



Datum van
inontvangstneming

:

20/01/2026

HOGE RAAD DER NEDERLANDEN

BELASTINGKAMER

Nummer 22/02347
Datum 21 november 2025

ARREST

in de zaak van

de STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN

tegen

[X] B.V. (hierna: belanghebbende)

op het beroep in cassatie tegen de uitspraak van het Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden van 17 mei 2022, nr. 21/00041¹, op het hoger beroep van belanghebbende tegen een uitspraak van de Rechtbank Gelderland (nr. AWB 19/2608) betreffende een aan belanghebbende over het tijdvak 1 november 2017 tot en met 30 november 2017 opgelegde naheffingsaanslag in de omzetbelasting en de daarbij gegeven beschikking inzake belastingrente.

(Origineel ontvangen op 26/11/2025)
INGESCHREVEN IN HET REGISTER
VAN HET GERECHT
onder het nummer 1275066
Luxemburg, 15/12/2025

¹ ECLI:NL:GHARL:2022:4044.

- 2.7 Op 15 juli 2016 heeft de hiervoor in 2.2 bedoelde concernvennootschap het gebouw aan belanghebbende geleverd.
- 2.8 Belanghebbende heeft bij haar aangiften voor de omzetbelasting over de tijdvakken in de periode 15 juni 2015 tot en met 30 september 2016 de haar in rekening gebrachte voorbelasting ter zake van de ontwikkeling van het gebouw tot appartementencomplex op de voet van artikel 15, lid 4, eerste volzin, van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: de Wet) in aftrek gebracht.
- 2.9 Tot de stukken van het geding behoort een aan belanghebbende gerichte brief van 13 januari 2017 van een vastgoedvennootschap waarin deze bevestigt dat belanghebbende aan haar een opdracht tot verkoop van het door belanghebbende te realiseren appartementencomplex heeft gegeven.
- 2.10 Op 18 januari 2017 heeft de bestuurder van belanghebbende telefonisch contact gehad met de Inspecteur en hem toen meegedeeld dat de door belanghebbende gerealiseerde appartementen niet door belanghebbende zullen worden verhuurd maar dat deze zullen worden verkocht aan een beleggingsmaatschappij. Op 10 april 2017 heeft de bestuurder opnieuw telefonisch contact gehad met de Inspecteur, waarin hij meedeelde dat op dat moment onderhandelingen inzake de verkoop aan een investeringsmaatschappij gaande waren.
- 2.11 Op 20 april 2017 heeft splitsing van het gebouw in 170 appartementsrechten plaatsgevonden. Daarvan hebben 77 betrekking op woonappartementen en 93 op parkeerplaatsen (hierna tezamen ook: het woonappartementencomplex). Het woonappartementencomplex is op 27 juli 2017 opgeleverd.
- 2.12 Vanaf mei 2017 tot en met juli 2017 heeft belanghebbende voor de woonappartementen en bijbehorende parkeerplaatsen huurovereenkomsten gesloten met als ingangsdatum 1 augustus 2017. Eén appartement is pas vanaf 1 november 2017 verhuurd. De huurovereenkomsten zijn alle aangegaan voor de duur van minimaal één jaar, gedurende welke periode partijen de overeenkomst niet door opzegging kunnen beëindigen. Die overeenkomsten lopen na het verstrijken van deze termijn door voor onbepaalde tijd met een opzegtermijn van twee maanden. De huurovereenkomsten voorzien erin dat door of vanwege belanghebbende diverse bijkomende leveringen en diensten worden verricht, waaronder de inzet van een huismeester, de schoonmaak van gemeenschappelijke ruimten, het onderhoud van de groenvoorziening en kleine herstellingen.
- 2.13 Op 28 juni 2017 heeft een beleggingsmaatschappij (hierna: de beleggingsmaatschappij) aan belanghebbende een bod op het gebouw uitgebracht. Vervolgens is op 24 juli 2017 een zogenoemde Letter of Intent opgesteld waaruit volgt dat de beleggingsmaatschappij als koper en belanghebbende als verkoper van het gebouw jegens elkaar afspraken hebben gemaakt over de voorziene verkoop en levering van de appartementsrechten. De beoogde koper heeft dit stuk op 2 augustus 2017 voor akkoord getekend.

- 2.14 In juli en augustus 2017 heeft belanghebbende met diverse ondernemers servicecontracten gesloten. Het betreft onder meer contracten tot onderhoud van de liftinstallatie in het gebouw, tot het ophalen van afval en tot het schoonhouden van gemeenschappelijke ruimtes.
- 2.15 In verband met de op grond van artikel 11, lid 1, letter b, van de Wet van toepassing zijnde vrijstelling voor de verhuur van de woningen, heeft belanghebbende bij haar aangifte over de maand augustus 2017 de hiervoor in 2.8 bedoelde in aftrek gebrachte omzetbelasting op de voet van artikel 15, lid 4, tweede volzin, van de Wet als verschuldigde omzetbelasting opgegeven.
- 2.16 Op 24 oktober 2017 hebben belanghebbende en de beleggingsmaatschappij bij schriftelijke overeenkomst de hiervoor in 2.13 voorziene koop van het woonappartementencomplex gesloten. Daarbij is bij een tussen belanghebbende en de beleggingsmaatschappij opgemaakte akte als bedoeld in artikel 6:159 BW overeengekomen dat belanghebbende haar rechtsverhouding tot de hiervoor in 2.14 bedoelde wederpartijen met medewerking van deze wederpartijen overdraagt aan de beleggingsmaatschappij.
- 2.17 Op 15 november 2017 zijn alle hiervoor in 2.11 bedoelde appartementsrechten aan de beleggingsmaatschappij overgedragen. De woonappartementen waren toen door belanghebbende verhuurd. Met die overdrachten zijn de rechten en verplichtingen uit de huurovereenkomsten met betrekking tot de woonappartementen op grond van artikel 7:226 BW van rechtswege overgegaan op de beleggingsmaatschappij. De totale koopsom van de appartementsrechten bedroeg € 12.678.500, "inclusief de eventueel verschuldigde omzetbelasting en/of overdrachtsbelasting". Belanghebbende heeft ter zake van de levering van het woonappartementencomplex geen omzetbelasting op aangifte voldaan. Zij stelt zich op het standpunt dat zij als verhuurder van de woonappartementen een algemeenheid van goederen als bedoeld in artikel 37d van de Wet heeft overgedragen, en dat die overdracht op grond van dat wetsartikel buiten de heffing van omzetbelasting blijft.
- 2.18 De beleggingsmaatschappij heeft de verhuur van de appartementen voortgezet. Zij heeft het woonappartementencomplex op 18 mei 2018 doorverkocht.
- 2.19 De Inspecteur heeft zich op het standpunt gesteld dat de levering van het woonappartementencomplex door belanghebbende aan de beleggingsmaatschappij niet onder het bereik van artikel 37d van de Wet valt. Volgens de Inspecteur heeft belanghebbende een nieuw gebouw ontwikkeld met het oog op verkoop daarvan en niet met het oog op het ontwikkelen van een eigen economische activiteit bestaande in het duurzaam exploiteren van dat gebouw. Aangezien belanghebbende dat gebouw binnen twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikneming heeft geleverd, is die levering op grond van artikel 11, lid 1, letter a, onder 1°, van de Wet belast met omzetbelasting. Op die grond is aan belanghebbende de onderhavige naheffingsaanslag opgelegd.

3. De oordelen van het Hof

- 3.1 Voor het Hof was in geschil of belanghebbende ter zake van de levering van het woonappartementencomplex door overdracht van de hiervoor in 2.11 bedoelde

appartementenrechten omzetbelasting is verschuldigd. Het geschil spitte zich primair toe op de vraag of de levering van het woonappartementencomplex moet worden beschouwd als deel uitmakend van de overgang van een algemeenheid van goederen in de zin van artikel 37d van de Wet, in welk geval die levering niet aan heffing van omzetbelasting is onderworpen.

Subsidiair was in geschil of de levering van het woonappartementencomplex is vrijgesteld van omzetbelasting. Belanghebbende deed daartoe een beroep op de vrijstelling van artikel 11, lid 1, letter a, van de Wet omdat volgens haar door de transformatie van het kantoorgebouw tot een woonappartementencomplex niet een vervaardigd goed is voortgebracht als bedoeld in artikel 11, lid 1, letter a, onder 1°, van de Wet in samenhang gelezen met artikel 11, lid 5, van de Wet.

- 3.2.1 Het Hof heeft vooropgesteld dat artikel 37d van de Wet toepassing vindt bij de overgang van een vermogensbestanddeel dat vóór de overgang werd geëxploiteerd om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen en ook na die overgang zal worden geëxploiteerd om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen. Voor het beantwoorden van de vraag of de exploitatie van de onroerende zaak in de vorm van verhuur erop is gericht duurzaam opbrengsten te verkrijgen, moeten alle feiten en omstandigheden van een zaak worden beoordeeld. Daarbij zijn de doelstellingen of de resultaten van de activiteit als zodanig niet relevant, aldus het Hof.
- 3.2.2 Vervolgens heeft het Hof geoordeeld dat belanghebbende ondernemer in de zin van artikel 7, lid 2, letter b, van de Wet is, dat wil zeggen dat belanghebbende het woonappartementencomplex voorafgaand aan de levering ervan exploiteerde om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen. Redengevend daarvoor heeft het Hof geacht dat de voorbereiding van de verhuur reeds is gestart in 2015 en de huurovereenkomsten en overeenkomsten voor de in verband met de verhuur door de verhuurder te verrichten aanvullende activiteiten (deels) zijn aangegaan voordat zich een koper voor het woonappartementencomplex had aangediend. Volgens het Hof was op dat moment sprake van de exploitatie van een vermogensbestanddeel om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen. Bij het eventueel uitblijven van een koper had belanghebbende zich voor langere tijd verbonden aan verhuur met verschillende aanvullende verplichtingen waarvoor zij verschillende servicecontracten had gesloten met derden. De onderneming van belanghebbende bestaat op het moment van verkoop van het woonappartementencomplex uit het verhuren van 77 woonappartementen met alle daarmee samenhangende activiteiten, aldus nog steeds het Hof. Naar het oordeel van het Hof doet aan het vorenstaande niet af de – al dan niet al net zo lang bestaande – intentie van belanghebbende om het gebouw op enig moment te verkopen.
- 3.2.3 Omdat naar het oordeel van het Hof artikel 37d van de Wet van toepassing is en de naheffingsaanslag op die grond wordt vernietigd, heeft het Hof in het midden gelaten of de stelling van belanghebbende dat de levering van het woonappartementencomplex is vrijgesteld van omzetbelasting en de naheffingsaanslag op die grond moet worden vernietigd, juist is.

4. Relevante nationale regelgeving

Voor de relevante nationale regelgeving wordt verwezen naar de bijlage bij dit arrest.

5. Opmerkingen vooraf

- 5.1 Het middel is gericht tegen de hiervoor in 3.2.2 weergegeven oordelen van het Hof. Het middel roept vragen op over de uitleg van het Unierecht, die de Hoge Raad bij dit arrest voorlegt aan het Hof van Justitie (zie hierna onderdeel 7). Ter informatie van het Hof van Justitie van de Europese Unie merkt de Hoge Raad op dat deze zaak er een is van diverse rechtszaken waarin de vraag aan de orde is of artikel 37d van de Wet van toepassing is ter zake van de levering van een onroerende zaak dan wel een complex onroerende zaken.
- 5.2 Het gaat in deze rechtszaken telkens om een geval waarin de belastingplichtige een bebouwde of onbebouwde onroerende zaak verkrijgt, vaak met toepassing van de omzetbelastingvrijstelling van artikel 11, lid 1, letter a, van de Wet (vergelijk artikel 135, lid 1, letters j en k, van BTW-richtlijn 2006), daarop een gebouw laat bouwen dan wel de bestaande bebouwing ingrijpend verbouwt, met betrekking tot het (nieuwe of verbouwde) gebouw huurovereenkomsten sluit en het gebouw na gereedkoming ervan korte tijd – variërend van enkele weken tot enkele maanden, maar in elk geval niet langer dan twee jaar – verhuurt met toepassing van de vrijstelling van artikel 11, lid 1, letter b, van de Wet (vergelijk artikel 135, lid 1, letter l, van BTW-richtlijn 2006) – alvorens het gebouw in verhuurde staat over te dragen. De ondernemer/verkrijger zet vervolgens de van btw vrijgestelde verhuur van die onroerende zaak of dat complex onroerende zaken aan de desbetreffende huurder(s) voort. In dit verband is van belang dat op grond van artikel 11, lid 1, letter a, onder 1^o, van de Wet³ de levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het erbij behorend terrein vóór, op of uiterlijk twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikneming ervan is belast met omzetbelasting. Met deze bepaling heeft Nederland uitvoering gegeven aan de bevoegdheid die artikel 12, lid 2, laatste alinea, van BTW-richtlijn 2006 de lidstaten biedt. Op grond van artikel 11, lid 5, letter b, van de Wet geldt dat de ingebruikneming van een verbouwd gebouw geldt als eerste ingebruikneming als bedoeld in artikel 11, lid 1, letter a, onder 1^o, van de Wet, indien door die verbouwing een vervaardigd goed is voortgebracht, dat wil zeggen dat de verbouwingswerkzaamheden zo ingrijpend zijn geweest dat in wezen een nieuw gebouw is vervaardigd.
- 5.3 Bij een succesvol beroep op artikel 37d van de Wet wordt in de hiervoor in 5.2 bedoelde rechtszaken bewerkstelligd dat voor de heffing van omzetbelasting geen levering van de onroerende zaak wordt geacht plaats te vinden, zodat geen omzetbelasting wordt verschuldigd en aldus de door de belastingplichtige door de bouw of door de verbouwwerkzaamheden gecreëerde toegevoegde waarde van de onroerende zaak buiten de heffing van omzetbelasting blijft.

6. Beoordeling van het middel

- 6.1 Het middel is gericht tegen de hiervoor in 3.2.2 weergegeven oordelen van het Hof. Het middel leidt uit de rechtspraak van het Hof van Justitie af dat voor de toepassing van artikel 37d van de Wet moet worden bepaald wat de aard is van de economische activiteit van de

³ Vgl. artikel 135, lid 1, letter j, van BTW-richtlijn 2006 in samenhang gelezen met artikel 12, lid 1, letter a, en lid 2, laatste alinea, van BTW-richtlijn 2006.

overdrager en of die economische activiteit wordt overgedragen en door de verkrijger wordt voortgezet. Volgens het middel moet toepassing van artikel 37d van de Wet dus – anders dan het Hof heeft gedaan – niet worden gezien vanuit het object dat wordt overgedragen maar vanuit de aard van de economische activiteit die de overdrager verricht. Voor de beoordeling van de toepasbaarheid van artikel 37d van de Wet moet op grond van diezelfde rechtspraak van het Hof van Justitie een integrale beoordeling worden uitgevoerd van de feitelijke omstandigheden die de transactie kenmerken. Volgens het middel blijkt uit de vaststaande feiten dat belanghebbende specifiek is opgericht om het project van transformatie van het kantoorgebouw tot een gebouw met 77 woonappartementen te realiseren en zorg te dragen voor de verkoop daarvan. Het is, aldus het middel, van algemene bekendheid dat een succesvolle verkoop van zo'n appartementsgebouw alleen kans van slagen heeft als een aanzienlijk deel van de woonappartementen al is verhuurd. Het Hof heeft dan ook ten onrechte niet in aanmerking willen nemen dat belanghebbende van meet af aan vooral de intentie had om het woonappartementencomplex te verkopen en dat complex is gaan verhuren teneinde een hogere verkoopopbrengst te kunnen realiseren. Dan kan de verhuur van de woonappartementen ten tijde van de levering niet wegnemen, aldus het middel, dat de werkzaamheden van belanghebbende naar hun aard werkzaamheden van een projectontwikkelaar zijn en die aard ook houden. Belanghebbende is bij de verkoop opgetreden in de hoedanigheid van een projectontwikkelaar en niet van een belegger in vastgoed. Het woonappartementencomplex is het eindresultaat van projectontwikkeling en vormt een tot de voorraad van de projectontwikkelaar behorende zaak die bij de afnemer – een belegger – een bedrijfsmiddel wordt en dus een heel andere economische functie vervult.

Toepasbaarheid van artikel 19 van BTW-richtlijn 2006 op de levering van goederen die voor een van btw vrijgestelde economische activiteit werden en zullen worden gebruikt

6.2.1 In cassatie staat centraal de vraag of het Hof terecht heeft geoordeeld dat de naheffingsaanslag moet worden vernietigd. Het Hof heeft in het midden gelaten of de levering van het woonappartementencomplex op grond van artikel 11, lid 1, letter a, onder 1°, van de Wet in samenhang gelezen met artikel 11, lid 5, aanhef en letter b, van de Wet is belast met omzetbelasting, ervan uitgaande dat die vraag geen beantwoording behoeft in alle gevallen waarin wordt vastgesteld dat een algemeenheid van goederen wordt overgedragen.

Het middel roept de prealabele vraag op of het Hof terecht tot uitgangspunt heeft genomen dat het toepassingsbereik van artikel 19 van BTW-richtlijn 2006 zich uitstrekt tot gevallen waarin goederen worden geleverd die uitsluitend worden gebruikt voor een van btw vrijgestelde economische activiteit, zoals in dit geval. Dit geval kenmerkt zich erdoor dat de verhuur van woningen op grond van de nationale bepalingen ter implementatie van artikel 135, lid 1, letter I, van BTW-richtlijn 2006 niet anders dan vrijgesteld van btw kan plaatsvinden.

De Hoge Raad zal eerst ingaan op deze rechtsvraag, aangezien het antwoord op die vraag verder strekt dan het antwoord op de door het middel aan de orde gestelde vraag of in een geval als het onderhavige de levering van het woonappartementencomplex deel uitmaakt van de overdracht van een algemeenheid van goederen.

6.2.2 Met artikel 37d van de Wet heeft de wetgever uitvoering gegeven aan de in artikel 19, eerste alinea, van BTW-richtlijn 2006 neergelegde bevoegdheid van de lidstaten om te bepalen dat bij 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, voor de heffing van omzetbelasting geen leveringen van goederen worden geacht plaats te vinden en dat degene op wie de goederen overgaan in de plaats treedt van de overdrager (hierna ook: het niet-leveringsbeginsel).

De wetgever heeft geen gebruik gemaakt van het bepaalde in de tweede alinea van artikel 19 van BTW-richtlijn 2006. In die tweede alinea wordt aan de lidstaten de bevoegdheid gegeven om (i) de nodige maatregelen te nemen ter voorkoming van verstoring van concurrentieverhoudingen wanneer degene op wie de goederen overgaan, niet volledig belastingplichtig is, en (ii) maatregelen vast te stellen die nodig zijn om belastingfraude en -ontwijking met gebruikmaking van deze bepaling tegen te gaan.

6.2.3 Een wat betreft bewoordingen met artikel 19, eerste alinea, van BTW-richtlijn 2006 overeenkomende bepaling was ook opgenomen in artikel 5, lid 8, van de Zesde richtlijn⁴. Het Hof van Justitie heeft bevestigd dat zijn rechtspraak over laatstgenoemde bepaling ook moet worden toegepast op artikel 19, eerste alinea, van BTW-richtlijn 2006.⁵ Wanneer een lidstaat van de mogelijkheid van artikel 19, eerste alinea, van BTW-richtlijn 2006 heeft gebruikgemaakt, wordt in geval van de overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen geacht geen levering van goederen plaats te vinden. Overeenkomstig artikel 2 van BTW-richtlijn 2006 is een dergelijke overdracht dus niet aan de btw onderworpen.

Wat betreft het niet-leveringsbeginsel heeft het Hof van Justitie overwogen dat artikel 19 van BTW-richtlijn 2006 – gelet op de context en de doelstelling van deze bepaling – ertoe strekt 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 aftrek van de als voorbelasting betaalde btw.⁶ Een speciale behandeling is, aldus het Hof van Justitie in punt 41 van het arrest van 27 november 2003, Zita Modes Sàrl, C-497/01, ECLI:EU:C:2003:644 (hierna: het arrest Zita Modes), in deze omstandigheden gerechtvaardigd met name omdat het btw-bedrag dat door de koper voor de overdracht moet worden vooruitbetaald, zeer aanzienlijk kan zijn in vergelijking met de middelen van de betrokken zaak.

6.2.4 De hiervoor in 6.2.3 weergegeven strekking van artikel 19, eerste alinea, van BTW-richtlijn 2006 zoals door het Hof van Justitie geformuleerd in punt 39 van het arrest Zita Modes, en herhaald in de arresten van 10 november 2011, ██████████ ██████████ C-444/10, ECLI:EU:C:2011:724, van 30 mei 2013, X BV, C-651/11, ECLI:EU:C:2013:346, en van 19 december 2018, ██████████ a., C-17/18, ECLI:EU:C:2018:1038, doet de vraag rijzen of

⁴ Zesde Richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, PbEG 1977, L 145.

⁵ Vgl. HvJ 19 december 2018, ██████████ a., C-17/18, ECLI:EU:C:2018:1038, punt 13.

⁶ Vgl. HvJ 27 november 2003, Zita Modes Sàrl, C-497/01, ECLI:EU:C:2003:644, punt 39, HvJ 30 mei 2013, X BV, C-651/11, ECLI:EU:C:2013:346, punt 41 en aldaar aangehaalde rechtspraak, HvJ 19 december 2018, ██████████ a., C-17/18, ECLI:EU:C:2018:1038, punt 13 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en HvJ 16 januari 2023, W. sp. z o.o., C-729/21, ECLI:EU:C:2023:74, punt 37 en aldaar aangehaalde rechtspraak.

deze richtlijnbe­paling zich uitstrekt tot de levering van goederen die worden geëxploiteerd om duurzaam opbrengst eruit te verkrijgen in het kader van een vrijgestelde economische activiteit – zoals van rechtswege van btw vrijgestelde verhuur van onroerende goederen – welke wijze van exploitatie door de verkrijger wordt voortgezet. Voor een dergelijke verkrijger geldt immers dat wanneer aan hem btw in rekening wordt gebracht, hij die in rekening gebrachte btw hoe dan ook niet kan recupereren. In zo'n geval lijkt toepassing van artikel 19, eerste alinea, van BTW-richtlijn 2006 niet te stroken met de door het Hof van Justitie in zijn rechtspraak omschreven logica van het niet-leveringsbeginsel, zoals hiervoor in 6.2.3 omschreven.

- 6.2.5 De tekst van artikel 19, eerste alinea, van BTW-richtlijn 2006 biedt echter geen aanknopingspunten op grond waarvan moet worden geconcludeerd dat het niet-leveringsbeginsel niet geldt in gevallen waarin de betrokken goederen voor en na de levering worden gebruikt voor een van btw vrijgestelde economische activiteit.
- 6.2.6 In de rechtspraak van het Hof van Justitie zijn wel aanwijzingen te vinden dat toepassing van artikel 19, eerste alinea, van BTW-richtlijn 2006 niet is uitgesloten op een volledig van btw vrijgestelde economische activiteit wanneer de aard van de betrokken handeling moet worden gelijkgesteld met een overgang van een algemeenheid van goederen. In dit verband wordt gewezen op punt 40 van het arrest van het Hof van Justitie van 29 oktober 2009, AB SKF, C-29/08, ECLI:EU:C:2009:665, inzake de verkoop van aandelen die op grond van artikel 135, lid 1, letter f, van BTW-richtlijn 2006 is vrijgesteld van btw. Bovendien heeft het Hof van Justitie – in de punten 30 en 31 van het arrest Zita Modes – overwogen dat een lidstaat die gebruikmaakt van de faciliteit van de eerste alinea van artikel 19 van BTW-richtlijn 2006 het niet-leveringsbeginsel moet toepassen op elke overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen en dus de toepassing van deze regel niet kan beperken tot bepaalde vormen van overgang, behalve in de omstandigheden bedoeld in de tweede alinea van deze bepaling (zoals hiervoor in 6.2.2 weergegeven). Artikel 19, tweede alinea, van BTW-richtlijn 2006 is, aldus het Hof van Justitie, een exhaustieve precisering van de voorwaarden waaronder een lidstaat die gebruikmaakt van de in de eerste alinea van die bepaling geboden mogelijkheden, de toepassing van het niet-leveringsbeginsel kan beperken.
- 6.2.7 Voor de beantwoording van de hiervoor in 6.2.1 opgeworpen prealabele vraag of de toepassing van artikel 19, eerste alinea, van BTW-richtlijn 2006 zich uitstrekt tot de levering van goederen die voor een vrijgestelde economische activiteit zijn gebruikt en zullen worden gebruikt, neemt de Hoge Raad in aanmerking dat BTW-richtlijn 2006 met artikel 136, aanhef en letter a, bepaalt dat de lidstaten vrijstelling verlenen voor leveringen van goederen die uitsluitend zijn gebruikt voor een activiteit die krachtens – voor zover hier van belang – artikel 135 van BTW-richtlijn 2006 is vrijgesteld, wanneer voor die goederen geen recht op aftrek is genoten. Die bepaling maakt geen onderscheid tussen roerende en onroerende goederen en laat de lidstaten ook geen ruimte om toepassing ervan te beperken. In deze procedure staat vast dat belanghebbende het woonappartementencomplex voorafgaand aan de levering uitsluitend heeft gebruikt voor een activiteit die krachtens artikel 135, lid 1, letter I, van BTW-richtlijn 2006 is vrijgesteld van btw. Belanghebbende heeft weliswaar in deze procedure met haar beroep op een btw-vrijstelling ter bestrijding van een naheffingsaanslag in de omzetbelasting artikel 136, aanhef en letter a, van BTW-richtlijn

2006 niet genoemd, maar in Nederland staat niets eraan in de weg dat de rechter, uitgaande van de vaststaande feiten, ambtshalve een rechtsregel toepast in het door partijen voorgelegde geschil.

Bij een op grond van artikel 136, aanhef en letter a, van BTW-richtlijn 2006 vrijgestelde overdracht van voor uitsluitend vrijgestelde doeleinden gebruikte goederen doet zich niet de situatie voor dat de verkrijger een btw-bedrag moet betalen waarvoor de faciliteit van artikel 19 van BTW-richtlijn 2006 een oplossing zou bieden⁷, en is er geen noodzaak om te beoordelen of dergelijke leveringen met toepassing van artikel 19 van BTW-richtlijn 2006 buiten de heffing van btw moeten blijven. Zo bezien hoeft het niet-leveringsbeginsel zich niet uit te strekken tot gevallen als het onderhavige waarin de belastingplichtige een of meer goederen levert die door hem uitsluitend voor vrijgestelde economische activiteiten zijn gebruikt en waarvoor geen recht op aftrek is genoten, ongeacht of deze leveringen plaatsvinden als element van een algemeenheid van goederen die overgaat. In zulke gevallen wordt ter zake van de levering van de goederen hoe dan ook geen btw verschuldigd.

6.2.8 Wel verdient in dit verband opmerking dat – anders dan in het geval waarin artikel 19, eerste alinea, van BTW-richtlijn 2006 van toepassing is – bij toepassing van artikel 136, aanhef en letter a, van BTW-richtlijn 2006 degene die de goederen geleverd krijgt, niet in de plaats treedt van degene die de goederen levert. Dat verschil is in het bijzonder van belang voor de toepassing van de herzieningsregels bedoeld in hoofdstuk 5 van titel X van BTW-richtlijn 2006. Bij toepassing van artikel 136, aanhef en letter a, van BTW-richtlijn 2006 gaan bijvoorbeeld met betrekking tot onroerende goederen de voor de leverancier geldende herzieningstermijnen als bedoeld in artikel 187 van BTW-richtlijn 2006 niet over op de afnemer.⁸ Voor de afnemer kunnen de gevolgen van toepassing van artikel 19, eerste alinea, van BTW-richtlijn 2006 en van toepassing van artikel 136, aanhef en letter a, van BTW-richtlijn 2006 verschillend zijn wanneer zich na de levering van onroerende goederen wijzigingen in het gebruik van die goederen voordoen die van invloed zijn op de omvang van de oorspronkelijke door de leverancier niet in aftrek gebrachte btw. Afhankelijk van de omstandigheden van het geval kan de toepassing van artikel 19, eerste alinea van BTW-richtlijn 2006 voor de afnemer gunstiger dan wel ongunstiger uitpakken dan toepassing van artikel 136, aanhef en letter a, van die richtlijn.

6.2.9 Ook verdient opmerking dat Nederland aan artikel 136, aanhef en letter a, van BTW-richtlijn 2006 alleen uitvoering heeft gegeven wat betreft roerende goederen. Artikel 11, lid 1, letter r, van de Wet voorziet uitsluitend voor vrijgesteld gebruikte roerende zaken in vrijstelling van omzetbelasting ingeval ter zake van de voorafgaande levering van die zaken geen belasting in aftrek is gebracht. Deze wetsbepaling strekt zich niet uit tot onroerende zaken die uitsluitend zijn gebruikt voor vrijgestelde prestaties en waarvoor geen aftrek van voorbelasting is genoten. Blijkens de wetsgeschiedenis heeft de wetgever het toepassingsbereik van artikel 11, lid 1, letter r, van de Wet beperkt tot roerende zaken om voor onroerende zaken samenloop te voorkomen van deze bepaling met de regeling voor

⁷ Vgl. HvJ 30 mei 2013, X BV, C-651/11, ECLI:EU:C:2013:346, punt 43.

⁸ Vgl. in dit verband met betrekking tot de toepassing van artikel 37d van de Wet HR 8 augustus 2014, ECLI:NL:HR:2014:2145, rechtsoverweging 3.4.2, en HR 29 november 2000, ECLI:NL:HR:2000:AA8603, rechtsoverweging 3.3.2.

de levering van onroerende zaken die is vervat in artikel 11, lid 1, letter a, van de Wet.⁹ De wetgever heeft gebruikgemaakt van de bevoegdheid van artikel 12, lid 2, laatste alinea, van BTW-richtlijn 2006 in samenhang gelezen met artikel 12, lid 1, letter a, en artikel 135, lid 1, letter j, van die richtlijn. Dat is, zoals hiervoor in 5.2 weergegeven, de bevoegdheid om het tijdvak dat verloopt tussen de datum van eerste ingebruikneming en die van de daaropvolgende levering, te hanteren als criterium voor de uitzondering op de vrijstelling voor de levering van onroerende zaken, is de levering van een onroerende zaak uiterlijk twee jaren na de eerste ingebruikneming ervan, waaronder wordt begrepen de eerste ingebruikneming na een ingrijpende verbouwing van een oud gebouw tot een nieuw gebouw, belast met omzetbelasting. De toepassing van de in artikel 11, lid 1, aanhef en letter a, onder 1^o, van de Wet neergelegde uitzondering op de vrijstelling voor leveringen van onroerende zaken is niet uitgesloten als het gaat om de levering van onroerende zaken die gedurende het hiervoor bedoelde tijdvak uitsluitend voor vrijgestelde doeleinden zijn gebruikt en waarvoor de leverancier geen aftrek heeft genoten. Daardoor is volgens de Wet de levering van een dergelijke (nieuwe) onroerende zaak, zoals in dit geval het woonappartementencomplex – niettegenstaande artikel 136, aanhef en letter a, van BTW-richtlijn 2006 – op grond van de Nederlandse wetgeving niet vrijgesteld van btw.

- 6.2.10 Zoals volgt uit hetgeen hiervoor in 6.2.3 tot en met 6.2.6 is weergegeven, maakt BTW-richtlijn 2006 noch de rechtspraak van het Hof van Justitie zonder redelijke twijfel duidelijk of het toepassingsbereik van het niet-leveringsbeginsel zich uitstrekt tot de levering van onroerende goederen waarmee uitsluitend een van btw vrijgestelde zelfstandige economische activiteit wordt uitgeoefend. Gelet op de verschillende gevolgen zoals hiervoor in 6.2.8 en 6.2.9 weergegeven die zijn te verbinden aan een bevestigende dan wel ontkennende beantwoording van de voorgaande vraag, zal de Hoge Raad op de voet van artikel 267 VWEU de hierna in onderdeel 7 geformuleerde vraag 1 voorleggen aan het Hof van Justitie.
- 6.2.11 Indien het antwoord op die vraag luidt dat het toepassingsbereik van artikel 19, eerste alinea, van BTW-richtlijn 2006 zich uitstrekt tot – kort gezegd – de levering van onroerende goederen die uitsluitend worden gebruikt voor een van btw vrijgestelde economische activiteit, is het Hof bij de beslechting van het geschil in deze zaak terecht ervan uitgegaan dat wanneer de levering van het woonappartementencomplex is te beschouwen als deel uitmakend van de overdracht van een algemeenheid van goederen, met betrekking tot het woonappartementencomplex op die grond geen levering heeft plaatsgevonden, en heeft het Hof in het midden mogen laten of op grond van de Wet ter zake van die levering omzetbelasting is verschuldigd.

Exploitatie van een onroerende zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen

- 6.3.1 Indien artikel 37d van de Wet in samenhang gelezen met artikel 19, eerste alinea, van BTW-richtlijn 2006 ook van toepassing kan zijn op de levering van onroerende goederen die uitsluitend worden gebruikt voor een van btw vrijgestelde economische activiteit, komt aan

⁹ Kamerstukken II 1977/78, 14 887, nr. 3, blz. 23 onder 12°.

de orde of het middel de hiervoor in 3.2.1 en 3.2.2 weergegeven oordelen van het Hof met succes bestrijdt.

- 6.3.2 Bij de beoordeling van deze vraag stelt de Hoge Raad voorop dat het begrip economische activiteit als omschreven in artikel 9, lid 1, tweede alinea, van BTW-richtlijn 2006 zeer ruim is en alle handelingen van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter omvat, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije beroepen. In het bijzonder is in die bepaling ook de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om daar duurzaam opbrengst uit te verkrijgen, aangewezen als economische activiteit.
- 6.3.3 De verhuur van een lichamelijke zaak vormt een economische activiteit in de zin van artikel 9, lid 1, slotzin, van BTW-richtlijn 2006 wanneer die verhuur erop is gericht duurzaam opbrengst te verkrijgen.¹⁰ De vraag of een activiteit erop is gericht om duurzaam opbrengst te verkrijgen is een feitelijke vraag, bij de beoordeling waarvan alle omstandigheden van het geval in aanmerking moeten worden genomen, waaronder de aard van de betrokken zaak.¹¹ In de regel volstaat de omstandigheid dat een zaak uitsluitend voor economische exploitatie geschikt is, om te kunnen aannemen dat de eigenaar deze ten behoeve van zijn economische activiteiten exploiteert en dus om duurzaam opbrengsten te verkrijgen.¹²
- 6.3.4 Met betrekking tot de toepassing van artikel 19, eerste alinea, van BTW-richtlijn 2006 op goederen waarmee een economische activiteit als bedoeld in artikel 9, lid 1, van BTW-richtlijn 2006 kan worden uitgeoefend, heeft het Hof van Justitie gepreciseerd dat om te bepalen of een transactie onder het begrip 'overgang van een algemeenheid van goederen' valt, een integrale beoordeling moet worden uitgevoerd van de feitelijke omstandigheden die de transactie kenmerken, waarbij bijzonder belang moet worden gehecht aan de aard van de economische activiteit waarvan de voortzetting is voorgenomen.¹³
- 6.3.5 De Hoge Raad heeft in het arrest van 6 juni 2008, ECLI:NL:HR:2008:AY8546, geoordeeld dat toepassing van artikel 37d van de Wet niet is uitgesloten voor bedrijven of bedrijfsonderdelen als bedoeld in artikel 7, lid 2, letter b, van de Wet. Uit de beschikking van het Hof van Justitie van 16 januari 2023, W. sp. z o.o., C-729/21, ECLI:EU:C:2023:74, leidt de Hoge Raad af dat de economische activiteit die bestaat in de exploitatie van een onroerende zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen als bedoeld in artikel 9, lid 1, slotzin, van BTW-richtlijn 2006, een algemeenheid van goederen als bedoeld in artikel 19, eerste alinea, van BTW-richtlijn 2006 vormt, ook wanneer niet alle materiële en immateriële activa aan de koper worden overgedragen. Dit duidt er volgens de Hoge Raad op dat niet is uitgesloten dat de levering van een onroerend goed ter zake waarvan voorafgaand aan die levering door de eigenaar een huurovereenkomst is gesloten, onder het niet-leveringsbeginsel valt, mits het geheel van de overgedragen activa voldoende is om de koper in staat te stellen een zelfstandige economische activiteit voort te zetten.¹⁴ Daarbij is voor toepassing van artikel 19, eerste alinea, van BTW-richtlijn 2006 niet vereist dat de verkrijger vóór de overdracht dezelfde soort economische activiteit uitoefende als de

¹⁰ Vgl. HvJ 26 september 1996, Renate Enkler, C-230/94, ECLI:EU:C:1996:352, punt 22.

¹¹ Vgl. HvJ 20 juni 2013, Thomas Fuchs, C-219/12, ECLI:EU:C:2013:413, punten 18, 19 en 22 tot en met 27.

¹² Vgl. HvJ 26 september 1996, Renate Enkler, C-230/94, ECLI:EU:C:1996:352, punt 27.

¹³ Vgl. HvJ 19 december 2018, ██████████ a., C-17/18, ECLI:EU:C:2018:1038, punten 13 tot en met 16 en aldaar aangehaalde rechtspraak.

¹⁴ Vgl. HvJ 16 januari 2023, W. sp. z o.o., C-729/21, ECLI:EU:C:2023:74, punt 50.

overdrager.¹⁵ Wel moet de verkrijger het – door objectieve gegevens ondersteunde¹⁶ – voornemen hebben om het overgedragen bedrijf of bedrijfsonderdeel te exploiteren, en niet om de betrokken activiteit onmiddellijk zonder meer te vereffenen en in voorkomend geval de voorraden te verkopen.¹⁷

- 6.3.6 Het middel stelt in wezen aan de orde of de eigenaar van een onroerend goed, zoals belanghebbende, een algemeenheid van goederen (een bedrijf of bedrijfsonderdeel) als bedoeld in artikel 19, eerste alinea, van BTW-richtlijn 2006 overdraagt wanneer de exploitatie van onroerende goederen voor die eigenaar geen doel op zich is maar ten dienste staat van de verkoop van door hem gebouwde of verbouwde onroerende goederen. Het middel verbindt aan die vaststelling de conclusie dat belanghebbende met het woonappartementencomplex in wezen een andere soort economische activiteit uitoefende (projectontwikkeling) dan die de verkrijger is gaan uitoefenen (beleggen in vastgoed), zodat niet kan worden gezegd dat met de levering van het woonappartementencomplex dezelfde soort economische activiteit is voortgezet. Zoals hiervoor in de slotzin van 3.2.2 is weergegeven, heeft het Hof in het midden gelaten of belanghebbende van meet af aan de intentie had om het woonappartementencomplex te verkopen. In dit verband is van belang dat in de cassatieprocedure geen plaats is voor feitelijk onderzoek. Het hangt van de beantwoording door het Hof van Justitie van de hierna in onderdeel 7 weergegeven prejudiciële vraag 2 af of een feitelijk onderzoek naar de intentie van belanghebbende nodig is voor de beslechting van het geschil. In dat geval zal de Hoge Raad de zaak voor een dergelijk onderzoek moeten verwijzen naar een gerechtshof. Daarom zal de Hoge Raad bij de behandeling van het middel veronderstellenderwijs ervan uitgaan dat belanghebbende van meet af aan de intentie heeft gehad om het woonappartementencomplex te verkopen.
- 6.3.7 Uit de tekst van artikel 19, eerste alinea, van BTW-richtlijn 2006 noch uit de rechtspraak van het Hof van Justitie kan worden afgeleid of voor toepassing van het niet-leveringsbeginsel ter zake van de levering van een onroerend goed volstaat dat de eigenaar van het onroerende goed een of meer huurovereenkomsten heeft gesloten met een zodanige looptijd dat de huuropbrengsten, gelet op de duur ervan, als duurzaam moeten worden beschouwd¹⁸, en de verkrijger met hetgeen hij heeft verkregen een zelfstandige economische activiteit kan uitoefenen, zonder in aanmerking te nemen wat de aard is van het bedrijf van de eigenaar die het onroerende goed levert, welke bedoelingen de eigenaar in het kader van dat bedrijf met het onroerende goed had en hoe lang de eigenaar dat onroerende goed feitelijk heeft geëxploiteerd.
- 6.3.8 Betoogd kan worden dat voor toepassing van artikel 19, eerste alinea, van BTW-richtlijn 2006 is vereist dat degene die een onroerend goed ontwikkelt en verkoopt de intentie heeft gehad om zelf duurzaam het onroerende goed te exploiteren. Voor toepassing van die bepaling volstaat dan niet dat de eigenaar het onroerende goed slechts exploiteert met het oog op de verkoop daarvan. Zo'n incidentele, niet op het zelf verkrijgen van duurzame opbrengst uit een zaak gerichte, exploitatie kan dan niet worden beschouwd als een op zichzelf staande

¹⁵ Vgl. het arrest Zita Modes, punt 45.

¹⁶ Vgl. HvJ 10 november 2011, [REDACTED] C-444/10, ECLI:EU:C:2011:724, punt 38.

¹⁷ Vgl. het arrest Zita Modes, punt 44.

¹⁸ Vgl. HvJ 2 juni 2016, Lajvér, C-263/15, ECLI:EU:C:2016:392, punt 37.

economische activiteit of bedrijf(sonderdeel) maar als een instrument om de verkoop van een handelsgoed te bevorderen.¹⁹

6.3.9 Als de hiervoor in 6.3.8 weergegeven opvatting juist is, zal in het geval dat wordt vastgesteld dat de verkoper niet de intentie had om na de oplevering van het onroerende goed dat goed zelf duurzaam te exploiteren maar om het te verkopen, de verhuur van dat onroerende goed niet kunnen worden aangemerkt als een op zelfstandige economische activiteit als bedoeld in de slotzin van artikel 9, lid 1, van BTW-richtlijn 2006, en zal de levering van dat onroerende goed tezamen met de, in dit geval van rechtswege, overgegangene huurovereenkomst(en) niet een overgang als bedoeld artikel 19, eerste alinea, van BTW-richtlijn 2006 kunnen vormen. De exploitatie (verhuur) van het onroerende goed is dan ondergeschikt aan de hoofdactiviteit van de verkoper als handelaar in of fabrikant van onroerende goederen, waardoor de levering van het onroerende goed in wezen als de levering van een handelsgoed moet worden beschouwd en daarmee niet onder artikel 19, eerste alinea, van BTW-richtlijn 2006 valt.

Dat de verkrijging van het onroerende goed met de huurovereenkomsten en de daarbij behorende rechten en verplichtingen het voor de verkrijger mogelijk maakt een zelfstandige economische activiteit uit te oefenen, bestaande in de exploitatie van het onroerende goed om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen, maakt dat dan niet anders. Wanneer de levering van het woonappartementencomplex op deze grond niet is te beschouwen als deel uitmakend van de overdracht van een algemeenheid van goederen, had het Hof bij de beslechting van het geschil niet in het midden mogen laten of ter zake van die levering omzetbelasting is verschuldigd op grond van de Wet.

6.3.10 Artikel 19, eerste alinea, van BTW-richtlijn 2006 kan daarentegen ook zo worden uitgelegd dat de intentie die de eigenaar met de ontwikkeling van het onroerende goed en de exploitatie ervan heeft gehad, niet van belang is. Artikel 19, eerste alinea, van BTW-richtlijn 2006 stelt hetgeen wordt overgedragen (de algemeenheid van goederen) centraal, terwijl in de rechtspraak van het Hof van Justitie over die richtlijn bepaling de nadruk erop ligt of met hetgeen wordt overgedragen een zelfstandige economische activiteit kan worden uitgeoefend.²⁰ Daarmee lijkt de richtlijn bepaling te beogen een voor de heffing van btw geruisloze overdracht van een bedrijf(sonderdeel) te creëren ongeacht de aard van het bedrijf van de verkoper of diens intentie, waarbij de verkrijger voor de heffing van btw in de plaats treedt van de overdrager en in dat kader diens bestaande rechten en verplichtingen met betrekking tot dat bedrijf(sonderdeel) – waaronder herzieningstermijnen voor investeringsgoederen – overneemt. Door de toepassing van het niet-leveringsbeginsel wijzigt dan in wezen alleen de persoon van de ondernemer. Ook uit het arrest van het Hof van Justitie van 29 april 2004, Faxworld Vorgründungsgesellschaft Peter Hünninghausen und Wolfgang Klein GbR, C-137/02, ECLI:EU:C:2004:267 (hierna: het arrest Faxworld), kan worden opgemaakt dat voor toepassing van artikel 19, eerste alinea, van BTW-richtlijn 2006 niet van belang is of de verkoper de intentie heeft gehad om de overgedragen goederen zelf feitelijk duurzaam te exploiteren. Het Hof van Justitie oordeelde althans niet dat artikel 19,

¹⁹ Vgl. HvJ 14 november 2000, Floridienne SA en Berginvest SA, C-142/99, ECLI:EU:C:2000:623, punt 28 en aldaar vermelde rechtspraak.

²⁰ Vgl. bijvoorbeeld het arrest [REDACTED] [REDACTED] punt 25, HvJ 30 mei 2013, X BV, C-651/11, ECLI:EU:C:2013:346, punt 34, en HvJ 19 december 2018, [REDACTED] a., C-17/18, ECLI:EU:C:2018:1038, punt 15.

eerste alinea, van BTW-richtlijn 2006 niet van toepassing kan zijn op de levering van goederen waarvan de overdrager nimmer de bedoeling had deze zelf te exploiteren en dat ook niet had gedaan. Het arrest Faxworld betrof echter een bijzonder geval in die zin dat de overdrager als doel had de voorbereiding van middelen die nodig waren voor de werkzaamheid van een op te richten naamloze vennootschap. Het is daarom niet duidelijk of uit dit arrest algemene conclusies over het belang van de intentie van de verkoper voor de toepassing van artikel 19, eerste alinea, van BTW-richtlijn 2006, kunnen worden getrokken.

- 6.3.11 Als de opvatting van het Hof juist is dat voor de toepassing van artikel 19, eerste alinea, van BTW-richtlijn 2006, niet van belang is of de aard van het bedrijf van belanghebbende als verkoper van het woonappartementencomplex projectontwikkeling is en of zij van meet af aan de intentie had om het te verkopen, heeft het Hof feitelijk en niet onbegrijpelijk vastgesteld dat de koper met de verkrijging van het woonappartementencomplex een algemeenheid van goederen heeft verkregen, zodat de naheffingsaanslag moet worden vernietigd.
- 6.3.12 Naar het oordeel van de Hoge Raad kan echter uit artikel 19, eerste alinea, van BTW-richtlijn 2006 noch uit de rechtspraak van het Hof van Justitie buiten redelijke twijfel worden afgeleid of voor toepassing van die bepaling volstaat dat dit onroerende goed door de verkoper wordt verhuurd en wordt geleverd in verhuurde staat, zodat met dit onafscheidelijke geheel een zelfstandige economische activiteit als bedoeld in artikel 9, lid 1, slotzin, van BTW-richtlijn 2006 kan worden uitgeoefend, of moet daarbij ook in aanmerking worden genomen de intentie waarmee de verkoper het onroerende goed heeft ontwikkeld en na oplevering is gaan verhuren en de omstandigheid dat de verkoper de feitelijke exploitatie uitsluitend is begonnen om de verkoop ervan te bevorderen? Daarom zal de Hoge Raad op de voet van artikel 267 VWEU de hierna in onderdeel 7 onder 2 geformuleerde vraag aan het Hof van Justitie voorleggen.

7. **Beslissing**

De Hoge Raad verzoekt het Hof van Justitie van de Europese Unie de volgende vragen over de uitleg van het Unierecht te beantwoorden:

1. Strekt artikel 19, eerste alinea, van BTW-richtlijn 2006 zich uit tot de levering van een onroerend goed (woonappartementencomplex) dat uitsluitend is gebruikt voor een economische activiteit die krachtens artikel 135 van BTW-richtlijn 2006 is vrijgesteld (in dit geval verhuur als bedoeld in artikel 135, lid 1, letter I, van BTW-richtlijn 2006), wanneer de verkoper ter zake van dit onroerende goed geen recht op aftrek heeft genoten, en die levering dus al op grond van artikel 136, aanhef en letter a, van BTW-richtlijn 2006 is vrijgesteld,

en, zo niet,

strekt artikel 19, eerste alinea, van BTW-richtlijn 2006 zich uit tot de levering van een onroerend goed (woonappartementencomplex) wanneer die levering op grond van artikel 135, lid 1, aanhef en letter j, van BTW-richtlijn 2006 is vrijgesteld?

2. Indien artikel 19, eerste alinea, van BTW-richtlijn 2006 zich uitstrekt tot de in vraag 1 bedoelde levering, volstaat dan voor toepassing van die bepaling dat dit onroerende goed door de verkoper wordt verhuurd en wordt geleverd in verhuurde staat, zodat met dit onafscheidelijke geheel een zelfstandige economische activiteit als bedoeld in artikel 9, lid 1, slotzin, van BTW-richtlijn 2006 kan worden uitgeoefend, of moet daarbij ook in aanmerking worden genomen de intentie waarmee de verkoper het onroerende goed heeft ontwikkeld en na oplevering is gaan verhuren en de omstandigheid dat de verkoper de feitelijke exploitatie uitsluitend is begonnen om de verkoop ervan te bevorderen?

De Hoge Raad houdt iedere verdere beslissing aan en schorst het geding totdat het Hof van Justitie naar aanleiding van dit verzoek uitspraak heeft gedaan.

Dit arrest is gewezen door de vice-president ██████████ voorzitter, en de raadsheren ██████████ ██████████ ██████████ ██████████ ██████████, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier ██████████, en in het openbaar uitgesproken op 21 november 2025.

Bijlage

De relevante nationale wettelijke bepalingen (tekst 2018)²¹

1. Artikel 7, lid 1 en lid 2, letter b, van de Wet op de omzetbelasting 1968²² luidt als volgt:

“1. Ondernemer is ieder die een bedrijf zelfstandig uitoefent.
2. Waar in deze wet wordt gesproken van bedrijf, wordt daaronder mede verstaan:
a.(...);
b.exploitatie van een vermogensbestanddeel om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.”
2. Artikel 11, lid 1, aanhef en letter a, onder 1° en letter b, onder 5, van de Wet op de omzetbelasting 1968²³ en artikel 11, lid 1, letter r, van die Wet luiden als volgt:

“Onder bij algemene maatregel van bestuur vast te stellen voorwaarden zijn van de belasting vrijgesteld:
“a. de levering van onroerende zaken en van rechten waaraan deze zijn onderworpen, met uitzondering van:
1°. de levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het erbij behorend terrein vóór, op of uiterlijk twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikneming, alsmede de levering van een bouwterrein;
(...)
b. de verhuur (de verpachting daaronder begrepen) van onroerende zaken, met uitzondering van:
(...)
5°. de verhuur van onroerende zaken, andere dan gebouwen en gedeelten daarvan welke als woning worden gebruikt, door een verhuurder aan personen die de onroerende zaak gebruiken voor doeleinden waarvoor een volledig of nagenoeg volledig recht op aftrek van de belasting op de voet van artikel 15 bestaat mits de verhuurder en de huurder blijkens de schriftelijke huurovereenkomst daarvoor hebben gekozen of in andere gevallen gezamenlijk een verzoek daartoe aan de inspecteur hebben gedaan en overigens voldoen aan bij ministeriële regeling te stellen voorwaarden;
(...)
r. de levering van een roerende zaak die in het bedrijf van de ondernemer uitsluitend is gebruikt ten behoeve van vrijgestelde prestaties of voor doeleinden als zijn bedoeld in artikel 16, ingeval ter zake van de voorafgaande levering van die zaak geen belasting in aftrek is gebracht. ”
3. Artikel 37d van de Wet op de omzetbelasting 1968²⁴ luidt als volgt:

“Bij overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen, al dan niet tegen vergoeding of in de vorm van een inbreng in een vennootschap, wordt geacht dat geen leveringen of diensten plaatsvinden en treedt, tenzij bij ministeriële regeling anders is bepaald, degene op wie de goederen overgaan in de plaats van de overdrager.”
4. Artikel 7:226 van het Burgerlijk Wetboek²⁵ luidt als volgt:

“1. Overdracht van de zaak waarop de huurovereenkomst betrekking heeft en vestiging of overdracht van een zelfstandig recht van vruchtgebruik, erfpacht of opstal op de zaak waarop de

²¹ Waar in de hierna volgende voetnoten wordt verwezen naar vindplaatsen van wijzigingen van de nationale regelgeving, betreft het steeds de vindplaats van de laatste wijziging van de desbetreffende bepaling voorafgaand aan het tijdvak waarop die bepaling in deze zaak van toepassing is (tijdvak 1 november 2017 tot en met 30 november 2017).

²² Stb. 1968, 329, gewijzigd bij Stb. 2013, 413.

²³ Stb. 1968, 329, gewijzigd bij Stb. 2016, 544.

²⁴ Stb. 1968, 329, gewijzigd bij Stb 2009, 546.

²⁵ Stb. 2002, 587.

huurovereenkomst betrekking heeft, door de verhuurder doen de rechten en verplichtingen van de verhuurder uit de huurovereenkomst, die daarna opeisbaar worden, overgaan op de verkrijger.

2. Overdracht door een schuldeiser van de verhuurder wordt met overdracht door de verhuurder gelijkgesteld.

3. De verkrijger wordt slechts gebonden door die bedingen van de huurovereenkomst, die onmiddellijk verband houden met het doen hebben van het gebruik van de zaak tegen een door de huurder te betalen tegenprestatie.

4. Bij huur van een gebouwde onroerende zaak of een gedeelte daarvan alsmede van een woonwagen in de zin van artikel 235 en van een standplaats in de zin van artikel 236, kan niet van de voorgaande leden worden afgeweken.”