

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
voorbetaling € 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 aanschafte 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 wetswijziging 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 voorbijschiet, 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 Jespers mijns inziens dat het begrip vervaardigen uit het (oude) artikel 5, lid 5, onder a, van de Zesde richtlijn dezelfde betekenis heeft als het gelijkkluidende 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 Jespers, 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 Jespers. Deze gevolgtrekking wordt niet anders door de 'bijzondere plaats die dieren in de categorie roerende zaken innemen' (punt 29 van de beschikking Jespers). 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 Jespers 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

