

Vastgoedtransformatie in de btw en overdrachtsbelasting

In de praktijk komen worden wij regelmatig geconfronteerd met vragen omtrent de fiscale gevolgen van de transformatie van niet-woningen naar woningen, waarbij er gewerkt wordt met een zogenoemde koop-aanneemovereenkomst. Onderstaand treft u een korte beschouwing van de fiscale aandachtspunten.

Een nieuw vervaardigde onroerende zaak?

De transformatie van niet-woningen naar woningen geschiedt in de regel door de gedeeltelijke sloop van de opstal waarbij de functie hiervan wijzigt van niet-woning naar woning. Voor de btw is van belang of er op het tijdstip van (op)levering sprake is van een nieuw vervaardigde onroerende zaak.

De Hoge Raad heeft voor de beoordeling of er sprake is van een nieuw vervaardigde onroerende zaak het criterium ontwikkeld van “in wezen nieuwbouw”.¹ In dit arrest betrof het de transformatie van een woonwinkelpand waarin zich een tandtechnisch laboratorium bevond naar kinderdagverblijf. Hierbij is de voorpui op de begane grond vernieuwd en is er een speeltuin aangelegd. Volgens de inspecteur beschikt belanghebbende bij de ingebruikneming van het verbouwde pand over een in eigen bedrijf vervaardigd goed als in artikel 3, eerste lid, onder h Wet OB 1968 (integratieheffing). De Hoge Raad oordeelde dat er slecht van vervaardiging (in de zin van artikel 3, eerste lid, onder h Wet OB 1968) sprake is indien een goed wordt voorgebracht dat tevoren niet bestond, hetgeen voor onroerende zaken betekent dat hiervan slechts sprake is indien door de werkzaamheden aan de onroerende zaak in wezen nieuwbouw heeft plaatsgevonden.

Uit een recenter arrest van de Hoge Raad² blijkt temeer dat de invulling van het begrip “in wezen nieuwbouw” mogelijk enger uitgelegd kan worden dan voorheen werd aangenomen. In dit arrest ging het om de inwendige transformatie van een pand uit

de 17^{de} eeuw, bestaande uit een tweetal woningen en een winkel naar een drietal winkels met daarboven een drietal appartementen. Het betrof een ingrijpende verbouwing waarbij het dak is vernieuwd en verhoogd, de kozijnen zijn vervangen, de voorpui op de begane grond is vernieuwd en de achterzijde is voorzien van een uitbouw. Ook in dit geval nam de inspecteur het standpunt in dat door de verbouwing een nieuwe onroerende zaak is vervaardigd. Volgens de Hoge Raad ten onrechte. De Hoge Raad legt wederom het criterium aan van “in wezen nieuwbouw” en oordeelt dat hiervan geen sprake is in dit geval. Dat de functie van het gebouw is gewijzigd en/of dat het gebouw is gesplitst in appartementsrechten blijkt in dit geval niet van belang.

De exacte invulling van het criterium “in wezen nieuwbouw” en de geldende criteria blijven vooralsnog onduidelijk. De huidige jurisprudentie is te casuïstisch en biedt jammer genoeg geen soelaas. Voor de invulling van het criterium komt de Hoge Raad mogelijk met de nodige handvatten voor de praktijk in haar oordeel inzake de uitspraak van het Hof Den Bosch³ waartegen cassatie is ingesteld en de advocaat-generaal zijn conclusie heeft genomen.⁴ Hoewel deze zaak gaat om de vervaardiging van nieuwe roerende zaken is deze van belang voor de vraag of er een nieuwe onroerende zaak is vervaardigd, omdat de Hoge Raad in haar overwegingen aansluiting zoekt bij de functietoets uit het Van Dijk's Boekhuis arrest⁵, welke eveneens roerende zaken betrof.

Tussenstand I

Totdat de invulling van het criterium “in wezen nieuwbouw” niet nader is ingevuld zal er per geval aan de hand van de huidige jurisprudentie beoordeeld moeten worden of er sprake is van “in wezen nieuwbouw”. Uit deze jurisprudentie blijkt van belang de functiewijziging en daarnaast de wijzigingen in het uiterlijk en de constructie van het pand.

Indien er bij de oplevering sprake is van een nieuw vervaardigde onroerende zaak zal de levering een met btw belaste prestatie betreffen en is de btw op de toerekenbare kosten in beginsel aftrekbaar.

¹ HR 19 november 2010, NTFR 2011/694

² HR 8 maart 2013, NTFR 2013/863

³ Hof den Bosch, 5 maart 2015, NTFR 2015/1353

⁴ Conclusie A-G, NTFR 2015/3184

⁵ HvJEG 14 mei 1985, C-139/84

Mocht er geen sprake zijn van een nieuw vervaardigde onroerende zaak rest de vraag of er sprake is van één prestatie voor de btw waarbij de verbouwing opgaat in de vrijgestelde levering van de onroerende zaak.

Eén prestatie voor de btw?

Naar aanleiding van het welbekende Don Bosco-arrest van het HvJEG⁶ heeft de Hoge Raad geoordeeld dat bij koop-aannemingsovereenkomsten sprake is van één prestatie voor de btw, in dit geval de oplevering van een nieuw vervaardigde zaak welke belast is met btw.⁷ Naar aanleiding van dit arrest ziet men in de praktijk veelal dat de bouw door een andere btw-ondernemer (ook geen fiscale eenheid voor de btw) wordt uitgevoerd dan de levering van de grond met de daarop aanwezig oude opstallen, welke in beginsel in de overdrachtsbelasting valt.⁸

In het geval van een koop-aanneemovereenkomst waarbij er geen sprake is van een nieuw vervaardigde onroerende zaak is het vooralsnog niet uitgemaakt hoe hiermee omgegaan dient te worden.

Het Don Bosco-arrest biedt een aanknopingspunt dat in zo een geval er eveneens sprake is van één prestatie voor de btw. Het HvJEG oordeelde dat weliswaar uit artikel 2 van de zesde richtlijn voortvloeit dat elke prestatie in beginsel zelfstandig moet worden beoordeeld, maar dat in bepaalde omstandigheden verschillende, formeel onderscheiden handelingen als één enkele handeling moeten worden beschouwd wanneer zij niet zelfstandig zijn. Dit is volgens het HvJEG met name het geval wanneer twee of meer elementen of handelingen die de belastingplichtige (lees: btw-ondernemer) levert aan of verricht voor de klant (lees: koper) zo nauw met elkaar verbonden zijn dat zij objectief gezien één enkele ondeelbare economische handeling vormen, waarvan splitsing kunstmatig zou zijn. Hierbij dient rekening gehouden te worden met alle omstandigheden van het geval waarin de betrokken handeling plaatsvindt.⁹

Het blijft voorts de vraag welke prestatie dan als hoofdprestatie aangemerkt dient te worden. Ofwel

de voor de btw vrijgestelde levering van een onroerende zaak of een met btw belaste dienst inhoudende de verbouwing.

In het Don Bosco-arrest oordeelde het HvJEG dat dergelijke handelingen van levering en sloop, vanuit het oogpunt van de btw, de levering van onbebouwd terrein tot voorwerp heeft en dat de verbouwingsdienst opgaat in de met btw belaste levering van een bouwterrein. In het arrest Aktiebolaget NN¹⁰ betrof het de levering en de plaatsing (dienst) van een glasvezelkabel waarbij de kabel verreweg het grootste gedeelte van de kosten vertegenwoordigd. In dit arrest oordeelt het HvJEG dat zowel de levering als de plaatsing van de kabel voor de btw als één prestatie gezien dient te worden. Voor de beantwoording van de vraag welke prestatie betreffende samengestelde handelingen vormen moeten de overheersende elementen ervan worden bepaald. In dit geval oordeelde het HvJEG dat de handeling die bestaat uit de levering en plaatsing van een glasvezelkabel dient te worden beschouwd als een levering wanneer de kabel, na het testen van de kabel door de leverancier, zal worden overgedragen aan de klant, die er als eigenaar over zal kunnen beschikken, dat de prijs van de kabel zelf verreweg het grootste deel van de totale kosten vertegenwoordigd en dat de diensten van de leverancier enkel de plaatsing van de kabel omvatten, zonder de aard ervan te veranderen en zonder deze aan te passen aan de specifieke behoeften van de klant.

Tussenstand II

Bovenstaande jurisprudentie levert aanknopingspunten om in geval van een koop-aanneemovereenkomst, waarbij er geen sprake is van een nieuw vervaardigde onroerende zaak, aan te nemen dat er sprake is van een prestatie voor de btw, namelijk de vrijgestelde levering van de onroerende zaak waarin de verbouwingsdienst opgaat.

Samenloopvrijstelling?

De samenloopvrijstelling uit artikel 15, eerste lid, onder a, Wet BRV 1970 ziet op de vrijstelling van de overdrachtsbelasting van verkrijging krachtens een met btw belaste levering waarbij de onroerende

⁶ HvJEG 19 november 2009, C-461/08

⁷ HR 22 maart 2013, NTFR 2013/1175

⁸ Besluit van 19 september 2013, BLKB2013/1686M

⁹ HvJEG 19 november 2009, C-461/08

¹⁰ HvJEG 27 maart 2007, NTFR 2007/723

zaak niet als bedrijfsmiddel is gebruikt en de verkrijger de btw niet geheel of gedeeltelijk in aftrek kan brengen.

In het geval van een koop-aanneemovereenkomst waarbij er sprake is van een nieuw vervaardigde onroerende zaak heeft dit derhalve tot gevolg dat de verkrijger onder deze voorwaarden, in beginsel, een geslaagd beroep op de samenloopvrijstelling toekomt, waaronder eveneens de grondkosten vallen.¹¹ Zodoende wordt de maatstaf van heffing verlaagd met het totaalbedrag waarover de verkoper btw was verschuldigd die voor de koper niet aftrekbaar waren.

Indien er bij een koop-aanneemovereenkomst geen sprake is van een nieuw vervaardigde onroerende zaak, en het standpunt luidt dat er sprake is van één prestatie voor de btw, namelijk de vrijgestelde levering van de onroerende zaak, dan is de koper in beginsel overdrachtsbelasting verschuldigd over de juridische verkrijging van de grond inclusief oude opstallen en de alsdan vervallen bouwtermijnen.

Tarief overdrachtsbelasting

In laatstgenoemde geval resteert thans nog de vraag welk tarief van toepassing is op de verkrijging. Oftewel: kwalificeert de onroerende zaak als woning voor de overdrachtsbelasting?

Voor de invulling van het begrip “woning” voor de overdrachtsbelasting biedt de Wet BRV 1970 geen uitkomst. Hiervoor geeft het besluit van de Staatssecretaris ter verlaging van het tarief voor woningen alsmede de Memorie van Toelichting (hierna: MvT) een nadere invulling. Voor de transformatie van niet-woningen naar woningen blijkt hieruit dat van belang is of de opstal op het moment van verkrijging naar zijn aard bestemd is voor bewoning, waarbij een opstal (niet-woning) dat wordt verbouwd tot een woning niet kwalificeert als woning voor de overdrachtsbelasting. Bij twijfel of een onroerende zaak naar zijn aard bestemd is voor bewoning is mede van belang of er een woonbestemming hierop rust. De verdere handelingen na de verkrijging zijn irrelevant.

Bij een strikte lezing van het bovenstaande komt men tot de conclusie dat er in het geval van een

koop-aanneemovereenkomst waarbij er geen sprake is van een nieuw vervaardigde onroerende zaak en de verkrijging van de grond inclusief de oude opstallen gedurende de verbouwing geschiedt het 2% tarief voor woningen zijn gelding mist. Hierin kan evenwel worden gelezen dat het verlaagde tarief wel van toepassing is nadat de verbouwing volledig is afgerond.

Inmiddels is er de nodige jurisprudentie verschenen omtrent de kwalificatie als woning voor de overdrachtsbelasting. Opvallend hierbij is het vonnis van de Rechtbank Zeeland-West-Brabant¹² waarin het in oorsprong een viertal woningen betrof, maar die gedurende 12,5 jaar als schoolgebouw hebben gediend en vervolgens, na twee jaren leegstand, zijn twee van de vier “woningen” verkregen door belanghebbende die de aanbouwen (lees: corridor en gymzaal) zal slopen. De Rechtbank oordeelde dat, gelet op alle feiten en omstandigheden, de onroerende zaken op het moment van levering als woning kwalificeerden. De Rechtbank achtte hierbij van belang dat de onroerende zaken naar hun aard bestemd zijn voor bewoning en deze al twee jaren niet als schoolgebouw werden gebruikt. Dat de onroerende zaken ten tijde van de levering nog verbouwd moesten worden is volgens de Rechtbank te vergelijken met cascowoningen.

Tussenstand III

Afgaande op de MvT zal de transformatie van een niet-woning naar een woning in beginsel niet in aanmerking komen voor het verlaagde tarief. Echter biedt de jurisprudentie toch aanknopingspunten om in bepaalde gevallen toch te concluderen dat er sprake is van een woning voor de overdrachtsbelasting. De kwalificatie zal per geval moeten geschieden waarbij van belang is de aard van de onroerende zaak en bij twijfel hieromtrent zal de woonbestemming een rol spelen.

Slotsom

Vanwege de grote financiële gevolgen als gevolg van mogelijke (mis)kwalificaties is het van groot belang om de beoogde transformatie vroegtijdig op zijn (fiscaal)juridische merites te beoordelen om zo nodig bij te kunnen sturen en niet voor verrassingen komen te staan.

¹¹ HR 22 maart 2013, NTFR 2013/1175

¹² Rb Zeeland-West-Brabant 2 oktober 2014, NTFR 2015/1484

Bij een dergelijke transformatie zal men in het bijzonder aandacht moeten besteden aan de mogelijke vervaardiging van een nieuwe onroerende zaak, de prestatie voor de btw, de samenloopvrijstelling alsmede de mogelijke kwalificatie als woning voor de overdrachtsbelasting.

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.