

Wanneer maken de verbouwingen van een gebouw een nieuwbouw uit voor toepassing van de btw? De interpretatie van het Hof van Justitie (9 december 2017)

(noot onder EHVJ, 16 november 2017, *Kozuba Premium Selection*, zaak C-308/16)

Christian Amand, Advocaat Xirius

Het Hof van Justitie antwoordde op de vraag van een Poolse rechtbank wanneer de "verbouwing van een gebouw" van dit gebouw een nieuwbouw kan maken voor de btw en wanneer de levering ervan in aanmerking komt voor onderwerping aan de btw. De btw-richtlijn laat de lidstaten de vrijheid om de toepassingscriteria van deze notie van de verbouwing van een gebouw te bepalen.

In België is dit begrip van verbouwing van een gebouw het voorwerp van een controverse tussen enerzijds de btw-administratie en anderzijds de Dienst Voorafgaande beslissingen, die, sedert maart 2015, in deze materie meer dan een vijftiental beslissingen uitvaardigde (zie in het bijzonder onze studie: "Livraison de bâtiments anciens transformés par des promoteurs : TVA ou droits d'enregistrement au choix ?", *Tijdschrift voor Fiscaal Recht* 2017 nr. 529).

Substantiële wijzigingen bedoeld om het gebruik van een gebouw te wijzigen, alsook de omstandigheden waaronder het wordt betrokken.

Kozuba is een Poolse onderneming die een oud gebouw had verbouwd voor haar economische activiteit en hiervoor een investering had gedaan ten belope van ongeveer 55 % van de initiële waarde van dat gebouw. Kozuba oordeelt dat deze verbouwingen van het gebouw geen nieuwbouw maakten voor de toepassing van de btw en verkoopt het zonder btw. De Poolse fiscus oordeelde dat de handeling onderworpen had moeten worden aan de btw aangezien de Poolse wetgeving voorziet dat een gebouw een nieuwbouw wordt wanneer het verbeteringen ondergaat die ten minste 30 % van de beginwaarde vertegenwoordigen.

De zaak komt voor het Hof van Justitie dat vaststelt dat de btw-richtlijn het begrip "verbouwing" niet definieert. Het Hof geeft de Poolse fiscus gelijk omdat een gebouw een nieuwbouw wordt voor toepassing van de btw van zodra deze "veranderingen van betekenis heeft ondergaan, die zijn bedoeld om het gebruik ervan te wijzigen of om de omstandigheden waaronder het wordt betrokken, ingrijpend aan te passen." Het Hof merkt immers op dat:

- de bepalingen van de btw-richtlijn veronderstellen dat het gebouw veranderingen van betekenis heeft ondergaan die zijn bedoeld om het gebruik ervan te wijzigen of om de omstandigheden waaronder het wordt betrokken, ingrijpend aan te passen;

- de doelstelling van de btw-richtlijn de belasting beoogt van een handeling die toelaat om de waarde van een goed te verhogen en een aanzienlijke verandering van betekenis van de materiele werkelijkheid aan te brengen;
- een percentage van de uitgaven door de verbeteringswerken aan het gebouw die tot 55 % van de beginwaarde bedragen, veronderstelt reeds vooraf dat de aan het gebouw aangebrachte wijzigingen er wegens hun omvang hebben toe bijgedragen dat de omstandigheden waaronder het wordt betrokken aanzienlijk zijn veranderd. Het is echter aan de feitenrechter om te oordelen in welke mate de verbetering een veranderingen van betekenis aan het gebouw heeft meegebracht.

Het Hof van Justitie volgt de opinie van zijn advocaat-generaal die het volgende opmerkte:

- Bij gebrek aan een definitie in de btw-richtlijn van het begrip "verbouwing" is het aan de lidstaten om aan te geven wanneer en onder welke voorwaarde deze verbouwing zich voordoet, in zoverre deze niet ver van het begrip constructie van het gebouw zelf af staan. De Poolse regel van 30 % van de initiële waarde overschrijdt volgens de advocaat-generaal deze impliciete limieten niet.
- Het is in elk geval aan de nationale belastingautoriteiten (of de rechtspraak die hun beslissingen controleert) om te oordelen of de uitgaven in kwestie overeenstemmen met werken die daadwerkelijk neerkomen op een renovatie, een herstelling, een verbetering of andere gelijkaardige handelingen (dat wil zeggen een echte verbouwing) en niet louter onderhouds- en behoudstaken of louter decoratieve werkzaamheden.

België: uiteenlopende interpretatie tussen enerzijds de administratie en de rechtbanken en anderzijds de DVB

In België wordt deze materie geregeld door de administratieve beslissingen van 20 februari en 29 april 1976, punt 152/2 van de btw-handleiding en de rechtspraak. Een gebouw wordt een nieuwbouw voor de toepassing van de btw:

- i) wanneer het een radicale wijziging heeft ondergaan in de essentiële onderdelen, met name in de aard, structuur en desgevallend de bestemming;
- ii) als het gaat om een belangrijke verandering, maar het moeilijk is te beoordelen of het goed een radicale wijziging heeft ondergaan in zijn essentiële onderdelen: in dat geval is er sprake van nieuwbouw als de kosten zonder btw ten minste 60 % bedragen van de verkoopwaarde van het gebouw op het ogenblik dat de werken voltooid zijn.

Met de werken van behoud of werken die enkel een verhoging van het comfort beogen wordt geen rekening gehouden.

Deze interpretatie wordt grotendeels bevestigd door de rechtbanken die oordelen dat het om rationale criteria gaat.

Sinds voorafgaande beslissing nr. 2015.114 van 10 maart 2015 oordeelt de DVB dat de verkoop door een beroepsoprichter van appartementen en kantoren tot stand gekomen uit de verbouwing van een kantoorgebouw kan worden verricht onder het stelsel van de registratierechten als de verbouwingswerken van het gebouw niet volledig de aard en de structuur ervan wijzigen. Met andere woorden wanneer de wijziging geen betrekking heeft op de aard, de structuur of desgevallend de bestemming, kan de bouwpromotor ervoor kiezen om de btw of de registratierechten toe te passen. Volgens de DVB zou de administratie de btw-richtlijn hebben geschonden door criteria te voorzien die niet in het btw-wetboek voorkomen. De Belgische wetgever zou simpelweg vergeten zijn om in het wetboek criteria op te nemen die op grond van de btw-richtlijn in de Belgische rechtsorde moesten zijn ingevoerd. Opdat een gebouw als nieuw wordt beschouwd, zouden volgens de DVB de enige toepasselijke criteria zijn dat de verbouwingswerken een radicale verandering van de aard en de structuur van het gebouw met zich meebrengen. Het criterium van de kosten van de werken zou slechts een "administratieve tolerantie" zijn die bijgevolg wordt overgelaten aan de keuze van de btw-plichtige.

De argumentatie van de DVB is ronduit verbazingwekkend:

- noch het wetboek, noch een kb vermelden de situatie van de verbouwingswerken. Als het criterium van de waarde van de werken een administratieve tolerantie is, is het criterium van de radicale verandering in de wezenlijke onderdelen dat eveneens wanneer het niet in het wetboek wordt vermeld;
- zoals de DVB het voorstelt, lijkt het begrip "administratieve tolerantie" gelijk te staan met belastingvrijstelling. Men kan zich terecht afvragen of dit verenigbaar is met de Grondwet.

Zoals blijkt uit een arrest van 22 juni 2017 van het hof van beroep van Brussel, kunnen interpretaties van de DVB soms als onwettig worden beschouwd en we zagen ook dat zowel de algemene administratie van de AOIF als de BBI niet aarzelden om bezwaren op te werpen tegen diegenen die zich er ter goeder trouw door hadden laten inspireren. Wat het begrip nieuwbouw betreft, vernemen we echter uit goede bron dat het administratief standpunt reeds voor de beslissingen van de DVB in 2015 was geëvolueerd en dat in bepaalde individuele dossiers de btw-administratie geneigd was om de overdracht van oude gerenoveerde gebouwen aan de registratierechten te onderwerpen. Deze individuele beslissingen werden echter nooit openbaar gemaakt.

Een zekere, maar moeilijk te evalueren impact in België.

De criteria die het Hof aanvoerde in de zaak *Kozuba* zijn bijzonder interessant. Volgens de bepalingen van de btw-richtlijn zelf staat het België vrij om de toepassingsmodaliteiten van het criterium van de verbouwing van gebouwen te bepalen. In tegenstelling tot wat de DVB beweert, verplicht het Europees recht België niet om die criteria in te voeren in een wet of kb. Volgens het Europees recht zouden administratieve commentaren onder een

gerechtelijke controle voldoende zijn in zoverre deze commentaren een zekere stabiliteit en publiciteit vertonen, wat hier het geval is. De Belgische rechters baseren zich vaak op administratieve criteria en in de toekomst zullen ze zich eveneens kunnen laten inspireren door de criteria die het EHvJ en zijn advocaat-generaal in de zaak *Kozuba* aanvoerden.

Zo zou de btw-administratie zich officieel wel eens op dezelfde lijn kunnen plaatsen als de rechtspraak van het EHvJ. De administratie is daartoe echter niet verplicht, en zelfs in dat geval zouden de criteria die de administratie aanvoert onderworpen zijn aan de controle van de Belgische rechtsmacht.

De Belgische wetgever zou ook in het btw-wetboek specifieke criteria kunnen invoeren rond het begrip verbouwwerken. Gezien de complexiteit terzake, is het waarschijnlijk dat deze criteria zelf geïnterpreteerd zouden moeten worden door de administratie onder controle van de rechters. Zo komen we terug bij ons uitgangspunt.

Het nut van het arrest *Kozuba* zou wel eens beperkt kunnen zijn tot het overtuigen van de Belgische rechter dat de huidige administratieve criteria er te gemakkelijk toe leiden dat men een gebouw niet als nieuwbouw beoordeelt voor de toepassing van de btw. Dat is niet echt het doel dat de meeste bouwpromotoren voor ogen hebben.

In het huidige regelgevende kader zou een belastingcontroleur daarentegen gebonden zijn door de administratieve richtlijnen om te beweren dat de btw is verschuldigd op de verkoop van een gebouw door een bouwprofessional. Zoals het Hof onlangs nog aanvoerde in de zaak *Banka* kan een belastingcontroleur geen beroep doen op het arrest *Kozuba* om te oordelen dat België het Europees recht schendt. In tegenstelling tot de Europese verordeningen of Belgische wetten en koninklijke besluiten, richt een Europese richtlijn zich enkel tot de lidstaten en niet tot belastingplichtigen. Bijgevolg kan een btw-plichtige voor een rechter:

- een beroep doen op een administratieve interpretatie die indruist tegen de btw-wetgeving wanneer een bepaling uit het wetboek of kb ingaat tegen het Europees recht,
- terwijl hij geen administratieve richtlijn kan betwisten die ingaat tegen het Belgisch recht wanneer een bepaling van het wetboek conform is met het Europees recht.

Wat is de rol van de DVB hierin? De wettelijke bepalingen toepassen, met inbegrip van hun voorlopige interpretatie door administratieve commentaren op specifieke feitelijke situaties. Op zich is dit al erg complex en is het bekomen van rechtszekerheid op een beoordeling van feitelijke elementen erg belangrijk voor de ondernemingen.