



Rijksdienst voor Ondernemend  
Nederland

# *Transformatie en belasting*

*van het Expertteam Transformatie*

in opdracht van het ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties



## Wie betaalt de afdracht?

Wie betrokken is bij transformatie en herbestemming van vastgoed krijgt te maken met verschillende belastingen en heffingen. De eigenaar van het (leegstaande) pand, de initiatiefnemer van een project en de eindgebruiker(s) moeten daar rekening mee houden. Op welke momenten wordt het project belast? Welke partij betaalt belasting? Hoe hoog zijn de verschuldigde bedragen en kunnen deze worden verrekend? De antwoorden op deze vragen zijn afhankelijk van de status van het pand bij de start van het project, de aard van de transformatie, de rechtspersoon van de initiatiefnemer en de activiteiten van de eindgebruiker.

De projectopzet en de transactiestructuur bepalen hoe de belastingen en heffingen worden berekend.

Het is belangrijk om vóór de daadwerkelijke start van een project de fiscale consequenties in kaart te brengen. Soms is daar specialistische kennis voor nodig. Het is aan te bevelen een fiscaal adviseur mee te laten kijken naar de opzet van een project. Daarnaast is het goed om vooraf overleg te plegen met de belastinginspecteur.

In deze brochure staan de hoofdlijnen van de relevante regelgeving, waarbij de focus ligt op transformatie van niet woonpanden naar koop- en huurwoningen.

### In het kort

Voor bepalen van de belastingen bij transformatie zijn de volgende momenten van belang:

#### Moment van aankoop van het te transformeren pand:

Bij de aankoop van een pand – ouder dan 2 jaar – geldt 2% (voor woningen) of 6% (voor niet woningen) overdrachtsbelasting. Bij transformatie zal het vaak gaan om 6%.

#### Verbouwing:

Over de aanneemkosten wordt 21% btw betaald.

#### Verkoop:

Voor de verkoop is het van belang of het pand dat nu bestaat uit (grotendeels) woningen, door de Belastingdienst wordt aangemerkt als 'in wezen nieuwbouw' of 'verbouwing'. Afhankelijk hiervan zal bij de verkoop van het pand door de koper btw moeten worden betaald (in wezen nieuwbouw) of overdrachtsbelasting (verbouwing). In dat laatste geval kan de verkoper de btw die hij bij de verbouwing voor de verkoop over de aanneemkosten heeft betaald, niet verrekenen.

#### Verhuur:

Indien de woningen in het getransformeerde pand worden verhuurd of door de initiatiefnemer zelf wordt bewoond, zal na oplevering geen btw worden geheven. Een pand dat wordt gebruikt voor de verhuur van sociale woningen, is wel heffingsplichtig in het kader van de verhuurderheffing (maar kan bij realisatie van woningen door transformatie ook korting ontvangen op deze heffing).



Campus Diemen Zuid is heffingsplichtig in het kader van de verhuurderheffing, maar ontvangt door de realisatie door middel van transformatie wel een korting op de verhuurderheffing.

# Relevante vormen van belasting

De levering van een bestaande onroerende zaak is in principe vrijgesteld van btw en belast met overdrachtsbelasting. Omdat een transformatieproject niet altijd als levering van een bestaande onroerende zaak wordt gezien, kan hier toch sprake zijn van btw. Bij sociale huurwoningen kan ook sprake zijn van de verhuurderheffing.

## Overdrachtsbelasting (ovb)

Bij verkrijging van bestaand en gebruikt onroerend goed van 2 jaar of ouder, is overdrachtsbelasting (ovb) verschuldigd. De ovb wordt berekend op basis van de waarde van de onroerende zaak in het economische verkeer en bedraagt 2% (voor woningen) en 6% (voor overige onroerende zaken). De koper (verkrijger) moet de ovb afdragen. Wanneer bij een transactie een gebouw tweemaal wordt overgedragen, wordt slechts eenmaal ovb berekend. Voorwaarde is dat de tweede overdracht binnen 6 maanden na de eerste plaatsvindt.

Bij transformatie van een kantoor- of ander utiliteitsgebouw naar woningen, kan het belangrijk zijn de overdracht te doen nadat er fiscaal gezien sprake is van woningen. Dan geldt immers het lage tarief voor de ovb. De belastinginspecteur bepaalt in concrete gevallen in welk regime de overdracht van een transformatiegebouw valt.

## Overdrachtsbelasting: 2% of 6%?

Onder welk tarief de overdracht valt wordt door de Belastingdienst bepaald. In het tijdschrift FBN onderzoekt en beschrijft de heer H.K. Nijkamp -werkzaam bij de Belastingdienst in Amsterdam- dit vraagstuk op persoonlijke titel. Hij komt onder andere tot de volgende conclusie: "Onder een woning in aanbouw kan tevens worden verstaan een casco (van een voorheen niet-woning) waarop ten tijde van de levering een woonbestemming rust en ten aanzien waarvan een onherroepelijke aanneemovereenkomst is gesloten, waaruit blijkt dat er woningen in het casco zullen worden gerealiseerd" (Nijkamp, H.K. 53 Herontwikkeling en transformatie: woning of geen woning. That's the question, in: FBN, oktober 2015). Deze conclusie is nog niet gestaafd door jurisprudentie, maar wordt in het artikel onderbouwd.

## Belasting toegevoegde waarde (btw)

De levering van een bestaande onroerende zaak is vrijgesteld van btw. Een bestaande onroerende zaak is een gebouw dat 2 jaar of langer in gebruik is. Ook als een gebouw is getransformeerd, kan het door de fiscus worden aangemerkt als een bestaande onroerende zaak.

De levering van een nieuw vervaardigd gebouw is belast met btw. Het tarief is 21%. Een gebouw is nieuw vervaardigd binnen de eerste 2 jaar na eerste ingebruikneming. Dat geldt dus ook voor

een bestaand gebouw dat zodanig is verbouwd dat er in wezen nieuwbouw is ontstaan (zie het voorbeeld van het voormalige GAK, nu De Studio, in Amsterdam-West). De leverancier van het gebouw (bijvoorbeeld de ontwikkelaar) brengt btw bij de koper in rekening, draagt die aan de fiscus af en brengt de btw die hij heeft betaald op inkoop (bijvoorbeeld op de kosten van een aannemer) in mindering.

Koper en verkoper kunnen ook bij een bestaande onroerende zaak kiezen voor btw-heffing, mits minstens 90% van de activiteiten van de koper btw-plichtig is. Dat wordt 'optie belaste levering' genoemd. Dit zal in het geval van transformatie naar koop en/of huurwoningen niet voorkomen en wordt daarom verder buiten beschouwing gelaten.

## Samenloop btw en ovb

Als regel is de overdracht van bestaand onroerend goed belast met ovb en die van nieuw vervaardigd onroerend goed met btw. Maar in sommige situaties zijn beide verschuldigd. Om te bepalen of u btw en/of ovb verschuldigd bent, is het moment van levering van de onroerende zaak van belang. Op de website van de Belastingdienst staat een [hulpmiddel samenloop btw en ovb](#) waarmee u snel kunt zien in welke situaties dat het geval is (zie verwijzingen).

## Verhuurderheffing

Verhuurders van meer dan 10 huurwoningen met een huurprijs onder de liberalisatiegrens (in 2016 ligt die op € 710,68 per maand) zijn verhuurderheffing verschuldigd. De heffing geldt zowel voor woningcorporaties als voor particuliere verhuurders. De grondslag voor de heffing is de WOZ-waarde van alle huurwoningen van de verhuurder, verminderd met de heffingsvrije voet van tienmaal de gemiddelde WOZ-waarde van die woningen. De heffing wordt jaarlijks geheven en bedraagt 0,449% (2015), 0,491% (2016) en 0,536% (2017).

Om transformatie van gebouwen naar sociale huurwoningen te bevorderen, geldt hiervoor een heffingskorting van € 10.000 per gerealiseerde huurwoning. Voorwaarde is dat er zelfstandige huurwoningen worden gemaakt met een huurprijs onder de liberalisatiegrens en dat de transformatie minimaal € 25.000 per woning kost. De korting wordt in mindering gebracht op de verschuldigde heffing en kan over maximaal 4 jaar worden verrekend.

Verhuurders met relatief veel sociale huurwoningen kunnen hiervan optimaal gebruik maken. Vooral voor hen is het dus aantrekkelijk om transformatieprojecten in hun portfolio op te nemen. Een juiste projectplanning en een tijdige aanvraag bij de Rijksdienst voor Ondernemend Nederland zijn belangrijk. De [regeling voor vermindering van verhuurderheffing](#) geldt in principe tot 2018.

## De aard van de transformatie

Bij de verkoop en levering van een getransformeerd pand speelt de vraag of sprake is van vervaardiging of verbouwing. Bij een ingrijpende transformatie ('in wezen nieuwbouw') is sprake van vervaardiging en geldt btw. Bij een beperkte transformatie ('verbouwing') is sprake van bestaand onroerend goed en geldt de ovb.

### Vervaardiging

Van 'vervaardiging' is sprake bij een ingrijpende verbouwing waarbij een onroerend goed ontstaat dat tevoren niet bestond. De term die hiervoor bij transformatie wordt gehanteerd, is 'in wezen nieuwbouw'. Uit jurisprudentie blijkt dat een getransformeerd gebouw voor de fiscus als nieuw wordt beoordeeld, als dat door voorbijgangers ook zo wordt ervaren. Overwegingen die daarbij horen zijn de wijziging van functie, de wijziging van uiterlijk en karakter en de hoogte van de verbouwingskosten ten opzichte van de waarde van het gebouw.

Bij levering van een getransformeerd gebouw dat wordt aangemerkt als 'in wezen nieuwbouw', draagt de ontwikkelaar 21% btw over volledige verkoopprijs aan de Belastingdienst af. De

btw die hij heeft betaald over inkoop tijdens de bouw, brengt hij op de afdracht in mindering (dit kan ook al gedurende de bouw als voorbelasting in aftrek worden gebracht). De koper kan de btw verrekenen als hij het gebouw gebruikt voor btw-belaste activiteiten.

Er wordt geen btw berekend als de initiatiefnemer het gebouw niet overdraagt, maar zelf in eigendom houdt. Er is dan immers geen sprake van een levering. Dat is bijvoorbeeld het geval als een woningcorporatie een gebouw verwerft en transformeert naar woningen. Als het gebouw bij eerste gebruik voor btw-vrijgestelde activiteiten wordt gebruikt, zoals verhuur van woningen, dan kan de btw die is betaald over de kosten voor verbouwing uiteraard ook niet worden verrekend.

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



## Kantoor wordt woongebouw

Woningcorporatie Stadgenoot realiseerde in samenwerking met AM, 215 koopstudio's en 116 studentenhuurwoningen in de Zuidvleugel van het voormalige monumentale Gemeentelijk Administratie Kantoor (GAK). Hoewel er flink afgeschreven werd op de aankoopsom was transformatie naar woningen voor de corporatie financieel gunstiger dan sloop/nieuwbouw. De verbouwkosten bedroegen € 1.000 per m<sup>2</sup>. Door de monumentale status zijn beperkingen gesteld aan de verbouw van onder andere de gevel. Om toch de benodigde isolatiemaatregelen tegen lawaai van de belendende snelweg te treffen, plaatste men een nieuwe voorzetgevel.

Het gebouw werd aangekocht als kantoor. De corporatie betaalde 6% overdrachtsbelasting bij aankoop, plus 21% btw over de aanneemkosten. Het project valt in de categorie 'in wezen nieuwbouw', waardoor over de verkoop van de woningen btw verschuldigd is. Voor de corporatie is deze btw niet aftrekbaar. Voor de studentenhuurwoningen hoeft geen btw of ovb te worden betaald, omdat deze worden verhuurd door de corporatie zelf.



Kantoorgebouw wordt complex met 331 kleine woningen  
Bos en Lommerplein, Amsterdam-West; oplevering 2015  
Initiatiefnemer corporatie Stadgenoot

Aankoopsom	€ 23.000.000	Kantoorgebouw aangekocht van voormalige gebruiker.
6% overdrachtsbelasting	€ 1.380.000	De corporatie betaalde 6% overdrachtsbelasting.
Verbouwkosten	+/- € 21.000.000	Rekening van de aannemer, inclusief 21% btw. Btw is voor de corporatie niet verrekenbaar.
Getaxeerde waarde getransformeerd gebouw	€ 34.000.000	Grondslag voor berekening huurprijs c.q. verkoopprijs.
Vermindering Verhuurderheffing	€ 1.160.000	Er is meer dan € 25.000 per woning geïnvesteerd en er zijn zelfstandige sociale huurwoningen gerealiseerd. Per woning bedraagt de korting € 10.000. De corporatie heeft genoeg sociale huurwoningen om de korting volledig te kunnen benutten.

## Verbouwing

Als een gebouw door transformatie in beperkte mate verandert, is geen sprake van vervaardiging van een 'in wezen nieuw gebouw', maar van verbouwing. De voorbijganger ervaart het getransformeerde gebouw niet als nieuw. Het feit dat de functie van een gebouw verandert, is daarbij niet bepalend. Als het aanzicht van een gebouw slechts beperkt verandert en als de

hoofdconstructie gehandhaafd blijft, wordt de transformatie fiscaal meestal beoordeeld als verbouwing.

Als een dergelijk gebouw ouder is dan twee jaar en na transformatie wordt overgedragen aan een andere partij, is de koper ovb verschuldigd. Een van de voorbeelden is de transformatie van een voormalig opleidingsgebouw in Nieuwegein.

## Kantoor wordt appartementengebouw

Het 22.000 m<sup>2</sup> tellende kantoorgebouw 'De Molenwerf' in Amsterdam is getransformeerd tot 185 huurappartementen in de vrije sector. De transformatie is gerealiseerd in opdracht van Syntus Achmea en Pensioenfonds voor de Metalektro. Binnen is het gebouw grotendeels vernieuwd. Aan de buitenkant zijn 111 balkons gemaakt. Om meer woonoppervlakte te creëren zijn dakopbouwen geplaatst. De appartementen hebben een gemiddelde oppervlakte van 70 tot 80 m<sup>2</sup> en een huur van € 1.000 per maand (inclusief parkeerplaats).

Via een ruling met de Belastingdienst is afgesproken dat de transformatie niet wordt aangemerkt als 'in wezen nieuwbouw'. Argumenten daarvoor zijn, dat het aanzicht aan buitenzijde grotendeels ongewijzigd blijft, de hoofdconstructie niet wijzigt en de ingrijpende wijziging aan binnenzijde aansluit bij de logische indeling van de bestaande constructie. Er is weliswaar sprake van functiewijziging, maar het pand leent zich net als een grachtenpand voor wisselende bestemmingen. Bij het ontwerp van het kantoorgebouw (1995) is hiermee al rekening gehouden.



Kantoorgebouw wordt complex met 185 middeldure huurappartementen  
Molenwerf 8, Amsterdam; oplevering 2014  
Initiatief van Syntus Achmea en Pensioenfonds voor de Metalektro

Residueel berekende waarde gebouw	€ 15.000.000	Kantoorgebouw, was in gebruik bij eigenaar, dus geen overdrachtsbelasting of btw bij aankoop.
Verbouwkosten	€ 16.000.000	Rekening van de aannemer, inclusief 21% btw. Btw is door eigenaar (verhuurder) niet verrekenbaar.
Advies en overige kosten	€ 4.000.000	Rekening van de aannemer, inclusief btw. Btw is door eigenaar (verhuurder) niet verrekenbaar.
Waarde getransformeerd gebouw	€ 35.000.000	Grondslag voor berekening huurprijs.
Vermindering verhuurderheffing	n.v.t.	Kortingsregeling niet van toepassing omdat het hier niet gaat om sociale huurwoningen.

Samengevat kunnen volgende overwegingen als indicatie worden gehanteerd bij de bepaling of een transformatie wordt aangemerkt als vervaardiging of verbouwing. Uiteindelijk blijft het een subjectief oordeel van de belastinginspecteur, vanwege het ontbreken van objectieve criteria.

<b>Ingrijpende transformatie</b>	<b>Beperkte transformatie</b>
Vervaardiging: in wezen nieuwbouw	Verbouwing (voor onderhoud en verbetering): bestaand onroerend goed
Overwegingen:	Overwegingen:
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Wijziging van bestemming of functie.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Het gebouw leent zich voor wisselende bestemmingen. Ook als er sprake is van een bestemmings- of functiewijziging kan het – in sommige gevallen – nog als een ‘verbouwing’ worden bestempeld.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Wijziging van de uiterlijke verschijning en het karakter van het gebouw.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Aanzicht aan buitenzijde blijft grotendeels ongewijzigd. De voorbijganger ervaart het gebouw niet als nieuw.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Wijziging van hoofdconstructie (gevels, compartimentering, hoogte en dergelijke).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Hoofdconstructie blijft behouden. Wijzigingen aan de binnenzijde sluiten daarbij aan.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Verbouwingskosten zijn hoog in verhouding tot de waarde van het gebouw.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Lagere verbouwingskosten dan bij vervaardiging.</li> </ul>
<b>Fiscaal regime:</b>	<b>Fiscaal regime:</b>
In beginsel is de gehele levering (overdracht en transformatie) belast met 21% btw en niet met ovb.	In beginsel is de gehele overdracht na oplevering belast met ovb (2%). De verbouwingskosten die de verkoper betaald zijn daarnaast ook nog belast met 21% btw.

## De rechtspersoon van de initiatiefnemer

Als een pand eigendom is van een btw-plichtige ondernemer, kan hij de btw die de aannemer bij hem voor de verbouwing in rekening brengt, meestal verrekenen. Dit kan alleen als deze ondernemer het pand gebruikt voor btw belaste activiteiten. Initiatiefnemers die geen btw-belaste activiteiten uitvoeren, zoals eigenaar-bewoners en woningverhuurders, kunnen de betaalde btw meestal niet verrekenen.

### Btw-plichtige ondernemer

Een btw-plichtige ondernemer die een pand in eigendom heeft of verwerft en dit gebouw transformeert, heeft de mogelijkheid om btw die hij voor de verbouwing van het pand betaalt, in aftrek te brengen. Voorwaarde is dat hij het getransformeerde gebouw daarna zelf gebruikt voor activiteiten die met btw belast zijn. Als hij het pand gebruikt voor activiteiten die vrijgesteld zijn van btw, zoals verhuur van woningen, vervalt die mogelijkheid. Op die regel zijn uitzonderingen mogelijk zoals btw-belaste verhuur op verzoek. Dat kan aantrekkelijk zijn bij verhuur van onroerend goed of een commerciële plint in een gebouw met meerdere lagen. Als de ondernemer het getransformeerde pand verkoopt, bepaalt de aard van de transformatie (‘verbouwing’ of ‘in wezen nieuwbouw’) of er btw dan wel ovb wordt berekend.

### Eigenaar-bewoner

Een particulier die een bestaand pand verwerft om dit naar een eigen woning te verbouwen, betaalt hiervoor overdrachtsbelasting (in beginsel 6%). De btw over de aanneemkosten kan de particulier niet verrekenen. Dat geldt ook voor een groep eigenaar-bewoners, bijvoorbeeld bij collectief particulier opdrachtgeverschap.



Een schoolgebouw aan de Duinstraat in Scheveningen wordt op initiatief van een groep eigenaar-bewoners getransformeerd tot woongebouw. Bij verkrijging van het pand wordt overdrachtsbelasting berekend. Verrekening van btw over de aanneemsom is niet mogelijk.

## Woningverhuurder

Ook een woningverhuurder (zoals een corporatie) kan betaalde btw niet verrekenen. Woningverhuur is als activiteit vrijgesteld van btw. Dat corporaties fiscaal worden aangemerkt als btw-plichtige ondernemers doet niet ter zake. Bij aankoop van een pand (ouder dan 2 jaar) voor transformatie geldt, in tegenstelling tot bij aankoop van grond voor nieuwbouw van sociale huurwoningen, 2 of 6% ovb en niet 21% btw. Voor een corporatie is het gunstiger om ovb te betalen dan btw, omdat zij dit niet kunnen verrekenen.

## Gemeente

Een gemeente die een pand in bezit heeft en transformeert, kan geen btw verrekenen zolang het pand wordt gebruikt voor prestaties die vrijgesteld zijn van btw. Een gemeente kan de btw wel terugkrijgen via het btw-compensatiefonds. Voorwaarde is dat het pand wordt gebruikt voor activiteiten die de overheid betreft en het pand ook door de gemeente zelf wordt gebruikt. Het compensatiefonds is uitsluitend bestemd voor de overheid.

# School wordt woongebouw

Woningcorporatie Jutphaas Wonen heeft in Nieuwegein 24 grondgebonden sociale huurwoningen voor jongeren gerealiseerd in een voormalig opleidingsgebouw. Met een investering van € 700 per m<sup>2</sup> aan verbouwkosten, is het gelukt om een hoge kwaliteit te realiseren (energielabel A+) met zoveel mogelijk behoud van het gebouw. De fiscus heeft deze transformatie dan ook aangemerkt als 'verbouw'. Bij verkoop zou dus de koper dus ovb moeten betalen in plaats van

btw. Echter, de woningen worden voor de verhuur gebruikt. Er is dus ook geen sprake van ovb. Omdat de corporatie de woningen gaat verhuren, kunnen zij de btw die ze hebben betaald over de aanneemkosten niet verrekenen. Dit moet worden meegenomen in de exploitatieberekeningen van het project. De waarde van het gebouw is residueel berekend. Dat wil zeggen dat de aankoopprijs van het pand de sluitpost in de projectbegroting vormde.



Opleidingsgebouw wordt complex met 24 sociale huurwoningen  
Brinkwal 7, Nieuwegein; oplevering 2014  
Initiatiefnemer corporatie Jutphaas Wonen

Aankopsom 6% overdrachtsbelasting	€ 800.000 € 48.000	Kantoor/onderwijsgebouw aangekocht van voormalige gebruiker. De corporatie betaalde 6% overdrachtsbelasting.
Verbouwkosten	€ 1.600.000	Rekening van de aannemer, inclusief 21% btw. Btw is door de corporatie niet verrekenbaar.
Getaxeerde waarde getransformeerd gebouw	€ 2.750.000	Grondslag voor berekening huurprijs.
Vermindering Verhuurderheffing	€ 240.000	Er is meer dan € 25.000 per woning geïnvesteerd en er zijn zelfstandige sociale huurwoningen gerealiseerd. Per woning bedraagt de korting € 10.000. De corporatie heeft genoeg sociale huurwoningen om de korting volledig te kunnen benutten.



# De activiteiten van de eindgebruiker

Wat doet de eindgebruiker in het pand? Dat is de derde vraag die voor de Belasting van belang kan zijn, vooral voor het verrekenen van de btw op de aanneemsom. Dit is vooral mogelijk indien de transformatie wordt gezien als ‘in wezen nieuwbouw’ en het pand wordt gebruikt voor btw-belaste activiteiten. De Wet op de omzetbelasting bepaalt voor welke activiteiten een ondernemer btw in rekening moet brengen en voor welke dat niet mag.

Voorbeelden van btw-belaste activiteiten	Voorbeelden van btw-vrijgestelde activiteiten
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Verkoop van nieuw onroerend goed (binnen 2 jaar na eerste ingebruikneming)</li> <li>• Verbouwing van een gebouw</li> <li>• Detailhandel, horeca en de meeste vormen van zakelijke dienstverlening</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Verhuur van woningen</li> <li>• Onderwijs</li> <li>• Verkoop van gebruikt en bestaand onroerend goed (2 jaar of langer na eerste ingebruikneming)</li> </ul>

## Btw-belaste activiteiten

Als een gebouw ingrijpend wordt getransformeerd (‘in wezen nieuwbouw’) dan is de ondernemer die het getransformeerde gebouw vervolgens verkoopt, over de gehele verkoopprijs 21% btw verschuldigd. Hij brengt de btw bij de koper in rekening, draagt deze af aan de fiscus en brengt daarbij de vooruitbetaalde btw over inkoop (aankoop pand en aanneemkosten) als aftrek in mindering (dit kan ook al eerder als voorbelasting worden afgetrokken). Als de nieuwe eigenaar btw-belaste activiteiten verricht, kan hij de betaalde btw op zijn beurt als voordruk in mindering brengen.

Als een gebouw minder ingrijpend wordt getransformeerd (‘verbouw’) dan is de levering van het getransformeerde gebouw in principe vrijgesteld van btw. De leverancier heeft dan ook geen recht op aftrek van vooruitbetaalde btw. Als 90% (of meer) van de activiteiten van de nieuwe eigenaar btw-belast is, kunnen verkoper en koper opteren voor belaste verkoop. In dat geval wordt wel btw berekend en ontstaat ook de mogelijkheid van btw-aftrek.

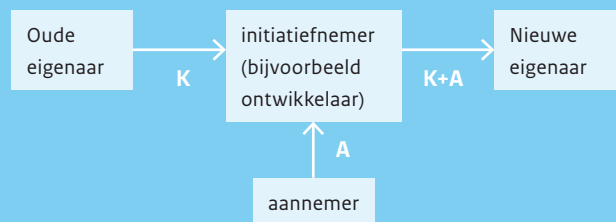
Verhuur is in principe vrijgesteld van btw. Maar ook dan kunnen huurder en verhuurder opteren voor belaste verhuur. Voorwaarde is, dat minimaal 90% van de activiteiten van de huurder btw-belast is.

## Btw-vrijgestelde activiteiten

Als een gebouw ingrijpend wordt getransformeerd (‘in wezen nieuwbouw’), dan is de ondernemer die het getransformeerde gebouw daarna verkoopt, over de gehele prestatie 21% btw verschuldigd. Wanneer de nieuwe eigenaar het gebouw voor btw-vrijgestelde activiteiten gebruikt, zoals particuliere bewoning of verhuur van woningen, dan is er geen recht op btw-aftrek. In dat geval kan de heffing van niet-afrekbare btw worden beperkt door de koop-aanneemovereenkomst te splitsen. De nieuwe eigenaar verworft het gebouw dan in onverbeterde staat en sluit vervolgens een aanneemovereenkomst om de transformatie te realiseren. Dat kan een overeenkomst met dezelfde ontwikkelaar zijn. De eindgebruiker betaalt 6% ovb over de economische waarde van het onverbeterde pand. In de rekening van de aannemer is 21% btw inbegrepen. Splitsing van de koop-aanneemovereenkomst is alleen voordelig bij een ingrijpende transformatie waarbij in wezen nieuwbouw ontstaat. Als een gebouw minder ingrijpend

wordt getransformeerd (‘verbouw’) dan is de verkoop vrijgesteld van btw (zie figuur 1 en 2).

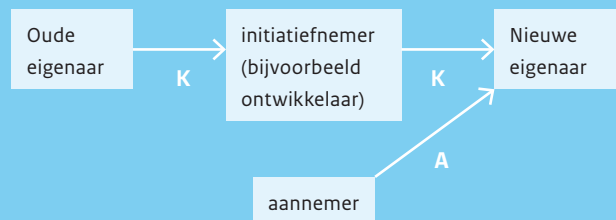
Figuur 1



### Gecombineerde koop-aanneemovereenkomst (K+A)

De initiatiefnemer verworft een bestaand gebouw en draagt 6% ovb af. Hij schakelt een aannemer in die de verbouwing realiseert. De aanneemsom is belast met 21% btw. Een ontwikkelende aannemer kan de transformatie ook zelf realiseren. Het getransformeerde gebouw wordt geleverd aan de nieuwe eigenaar. Wanneer het gaat om een ingrijpende verbouwing is die levering als geheel belast met 21% btw.

Figuur 2



### Koopovereenkomst (K) en aanneemovereenkomst (A) gesplitst

De initiatiefnemer verworft een bestaand gebouw en levert het pand door aan de eindgebruiker. Als de doorlevering binnen 6 maanden plaatsvindt, is er slechts eenmaal ovb verschuldigd. De nieuwe eigenaar schakelt een aannemer in die de verbouwing realiseert. Dit kan dezelfde partij zijn als de ontwikkelaar die het project heeft geïnitieerd. Nu is alleen de aanneemsom belast met 21% btw.

### Een mix van activiteiten

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

### Herziening

Het kan voorkomen dat de functie van het gebouw opnieuw verandert. Soms verandert bij een mix van activiteiten de rato of vinden er btw-belaste in plaats van btw-vrijgestelde activiteiten plaats. In dergelijke gevallen kan ook de btw-berekening veranderen. Als er sprake is van 'in wezen nieuwbouw' geldt hiervoor een herzieningstermijn van 10 jaar (inclusief het jaar van vervaardiging). In geval van een beperkte transformatie ('verbouwing') is het gebruik in het eerste jaar maatgevend.

*Het JuBi-kavel met de voormalige ministeries van Justitie en BZK wordt getransformeerd tot een gebouw met een mix van activiteiten: een multifunctioneel woon- en werkgebouw in de Haagse binnenstad. Het bevat huur- en koopappartementen, kantoren, winkels en ruimtes voor de Leidse Universiteit. De verrekening van btw gebeurt naar rato van het aandeel belaste activiteiten.*



## Wasserij wordt gezondheidscentrum

Een ontwikkelaar koopt het pand van een oude wasserij om het te transformeren tot centrum voor een huisartsengroep en een fysiotherapeut. De ontwikkelaar verzorgt een kadastrale splitsing.

Het huisartsendeel wordt ingrijpend verbeterd zodat er 'in wezen nieuwbouw' ontstaat. Na verbetering wordt dit deel aan de huisartsengroep verkocht. Over de volledige levering wordt 21% btw berekend.

De fysiotherapeut vestigt zich in het kantoor van de oude wasserij. Daar volstaat een beperkte verbouwing. Dit deel van het gebouw wordt direct doorverkocht. De fysiotherapeut draagt 6% overdrachtsbelasting af over de economische waarde van dit gebouwdeel in onverbeterde staat en geeft vervolgens opdracht aan de ontwikkelaar om de ruimte te verbouwen. De ontwikkelaar brengt over dit werk 21% btw in rekening.

### Wasserij wordt gezondheidscentrum

Koopsom wasserij 6% overdrachtsbelasting	€ 200.000 € 12.000	Door ontwikkelaar te betalen aan oude eigenaar.
Huisartsendeel Verbouwing Koopsom huisartsendeel Totale kosten huisartsendeel	€ 106.000 € 100.000 € 206.000 € 249.260	Het huisartsendeel wordt aangemerkt als 'in wezen nieuwbouw'. Er is 21% btw over de totale koopsom verschuldigd. De levering is vrijgesteld van ovb. De huisartsengroep heeft geen recht op aftrek van btw.
Fysiotherapiedeel Overdrachtsbelasting Verbouwing Btw Totale kosten therapieeel	€ 106.000 € 0 € 100.000 € 21.000 € 227.000	Het fysiotherapiedeel wordt aangemerkt als 'verbouwing'. Bij doorlevering van het onverbeterde pand binnen 6 maanden na de eerste overdracht, wordt slechts eenmaal ovb berekend. Over de kosten voor de verbouwing wordt 21% btw berekend. De fysiotherapeut kan de ovb en de btw niet verrekenen.

## 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.
- Let op de planning van de transformatie. Een goede planning is belangrijk bij het vermijden van dubbele overdrachtsbelasting en het gebruikmaken van de korting op de verhuurderheffing.
- Onderzoek of het splitsen van de koop- en aanneemsom een mogelijkheid is.
- Betrek daarbij de mogelijkheid om het pand een nieuwe bestemming te geven die past bij de oorspronkelijke functie en structuur van het gebouw.
- Kijk goed naar financiële en fiscale regelgeving. Betrek daar eventueel een belastingadviseur bij.  
Leg uw plan eventueel vooraf voor aan de Belastingdienst.

## Verwijzingen

- Het expertteam transformatie  
[www.rvo.nl/transformatie](http://www.rvo.nl/transformatie)
- Rekenhulp van de Belastingdienst samenloop btw en ovb:  
[www.belastingdienst.nl/rekenhulpen/samenloop\\_btw\\_overdrachtsbelasting/](http://www.belastingdienst.nl/rekenhulpen/samenloop_btw_overdrachtsbelasting/)
- Verhuurderheffing:  
[www.belastingdienst.nl/verhuurderheffing](http://www.belastingdienst.nl/verhuurderheffing)
- De regeling voor vermindering van de verhuurderheffing:  
[www.rvo.nl/rvv](http://www.rvo.nl/rvv)
- GAK/De studio, Amsterdam  
[www.am.nl/de-studio-in-amsterdam-volledig-verkocht/](http://www.am.nl/de-studio-in-amsterdam-volledig-verkocht/)
- De Molenwerf/Westerhoek, Amsterdam:  
[www.kow.nl/?project=molenwerf-amsterdam](http://www.kow.nl/?project=molenwerf-amsterdam)  
[www.hureninwesterhoek.nl/](http://www.hureninwesterhoek.nl/)
- Brinkwal, Nieuwegein:  
[www.jutphaas.nl/projecten/transformatie-brinkwal/](http://www.jutphaas.nl/projecten/transformatie-brinkwal/)

Dit is een publicatie van:

Rijksdienst voor Ondernemend Nederland  
Prinses Beatrixlaan 2  
Postbus 93144 | 2509 AC Den Haag  
T +31 (0)88 042 42 42  
E [transformatie@rvo.nl](mailto:transformatie@rvo.nl)  
[www.rvo.nl/transformatie](http://www.rvo.nl/transformatie)

Deze publicatie is tot stand gekomen in opdracht van het ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties (Directie Bouwen en Energie).

Het ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties (BZK) streeft naar een vrij toegankelijke woningmarkt die aansluit bij de woonwensen van mensen. Belangrijke aspecten zijn de veiligheid en gezondheid van gebouwen, energie besparen en leefbaarheid in steden en dorpen. De Rijksdienst voor Ondernemend Nederland geeft uitvoering aan dit beleid o.a. met het Expertteam Transformatie.

© Rijksdienst voor Ondernemend Nederland | maart 2017  
Publicatienummer: RVO-018-1701/FS-DUZA

De Rijksdienst voor Ondernemend Nederland (RVO.nl) stimuleert duurzaam, agrarisch, innovatief en internationaal ondernemen. Met subsidies, het vinden van zakenpartners, kennis en het voldoen aan wet- en regelgeving. RVO.nl werkt in opdracht van ministeries en de Europese Unie.

RVO.nl is een onderdeel van het ministerie van Economische Zaken.

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 veeleenvoudigd en/of openbaar gemaakt door middel van druk, fotokopie, microfilm of op welke andere wijze ook zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever.