



Real Estate Industry

Tax alert

Btw-belaste levering van vernieuwbouw volgt rechtstreeks uit Europese btw-richtlijn

Het Hof van Justitie heeft in de zaak Promo 54 ([C-239/22](#)) geoordeeld dat verbouwde oude gebouwen kwalificeren als vernieuwbouw en aldus met btw te belasten zijn, indien ze *toegevoegde waarde* creëren. Dit volgt rechtstreeks uit de btw-richtlijn en moet worden toegepast ongeacht of het nationale btw-wetboek aan het begrip vernieuwbouw verdere invulling heeft gegeven.

Situering

De Europese Btw-richtlijn voorziet in een btw-vrijstelling voor de levering van gebouwen, met uitzondering van de levering van gebouwen *voorafgaand aan de eerste ingebruikneming ervan*.

De Btw-richtlijn maakt hiermee een onderscheid tussen oude gebouwen – waarvan de verkoop in principe niet aan btw onderworpen is – en ‘nieuwe gebouwen’ – waarvan de verkoop in principe wel aan btw onderworpen is indien verricht door een beroepsverkoper of welke aan btw kan worden onderworpen.

De ratio legis hierachter is dat de verkoop van een oud gebouw nauwelijks toegevoegde waarde creëert en dus van btw vrij te stellen is.

Het begrip ‘eerste ingebruikneming’ – dat geldt als grondslag om te bepalen of er sprake is van een ‘nieuw gebouw’ – wordt evenwel niet verder gedefinieerd.

- T.a.v. nieuw opgerichte gebouwen is dit duidelijk en niet voor verdere uitlegging vatbaar.

- T.a.v. verbouwde, oude gebouwen laat de Btw-richtlijn aan de lidstaten toe om verdere voorwaarden te bepalen voor de toepassing van het criterium 'eerste ingebruikneming'.

België heeft hiervan gebruik gemaakt, maar heeft zich ertoe beperkt om de voorwaarden waaronder oude, verbouwde gebouwen als nieuw zijn aan te merken op te nemen in administratieve richtlijnen en niet in de Belgische wet.

En zo zijn er volgens de btw-commentaar twee gevallen waarin verbouwde oude gebouwen worden gelijkgesteld met nieuwbouw voor btw:

- Het eerste geval betreft een kwalitatief criterium wat er in essentie op neerkomt dat uitsluitend ingrijpende wijzigingen in de wezenlijke elementen (dus in structuur, aard en eventueel bestemming) van het gebouw ervoor zorgen dat een gerenoveerd gebouw kwalificeert als (ver)nieuwbouw.
- Het tweede geval steunt op een kwantitatief criterium, enkel in te roepen door de belastingplichtige in geval van belangrijke wijzigingen, en indien de materiële bouwkosten minstens 60pct. bereiken van de verkoopwaarde van het gebouw (excl. grondwaarde) na de werken.

De kwalificatie als oud gebouw vs. (ver)nieuwbouw heeft een belangrijke draagwijdte, gelet op de verschillende fiscale behandeling ervan, o.a. op vlak van toe te passen btw-tarieven en btw-aftrekbaarheid. Het is dan ook geen verrassing dat deze problematiek in de praktijk al jaren zorgt voor discussie met de btw-administratie.

Rond deze kwestie werd in de Belgische zaak Promo 54 nu een prejudiciële vraag gesteld aan het Europees Hof van Justitie.

In deze zaak argumenteert de Belgische fiscus – op basis van verwijzingen naar haar administratieve richtlijnen – dat er sprake is van de verkoop van een vernieuwbouw, waardoor het 6%-tarief voor renovatiewerken wordt betwist.

De belastingplichtige brengt hier tegenin dat - in afwezigheid van enige wettelijke criteria ter zake – het begrip 'nieuw' gebouw zich niet kan uitstrekken tot verbouwde oude gebouwen, en dat de fiscus de verkoop ervan dus niet met btw kan belasten.

Het Hof van Cassatie twijfelde en heeft zich op 5 april 2022 tot het Hof van Justitie gericht met de vraag of een Lidstaat een oud verbouwd gebouw nooit mag beschouwen als nieuw, zolang ze geen criteria heeft ingeschreven in haar wetgeving die met duidelijkheid bepalen wanneer er (terug) sprake is van een 'eerste ingebruikneming' bij verbouwde oude gebouwen of m.a.w. in welke gevallen een oud gebouw zodanig wordt verbouwd dat er sprake is van een (ver)nieuwbouw.

Uitspraak van het Hof van Justitie

Het Hof zet in haar beschikking het fundamentele beginsel om toegevoegde waarde te belasten centraal, en oordeelt dat – voor zover de levering van een verbouwd oud gebouw toegevoegde waarde genereert – dit hoedanook voldoet aan het criterium van 'eerste ingebruikneming' zoals voorzien in de Btw-richtlijn.

En dit zelfs indien dit niet uitdrukkelijk is bevestigd of verder is verduidelijkt in de nationale wetten van de Lidstaten.

Meer nog, de Lidstaten mogen hier in hun nationale wetgeving geen afbreuk aan doen.

Bovendien moeten Lidstaten hierbij ook steeds de uitlegging van het begrip 'eerste ingebruikneming' in acht nemen die het Hof van Justitie hieraan al heeft gegeven.

Zo heeft het Hof in een vorig arrest (Kozuba Premium Selection, [C-308/16](#)) immers reeds geoordeeld dat de verbouwing van oude gebouwen hoedanook aanleiding geeft tot een 'nieuw gebouw' wanneer het gebouw veranderingen

van betekenis heeft ondergaan die bedoeld zijn om het gebruik ervan te wijzigen of om de omstandigheden waaronder het wordt gebruikt ingrijpend aan te passen.

Het is enkel dit 'begrip' dat de Lidstaten dan verder kunnen uitleggen, door bvb. een kwantitatief criterium uit te werken omtrent de verbouwingkosten in welk geval er zulke veranderingen kunnen worden vermoed.

Besluit

De onderwerping aan btw van verbouwde oude gebouwen volgt m.a.w. rechtstreeks uit de Btw-richtlijn voor zover de verbouwing aanleiding heeft gegeven tot toegevoegde waarde door veranderingen van betekenis, zoals geïnterpreteerd door het Hof van Justitie.

- Het feit dat België dit niet verder heeft toegelicht in haar nationale wetgeving, kan hieraan geen afbreuk doen. En hiermee wordt in de zaak Promo 54 de btw-plichtige dan in het ongelijk gesteld.
- Langs de andere kant lijkt hiermee – eens te meer – te worden bevestigd dat de richtlijnen opgenomen in de administratieve richtlijnen van de Belgische btw-administratie mogelijk niet in overeenstemming zijn met het begrip 'verbouwde oude' gebouwen, zoals geïnterpreteerd door het Hof van Justitie.

Zo hechten deze richtlijnen o.i. te veel belang aan wijzigingen in de wezenlijke elementen van de structuur van de gebouwen, daar waar het Hof het louter heeft over veranderingen van betekenis bedoeld om het gebruik van een gebouw te wijzigen (bestemmingswijziging) of om het gebruik ingrijpend aan te passen. En dit laatste is o.i. steeds vaker het geval waar (wettelijk verplichte) energetische verbouwingen van oude gebouwen het gebruik van een gebouw ingrijpend wijzigen en een onmiskenbare toegevoegde waarde creëren.

Contacten

Als u vragen hebt over deze tax alert, neem dan contact op met uw gebruikelijke belastingadviseur of uw advocaat dan wel met de auteurs van deze alert:

- Danny Stas (Deloitte Legal), dstas@deloitte.com, +32 2 800 70 11
- Ivan Massin (Deloitte), imassin@deloitte.com, +32 2 600 66 52
- Joaquim Heirman (Deloitte Legal), jheirman@deloitte.com, +32 2 800 71 27
- Nancy Muyshondt (Deloitte Legal), nmuyshondt@deloitte.com, + 32 3 242 42 30

Voor algemene vragen, contacteert:
bedeloittetax@deloitte.com, + 32 2 600 60 00

Breng zeker ook een bezoek aan onze websites:
[Deloitte Tax Belgium Home](#) | [Deloitte Legal Belgium Home](#)

Stay tuned with the latest developments:

[Tax News and Insights](#) | [Legal News and Insights](#) | [Deloitte Academy](#)

Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited (“DTTL”), its global network of member firms, and their related entities (collectively, the “Deloitte organization”). DTTL (also referred to as “Deloitte Global”) and each of its member firms and related entities are legally separate and independent entities, which cannot obligate or bind each other in respect of third parties. DTTL and each DTTL member firm and related entity is liable only for its own acts and omissions, and not those of each other. DTTL does not provide services to clients. Please see www.deloitte.com/about to learn more.

Deloitte provides industry-leading audit and assurance, tax and legal, consulting, financial advisory, and risk advisory services to nearly 90% of the Fortune Global 500® and thousands of private companies. Our professionals deliver measurable and lasting results that help reinforce public trust in capital markets, enable clients to transform and thrive, and lead the way toward a stronger economy, a more equitable society and a sustainable world. Building on its 175-plus year history, Deloitte spans more than 150 countries and territories. Learn how Deloitte’s approximately 415,000 people worldwide make an impact that matters at www.deloitte.com.

As a top legal practice in Belgium, Deloitte Legal - *Lawyers* is a full service business law firm, highly recommended by the most authoritative legal guides. Deloitte Legal - *Lawyers* is based in Zaventem, Watermael-Boitsfort, Antwerp, Ghent and Kortrijk. It consists of close to 150 highly qualified Bar-admitted lawyers. Deloitte Legal - *Lawyers* offers expert advice in the fields of banking & finance, commercial, corporate/M&A, employment, IT/IP, public/administrative, insolvency and reorganisations, real estate, EU law, tax law, tax & legal services for high-net-worth families & individuals (Greenille Private Client) and dispute resolution. Whenever required to ensure a seamless and comprehensive high-quality service, Deloitte Legal - *Lawyers* collaborates closely with other professions (e.g. tax, financial advisory, accountancy, consulting), and with a select group of law firms all over the world.

Deloitte Legal - *Lawyers* provides thorough and practical solutions tailored to the needs of clients ranging from multinational companies, national large and medium-sized enterprises, financial institutions, government bodies to private clients.

More information: www.deloittelegal.be

Deloitte Legal - *Lawyers* BV/SRL is part of a privileged multidisciplinary cost-sharing association with Deloitte Belastingconsulenten BV/SRL.

This communication contains general information only, and none of Deloitte Touche Tohmatsu Limited (“DTTL”), its global network of member firms or their related entities (collectively, the “Deloitte organization”) is, by means of this communication, rendering professional advice or services. Before making any decision or taking any action that may affect your finances or your business, you should consult a qualified professional adviser.

No representations, warranties or undertakings (express or implied) are given as to the accuracy or completeness of the information in this communication, and none of DTTL, its member firms, related entities, employees or agents shall be liable or responsible for any loss or damage whatsoever arising directly or indirectly in connection with any person relying on this communication. DTTL and each of its member firms, and their related entities, are legally separate and independent entities.

© 2023 Deloitte Belgium

[Subscribe](#) | [Unsubscribe](#)