



Rijksdienst voor Ondernemend
Nederland

Transformatie en belasting

van het Expertteam (kantoor) Transformatie

in opdracht van het ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties



Wie betaalt de afdracht?

Bij transformatie en herbestemming van vastgoed moeten de eigenaar, de initiatiefnemer van een project en de eindgebruiker(s) rekening houden met verschillende vormen van belasting. De aard van een transformatie, de rechtsvorm van de eigenaar en de activiteiten van de eindgebruiker kunnen bepalen welke partij belasting moet betalen, hoe de belasting wordt berekend en hoe hoog de verschuldigde bedragen zijn. Het is belangrijk om vóór de daadwerkelijke start van een project de fiscale consequenties in kaart te brengen. De inrichting van het project kan de financiële haalbaarheid beïnvloeden. Het is uiteraard belangrijk om

verrassingen achteraf te voorkomen. In deze factsheet staan de hoofdlijnen van de relevante regelgeving.

Er zijn verschillende fiscale regels die in specifieke situaties van toepassing zijn. Om te beoordelen welke belastingen in een concreet geval verschuldigd zijn, is soms specialistische kennis nodig. Het is aan te bevelen een fiscaal adviseur mee te laten kijken naar de opzet van een project. Het is ook mogelijk om overleg te plegen met de belastinginspecteur.

Relevante vormen van belasting

Er zijn verschillen vormen van belasting die bij transformatie en herbestemming van leegstaande gebouwen van toepassing kunnen zijn.

Belasting toegevoegde waarde (btw)

Btw wordt geheven over de omzet, ofwel de vergoeding die een ondernemer in rekening brengt voor de levering van goederen en diensten. Hij draagt deze btw aan de fiscus af. Daarbij brengt hij de btw die hij heeft betaald over inkoop als voordruk in mindering. Het btw-tarief verschilt per prestatie. Bij levering van een nieuw gebouw of van een bestaand gebouw dat zodanig is verbouwd dat een nieuw vervaardigd gebouw is ontstaan, geldt een btw-tarief van 21 procent. Wanneer bij transformatie sprake is van een nieuw vervaardigd gebouw, is toegelicht in de volgende paragraaf.

Overdrachtsbelasting (ovb)

Bij overdracht van bestaand en gebruikt onroerend goed ouder dan twee jaar is de koper overdrachtsbelasting (ovb) verschuldigd en geen btw. De ovb bedraagt 2 procent (voor woningen) of 6 procent (voor overige onroerende zaken). Wanneer bij een transactie een gebouw tweemaal wordt overgedragen, wordt slechts eenmaal ovb berekend, mits de tweede overdracht binnen 36 maanden na de eerste plaatsvindt (deze regeling geldt tot 1 januari 2015). Een uitzondering op de regels is mogelijk als koper en verkoper samen kiezen voor btw-heffing. Dan is 21 procent btw verschuldigd. Op de website van de Belastingdienst (zie verwijzingen) staat een hulpmiddel om snel te zien wanneer samenloop van btw en ovb aan de orde is.

Verhuurdersheffing

Met ingang van 2013 wordt een heffing geheven bij verhuurders van meer dan tien huurwoningen met een huurprijs tot met de liberalisatiegrens. Het betreft zowel woningcorporaties als particuliere verhuurders. De grondslag voor de heffing wordt gevormd door de totale WOZ-waarde van alle huurwoningen van een verhuurder, verminderd met de som van tienmaal de gemiddelde WOZ-waarde van die woningen. De heffing wordt jaarlijks geheven en bedraagt voor 2014 0,381 procent van

de grondslag. Om maatschappelijk gewenste investeringen te bevorderen, geldt vanaf 1 januari 2014 onder andere voor transformatie (verbouw van niet voor bewoning bestemde ruimten tot sociale huurwoningen) een heffingsvermindering van 10 000 euro per gerealiseerde huurwoning bij een minimale investering van 25.000 euro. De heffingskorting wordt in mindering gebracht op de verschuldigde heffing. Deze kortingsregeling maakt het voor verhuurders aantrekkelijk om transformatieprojecten in hun portfolio op te nemen.

Integratieheffing

De integratieheffing is een vorm van btw die opgelegd kan worden aan een ondernemer of instelling die zelf op eigen grond een nieuw gebouw vervaardigt of laat vervaardigen. In bepaalde situaties is de integratieheffing ook bij transformatieprojecten van toepassing. Het kabinet heeft in het Belastingplan 2014 aangekondigd dat de integratieheffing met ingang van 2014 wordt afgeschaft.

Andere belastingen

Afhankelijk van de situatie kunnen ook de vennootschapsbelasting, de gemeentelijke ozb en inkomstenbelasting (box 3) van toepassing zijn. Deze vormen van belasting blijven in deze publicatie verder buiten beschouwing.

Vervaardiging of verbouwing?

De aard van de transformatie is één van de elementen die bepalen welk belastingregime van toepassing is.

Vervaardiging	Verbouwing
In wezen nieuwbouw	Verbouwing voor onderhoud en verbetering
De levering is belast met btw en niet met overdrachtsbelasting.	Overdrachtsbelasting over de levering van de bestaande onroerende zaak en btw over de verbouwkosten.
Recht op aftrek van btw op stichtingskosten mits het gebouw voor btw-belaste activiteiten wordt gebruikt.	Recht op aftrek van btw over de kosten voor verbouwing mits het gebouw voor btw-belaste activiteiten wordt gebruikt. De overdrachtsbelasting is niet aftrekbaar.

Vervaardiging

Hiervan is sprake bij een zodanig ingrijpende verbouwing dat een gebouw ontstaat dat tevoren niet bestond ('in wezen nieuwbouw'). Bijvoorbeeld wanneer het aanzicht van een gebouw wordt gewijzigd of de constructie en gebruiksmogelijkheden ingrijpend worden aangepast. Bepalend is dus de vraag of er een onroerend goed is ontstaan dat tevoren niet bestond. Uit jurisprudentie blijkt dat een getransformeerd gebouw voor de fiscus pas als nieuw wordt beoordeeld, als dat door willekeurige voorbijgangers ook zo wordt ervaren.

Bij de levering van een nieuw vervaardigd gebouw, moet de leverancier btw aan de afnemer in rekening brengen en aan de belastingdienst afdragen, onder aftrek van de als voordruk vooruitbetaalde btw. Als de initiatiefnemer het gebouw niet overdraagt, maar zelf in eigendom houdt, is er geen sprake van levering. Bijvoorbeeld als het gebouw bij het eerste gebruik voor btw-vrijgestelde activiteiten wordt gebruikt, zoals verhuur van

woningen. Omdat het om een onbelaste activiteit gaat, wordt er in die situatie dus geen btw in rekening gebracht. De initiatiefnemer kan de btw die hij heeft betaald over de kosten voor verbouwing, dan ook niet verrekenen.

Verbouwing

Bij normaal onderhoud en verbetering is geen sprake van 'in wezen nieuwbouw'. Dat is dus ook aan de orde als een gebouw voor een transformatie in beperkte mate wordt veranderd. Bijvoorbeeld als het aanzicht van een gebouw niet wordt veranderd. Als zo'n gebouw ouder is dan twee jaar en het wordt ter gelegenheid van de transformatie overgedragen aan een andere partij, dan wordt geen btw maar overdrachtsbelasting berekend.

Indien een getransformeerd gebouw door willekeurige voorbijgangers als nieuw wordt ervaren, bijvoorbeeld door de toevoeging van balkons, wordt dit door de fiscus als nieuw beoordeeld.



Wie realiseert de transformatie?

Als een pand eigendom is van een btw-plichtige ondernemer, kan hij de btw die hij voor de verbouwing betaalt, meestal verrekenen. Bij particulieren of instellingen die geen btw-belaste activiteiten uitvoeren, ligt dat anders.

Btw-plichtige ondernemer

Als een btw-plichtige ondernemer een pand in bezit heeft of verwerft, en dit gebouw aanmerkt als bedrijfsvermogen, heeft hij de mogelijkheid om btw die hij voor transformatie betaalt, in aftrek te brengen. Voorwaarde is dat het gebouw wordt gebruikt voor activiteiten die met btw belast zijn.

Het schoolgebouw aan de Duinstraat in Scheveningen is door de gemeente in stukken verdeeld, de zogenaamde 'kluskavels'. Deze zijn verkocht aan particulieren, de uiteindelijke bewoners. De bewoners, en dus de particuliere opdrachtgevers, bouwen hun kavel vervolgens om tot eigen woning.

Particulier

Als een particulier een pand verwerft, behoort dit pand tot zijn privévermogen en betaalt hij hiervoor overdrachtsbelasting. Verrekening van betaalde btw is niet mogelijk.

Gemeente

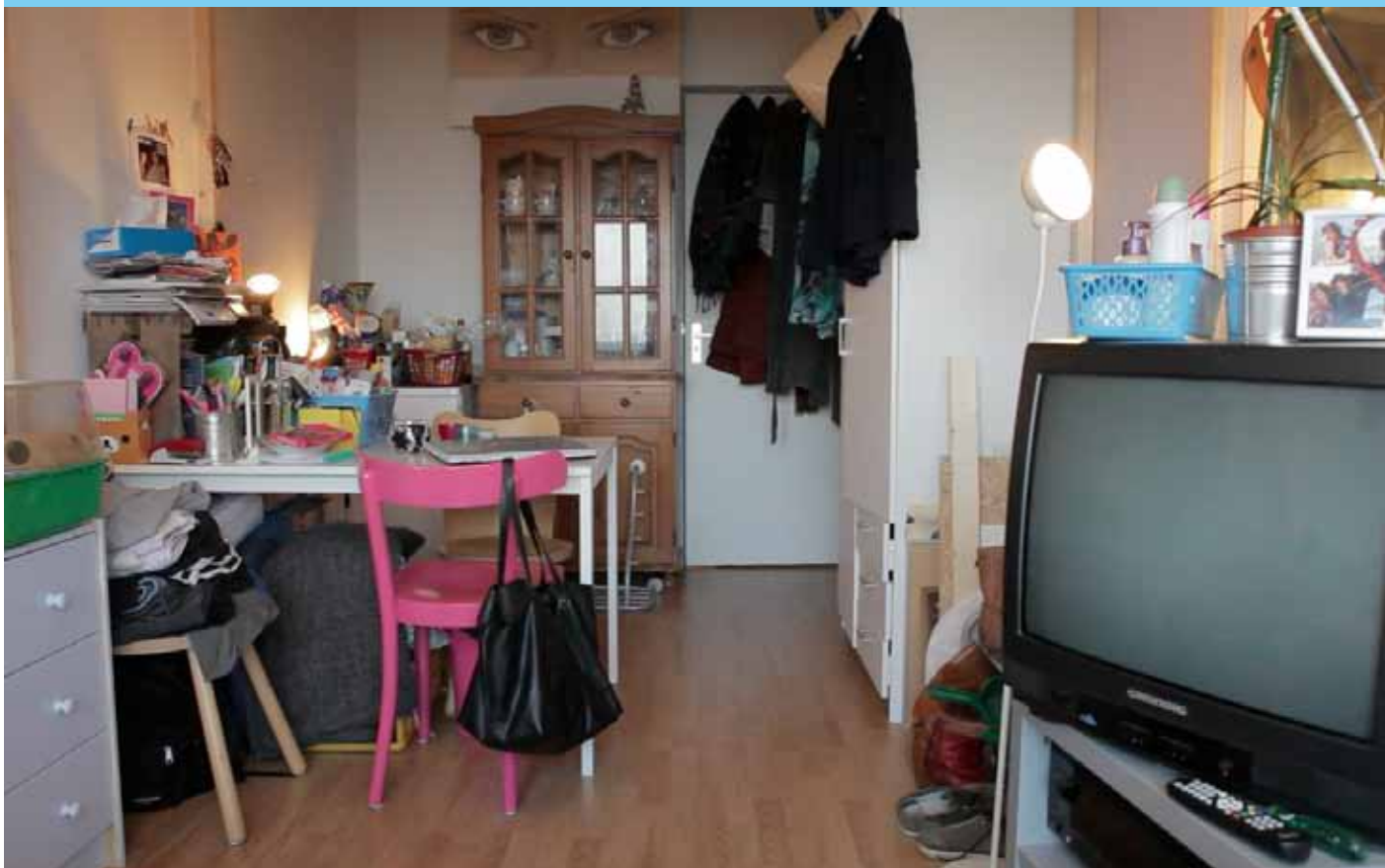
Als een gemeente een pand transformeert, is er geen verrekening van btw mogelijk als het pand wordt gebruikt voor andere dan btw-belaste prestaties (naast vrijgestelde prestaties zijn dit ook prestaties die een gemeente als overheid verricht). Een gemeente kan de btw voor uitbesteed werk wel terug krijgen via het btw-compensatiefonds. Dit fonds is uitsluitend voor de overheid bestemd.



Schoolgebouw wordt studentenhuis

Een onderwijsorganisatie bestemt een verouderd schoolgebouw voor studentenhuisvesting. Een aannemer realiseert sanitaire voorzieningen en enkele kleine verbouwingen. Aan de buitenkant en de constructie van het gebouw verandert bijna niets.

De onderwijsorganisatie betaalt de rekening van de aannemer inclusief btw en heeft geen recht op btw-verrekening. Het gebouw blijft eigendom van de onderwijsorganisatie waardoor ook van overdrachtsbelasting geen sprake is.



In het voormalig opleidingsgebouw ACTA te Amsterdam worden nu studenten gehuisvest.

Schoolgebouw wordt studentenhuis		
Waarde gebouw	€ 200.000	Er vindt geen overdracht plaats.
Verbouwkosten	€ 121.000	Rekening van de aannemer, inclusief btw. Btw is door onderwijsorganisatie niet verrekenbaar.
Waarde getransformeerde gebouw	€ 221.000	Grondslag voor berekening huurprijs.
Vermindering verhuurdersheffing	€ 10.000 per woning	Mits er voldoende (€ 25.000 per woning) wordt geïnvesteerd en het zelfstandige sociale huurwoningen betreft, kan deze korting in mindering worden gebracht op de te betalen heffing.

Wat doet de eindgebruiker?

De Wet op de omzetbelasting bepaalt voor welke leveringen en diensten een ondernemer btw in rekening moet brengen en voor welke activiteiten dat niet mag.

Btw-belaste activiteiten

Als een gebouw wordt gebruikt voor btw-belaste activiteiten, moet de ondernemer die de transformatie realiseert, bij verkoop btw in rekening brengen over de koopsom. Bij verhuur kunnen partijen opteren voor belaste verhuur. Dat is in principe mogelijk als 90 procent (of meer) van de activiteiten van de eindgebruiker btw-belast is.

Btw-vrijgestelde activiteiten

Als een gebouw voor btw-vrijgestelde activiteiten wordt gebruikt, zoals verhuur van woningen, heeft de eindgebruiker geen recht op aftrek van vooruitbetaalde btw. Als een nieuw vervaardigd gebouw wordt verkocht, zal de verkoper dus een hogere koopsom berekenen om daarmee het verlies van de btw-aftrek te compenseren. Als een bestaand gebouw wordt getransformeerd,

kan ook een koop/aanneemovereenkomst worden gesloten: de eindgebruiker koopt het gebouw in onverbeterde staat en geeft de verkoper vervolgens opdracht de verbouwing te realiseren. De eindgebruiker betaalt dan de lagere overdrachtsbelasting over de bestaande onroerende zaak, De verkoper brengt de btw alleen over de (ver)bouwtermijnen in rekening.

Een mix van activiteiten

Als een gebouw voor zowel btw-belaste als vrijgestelde activiteiten wordt gebruikt, bestaat er recht op aftrek van vooruitbetaalde btw naar rato van het aandeel belaste activiteiten.

Herziening

Als in de loop der tijd de functie van het gebouw verandert (van btw-vrijgestelde naar btw-belaste activiteiten, of andersom) of als bij een mix van activiteiten de ratio verandert, verandert ook de btw-aftrek. Hiervoor geldt een herzieningstermijn van tien jaar inclusief het jaar van vervaardiging.

Voorbeelden van btw-vrijgestelde activiteiten	Voorbeelden van btw-belaste activiteiten
<ul style="list-style-type: none">- Verhuur van woningen- Onderwijs- Verkoop van gebruikt en bestaand onroerend goed (>2 jaar)	<ul style="list-style-type: none">- Verkoop van nieuw onroerend goed (< 2 jaar)- Verbouwing van een gebouw- Detailhandel, horeca en de meeste vormen van zakelijke dienstverlening- E-commerce

Mix van activiteiten: dit complex aan de Turfmarkt/Schedeldoekshaven, de voormalige ministeries van BZK en Justitie, wordt vanaf 2014 getransformeerd tot een multifunctioneel woon- en werkgebouw in de Haagse binnenstad.



Wasserij wordt gezondheidscentrum

Een ondernemer koopt het pand van een oude wasserij om het te transformeren tot centrum voor een huisartsengroep en een fysiotherapeut. De ondernemer verzorgt een kadastrale splitsing. Het huisartsendeel wordt ingrijpend verbeterd. Na verbetering wordt dit deel aan de huisartsengroep verkocht. Over de integrale verkoopsom draagt hij btw af aan de fiscus onder verrekening van vooruitbetaalde btw. Omdat de transactie met btw is belast,

betaalt hij geen overdrachtsbelasting. De fysiotherapeut vestigt zich in het kantoor van de oude wasserij. Daar volstaat een beperkte verbouwing. Dit deel van het gebouw wordt direct doorverkocht, bezwaard met 6 procent overdrachtsbelasting. De fysiotherapeut is vervolgens opdrachtgever voor verbouwing. Over dit werk brengt de ondernemer 21 procent btw in rekening.

Wasserij wordt gezondheidscentrum		
Koopsom wasserij	€ 200.000	Door ondernemer te betalen aan oorspronkelijke eigenaar.
Huisartsendeel verbouwing	€ 100.000	De aannemer brengt € 200.000 plus € 42.000 btw bij de ondernemer in rekening. De ondernemer verrekt de btw met de fiscus en betaalt btw over de verkoopsom. De huisartsengroep heeft geen recht op aftrek van btw.
Koopsom	€ 100.000	
Huisartsendeel totale kosten	€ 200.000	
Huisartsendeel	€ 242.000	
Fysiotherapiedeel	€ 100.000	De fysiotherapie betaalt in totaal € 227.000. De ovb en de btw zijn niet verrekenbaar.
Overdrachtsbelasting (6%)	€ 6.000	
Verbouwing	€ 100.000	
Btw over verbouwing	€ 21.000	
Totale kosten therapiedeel	€ 227.000	

Aanbevelingen

- Breng de (kwalitatieve en fiscale) voor- en nadelen van verbouwing ten opzichte van een complete vernieuwing van het pand in beeld voordat u de procesarchitectuur bepaalt.
- Betrek daarbij de mogelijkheid om het pand een nieuwe bestemming te geven die past bij de oorspronkelijke functie en structuur van het gebouw.
- Kijk naar de voor- en nadelen van tijdelijke herbestemming (bijvoorbeeld voor een periode van 10 jaar) en daarmee naar een minder ingrijpende en kostbare verbouwing.
- Documenteer u verder in de financiële en fiscale regelgeving.
- Betrek daar eventueel een fiscaal adviseur bij.
- Leg uw plan eventueel vooraf voor aan de Belastingdienst.

Verwijzingen en publicaties

- Rekenhulp van de Belastingdienst:
www.belastingdienst.nl/rekenhulpen/samenloop_btw_overdrachtsbelasting/
- Het belastingplan 2014 en de voorgenomen afschaffing van de integratieheffing:
www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/belastingplan-2014/documenten-en-publicaties/kamerstukken/2013/09/17/belastingplan-2014.html
- De heffingskorting:
www.rvo.nl/subsidies-regelingen/regeling-vermindering-verhuurderheffing
- Verder lezen:
www.herbestemmingacademie.nl/wp-content/uploads/2013/05/Deel-A-digitaal-mei-2013.pdf

Deze publicatie is, in opdracht van het ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties (Directie Woningbouw), opgesteld door:

Rijksdienst voor Ondernemend Nederland
Prinses Beatrixlaan 2
Postbus 93144 | 2509 AC Den Haag
T +31 (0)88 042 42 42
E info@rvo.nl
www.rvo.nl

© Rijksdienst voor Ondernemend Nederland | maart 2014
Publicatie-nr 2SLWO1402

Rijksdienst voor Ondernemend Nederland (RVO.nl) is een dochter van het ministerie van Economische Zaken. RVO.nl voert beleid uit voor diverse ministeries als het gaat om agrarisch, duurzaamheid, innovatie en internationaal.

Heeft u vragen?

Neem contact op met transformatie@rvo.nl
Of ga voor meer informatie naar www.rvo.nl/transformatie

Deze brochure is met grote zorgvuldigheid samengesteld. Om de leesbaarheid te bevorderen zijn juridische zinsneden vereenvoudigd weergegeven. Soms betreft het ook delen van of uittreksels van wetteksten. Aan deze brochure en de daarin opgenomen voorbeelden kunnen geen rechten worden ontleend. Rijksdienst voor Ondernemend Nederland is niet aansprakelijk voor de gevolgen van het gebruik ervan. Niets uit deze uitgave mag worden verveelvoudigd en/of openbaar gemaakt door middel van druk, fotokopie, microfilm of op welke andere wijze ook zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever.