrent de voor de maatstaf van heffing van de 3-1-h-levering in aanmerking te nemen waarde, ingeval een goed gebouwd wordt op grond die door een zakelijk gerechtigde ter beschikking is gesteld, is wisselend.

7.7.1. In haar uitspraak van 10 februari 1976, nr. 11051, LJN AX3513, BNB 1976/216 nam de Tariefcommissie de waarde van een recht van opstal mee in de maatstaf van heffing van een 3-1-h-levering:

"Dit standpunt wordt verworpen, omdat grond een stof is in de zin van art. 3, lid 1, letter h van de Wet, en tekst noch strekking van deze bepaling medebrengen, dat van het ter beschikking stellen van stoffen alleen sprake zou kunnen zijn, indien dit geschiedt door de eigenaar van die stoffen. Uit voormelde feiten blijkt overigens, dat de rechten die belanghebbende heeft op het ter beschikking gestelde stuk grond, onder de gegeven omstandigheden economisch bezien, niet wezenlijk verschillen van die van een eigenaar.

(...)

Nu, zoals hiervoor overwogen belanghebbende met een eigenaar op een lijn moet worden gesteld, brengt een juiste opvatting van het begrip aanschaffingskosten, genoemd in art. 8, lid 4 van de Wet (65), naar het oordeel van de Tariefcommissie, mede, dat de waarde van de door belanghebbende ter beschikking gestelde grond moet worden vastgesteld naar de waarde, die deze grond in het maatschappelijk verkeer voor de eigenaar heeft."

7.7.2. In de uitspraak van 23 januari 1995, nr. 39/2129, bij mijn weten niet gepubliceerd(66), besliste Hof Amsterdam daarentegen dat slechts tot de maatstaf van heffing van de 3-1-h-levering behoorden de tijdens de bouw van een vakantiebungalow verschuldigde erfpachtcanons. Het Hof overwoog:

"5.2. In het onderhavige geval heeft belanghebbende een onroerende zaak geleverd, bestaande uit een vakantiebungalow op in erfpacht verkregen grond. Tot de aanschaffings- of voortbrengingskosten van die onroerende zaak behoren mede de aanschaffings- en voortbrengingskosten van het door belanghebbende verkregen recht van erfpacht op de onderhavige grond. Gesteld noch gebleken is dat belanghebbende voordat recht meer verschuldigd is dan de jaarlijkse canon. Daaruit leidt het Hof af dat voor de verkrijging van het recht van erfpacht als zodanig door belanghebbende geen vergoeding is betaald.

(...)

5.5. In het onderhavige geval is het geleverde goed niet aangekocht. Partijen hebben niets gesteld omtrent de aankoopprijs van soortgelijke goederen. Er veronderstellenderwijs vanuit gaande dat een aankoopprijs van soortgelijke goederen te bepalen is, dan zal die prijs gelet op het onder 5.2. overwogene moeten worden bepaald uitgaande van de omstandigheid dat aan het recht van erfpacht als zodanig geen waarde valt toe te kennen.

In dat geval zal de aankoopprijs als hier bedoeld geen bedrag omvatten ter zake van de grond. Indien geen aankoopprijs van soortgelijke goederen kan worden bepaald, geldt als maatstaf van heffing de kostprijs. Uit de geschiedenis van de totstandkoming van artikel 11, A, eerste lid, onder b, van de Zesde richtlijn blijkt dat beoogd is de kostprijs, zoals deze bij de ondernemer is ontstaan, als maatstaf van heffing te doen gelden. De kostprijs, in deze zin opgevat, omvat naar 's Hofs oordeel de

bedragen die de ondernemer heeft opgeofferd ten einde de beschikking te krijgen over het desbetreffende goed. In het onderhavige geval staat vast dat belanghebbende voor het ter beschikking krijgen van de in geding zijnde onroerende zaak voor wat betreft de grond niet meer heeft opgeofferd dan de tijdens de bouw van de onroerende zaak verschuldigde canon, zijnde f 1.300,=."

7.7.3. Het Hof Leeuwarden besliste in zijn uitspraak van 14 november 2003, nr. 00/0165, LJN AN8427, V-N 2004/12.1.5 in een casus waarin de vestiging van het zakelijke recht een levering in de zin van artikel 3, lid 2, van de Wet vormde - in dezelfde lijn als de hiervóór in 7.7.1 vermelde uitspraak van de Tariefcommissie - dat in de toekomst verschuldigde erfpachtcanons tot de maatstaf van heffing van de 3-1-h-levering behoorden.(67) Het Hof overwoog daartoe:

"6.1. Ingevolge het bepaalde in artikel 8, derde lid, van de Wet wordt - voor zover hier van belang - ten aanzien van de levering als bedoeld in artikel 3, eerste lid, onderdeel h, de vergoeding gesteld op het bedrag, de omzetbelasting niet daaronder begrepen, dat voor het goed zou moeten worden betaald, indien dit op het tijdstip van de levering zou worden voortgebracht in de toestand waarin het zich op dat tijdstip bevindt.

Deze bepaling moet, naar het gerechtshof afleidt uit het arrest van de Hoge Raad van 22 maart 1989, BNB 1989/270*, worden verstaan in het licht van artikel 11A, eerste lid, aanhef en letter b, van de Zesde richtlijn betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting. Uit de ontstaansgeschiedenis van deze richtlijnbevestiging blijkt dat voor leveringen als de onderwerpelijke de kostprijs zoals deze bij de ondernemer is ontstaan, als heffingsgrondslag heeft te gelden.

6.2. Tussen partijen is niet in geschil dat de c-wegkerk in opdracht van de belanghebbende en onder terbeschikkingstelling van de grond (inclusief de in aanbouw zijnde c-wegkerk) is vervaardigd. Hieruit volgt dat het beschikken voor de vrijgestelde verhuur van voornoemde kerk terecht is aangemerkt als een 3.1.h-levering, zodat tot de kostprijs (voortbrengingskosten) van deze kerk ook de aanschaffingskosten van de grond ofwel het recht van erfpacht behoren.

6.3. Ingevolge het bepaalde in artikel 3, tweede lid, van de Wet wordt het vestigen van een recht van erfpacht gelijkgesteld met de levering van een onroerende zaak. Artikel 8, vijfde lid, onderdeel b, van de Wet juncto artikel 5, lid 1, van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 bepaalt vervolgens dat de waarde van de canon tot de vergoeding behoort waarover de omzetbelasting ter zake van de vestiging van het erfpachtrecht wordt berekend.

6.4. Op grond van vorenoverwogene en mede gelet op de ratio van artikel 3, eerste lid, onderdeel h, van de Wet - te weten het tegengaan van concurrentievervalsing door een gelijke behandeling te waarborgen voor aangekochte goederen waarvoor geen aanspraak op aftrek bestaat enerzijds en goederen die door een ondernemer zelf zijn vervaardigd om voor diezelfde vrijgestelde doeleinden te worden gebruikt anderzijds - is het gerechtshof van oordeel dat voor de heffing van de omzetbelasting de onder 6.3 bedoelde waarde van de canon tot de aanschaffingsprijs van het recht van erfpacht moet worden gerekend. Nu de grond, door de belanghebbende in erfpacht verkregen, voor de bouw van de c-wegkerk ter beschikking is gesteld, omvat de vergoeding ter zake van de 3.1.h-levering derhalve mede de vergoeding voor het vestigen van het recht van erfpacht en heeft de belanghebbende recht op aftrek van de ter zake van de verwerving van het erfpachtrecht aan haar in rekening gebrachte omzetbelasting. Het gelijk is derhalve aan de zijde van de inspecteur.

6.5. Een andere uitleg zou de door artikel 3, eerste lid, onderdeel h, van de Wet beoogde concurrentievervalsing namelijk niet tegengaan maar juist versterken. Uit de feiten blijkt immers dat, uitgaande van het door de belanghebbende verdedigde standpunt, de door haar ter zake van de 3.1.h-levering in aftrek gebrachte belasting meer bedraagt dan de ter zake van die levering verschuldigde belasting.

6.6. Anders dan de belanghebbende meent rechtvaardigt het in artikel 8, derde lid, van de Wet bepaalde (te weten dat de toestand van de goederen op het tijdstip van de levering bepalend is voor de vergoeding) geen andere conclusie. Op het tijdstip van de 3.1.h-levering was de levering bestaande uit de vestiging van het erfpachtrecht immers een feit zodat terecht de voor die levering op grond van de Wet berekende/betaalde vergoeding is gerekend tot de vergoeding voor de 3.1.h-levering."

7.7.4. En ook Rechtbank Arnhem oordeelde in haar uitspraak van 17 maart 2009, nr. 07/2732, LJN BH6991, V-N 2009/26.2.3 in deze zin:

"(...) De strekking van artikel 3, eerste lid, aanhef en onderdeel h, van de Wet OB is het voorkomen van concurrentievervalsingen teneinde de neutraliteit te waarborgen. Gelet op die strekking moet worden aangenomen dat bij verwerving van een erfpachtrecht onder de kostprijs zoals deze bij de ondernemer is ontstaan, moet worden verstaan de contante waarde van de periodieke

schuldplichtigheid, c.q. de contante waarde van de toekomstige erfpachttermijnen.

Partijen zijn het erover eens dat in dat geval de contante waarde moet worden vastgesteld naar analogie van het bepaalde in onderdeel c van Bijlage A van het Uitvoeringsbesluit OB. De rechtbank zal partijen daarin volgen.

Aan het voorgaande doet niet af hetgeen de Hoge Raad in zijn arrest van 1 april 1992, nr. 27 709, BNB 1992/201 heeft overwogen. In dat geval betrof het immers een pachtrecht, derhalve een persoonlijk recht. Anders dan bij zakelijke rechten zoals een recht van erfpacht, kan daarvan niet worden gezegd dat bij de verkrijging ervan enige waarde wordt opgeofferd."

7.7.5. In de procedure die onder nummer 09/02220 bij de Hoge Raad voorligt oordeelden de feitelijke instanties verschillend over de in de maatstaf van heffing te begrijpen waarde: Rechtbank 's-Gravenhage oordeelde dat de gekapitaliseerde waarde van de canon tot de maatstaf van heffing van de 3-1-h-levering behoorde, in hoger beroep oordeelde Hof 's-Gravenhage dat slechts de gedurende de afbouw verschuldigde canon tot die maatstaf moesten worden gerekend.

7.7.6. Overigens oordeelde de Hoge Raad met betrekking tot gepachte grond dat alleen de gedurende de bouw van een onroerende zaak verschuldigde pacht in aanmerking hoeft te worden genomen bij de maatstaf van heffing van een 3-1-h-levering. Ik citeer punt 3.2 van het arrest van de Hoge Raad van 1 april 1992, nr. 27709, LJN ZC4952, BNB 1992/301 (welk arrest Rechtbank Arnhem aanhaalde in haar in punt 7.7.4 geciteerde uitspraak):

"3.2. Het Hof heeft geoordeeld dat niet kan worden gezegd dat belanghebbende ter zake van de door hem ter beschikking gestelde grond enige waarde heeft opgeofferd, afgezien van de pacht ter zake van de aan het warenhuis dienstbare grond over de periode van de bouw. Het middel, dat tegen dit oordeel opkomt, faalt, aangezien 's Hofs oordeel juist is."

7.8. In de literatuur wordt vrij algemeen aangenomen dat de waarde van de periodieke schuldplichtigheid(68) bij de bepaling van de maatstaf van de integratieheffing in aanmerking moet worden genomen.

7.8.1. Finkensieper betoogt in zijn Compendium van de omzetbelasting. Kluwer, Deventer, 1986, op bladzijde 75:

"Wel rijst de vraag in hoeverre de canon, de huur etc. tot de voortbrengingskosten gerekend moeten worden. Omdat de vestiging van zakelijke rechten als levering wordt aangemerkt en de heffingsmaatstaf van deze levering wettelijk geregeld is (Bijlage A Uitvoeringsbesluit), ligt het voor de hand dezelfde regeling toe te passen bij het berekenen van de voortbrengingskosten."

7.8.2. Van Hilten en Van Kesteren geven in Omzetbelasting, Kluwer, Deventer, 2007 op bladzijde 200 aan:

"Bijl komt tot de conclusie dat daartoe niet behoort de waarde van de periodieke schuldplichtigheid. Hij rekent tot de aanschaffingskosten alleen de bij het verkrijgen van die rechten te betalen sommen. Daarbij doet hij een beroep op de jurisprudentie met betrekking tot de wet op de inkomstenbelasting. Deze opvatting komt ons niet juist voor. De ratio van art. 3 lid 3 onderdeel b, jo. Art. 3 lid 9 is immers twee gevallen gelijk te behandelen, namelijk het geval waarin de onroerende zaak kant en klaar wordt verkregen en het geval waarin gebouwd wordt op 'ter beschikking gestelde stoffen'. In beginsel (...) wordt het vestigen van een beperkt recht op een onroerende zaak op grond van art. 3 lid 2 vervolgens gelijkgesteld met de levering van een onroerende zaak. Een en ander brengt dus mee dat de heffing op grond van art. 3 lid 3 onderdeel b, jo. art. 3 lid 9 dient plaats te vinden over zowel de belastbare maatstaf van het gebouwde als over de belastbare maatstaf van de ongebouwde eigendom, de grond dus. Om die reden menen wij dan ook dat de waarde van de periodieke schuldplichtigheid tot de aanschaffingskosten van de rechten van erfpacht en opstal behoren. In de opvatting van Bijl is het overigens ook niet duidelijk wat er met de omzetbelasting moet gebeuren die drukt op de vestiging van het recht. Volgt er na die vestiging nog een levering op grond van art. 3 lid 3 onderdeel b, jo. art. 3 lid 9 dan zou in de opvatting van Bijl het grootste deel van die voorbelasting dus worden afgetrokken en daarna niet meer worden geheven. Vrijgestelde ondernemers zouden dan altijd op erfpachtgrond laten bouwen."

7.8.3. Ook Van Zadelhoff deelt deze opvatting. In Onroerende goederen en belasting over de toegevoegde waarde, fed, Deventer, 1992, bladzijden 226 en 227 betoogt hij (de bij deze passage behorende voetnoten heb ik niet opgenomen):

"Ingeval een interne levering wordt verricht met betrekking tot een onroerend goed waarvan de belastingplichtige niet de volle eigendom doch bijvoorbeeld een zakelijk recht heeft, rijst de vraag of en zo ja op welke wijze, dat zakelijk recht in de maatstaf van heffing dient te worden betrokken. Bijl verdedigt de opvatting dat slechts de waarde van het zakelijk recht zelf tot de maatstaf van heffing behoort en laat de periodieke verschuldigheid buiten beschouwing. Dit standpunt wordt door Bijl op basis van twee argumenten ingenomen, te weten de systematiek van artikel 8 van de Wet OB 1968 alsmede de voor de toepassing van de inkomstenbelasting gegeven invulling van het begrip aanschaffings- of voortbrengingskosten. Beide argumenten kunnen mijns inziens zijn stelling niet dragen. Ingeval tegen een eenmalige vergoeding een zakelijk recht wordt verkregen ter zake van welk zakelijk recht jaarlijks een afzonderlijke betaling dient te geschieden, bestaat de tegenprestatie van de verkrijger uit het direct opgeofferde bedrag alsmede de contante waarde van de periodieke betalingen. Deze tegenprestatie vormt mijns inziens niet alleen de vergoeding voor het zakelijk recht doch tevens de 'aankoopprijs' van dat recht in de zin van artikel 11 A, aanhef en sub b, van de Zesde richtlijn. Voor een anders luidende opvatting zijn naar mijn mening geen aanwijzingen voorhanden, terwijl een andere opvatting bovendien te zeer in strijd zou zijn met de belastingneutraliteit. Voor zover Bijl zich baseert op het feit dat de periodieke verschuldigheid voor de toepassing van de inkomstenbelasting niet tot de aanschaffings- of voortbrengingskosten wordt gerekend, is zijn motivering mijns inziens evenmin toereikend voor zijn stellingname. Het kan immers niet zo zijn dat de invulling van een in het recht van de Gemeenschap gebezigd begrip wordt bepaald door een aan dat begrip in een bepaalde Lid-Staat gegeven invulling, welke bovendien nog betrekking heeft op een niet-geharmoniseerde belasting."

7.8.4. Alleen Bijl laat - het bleek al uit de vorenaangehaalde citaten - een wat ander geluid horen. In De heffing van omzetbelasting ten aanzien van onroerend goed, Kluwer, Deventer, 1990 bladzijden 164 en 165 betoogt hij (de bij deze passage behorende voetnoten heb ik niet opgenomen): "Met betrekking tot het bepalen van de vergoeding voor het vestigen, overdragen, wijzigen en afstand doen van de onderhavige zakelijke rechten is op de voet van artikel 8, zesde lid, letter b, van de Wet (MvH: thans artikel 8, lid 5, onderdeel b, van de Wet) een regeling getroffen in die zin, dat tot de vergoeding voor die handelingen mede wordt gerekend de waarde van de periodieke verschuldigheid. Deze regeling heeft ten doel twijfel uit te sluiten omtrent de vraag of de met het zakelijk recht verband houdende periodieke schuldplichtigheid valt onder de algemene omschrijving van de vergoeding in artikel 8, tweede lid, van de Wet. Is de kwestie ten aanzien van laatstbedoelde wetsbepaling derhalve opgelost, zulks is niet het geval ten aanzien van artikel 8, vierde lid, van de Wet. Bedacht dient te worden dat er tussen beide bepalingen geen verband bestaat. Het gaat hier om twee verschillende soorten vergoedingen, die van elkaar onafhankelijk zijn. Voor de interne leveringen heeft men een afzonderlijk vergoedingsbegrip moeten scheppen. Gelet op de systematiek van artikel 8 kan de in het zesde lid, onder b, opgenomen delegatiebepaling uitsluitend betrekking hebben op de in het tweede lid bedoelde vergoeding en met name niet op die van het vierde lid. Dit betekent dat ten aanzien van de laatstbedoelde vergoeding de evenbedoelde twijfel omtrent het karakter van de aan zakelijke rechten op onroerende goederen verbonden periodieke schuldplichtigheden niet is opgeheven. Bovendien moet worden bedacht dat het hier gaat om de vraag of en in hoeverre die schuldplichtigheden gerekend kunnen worden tot de aanschaffings- of voortbrengingskosten van het vervaardigde onroerend goed en niet om de vraag of en in hoeverre zij tot de vergoeding behoren. Het kan immers zeer wel zijn dat aan de in artikel 8, vierde lid, van de Wet bedoelde aanschaffings- of voortbrengingskosten een andere betekenis moet worden toegekend dan de in het tweede lid gedefinieerde vergoeding."

Op basis van jurisprudentie op het gebied van de inkomstenbelasting komt Bijl vervolgens (blz. 165-166) tot de conclusie dat de waarde van de periodieke schuldplichtigheid niet tot de maatstaf van heffing van een 3-1-h-levering behoort (de bij deze passage behorende voetnoten heb ik niet opgenomen):

"Uit jurisprudentie dienaangaande (MvH: jurisprudentie met betrekking tot de bepalingen inzake de afschrijving en investeringsaftrek van de Wet op de inkomstenbelasting 1964) valt af te leiden dat in de aanschaffingskosten van zakelijke rechten alleen de bij het verwerven van die rechten te betalen sommen zijn begrepen en niet tevens de gekapitaliseerde periodieke lasten. Ten aanzien van de toenmalige investeringsaftrek heeft de Hoge Raad met betrekking tot de betaling van die lasten overwogen 'dat er geen plaats voor is die betalingen ten belope van haar contante waarde, berekend over de duur van het erfpachtsrecht, aan te merken als kosten van verwerving of verbetering van een bedrijfsmiddel'.

Gelet op deze jurisprudentie kan de conclusie worden getrokken dat de waarde van de periodieke schuldplichtigheid niet behoort tot de aanschaffings- of voortbrengingskosten van een onroerend goed. Er lijkt geen aanleiding te bestaan het begrip 'aanschaffings- of voortbrengingskosten' voor de omzetbelasting anders te interpreteren dan voor de inkomstenbelasting. De ten aanzien van de inkomstenbelasting toegepaste gedragslijn is ook met betrekking tot de toepassing van artikel 8, vierde lid, van de Wet zeer wel verdedigbaar. Men schaft zich in de onderhavige gevallen immers een recht aan, zodat de prijs van dat recht en niet de totale prijs van het genot van het goed waarop het recht betrekking heeft in aanmerking dient te worden genomen. De conclusie is dan ook dat met betrekking tot de hier bedoelde zakelijke rechten alleen het bedrag dat voor de verwerving van het recht is betaald gerekend kan worden tot de aanschaffings- of voortbrengingskosten van het desbetreffende onroerend goed. In veel gevallen zal dat bedrag nihil zijn, namelijk indien de waarde van het genot van het onroerend goed correspondeert met het periodiek te betalen bedrag."

7.9. Ik voeg mij bij de opinie als verwoord door Finkensieper en Van Zadelhoff, een opinie overigens die ik ook in eigen werk (zie 7.8.2) al heb verwoord. Indien de vestiging van het erfpachtrecht (zoals in zaak 09/02220) een levering in de zin van artikel 3, lid 2, van de Wet is, dient dit recht te worden aangemerkt als een goed in de zin van de omzetbelasting.

7.10. Mijns inziens behoort de waarde van dat goed tot de maatstaf van heffing van de levering in de zin van artikel 3-1-h van een op dat goed gebouwd pand dat voor (deels) vrijgestelde doeleinden in gebruik genomen wordt. De kosten die belanghebbende daarvoor gemaakt heeft, behoren tot de kostprijs zoals deze bij haar is opgekomen (waarbij zij opgemerkt dat in zaak 09/02220 de belanghebbende de ter zake van de vestiging van het erfpacht in rekening gebrachte omzetbelasting in aftrek heeft gebracht). Die kosten kunnen - naar overigens in de voorliggende zaak ook niet in geschil is - worden gesteld op de gekapitaliseerde waarde van de canon, welke wordt berekend conform het gestelde in bijlage A bij het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968.

7.11. Het tot de maatstaf van integratieheffing rekenen van de gekapitaliseerde waarde van de canon van het recht van erfpacht acht ik ook in overeenstemming met de ratio van de interne levering in de zin van artikel 3-1-h. De waarde van het erfpachtrecht zou immers ook aan belanghebbende in rekening zijn gebracht indien zij het kantoorpand kant-en-klaar, in plaats van lopende de bouw, had aangekocht.

8. Conclusie

Het vorenstaande samenvattend kom ik tot de conclusie:

- dat het bepaalde in artikel 3, lid 1, onderdeel h, van de Wet niet in strijd is met artikel 5, lid 7, onderdeel a, van de Zesde richtlijn doordat in de nationale bepaling - anders dan in de Zesde richtlijn - uitdrukkelijk is opgenomen dat ook het voor bedrijfsdoeleinden bestemmen van een goed dat de vrijgesteld presterende ondernemer in het kader van zijn onderneming heeft laten vervaardigen, onder het bereik van de 3-1-h-levering valt;
- dat geen sprake is van vervaardigen indien een goed door de bewerkingen slechts een functiewijziging ondergaat en geen uiterlijke wijziging;
- dat in de maatstaf van heffing van de 3-1-h-levering ook elementen moeten worden begrepen ter zake waarvan de ondernemer geen aftrek heeft genoten; en
- dat de maatstaf van heffing van de 3-1-h de waarde omvat van een als goed aan te merken zakelijk recht, welke waarde niet op de tijdens de bouw vervallen canons moet worden gesteld, maar op de gekapitaliseerde waarde daarvan.

MvH

3 mei 2010

1 Hierna ook kortweg aangeduid als '3-1-h'. Per 1 januari 2007 is de bepaling vernummerd tot artikel 3, lid 3, onderdeel b van de Wet op de omzetbelasting 1968 en is de in de uitspraken van Hof 's-Gravenhage van 26 juni 2009 in strijd met de richtlijn geoordeelde passage opgenomen in artikel 3, lid 9, van de Wet op de omzetbelasting 1968.

2 Kamerstukken II 1967/68, 9324, nr. 3, blz. 30 r.k. en 31 l.k. In dezelfde zin de memorie van toelichting op het belastingplan 2010, Kamerstukken II, 2009/10, 32128, nr. 3, blz. 38.

3 Richtlijn 67/228/EEG van de Raad van 11 april 1967, PB 71 van 14 april 1967, blz. 1303-1312.

4 Datzelfde geldt voor het ook in artikel 5, lid 3, onder b, van de Tweede richtlijn genoemde winnen van goederen.

5 Richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977, Pb L 145; zie wat betreft het vervallen van de Tweede richtlijn artikel 37 van de Zesde richtlijn.

6 V-N 1973, nr. 18A, blz. 723.

7 Advies van het Economisch en Sociaal Comité van 31 januari 1974, Pb C 139; het Verslag namens de Commissie voor de begrotingen van het Europees Parlement van 14 februari 1974, Doc. 360/73 en het advies van het Europees Parlement, Pb C 40. In al deze stukken wordt de tekst van artikel 5, lid 3, onder b, van het Voorstel voor een Zesde richtlijn ongewijzigd geaccepteerd.

8 In de Engelse versie van de Zesde richtlijn wordt hier de term 'application' gebezigd, in de Franse tekst wordt gesproken over 'affectation', terwijl de Duitse tekst de term 'Zuordnung' hanteert.

9 Met de wetwijziging van 1 januari 2007 is in artikel 3, lid 3, onder b, van de Wet - de opvolger van artikel 3, lid 1, onderdeel h, van de Wet - wel de term 'bestemmen' uit de richtlijn overgenomen. Bij de parlementaire behandeling van de voorgestelde wetwijziging gaf de staatssecretaris aan dat met de terminologische wijziging geen breuk met het verleden was beoogd. De wijziging was tekstueel bedoeld, niet inhoudelijk. Zie Kamerstukken II 2006/07, 30 804, nr. 3, blz. 59 en Kamerstukken II 2006/07, 30 804, nr. 8, blz. 38.

10 In het Frans: "l'affectation (...) d'un bien produit, construit, extrait, transformé, acheté ou importé dans le cadre de son entreprise", in het Duits: "Die Zuordnung eines im Rahmen seines Unternehmens hergestellten, gewonnenen, be- oder verarbeiteten, gekauften oder eingeführten Gegenstands", in het Engels: "the application (...) of goods produced, constructed, extracted, processed, purchased or imported in the course of such business" en in het Italiaans: "un bene prodotto, costruito, estratto, lavorato, acquistato o importato".

11 Kamerstukken II 1977/78, 14 887, nrs. 1-3, blz. 16 (toelichting op de artikelen, Artikel I, letter A).

12 Kamerstukken II 1977/78, 14 887, nr. 5, blz. 15.

13 Naar ik aanneem wordt hier bedoeld op de arresten van de Hoge Raad van 10 november 1976, nr. 18060, LJN AX3823, BNB 1977/5 m.nt. Tuk en van 4 mei 1977, nr. 18233, LJN AX3576, BNB 1977/151 m.nt. Ploeger.

14 Kamerstukken II 1978/79, 14 887, nr. 8, blz. 5.

15 Kamerstukken II 1978/79, 14 887, nr. 18.

16 Bij Wet van 19 juni 1997, Stb. 1997, 277 is artikel 3-1-h per 11 juli 1997 gewijzigd in die zin dat daaraan is toegevoegd: "van de toepassing van dit onderdeel worden uitgezonderd andere onbebouwde terreinen dan bouwterreinen als bedoeld in artikel 11, vierde lid". In de onderhavige procedures speelt deze toevoeging verder niet. Ik laat haar dan ook verder onbesproken.

17 In de geciteerde passage uit de nota naar aanleiding van het eindverslag wordt gerefereerd aan een 'administratief voorschrift'. Dit voorschrift is laatstelijk opgenomen in de resolutie van de staatssecretaris van 30 november 1994, nr. VB94/3619 (mededeling 26). Op grond daarvan mochten bepaalde sectoren (zoals ziekenhuizen en woningbouwcorporaties) afzien van de 3-1-h-levering op voorwaarde dat zij de tijdens de bouw van een onroerende zaak de in rekening gebrachte omzetbelasting niet in aftrek brachten. Met ingang van 1 januari 2010 is mededeling 26 ingetrokken, zij het dat een overgangsregeling getroffen is (Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 23 december 2009, nr. CPP 2009/2495M, V-N 2010/4.23).

18 In dezelfde zin A. van Dongen in haar commentaar op de uitspraken van Hof 's-Gravenhage van 26 juni 2009, NTFR 2009/1840. In haar bijdrage Reikwijdte van de integratielevering in de Btw-richtlijn, NTFR Beschouwingen 2009/43 betoogt zij - niet verrassend - in dezelfde zin.

19 Bijvoorbeeld HR 28 november 1990, nr. 26722, LJN ZC4459, BNB 1991/23, HR 15 september 1993, nr. 28 979, LJN ZC5454, BNB 1994/314, en HR 14 oktober 2005, nr. 41 015, LJN AU4302, BNB 2006/65 m.nt. Van der Paardt en - met betrekking tot een roerende zaak - HR 20 december 2000, nr. 35975, LJN AA9095, BNB 2001/126 m.nt. Van Zadelhoff.

20 MvH: Zoals belanghebbenden in hun verweerschriften in cassatie in de zaken 09/03108 en 09/03109 vermelden overweegt het Hof echter ook: "Het Hof acht de Nederlandse bepaling in beginsel ook niet in strijd met de strekking van de Richtlijn al moet worden toegegeven dat dit specifieke geval, nu kennelijk geen omzetbelasting over de grond in aftrek is gebracht, vermoedelijk niet model zal hebben gestaan voor de bepaling." Van Zadelhoff geeft in zijn noot aan deze 'toegift' niet te begrijpen omdat juist als er ter zake van de grond geen aftrek is genoten, de integratieheffing materieel effect sorteert en dat de integratieheffing juist voor dat soort situaties is bedoeld.

21 In deze zaak hoefde de Hoge Raad geen oordeel te geven met betrekking tot artikel 3-1-h omdat het oordeel van Hof Amsterdam in die zaak omtrent dit artikel in cassatie niet in geschil was.

22 MvH: voor de goede orde, Van Kesteren doelt hier op de zaak die bij de Hoge Raad het rolnummer

09/03108 heeft en waar deze bijlage (onder meer) betrekking op heeft.

23 Het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen is sinds de inwerkingtreding van het Verdrag van Lissabon op 1 december 2009 vernoemd tot 'Hof van Justitie van de Europese Unie'. De gebezigde afkorting 'HvJ' ziet zowel op arresten die gewezen zijn toen het Hof van Justitie nog 'van de Europese Gemeenschappen' was als op rechtspraak die het HvJ als HvJ van de EU heeft gewezen.

24 MvH: Ik heb niet de indruk dat de wetgever de toevoeging in 1977 overbodig vond. Eerder wilde hij het toepassingsbereik van de bepaling (aanvankelijk) beperken, zie punten 2.14 tot en met 2.16 van deze bijlage.

25 MvH: auteur moet bedoeld hebben: 'door de opdrachtgever aan de opdrachtnemer'.

26 Preciezer geformuleerd: de ondernemer die het vervaardigde goed al dan niet geheel bestemd voor prestaties waarvoor hij geen recht op aftrek heeft (dat kunnen ook prestaties zijn die in het buitenland worden verricht, doch in Nederland vrijgesteld zouden zijn, dan wel prestaties waarvoor de aftrek - bijvoorbeeld op grond van het Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting 1968 - is uitgesloten). Dat is echter zo'n mondvul dat ik gemakshalve spreek over 'vrijgestelde ondernemer' of 'vrijgestelde presterende ondernemer'.

27 Punt 84 van het arrest.

28 Vermeld kunnen worden het arrest van 11 augustus 1995, Bulthuis, C-453/93, V-N 1995, blz. 2932 waarin het HvJ aan de vraag naar uitlegging van het begrip 'winst beogen' niet toekwam omdat het de in geding zijnde vrijstelling om andere redenen al niet toepasbaar achtte. Andere voorbeelden zijn te vinden in de arresten van 12 mei 2005, RAL, C-452/03, V-N 2005/32.26 en van 6 november 2003, Karageorgou, C-78/02 tot en met C-80/02, V-N 2003/58.17.

29 MvH: De Hoge Raad doelt hier mijns inziens op blz. 31, l.k., laatste alinea, van de memorie van antwoord (Kamerstukken II, 1967/68, nr. 6) waarin de wetgever reageert op de suggestie van kamerleden om als grondslag voor de berekening van de verschuldigde 3-1-h-belasting de waarde van het onroerend goed te nemen na aftrek van de waarde van de ruwe grond. Dit om verstoringen te voorkomen tussen de ondernemer die grond koopt en vervolgens laat bouwen en de ondernemer die op door hem aangekochte grond bouwt en vervolgens verkoopt. In verband met de werking van het aftrekmechanisme menen de bewindslieden dat een ernstige verstoring van concurrentieverhoudingen niet behoeft te worden gevreesd. Het komt mij voor - Tuk merkt dat in zijn noot ook op - dat het hier gaat om een andere vergelijking en niet zozeer om de 3-1-h-levering en de vergelijking die ter rechtvaardiging van die bepaling gemaakt zou moeten worden (t.w. de ondernemer die op eigen grond laat bouwen en de ondernemer die turnkey een gebouw koopt om in zijn onderneming te gaan gebruiken).

30 V-N 1973, nr. 18A, blz. 752 en 753.

31 Een term die de wetgever hanteert, zie de memorie van toelichting bij het ontwerp van Wet, aangehaald in punt 2.2.

32 J. Reugebrink, Omzetbelasting, FED, Deventer 1973, blz. 101. Op diezelfde bladzijde wordt ook de rolstoel (waarvan de interne levering laag belast was, terwijl de materialen naar het algemene tarief werden belast) ten tonele gevoerd.

33 Hoewel het daarin ging om de maatstaf van heffing en niet om het 'wezen' van de 3-1-h, wijs ik hier op het arrest van de Hoge Raad van 13 september 1995, nr. 30466, LJN AA1656, BNB 1995/338 m.nt. Simons. Daarin oordeelde de Hoge Raad dat het Hof - voor de maatstaf van heffing van de 3-1-h - terecht als uitgangspunt de vraag had genomen of er soortgelijke crematoria als het in geding zijnde crematorium waren en niet of dergelijke crematoria op de markt waren.

34 Kamerstukken II, 2009/2010, 32 128, nr. 10, blz. 74 en 75. Zie ook de brief van de staatssecretaris van 13 november 2009 aan de Voorzitter van de Tweede Kamer, Kamerstukken II, 2009/2010, 32 128, nr. 20, blz. 9-12.

35 Dit besluit is met ingang van 1 januari 2010 ingetrokken bij besluit van 23 december 2009, nr. CPP 2009/2495M, V-N 2010/4.23.

36 Vgl. artikel 258 van het Verdrag betreffende de werking van de EU (tot 1 december 2009 artikel 226 EG)

37 Zie bijvoorbeeld Kamerstukken II, 2008/09, 32 128, nr. 3, blz. 38 en 39. De infractieprocedure lijkt mij door het intrekken van bedoelde mededeling per 1 januari 2010 van de baan.

38 Ik wijs in dit verband nog op de uitspraak van Rechtbank Breda van 23 februari 2010, nr. AWB 08/4234, LJN BL6949. Rechtbank Breda oordeelde dat artikel 3, lid 3, onderdeel b, van de Wet (naar ik aanneem juncto artikel 3, lid 9) niet in strijd is met artikel 18, aanhef, onder a, van richtlijn 2006/112/EG.

39 Bij richtlijn nr. 95/7 van de Raad van 10 april 1995, PB L102 (de zogenoemde tweede bezemrichtlijn) werd de bepaling geschrapt uit de Zesde richtlijn. Zij diende met ingang van 1 januari

1996 ook uit de nationale wetgevingen te worden geëlimineerd. Dienovereenkomstig is artikel 3, lid 1, onderdeel c, van de Wet met ingang van die datum dan ook beperkt. Sinds 1996 kan alleen 'de oplevering van bepaalde werken in onroerende staat' op grond van artikel 5, lid 5, van de Zesde richtlijn als levering worden aangemerkt. Wat een werk in onroerende staat is, wordt niet nader toegelicht. In het Voorstel voor een Zesde richtlijn was een afzonderlijke bepaling opgenomen (artikel 6) waarin een werk in onroerende staat nader werd gedefinieerd (en waartoe onder meer werd gerekend 'uitbreidingen, verbouwingen en vernieuwingen'). In de Zesde richtlijn is die bepaling niet overgenomen. Uit het arrest van het HvJ van 22 oktober 2009, *Swiss RE*, C-242/08, V-N 2009/53.21, punt 62, valt af te leiden dat een niet-overgenomen bepaling uit een voorstel voor een richtlijn niet kan worden gehanteerd bij de uitlegging van bepalingen uit de richtlijn. Zie ook het arrest van 19 november 2009, *Don Bosco*, C-461/08, V-N 2009/59.17, punt 31.

40 Zie ook Bijl, Van Hilten en Van Vliet, *Europese btw en Nederlandse omzetbelasting*, Kluwer, Deventer 2001, blz. 68-69.

41 Omtrent de vraag of verbouwingen een nieuw vervaardigde onroerende zaak in de zin van artikel 3, lid 1, onderdeel h, van de Wet opleveren is heel wat - casuïstisch getinte - jurisprudentie voorhanden. Afgezien van het al vermelde arrest inzake de (her)bouw van het West-Indisch huis (geen vervaardiging: in de ogen van de Hoge Raad was het een monument en bleef het een monument), kunnen vermeld worden de arresten van 2 mei 1990, nr. 26312, LJV ZC4279, BNB 1990/183, van 20 juni 1990, nr. 26207, LJV ZC4315, BNB 26207, van 17 april 1991, nr. 27076, LJV ZC4566, BNB 1991/166, van 26 februari 1992, nr. 28066, LJV ZC4900, BNB 1992/348, van 7 april 1993, nr. 28884, LJV ZC5314, BNB 1993/173 en van 7 juni 2000, nr. 35388, LJV AA6118, BNB 2000/248.

42 Kamerstukken II 1967/68, 9324, nr. 3, blz. 32 r.k.

43 Daarbij zij opgemerkt dat het 'forfaitaire' karakter van deze maatstaf altijd onzuiverheden in zich zal hebben. Een volkomen gelijke behandeling blijft niet meer dan een ideaal (de een zal wellicht goedkoper kunnen inkopen dan de ander, de een heeft goedkoper personeel dan de ander).

44 In deze bepaling werd overigens wel heel veel op één hoop gegooid. De normale waarde zou gelden als maatstaf voor niet alleen de '3-1-h', maar ook voor onttrekkingen, sfeerovergangen binnen het bedrijf, privégebruik, ruiltransacties en andere gevallen waarin de tegenprestatie niet volledig uit een geldbedrag bestond.

45 Advies van het EcoSoc, PB 1974 nr. C 139.

46 Resolutie houdende het advies van het EP, PB 1974, nr. C 40.

47 In welk geval reeds in aftrek gebracht btw in geval van bedoelde sfeerovergangen moet worden gecorrigeerd. Zie ook Reugebrink in zijn noot in BNB 1989/270, HR 22 maart 1989, nr. 25163, LJV ZC4008.

48 Dat zal met name ook kunnen spelen bij vernieuwbouw, waar uiteindelijk de totale waarde van het vernieuwde goed lager is dan de maatstaf van heffing bij toepassing van artikel 3-1-h, van de Wet.

49 Kamerstukken II 1977/78, 14 887, nrs. 1-3, blz. 19.

50 In zijn arrest van 27 augustus 1997, nr. 32376, LJV AA3319, BNB 1998/33 m.nt. Van Zadelhoff omschrijft de Hoge Raad 'soortgelijke woningen' als 'woningen die voor wat betreft ligging, bouwwijze en te verschaffen woongenot (...) overeenstemmen.'

51 MvH: Overigens op basis van een op grond van artikel 27 van de Richtlijn ingevoerde (van het algemene systeem afwijkende) bepaling.

52 Zie bijvoorbeeld HvJ 6 mei 1992, *De Jong*, C-20/91, BNB 1992/377 m.nt. Finkensieper (aangehaald en besproken in 3.5 en 3.6), HvJ 25 mei 1993, *Mohsche*, C-193/91, FED 1995/550 en HvJ 17 mei 2001, *Fischer en Brandenstein*, C-322/99 en C-323/99, V-N 2001/32.27.

53 Zie bijvoorbeeld ook *Rechtbank Arnhem*, 2 februari 2007, nr. AWB 06/857, LJV AZ8004, V-N 2007/23.18 inzake de vervaardiging en 3-1-h-levering van kweekbodems.

54 In artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn valt op dat daarin wordt gesproken dat sprake is van een levering ingeval met betrekking tot het goed recht op aftrek is ontstaan. In artikel 5, lid 7, onder b, van de Zesde richtlijn wordt daarentegen gesproken over 'voor zover' er bij aanschaf of bestemming in de zin van onderdeel a, aftrek is genoten. Dat maakt de reikwijdte van artikel 5, lid 6 van de Zesde richtlijn ogenschijnlijk ruimer dan die van artikel 5, lid 7, onder b. In het voorstel voor een Zesde richtlijn werd overigens ook bij de onttrekking in de zin van artikel 5, lid 3, onder a (het latere artikel 5, lid 6) de term 'voor zover (...) aanspraak werd gemaakt op (...) aftrek' gehanteerd. Het is mij niet duidelijk waarom in de Zesde richtlijn 'voor zover' is vervangen door 'in geval'. In de Franse tekst van de Zesde richtlijn wordt in artikel 5, lid 6 en 5, lid 7, onder b, wél dezelfde term gehanteerd ('lorsque'), welke weer afwijkt van de in artikel 5, lid 7, onder a, gebezigde term ('dans le cas où'). In

de Duitse richtlijntekst geldt datzelfde (in 5, lid 6 en 5, lid 7, onder b, wordt 'wenn' gehanteerd en in artikel 5, lid 7, onder a 'falls'. In het Engels wordt in de drie bepalingen evenwel hetzelfde woord gehanteerd: 'where'.

55 Indien het gaat om een vervaardigd goed bij de ingebruikname waarvan een integratielevering heeft plaatsgevonden, is het niet mogelijk dat volledige aftrek heeft plaatsgevonden: in dat geval zou immers geen integratieheffing hebben plaatsgehad; de verwijzing naar volledige aftrek moet in deze context mijns inziens beschouwd worden als (louter) een verwijzing naar de aanschaf.

56 Zie HvJ 8 maart 2001, Bakcsi, C-415/98, BNB 2001/200 m.nt. Van Kesteren, punt 44 en HvJ 17 mei 2001, Fischer en Brandenstein, C-322/99 en C-323/99, V-N 2001/32.21.

57 In dezelfde zin Van Zadelhoff in zijn noot op het arrest Leusden/Holin, BNB 2004/260.

58 Zie ook J.J.P. Swinkels en H. Zuidersma, De Nederlandse btw-integratielevering: van heffen naar corrigeren?, WFR 2008/618.

59 MvH: Bedoeld zal zijn 'en'.

60 J.J.P. Swinkels en H. Zuidersma, a.w. achten het overigens verstandig aan het HvJ een prejudiciële vraag voor te leggen over de reikwijdte van de integratieheffing.

61 MvH: bedoeld zal zijn: 'bestaat'

62 Kamerstukken II 1967/68, 9324, nr. 3, blz. 31 l.k.

63 Wet van 18 december 1995 tot wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968, de Wet op belastingen van rechtsverkeer en enkele andere belastingwetten in verband met de bestrijding van constructies met betrekking tot onroerende zaken. Uit het arrest van het HvJ van 4 oktober 2001, Goed Wonen, C-326/99, BNB 2002/396 m.nt. Bijl volgt dat artikel 3, lid 2, van de Wet niet in strijd is met de Zesde richtlijn.

64 In zaak 09/02220 haalt de staatssecretaris in dit verband de wetsgeschiedenis aan: Kamerstukken II, 1994/95, 24 172, nr. 7, blz. 10.

65 MvH: Deze bepaling luidde in de litigieuze periode in die zaak (1-7-1969 t/m 31-12-1970): "Ten aanzien van leveringen als zijn bedoeld in artikel 3, eerste lid, letters g en h, wordt de vergoeding gesteld op de aanschaffings- of voortbrengingskosten van de goederen, de omzetbelasting niet daaronder begrepen."

66 De uitspraak van Hof Amsterdam bevindt zich in het dossier van de zaak met nr. 09/02220.

67 De Hoge Raad heeft bij arrest van 24 december 2004, nr. 40413, LJN AR8638, het tegen deze uitspraak ingestelde beroep in cassatie niet-ontvankelijk verklaard.

68 Welke wordt bepaald op grond van artikel 8, lid 5, van de Wet juncto artikel 5, leden 1 en 5 van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 en de daarbij behorende bijlage A.

