

## GRONDWETTELIJK HOF

[2022/202388]

## Uittreksel uit arrest nr. 56/2022 van 21 april 2022

Rolnummer 7611

*In zake* : het beroep tot gedeeltelijke vernietiging van artikel 15 van de programmawet van 20 december 2020 (in zoverre het artikel 1<sup>quater</sup>, § 3, van het koninklijk besluit nr. 20 van 20 juli 1970 « tot vaststelling van de tarieven van de belasting over de toegevoegde waarde en tot indeling van de goederen en de diensten bij die tarieven » vervangt), ingesteld door Jose Pauwelyn en anderen.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters L. Lavrysen en P. Nihoul, de rechters T. Giet, J. Moerman, D. Pieters en E. Bribosia, en, overeenkomstig artikel 60<sup>bis</sup> van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, emeritus rechter R. Leysen, bijgestaan door de griffier F. Meererschaut, onder voorzitterschap van voorzitter L. Lavrysen,

wijst na beraad het volgende arrest :

I. *Onderwerp van het beroep en rechtspleging*

Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 29 juni 2021 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 30 juni 2021, is beroep tot gedeeltelijke vernietiging ingesteld van artikel 15 van de programmawet van 20 december 2020 (in zoverre het artikel 1<sup>quater</sup>, § 3, van het koninklijk besluit nr. 20 van 20 juli 1970 « tot vaststelling van de tarieven van de belasting over de toegevoegde waarde en tot indeling van de goederen en de diensten bij die tarieven » vervangt), bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 30 december 2020, door Jose Pauwelyn, Marie-Dominique Vandewiele, Jan Tack, Anne-Sophie Pauwelyn en de bv « Tack-Pauwelyn ».

(...)

II. *In rechte*

(...)

B.1. Artikel 15 van de programmawet van 20 december 2020 herstelt artikel 1<sup>quater</sup> van het koninklijk besluit nr. 20 van 20 juli 1970 « tot vaststelling van de tarieven van de belasting over de toegevoegde waarde en tot indeling van de goederen en de diensten bij die tarieven » (hierna : het koninklijk besluit nr. 20). De verzoekers bestrijden enkel het nieuwe artikel 1<sup>quater</sup>, § 3, van dat koninklijk besluit, dat bepaalt :

« Het verlaagd tarief van 6 pct. is van toepassing op de levering van woningen en het bijhorend terrein, alsook op de vestiging, overdracht of wederoverdracht van de zakelijke rechten in de zin van artikel 9, tweede lid, 2°, van het Wetboek, op een woning en het bijhorend terrein, die niet overeenkomstig artikel 44, § 3, 1°, van het Wetboek van de belasting zijn vrijgesteld, door de belastingplichtige die de afbraak van een gebouw en de daarmee gepaard gaande heropbouw heeft uitgevoerd van een woning gelegen op hetzelfde kadastraal perceel als dat gebouw, wanneer de op die handelingen verschuldigde belasting opeisbaar is geworden overeenkomstig artikel 17, § 1, van het Wetboek tussen 1 januari 2021 en 31 december 2022.

Het voordeel van het verlaagd tarief is onderworpen aan de volgende voorwaarden :

1° de handeling bedoeld in het eerste lid heeft betrekking op een woning die, na de levering :

a) hetzij op het tijdstip van de eerste ingebruikneming of eerste inbezitneming als enige woning en hoofdzakelijk als eigen woning in de zin van artikel 5/5, § 4, tweede tot achtste lid, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten wordt gebruikt door de verkrijger-natuurlijke persoon die er zonder uitstel zijn domicilie zal hebben en een totale bewoonbare oppervlakte heeft van niet meer dan 200 m<sup>2</sup>;

b) hetzij door de verkrijger aan een sociaal verhuurkantoor wordt verhuurd of wordt verhuurd in het kader van een door de verkrijger aan een sociaal verhuurkantoor toegekend beheersmandaat;

2° de leverancier:

a) verstuurt vóór het tijdstip waarop de belasting opeisbaar wordt overeenkomstig artikel 17, § 1, van het Wetboek, of, in geval van een verkoop op plan, vóór het tijdstip waarop het belastbaar feit zich voordoet overeenkomstig artikel 16, § 1, eerste lid, van het Wetboek, een verklaring aan het elektronisch adres aangeduid door de minister van Financiën of zijn gemachtigde. Deze verklaring, medeondertekend door de verkrijger van het gebouw, vermeldt dat het gebouw dat de leverancier heeft laten afbreken en heroprichten en het voorwerp uitmaakt van een handeling bedoeld in het eerste lid, bedoeld is om hetzij, als enige woning en hoofdzakelijk als eigen woning in de zin van artikel 5/5, § 4, tweede tot achtste lid, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten te worden gebruikt door de verkrijger-natuurlijke persoon die er zonder uitstel zijn domicilie zal hebben waarbij die woning een totale bewoonbare oppervlakte zal hebben van niet meer dan 200 m<sup>2</sup>, hetzij om door de verkrijger aan een sociaalverhuurkantoor te worden verhuurd of te worden verhuurd in het kader van een aan een sociaal verhuurkantoor toegekend beheersmandaat, en is vergezeld van een afschrift van :

- de omgevingsvergunning;

- het (de) aannemingscontract(en) met betrekking tot de afbraak van het gebouw en de heropbouw van de woning;

- het compromis of de authentieke akte met betrekking tot de in het eerste lid bedoelde handeling;

b) overhandigt een afschrift van de in de bepaling onder a) bedoelde verklaring aan zijn medecontractant(en);

3° de door de leverancier van de goederen uitgereikte facturen en de dubbels die hij bewaart alsook de overeenkomsten of de authentieke akten met betrekking tot de handelingen bedoeld in het eerste lid, vermelden, op basis van het afschrift van de verklaring bedoeld in de bepaling onder 2°, b), het voorhanden zijn van de elementen die de toepassing van het verlaagd tarief rechtvaardigen; behalve in geval van samenspanning tussen de partijen of klaarblijkelijk niet-naleving van onderhavige bepaling, ontlast de medeondertekening van de verkrijger van de verklaring bedoeld in de bepaling onder 2°, a), de leverancier van de goederen van de aansprakelijkheid betreffende de vaststelling van het tarief.

Voor de toepassing van het tweede lid, 1°, a), wordt om te bepalen of de woning de enige woning is die de verkrijger-natuurlijke persoon zelf betreft, geen rekening gehouden met :

- andere woningen waarvan hij, ingevolge erfenis, mede-eigenaar, naakte eigenaar of vruchtgebruiker is;

- een andere woning die hij betreft als eigen woning waar hij zijn domicilie heeft gevestigd en die uiterlijk op 31 december van het jaar dat volgt op het jaar van ingebruikneming of inbezitneming van de woning bedoeld in het tweede lid, 1<sup>o</sup>, a), is verkocht.

Het verlaagd tarief is niet van toepassing op het gedeelte van de prijs van de levering dat betrekking heeft op zwembaden, sauna's, midgetgolfbanen, tennisterreinen en dergelijke installaties ».

B.2. In het enige middel voeren de verzoekers aan dat de bestreden bepaling de artikelen 10 en 11 van de Grondwet schendt, in zoverre het verlaagde btw-tarief slechts van toepassing is indien de afbraak en de heropbouw door dezelfde belastingplichtige worden uitgevoerd, maar niet indien de bestaande gebouwen door de vorige eigenaar van het betrokken kadastraal perceel zijn afgebroken en de leverancier van de nieuwbouw dus een onbebouwd kadastraal perceel heeft aangekocht.

B.3.1. Volgens de Vlaamse Regering is het beroep onontvankelijk *ratione temporis*, omdat het bestreden verschil in behandeling zijn oorsprong vindt in artikel 56 van de programmawet (I) van 27 december 2006.

B.3.2. Een beroep dat gericht is tegen een verschil in behandeling dat niet uit de bestreden wet voortvloeit, maar reeds is vervat in een vroegere wet, is niet onontvankelijk.

Wanneer de wetgever in een nieuwe wetgeving echter een oude bepaling overneemt en zich op die wijze de inhoud ervan toe-eigent, kan tegen de overgenomen bepaling een beroep worden ingesteld binnen zes maanden na de bekendmaking ervan.

B.3.3. Zoals uit de parlementaire voorbereiding blijkt, is de bestreden bepaling geïnspireerd op rubriek XXXVII, tweede lid, 2<sup>o</sup>, van tabel A van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, die is ingevoegd bij artikel 56 van de programmawet (I) van 27 december 2006 (*Parl. St.*, Kamer, 2020-2021, DOC 55-1662/001, p. 19). De bestreden bepaling breidt, als tijdelijke maatregel, het toepassingsgebied daarvan aanzienlijk uit en onderwerpt het verlaagde btw-tarief deels aan andere voorwaarden.

Door de bestreden bepaling aan te nemen, heeft de wetgever blijk gegeven van zijn wil om in die materie opnieuw te legitimeren. Hij heeft zich het bestreden verschil in behandeling overigens toegeëigend door in de parlementaire voorbereiding te benadrukken dat « de maatregel alleen betrekking [heeft] op projecten die worden uitgevoerd, vanaf de afbraak van het gebouw tot de levering van de woning, door dezelfde belastingplichtige » (*ibid.*, pp. 26-27).

De exceptie wordt verworpen.

B.4. Het komt de wetgever toe de aanslagvoet van de belasting vast te stellen. Hij beschikt ter zake over een ruime beoordelingsbevoegdheid. Fiscale maatregelen maken immers een wezenlijk onderdeel uit van het sociaaleconomische beleid. Zij zorgen niet alleen voor een substantieel deel van de inkomsten die de verwezenlijking van dat beleid mogelijk moeten maken, maar zij laten de wetgever ook toe om sturend en corrigerend op te treden en op die manier het sociale en economische beleid vorm te geven.

De maatschappelijke keuzen die bij het inzamelen en het inzetten van middelen moeten worden gemaakt, behoren derhalve tot de beoordelingsvrijheid van de wetgever. Het Hof vermag een dergelijke beleidskeuze, alsook de motieven die daaraan ten grondslag liggen, slechts af te keuren indien zij op een manifeste vergissing zouden berusten of indien zij kennelijk onredelijk zouden zijn.

De belastingwetgever kan daarenboven geen rekening houden met de bijzonderheden van elk gegeven geval. Hij vermag de diversiteit ervan benaderend en vereenvoudigend te omschrijven.

B.5.1. Krachtens artikel 1, eerste lid, van het koninklijk besluit nr. 20 bedraagt het normale btw-tarief 21 %. Krachtens artikel 1, tweede lid, van hetzelfde koninklijk besluit bestaan er evenwel verlaagde tarieven van 6 %, 12 % en 0 % voor de goederen en diensten opgesomd in de tabellen A, B respectievelijk C van de bijlage bij dat koninklijk besluit.

B.5.2. Krachtens artikel 1<sup>quater</sup> van het koninklijk besluit nr. 20 is het verlaagde btw-tarief van 6 % eveneens van toepassing op de daarin limitatief omschreven afbraak- en heropbouwwerken. Het gaat om een tijdelijke maatregel, die slechts kan worden toegepast in zoverre de btw opeisbaar is geworden tussen 1 januari 2021 en 31 december 2022.

B.5.3. In de parlementaire voorbereiding wordt die maatregel als volgt verantwoord :

« Om de economische gevolgen van de coronacrisis het hoofd te bieden, is het derhalve essentieel dat er niet alleen wordt ingezet op beschermende maatregelen die het economisch weefsel zo goed mogelijk vrijwaren, maar eveneens op stimulerende maatregelen die bijdragen tot een snel en krachtadig herstel.

In dat verband is gebleken dat de activiteiten van de bouwsector die aanvankelijk de eerste maanden van de crisis goed leek te doorstaan, ondertussen ook aanzienlijke moeilijkheden ondervindt. Er werd met name een substantiële omzetsdaling vastgesteld en heel wat bedrijven in de sector geven aan op korte termijn jobs te zullen moeten schrappen.

Bovendien blijkt vooral ook dat de orderboekjes van de aannemers leeglopen en nieuwe opdrachten uitblijven zodat de bedrijven en de tewerkstelling in de sector alsmaar verder onder zware druk komen te staan.

Deze gezondheids crisis heeft eveneens een belangrijke impact op de burgers van dit land. Op een waardige manier wonen en beschikken over een woning die beantwoordt aan alle welzijnsvoorwaarden is een des te belangrijker uitdaging geworden voor een heel aantal van hen.

Tegen die achtergrond strekt deze maatregel ertoe om, enerzijds de bouwsector een belangrijke tijdelijke fiscale stimulus te geven en, anderzijds de toegang te vergemakkelijken voor de meest kwetsbare personen tot een kwaliteitsvolle woning door het territoriale toepassingsgebied van het verlaagd btw-tarief van 6 pct. voor afbraak en heropbouw van woningen, dat momenteel is beperkt tot 32 stedelijke gebieden, voor een periode van 2 jaar uit te breiden tot het hele Belgische grondgebied.

Bovendien wordt ook het materiële toepassingsgebied van de regeling verder uitgebreid door het verlaagd btw-tarief niet alleen van toepassing te maken op de aannemingswerken van afbraak en heropbouw, maar tevens op de leveringen van die nieuwe woningen en de vestiging, overdracht en wederoverdracht van bepaalde zakelijke rechten op die woningen. Op die manier wordt ook een belangrijk segment van de markt, met name die projecten gerealiseerd door bouwpromotoren bestemd voor de verkoop en die tot op heden van de toepassing van het verlaagde btw-tarief uitgesloten waren binnen het toepassingsgebied van de tarifaire gunstregeling gebracht. Op die manier wordt ook de kracht en dus de effectiviteit van de fiscale stimulus voor de economische heropleving van de sector evenredig vergroot.

Daarnaast streeft deze maatregel, in het licht van de Europese rechtsgrondslag van de maatregel, ook een belangrijke sociale doelstelling na aangezien de handelingen waarvoor de tarifaire gunstregeling geldt, zich moeten inschrijven in het kader van het sociaal beleid verstrekte huisvesting (cf. categorie 10 van de bijlage III van de richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde).

Om die reden worden de drie toepassingsgevallen die onderdeel vormen van de tarifaire gunstregeling elk gekoppeld aan één of meer grondvoorwaarden met een sociale inslag, zodat niet om het even wie de tarifaire gunstregeling kan genieten, maar alleen doelgroepen die werden bepaald aan de hand van afbakeningscriteria van sociale aard. Het gaat dan onder meer, al naargelang het geval, om een maximale oppervlaktevereiste van de woning, het feit dat het gaat om de enige en hoofdzakelijk eigen woning of het feit dat de woning wordt aangewend voor langdurige verhuur aan of via een sociaal verhuurkantoor.

Door te focussen op de afbraak en heropbouw zal de maatregel tot slot eveneens een positieve ecologische impact hebben.

Een gedeelte van het woonpatrimonium in België is immers dermate verouderd dat een beperkte renovatie niet altijd een realistische optie meer is om die panden op het vereist niveau te brengen om te voldoen aan de vigerende normen van energieprestatie en -efficiëntie. Bovendien wordt op die manier ook de reconversie gestimuleerd van in onbruik geraakte en vaak verloederde gebouwen zoals industriële gebouwen, winkels e.d. tot hoogwaardige woningen, wat met name in reeds verstedelijkte gebieden kan bijdragen tot een verdere verdichting van het woonpatrimonium.

Deze maatregel kan in dat kader een bijdrage leveren om dat segment van het woonpatrimonium versneld te vernieuwen, waarbij verouderde woningen worden vervangen door nieuwe woningen die voldoen aan de meest recente normen inzake energieprestatie en -efficiëntie.

De maatregel draagt derhalve bij tot het bereiken van de milieudoelstellingen waartoe België zich op Europees niveau heeft geëngageerd. Op die manier wordt uitvoering gegeven aan de krijtlijnen die werden vastgelegd in het Nationale Energie- en Klimaatplan (NEKP) 2021-2030 voor de transitie naar een duurzaam, betrouwbaar en betaalbaar energiesysteem, volgens de vijf dimensies van de Europese Energie-Unie en in lijn met de doelstellingen die voor 2030 zijn vastgelegd. De maatregel draagt met name bij aan de tenuitvoerlegging van de federale bijdrage aan het NEKP op het vlak van decarbonisatie en energie-efficiëntie » (*Parl. St.*, Kamer, 2020-2021, DOC 55-1662/001, pp. 17-19).

Wat meer specifiek de bestreden maatregel betreft, wordt in de parlementaire voorbereiding het volgende uiteengezet :

« Artikel 1<sup>quater</sup>, § 3, nieuw, van het koninklijk besluit nr. 20 voorziet tot slot een derde belangrijke uitbreiding van de huidige tarifaire gunstmaatregel voor afbraak en heropbouw bedoeld in de voormelde rubriek XXXVII. Onderhavige tijdelijke maatregel is namelijk eveneens van toepassing op de levering van woningen en het bijhorend terrein, evenals op de vestigingen, overdrachten en wederoverdrachten van zakelijke rechten bedoeld in artikel 9, tweede lid, 2<sup>o</sup>, van het Wetboek, die betrekking hebben op een woning en het bijhorend terrein en die niet vrijgesteld zijn van de belasting overeenkomstig artikel 44, § 3, 1<sup>o</sup>, van het Wetboek, na de afbraak van een gebouw en de daarmee gepaard gaande heropbouw van een woning gelegen op hetzelfde kadastraal perceel als dat gebouw.

Deze maatregel heeft dus in het bijzonder betrekking op de vastgoedpromotoren die investeren in de aankoop van bebouwde percelen met de bedoeling er nieuwe woningen op te richten hetzij in de vorm van huizen, hetzij in de vorm van appartementen. Het is immers gebleken dat een aanzienlijk aantal vastgoedprojecten die de afbraak en heropbouw van een gebouw tot voorwerp hebben hun oorsprong vinden in dat soort initiatieven van ondernemers. Zoals in de tekst is vermeld, heeft de maatregel alleen betrekking op projecten die worden uitgevoerd, vanaf de afbraak van het gebouw tot de levering van de woning, door dezelfde belastingplichtige. Deze maatregel heeft dus geen betrekking op de werken in onroerende staat die worden uitgevoerd voor die promotoren, maar wel betrekking op de daaropvolgende levering van de woning aan een particulier met de bedoeling dat hij die :

- ofwel zelf als enige en hoofdzakelijk als eigen woning (rekening houdend met een maximale bewoonbare oppervlakte van 200 m<sup>2</sup>) zal gebruiken;
- ofwel voor een lange termijn verhuurt aan of door bemiddeling van een sociaal verhuurkantoor.

Het tijdelijk karakter van de maatregel impliceert in dit geval dat de opeisbaarheid van de belasting op die leveringen zich moet voordoen tussen 1 januari 2021 en 31 december 2022.

Voor dergelijke handelingen geldt momenteel geen verlaagd tarief op grond van de voormelde rubriek XXXVII. Om die reden zal deze maatregel voor zijn toepassingsduur ook van toepassing zijn in de in rubriek XXXVII, tweede lid, 2<sup>o</sup>, bedoelde steden, en dat in tegenstelling tot de maatregel opgenomen in paragraaf 1 van artikel 1<sup>quater</sup>, nieuw » (*ibid.*, pp. 26-27).

De bestreden maatregel streeft met andere woorden drie doelstellingen na. Ten eerste beoogt zij in het kader van de economische relance na de coronacrisis de bouwsector een fiscale stimulans te geven. Ten tweede streeft zij een sociale doelstelling na door voor de meest kwetsbare personen de toegang tot een kwaliteitsvolle woning te vergemakkelijken. De derde doelstelling is ecologisch van aard, aangezien zij, in het licht van de Europese klimaatdoelstellingen die België binden, strekt tot de vervanging van verouderde gebouwen door nieuwbouw die voldoet aan de vigerende normen inzake energieprestatie en -efficiëntie.

B.6.1. De bestreden bepaling streeft die doelstellingen na door tijdelijk een verlaagd btw-tarief toe te kennen voor de levering van woningen en het bijbehorende terrein, indien dezelfde belastingplichtige de afbraak van een gebouw en de daarmee gepaard gaande heropbouw heeft uitgevoerd van een woning gelegen op hetzelfde kadastraal perceel. Die maatregel is pertinent om die doelstellingen te bereiken, aangezien hij bouwpromotoren aanmoedigt om verouderde gebouwen af te breken en te vervangen door een nieuwbouwproject.

B.6.2. De wetgever heeft geen kennelijk onredelijke beleidskeuze gemaakt door dat verlaagde btw-tarief niet toe te kennen aan bouwpromotoren die een onbebouwd kadastraal perceel aankopen met het oog op de bouw en de levering van woningen en het bijbehorende terrein, nadat de vorige eigenaar de bestaande gebouwen heeft afgebroken. Die bouwpromotoren moeten immers niet worden aangemoedigd om bestaande gebouwen af te breken.

B.7. De bestreden bepaling legt bouwpromotoren die een onbebouwd kadastraal perceel aankopen, overigens geen onevenredige last op. Zij impliceert immers slechts dat de kopers het normale btw-tarief van 21 % verschuldigd zijn.

De toepasselijkheid van dat tarief kan voor die bouwpromotoren weliswaar een concurrentieel nadeel inhouden ten opzichte van bouwpromotoren die hun nieuwbouwprojecten met toepassing van het verlaagde btw-tarief kunnen verkopen, maar zij maakt het voor hen niet buitensporig moeilijk of onmogelijk om een nieuwbouwproject te realiseren of om de gerealiseerde wooneenheden te verkopen.

B.8. De verzoekers voeren tot slot aan dat de zogenaamde « administratieve toegeving » vervat in punt 5.1 van de circulaire 2021/C/18 van 25 februari 2021 « betreffende het tijdelijk verlaagd btw-tarief voor afbraak en heropbouw van woningen in het hele Belgische grondgebied en de levering ervan » de bestreden schending van het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie nog scherper stelt. Die administratieve toegeving houdt in dat het verlaagde btw-tarief van 6 % van toepassing is op projecten waarin de afbraak is gebeurd door de grondeigenaar en de herbouw wordt gerealiseerd door een bouwpromotor, indien aan drie cumulatieve voorwaarden is voldaan : er heeft zich vóór 1 januari 2021 een oorzaak van opeisbaarheid van btw voorgedaan, er is sprake van « eenheid van project » en de grondeigenaar en de bouwpromotor zijn « verbonden partijen ».

In zoverre de verzoekers aanklagen dat die administratieve toegeving niet van toepassing is wanneer de grondeigenaar en de bouwpromotor geen verbonden partijen zijn, klagen zij een verschil in behandeling aan dat niet voortvloeit uit de bestreden bepaling, maar uit de voormelde circulaire. Bijgevolg valt het buiten de bevoegdheid van het Hof.

B.9. Het middel is niet gegrond.

Om die redenen,

het Hof

verwerpt het beroep.

Aldus gewezen in het Nederlands, het Frans en het Duits, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 21 april 2022.

De griffier,  
F. Meersschant

De voorzitter,  
L. Lavrysen