



TAX & PRIVATE EQUITY

Wanneer wordt vernieuwbouw richtlijnconform nieuwbouw in de btw?

20/10/2022 / Reageer / IMPOSTO Tax Lawyers

De Belgische regelgeving kritisch doorgelicht

Jan Sandra en Dries Verhaeghe van Imposto kaderen in dit artikel de problematiek van vernieuwbouw in de btw. Wanneer wordt vernieuwbouw beschouwd als nieuwbouw? En hoe verhoudt de Belgische regelgeving zich tot de Europese?

Wat voorafgaat

De btw-regelgeving is geïncorporeerd in ons Btw-Wetboek in uitvoering van **Europese richtlijnen**. Richtlijnen zijn in wezen **alleen verbindend** voor de lidstaten **wat hun resultaat betreft**. Ingeval ze evenwel voldoende precies en duidelijk zijn en geen verdere uitwerking behoeven, hebben de richtlijnen **directe werking** en kunnen burgers er rechtstreeks rechten uit putten. In voorkomend geval zal de rechter de nationale wet niet mogen toepassen indien deze strijdig is met de richtlijn. Dit maakt dat de vrijheid van de lidstaten bij de implementatie van de richtlijnen in hun nationale wetgeving niet onbeperkt is: ze zijn gebonden door de draagwijdte van de richtlijn zelf.

Daarnaast geldt tussen de diverse lidstaten van de Unie het beginsel van de loyale samenwerking. 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.

De Europese Btw-richtlijn en vernieuwbouw

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.

Hierop 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 met andere woorden 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.

Het Europees Hof van Justitie en vernieuwbouw

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

Het 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 uitmaakte, wat suggereert dat de aangebrachte wijzigingen er wegens hun omvang aan hebben kunnen toe bijdragen dat de omstandigheden waaronder het wordt betrokken aanzienlijk zijn veranderd. Het staat 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.

De Belgische regelgeving en vernieuwbouw

België heeft gebruik gemaakt van de mogelijkheid de voorwaarden te bepalen waaronder vernieuwbouw voor btw-doeleinden wordt gelijkgesteld met nieuwbouw, meer bepaald in de btw-handleiding.

De btw-handleiding beschrijft twee gevallen waaronder een verbouwing wordt gelijkgesteld met een nieuwbouw voor btw-doeleinden.

Eerste geval

Wegens de in het oude gebouw uitgevoerde werken heeft dit **een ingrijpende wijziging in zijn wezenlijke elementen van zijn structuur ondergaan** (draagmuren, vloeren, traphallen, liftkoker, ...), **namelijk in zijn aard, zijn structuur en, in voorkomend geval, in zijn bestemming** (verg. aanschr. nr. 16/1973, van 28.06.1973, nr. 10, 3°). 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

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**.

Dit derde geval houdt enerzijds rekening met de waarde van de aan het gebouw zelf uitgevoerde materiële werken (in het bijzonder met uitsluiting van intellectueel werk, zoals de erelonen van een architect of van een veiligheidscoördinator) met inbegrip van noodzakelijke afbraakwerken en anderzijds met de verkoopwaarde van het afgewerkte gebouw, bepaald rekening houdend met artikel 32, eerste lid en artikel 36 van het Wetboek.

.....

Bovendien is het zonder belang dat in de waarde van de aldus uitgevoerde werken de waarde van de werken die het comfort verhogen, begrepen is."

Bij het eerste geval wordt **een kwalitatief criterium** gehanteerd: tot zijn essentie herleid komt het erop neer dat slechts **ingrijpende wijzigingen van wezenlijke elementen van een gebouw** een verbouwing tot nieuwbouw maken voor btw-doeleinden.

Het Hof van Justitie neemt daarentegen reeds aan dat er sprake is van een dergelijke verbouwingen wanneer een gebouw veranderingen van betekenis heeft ondergaan, die zijn bedoeld om het gebruik ervan te wijzigen of om de omstandigheden waaronder het betrokken wordt, ingrijpend aan te passen.

Bij het tweede geval wordt **een kwantitatief criterium** gehanteerd – **verbouwingskosten minstens 60% van de verkoopwaarde na verbouwing** –, weliswaar enkel ingeval er sprake is van werken die een belangrijke wijziging aan het gebouw met zich mee hebben gebracht en waarvan moeilijk te bepalen is of deze wijziging tevens beantwoordt aan het eerste (te strenge) kwalitatief criterium. Ook bij dit tweede geval lijkt de Belgische regelgeving een stuk strikter dan de rechtspraak van het Hof van Justitie.

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.

Hieruit volgt dat wanneer aan de (te strenge) Belgische administratieve criteria is voldaan, er met zekerheid kan aangenomen worden dat er sprake is van een nieuwbouw in de zin van de btw-wetgeving.

Ingeval een verbouwing strikt gezien niet voldoet aan de (te strenge) Belgische criteria, kan de verbouwing nog steeds een nieuwbouw voor btw-doeleinden uitmaken; daarvan is immers volgens het Hof van Justitie sprake bij veranderingen van betekenis aan een gebouw, die zijn bedoeld om het gebruik ervan te wijzigen of om de omstandigheden waaronder het wordt betrokken, ingrijpend aan te passen.

We kijken uit naar de eerste precedents in deze aangelegenheid.

Jan Sandra en Dries Verhaeghe ([IMPOSTO Tax Lawyers](#))