



Grondwettelijk Hof

**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 *1quater*, § 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*bis* van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, emeritus rechter R. Leysen, bijgestaan door de griffier F. Meersschaut, 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 *1quater*, § 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 ».

Memories en memories van wederantwoord zijn ingediend door :

- de Ministerraad, bijgestaan en vertegenwoordigd door J. De Vleeschouwer, adviseur, en door S. Sedeli, attaché bij de rechtskundige dienst van de FOD Financiën;
- de Vlaamse Regering, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. L. De Meyere, advocaat bij de balie te Gent.

De verzoekende partijen hebben een memorie van antwoord ingediend.

Bij beschikking van 16 februari 2022 heeft het Hof, na de rechters-verslaggevers D. Pieters en E. Bribosia te hebben gehoord, beslist dat de zaak in staat van wijzen is, dat geen terechtzitting zal worden gehouden, tenzij een partij binnen zeven dagen na ontvangst van de kennisgeving van die beschikking een verzoek heeft ingediend om te worden gehoord, en dat, behoudens zulk een verzoek, de debatten zullen worden gesloten op 9 maart 2022 en de zaak in beraad zal worden genomen.

Aangezien geen enkel verzoek tot terechtzitting werd ingediend, is de zaak op 9 maart 2022 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 de ontvankelijkheid

A.1.1. Volgens de Vlaamse Regering is het beroep laattijdig, omdat het bestreden verschil in behandeling zijn oorsprong vindt in artikel 56 van de programmawet (I) van 27 december 2006, dat reeds voorzag in een verlaagd btw-tarief voor afbraak en heropbouw van woningen in 32 grote steden.

A.1.2. Volgens de verzoekende partijen is het beroep wel degelijk gericht tegen artikel 15, § 3, van de programmawet van 20 december 2020. Dat die bepaling voortbouwt op een eerdere regeling, doet daarbij niet ter zake.

Ten gronde

A.2.1. In het enige middel voeren de verzoekers aan dat artikel 15, § 3, van de programmawet van 20 december 2020 niet bestaanbaar is met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, doordat het een verlaagd btw-tarief toekent aan de leverancier van een woning die op het betrokken perceel eerst zelf een bestaande woning heeft afgebroken, maar niet aan de leverancier van een woning die het betrokken perceel onbebouwd heeft gekocht nadat de vorige eigenaar de bestaande woning had afgebroken.

A.2.2. Volgens hen is dat verschil in behandeling niet pertinent in het licht van de drie doelstellingen die de wetgever met de bestreden maatregel nastreeft, namelijk de stimulatie van de bouwsector, de vernieuwing van het woonpatrimonium en het bewerkstelligen dat meer mensen een eigen woning kunnen betrekken. Ook indien de vorige grondeigenaar de afbraakwerken heeft gerealiseerd vóór de verkoop van het perceel waarop het nieuwbouwproject wordt gerealiseerd, worden die doelstellingen bereikt.

A.2.3. Volgens de verzoekers bevestigt de administratie in haar 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 » impliciet dat de bestreden bepaling het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie schendt, doordat zij een administratieve toegeving doet voor de gevallen waarin het grondaandeel en de opstallen door onderscheiden verkopers worden geleverd. Met die toegeving beschermt de administratie een bestaande commerciële praktijk en houdt zij er rekening mee dat verkopers zich al zo hadden georganiseerd vooraleer zij kennis hadden van de bestreden bepaling. Nochtans is ook het bouwen van een nieuwbouwproject op een perceel waarop de vorige eigenaar een woning heeft afgebroken, een gangbare commerciële praktijk en

moet er ook in dat geval rekening mee worden gehouden dat verkopers van nieuwbouwwoningen zich al zo georganiseerd hadden vooraleer ze kennis hadden van de bestreden bepaling.

A.2.4. De verzoekers vragen overigens niet dat de wetgever rekening houdt met de bijzonderheden van elk geval, maar alleen dat alle categorieën van verkopers van nieuwbouwwoningen gelijk worden behandeld binnen de doelstelling die de wetgever met het verlaagde btw-tarief nastreeft. Dat was mogelijk door dat verlaagde tarief toe te passen op elk geval waarin een gebouw wordt afgebroken en vervangen door een nieuwbouw.

A.2.5. De verzoekers voeren tot slot aan dat de bestreden maatregel de verkopers die een nieuwbouwproject hebben gerealiseerd op een terrein dat zij onbebouwd hebben gekocht nadat de vorige eigenaar de bestaande gebouwen had afgebroken, een overdreven last oplegt, aangezien zij een onoverkomelijk concurrentieel nadeel lijden ten opzichte van vergelijkbare verkopers die hun nieuwbouwwoningen wel tegen het verlaagde btw-tarief kunnen aanbieden.

A.3.1. Volgens de Vlaamse Regering geniet de fiscale wetgever een ruime beoordelingsbevoegdheid, omdat fiscale maatregelen deel uitmaken van het sociaaleconomische beleid. De maatschappelijke keuzes die bij het inzamelen en het inzetten van de middelen moeten worden gemaakt, kunnen slechts worden afgekeurd indien zij op een manifeste vergissing berusten of kennelijk onredelijk zijn. Bovendien kan de fiscale wetgever geen rekening houden met de bijzonderheden van elk geval, maar mag hij de diversiteit ervan benaderend en vereenvoudigend omschrijven.

A.3.2. De Vlaamse Regering merkt op dat de wetgever zijn beleidsdoelstellingen slechts aan de hand van btw-maatregelen kan nastreven binnen de ruimte die de richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 « betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde » (hierna : de btw-richtlijn) hem daartoe biedt. Krachtens punt 10 van bijlage III bij die richtlijn kunnen de lidstaten slechts een verlaagd btw-tarief toepassen voor de levering, de bouw, de renovatie en de verbouwing van in het kader van het sociaal beleid verstrekte huisvesting.

Binnen dat kader streeft de bestreden bepaling een positieve ecologische impact na door verouderde woningen te laten vervangen door hoogwaardige nieuwbouw die voldoet aan de meest recente normen inzake energieprestatie en energie-efficiëntie.

A.3.3. Het gehanteerde criterium van onderscheid is volgens de Vlaamse Regering objectief. De bestreden bepaling maakt een onderscheid tussen belastingplichtigen die zelf instaan voor de afbraak en de heropbouw en belastingplichtigen die het te bebouwen perceel pas aankopen nadat de vorige eigenaar de woning die erop stond, heeft afgebroken.

A.3.4. In het licht van de nagestreefde reconversiedoelstelling is het gehanteerde criterium van onderscheid volgens de Vlaamse Regering pertinent, aangezien de fiscale gunstmaatregel wordt beperkt tot de gevallen waarin de belastingplichtige een gebouw moet afbreken om een nieuwe woning te bouwen, omdat een beperkte renovatie binnen de structuur van het gebouw geen optie is. Een veralgemeende toepassing van die gunstmaatregel, ook op eigenaars van een onbebouwd terrein, zou niet te verantwoorden zijn in het licht van de btw-richtlijn.

A.3.5. De Vlaamse Regering merkt op dat aan de afbraak van een gebouw ook kosten verbonden zijn die er niet zijn wanneer de leverancier van nieuwbouwwoningen een onbebouwd perceel aankoopt. Op de aankoop van een bebouwd onroerend goed zijn daarnaast hogere registratierechten verschuldigd dan op de aankoop van een onbebouwd perceel.

A.3.6. Voorts wijst de Vlaamse Regering erop dat de administratieve tolerantie bedoeld in de circulaire 2021/C/18 is onderworpen aan voorwaarden die aansluiten bij de door de wetgever nagestreefde ecologische doelstelling. Het moet gaan om projecten waarbij zich vóór 1 januari 2021 een oorzaak van opeisbaarheid van btw heeft voorgedaan en waarbij de grondeigenaar de afbraak voor zijn rekening neemt, terwijl de bouwpromotor of houder van het zakelijk recht de heropbouw realiseert. Bovendien moet er eenheid van project zijn en moeten de grondeigenaar en de bouwpromotor verbonden partijen zijn.

Het Grondwettelijk Hof is overigens onbevoegd voor de toetsing van een verschil in behandeling dat zijn grondslag vindt in een administratieve circulaire.

A.3.7. Tot slot voert de Vlaamse Regering aan dat de gevolgen van de bestreden maatregel evenredig zijn met de nagestreefde doelstelling, gelet op de ruime beoordelingsmarge van de fiscale wetgever en zijn

onmogelijkheid om rekening te houden met de bijzonderheden van elk individueel geval. Bovendien legt de bestreden bepaling de belastingplichtige die een onbebouwd terrein aankoopt om een nieuwbouw te realiseren, geen overdreven last op, aangezien hij geen registratierechten voor opstallen op dat terrein heeft moeten betalen.

A.4.1. Volgens de Ministerraad kan artikel 15 van de programmawet van 20 december 2020 niet worden beschouwd als algemene maatregel om de bouwsector te stimuleren. Het gaat slechts om drie specifieke en tijdelijke initiatieven binnen de budgettaire mogelijkheden van de overheid. Het bestreden artikel 15, § 3, heeft als enig oogmerk de belastingplichtige te stimuleren om een gebouw af te breken, het weer op te bouwen en het daarna te vervreemden. Die tijdelijke fiscale stimulans beoogt tevens de toegang van de meest kwetsbare personen tot een kwaliteitsvolle woning die voldoet aan de huidige energienormen te waarborgen.

A.4.2. Het is volgens de Ministerraad pertinent om die maatregel te beperken tot de koper van een bebouwd perceel, aangezien de koper van een onbebouwd perceel niet moet worden aangemoedigd om een verouderd gebouw op dat perceel af te breken. De keuze van de wetgever om de fiscale stimulans niet tot die situatie uit te breiden, is niet kennelijk onredelijk. Zij doet evenmin op onevenredige wijze afbreuk aan de belangen van een andere categorie van personen, aangezien zij niemand verhindert om een nieuwbouwproject te realiseren.

A.4.3. De administratieve tolerantie vervat in de circulaire 2021/C/18 bevestigt volgens de Ministerraad geenszins dat de administratie toegeeft dat de bestreden bepaling het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie schendt. Zij bevat slechts een modulering van het toepassingsgebied *ratione temporis* ervan door bepaalde constructies te beschermen die reeds vóór de inwerkingtreding van de bestreden bepaling waren opgezet.

A.4.4. In ondergeschikte orde verzoekt de Ministerraad het Hof om de gevolgen van de bestreden bepaling te handhaven, omdat een niet-gemoduleerde vernietiging ertoe zou leiden dat ten aanzien van tal van voltooide bouwprojecten alsnog een btw tegen het normale tarief verschuldigd zal zijn.

- B -

B.1. Artikel 15 van de programmawet van 20 december 2020 herstelt artikel 1^{quater} 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^{quater}, § 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^o, van het Wetboek, op een woning en het bijhorend terrein, die niet overeenkomstig artikel 44, § 3, 1^o, 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^o 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 m²;

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 m², 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^o, 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 ontvankelijk.

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^o, 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 legifereren. Hij heeft zich het bestreden verschil in behandeling overigens toeëigend 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^{quater} 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 krachtig 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 alsmear 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^{quater}, § 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^o, 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^o, 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 m²) 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^o, bedoelde steden, en dat in tegenstelling tot de maatregel opgenomen in paragraaf 1 van artikel 1^{quater}, 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,

De voorzitter,

F. Meersschaut

L. Lavrysen