

Expertise • Tax & Private equity

Verkoop van een gebouw na verbouwing: met of zonder btw ?

11/03/2021 • Voeg reactie toe • door IMPOSTO Tax Lawyers



Geschreven door IMPOSTO Tax Lawyers

Ingeval van verkoop van een nieuwbouw door een btw-plichtige dient deze verkoop met btw te gebeuren en is deze verkoop vrijgesteld van registratierechten. Niet btw-plichtigen hebben de mogelijkheid een nieuwbouw te verkopen onder het btw-stelsel mits ze voorafgaandelijk hiervoor opteren; dit laat hen toe de btw op de oprichting van de nieuwbouw te recupereren. Maar wat ingeval van verkoop van een oud gebouw na een grondige verbouwing: dient ook deze verkoop door een btw-plichtige te gebeuren met btw en kan de niet – btw-plichtige verkoper zo'n gebouw verkopen onder het btw-stelsel mits hiervoor voorafgaandelijk te hebben geopteerd?

De EU-Richtlijn 2006/111 bepaalt het kader

De EU-Richtlijn 2006/111 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van btw legt de klijtlijnen vast waarbinnen de lidstaten hun btw-regelgeving kunnen vastleggen. Niet onbelangrijk hierbij is dat een EU-Richtlijn directe werking heeft en bindend is voor de lidstaten wat haar doelstellingen betreft; de burgers kunnen er rechtstreeks rechten uit putten.

Artikel 135 lid 1 punt j van deze EU-Richtlijn schrijft voor dat de lidstaten vrijstelling verlenen voor de levering van een gebouw; dit maakt dat een levering van een gebouw in principe vrijgesteld is van btw.

Hetzelfde artikel maakt hierop evenwel een uitzondering voor de levering van een gebouw voor haar eerste ingebruikneming, een nieuwbouw dus. Wel laat de Richtlijn aan de lidstaten de vrijheid andere criteria te voorzien dan de eerste ingebruikneming voor de definitie van een nieuwbouw. België heeft hiervan gebruik gemaakt door te bepalen in artikel 44 § 2 btw-wetboek dat een gebouw kan vervreemd worden met btw tot uiterlijk 31 december van het tweede jaar volgend op het jaar van eerste ingebruikneming, de zogenaamde btw-nieuwigheidstermijn.

Resumerend kan ingevolge de EU-Richtlijn de levering van een gebouw binnen de btw-termijn door een btw-plichtige niet vrijgesteld worden van btw; een niet – btw-plichtige kan bij de verkoop van een gebouw binnen de btw-termijn opteren voor de toepassing van het btw-stelsel.

De vraag wordt dan welk lot de verkoop van een grondig verbouwd gebouw beschoren is : maakt zo'n gebouw een nieuwbouw uit en is bijgevolg de verkoop ervan onderworpen aan btw?

Artikel 12, lid 2 van de EU-Richtlijn laat in dit verband de lidstaten toe de voorwaarden vast te leggen voor de toepassing van deze regelgeving op verbouwingen van gebouwen. België heeft evenwel geen gebruik gemaakt van deze mogelijkheid om bij wet deze voorwaarden vast te leggen.

Wat maakt van een verbouwing van een gebouw een nieuwbouw voor de toepassing van de btw?

Volgens het Hof van Justitie : het arrest Kozuba van 16 november 2017 ...

De rechtspraak van het Hof van Justitie en inzonderheid het arrest Kozuba heeft hierover meer duidelijkheid gebracht.

In tegenstelling tot de Belgische wetgever heeft de Poolse wetgeving gebruik gemaakt van de mogelijkheid de voorwaarden vast te leggen waaronder een verbouwd gebouw voor btw-doeleinden een nieuwbouw uitmaakt. Meer bepaald voerde de Poolse wetgever een *kwantitatief* criterium in: als de kosten van verbeteringen aan een gebouw meer dan 30 % van de *beginwaarde van het gebouw* (voor verbouwing) bedragen, is er sprake van een “*verbetering*” in de zin van een nieuwbouw en moet het verbouwd gebouw door de btw-plichtige worden vervreemd met btw.

Het Hof van Justitie werd gevat om te oordelen over de conformiteit van dit Pools kwantitatief criterium met de EU-Richtlijn.

Het Hof bevestigde in haar arrest dat de EU-Richtlijn geen definitie bevat van **het begrip verbouwing** en dat het bijgevolg zaak is na te gaan wat het begrip verbouwingen in artikel 12, lid 2 van de EU-Richtlijn vanuit **kwantitatief** oogpunt inhoudt.

Het Hof komt tot het besluit dat een gebouw **veranderingen van betekenis** moet hebben ondergaan, **die zijn bedoeld om het gebruik ervan te wijzigen of om de omstandigheden waaronder het wordt betrokken ingrijpend aan te passen**, wil het een verbouwd gebouw in de zin van artikel 12, lid 2 van de EU-Richtlijn uitmaken.

Het Hof laat hierbij niet na aan te stippen dat deze uitlegging van het begrip verbouwing aansluit bij het doel van de EU-Richtlijn dat erin bestaat verrichtingen te belasten die de waarde van het betrokken goed beogen te verhogen.

Wat de zaak Kozuba betreft merkt het Hof op dat verbouwingen die in concreto 55% van de beginwaarde van het gebouw uitmaken, suggereren dat het gebouw in kwestie een verandering van betekenis heeft ondergaan om de omstandigheden waaronder het betrokken gebouw wordt betrokken, ingrijpend aan te passen. Het Hof preciseert weliswaar dat het aan de nationale rechter toekomt om op basis van de concrete bewijsstukken te beoordelen of er sprake is van een verbouwing in de zin van artikel 12, lid 2 van de EU-Richtlijn .

Het Hof komt tot het besluit dat het kwantitatief criterium van de Poolse regelgeving de toets van de EU-Richtlijn doorstaat mits verbeteringskosten op dezelfde wijze worden uitgelegd als **het begrip verbouwing** in artikel 12, lid 2 van de EU-Richtlijn, te weten : **verandering van betekenis, die zijn bedoeld om het gebruik ervan te wijzigen of om de omstandigheden waaronder het wordt betrokken, ingrijpend aan te passen.**

Wat maakt van een verbouwing van een gebouw een nieuwbouw voor de toepassing van de btw?

volgens de btw-handleiding ...

In de btw-handleiding wordt onder rubriek 152/2 bevestigd dat "*In de geest van de tekst van artikel 44, § 3, 1° btw-wetboek niet alleen een pas opgericht gebouw als een nieuw gebouw dient te worden aangemerkt, doch ook een reeds vroeger opgericht gebouw, dat op zodanige wijze werd verbouwd dat het hierdoor de kenmerken verkrijgt van een nieuw gebouw.*" Volgens de btw-handleiding kunnen drie gevallen onderscheiden.

- **Eerste geval**

Wegens de in het oude gebouw uitgevoerde werken heeft dit **een ingrijpende wijziging in zijn wezenlijke elementen van zijn structuur** ondergaan, namelijk in zijn aard, zijn structuur en, in voorkomend geval, in zijn bestemming. In die onderstelling gaat het ontegensprekelijk om een nieuw gebouw, welke overigens ook de kostprijs is van de werken die werden uitgevoerd om deze wijziging tot stand te brengen in vergelijking met de waarde van het gebouw vóór deze wijziging.

- **Tweede geval**

De werken die aan het oude gebouw werden uitgevoerd hebben het gebouw niet in zijn wezenlijke elementen gewijzigd, maar hadden tot doel, **hetzij de instandhouding van het gebouw te verzekeren, hetzij het comfort ervan te verbeteren**, zoals dit het geval is bij het plaatsen van centrale verwarming, het inrichten van een badkamer, het vernieuwen van de dakbedekking, enz. In die onderstelling gaat het niet om een gebouw dat in zijn wezenlijke elementen wijzigingen heeft ondergaan. De doorverkoop van het gebouw of van een gedeelte van dit gebouw en bijhorend terrein of de vestiging, overdracht en de wederoverdracht van zakelijke rechten, andere dan het eigendomsrecht, die slaan op een dergelijk gebouw, gedeelte van gebouw en het bijhorend terrein na de uitvoering van de werken, kan dus in principe niet aan de btw worden onderworpen, zelfs niet wanneer het kadastraal inkomen van het goed werd verhoogd en de kosten van de uitgevoerde werken zeer hoog oplopen in vergelijking met de waarde van het goed in de staat waarin het zich bevond vóór de aanvang van de werken.

- Derde geval

Gelet op het feit dat, wanneer de uitgevoerde werken van die aard zijn dat ze een belangrijke wijziging aan het gebouw met zich brengen, het meestal moeilijk is te bepalen of het gebouw een ingrijpende wijziging in zijn wezenlijke elementen heeft ondergaan, zoals bedoeld in het bovengenoemde eerste geval, kan evenwel worden aanvaard dat het gaat om een nieuw gebouw wanneer **de kostprijs**, exclusief btw, van de door de eigenaar of door derden voor zijn rekening uitgevoerde werken aan het gebouw zelf, **ten minste 60 % bereikt van de verkoopwaarde van het gebouw** waaraan de werken werden uitgevoerd, de grond buiten beschouwing gelaten, **op het tijdstip van de voltooiing van die werken**.

Besluit

De administratieve invulling van het begrip verbouwing van artikel 12, lid 2 van de EU-Richtlijn zoals deze blijkt uit de btw-handleiding, lijkt niet in overeenstemming met de definiëring van dit begrip zoals dit voorgestaan wordt door het Hof van Justitie.

In de eerste twee gevallen van de btw-handleiding wordt immers een definitie van een verbouwing in de zin van een nieuwbouw gehanteerd die veel strikter is dan de definitie van het Hof van Justitie. Deze gevallen komen er samen gelezen in essentie op neer dat slechts ingrijpende wijzigingen van wezenlijke elementen van de structuur van het gebouw een verbouwing in de btw-zin uitmaken terwijl het Hof van Justitie reeds aanneemt dat er sprake is van een dergelijke verbouwing wanneer 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.

In het derde geval wordt rekening gehouden enerzijds met de kostprijs van de verbouwing en anderzijds met de verkoopwaarde van het afgewerkte gebouw. Het valt meteen op dat dit kwantitatief criterium veel strenger is dan het wettelijk kwantitatief criterium opgenomen in het Poolse btw-wetboek zoals bevestigd door het Hof van Justitie: er is sprake van een verbouwing/nieuwbouw wanneer de uitgaven méér bedragen dan 30 % van de beginwaarde van dat gebouw. Bovendien heeft het Hof van Justitie expressis verbis geoordeeld dat verbouwingen die 55% van de beginwaarde van het gebouw uitmaken reeds vooraf suggereren dat de aan het gebouw aangebrachte wijzigingen er wegens hun omvang aan hebben kunnen bijdragen dat de omstandigheden waaronder het wordt betrokken aanzienlijk zijn veranderd.

De btw-handleiding maakt geen wet uit, noch sensu stricto noch sensu lato. De btw-handleiding kan net zoals circulaire's, commentaren, etc beschouwd worden als een *modus vivendi* die de fiscale administratie ontwikkelt. Mede gelet op het fiscaal legaliteitsbeginsel, stevig verankerd in artikel 170 § 1 van onze grondwet, blijkt in deze aangelegenheid de interpretatie van het Hof van Justitie van de EU-Richtlijn te moeten worden gevolgd.

Wordt ongetwijfeld vervolgd!

Jan Sandra en Steven Vancolen