

NIEUWE HERZIENINGSTERMIJNEN BIJ NIEUWBOUW

Wat is nieuwbouw voor de BTW?

Het ingrijpend verbouwen van een bestaande onroerende zaak, kan voor de BTW leiden tot het ontstaan van een nieuw vervaardigde onroerende zaak. Bij het ontstaan hiervan is er ook sprake van een nieuw tijdstip van eerste ingebruikname. Dit leidt er vervolgens toe dat een nieuwe herzieningstermijn van negen jaar gaat lopen en dat zich tot 1 januari 2014 mogelijk een integratieheffing voordeed.

Als aan u BTW in rekening wordt gebracht, moet u bepalen of deze BTW aftrekbaar is. De BTW die drukt op goederen en diensten die volledig kan worden toegerekend aan belaste prestaties, mag u volledig aftrekken. Als een ondernemer een onroerende zaak koopt of laat bouwen kan hij, afhankelijk van het beoogde gebruik, geen, een deel of alle BTW aftrekken. Het werkelijke gebruik van het pand is nog tien jaar van invloed op het recht op aftrek van BTW. Voor onroerende zaken geldt namelijk een herzieningstermijn van tien jaar. Dat betekent dat na het boekjaar van ingebruikname het gebruik van het pand nog negen jaar wordt gevolgd. Gedurende deze herzieningstermijn wordt niet in één keer de volledige aftrek herzien, maar 1/10 deel per jaar.

Bepalingen

Voor het arrest van de Hoge Raad in 2010 werd aan de hand van de volgende bepalingen – die uit arresten van het Europese Hof van Justitie en de Hoge Raad waren afgeleid – beoordeeld of bij een ingrijpende verbouwing sprake was van een nieuw

vervaardigde onroerende zaak. Heeft het oorspronkelijke gebouw opgehouden te bestaan? Is sprake van een wijziging in de aanwendingsmogelijkheden of functiewijziging? Waren de kosten van de

“ **Functiewijziging niet relevant bij beoordeling** ”

werkzaamheden een belangrijke factor? Is er sprake van een wijziging in de indeling van de onroerende zaak? Is er sprake van een wijziging in het uiterlijk van de onroerende zaak? Het Europese Hof van Justitie heeft in een arrest uit 2006 al eens geoordeeld dat een functiewijziging eigenlijk niet relevant is bij de beoordeling of sprake is van een nieuw vervaardigd goed. Het ging in deze zaak om een trainingsstal voor sportpaarden waarin paarden voor dressuur werden getraind. Naast de eigen paarden werden in deze stal ook de paarden van derden beheerd

en afgericht. De vraag in deze zaak was of het trainen en africhten van een paard leidt tot de oplevering van een nieuw vervaardigd goed. De conclusie van het Hof van Justitie was dat er wel sprake is van een functiewijziging: een ongetraind paard verandert in een getraind paard. Toch was de conclusie van het Europese Hof van Justitie dat geen sprake is van vervaardiging van een nieuw goed.

Verbouwing

Het arrest van de Hoge Raad uit november 2010 wierp een heel ander licht op de manier van beoordelen of sprake is van een nieuw vervaardigde onroerende zaak na een (ingrijpende) verbouwing. In de casus waar de Hoge Raad over moest oordelen of er al dan niet een nieuwe onroerende zaak was ontstaan, was sprake van een woon/winkelpand dat werd verbouwd om er een kinderdagverblijf van te maken. Het uiterlijk van het pand wijzigde praktisch niet. De voornaamste uiterlijke wijziging was namelijk het vernieuwen van de voorpui van het pand op de begane grond. Daarnaast kwam er een speeltuin voor de kinderopvang bij het pand.

Vrijgesteld

Kinderopvang is een vrijgestelde prestatie voor de BTW. Het feit dat kinderopvang is vrijgesteld van BTW in combinatie met het oordeel dat er sprake was van een nieuw vervaardigde onroerende zaak, leidde tot de conclusie van de inspecteur dat zich een integratieheffing had voorgedaan. Vanwege die in-

tegratieheffing werd door de fiscus een naheffingsaanslag BTW opgelegd over de voortbrengingskosten van het kinderdagverblijf. Hof Den Bosch ging mee in de redenering van de inspecteur, omdat het pand na de verbouwing niet meer te 'vereenzelvigen' was met het pand zoals dat voor de verbouwing bestond. De indeling van het pand was namelijk vrijwel volledig gewijzigd en de aanwendingsmogelijkheden van het pand waren volgens het hof ingrijpend veranderd. Een woon/winkelpand was namelijk verbouwd tot een kinderdagverblijf.

Oneens

Maar de Hoge Raad was het in deze zaak oneens met de zienswijze van het hof. Onder verwijzing naar een arrest van het Europese Hof van Justitie is volgens de Hoge Raad alleen sprake van een vervaardiging als een goed ontstaat dat eerder niet bestond. Bij onroerende zaken betekent dit dat slechts sprake is van vervaardiging van een nieuwe onroerende zaak, als door de werkzaamheden aan de onroerende zaak in wezen nieuwbouw heeft plaatsgevonden. De 'vereenzelviging' waar het gerechtshof over oordeelde, was volgens de Hoge

“ Pas bij ingrijpende verbouwing sprake van nieuwbouw ”

Raad niet relevant. Van een nieuw vervaardigd goed was dan ook geen sprake. In maart 2013 heeft de Hoge Raad een tweetal arresten gewezen, waarbij het criterium 'in wezen nieuwbouw' werd aangehaald (8 maart 2013, nr. 11/00701 en nr. 12/02061). In het eerste arrest was sprake van een monumentaal pand dat werd verbouwd. Vóór de verbouwing bevonden zich in het pand een winkel en twee woningen. Na de verbouwing, waarbij het dak werd vernieuwd, de kozijnen werden vervangen, een nieuwe pui werd aangebracht en aan de achterkant een

Introductie van het begrip

In november 2010 heeft de Hoge Raad een arrest (19 november 2010, nr. 08/01021) gewezen in een zaak waarin de vraag aan de orde was of een ingrijpende verbouwing van een pand tot een nieuw vervaardigde onroerende zaak had geleid. In dit arrest heeft de Hoge Raad het begrip 'in wezen nieuwbouw' geïntroduceerd. Als door een verbouwing in wezen nieuwbouw heeft plaatsgevonden, dan is volgens de Hoge Raad sprake van een nieuw vervaardigde onroerende zaak. In maart 2013 kwam het begrip 'in wezen nieuwbouw' wederom naar voren in twee arresten.

uitbouw werd gerealiseerd, bestond het pand uit drie naast elkaar gelegen woningen op de begane grond en drie woonappartementen op de bovenverdieping. Het gebouw werd gesplitst in zes appartementsrechten. De Hoge Raad keek naar het gebouw als geheel en oordeelde dat er geen sprake was van in wezen nieuwbouw. De verbouwing was namelijk niet dusdanig ingrijpend dat in wezen nieuwbouw heeft plaatsgevonden. Dat de functie van het gebouw is gewijzigd of dat het gebouw fysiek en juridisch is gesplitst in appartementsrechten, is daarbij volgens de Hoge Raad niet van belang.

Appartementsrechten

In de tweede zaak ging het om een pand, waarin zich een winkel met daarboven vier appartementen bevonden. Voordat de koper het gebouw kreeg was de winkelruimte gesloopt, waarbij alleen de draagconstructie onder de appartementen is blijven staan. Er werd een kleine nieuwe winkel gerealiseerd. In deze zaak keek de Hoge Raad niet naar het gebouw als geheel en leidde de ingrijpende verbouwing van de winkel tot een nieuw vervaardigde onroerende zaak. Het grote verschil met de hiervoor genoemde casus is dat hier het gebouw al voor de verbouwing gesplitst was in appartementsrechten. De winkel is dus in

feite een zelfstandige onroerende zaak en de verbouwing van de winkel wordt door de Hoge Raad als zodanig beoordeeld. Als de Hoge Raad naar het gehele gebouw had gekeken, zoals in de zaak van 8 maart, zou de conclusie waarschijnlijk zijn geweest dat geen nieuwbouw plaatsvond. Het moment van een eventuele splitsing in appartementsrechten is dus van groot belang voor het bepalen of sprake is van in wezen nieuwbouw.

Herzieningstermijn

Sinds 1 januari 2014 is de integratieheffing afgeschaft. Wel leidt het ontstaan van een nieuw vervaardigde onroerende zaak tot een nieuw tijdstip van eerste ingebruikname en begint er een nieuwe herzieningstermijn te lopen. Dit heeft als gevolg dat na het boekjaar van ingebruikname nog negen jaar wordt gekeken of wijzigingen plaatsvinden in het gebruik van het pand en een correctie van al dan niet in aftrek gebrachte BTW nodig is. Kijk bij ingrijpende verbouwingen goed naar de feiten. Aan de hand daarvan is te zien of sprake is van een nieuw vervaardigde onroerende zaak. Uiterlijke veranderingen kunnen leiden tot 'in wezen nieuwbouw' en een nieuw ver-

“ Integratieheffing per 1 januari 2014 vervallen ”

vaardigde onroerende zaak. Inwendige veranderingen en functiewijzigingen blijken op basis van de besproken jurisprudentie eigenlijk in veel mindere mate van belang te zijn. Wel is belangrijk dat naar het gebouw als geheel moet worden gekeken of naar de afzonderlijke appartementen. Het tijdstip van een eventuele verdeling in appartementsrechten speelt hierbij een grote rol.

Mr. Carola van Vilsteren, Van Vilsteren BTW Advies, tel: (026) 70717 10, e-mail: info@btwadvis.com, www.btwadvies.com