

## Levering van oude gebouwen na verbouwing: keuze tussen btw of registratierechten? (28 oktober 2017)

Christian Amand, Advocaat Xirius

In nummer 529 van het *Tijdschrift voor Fiscaal Recht* zal een studie worden verschijnd over een juridische controverse die klaarblijkelijk de centrale btw-administratie tegenover de Dienst Voorafgaande Beslissingen (DVB) plaatste. De problematiek gaat over hoe men bepaalt wanneer de uitgevoerde verbouwingswerken aan een oud gebouw ervoor zorgen dat het gaat om een nieuwbouw voor de toepassing van de btw. Deze controverse biedt de gelegenheid om te zien dat de bevoegdheden van de DVB beperkt zijn tot de toepassing van de belastingwetgeving en niet uitgebreid worden tot de interpretatie ervan. De dwingende bepalingen van rechtszekerheid en gelijkheid van alle Belgen voor de wet verplichten iedere ambtenaar echter om de richtlijnen en administratieve beslissingen te respecteren. Dit zijn voorlopige interpretaties van de wet en de koninklijke besluiten in afwachting van gerechtelijke beslissingen, die zich daarop kunnen baseren. Een belastingplichtige of btw-plichtige kan tegen de administratie geen administratieve praktijk of met een wet of kb strijdige interpretatie opwerpen, maar ze kunnen tegen de administratie wel administratieve interpretaties opwerpen die indruisen tegen een Europese richtlijn, in zoverre deze interpretaties verenigbaar zijn met een wet of kb.

*Creëert de afwezigheid van een radicale wijziging in de essentiële onderdelen van een oud gebouw een optierecht ten gunste van een aannemer?*

Sedert de invoering van de btw in België wordt een oud gebouw nieuw voor de toepassing van de btw van zodra het ingrijpende wijzigingen heeft ondergaan. Dit staat niet expliciet vermeld in het btw-wetboek, maar vloeit voort uit het begrip "nieuwbouw" zelf. De details werden omschreven in circulaire nr. 16/1973, de administratieve beslissingen van 20 februari en 29 april 1976, punt 152/2 van het *btw-handboek* en in de rechtspraak. Het principe werd bevestigd door de in 1977 aangenomen zesde btw-richtlijn. Bijgevolg is de oplevering van een dergelijk gebouw door iedereen die gebouwen koopt of verkoopt onderworpen aan de btw, zonder enige optiemogelijkheid. Omdat ondernemingen deze bepalingen miskenden, staan ze vandaag voor de rechter.

Sedert maart 2015 oordeelde de DVB tot maar liefst vijftien keer toe dat het enige criterium van "radicale wijziging in de essentiële onderdelen" toelaat om na te gaan of een oud gebouw al dan niet nieuw wordt. De DVB beschouwde het ondergeschikt criterium in de beslissingen van 1976 (zie hier boven) en nr. 152/2 *btw-handboek* als facultatief. Zo wordt een gebouw, wanneer het moeilijk is om te oordelen of een gebouw een radicale wijziging heeft ondergaan, als nieuw beschouwd wanneer de kosten van de werken minstens 60 % bedragen van de verkoopwaarde van het gebouw op het ogenblik van de voltooiing van de werken en als deze een wijziging van het kadastraal inkomen hebben meegebracht. De DVB oordeelt immers dat dit ondergeschikte criterium slechts een "administratieve tolerantie" is die niet

voortvloeit uit de wet, hoewel deze mogelijkheid wel is voorzien door de Europese richtlijn. Bijgevolg heeft volgens de DVB de btw-plichtige de mogelijkheid om ofwel de btw, ofwel de registratierechten toe te passen wanneer het niet duidelijk is dat een gebouw een radicale wijziging heeft ondergaan in zijn essentiële onderdelen.

*Een administratieve beslissingen kan een geldige omzetting zijn van een Europese richtlijn*

De DVB oordeelt dat de administratieve beslissingen van 1976 (zie hier boven) de zesde btw-richtlijn niet omzetten in de Belgische rechtsorde. De DVB ontwikkelde geen argumentatie, maar men kan veronderstellen dat dit is omdat hij vaststelt dat de beslissingen van 1976 niet waren opgenomen in het btw-wetboek of in een uitvoerend kb.

In het arrest C-300/95 *Commissie vs. VK* oordeelde het EHVJ dat de draagwijdte van nationale wettelijke, reglementaire of administratieve bepalingen beoordeeld moet worden in het licht van de interpretatie die de nationale rechter eraan toekent. Het is immers niet aan het EHVJ om zich uit te spreken over de interpretatie van nationale wetgevende of reglementaire bepalingen. Zoals het Hof opmerkt in het arrest *Metropol*, zaak C-409/99, viseert het begrip "nationale wetgeving" niet alleen de eigenlijke wetgevende handelingen, maar ook de administratieve handelingen en de administratieve praktijken van de overheden van de betrokken lidstaat.

Een circulaire of administratieve beslissing kan in bepaalde gevallen dus een geldige omzetting inhouden van een Europese richtlijn in de nationale rechtsorde.

*Een quasi-wetgevende administratieve beslissing dringt zich niet op aan de rechtbanken, maar vormt een voorlopige interpretatie van een wet of kb*

Volgens een constante rechtspraak van de Belgische hoven en rechtbanken is een administratieve circulaire of commentaar niet wettelijk bindend voor personen buiten de administratie. Wat niet wil zeggen dat een administratieve commentaar en beslissingen niet bindend zou zijn voor ambtenaren. Dit vloeit voort uit artikel 172 van de Grondwet dat stelt dat er "voor belastingen geen voorrechten kunnen worden ingevoerd. Geen vrijstelling of vermindering van belasting kan worden ingevoerd dan door een wet."

Het komt de administratie toe om in eerste instantie een interpretatie te geven van de toe te passen bepalingen (een dergelijke interpretatie begunstigt de rechtszekerheid en stelt de belastingambtenaren in staat om een uniforme toepassing te verzekeren van de bepaling), maar deze bevoegdheid is beperkt omdat het standpunt dat de administratie innam slechts voorlopig is. In die zin hebben een circulaire en een administratieve beslissing met een algemeen karakter een quasi wetgevende waarde in zoverre ze binnen de limieten van de wetten en koninklijke besluiten blijven. Deze waarde is echter slechts voorlopig in afwachting van een beslissing van de rechtbank. De rechter is geenszins gebonden aan de administratieve interpretatie, maar hij kan zich er uiteraard op baseren om in het concrete geval dat hem is voorgelegd de exacte betekenis en draagwijdte van de toe te passen normen te bepalen. In het geval van de verbouwing van oude gebouwen baseerden de hoven en rechtbanken zich grotendeels op de administratieve commentaren.

*De DVB kan zich uitspreken over de toepassing van belastingwetten maar niet over hun interpretatie.*

Naast het feit dat niets toelaat om te beweren dat de administratieve beslissingen van 1976 (zie hier boven) zouden indruisen tegen het Europees recht, blijkt uit artikel 22 van de wet van 24 december 2002 niet dat de DVB bevoegd zou zijn om een Belgische of Europese wettelijke bepaling te interpreteren.

De rol van de DVB is om rechtszekerheid te bieden over de toepassing van de Belgische wetgeving in de ruime zin in het kader van vaak complexe feitelijke, maar individuele situaties. Zijn rol is vergelijkbaar met die van de controleur die de wet toepast op een specifieke situatie, met dat verschil dat een beoordeling van de DVB voorafgaat aan die van de controleambtenaar en er voorrang op heeft. Een beslissing van de DVB heeft dus geen betrekking op een abstracte en algemene interpretatie van de wetgeving.

*Beginsel van gewettigd vertrouwen ten aanzien van administratieve circulaires en beslissingen die ingaan tegen een wet of kb en een Europese richtlijn*

Volgens een constante rechtspraak van het Hof van Cassatie kan een belastingplichtige het beginsel van het gewettigd vertrouwen niet tegenwerpen aan de belastingadministratie wanneer die belastingplichtige zich baseert op administratieve circulaires en beslissingen die indruisen tegen de Belgische wetgeving. Dat vloeit voort uit artikel 172 van de Grondwet.

Volgens het arrest van 2 september 2016 van het Hof van Cassatie kan een belastingplichtige tegen de administratie wel circulaires en administratieve beslissingen inroepen die indruisen tegen een Europese richtlijn, maar verenigbaar zijn met de Belgische wetgeving in ruime zin. Dit komt voort uit het feit dat een Europese richtlijn omgezet moet worden in de Belgische rechtsorde, ongeacht of het om een wet, een kb, een administratieve beslissing of een circulaire met een algemeen karakter gaat.

De huidige regering lijkt zich bewust van de hoogdringendheid van een optreden aangezien het regeerakkoord van 10 oktober 2014 voorziet in de aanvulling van de administratieve commentaren in fiscale zaken. Dat neemt niet weg dat een van de grootste angsten van een fiscalist is dat de administratie haar eigen commentaren niet respecteert. Voor de minister van Financiën en zijn administratie is het dermate gewoon om bochten van 180° in de interpretatie van wettelijke bepalingen te verantwoorden op grond van nieuwe gerechtelijke beslissingen of soms erg vage en niet-gepubliceerde opmerkingen van de Europese instellingen.

Belastingplichtigen en btw-plichtigen die zich baseren op administratieve beslissingen of circulaires die indruisen tegen de wet of een kb weten waaraan ze zich kunnen verwachten, ten minste als ze pech hebben ... Toch blijft voor de btw-plichtigen nog de mogelijkheid om te antwoorden dat de Belgische wet of het kb het Europees recht schenden, ongeacht of het gaat om een richtlijn of algemene rechtsbeginselen.