



Grondwettelijk Hof

**Arrest nr. 151/2024
van 12 december 2024
Rolnummer : 8158**

In zake : het beroep tot gedeeltelijke vernietiging van artikel 58 van de programmawet van 22 december 2023 (in zoverre het betrekking heeft op paragraaf 3 van rubriek XXXVII van tabel A van de bijlage bij 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 »), ingesteld door de vzw « Beroepsvereniging van de Vastgoedsector » en anderen.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters Luc Lavrysen en Pierre Nihoul, en de rechters Joséphine Moerman, Michel Pâques, Emmanuelle Bribosia, Willem Verrijdt en Katrin Jadin, bijgestaan door griffier Frank Meersschaut, onder voorzitterschap van voorzitter Luc Lavrysen,

wijst na beraad het volgende arrest :

I. Onderwerp van het beroep en rechtspleging

Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 6 februari 2024 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 7 februari 2024, is beroep tot gedeeltelijke vernietiging van artikel 58 van de programmawet van 22 december 2023 (in zoverre het betrekking heeft op paragraaf 3 van rubriek XXXVII van tabel A van de bijlage bij 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 »), bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 29 december 2023, ingesteld door de vzw « Beroepsvereniging van de Vastgoedsector », de nv « AG Real Estate », de nv « Alides Real Estate Investment and Management », de nv « Atenor », de nv « Bouw Francis Bostoen », de nv « BPI Real Estate Belgium », de nv « Cores Development », de nv « Eaglestone », de nv « Immobiliën Vennootschap van België », de bv « Ion Holding », de nv « Matexi Projects », de nv « Thomas & Piron Holding » en de nv « Triple Living », bijgestaan en vertegenwoordigd door mr. Patrick Smet, advocaat bij de balie te Brussel.

De Ministerraad, bijgestaan en vertegenwoordigd door Ann Lauwens, adviseur bij de FOD Financiën, heeft een memorie ingediend.

Bij beschikking van 25 september 2024 heeft het Hof, na de rechters-verslaggeefsters Joséphine Moerman en Emmanuelle Bribosia te hebben gehoord, beslist :

- dat de zaak in staat van wijzen was,
- alle partijen uit te nodigen om, in een aanvullende memorie bij aangetekende brief die uiterlijk op 18 oktober 2024 ter post wordt ingediend, waarvan zij binnen dezelfde termijn een afschrift uitwisselen, alsook, via mail, op het mailadres griffie@const-court.be, hun standpunt uiteen te zetten over de weerslag van artikel 114 van de wet van 12 mei 2024 « houdende diverse fiscale bepalingen » op het beroep tot vernietiging in de onderhavige zaak;
- dat geen terechtzitting zou worden gehouden, tenzij een partij binnen zeven dagen na ontvangst van de kennisgeving van die beschikking een verzoek om te worden gehoord, zou hebben ingediend, en
- dat, behoudens zulk een verzoek, de debatten na die termijn zouden worden gesloten en de zaak in beraad zou worden genomen.

Aanvullende memories zijn ingediend door :

- de verzoekende partijen;
- de Ministerraad.

Aangezien geen enkel verzoek tot terechtzitting werd ingediend, is de zaak in beraad genomen.

De bepalingen van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof met betrekking tot de rechtspleging en het gebruik van de talen werden toegepast.

II. *In rechte*

- A -

Ten aanzien van het eerste middel

A.1.1. De verzoekende partijen leiden een eerste middel af uit de schending, door artikel 58 van de programmawet van 22 december 2023, van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 98 en 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 », en met het beginsel van fiscale neutraliteit. Volgens hen schendt artikel 58 van de programmawet van 22 december 2023 het neutraliteitsbeginsel, omdat soortgelijke goederen of diensten, die met elkaar concurreren, uit het oogpunt van de btw ongelijk worden behandeld. Werk in onroerende staat van afbraak en heropbouw van woningen, enerzijds, en de levering van woningen na afbraak en heropbouw, anderzijds, zijn volgens hen soortgelijke handelingen vanuit het oogpunt van de consument. Ze verwijzen daarbij naar de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie.

A.1.2. De Ministerraad antwoordt dat uit de vaste rechtspraak van het Hof van Justitie blijkt dat een selectieve toepassing van een verlaagd tarief niet is uitgesloten, mits dat geen gevaar voor de verstoring van de mededinging oplevert. Het onderscheid moet gebaseerd zijn op een concreet en specifiek aspect van een handeling,

wat *in casu* het geval is. Het onderscheid is gebaseerd op de *summa divisio* van de btw, namelijk het verschil tussen levering van goederen en levering van diensten.

Ten aanzien van het tweede middel

A.2.1. De verzoekende partijen leiden een tweede middel af uit de schending, door artikel 58 van de programmawet van 22 december 2023, van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, doordat die bepaling een verschil in behandeling invoert tussen aannemers die werk in onroerende staat van afbraak en heropbouw van woningen verrichten, enerzijds, en bouwpromotoren die na afbraak en heropbouw leveringen van sociale woningen verrichten, anderzijds. Dat verschil in behandeling is volgens hen niet redelijk verantwoord in het licht van de economische, ecologische en sociale doelstellingen die worden nagestreefd door de wetgever. De door de wetgever aangehaalde budgettaire motieven worden niet gestaafd, in het bijzonder gezien het ontbreken van een impactanalyse. Dat onderscheid kan wel degelijk de beslissing van de gemiddelde consument aanmerkelijk beïnvloeden, zeker wanneer de verschillende juridische context in aanmerking wordt genomen.

A.2.2. De Ministerraad antwoordt dat de wetgever over een ruime beoordelingsbevoegdheid beschikt bij het vaststellen van de belastingtarieven. De maatschappelijke keuzen die worden gemaakt bij het inzetten van de middelen, alsook de motieven die daaraan ten grondslag liggen, kunnen slechts door het Hof worden afgekeurd indien zij op een manifeste vergissing berusten of kennelijk onredelijk zijn. Volgens de Ministerraad zijn de verschillende categorieën niet vergelijkbaar. Zelfs indien zij toch vergelijkbaar zouden zijn, verantwoordt de nood aan een uniforme permanente regeling die zowel de sociale, economische, ecologische en budgettaire doelstellingen waarborgt, de keuze van de wetgever. Het feit dat bij die keuze een of meer andere doelstellingen niet in dezelfde mate worden gerealiseerd, is een mogelijk neveneffect van een legitieme beleidskeuze die als dusdanig binnen de normale beleidsmarge van de wetgever valt.

A.3. In hun aanvullende memorie met betrekking tot de gevolgen van artikel 114 van de wet van 12 mei 2024 « houdende diverse fiscale bepalingen » merken de verzoekende partijen op dat hun beroep hierdoor zonder voorwerp is geworden. Volgens de Ministerraad is zulks niet het geval.

- B -

Ten aanzien van de bestreden bepaling

B.1. Het beroep tot vernietiging betreft artikel 58 van de programmawet van 22 december 2023, in zoverre het betrekking heeft op paragraaf 3 van rubriek XXXVII van tabel A van de bijlage bij 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 van 20 juli 1970).

B.2. Het betreft een overgangsregeling naar aanleiding van de invoering van een nieuwe permanente regeling. Die nieuwe regeling vervangt twee regelingen die voordien golden. Enerzijds bestond er sinds 1 januari 2007 een permanente regeling van een verlaagd btw-tarief van 6 % voor de afbraak en heropbouw van woningen in 32 stadsgebieden. Die regeling betrof de afbraak en heropbouw voor de bouwheer en was niet van toepassing op de levering van

gebouwen door bouwpromotoren. Er golden evenmin sociale voorwaarden. Anderzijds bestond er van 1 januari 2021 tot en met 31 december 2023 een tijdelijke regeling van een verlaagd btw-tarief van 6 % voor de afbraak en heropbouw van woningen over het hele Belgische grondgebied, met uitzondering van de 32 stadsgebieden. Die regeling was van toepassing op de afbraak en heropbouw voor de bouwheer en ook op de levering van gebouwen door bouwpromotoren, maar in tegenstelling tot de permanente regeling golden er wel specifieke voorwaarden van sociale aard. De nieuwe permanente regeling geldt voor het hele Belgische grondgebied en is onderworpen aan de voorwaarden van sociale aard van de bestaande tijdelijke regeling en aan het materiële toepassingsgebied van de bestaande permanente regeling (namelijk enkel voor de afbraak en heropbouw voor de bouwheer en geen levering van een goed door een bouwpromotor).

B.3. Uit de parlementaire voorbereiding blijkt dat de wetgever, rekening houdend met budgettaire beperkingen, toch een uniforme permanente regeling voor het volledige grondgebied wou invoeren, naar aanleiding van het aflopen van de tijdelijke regeling :

« De voorliggende bepaling streeft, zoals hiervoor aangegeven, al vier onderscheiden doelstellingen na : een economische doelstelling (relance-impuls bouwsector), een ecologische doelstelling (vernieuwbouw als sleutel bij de energietransitie naar zuiniger energiegebruik door middel van niet-fossiele energiebronnen), een sociale doelstelling (fiscale stimulus gericht op woningen in het kader van het sociaal huisvestingsbeleid) en een budgettaire doelstelling (beperking van de financiële impact van de maatregel in functie van de voorliggende budgettaire beperkingen).

Met betrekking tot de budgettaire doelstelling moet bovendien worden opgemerkt dat dat aspect in het kader van de voorliggende maatregel des te belangrijker is aangezien het een permanente tarifaire gunstregeling betreft. Dat was niet het geval voor de tijdelijke tarifaire gunstregeling opgenomen in artikel 1^{quater} van het koninklijk besluit nr. 20 die als tijdelijke relancemaatregel tijdens de coronacrisis werd goedgekeurd. De budgettaire impact woog derhalve minder zwaar door bij de goedkeuring van die maatregel, omdat er initieel werd vanuit gegaan dat die maatregel slechts gedurende een korte tijd, met name voor de jaren 2021-2022 (uiteindelijk met een jaar verlengd), zou kunnen worden toegepast.

Het multifocale aspect van de maatregel leidt noodgedwongen tot een onderlinge afweging van verschillende voorwaarden en modaliteiten om een zo evenwichtig mogelijke maatregel uit te werken die een positieve impuls geeft ter ondersteuning van de vier vooropgestelde doelstellingen. Deze positieve impuls bestaat erin om de bestaande tarifaire gunstmaatregelen, die voor het grootste gedeelte van het Belgische grondgebied zouden zijn afgelopen op 31 december 2023, te bestendigen, met een toepassingsgebied dat in belangrijke mate mee wordt gedetermineerd door de absolute noodzaak om op een verantwoorde, en dus zo gericht mogelijke, manier om te gaan met de beschikbare budgettaire middelen.

Essentieel hierbij is dat de tijdelijke relancemaatregel als einddatum 31 december 2023 heeft. Bij gebrek aan de voorliggende maatregel zou :

- de tarifaire gunstregeling voor afbraak en heropbouw hoe dan ook op 1 januari 2024 van rechtswege beperkt zijn tot de vigerende permanente tarifaire gunstmaatregel waarvan zowel het materiële als het territoriale toepassingsgebied beperkt is. Die maatregel voorziet immers uitsluitend in een verlaagd btw-tarief voor werkzaamheden van afbraak en heropbouw (met uitsluiting van leveringen na dergelijke werkzaamheden) in de 32 stedelijke gebieden;

- er aldus hoe dan ook geen tarifaire gunstregeling meer geweest zijn voor afbraak en heropbouwprojecten voor het grootste gedeelte van het Belgische grondgebied én evenmin een tarifaire gunstregeling voor leveringen van woningen na afbraak en heropbouw.

[...]

De voorliggende maatregel voorkomt aldus in elk geval dat vanaf 1 januari 2024 voor het grootste gedeelte van het Belgische grondgebied helemaal geen tarifaire gunstregeling meer zou bestaan voor afbraak en heropbouw » (*Parl. St.*, Kamer, 2023-2024, DOC 55-3697/001, pp. 45-46).

B.4. Paragraaf 3 van rubriek XXXVII van tabel A van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20 van 20 juli 1970 bepaalt een overgangsregeling voor de levering van woningen en het bijhorende terrein, na afbraak en heropbouw. Voor die levering blijft de oude tijdelijke regeling van toepassing wanneer de aanvraag voor de omgevingsvergunning met betrekking tot de handelingen inzake de heropbouw van een woning werd ingediend vóór 1 juli 2023, en de op die handelingen verschuldigde belasting uiterlijk op 31 december 2024 opeisbaar is.

Zoals vervangen door artikel 58 van de programmawet van 22 december 2023, bepaalt die paragraaf 3 :

« Het verlaagd tarief van zes 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 :

1° de aanvraag voor de omgevingsvergunning met betrekking tot de handelingen inzake de heropbouw van een woning werd ingediend bij de bevoegde overheid vóór 1 juli 2023;

2° de op die handelingen verschuldigde belasting uiterlijk op 31 december 2024 opeisbaar is overeenkomstig artikel 17, § 1, van het Wetboek.

[...] ».

B.5. Bij artikel 114 van de wet van 12 mei 2024 « houdende diverse fiscale bepalingen » werd rubriek XXXVII van tabel A van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20 van 20 juli 1970 opnieuw vervangen. Bij een bij het Hof onder het rolnummer 8243 ingeschreven beroep vorderen de verzoekende partijen de vernietiging van die bepaling, in zoverre zij de volgende woorden invoert in paragraaf 3 van de rubriek XXXVII :

« wanneer :

1° de aanvraag voor de omgevingsvergunning met betrekking tot de handelingen inzake de heropbouw van een woning werd ingediend bij de bevoegde overheid vóór 1 juli 2023;

2° de op die handelingen verschuldigde belasting uiterlijk op 31 december 2024 opeisbaar is overeenkomstig artikel 17, § 1, van het Wetboek ».

B.6. Met hun beroep in de zaak nr. 8158 beogen de verzoekende partijen, door de vernietiging van de temporele beperkingen vermeld in de bestreden bepaling, de tijdelijke tarifaire regeling voor de levering van onroerend goed na afbraak en heropbouw *de facto* permanent te maken. Doordat de bestreden bepaling nog vóór het aflopen van de overgangsperiode werd vervangen door een bepaling die, wat die temporele voorwaarden betreft, identiek is, kan de vernietiging van de in de zaak nr. 8158 bestreden bepaling de verzoekende partijen niet langer een voordeel opleveren. Bijgevolg hebben de verzoekende partijen niet langer belang bij die vernietiging, wat wordt bevestigd door de inhoud van hun aanvullende memorie.

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 12 december 2024.

De griffier,

De voorzitter,

Frank Meersschaut

Luc Lavrysen