



Datum van inontvangstneming : 14/07/2025



(Origineel ontvangen op 02/06/2025)
INGESCHREVEN IN HET REGISTER
VAN HET GERECHT
onder het nummer 1248241
Luxemburg, 24/06/2025

Hof van Cassatie van België

Arrest

Nr. F.22.0081.N

A&P DECO nv, met zetel [REDACTED] [REDACTED] ingeschreven bij de
KBO onder het nummer 0423.768.452,

eiseres,

vertegenwoordigd door [REDACTED], advocaat bij het Hof van Cassatie, met
kantoor te 3000 Leuven, [REDACTED] waar de eiseres woonplaats
kiest,

tegen

BELGISCHE STAAT, vertegenwoordigd door de minister van Financiën, met
kabinet te 1000 Brussel, Wetstraat 12, voor wie optreedt de adviseur generaal-
directeur van het KMO Centrum Hasselt, met kantoor te 3500 Hasselt, [REDACTED]

verweerder,

vertegenwoordigd door [REDACTED]
[REDACTED] advocaten bij het Hof van Cassatie, beiden met kantoor te 1000 Brussel, [REDACTED]
[REDACTED] waar de verweerder woonplaats kiest.

I. RECHTSPLEGING VOOR HET HOF

Het cassatieberoep is gericht tegen het arrest van het hof van beroep Antwerpen van 21 september 2021.

Advocaat-generaal [REDACTED] heeft op 12 maart 2025 een schriftelijke conclusie neergelegd.

Sectievoorzitter [REDACTED] heeft verslag uitgebracht.

Advocaat-generaal [REDACTED] heeft geconcludeerd.

II. FEITEN EN PROCEDUREVOORGAANDEN

1. Uit het arrest blijken de volgende feitelijke gegevens:

- de eiseres, een btw-belastingplichtige, droeg op 23 januari 2013 haar handelszaak over aan bv WR Woestijnroos in toepassing van artikel 11 Btw-wetboek;
- de eiseres verhuurde de bedrijfsgebouwen bij handelshuurovereenkomst van dezelfde datum aan bv WR Woestijnroos, die de activiteit erin verderzette;
- de belastingadministratie ging na controle bij de eiseres over tot herziening van de oorspronkelijk afgetrokken btw wegens de bestemmingswijziging ervan aangezien volgens de belastingadministratie de verhuur van de bedrijfsgebouwen voor de eiseres een economische activiteit uitmaakte die van btw is vrijgesteld bij artikel 44, § 3, 2°, Btw-wetboek en die bijgevolg geen recht op aftrek van btw toelaat;
- ingevolge deze controle werden vier correctieopgaven opgesteld, waarna vier dwangbevelen werden betekend waartegen de eiseres verzet aantekende.

2. Bij vonnis van 13 februari 2020 heeft de rechtbank van eerste aanleg Limburg, afdeling Hasselt, het verzet van de eiseres ongegrond verklaard, met veroordeling van de eiseres tot de gerechtskosten.

3. Bij arrest van 21 september 2021 bevestigt het hof van beroep te Antwerpen dit vonnis, met de bijkomende veroordeling van de eiseres tot de kosten van het hoger beroep.

III. CASSATIEMIDDEL

Middel

Geschonden bepalingen

- *artikelen 1, 14, 19, 24, 29 en 184 t.e.m. 190 Richtlijn 2006/112/EG Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde;*
- *het algemeen rechtsbeginsel houdende de primauteit van het communautair gemeenschapsrecht;*
- *artikel 4, lid 3 van het Verdrag betreffende de Europese Unie, ondertekend te Maastricht op 7 februari 1992, goedgekeurd door de wet van 26 november 1992, gewijzigd door het Verdrag van Lissabon van 13 december 2007 tot wijziging van het Verdrag betreffende de Europese Unie en het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap, goedgekeurd door de wet van 19 juni 2008 (hierna afgekort "VEU");*
- *artikelen 102 en 288, derde alinea, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, namelijk het Verdrag tot oprichting van de Europese Economische Gemeenschap, ondertekend te Rome op 25 maart 1957, goedgekeurd door de wet van 2 december 1957, zoals gewijzigd door het Verdrag van Lissabon van 13 december 2007 tot wijziging van het Verdrag betreffende de Europese Unie en het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap, goedgekeurd door de wet van 19 juni 2008 (hierna afgekort "VWEU");*
- *artikel 149 Grondwet;*
- *artikelen 9, 10, 11, 18, 44, zoals gewijzigd door de wet van 11 juli 2005, en 45 van de wet van 3 juli 1969 tot invoering van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde;*
- *artikelen 9 en 10 Koninklijk Besluit nr. 3 van 10 december 1969 met betrekking tot de aftrekgeregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde;*
- *artikel 3, zoals gewijzigd bij Koninklijk Besluit van 28 mei 2004, van het Koninklijk Besluit nr. 10 van 29 december 1992 met betrekking tot de uitoefeningsmodaliteiten van de keuzen bedoeld in de artikelen 15, § 5, derde lid, en 25 ter, § 1, tweede lid, 2° tweede lid, Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, de aangiften van aanvang, wijziging, stopzetting van activiteit*

en de voorafgaande kennisgevingen inzake de belasting over de toegevoegde waarde.

Aangevochten beslissingen

Het bestreden arrest verklaart het hoger beroep van de eiseres toelaatbaar doch ongegrond. Het hof van beroep bevestigt het bestreden vonnis in al zijn beschikkingen.

Het hof van beroep veroordeelt de eiseres tot de kosten van het geding in hoger beroep en vereffent de kosten in hoger beroep in hoofde van de verweerder op 9.100 euro rechtsplegingsvergoeding in hoger beroep.

Het hof van beroep laat de bijdrage betaald aan het Begrotingsfonds voor Juridische Tweedelijnsbijstand (Wet 19/03/2017) in hoger beroep, vereffend op 20 euro, ten laste van de eiseres,

op grond van de motieven op p.-13:

"2. Bespreking

2.1 Artikel 11 WBTW en herziening van de aftrek van de BTW in hoofde van de overdrager

(De eiseres) (...) is geïdentificeerd als BTW-belastingplichtige met als BTW-identificatie-nummer BE 0423.768.452 voor de uitgeoefende activiteit van tuincentrum.

Op 23/01/2013 werd door (de eiseres) het handelsfonds overgedragen aan WR Woestijnroos BV in toepassing van art. 11 WBTW (zie art. 2 en 11 overeenkomst tot overdracht van een handelsfonds d.d. 23/01/2013).

De bedrijfsgebouwen werden door (de eiseres) bij handelshuurovereenkomst d.d. 23/01/2013 verhuurd aan WR Woestijnroos BV.

De belastingadministratie ging in hoofde van (de eiseres) over tot herziening van de oorspronkelijk afgetrokken BTW met betrekking tot de gebouwen gelegen te As, Bevrijdingslaan 157 (opgericht in 2004 en 2005, verbouwings- en aanpassingswerken uitgevoerd tijdens de jaren 2008 t.e.m. 2011) wegens 'bestemmingswijziging'. Volgens de belastingadministratie maakt de verhuur van de bedrijfsgebouwen in hoofde van (eiseres) een economische activiteit uit die van BTW is vrijgesteld bij art. 44, § 3, 2°, WBTW en bijgevolg geen recht op aftrek van BTW toelaat.

(De eiseres) verwijst naar artikel 11 WBTW en stelt dat er geen herziening van de aftrek van de BTW met betrekking tot het gebouw moet gebeuren.

Vooreerst stelt het hof (van beroep) vast dat aan de betwiste dwangbevelen telkens een voor akkoord ondertekende correctieopgave ten grondslag ligt.

De belastingplichtige behoudt evenwel de mogelijkheid om op een akkoord terug te komen indien hij bij dat akkoord een vergissing (dwaling) in feite of in rechte of een wilsgebrek kan aantonen.

Of dit in casu het geval is, vereist een onderzoek ten gronde van de betwisting tussen partijen.

De in betwisting zijnde dwangbevelen handelen over de herziening van de aftrek van de BTW met betrekking tot de bedrijfsgebouwen in hoofde van de overdrager, (de eiseres).

Artikel 19 van de btw-richtlijn luidt als volgt: "De lidstaten kunnen, in geval van overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen onder bezwarende titel, om niet of in de vorm van een inbreng in een vennootschap, zich op het standpunt stellen dat geen levering van goederen heeft plaatsgevonden en dat degene op wie de goederen overgaan, in de plaats treedt van de overdrager. De lidstaten kunnen de nodige maatregelen nemen om verstoringen van de mededinging te voorkomen ingeval degene op wie de goederen overgaan, niet volledig belastingplichtig is. Zij kunnen ook alle maatregelen vaststellen die nodig zijn om belastingfraude en -ontwijking met gebruikmaking van dit artikel te voorkomen."

Artikel 29 van deze richtlijn bepaalt: "Artikel 19 is op overeenkomstige wijze van toepassing op diensten."

Art. 11 WBTW bepaalt:

"Als levering wordt niet beschouwd de overdracht van een algemeenheid van goederen of van een bedrijfsafdeling, onder bezwarende titel of om niet, bij wege van inbreng in vennootschap of anderszins, wanneer de overnemer een belastingplichtige is die de belasting, indien ze ingevolge de overdracht zou verschuldigd zijn, geheel of gedeeltelijk zou kunnen afrekken. In dat geval wordt de overnemer geacht de persoon van de overdrager voort te zetten."

Art. 18, § 3, WBTW bepaalt:

"Als diensten worden niet beschouwd de in § 1 bedoelde handelingen die, bij de overdracht van een algemeenheid van goederen of van een bedrijfsafdeling, bij wege van inbreng in een vennootschap of anderszins, onder de voorwaarden van artikel 11 worden verricht."

Zodra aan de toepassingsvoorwaarden van voornoemde artikelen voldaan is, zal er dus niet langer sprake zijn van een levering van goederen of een dienst. In dat geval wordt de overnemer geacht de persoon van de overdrager verder te zetten.

De bedoeling van de regeling is de overdrachten van ondernemingen te vergemakkelijken, door ze te vereenvoudigen, en te vermijden dat de financiële toestand van de verkrijger onder een zware fiscale druk komt te staan, nu hij deze belasting later hoe dan ook zou hebben gerecupereerd via een aftrek van de voorbelasting.

Uit de rechtspraak van het Hof van Justitie blijkt dat er slechts sprake is van een overdracht van een handelszaak of van een autonoom bedrijfsonderdeel indien het geheel van de overgedragen onderdelen volstaat om een autonome economische activiteit te kunnen voortzetten, en dat de vraag of dit geheel zowel roerende als onroerende goederen moet bevatten, moet worden beoordeeld tegen de achtergrond van de aard van de betrokken economische activiteit (zie in die zin arrest van 10 november 2011, [REDACTED] C-444/10, EU:C:2011:724, punten 25 en 26).

Zo kan er zelfs zonder een overdracht van het eigendomsrecht op een onroerend goed sprake zijn van een overgang van een algemeenheid van goederen in de zin van artikel 19, eerste alinea, van de btw-richtlijn, indien de uitoefening van een economische activiteit niet het gebruik vereist van een speciale ruimte of een ruimte die is uitgerust met voor de voortzetting van de economische activiteit noodzakelijke vaste installaties (zie in die zin arrest van 10 november 2011, [REDACTED] C-444/10, EU:C:2011:724, punt 27).

Om de voortzetting van bepaalde overgedragen economische activiteiten te waarborgen, hoeft de eigenaar van de handelszaak niet eveneens de eigenaar te zijn van het onroerend goed waarin deze zaak is gevestigd, ook al is voor de uitoefening van de betrokken economische activiteit een commerciële ruimte noodzakelijk (zie in die zin arrest van 10 november 2011, [REDACTED] C-444/10, EU:C:2011:724, punt 34). Zo heeft het Hof van Justitie geoordeeld dat wanneer blijkt dat het voor de voortzetting van de betrokken economische activiteit noodzakelijk is dat de verkrijger dezelfde ruimte gebruikt als waarover de verkoper beschikte, zich in beginsel niets ertegen verzet dat het bezit ervan wordt overgedragen via een huurovereenkomst die de partijen afsluiten (arrest van 10 november 2011, [REDACTED] C-444/10, EU:C:2011:724, punt 36).

Voormeld arrest ging alleen over de vraag naar het toepassingsgebied van art. 11 WBTW en de eventuele belasting die ingevolge de overdracht verschuldigd zou zijn door de overnemer, maar hieruit kan geen conclusie worden getrokken over de vraag of de overdrager de oorspronkelijk in aftrek gebrachte BTW op het gebouw (dat hij ondertussen verhuurt aan de overnemer) moet herzien.

Het hof van Justitie oordeelde bovendien in een arrest van 19 december 2018, zaak C-17/18 dat het begrip "overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen" in de zin van art. 19 van de BTW-Richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het niet ziet op de transactie waarbij een onroerend goed dat voor commerciële exploitatie werd gebruikt samen met alle vaste activa en de inboedel die voor deze exploitatie noodzakelijke zijn wordt verhuurd, ook al zet de huurder de activiteit van de verhuurder onder dezelfde naam voort."

Het verhuurd gebouw maakt te dezen geen deel uit van de overdracht, precies omdat het slechts wordt verhuurd. Het huurrecht (de dienst) maakt te dezen evenmin deel uit van de overdracht zelf. Het huurrecht werd pas toegekend aan de overnemer in het kader van de overdracht. Er werd daarvoor een nieuwe overeenkomst van onroerende verhuur d.d. 23/01/2013 gesloten. Het gaat hier met betrekking tot dit onderdeel (onroerende verhuurdienst) niet over een 'overgang' /'overdracht'.

Uit de artikelen 9, 10, § 1, 11, 18, § 1, en art 18, § 3, WBTW volgt niet dat de wettelijke fictie van voortzetting door de overnemer, van de persoon van de overdrager zich uitstrekt tot de goederen/diensten die niet begrepen zijn in de overdracht van de algemeenheid van goederen/diensten of in de aldus overgedragen bedrijfsafdeling (vgl. Cass. AR C.14.2578.F, 24 november 2017, www.cass.be en Luik nr. 2012/RG/284, 2012/RG329, 6 mei 2020, www.monkey.be).

In casu verzet noch artikel 11 WBTW, noch artikel 18, § 3, WBTW zich tegen een herziening van de oorspronkelijk met betrekking tot het gebouw door de overdrager (eiseres in hoger beroep) in aftrek gebrachte BTW.

Goederen die gebruikt worden in het kader van een economische activiteit, maken een bedrijfsmiddel uit in hoofde van de persoon die er eigenaar van is, dan wel over een zakelijk recht beschikt op het bedrijfsmiddel. Aangezien een huurrecht een persoonlijk gebruiksrecht toekent aan de huurder, blijft het goed een bedrijfsmiddel in hoofde van de verhuurder. De wijziging van de bestemming moet derhalve beoordeeld worden in hoofde van de overdrager.

Door zich de eigendom voor te behouden van het gebouw waarin de overdrager zijn activiteit uitoefende en het te verhuren aan de overnemer van de algemeenheid of de bedrijfstak, gebruikt de overdrager het goed niet langer voor zijn activiteit, en dus voor het verrichten van belaste handelingen, maar wel voor een verhuuractiviteit die is vrijgesteld krachtens artikel 44, § 3, 2°, WBTW.

Wanneer aldus in het kader van een overdracht van een algemeenheid van goederen bedoeld in artikel 11 WBTW, de overdrager het eigendomsrecht van het gebouw waarin de overgedragen activiteit geëxploiteerd werd behoudt, en hij met

betrekking tot het gebouw een huurovereenkomst afsluit met de overnemer, dan ondergaat het gebouw een wijziging van gebruik door de eigenaar ervan, een bestemmingswijziging (zie in dezelfde zin Mons 19 juni 2020, FJF 2021, 25-26 en Circulaire nr. 46/2009 en ET 110.663, 30 september 2009, punt 2.1). Het gebouw zal voortaan gebruikt worden voor een op basis van artikel 44, § 3, 2°, WBTW vrijgestelde activiteit en aldus aanleiding geven tot herziening van de afgetrokken belasting geheven van de verwerving, de oprichting, de omvorming of verbetering van dit gebouw, op voorwaarde dat de bestemmingswijziging plaatsvindt gedurende de herzieningsperiode (zie art. 10 KB nr.3).

De periode van herziening bedraagt 15 jaar voor gebouwen en zakelijke rechten op gebouwen die onder de toepassing van het stelsel van de BTW zijn verworven (art. 9, § 1, KB nr. 3).

Wanneer zoals te dezen (de eiseres) het onroerend goed in kwestie verhuurt waarvoor zij eerder het recht op aftrek van voorbelasting heeft genoten, dan wijzigt de bestemming, zodat de in aftrek gebrachte voorbelasting terecht door de belasting-administratie in hoofde van eiseres in hoger beroep werd herzien.

(D eiseres) toont dan ook niet aan een vergissing in feite of in rechte begaan te hebben.

Gelet op voorgaande acht het hof het niet nodig om de voorgestelde prejudiciële vraag te stellen aan het Hof van Justitie.

Gelet op voorgaande wijst het hof de overige argumenten van partijen af als niet ter zake dienend en/of overbodig.

De vordering van (eiseres) is derhalve ongegrond.”

Grieven

1. Artikel 14, § 1, lid 1 van de aangehaalde btw-richtlijn bepaalt: “Als levering van goederen wordt beschouwd, de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken;”

Artikel 19 van die btw-richtlijn luidt als volgt: “De lidstaten kunnen, in geval van overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen onder bezwarende titel, om niet of in de vorm van een inbreng in een vennootschap, zich op het standpunt stellen dat geen levering van goederen heeft plaatsgevonden en dat degene op wie de goederen overgaan, in de plaats treedt van de overdrager.

De lidstaten kunnen de nodige maatregelen nemen om verstoringen van de mededinging te voorkomen ingeval degene op wie de goederen overgaan, niet volledig

belastingplichtig is. Zij kunnen ook alle maatregelen vaststellen die nodig zijn om belastingfraude en -ontwijking met gebruikmaking van dit artikel te voorkomen.”

Artikel 24, 1 van die btw-richtlijn bepaalt: “Als “dienst” wordt beschouwd elke handeling die geen levering van goederen is.”

Artikel 29 van dezelfde richtlijn bepaalt tenslotte: “Artikel 19 is op overeenkomstige wijze van toepassing op diensten.”

Deze regeling strekt ertoe, “de lidstaten in staat te stellen de overdrachten van ondernemingen of delen daarvan te vergemakkelijken, door ze te vereenvoudigen en te vermijden dat de financiële toestand van de verkrijger onder een buitensporige fiscale druk komt te staan, nu hij deze belasting later hoe dan ook zou hebben gerecupereerd via een aftrek van de voorbelasting.” (HvJ, 27 november 2003, C-497/01, inzake Zita Modes, § 39; HvJ, 10 november 2011, C-444/10, inzake [REDACTED] § 23; HvJ, 19 december 2018, C-17/18, inzake Mailat e.a.).

2. Het Hof van Justitie heeft het autonoom communautair begrip in het aangehaald artikel 19 van de btw-richtlijn “overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen” aldus uitgelegd dat “er slechts sprake (is) van een overdracht van een handelszaak of van een autonoom bedrijfsonderdeel in de zin van artikel 5, lid 8 van de Zesde richtlijn, [thans artikel 19 van de btw-richtlijn] indien het geheel van de overgedragen onderdelen volstaat om een autonome economische activiteit te kunnen voortzetten.”

Het Hof van Justitie heeft verder gepreciseerd of en in welke mate voor dergelijke overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen al dan niet tevens de overgang van de onroerende goederen vereist is. Daarbij maakt het Hof van Justitie een onderscheid naargelang de overgedragen economische activiteit al dan niet één onafscheidelijk geheel betreft van roerende én onroerende goederen.

Het Hof van Justitie besliste desomtrent:

“16. Het Hof heeft daarnaast geoordeeld dat bij de globale beoordeling van de feitelijke omstandigheden die moet worden uitgevoerd om te bepalen of de betrokken transactie onder het begrip „overgang van een algemeenheid van goederen” in de zin van de btw-richtlijn valt, bijzonder belang moet worden gehecht aan de aard van de economische activiteit waarvan de voortzetting wordt overwogen (zie in die zin arrest van 10 november 2011, [REDACTED] C-444/10, EU:C:2011:724, punt 32).

17. Zo kan er zelfs zonder een overdracht van het eigendomsrecht op een onroerend goed sprake zijn van een overgang van een algemeenheid van goederen in de

zin van artikel 19, eerste alinea, van de btw-richtlijn, indien de uitoefening van een economische activiteit niet het gebruik vereist van een speciale ruimte of een ruimte die is uitgerust met voor de voortzetting van de economische activiteit noodzakelijke vaste installaties (zie in die zin arrest van 10 november 2011, [REDACTED] C-444/10, EU:C:2011:724, punt 27).

18. Voor zover de economische activiteiten bestaan in de exploitatie van een onaf-scheidelijk geheel van roerende en onroerende goederen, kan volgens het Hof geen sprake zijn van een overgang van een algemeenheid van goederen in de zin van artikel 19, eerste alinea, van de btw-richtlijn wanneer de verkrijger niet in het bezit wordt gesteld van de ruimte. Met name wanneer de commerciële ruimte is uitgerust met voor de voortzetting van de economische activiteit noodzakelijke vaste installaties, kan er slechts sprake zijn van een overgang van een geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen in de zin van de btw-richtlijn indien dit onroerend goed tot de overgedragen onderdelen behoort (zie in die zin arrest van 10 november 2011, [REDACTED] C-444/10, EU:C:2011:724, punt 28).

(...)

20. Om de voortzetting van bepaalde overgedragen economische activiteiten te waarborgen, hoeft de eigenaar van de handelszaak niet eveneens de eigenaar te zijn van het onroerend goed waarin deze zaak is gevestigd, ook al is voor de uit-oefening van de betrokken economische activiteit een commerciële ruimte nood-zakelijk (zie in die zin arrest van 10 november 2011, [REDACTED] C-444/10, EU:C:2011:724, punt 34). Zo heeft het Hof geoordeeld dat wanneer blijkt dat het voor de voortzetting van de betrokken economische activiteit noodzakelijk is dat de verkrijger dezelfde ruimte gebruikt als waarover de verkoper beschikte, zich in beginsel niets er tegen verzet dat het bezit ervan wordt overgedragen via een huurovereenkomst die de partijen afsluiten (arrest van 10 november 2011, [REDACTED] [REDACTED] C-444/10, EU:C:2011:724, punt 36).” (HvJ, 19 december 2018, C-17/18, in-zake Mailat e.a.).

Uit deze beslissingen volgt dat wanneer het voor de voortzetting van de betrokken economische activiteit noodzakelijk is dat de verkrijger dezelfde ruimte gebruikt als waarover de overdrager beschikte, alsdan het vereist is dat het onroerend goed mee wordt overgedragen. In dat geval moet evenwel enkel “het bezit” van het onroerend goed worden overgedragen en niet de eigendom of bij uitbreiding een ander zakelijke recht zoals vruchtgebruik, erfpacht of opstal. Het bezit kan met andere woorden worden overgedragen door middel van het sluiten van een huurovereenkomst tussen overdrager en overnemer naar aanleiding van de over-name.

Volgens het Hof van Justitie behoort alsdan in dat geval het overgedragen gehuurde gebouw tot de algemeenheid van de overgedragen onafscheidelijke goederen.

3. *De Belgische nationale rechter moet bij de toepassing van zijn interne recht dit zo veel mogelijk uitleggen in het licht van de bewoordingen en het doel van de betrokken richtlijn teneinde het daarmee beoogde resultaat te bereiken en aldus aan artikel 288, derde alinea, VWEU te voldoen. Deze verplichting tot richtlijnconforme uitlegging is inherent aan het systeem van het VWEU, aangezien het de nationale rechter in staat stelt binnen het kader van zijn bevoegdheden de volle werking van het recht van de Unie te verzekeren bij de beslechting van de bij hem aanhangige geschillen.*

Ingeval de toepassing van een nationale norm dreigt te leiden tot een conflict met een EU-norm, dient derhalve elke nationale overheidsinstantie, waaronder ook de nationale rechters, krachtens het beginsel van de loyale samenwerking neergelegd in artikel 4, lid 3, VEU, na te gaan of het nationale recht zodanig kan worden geïnterpreteerd dat het bedoelde conflict wordt vermeden, met name door een richtlijnconforme uitlegging of toepassing. Dit brengt mee dat de Belgische nationale rechter bij het uitoefenen van zijn bevoegdheden toepassing dient te maken van zijn interne wetgeving, geïnterpreteerd conform de richtlijn.

De primauteit van het Unierecht gaat zelfs zover dat de Belgische nationale rechter voorrang moet geven aan de bepaling van een richtlijn ten aanzien van een daarmee strijdige bepaling van zijn intern recht en dat hij daarom deze laatste bepaling in dat geval zelfs buiten toepassing moet laten en uitwerking dient te verlenen aan de rechten die de particulier uit de richtlijn put.

4. *Krachtens het aangehaald art. 9, lid 2, 2°, WBTW wordt voor de toepassing dat wetboek onder goederen verstaan de lichamelijke goederen, met inbegrip van "de andere zakelijke rechten dan het eigendomsrecht die aan de rechthebbende de bevoegdheid verschaffen om een onroerend goed te gebruiken."*

Het aangehaald art. 10, §1, lid 1, WBTW bepaalt: "Als een levering van een goed wordt beschouwd de overdracht of de overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamenlijk goed te beschikken."

Het aangehaald art. 18, § 1, lid 1, WBTW bepaalt: "Als een dienst wordt beschouwd, elke handeling die geen levering van een goed is in de zin van dit wetboek."

In uitvoering van de hoger verleende mogelijkheid door het aangehaald artikel 19 van de btw-richtlijn luidt het aangehaald art. 11 WBTW: "Als levering wordt niet

beschouwd de overdracht van een algemeenheid van goederen of van een bedrijfsafdeling, onder bezwarende titel of om niet, bij wege van inbreng in vennootschap of anderszins, wanneer de overnemer een belastingplichtige is die de belasting, indien ze ingevolge de overdracht zou verschuldigd zijn, geheel of gedeeltelijk zou kunnen aftrekken. In dat geval wordt de overnemer geacht de persoon van de overdrager voort te zetten."

Het aangehaald art. 18, § 3 WBTW bepaalt ten slotte eveneens: "Als diensten worden niet beschouwd de in § 1 bedoelde handelingen die, bij de overdracht van een algemeenheid van goederen of van een bedrijfsafdeling, bij wege van inbreng in een vennootschap of anderszins, onder de voorwaarden van artikel 11 worden verricht."

5. *Gelet op de voormelde primauteit van de autonome communautaire omschrijving door het Hof van Justitie van het begrip "overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen", dienen de aangehaalde bepalingen uit het BTW-wetboek minstens richtlijnconform te worden uitgelegd, zo niet aan de eiseres rechtstreeks het voordeel te worden verleend van dit autonoom communautair begrip uit de richtlijn.*

Eerste onderdeel

6. *De eiseres voerde in haar regelmatig voor het hof van beroep genomen "tweede beroepsconclusies" op p. 10 aan dat, wanneer blijkt dat het onroerend goed noodzakelijk is voor de economische activiteit van de overnemer, alsdan het volstaat hem daarvan het bezit te verstrekken middels een huurovereenkomst:*

"Bijgevolg dient men na te gaan of de overdracht van een onroerend goed noodzakelijk is, opdat de overnemer een autonome economische activiteit kan uitoefenen. Zo ja, dan dient het goed in principe tevens overgedragen te worden wil men onder het toepassingsgebied van art. 11 en art. 18, § 3, WBTW vallen. Zo nee, dan is de overdracht van het goed niet noodzakelijk en kan de overdrager beslissen het niet over te dragen zonder buiten het toepassingsgebied van art. 11 en art. 18, § 3, WBTW te vallen.

Wanneer het onroerend goed noodzakelijk is voor de overnemer om een autonome economische activiteit uit te oefenen, is echter niet volstrekt noodzakelijk dat de eigendom van het goed wordt overgedragen. Volgens het Hof van Justitie volstaat het, om onder het toepassingsgebied van art. 11 WBTW te vallen, dat het goed op een zekere wijze, bijvoorbeeld om niet of via een huurovereenkomst, ter beschikking wordt gesteld aan de overnemer zodat hij het goed kan gebruiken om een economische activiteit uit te oefenen."

7. De appelrechters, die weliswaar op p. 9 vaststellen: "Op 23/01/2013 werd door (de eiseres) het handelsfonds overgedragen aan WR Woestijnroos BV in toepassing van art. 11 WBTW (zie art. 2 en 11 overeenkomst tot overdracht van een handelsfonds d.d. 23/01/2013)" en dat: "De bedrijfsgebouwen (...) door (de eiseres) bij handelshuurovereenkomst d.d. 23/01/2013 verhuurd (werden) aan WR Woestijnroos BV.", oordelen op p. 11 dat "Het verhuurd gebouw (...) te dezen geen deel uit(maakt) van de overdracht, precies omdat het slechts wordt verhuurd.", zonder na te gaan of het gehuurde gebouw door WR Woestijnroos BV noodzakelijk was voor de voortzetting van de overgenomen activiteit van tuincentrum.

8. Hieruit volgt dat het bestreden arrest onwettig het voordeel ontzegt aan de eiseres van het in artikel 11 WBTW ingestelde wettelijk vermoeden van niet-levering van het door haar overgedragen tuincentrum aan WR Woestijnroos BV en bijgevolg ook van het wettelijk vermoeden van de voortzetting van de persoon van de eiseres voor de toepassing van de BTW-reglementering, om de enige reden dat de eiseres het bezit van haar bedrijfsgebouwen slechts had overgedragen middels de op 23 januari 2013 gesloten handelshuurovereenkomst met WR Woestijnroos BV, zonder na te gaan of die gebouwen noodzakelijk waren om de overgenomen handelszaak voort te kunnen zetten (Schending van artikel 149 van de Grondwet) dan wanneer de terbeschikkingstelling van het bezit van die bedrijfsgebouwen op die manier in dat geval wel de uitwerking meebrengt van deze wettelijke vermoedens volgens het autonoom communautair begrip ervan dat voorrang heeft en sowieso door het hof van beroep te Antwerpen had verleend moeten worden, zelfs in het geval de richtlijnconforme interpretatie van de aangehaalde interne Belgische bepalingen niet mogelijk zou zijn. (Schending van de aangehaalde artikelen 9; 10, § 1, eerste lid; 11; 44, § 3, 2°, en 45 WBTW, de aangehaalde artikelen 1, 2°, 14, 19, 24, 29 en 184 tot en met 190 van de Richtlijn 2006/112/EG Raad dd. 28 november 2006; het algemeen rechtsbeginsel houdende de primauteit van het communautair gemeenschapsrecht; de aangehaalde artikelen 4, lid 3, VEU en 102 en 288, derde alinea, VWEU; de aangehaalde artikelen 9 en 10 van het Koninklijk Besluit nr. 3 en het aangehaald artikel 3 van het Koninklijk Besluit nr. 10).

Tweede onderdeel

9. Uit de rechtspraak van het Hof van Justitie, meer bepaald het arrest C-444/10 [REDACTED] dd. 10 november 2011, blijkt dat "32. Uit bovenstaande overwegingen volgt dat om te bepalen of de betrokken transactie onder het begrip "overgang van een algemeenheid van goederen" in de zin van de Zesde richtlijn valt, een globale beoordeling moet worden uitgevoerd van de feitelijke omstan-

digheden die deze transactie kenmerken” en “36. Wanneer voorts blijkt dat het voor de voortzetting van de betrokken economische activiteit noodzakelijk is dat de verkrijger dezelfde ruimte gebruikt waarover de verkoper beschikt, verzet niets in beginsel zich ertegen dat dit bezit wordt overgedragen via een huurovereenkomst die de partijen afsluiten.”

Aldus vormt de enkele omstandigheid, dat in casu partijen naar aanleiding van de overname van het handelsfonds met betrekking tot het tuincentrum van de eiseres op 23 januari 2013 op dezelfde dag het bezit van de er deel van uitmakende bedrijfsgebouwen middels een op 23 januari 2013 gesloten handelshuurovereenkomst ter beschikking stelden aan WR Woestijnroos BV, geen beletsel voor de toepassing van de wettelijke vermoedens van artikel 19 van de btw-richtlijn of artikel 11 WBTW op de bedrijfsgebouwen die aldus wel behoren tot de overgedragen algemeenheid van onafscheidelijke goederen.

10. Hieruit volgt dat het bestreden arrest zijn beslissing, het voordeel te ontzeggen aan de eiseres van het in artikel 11 WBTW ingestelde wettelijk vermoeden van niet-levering van het door haar overgedragen tuincentrum aan WR Woestijnroos BV en bijgevolg ook van het wettelijk vermoeden van de voortzetting van de persoon van de eiseres voor de toepassing van de BTW-reglementering, niet wettig verantwoordt op het motief “Het huurrecht (de dienst) maakt te dezen evenmin deel uit van de overdracht zelf. Het huurrecht werd pas toegekend aan de overnemer in het kader van de overdracht. Er werd daarvoor een nieuwe overeenkomst van onroerende verhuur d.d. 23/01/2013 gesloten. Het gaat hier met betrekking tot dit onderdeel (onroerende verhuurdienst) niet over een 'overgang' /'overdracht'.”, vermits de terbeschikkingstelling van het bezit op deze manier geen beletsel vormt voor de te verlenen uitwerking aan het vermoeden van niet-levering op die verhuurde bedrijfsgebouwen die op die manier wel deel uitmaken van de overgedragen algemeenheid van goederen. (Schending van de aangehaalde artikelen 9; 10, § 1, eerste lid; 11; 44, § 3, 2°, en 45 WBTW, de aangehaalde artikelen 1, 2°, 14, 19, 24, 29 en 184 tot en met 190 van de Richtlijn 2006/112/EG Raad dd. 28 november 2006; het algemeen rechtsbeginsel houdende de primauteit van het communautair gemeenschapsrecht; de aangehaalde artikelen 4, lid 3, VEU en 102 en 288, derde alinea, VWEU; de aangehaalde artikelen 9 en 10 van het Koninklijk Besluit nr. 3 en het aangehaald artikel 3 van het Koninklijk Besluit nr. 10).

Derde onderdeel

11. *Diegene op wie de goederen overgaan "treedt in de plaats van de overdrager" krachtens het aangehaald artikel 19 en 29 van de btw-richtlijn en wordt geacht "de persoon van de overdrager voort te zetten" krachtens het aangehaald artikel 11 en 18, § 3, WBTW.*

Op grond van het neutraliteitsbeginsel eigen aan het gemeenschappelijk BTW-stelsel, zoals uitgedrukt onder meer in het aangehaald artikel 1, 2° van de btw-richtlijn, heeft de voormelde fictie tot gevolg dat de herzieningsverplichting met betrekking tot de initieel door de overdrager afgetrokken BTW overgaat op de overnemer. Deze verplichting tot herziening van de voorbelasting aan BTW staat los van het eigendomsrecht van het onroerend goed, waarvan het bezit wel ter beschikking werd gesteld middels een handelshuurovereenkomst naar aanleiding van de overdracht van de voorgezette exploitatie van de overgenomen handelszaak.

In dat laatste geval dient geen herziening te gebeuren bij de overdrager op grond van artikel 44, § 3, 2°, WBTW van de aftrek van BTW geheven van de verkrijging, oprichting, verbouwing of verbetering van de gedeelten van de bedrijfsgebouwen die aan de overnemer worden verhuurd en door deze laatste verder worden gebruikt voor het uitoefenen van de overgenomen belastbare activiteit. Immers, zolang de overnemer de handelszaak verder exploiteert blijft het gebouw verder aangewend worden voor een aan de BTW onderworpen belastbare activiteit.

Met andere woorden de fictie van artikel 11 WBTW primeert op artikel 44, § 3, 2°, WBTW.

De overnemer zal ingevolge de fictie gebeurlijk zelf wel tot herziening van voormelde afgedragen voorbelasting aan BTW dienen over te gaan, zo zich later bij hem één van de gevallen bedoeld in artikel 10 van het Koninklijk Besluit nr. 3 voordoen.

11. *De appelrechters oordelen op p.12 dat "noch artikel 11, noch artikel 18, § 3, WBTW zich tegen een herziening van de oorspronkelijk met betrekking tot het gebouw door de overdrager (de eiseres) in aftrek gebracht BTW (verzetten).*

Goederen die gebruikt worden in het kader van een economische activiteit, maken een bedrijfsmiddel uit in hoofde van de persoon die er eigenaar van is, dan wel over een zakelijk recht beschikt op het bedrijfsmiddel. Aangezien een huurrecht een persoonlijk gebruiksrecht toekent aan de huurder, blijft het goed een be-

drijfsmiddel in hoofde van de verhuurder. De wijziging van de bestemming moet derhalve beoordeeld worden in hoofde van de overdrager.

Door zich de eigendom voor te behouden van het gebouw waarin de overdrager zijn activiteit uitoefende en het te verhuren aan de overnemer van de algemeenschap of de bedrijfstak, gebruikt de overdrager het goed niet langer voor zijn activiteit, en dus voor het verrichten van belaste handelingen, maar wel voor een verhuuractiviteit die is vrijgesteld krachtens artikel 44, § 3, 2° WBTW.”

12. Hieruit volgt dat het bestreden arrest onwettig beslist, dat de administratie terecht de in aftrek gebrachte voorbelasting heeft herzien in hoofde van de eiseres, omdat de eiseres de bestemming van het onroerend goed in kwestie heeft gewijzigd door het te verhuren aan de overnemer van haar handelsfonds, WR Woestijnroos BV, dan wanneer die herzieningsverplichting ingevolge de fictie dat de overnemer in de plaats treedt van en de persoon van de eiseres voortzet, zoals voorzien in het aangehaalde artikel 19 van de btw-richtlijn en de aangehaalde artikelen 11 en 18, § 3, WBTW, niet meer bij de eiseres maar bij WR Woestijnroos BV rust. (Schending van de aangehaalde artikelen 9; 10, § 1, eerste lid; 11; 44, § 3, 2°, en 45 WBTW, de aangehaalde artikelen 1, 2°, 14, 19, 24, 29 en 184 tot en met 190 van de Richtlijn 2006/112/EG Raad dd. 28 november 2006; het algemeen rechtsbeginsel houdende de primauteit van het communautair gemeenschapsrecht; de aangehaalde artikelen 4, lid 3, VEU en 102 en 288, derde alinea, VWEU; de aangehaalde artikelen 9 en 10 van het Koninklijk Besluit nr. 3 en het aangehaald artikel 3 van het Koninklijk Besluit nr. 10).

IV. BESLISSING VAN HET HOF

Beoordeling

Derde onderdeel

1. Artikel 19 Btw-richtlijn bepaalt:

“De lidstaten kunnen, in geval van overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenschap van goederen onder bezwarende titel, om niet of in de vorm van een inbreng in een vennootschap, zich op het standpunt stellen dat geen levering van goederen heeft plaatsgevonden en dat degene op wie de goederen overgaan, in de plaats treedt van de overdrager.

De lidstaten kunnen de nodige maatregelen nemen om verstoringen van de mededinging te voorkomen ingeval degene op wie de goederen overgaan, niet volledig belastingplichtig is. Zij kunnen ook alle maatregelen vaststellen die nodig zijn om belastingfraude en -ontwijking met gebruikmaking van dit artikel te voorkomen.”

Overeenkomstig artikel 29 Btw-richtlijn is artikel 19 op overeenkomstige wijze van toepassing op diensten.

2. Artikel 11 Btw-wetboek bepaalt: *“Als levering wordt niet beschouwd de overdracht van een algemeenheid van goederen of van een bedrijfsafdeling, onder bezwarende titel of om niet, bij wege van inbreng in vennootschap of anderszins, wanneer de overnemer een belastingplichtige is die de belasting, indien ze ingevolge de overdracht zou verschuldigd zijn, geheel of gedeeltelijk zou kunnen aftrekken. In dat geval wordt de overnemer geacht de persoon van de overdrager voort te zetten.”*

3. Artikel 10, § 1, eerste lid, Btw-wetboek bepaalt dat als een levering van een goed wordt beschouwd de overdracht of de overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijk goed te beschikken.

Artikel 18, § 1, eerste lid, Btw-wetboek bepaalt dat als een dienst wordt beschouwd, elke handeling die geen levering van een goed is in de zin van dit wetboek.

Artikel 18, § 3, Btw-wetboek bepaalt dat als diensten niet worden beschouwd de in § 1 bedoelde handelingen die, bij de overdracht van een algemeenheid van goederen of van een bedrijfsafdeling, bij wege van inbreng in een vennootschap of anderszins, onder de voorwaarden van artikel 11 worden verricht.

4. Het hof van beroep oordeelt dat:

- noch artikel 11 Btw-wetboek, noch artikel 18, § 3, Btw-wetboek zich tegen een herziening van de oorspronkelijk met betrekking tot het gebouw door de overdrager in aftrek gebrachte btw verzet;
- de goederen die gebruikt worden in het kader van een economische activiteit, een bedrijfsmiddel uitmaken voor de persoon die eigenaar ervan is, dan wel over een zakelijk recht beschikt op het bedrijfsmiddel;

- aangezien een huurrecht een persoonlijk gebruiksrecht toekent aan de huurder, het goed een bedrijfsmiddel voor de verhuurder blijft, zodat de wijziging van de bestemming van het goed aan de zijde van de overdrager moet worden beoordeeld;
- door zich de eigendom voor te behouden van het gebouw waarin de overdrager zijn activiteit uitoefende en het te verhuren aan de overnemer van de algemeenheid of de bedrijfstak, de overdrager het goed niet langer voor zijn activiteit gebruikt, en dus voor het verrichten van belaste handelingen, maar wel voor een verhuuractiviteit die is vrijgesteld krachtens artikel 44, § 3, 2°, Btw-wetboek.

5. De eiseres voert aan dat:

- de fictie op grond waarvan diegene op wie de goederen overgaan in de plaats van de overdrager treedt krachtens de artikelen 19 en 29 Btw-richtlijn, tot gevolg heeft dat de herzieningsverplichting met betrekking tot de initieel door de overdrager afgetrokken btw overgaat op de overnemer;
- deze verplichting tot herziening van de voorbelasting aan btw losstaat van het eigendomsrecht van het onroerend goed, waarvan het bezit wel ter beschikking werd gesteld door een handelshuurovereenkomst naar aanleiding van de overdracht van de voortgezette exploitatie van de overgenomen handelszaak;
- in dat geval geen herziening dient te gebeuren bij de overdrager op grond van artikel 44, § 3, 2°, Btw-wetboek van de aftrek van btw geheven van de verkrijging, oprichting, verbouwing of verbetering van de gedeelten van de bedrijfsgebouwen die aan de overnemer worden verhuurd en door deze laatste verder worden gebruikt voor het uitoefenen van de overgenomen belastbare activiteit aangezien, zolang de overnemer de handelszaak verder exploiteert, het gebouw verder aangewend blijft voor een aan de btw onderworpen belastbare activiteit.

6. De aldus opgeworpen betwisting kan slechts worden opgelost door de uitleg van de draagwijdte van artikel 19 Btw-richtlijn, waarvoor het Hof van Justitie van de Europese Unie uitsluitend bevoegd is.

7. Het Hof dient aldus overeenkomstig artikel 267 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie aan het Hof van Justitie van de Europese Unie de in het dictum van dit arrest geformuleerde prejudiciële vraag te stellen.

Dictum

Het Hof,

Houdt iedere nadere uitspraak aan tot het Hof van Justitie van de Europese Unie bij prejudiciële beslissing over de volgende vraag uitspraak zal hebben gedaan:

“Moeten de artikelen 14, 19, 24 en 29 evenals de artikelen 184 tot en met 190 van de btw-richtlijn 2006/112/EEG en het neutraliteitsbeginsel uit artikel 1, 2°, van dezelfde Richtlijn aldus worden uitgelegd dat ingeval het bezit van een onroerend goed ter beschikking wordt gesteld door een handelshuurovereenkomst naar aanleiding van de overdracht van de handelszaak, geen herziening moet gebeuren bij de overdrager van de handelszaak, tevens verhuurder van het onroerend goed, van de aftrek van de btw geheven van de verkrijging, oprichting, verbouwing of verbetering van de gedeelten van de bedrijfsgebouwen die aan de overnemer worden verhuurd en door de overnemer verder worden gebruikt voor het uitoefenen van de overgenomen belastbare activiteit?”

Houdt de kosten aan.

Dit arrest is gewezen te Brussel door het Hof van Cassatie, eerste kamer, samengesteld uit sectievoorzitter [REDACTED] als voorzitter, en de raadsheren [REDACTED] en in openbare rechtszitting van 23 mei 2025 uitgesproken door sectievoorzitter [REDACTED], in aanwezigheid van advocaat-generaal [REDACTED], met bijstand van griffier [REDACTED].

23 MEI 2025

F.22.0081.N/20

