



TAX & PRIVATE EQUITY

Verkoop van vernieuwbouw met btw: that's the question! Baanbrekend arrest Gents hof van beroep

16/02/2023 / Reageer / IMPOSTO Tax Lawyers

Op de vastgoedmarkt wordt op vandaag naast nieuwbouw evenzeer gerenoveerde panden te koop aangeboden (vernieuwbouw). De vraag rijst onder welke voorwaarden de verkoop van zo'n gerenoveerd pand met btw kan, dan wel moet. Naar aanleiding van een dossier die door ons kantoor werd behandeld heeft het hof van beroep van Gent zijn licht laten schijnen op deze problematiek, die in wezen neerkomt op de vraag wanneer er sprake is van een 'nieuw gebouw' voor btw-doeleinden. Het hof komt tot een verrassende uitspraak, die ingaat tegen de gevestigde administratieve praktijk.

Belgische regelgeving

Ons Belgisch Btw-wetboek bevat geen specifieke regelgeving omtrent de voorwaarden waaronder een vernieuwbouw kan verkocht worden onder het btw-stelsel.

Wel is er van oudsher de btw-handleiding (randnummer 152) die twee gevallen beschrijft waaronder een verbouwing wordt gelijkgesteld met een nieuwbouw voor btw-doeleinden.

- In een **eerste geval** hanteert de btw-handleiding een **kwalitatief criterium**: ingeval de uitgevoerde werken aan een bestaand gebouw een **ingrijpende wijziging van de wezenlijke elementen** van een gebouw tot gevolg heeft, maakt het gebouw een nieuwbouw uit voor btw-doeleinden, ongeacht de kostprijs van de uitgevoerde werken. Voor de wezenlijke elementen wordt in de handleiding verwezen naar de aard, de structuur en in voorkomend geval de bestemming van het gebouw in kwestie.
- In een **tweede geval** hanteert de btw-handleiding een **kwantitatief criterium**: wanneer de **verbouwingskosten minstens 60% van de verkoopwaarde na verbouwing** uitmaken, maakt de vernieuwbouw een nieuwbouw uit voor btw-doeleinden.

Voor het hof van beroep van Gent lag de vraag voor of deze administratieve praktijk richtlijnconform is. De btw-regelgeving gaat immers terug op de Europese Richtlijnen. Deze richtlijnen zijn in wezen alleen bindend voor de lidstaten wat hun beoogd resultaat betreft. Wel zijn de lidstaten bij de implementatie van de richtlijnen in hun nationale wetgeving gebonden door de draagwijdte van de Richtlijn.

Europese btw-richtlijn

Artikel 2 van de btw-richtlijn poneert het principe dat alle leveringen van goederen en diensten onder bezwarende titel door btw-plichtigen gesteld, aan btw onderworpen zijn.

Wel moeten de lidstaten ingevolge artikel 135, 1, j van de btw-richtlijn vrijstelling verlenen voor de levering van gebouwen en bijhorende terreinen. Op dit laatste geldt evenwel een uitzondering voor de levering van gebouwen en bijhorende terreinen voor hun eerste ingebruikneming: **de levering van nieuwbouw door een btw-plichtige is m.a.w. onderworpen aan btw.**

In artikel 12 van de btw-richtlijn wordt daaraan toegevoegd dat **de lidstaten de voorwaarden kunnen bepalen waaronder ook een vernieuwbouw onder de toepassing van deze uitzondering valt.**

Binnen de EU geldt daarbij **het beginsel van de loyale samenwerking** tussen de diverse lidstaten. Uit dit beginsel vloeit de verplichting voor de lidstaten voort hun nationaal omzettingsrecht **richtlijnconform te interpreteren** en aan de gebruikte begrippen zoveel mogelijk een gezamenlijke communautaire betekenis toe te kennen. Hierbij is een bijzondere rol weggelegd voor het Europees Hof van Justitie om dit principe te bewaken wat meteen aan het Unie-recht een eigen dynamiek geeft.

Europees Hof van Justitie

Het Hof van Justitie heeft naar aanleiding van o.m. **het arrest Kozuba van 16 november 2017** ([HvJ 16 november 2017, C-308/16](#)) verduidelijkt wanneer een verbouwd onroerend goed als een nieuwbouw kan worden beschouwd voor btw-doeleinden.

Deze zaak betrof een zaak tegen de Poolse staat. De Poolse staat hanteerde een kwantitatief criterium om uit te maken wanneer een vernieuwbouw een nieuwbouw wordt voor btw-doeleinden. Pas als de kosten van verbeteringen meer dan 30% van de beginwaarde van het gebouw bedragen, wordt het gebouw voor btw-doeleinden geacht een nieuwbouw uit te maken.

Het Hof van Justitie werd gevat om de conformiteit van dit kwantitatief criterium met het btw-unierecht te beoordelen. Het Hof van Justitie stelde voorop dat het zaak is na te gaan wat het in de btw-richtlijn vervatte begrip verbouwing uit kwalitatief oogpunt precies inhoudt. Dit sluit aan bij het doel van de btw-richtlijn, te weten het belasten van handelingen die de waarde van het betrokken goed beoogd te verhogen.

Het Hof komt tot de bevinding dat een verbouwing een **nieuwbouw** voor btw-doeleinden uitmaakt ***ingeval het gebouw veranderingen van betekenis heeft ondergaan die zijn bedoeld om het gebruik ervan te wijzigen of om de omstandigheden waaronder het wordt betrokken, ingrijpend aan te passen.***

Het Hof stelt verder vast dat in het concrete geval dat voorlag de uitgaven van de verbouwing 55% van de beginwaarde ervan uitmaakten, wat suggereert dat de aangebrachte wijzigingen er wegens hun omvang aan hebben kunnen toe bijdragen dat de omstandigheden waaronder het gebouw wordt betrokken aanzienlijk zijn veranderd. Het is evenwel aan **de nationale rechter** om te **oordelen of de verbouwing heeft geleid tot veranderingen van betekenis aan het gebouw** en een nieuwbouw uitmaakt voor btw-doeleinden.

Hof van beroep Gent

Het hof van beroep van Gent stelt in haar arrest van 22 november 2022 vooreerst vast dat het Hof van Justitie weldegelijk duidelijkheid heeft gebracht over het begrip verbouwing in het Europees recht conform haar roeping. Het hof meent dan ook **de kwalitatieve toets** te moeten maken en te moeten nagaan of de uitgevoerde werken aan het gebouw van aard waren dat ze dermate ingrijpend zijn dat ze als nieuwbouw kunnen worden beschouwd en een **substantiële toegevoegde waarde** met zich mee hebben gebracht.

Gelet op de kwalitatieve toets die ze voorstaat, maakt het hof dan ook van het tweede geval uit de btw-handleiding – verbouwingenkost minstens 60% van de verkoopwaarde na verbouwing (zie hoger) – noch min noch meer brandhout door te stellen dat deze evaluatie niet ter zake doet.

Ook in het eerste geval van de btw-handleiding kan het hof zich niet vinden daar waar het hof stelt dat – gelet op de kwalitatieve toets die ze voorstaat – niet steeds moet nagegaan worden of een gebouw ingrijpende wijzigingen in zijn wezenlijke elementen heeft ondergaan, om te evalueren of er sprake is van een nieuwbouw voor btw-doeleinden.

Concreet heeft het hof vastgesteld dat de uitgevoerde werken aan het gebouw onbetwistbaar zeer belangrijk waren en wel in die mate dat ze **in overwegende mate de waarde van het gebouw na afwerking uitmaken**. Ook stelt het hof vast dat de omvang van de werken rechtstreeks verband houden met de ingrijpende verbouwingen. Het hof meent dan ook te moeten besluiten dat de vernieuwbouw een nieuwbouw uitmaakt voor btw-doeleinden.

Het Hof van Justitie heeft geoordeeld dat er sprake is van een nieuwbouw als een gebouw veranderingen van betekenis heeft ondergaan, die zijn bedoeld om het gebruik ervan te wijzigen of om de omstandigheden waaronder het wordt betrokken, ingrijpend aan te passen. Overeenkomstig het EU-recht en de rechtspraak van het Hof van Justitie is dit dan ook de toets in concreto voor een richtlijnconforme interpretatie van het begrip verbouwing.

Het hof van beroep van Gent sluit zich in haar arrest van 22 november 2022 hierbij aan en wijst de gevestigde administratieve praktijk zoals verwoord in de btw-handleiding van de hand als zijnde niet-richtlijnconform, minstens impliciet. Te noteren valt dat de administratie berust heeft in dit arrest.

Het hoeft geen betoog dat dit arrest zonder meer baanbrekend kan worden genoemd in de Belgische vastgoedfiscaliteit.

Jan Sandra & Dries Verhaeghe (IMPOSTO)