

## **btw op de verkoop van nieuwbouw: verbod op rechtsmisbruik eveneens van toepassing bij quasi-wetgeving die indruist tegen beslissingen van de DVB** (21 september 2018)

(noot onder Luik, 22 juni 2018)

Christian Amand, Advocaat Xirius

Een vastgoedagentschap uit het Luikse had aan particulieren delen van een oud schoolgebouw verkocht met toepassing van 12,5% registratierechten. Ze had tegelijkertijd met de kopers aannemingsovereenkomsten gesloten voor de inrichting en verbouwing van deze gebouwen tot appartementen met 6% btw.

De administratie oordeelde dat er sprake was van misbruik in de zin van artikel 1 §10 btw-wetboek. De verschillende overeenkomsten moesten volgens haar globaal worden bekeken en de handeling moest worden beschouwd als een levering van een nieuwbouw tegen 21% btw op het totaal. Deze interpretatie werd bevestigd door de rechtbank van eerste aanleg van Luik en nadien door het hof van beroep van Luik.

Levering van oude gebouwen met daaraan gekoppelde onroerende diensten

Het hof van beroep gaat uitvoerig in op de feitelijke gegevens die het bestaan van misbruik staven:

- de levering van een oud gebouw aan de kopers verliep gelijktijdig met het afsluiten van een aannemingsovereenkomst;
- de koper had geen enkele vrijheid om de verlener van de onroerende diensten te kiezen;
- verschillende kopers waren erg snel gedomicilieerd op het adres van de aangekochte goederen;
- de boekhoudgegevens van de promotor bevestigden dat hij de verkoop van nieuwe appartementen had gepland en niet enkel van casco's;
- er waren bestellingen in uitvoering opgenomen in de boekhouding, terwijl de verkoopsovereenkomsten nog niet eens waren ondertekend;
- de lopende-bestellingenpost in de begroting van de promotor bereikte 67,26%, terwijl slechts 4 van de 17 appartementen het voorwerp waren geweest van een verkoopsovereenkomst;
- de voorschotfacturen gingen de ondertekening van de authentieke akte net vooraf;
- er was geen enkele tussentijdse factuur;
- de authentieke aktes bevatten tegenstellingen die de stelling van de verkoop van een niet-verbouwd gebouw ondermijnden;
- alle kopers tekenden in op de plannen die de architecten van het vastgoedagentschap hadden opgemaakt;
- enz.

Bijgevolg oordeelde het hof dat het vastgoedagentschap een economische enkele handeling onterecht had opgesplitst. De situatie van het vastgoedagentschap (en diens klanten) was

niet vergelijkbaar met die van een verkoper (en diens kopers) die een oud te renoveren gebouw verkopen, maar wel met die van een verkoper van een nieuwbouw die nog niet is overgegaan tot deze oneerlijke verrichting.

Een volledig gerenoveerd oud gebouw is een nieuwbouw voor de toepassing van de btw en de administratieve beslissingen kunnen soms een quasi-wetgevend karakter hebben

Voor het hof van beroep van Luik werpt de promotor op dat geen enkele bepaling uit het btw-wetboek voorziet dat een gerenoveerd oud gebouw gekwalificeerd zou kunnen worden als nieuwbouw voor de toepassing van de btw. De toepassing van 21% btw zou dan ook ingaan tegen artikel 170 uit de Grondwet dat stelt dat geen enkele belasting kan worden ingevoerd dan door een wet.

Het hof van beroep antwoordt dat het btw-wetboek voorziet dat de levering van een nieuwbouw onderworpen is aan de btw en dat dit niet wil zeggen dat nieuwbouw voor de toepassing van de btw enkel gebouwen zijn die nooit zijn bewoond. Volgens het hof moet artikel 170 van de Grondwet worden uitgelegd in het licht van het algemene karakter van wetten en de verscheidenheid van situaties waarop ze van toepassing zijn. Dit vergt noodzakelijkerwijs een zekere beoordelingsbevoegdheid. Er kan de administratie trouwens niet worden verweten dat ze precieze criteria uiteenzette (Beslissing nr. ET 19.497 van 29 april 1976 en *btw-handleiding* nr. 152/2). Volgens het Hof van Justitie kunnen circulaire en administratieve beslissingen een geldige omzetting zijn van een Europese richtlijn in de nationale rechtsorde. Dit wil echter niet zeggen dat dergelijke circulaire en quasi-wetgevende administratieve beslissingen bindend zijn voor rechters. Het staat hen vrij om zich erop te beroepen.

De circulaire en administratieve beslissingen primeren op de interpretaties die ingaan tegen de DVB

Het vastgoedagentschap vond dat het enkel de beginselen uit verschillende voorafgaande beslissingen toepaste.

Het hof van beroep merkte op dat de bevoegdheden van de DVB beperkt zijn tot de "toepassing van de fiscale wetgeving" en niet strekken tot de interpretatie ervan. Een eventuele tegenstelling tussen twee diensten van de belastingadministratie zou op zich trouwens geen gevolgen hebben voor de wettelijkheid van de belasting waarover de rechter moet oordelen.

### *Constante oplossingen*

Het belang van dit arrest is dat het de eerder door hoven en rechtbanken gevolgde interpretaties bevestigt.

Het misbruikarakter van de kunstmatige opsplitsing van een enkele handeling komt in het bijzonder voort uit het arrest van het Hof van Justitie van 21 februari 2008, *Part Services*, zaak C-425/06, de rechtspraak (Gent, 18 januari 2011, *Monkey*; Rb. Luik 28 april 2014 geciteerd door Tony Lamparelli, *La TVA et les taux réduits dans le secteur de la construction*, 2de ed., Kluwer 2016, 111) en administratieve beslissing E.T. 120.125 van 13 mei 2014.

Het quasi-wetgevende karakter van beslissing nr. E.T. 19.497 van 29 april 1976 wordt allang erkend door de rechtspraak (Rb. Luik, 7 juni 2007 en Luik, 27 juni 2008). Op zich heeft een circulaire of administratieve beslissing geen quasi-wetgevend karakter. Door het gebrek aan

of ontoereikendheid van een wettelijke oplossing (al dan niet vrijwillig) kennen de rechtbanken aan bepaalde circulaires, antwoorden op parlementaire vragen of administratieve beslissingen een quasi-wetgevend karakter toe omwille van hun redelijke aard, hun standvastigheid en hun openbaarheid.

Voor de btw (en niet specifiek in het geval waarover het hof van beroep van Luik zich moest uitspreken) is een moeilijkheid voor de toepassing van dit begrip van "quasi-wetgevende aard" dat de Belgische wetgever mogelijks geen gebruik wilde maken van de mogelijkheid die een Europese richtlijn aan België bood, wat men niet mag verwarren met de vaagheid van de tekst van het wetboek of de btw-richtlijn. Slechts door deze vaagheid in de teksten of de afwezigheid van teksten kunnen die "quasi-wetgevende circulaires" voorkomen. Welnu, in het geval waarover het hof van beroep van Luik zich moest uitspreken, erkent de tekst van de btw-richtlijn zelf de moeilijkheid om te bepalen wanneer een oud gerenoveerd gebouw een nieuwbouw wordt. Volgens artikel 12 (2) van richtlijn 2006/112/EG kunnen de lidstaten de modaliteiten van de toepassing van het criterium van nieuwbouw op gerenoveerde gebouwen definiëren. De btw-richtlijn geeft duidelijk aan dat de lidstaten enkel vrij zijn om de criteria te bepalen (en kan een gerenoveerd gebouw volgens de door de lidstaten vastgelegde criteria bijgevolg een nieuwbouw worden). De regering had het bij het rechte eind toen ze in een recent wetsontwerp over de toepassing van de btw op onroerende verhuur nog verwees naar deze beslissing van 1976 als een gevestigd principe.

De niet-tegenstelbaarheid van de interpretaties van het btw-wetboek door de DVB werd al vermeld in het arrest van het hof van beroep van Brussel van 22 juni 2017 houdende de onwettelijkheid van de administratieve regeling van de autonome gemeentebedrijven. Hoewel dit geen voorwerp van het geschil is, zal het becommentarieerde arrest van het hof van beroep van Luik vroeg of laat vragen oproepen over de daadwerkelijke bescherming die de rulings van de Dienst Voorafgaande Beslissingen bieden wanneer ze indruisen tegen een wet, een circulaire met een quasi-wetgevend karakter of zelfs tegen een circulaire. Naast het feit dat ze ambtenaren een leidraad aanreikt en een zekere rechtszekerheid moet bieden aan belastingplichtigen, moet een circulaire de gelijkheid van alle Belgen voor de belastingen vrijwaren. Dit beginsel is verankerd in de Grondwet en de algemene rechtsbeginselen.



Christian Amand

Avenue Tedescolaan 7  
1160 Bruxelles - Brussel  
Tél. : + 32 2 663.14.55  
Fax : + 32 2 663.30.78  
E-mail: [ca@xirius.be](mailto:ca@xirius.be)  
Website: <http://www.xirius.be>