

Vervaardiging van een onroerende zaak en de samenloopvrijstelling....

In de btw is het vervaardigingsbegrip wellicht het meest omstreden en dan vooral in relatie tot de verbouwing van onroerende zaken. Vorig najaar verscheen een uitspraak van het Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden betrekking hebbende op de vervaardiging van een onroerende zaak in relatie tot de samenloopvrijstelling in de overdrachtsbelasting.

Feitencomplex

A heeft in januari 2007 een koopovereenkomst gesloten met B inzake een winkelpand waarin in de eerste instantie door partijen is overeengekomen dat de overdrachtsbelasting voor rekening van A komt en dat het een niet met omzetbelasting belaste levering betreft. In juli 2007 hebben partijen, in verband met de voorgenomen nieuwbouw door A, een aanvullende koopovereenkomst gesloten met waarin is opgenomen dat de *eventuele* overdrachtsbelasting voor rekening komt van A, dat de koop betrekking heeft op het bedrijfspand met ondergrond, erf en verder aanbehoren en dat B zijn medewerking zal verlenen dat het verkochte voor rekening van de koper geheel of gedeeltelijk wordt gesloopt ten behoeve van de te realiseren nieuwbouw alvorens de juridische levering van het verkochte heeft plaatsgevonden, met dien verstande dat het risico van het verkochte eveneens voor rekening van B blijft tot de juridische levering heeft plaatsgevonden.

Begin oktober 2007 is de onroerende zaak juridisch geleverd aan A. In de akte staat vermeld dat er is geleverd een perceel bouwterrein bestemd voor de bouw van een winkelpand met aanbehoren. Over de koopprijs is btw verschuldigd omdat het verkochte door B is gesloopt ten behoeve van de nieuwbouw met als gevolg dat er een nieuw vervaardigde onroerende zaak is ontstaan en wel in de vorm van een bouwterrein. Partijen doen een beroep op de samenloopvrijstelling.

Als vaststaande feiten zijn aangenomen dat ten tijde van de juridische levering het oorspronkelijke gebouw gesloopt met uitzondering van het in de nieuwbouw te integreren gedeelte van de oorspronkelijke voorgevel. Op het door sloop vrijgekomen perceel bevond zich nog een gedeelte (75%) van de vloerplaat van het oorspronkelijke gebouw waarin gaten zijn aangebracht. In deze gaten zijn in totaal 35 funderingspalen aangebracht. Het oorspronkelijke gebouw was op zand gefundeerd welke fundering is verwijderd en waarvoor in de plaats funderingspalen zijn aangebracht. Voorts is een gedeelte van de cementdekvloer blijven liggen waaroverheen bij de nieuwbouw een nieuwe vloer is aangelegd.

De inspecteur heeft een naheffingsaanslag overdrachtsbelasting opgelegd aan A welke gestoeld is op de stelling dat er geen sprake is van een nieuw vervaardigd gebouw. In geschil is of de samenloopvrijstelling van toepassing is.

Eerste aanleg¹

De Rechtbank beoordeelt eerst of door het geheel van werkzaamheden aan de onroerende zaak in wezen nieuwbouw heeft plaatsgevonden en voorts of hetgeen op is geleverd begin oktober 2007 reeds kwalificeerde als een nieuw vervaardigd goed.

In wezen nieuwbouw

Gezien de omstandigheid dat het oude winkelpand, met uitzondering van de voorgevel, volledig is gesloopt en de dragende constructie alsmede de fundering zijn vervangen door een nieuwe passende constructie dan wel fundering, met uitzondering van een gedeelte van de overbodig geworden vloerplaat, en het feit dat hetgeen teruggebouwd is een andere indeling en grootte heeft komt de Rechtbank tot het oordeel dat de werkzaamheden aan het pand dermate ingrijpend zijn geweest dat in wezen nieuwbouw heeft plaatsgevonden. Hieraan doet niet af dat het aangezicht van het pand niet (noemenswaardig) is gewijzigd en de functie van het pand hetzelfde is gebleven. De Rechtbank verwijst naar het "in wezen nieuwbouw"-arrest van de Hoge Raad waaruit volgt dat niet beslissend is of het pand na de verbouwing al dan niet te vereenzelvigen is met het oorspronkelijke pand.²

¹ Rb Noord-Nederland 22 januari 2015, ECLI:NL:RBBNE:2015:1474.

² HR 19 november 2010, ECLI:NL:HR:2010:BM6681.

De Rechtbank overweegt voorts voor haar oordeel steun te vinden in een arrest van de Hoge Raad aangaande de radicale vernieuwing, welk arrest is geweest met betrekking op de aftrek van de onderhoudskosten voor monumentenpanden in de inkomstenbelasting.³

De Rechtbank acht aannemelijk dat, gezien de omvang van de verrichte werkzaamheden, de constructie van het gebouw zodanig is aangetast dat er bouwkundig sprake is van sloop van de oudbouw en vervanging door nieuwbouw. In ieder geval acht de Rechtbank aannemelijk dat de bouwtechnische ingrepen zodanig ingrijpend zijn geweest dat de bouwkundige identiteit van het oorspronkelijke gebouw door die ingrepen onherkenbaar is gewijzigd.

Samenloopvrijstelling

Voor de toepassing van de samenloopvrijstelling dient hetgeen is geleverd ten tijde van de levering reeds te kwalificeren als een nieuw vervaardigd goed, aldus de Rechtbank.

De Rechtbank oordeelt dat hetgeen begin oktober 2007 is geleverd dient te worden aangemerkt als een gedeelte van een nieuw vervaardigd gebouw voor het tijdstip van eerste ingebruikneming. De Rechtbank komt tot dit oordeel omdat uit de feiten en omstandigheden blijkt dat de sloopfase volledig was afgerond en dat was aangevangen met de bouwfase. Hieraan doet volgens de Rechtbank niet af dat een deel van het oorspronkelijke gebouw, namelijk de voorgevel en een deel van de vloerplaat, in stand is gebleven, welke zijn opgegaan in de nieuwbouw. Hierin verschilt onderhavige casus dan ook van die uit het arrest JJ Komen & Zonen van het Hof van Justitie.⁴ In het laatstgenoemde geval waren ten tijde van de levering slechts sloopwerkzaamheden uitgevoerd, terwijl nog geen aanvang was gemaakt met de constructiewerkzaamheden voor het nieuwe gebouw.

Conclusie

De Rechtbank concludeert dat er in begin oktober 2007 door B aan A is geleverd een nieuw vervaardigde onroerende zaak, welke van rechtswege is belast met btw met als gevolg dat de samenloopvrijstelling van toepassing was.

Hoger beroep⁵

Het Hof ziet zich voor de vraag geplaatst of ten tijde van de verkrijging van de onroerende zaak door de levering daarvan begin oktober 2007 sprake was van een levering van een van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het bijbehorende terrein vóór, op of uiterlijk twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikneming. In dit verband moet volgens het Hof onderzocht worden of uiteindelijk nadat de verbouwing was voltooid sprake is van de voortbrenging van een vervaardigd goed (in wezen nieuwbouw) en anderzijds hoe de levering van een oud gebouw gedurende de periode waarin het werd verbouwd tot een nieuw gebouw voor de toepassing van de btw moet worden behandeld.

In wezen nieuwbouw

Evenals de Rechtbank is het Hof van oordeel dat de werkzaamheden aan het pand dermate ingrijpend zijn geweest dat in wezen nieuwbouw heeft plaatsgevonden. Gelijk de Rechtbank acht het Hof aannemelijk dat de constructie van het gebouw zodanig is aangetast dat er bouwkundig sprake is van sloop van de oudbouw en vervanging door nieuwbouw (in wezen nieuwbouw), waaraan niet af doet dat het aanzicht van het pand niet (noemenswaardig) is gewijzigd en de functie van het pand hetzelfde is gebleven. Aanvullend op de Rechtbank overweegt het Hof dat het voornoemde niet af doet aan het plaatshebben van in wezen nieuwbouw aangezien ook voor de modale consument de onroerende zaak na een dergelijk ingrijpende verbouwing niet anders dan als nieuw kan worden ervaren, aangezien de waarneming door de modale consument niet beperkt is tot de visuele waarneming van de voorgevel. Laatstgenoemde geldt volgens het Hof des te meer nu het een winkelpland betreft, waar de modale consument binnentreedt.

Samenloopvrijstelling

Het Hof overweegt dat tussen partijen vaststaat dat ten tijde van de levering begin oktober 2007 de sloopwerkzaamheden van het oude gebouw reeds waren voltooid, de verbouwingswerkzaamheden reeds waren begonnen en dat het gebouw niet meer (gedeeltelijk) in gebruik was. Het Hof overweegt derhalve dat onder die omstandigheden, anders dan dat aan de orde was in JJ Komen & Zonen, er sprake was van een levering van een gebouw of een gedeelte

³ HR 24 februari 2012, ECLI:NL:HR:2012:BU1993.

⁴ HvJ EG 12 juli 2012, C-326/11.

⁵ Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden 3 augustus 2016

van een gebouw en het erbij behorend terrein vóór het tijdstip van eerste ingebruikneming.

De grief van de inspecteur, inhoudende dat er bij partijen geen sprake was van een door objectieve gegevens gesteunde intentie om te komen tot “vernieuwbouw” met als gevolg dat er sprake was van een levering van een bestaand gebouw, vang bij het Hof bot. Het Hof overweegt dat uit de stukken niet blijkt dat sprake is geweest van een andere economische realiteit dan wel van andere uiteindelijke intenties van partijen. Dat partijen aanvankelijk niet en later wel zijn overeengekomen tot “vernieuwbouw” van het gebouw doet hieraan niet af, aangezien op het moment van de levering de bedoeling van partijen volstrekt eenduidig was.

Conclusie

Het Hof concludeert dat begin oktober 2007 aan A is geleverd een nieuw vervaardigde onroerende zaak, welke levering van rechtswege is belast met omzetbelasting, met als gevolg dat de samenloopvrijstelling van toepassing is.

Verkrijging gedurende de verbouwing

Van belang in het onderhavige geval is onder meer dat de sloopwerkzaamheden voor rekening van de koper komen, maar het risico met betrekking tot de onroerende zaak tot de juridische levering bij verkoper blijft, aldus de aanvullende koopovereenkomst.

In het onderhavige geval zijn de sloopwerkzaamheden ten tijde van de juridische levering reeds voltooid en zijn de verbouwingwerkzaamheden ten tijde van die levering reeds aangevangen. De verbouwingwerkzaamheden waren dermate ingrijpend dat (uiteindelijk) in wezen nieuwbouw heeft plaatsgevonden en gedurende de sloop- en verbouwingwerkzaamheden was het gebouw niet (gedeeltelijk) in gebruik.

Conclusie in het onderhavige geval is dat A ten tijde van de levering heeft geleverd een nieuw vervaardigde onroerende zaak voor de eerste ingebruikneming aan B.

Uit bovenstaande rechtspraak kan worden afgeleid dat van adviseurs/notarissen betrokken bij de juridische levering van een gebouw gedurende de sloop- en verbouwingwerkzaamheden enige oplettendheid is vereist aangaande het beoogde regime

waarin wordt geleverd dan wel het toepassen van het juiste regime bij de levering.

Van belang zijn derhalve de navolgende vragen:

- welke afspraken hebben partijen ten tijde van de juridische levering uiteindelijk gemaakt;
- voor wiens rekening en risico komen de sloopwerkzaamheden en het risico van de onroerende zaak;
- wordt er een gehele of partiële sloop beoogt;
- zijn de sloopwerkzaamheden aan het pand ten tijde van de levering reeds voltooid;
- zijn de verbouwingwerkzaamheden ten tijde van de levering reeds aangevangen;
- leiden de verbouwingwerkzaamheden (uiteindelijk) tot een nieuw vervaardigde onroerende zaak (lees: in wezen nieuwbouw);
- was het gebouw gedurende de verbouwing nog (gedeeltelijk) in gebruik.

Slotsom

Indien u als adviseur dan wel als notaris betrokken bent bij de juridische levering van een gebouw met het bijbehorende terrein gedurende de sloop- en/of verbouwingwerkzaamheden is het van belang alert te zijn op de alsdan geldende feiten en omstandigheden en de hierboven genoemde vragen beantwoord teneinde een zo volledig mogelijk beeld te verkrijgen voor wat betreft de heffing van btw dan wel overdrachtsbelasting.

Er is inmiddels een cassatieberoep aangetekend tegen de uitspraak van het Hof. Indien er conclusie genomen wordt door één der Advocaten-Generaal en/of er een arrest wordt gewezen door de Hoge Raad houden wij u op de hoogte.

BTW & OG

Dit memorandum is zo zorgvuldig mogelijk samengesteld met de beschikbare informatie, maar dient slechts als informatiebrochure. Wij aanvaarden daarom geen enkele verantwoordelijkheid voor hetgeen men zonder deskundig advies onderneemt naar aanleiding van deze publicatie.