

## ONROERENDE ZAKEN

## Wanneer is een verbouwing zo ingrijpend dat er btw is verschuldigd?

Bij een grondige verbouwing van een onroerende zaak, kan er voor de btw sprake zijn van 'in wezen nieuwbouw' en btw verschuldigd zijn. De vraag is of de oordelen van de Hoge Raad hierover in lijn zijn met Europese jurisprudentie.

### Levering nieuwe onroerende zaak

De levering van een nieuwe onroerende zaak is van rechtswege belast met btw en in beginsel vrijgesteld van overdrachtsbelasting. Voor gebouwen die zeer ingrijpend zijn verbouwd, komt in de praktijk vaak de vraag op of deze zeer ingrijpende verbouwing leidt tot een nieuwe onroerende zaak ('in wezen nieuwbouw', eerste ingebruikneming). In het geactualiseerde vastgoedbesluit is de sinds het oude vastgoedbesluit uit 2013 verschenen rechtspraak van de Hoge Raad verwerkt. Daaruit volgt dat er bij een verbouwing niet snel sprake is van nieuwbouw voor btw-doeleinden. Alleen wijzigingen in de bouwkundige constructie, daaronder begrepen vervanging (van een deel) van de bestaande bouwkundige constructie, kunnen ertoe leiden dat een verbouwing zo ingrijpend is geweest dat daardoor voor de btw in wezen een nieuw gebouw is ontstaan. Of zulke wijzigingen zodanig ingrijpend zijn geweest, is volgens de Hoge Raad afhankelijk van de omstandigheden van het geval. Een verbouwing zal niet snel zo ingrijpend zijn dat daardoor in wezen een nieuw vervaardigd gebouw ontstaat.

**Aanwijzingen voor ingrijpende verbouwing** Wijzigingen in de (bouwkundige) identiteit, de uiterlijke herkenbaarheid en/of de functie in de zin van aanwendingsmogelijkheden, de grootte van de gedane investeringen, de door verbouwing gerealiseerde meerwaarde en de naamsbekendheid van een gebouw voor en na de verbouwing kunnen, net als andere factoren, aanwijzingen zijn dat een verbouwing in bouwkundig opzicht zo ingrijpend is geweest dat er 'in wezen nieuwbouw' is ontstaan. Door-slaggevend zijn deze zaken echter niet.

### Europese jurisprudentie

De vraag is of dit helemaal in lijn ligt met recente Europese jurisprudentie. Recentelijk heeft het Europees Hof van Justitie zich in een zaak ([ECLI:EU:C:2023:181](#)) namelijk uitgesproken over de vraag of er sprake kan zijn van een kwalificerende verbouwingdienst, waardoor er een nieuwe onroerende zaak ontstaat, indien een lidstaat geen voorwaarden heeft gesteld voor het begrip verbouwing. In deze situaties is de levering van het hierdoor gerealiseerde nieuwe gebouw namelijk belast met btw. Ingevolge dit arrest kan er worden geconcludeerd dat het verbouwingbegrip in nationale wetgeving niet te beperkt mag worden uitgelegd door lidstaten.

**Kozuba-arrest** Het geschil betrof de btw-kwalificatie van de levering van nieuwe appartementen en kantoren die ontwikkeld zijn door de belanghebbende en een andere onderneming op basis van een samenwerkingsovereenkomst. Volgens het Europees Hof van Justitie is de enige toets die mag worden aangelegd bij de beoordeling of er sprake is van 'in wezen nieuwbouw', de toets die uit het zogenoemde 'Kozuba-arrest' voortkomt: 'een verbouwing die resulteert in veranderingen van betekenis die zijn bedoeld om het gebruik van het gebouw te wijzigen of de omstandigheden waaronder het wordt betrokken te wijzigen'. Het gaat volgens het hof om de vraag of er met deze (ingrijpende) verbouwing een toegevoegde waarde aan het gebouw is gecreëerd. Ook indien een lidstaat geen voorwaarden heeft gesteld kan er sprake zijn van een kwalificerende verbouwing.

### Meer duidelijkheid

Het criterium 'in wezen nieuwbouw' zoals deze door de Hoge Raad is ingevuld (bij ingrijpende wijziging aan bouwkundige constructie), blijft vooralsnog van belang. Het kan zijn dat dit criterium volgens voormelde Europese arrest te streng is en dat op basis van de Europese rechtspraak al eerder gesteld kan worden dat een zeer ingrijpende verbouwing kan leiden tot een nieuwe onroerende zaak. De verwachting is dat in de loop van 2024 meer duidelijkheid komt vanuit de rechtspraak over deze vragen.

### Na verbouwing geen herzieningsregeling

Als er sprake is van een verbouwing, dan is er geen levering. Daarom is er dan ook geen sprake van de herzieningsregeling. Als het gebouw na de verbouwing in gebruik wordt genomen en tot het einde van het boekjaar wordt gebruikt voor bijv. short stay (belast met 9% btw), dan kan de btw die drukt op de verbouwing in aftrek gebracht worden. Als het pand het jaar daarna vrijgesteld van btw wordt verhuurd, vindt er geen herziening van btw plaats. Voor renovaties die niet aangemerkt worden als 'in wezen nieuwbouw', is het recht op btw-aftrek definitief na het boekjaar van eerste ingebruikname. Dit is anders voor een renovatie die wel resulteert in 'in wezen nieuwbouw'. In dat geval geldt voor het recht op btw-aftrek een herzieningstermijn van negen jaar na het boekjaar waarin de eerste ingebruikname plaatsvindt.

## Herziening btw op kostbare diensten

Door zogeheten 'short stay-constructies' kunnen ondernemers belasting besparen. Daarom is een wetsvoorstel ter consultatie voorgelegd om een btw-herzieningsperiode in te voeren voor kostbare diensten met een factuurbedrag van € 30.000 of hoger. Het wetsvoorstel is gericht op btw-besparende structuren met 'short stay-exploitatie' van gerenoveerde woningen en transformatiewoningen. Maar de voorgestelde herzieningsperiode voor kostbare diensten zal alle ondernemers raken die onroerende zaken bezitten of gebruiken.

## Maatregel tegen oneigenlijk gebruik

De voorgestelde wijziging is bedoeld om btw-besparende structuren met short stay-verhuur minder aantrekkelijk te maken. Eerdere voorstellen in 2005 en 2017 werden bekritiseerd vanwege hun complexiteit en brede toepassingsgebied, wat tot deze meer gerichte maatregel heeft geleid. Toch zal de thans voorgestelde maatregel ook een breed toepassingsgebied hebben, aangezien de btw-herzieningsverplichting geldt voor alle onroerende zaken, met inbegrip van niet voor bewoning bestemde onro-

rende zaken en onroerende zaken anders dan gebouwen, zoals pijpleidingen, windturbines en andere (industriële) infrastructuur. Verder geldt de herzieningsverplichting ook voor ondernemers die eigenaar zijn van onroerende zaken die worden gebruikt in de eigen onderneming, huurders en andere gebruikers van onroerende zaken die diensten ter waarde van ten minste € 30.000 afnemen.

## Overgangperiode

Er wordt een overgangperiode voorgesteld, waarbij de maatregel op 1 januari 2026 van kracht wordt. Met de feedback die tijdens de consultatie wordt ontvangen, kan rekening worden gehouden in het definitieve wetsvoorstel. Deze maatregel werd eerder al aangekondigd in de Voorjaarsnota 2023 en in een brief aan de Tweede Kamer op Prinsjesdag 2023.

### BZ-ADVIES

Het is raadzaam een verbouwing indien mogelijk snel uit te voeren om nog gebruik te kunnen maken van de huidige regeling.

→ *Bij een ingrijpende verbouwing kan er sprake zijn van 'in wezen nieuwbouw'. Voor de btw is er dan sprake van een nieuw vervaardigde onroerende zaak. In Europees opzicht is het de vraag of de Hoge Raad het begrip 'in wezen nieuwbouw' niet te beperkt uitlegt. In de loop van 2024 zal hierover duidelijkheid komen.*

## UITBETALING AAN DERDEN

### Btw verlegd en opgaaf uitbetaling bedragen aan derden (UBD)

In 2023 is er onduidelijkheid ontstaan over de opgaaf UBD in btw-verlegd situaties. De Belastingdienst heeft onlangs aangegeven dat voor btw-verlegd situaties in 2022 ook nog een opgaaf UBD 2022 moet worden gedaan.

**Geen duidelijkheid** Uit overleggen tussen de koepelorganisaties en de Belastingdienst is destijds niet duidelijk geworden of voor de zogenaamde 'btw-verlegd situaties' een opgaaf UBD gedaan moest worden. Uit recente uitingen van de Belastingdienst in de vragen en antwoorden over de opgaaf UBD en de Nieuwsbrief Loonheffingen 2024 kon worden opgemaakt dat de Belastingdienst van mening is dat er toch een opgaaf UBD gedaan moet worden.

**Uitstel mogelijk** In een speciaal Becon-overleg over de opgaaf in btw-verlegd situaties heeft de Belastingdienst aangegeven dat voor btw-verlegd situaties ook nog een opgaaf UBD 2022 gedaan moet worden. De aanlevers moeten in overleg treden met de inspecteur van het

belastingkantoor waar zij onder vallen voor het maken van maatwerkafspraken en de wijze waarop alsnog de opgaaf UBD 2022 gedaan moet worden. Er kan ook contact worden opgenomen via het e-mailadres [gegevensuitwisseling@belastingdienst.nl](mailto:gegevensuitwisseling@belastingdienst.nl) of de BelastingTelefoon (0800) 05 43. Er wordt geen massaal uitstel verleend voor de opgaaf UBD 2023 bij btw-verlegd situaties. Wel kan er uitstel voor het aanleveren van de gegevens worden gevraagd.

**Onduidelijk** De Belastingdienst heeft nog niet laten weten of en zo ja op welke wijze opgaaf UBD gedaan moet worden in geval van verrichte werkzaamheden door een eenmanszaak met personeel of door een eenmanszaak die personen inhuurt in btw-verlegd situaties.

→ *Maak maatwerkafspraken voor het alsnog doen van opgaaf UBD 2022 en 2023. Er wordt geen massaal uitstel verleend.*