

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Tiende kamer)

19 december 2018 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Belastingen – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikelen 19 en 29 en artikel 135, lid 1, onder l) – Overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen – Vrijstelling van de verhuur van onroerende goederen – Overeenkomst inzake de verhuur van een voor commerciële exploitatie bestemd onroerend goed en de voor deze exploitatie noodzakelijke roerende goederen – Diensten met betrekking tot het onroerend goed waarover de btw is afgetrokken – Herziening”

In zaak C-17/18,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Tribunal Mureș (rechter in eerste aanleg van Mureș, Roemenië) bij beslissing van 20 december 2017, ingekomen bij het Hof op 9 januari 2018, in de strafprocedure tegen

Virgil Mailat,

Delia Elena Mailat,

Apcom Select SA,

wijst

HET HOF (Tiende kamer),

samengesteld als volgt: F. Biltgen (rapporteur), kamerpresident, waarnemend voor de president van de Tiende kamer, E. Levits en M. Berger, rechters,

advocaat-generaal: E. Sharpston,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- Virgil Mailat, vertegenwoordigd door L. Chiriac en O. D. Crăciun, advocați,
 - Delia Elena Mailat, vertegenwoordigd door S. Bogdan en D. Ș. Chertes, advocați,
 - de Roemeense regering, aanvankelijk vertegenwoordigd door R. H. Radu, vervolgens door C. R. Canțar, O. C. M. Florescu en E. Gane als gemachtigden,
 - de Europese Commissie, vertegenwoordigd door A. Armenia en R. Lyal als gemachtigden,
- gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 19 en 29 en artikel 135, lid 1, onder I), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een strafprocedure die tegen Virgil Mailat, Delia Elena Mailat en de door hen bestuurde handelsvennootschap Apcom Select SA is ingesteld wegens belastingontduiking omdat zij, na de voorbelasting over werkzaamheden die zijn uitgevoerd in een voor commerciële activiteiten bestemd onroerend goed te hebben afgetrokken, deze voorbelasting niet hebben herzien op het moment van de verhuur van het betrokken onroerend goed en de voor deze activiteiten noodzakelijke roerende zaken.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 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.”

4 Artikel 29 van deze richtlijn bepaalt:

„Artikel 19 is op overeenkomstige wijze van toepassing op diensten.”

5 Artikel 135, lid 1, onder I), van de richtlijn luidt als volgt:

„De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:

[...]

I) de verhuur en verpachting van onroerende goederen.”

Roemeens recht

6 Artikel 149 van Lege nr. 571/2003 privind Codul fiscal (wet nr. 571/2003 houdende het belastingwetboek) van 23 december 2003 (*Monitorul Oficial al României*, deel I, nr. 927 van 23 december 2003), in de versie die gold in december 2007, bepaalt:

„(1) Voor de toepassing van dit artikel:

[...]

d) is de aftrekbare belasting over de kapitaalgoederen de over elke verrichting in verband met de aankoop, de productie, de bouw, de transformatie of de modernisering van die goederen verschuldigde of betaalde belasting, met uitsluiting van de belasting die is verschuldigd of is betaald over de reparatie of het onderhoud van die goederen of over de aankoop van de voor de reparatie of het onderhoud van de kapitaalgoederen bestemde reserveonderdelen:

[...]

(4) De aftrekbare belasting als bedoeld in lid 1, onder d), wordt herzien:

a) indien het kapitaalgoed door de belastingplichtige:

1. geheel of gedeeltelijk wordt gebruikt voor andere doeleinden dan de economische activiteiten;

2. wordt gebruikt voor de uitvoering van verrichtingen waarvoor geen recht op aftrek van de belasting bestaat;

3. wordt gebruikt voor de uitvoering van verrichtingen waarvoor een ander recht op aftrek van de belasting bestaat dan het oorspronkelijke recht op aftrek;

[...]”

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

7 In mei 2007 werden de investeringswerkzaamheden opgeleverd die in 2006 en 2007 in opdracht van Apcom Select, bestuurd door de heer en mevrouw Mailat, werden uitgevoerd aan een gebouw waarin Apcom Select een restaurant exploiteerde. Deze vennootschap heeft gebruikgemaakt van de btw-aftrek voor deze werkzaamheden en de vaste activa en de inboedel die voor de exploitatie van dit restaurant worden gebruikt.

8 In december 2007 heeft de vennootschap het betrokken onroerend goed en de vaste activa en de inboedel die voor de exploitatie van het restaurant worden gebruikt met btw-vrijstelling verhuurd aan een andere handelsvennootschap. De huurder heeft de exploitatie van het restaurant onder dezelfde naam voortgezet. Bij het sluiten van de huurovereenkomst hebben de heer en mevrouw Mailat de btw die was afgetrokken voor de uitgevoerde werkzaamheden, vaste activa en de voor de exploitatie van het restaurant gebruikte inboedel niet herzien, terwijl zij hier krachtens de nationale regelgeving toe verplicht waren.

9 In dit kader is op aangeven van de nationale directie voor corruptiebestrijding bij de verwijzende rechter een strafprocedure tegen de heer en mevrouw Mailat en Apcom Select ingesteld wegens belastingontduiking.

10 De heer en mevrouw Mailat betogen in deze zaak dat zij via Apcom Select het onroerend goed waarin zij een restaurant exploiteerden, met inbegrip van de vaste activa en de voor de exploitatie van het restaurant gebruikte inboedel, aan een andere handelsvennootschap hebben verhuurd, waardoor een overgang van onderneming in de zin van de artikelen 19 en 29 van de btw-richtlijn heeft plaatsgevonden, zodat Apcom Select het recht had om de btw over de in de periode van 2006 tot en met 2007 uitgevoerde moderniseringswerkzaamheden af te trekken, zonder op het ogenblik van de verhuur de btw te hoeven herzien ten gunste van de Staat.

11 In deze omstandigheden heeft de Tribunal Mure? (rechter in eerste aanleg van Mure?, Roemenië) de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen

gesteld:

„1) Vormt de sluiting van een overeenkomst op grond waarvan een vennootschap een onroerend goed waarin voordien restaurantactiviteiten plaatsvonden, samen met alle vaste activa en de inboedel aan een andere vennootschap verhuurt en waarbij de hurende vennootschap onder dezelfde naam dezelfde restaurantactiviteiten voortzet, een overgang van onderneming in de zin van de artikelen 19 en 29 van de [btw-richtlijn]?

2) Indien de eerste vraag ontkennend wordt beantwoord, is de beschreven verrichting dan een dienst die als verhuur van onroerende goederen in de zin van artikel 135, lid 1, onder I), van de btw-richtlijn kan worden aangemerkt dan wel een samengestelde dienst die niet als verhuur van onroerende goederen kan worden aangemerkt en die volgens de wet belastbaar is?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag

12 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of het begrip „overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen” in de zin van artikel 19 van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het ook ziet op de transactie waarbij een onroerend goed dat voor commerciële exploitatie werd gebruikt, samen met alle vaste activa en de voor deze exploitatie gebruikte inboedel wordt verhuurd en de huurder de exploitatie onder dezelfde naam voortzet.

13 Ter beantwoording van deze vraag moet worden opgemerkt dat de bewoordingen van artikel 19, eerste alinea, van de btw-richtlijn gelijk zijn aan die van artikel 5, lid 8, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1) en dat de rechtspraak van het Hof inzake deze laatste bepaling mutatis mutandis kan worden toegepast op artikel 19, eerste alinea, van de btw-richtlijn. Volgens deze rechtspraak heeft deze bepaling tot doel om 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 (zie in die zin arresten van 27 november 2003, Zita Modes, C-497/01, EU:C:2003:644, punt 39, en 10 november 2011, Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724, punt 23).

14 Het Hof heeft het begrip „overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen” aldus uitgelegd dat daaronder valt de overdracht van een handelszaak of van een autonoom bedrijfsonderdeel met lichamelijke en eventueel ook onlichamelijke zaken die tezamen een onderneming of een gedeelte van een onderneming vormen waarmee een autonome economische activiteit kan worden uitgeoefend, en dat daaronder niet valt de verkoop van goederen zonder meer, zoals de verkoop van een voorraad producten (zie in die zin arresten van 27 november 2003, Zita Modes, C-497/01, EU:C:2003:644, punt 40, en 10 november 2011, Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724, punt 24).

15 Uit dezelfde rechtspraak van het Hof 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, Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724, punten 25 en 26).

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, Schriever, 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, Schriever, C?444/10, EU:C:2011:724, punt 27).

18 Voor zover de economische activiteiten bestaan in de exploitatie van een onafscheidelijk 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, Schriever, C?444/10, EU:C:2011:724, punt 28).

19 Wat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde activiteit betreft, namelijk de exploitatie van een restaurant, moet worden opgemerkt dat er sprake is van een activiteit die in beginsel niet kan worden uitgevoerd indien geen commerciële ruimte beschikbaar is. Afgezien van mobiele restaurantdiensten veronderstelt de exploitatie van een restaurant namelijk dat de exploitant beschikt over een ruimte die als keuken kan worden gebruikt en waarin de vaste activa, inboedel en ingrediënten die voor het bereiden van gerechten nodig zijn, ondergebracht kunnen worden. Het hoofdgeding heeft geen betrekking op mobiele restaurantdiensten, maar op de exploitatie van een vestiging met een vast adres, waarin zowel een keuken als een eetzaal aanwezig is.

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 uitoefening van de betrokken economische activiteit een commerciële ruimte noodzakelijk (zie in die zin arrest van 10 november 2011, Schriever, 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, Schriever, C?444/10, EU:C:2011:724, punt 36).

21 Evenwel zij opgemerkt dat de zaak die aanleiding gaf tot het arrest van 10 november 2011, Schriever (C?444/10, EU:C:2011:724), in het kader waarvan het Hof het voorgaande heeft overwogen, betrekking had op de overdracht aan de nieuwe exploitant van de in die zaak aan de orde zijnde economische activiteit van de eigendom van een goederenvoorraad en de voor deze activiteit gebruikte uitrusting, waarvan werd geoordeeld dat deze een geheel van roerende goederen vormden dat volstond om deze activiteit te kunnen voortzetten.

22 In de onderhavige zaak blijkt daarentegen uit het verzoek om een prejudiciële beslissing dat alle onderdelen die noodzakelijk zijn voor de uitoefening van de in het hoofdgeding aan de orde

zijnde economische activiteit slechts zijn verhuurd en dat er geen eigendomsoverdracht ter zake heeft plaatsgevonden.

23 Een dergelijke terbeschikkingstelling van het geheel van de onderdelen vormt geen overdracht van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen in de zin van artikel 19, eerste alinea, van de btw-richtlijn.

24 Om de verwijzende rechter een nuttig antwoord te kunnen geven moet echter worden opgemerkt dat volgens de bij het Hof ingediende opmerkingen een aantal roerende goederen kennelijk niet aan de verkrijger zijn verhuurd, maar verkocht. Het staat in laatste instantie aan de nationale rechter om vast te stellen of deze goederen op zich de verkrijger in staat stellen om de betrokken economische activiteit autonoom voort te zetten of dat het onroerend goed waarop de in het hoofdgeding aan de orde zijnde huurovereenkomst betrekking heeft, was uitgerust met voor de voortzetting van deze economische activiteit noodzakelijke installaties.

25 Voorts moet ten eerste worden opgemerkt dat er slechts sprake is van een „overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen” in de zin van artikel 19, eerste alinea, van de btw-richtlijn indien de verkrijger de bedoeling heeft om de handelszaak of het overgedragen bedrijfsonderdeel te exploiteren, en niet om de betrokken activiteit onmiddellijk zonder meer te vereffenen en in voorkomend geval de voorraden te verkopen (zie in die zin arrest van 27 november 2003, Zita Modes, C-497/01, EU:C:2003:644, punt 44).

26 Dienaangaande blijkt uit de rechtspraak van het Hof dat bij een globale beoordeling van de omstandigheden van een transactie rekening kan of, in sommige gevallen, moet worden gehouden met het voornemen van de koper, mits dit voornemen wordt gestaafd door objectieve gegevens (arrest van 10 november 2011, Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724, punt 38).

27 Weliswaar staat in het hoofdgeding vast dat de huurder de autonome economische activiteit die eerder door de verhuurder was uitgeoefend, gedurende twee jaar heeft voortgezet en, zoals blijkt uit de bij het Hof ingediende opmerkingen, de werknemers heeft overgenomen, dezelfde leveranciers heeft aangehouden en de handelstoezeggingen van de verhuurder aan zijn klanten gestand heeft gedaan, maar dit neemt niet weg dat de huurder als zodanig nooit de mogelijkheid heeft gehad om de betrokken activiteit te vereffenen, aangezien hij van een groot aantal voor de exploitatie van deze activiteit noodzakelijke onderdelen geen eigenaar was geworden en hierover dus niet kon beschikken.

28 Ten tweede moet bij de globale beoordeling van de overgang van goederen in de zin van artikel 19, eerste alinea, van de btw-richtlijn weliswaar rekening worden gehouden met factoren als de duur van de afgesloten huurovereenkomst en de voor de beëindiging ervan overeengekomen voorwaarden, maar dat neemt niet weg dat de duur van de huurovereenkomst en de mogelijkheid om deze met een korte termijn op te zeggen op zichzelf niet doorslaggevend zijn om te bepalen of de verkrijger voornemens was om de overgedragen handelszaak of het overgedragen bedrijfsonderdeel onmiddellijk te vereffenen (zie in die zin arrest van 10 november 2011, Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724, punten 42 en 43). Aangezien de huurder van Apcom Select, zoals blijkt uit het vorige punt, in casu de betrokken economische activiteit in ieder geval niet kon vereffenen, heeft het feit dat artikel 19, eerste alinea, van de btw-richtlijn niet louter op één van deze gronden buiten toepassing kan worden gelaten (zie in die zin arrest van 10 november 2011, Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724, punten 42-44) geen gevolgen voor de beoordeling van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde transactie in het licht van deze bepaling.

29 Voorts zij eraan herinnerd dat het feit dat volgens artikel 19, eerste alinea, van de btw-richtlijn de verkrijger in de plaats treedt van de overdrager, niet betekent dat dit een toepassingsvoorwaarde van deze bepaling is (zie in die zin arrest van 27 november 2003, Zita

Modes, C-497/01, EU:C:2003:644, punt 43). De omstandigheid dat de verkrijger in casu de economische activiteit onder dezelfde naam als de overdrager heeft voortgezet, heeft derhalve evenmin gevolgen voor de boordeling of de in het hoofdgeding aan de orde zijnde transactie al dan niet onder artikel 19, eerste alinea, van de btw-richtlijn valt.

30 Gelet op het voorgaande moet op de eerste vraag worden geantwoord dat het begrip „overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen” in de zin van artikel 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 noodzakelijk zijn wordt verhuurd, ook al zet de huurder de activiteit van de verhuurder onder dezelfde naam voort.

Tweede vraag

31 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 135, lid 1, onder l), van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat een huurovereenkomst die betrekking heeft op een onroerend goed dat voor commerciële exploitatie werd gebruikt alsook op alle vaste activa en de inboedel die voor deze exploitatie noodzakelijk zijn, een „verhuur van onroerende goederen” in de zin van deze bepaling vormt dan wel moet worden aangemerkt als een samengestelde dienst.

32 Ter beantwoording van deze vraag zij eraan herinnerd dat uit de rechtspraak van het Hof voortvloeit dat verschillende formeel onderscheiden prestaties die afzonderlijk kunnen worden verricht en dus ieder als zodanig tot belastingheffing of tot vrijstelling kunnen leiden, in bepaalde omstandigheden als één enkele handeling moeten worden beschouwd wanneer zij niet zelfstandig zijn (arrest van 27 juni 2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C-155/12, EU:C:2013:434, punt 20 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

33 Het Hof heeft in dit verband geoordeeld dat een prestatie als één enkele prestatie moet worden beschouwd wanneer twee of meer elementen of handelingen die de belastingplichtige levert of verricht, zo nauw met elkaar verbonden zijn dat zij objectief gezien één niet te splitsen economische prestatie vormen zodat het kunstmatig zou zijn die uit elkaar te halen (arrest van 27 juni 2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C-155/12, EU:C:2013:434, punt 21 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

34 Dit is ook het geval wanneer een of meer prestaties een hoofddienst vormen, terwijl de andere prestatie of prestaties één of meer bijkomende diensten vormen die het fiscale lot van de hoofddienst delen. Een prestatie moet met name als bijkomend bij een hoofddienst worden beschouwd wanneer zij voor de klant geen doel op zich is, maar een middel om optimaal gebruik te maken van de hoofddienst van de dienstverrichter (arrest van 27 juni 2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C-155/12, EU:C:2013:434, punt 22 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

35 Het staat weliswaar aan de nationale rechter om te bepalen of de belastingplichtige in een concreet geval één enkele prestatie verricht en om alle definitieve feitelijke vaststellingen dienaangaande te doen, maar het Hof mag hem alle uitleggingsgegevens verstrekken die nuttig zijn voor de beslechting van het geding (arrest van 27 juni 2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C-155/12, EU:C:2013:434, punt 23).

36 Wat de begrippen „verpachting” en „verhuur” uit artikel 135, lid 1, van de btw-richtlijn betreft, moet worden opgemerkt dat het Hof, bij gebreke van een definitie van deze begrippen in deze bepaling, de „verhuur van onroerende goederen” in de zin van deze bepaling heeft omschreven als het door de eigenaar van een onroerend goed tegen vergoeding en voor een overeengekomen

tijdsduur aan de huurder verleende recht, dit onroerend goed te gebruiken en ieder ander van het genot van dat recht uit te sluiten (zie met name arresten van 4 oktober 2001, „Goed Wonen”, C?326/99, EU:C:2001:506, punt 55, en 6 december 2007, Walderdorff, C?451/06, EU:C:2007:761, punt 17).

37 Overigens moeten de bewoordingen waarin de in artikel 135, lid 1, van de btw-richtlijn bedoelde vrijstellingen, waaronder de „verpachting” en de „verhuur van onroerende goederen”, zijn omschreven, volgens de rechtspraak van het Hof strikt worden uitgelegd, daar die vrijstellingen afwijkingen zijn van het algemene beginsel dat btw wordt geheven over elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht (arrest van 6 december 2007, Walderdorff, C?451/06, EU:C:2007:761, punt 18 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

38 In het onderhavige geval moet dus worden onderzocht of de in het hoofdgeding aan de orde zijnde handeling, te weten de verhuur van een onroerend goed dat voor commerciële exploitatie werd gebruikt, samen met de vaste activa en inboedel die voor deze exploitatie noodzakelijk zijn, als één enkele prestatie moet worden beschouwd, dan wel als diverse, onderscheiden en zelfstandige prestaties, die voor de btw afzonderlijk moeten worden beoordeeld.

39 In dit verband blijkt uit de aan het Hof verstrekte gegevens dat de verhuur van de roerende goederen waarop de huurovereenkomst betrekking heeft, kennelijk niet los kan worden gezien van de verhuur van het in het hoofdgeding aan de orde zijnde onroerend goed. Voorts wordt niet betwist dat een aantal van deze roerende goederen, zoals de keukenuitrusting en ?apparatuur, in dit onroerend goed zijn ingebouwd en als zodanig als een integrerend onderdeel ervan moeten worden beschouwd. Aangezien de inboedel, die samen met het onroerend goed is verhuurd, en deels is verkocht, net als het onroerend goed bestemd was voor de exploitatie van het restaurant, vormt deze verhuur/verkoop geen doel op zich, maar een middel om optimaal gebruik te maken van de hoofddienst, namelijk de verhuur van het onroerend goed.

40 Derhalve moet de verhuur van het onroerend goed worden beschouwd als de hoofddienst ten opzichte waarvan de andere diensten, te weten de verhuur van de vaste activa en inboedel, louter bijkomend zijn.

41 Gelet op deze overwegingen moet op de tweede vraag worden geantwoord dat artikel 135, lid 1, onder l), van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat een huurovereenkomst die betrekking heeft op een onroerend goed dat voor commerciële exploitatie werd gebruikt, alsook op de vaste activa en de inboedel die voor deze exploitatie noodzakelijk zijn, één enkele dienst vormt, waarbij de verhuur van het onroerend goed de hoofddienst is.

Kosten

42 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechter over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Tiende kamer) verklaart voor recht:

1) **Het begrip „overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen” in de zin van artikel 19 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moet aldus worden uitgelegd dat het niet ziet op de transactie waarbij een onroerend goed dat voor commerciële exploitatie werd gebruikt, samen met de vaste activa en de inboedel die voor deze exploitatie noodzakelijk zijn wordt verhuurd, ook al zet de**

huurder de activiteit van de verhuurder onder dezelfde naam voort.

2) Artikel 135, lid 1, onder I), van richtlijn 2006/112 moet aldus worden uitgelegd dat een huurovereenkomst die betrekking heeft op een onroerend goed dat voor commerciële exploitatie werd gebruikt, alsook op de vaste activa en de inboedel die voor deze exploitatie noodzakelijk zijn, één enkele dienst vormt, waarbij de verhuur van het onroerend goed de hoofddienst is.

ondertekeningen

* Procestaal: Roemeens.