



Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 8 december 2025, nr 2025-25099 tot wijziging van het Besluit onroerende zaken omzetbelasting van 12 december 2023, nr. 2023-26908

De Staatssecretaris van Financiën,

Gelet op artikel 4.81 van de Algemene wet bestuursrecht;

Besluit:

ARTIKEL I WIJZIGINGEN

Het Besluit onroerende zaken omzetbelasting van 12 december 2023, nr. 2023-26908 (Stcrt. 2023, 31602), wordt als volgt gewijzigd:

A

Aan onderdeel 1 wordt een alinea toegevoegd, luidende:

Dit besluit werd gewijzigd bij besluit van 8 december 2025, nr. 2025-25099, (Stcrt. 2025, 40601). De wijzigingen betroffen:

- De tekst van de onderdelen 3.2.1 en 4.4.2 is aangepast in verband met het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie van 7 november 2024, C-594/23 (Lomoco Development e.a.), ECLI:EU:C:2024:942.
- De tweede zin van de tweede alinea van onderdeel 3.5 over de eerste ingebruikneming is vervallen naar aanleiding van signalen uit de praktijk. De tekst over de eerste ingebruikneming zal nader gezien worden in het kader van de jurisprudentie van het HvJ en de HR.
- In onderdeel 3.5.2 over de voortbrenging van een vervaardigd goed door verbouwing, is in voetnoot 37 het arrest van de Hoge Raad van 31 januari 2025, nr. 24/02923, ECLI:NL:HR:2025:157 opgenomen.
- In onderdeel 4.3 is nader toegelicht hoe de prestatie moet worden gekwalificeerd als de handelingen die voortvloeien uit een koop-/aannemingsovereenkomst als één prestatie voor de omzetbelasting worden aangemerkt. De besluiten Overdrachtsbelasting en omzetbelasting, samenloop van 16 maart 2017, nr. 2017-51500 en Overdrachtsbelasting, maatstaf van heffing van 22 februari 2017, nr. 2017-36415 worden nog aangepast aan deze wijziging.
- De tweede alinea van onderdeel 4.4.2 is verduidelijkt. Deze alinea ziet op de sloop van een gebouw.
- In onderdeel 5.8.4 is de goedkeuring voor de verhuur van congres-, vergader- en tentoonstellingsruimte verduidelijkt.
- Onderdeel 5.10.2 over de verhuur binnen het kader van hotel-, pension-, kamp- en vakantiebedrijfsbedrijf aan personen die daar slechts voor een korte periode verblijf houden, is aangepast vanwege het vervallen per 1 januari 2026 van het verlaagde tarief van post b 11 van Tabel I, behorende bij de wet.¹ Daarbij is in geactualiseerde vorm de tekst over korte periode uit de vervallen toelichting bij post b 11 van de Toelichting Tabel I opgenomen. Ook zijn verwerkt de uitspraken van Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden van 1 juli 2025, nr BK-ARN 23/2683, ECLI:NL:GHARL:2025:4111 en van 5 augustus 2025, nr BK-ARN 24/361, ECLI:NL:GHARL:2025:4941.
- Na onderdeel 5.10.2 is onderdeel 5.10.2.1 opgenomen over de opvang van asielzoekers en vluchtelingen. De tekst over de opvang van asielzoekers is in geactualiseerde vorm overgenomen uit de vervallen toelichting bij post b 11 van de Toelichting Tabel I. Daarbij is beleid over de opvang van vluchtelingen opgenomen.
- Onderdeel 5.10.3 is aangepast vanwege het vervallen per 1 januari 2026 van het verlaagde tarief van post b 11 van Tabel I bij de wet.

B

In onderdeel 3.2.1, eerste alinea, zesde volzin vervalt de tekst:

¹ Belastingplan 2026.



of een constructie die onderdeel vormt van een nog te bouwen gebouw zoals de fundering van een gebouw

C

In onderdeel 3.5 vervalt de tweede zin van de tweede alinea.

D

In onderdeel 3.5.2 wordt aan voetnoot 37 toegevoegd:

Het arrest van het HvJ van 9 maart 2023, C-239/22 (Belgische Staat en Promo 54), ECLI:EU:C:2023:181, brengt hier geen verandering in (HR 31 januari 2025, nr. 24/02923, ECLI:NL:HR:2025:157).

E

Onderdeel 4.3 komt als volgt te luiden:

4.3 Koop-/aannemingsovereenkomsten

Bij een koop-/aannemingsovereenkomst kunnen de overdracht van de grond en de aannemingswerkzaamheden uiteindelijk resulteren in de levering van een nieuw gebouw. Als deze handelingen door dezelfde belastingplichtige plaatsvinden (waaronder een fiscale eenheid), kunnen deze tezamen één prestatie voor de btw vormen. In dat geval moet worden beoordeeld hoe deze prestatie is te duiden en welk heffingsregime van toepassing is. Daarbij geldt het volgende.

Als de overdracht van de eigendom van grond en nieuwbouw daarop (eventueel in combinatie met sloop van bestaande bebouwing op de grond) tezamen één prestatie vormen, kwalificeert deze prestatie als de oplevering van een nieuw gebouw. Deze prestatie vindt plaats op het moment van oplevering van het nieuwe gebouw.² Daarvan is ook sprake als het nieuwe gebouw is voortgebracht door verbouwing.

De overdracht van de grond kan in deze situatie ook plaatsvinden door de overdracht van een erfpachtrecht.³ Net als bij de overdracht van eigendom is dan sprake van één prestatie die kwalificeert als de levering van een nieuw gebouw op het moment van oplevering van het nieuwe gebouw. De overdracht van het erfpachtrecht gaat op in die levering. De toets van artikel 3, tweede lid, van de wet geldt dan niet. De vergoeding voor de levering van het nieuwe gebouw bestaat uit zowel de totale aanneemsom als de totale vergoeding voor het erfpachtrecht. Over de hele vergoeding is btw verschuldigd.

De waarde van een periodieke schuldplichtigheid voor onbepaalde tijd behorende bij het erfpachtrecht kan worden bepaald naar analogie van artikel 5, eerste lid, van het uitvoeringsbesluit en bijlage A, letter c bij het uitvoeringsbesluit op het moment van overdracht van het erfpachtrecht. Daarbij wordt dan de waarde in het economische verkeer van de onroerende zaak in aanmerking genomen zonder eventuele reeds verrichte werkzaamheden die voortvloeien uit de aannemingsovereenkomst. Door de bijtelling van de waarde van de periodieke schuldplichtigheid op het moment van overdracht van het erfpachtrecht, is de totale vergoeding voor het erfpachtrecht niet hoger dan de waarde in het economische verkeer van de zaak waarop het recht betrekking heeft op het moment van overdracht, vergelijk artikel 5, eerste lid van het uitvoeringsbesluit.⁴ De op deze manier berekende btw wordt ook in aanmerking genomen bij de toepassing van artikel 13 WBR.

Als de overdracht van grond en een ingrijpende verbouwing samen één prestatie vormen die niet leidt tot de voortbrenging van een nieuw gebouw, is sprake van de overdracht van een verbouwd oud gebouw. De levering van het verbouwde oude gebouw vindt in beginsel plaats op het moment van de oplevering van de verbouwing.⁵

Voor de samengestelde prestatie met sloop die leidt tot de oplevering van onbebouwde grond wordt verwezen naar paragraaf 4.4.2.

² HR 22 maart 2013, nr. 12/02180, ECLI:NL:HR:2013:BY5307, r.o. 3.5.1.

³ Hetgeen in dit onderdeel is opgenomen met betrekking tot de overdracht van een recht van erfpacht geldt voor de vestiging, overdracht, wijziging, afstand en opzegging van alle rechten bedoeld in artikel 3, tweede lid, van de wet.

⁴ Aanneemtermijnen maken geen onderdeel uit van de vergoeding voor het erfpachtrecht.

⁵ Overeenkomstig HR 22 maart 2013, nr. 12/02180, ECLI:NL:HR:2013:BY5307.



F

De tweede alinea van onderdeel 4.4.2 komt als volgt te luiden:

De volledige sloop van een gebouw leidt tot onbebouwde grond. Grond waarop of waarin zich een gedeeltelijk gesloopt gebouw bevindt, vormt voor de btw-heffing onbebouwde grond als het gedeeltelijk gesloopte gebouw geen functie van gebouw meer kan vervullen.⁶ Van onbebouwde grond is ook sprake bij een perceel grond waarin zich alleen nog oude heipalen bevinden, ongeacht of zij een functie vervullen voor een nieuw te realiseren opstal.

G

In onderdeel 5.8.4 komt de alinea na de drie voorwaarden voor toepassing van de goedkeuring als volgt te luiden:

Deze goedkeuring geldt -onder de gestelde voorwaarden- ook als de ruimte die wordt verhuurd als congres-, vergader- of tentoonstellingsruimte, zich bevindt in bijvoorbeeld een hotel-, café- en restaurantbedrijf. Het is de verhuurder toegestaan om de ruimte die met toepassing van de goedkeuring wordt verhuurd als congres-, vergader- of tentoonstellingsruimte, ook te gebruiken voor andere doeleinden. Dit doet niet af aan toepassing van de goedkeuring voor de verhuur als congres-, vergader- of tentoonstellingsruimte als de desbetreffende huurder de ruimte zelf wel uitsluitend als congres-, vergader- of tentoonstellingsruimte gebruikt.

H

Onderdeel 5.10.2 komt als volgt te luiden:

5.10.2 Verhuur binnen het kader van hotel-, pension-, kamp- en vakantiebestedingsbedrijf aan personen die daar slechts voor een korte periode verblijf houden

De verhuur van onroerende zaken is uitgezonderd van de vrijstelling voor de verhuur van onroerende zaken als het plaatsvindt:

1. binnen het kader van het hotel-, pension-, kamp- en vakantiebestedingsbedrijf of in sectoren met een soortgelijke functie die mogelijk daarmee concurreren; en
2. aan personen die daar slechts voor een korte periode verblijven.

De afbakening van de vrijgestelde verhuur⁷ van onroerende zaken ten opzichte van de belaste verhuur binnen het kader van het hotel-, pension-, kamp- en vakantiebestedingsbedrijf⁸ komt regelmatig aan de orde.

Hierbij geldt het volgende.

Ad 1 De accommodatie

Het begrip "hotel-, pension-, kamp- en vakantiebestedingsbedrijf" in artikel 11, eerste lid, onderdeel b, 2°, van de wet is gebaseerd op artikel 135, lid 2, onderdeel a, van de btw-richtlijn. Dit richtlijnartikel spreekt over: 'het verstrekken van accommodatie, als omschreven in de wetgeving der lidstaten, in het hotelbedrijf of in sectoren met een soortgelijke functie, met inbegrip van de verhuuraccommodatie in vakantiecampen of op kampeerterreinen'.

Onder de uitzondering op de vrijstelling valt onder meer het kortdurend verhuren van (afgebakende) percelen op kampeerterreinen en in caravanparken waar kampeers hun eigen onderkomen plaatsen, zoals een tent, caravan of camper. Deze verhuur valt onder het verlaagde btw-tarief.⁹

Bij een accommodatie binnen het hotel-, pension-, kamp- en vakantiebestedingsbedrijf anders dan (afgebakende) percelen op kampeerterreinen en in caravanparken, gaat het om een accommodatie die de verhuurder in gemeubileerde of ingerichte staat aan de tijdelijke bewoners verhuurt. De term 'sectoren met een soortgelijke functie' moet ruim worden uitgelegd.¹⁰ Ook appartementen en

⁶ HR 5 oktober 2018, nr. 16/04577, ECLI:NL:HR:2018:1866.

⁷ Met toepassing van artikel 11, eerste lid, onderdeel b, van de wet.

⁸ Met toepassing van artikel 11, eerste lid, onderdeel b, 2°, van de wet.

⁹ Post b 10 van Tabel I, behorende bij de wet.

¹⁰ HvJ 12 februari 1998, C-346/95 (Blasi), ECLI:EU:C:1998:51.

woningen die zijn ingericht voor kort verblijf vallen onder een dergelijke accommodatie.¹¹ Bedoeld is het tijdelijk verstrekken van accommodatie die soortgelijk is aan en concurrerend is ten opzichte van de verhuur in het kader van het hotel- en vakantiebestedingsbedrijf, te belasten. Deze verhuur valt onder het algemene btw-tarief.¹²

Ad 2 Verblijf voor een korte periode

Als de verhuurder volgens het contract, met inachtneming van het huurrecht, een maximale huurtermijn van zes maanden heeft bedongen en de gasten feitelijk maximaal zes maanden verblijven in een accommodatie zoals hiervoor bedoeld, is in ieder geval sprake van een 'verblijf voor een korte periode'. Bij verhuur voor een langere periode dan zes maanden rust op de verhuurder de bewijslast om tegenover de inspecteur aannemelijk te maken dat de verhuur van de hiervoor bedoelde accommodatie naar zijn aard voor een korte periode is.

I

Na onderdeel 5.10.2 wordt het volgende onderdeel toegevoegd:

5.10.2.1 Opvang van asielzoekers en vluchtelingen

De (enkele) verhuur van onroerende accommodaties voor de opvang van asielzoekers door exploitanten van hotel-, pension-, kamp- en vakantiebestedingsbedrijven aan het Centraal Orgaan voor de opvang van Asielzoekers (COA) of het Ministerie van Justitie en Veiligheid (J&V) valt onder de uitzondering op de vrijstelling. De verhuur is belast tegen het algemene btw-tarief. In dit verband speelt een rol dat het verblijf van de asielzoekers in de desbetreffende accommodatie ondanks de soms relatief lange duur ervan naar zijn aard is te beschouwen als een verblijf voor een korte periode; in deze situatie ontmoet het geen bezwaar dat het COA de gehuurde accommodatie geheel of gedeeltelijk inricht met 'eigen' meubilair.

Ook bij de opvang van vluchtelingen door gemeenten kan het verblijf naar zijn aard worden gezien als een verblijf voor een korte periode. Daarom is de uitzondering op de vrijstelling van toepassing als hotels, pensions en vakantiebestedingsbedrijven accommodaties voor de opvang van deze vluchtelingen verhuren aan gemeenten. De verhuur is belast tegen het algemene btw-tarief.

De enkele verhuur van ongemeubileerde onroerende accommodaties buiten het kader van het hotel-, pension-, kamp- en vakantiebestedingsbedrijf (bijvoorbeeld kloosters en kantoorruimte) voor de tijdelijke opvang van asielzoekers en vluchtelingen valt niet onder de uitzondering op de vrijstelling. Deze verhuur is vrijgesteld met toepassing van artikel 11, eerste lid, onderdeel b, van de wet.

De enkele verhuur van roerende zaken voor de tijdelijke opvang van asielzoekers en vluchtelingen is belast naar het algemene btw-tarief. Het gaat hier onder meer om de verhuur van stacaravans en containers.

De bedragen die de exploitant ontvangt voor het vrijhouden van kamers voor asielzoekers en vluchtelingen zijn belast tegen het algemene btw-tarief. Het door de exploitant namens het COA of J&V aan asielzoekers doorbetaalde kleding- en zakgeld blijft als doorlopende post buiten de heffing.

Kantoorruimte

Als een deel van de accommodatie ten behoeve van de tijdelijke opvang van asielzoekers gehuurde accommodatie wordt gebruikt als kantoorruimte voor personen die belast zijn met de uitvoering van het asielbeleid (bijvoorbeeld personeelsleden van het COA en J&V) bestaat er vanwege het rechtstreekse verband met de opvang van asielzoekers geen bezwaar tegen dat de verhuur van het kantoorgedeelte het btw-regime volgt dat geldt voor de verhuur van het resterende deel van de accommodatie.

Dak- en thuislozen

Voor de tijdelijke opvang van dak- en thuislozen in pensions en dergelijke kan op overeenkomstige wijze worden gehandeld als bij de tijdelijke opvang van asielzoekers.

¹¹ HR 26 januari 2007, nr. 41.917, ECLI:NL:HR:2007:AW2214.

¹² Dit geldt vanaf 1 januari 2026. Met ingang van die datum vervalt post b 11 van Tabel I, behorende bij de wet.



J

Onderdeel 5.10.3 wordt als volgt gewijzigd:

1. Noot 137 komt te vervallen. Deze luidt: 'In dat geval is het verlaagde btw-tarief van toepassing op de verhuur van de vakantiewoning (zie de toelichting bij post b 11 van de Toelichting Tabel I). Als de eigenaar de vakantiewoning zelf exploiteert kan het verlaagde btw-tarief niet worden toegepast op de heffing over het privégebruik van de eigenaar, HR 25 maart 2022, nr. 1905929, ECLI:NL:HR:2022:438.'
2. In de eerste alinea wordt '(zie onderdeel 5 van de toelichting bij post b 10 van de Toelichting Tabel I)' vervangen door: '(zie onderdeel 5.10.2)'.
3. Noot 140 komt te vervallen. Deze luidt: 'in dat geval is het verlaagde tarief niet van toepassing op de verhuur (zie de toelichting bij post b 11 in de Toelichting Tabel I).'

ARTIKEL II INWERKINGTREDING

Dit besluit treedt in werking op de dag na de datum van uitgifte van de Staatscourant waarin het wordt geplaatst.

ARTIKEL III PUBLICATIE EN ONDERTEKENING

Dit besluit zal in de Staatscourant worden geplaatst.

Den Haag, 8 december 2025

*De Staatssecretaris van Financiën,
namens deze,
H.G. Roodbeen
Hoofddirecteur Fiscale en Juridische Zaken*



TOELICHTING

Dit wijzigingsbesluit bevat aanpassingen op het Besluit onroerende zaken omzetbelasting die verband houden met actuele ontwikkelingen.

De volgende wijzigingen zijn opgenomen in het besluit:

- De tekst van de onderdelen 3.2.1 en 4.4.2 is aangepast in verband met het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie van 7 november 2024, C-594/23 (Lomoco Development e.a.), ECLI:EU:C:2024:942.
- De tweede zin van de tweede alinea van onderdeel 3.5 over de eerste ingebruikneming is vervallen naar aanleiding van signalen uit de praktijk. De tekst over de eerste ingebruikneming zal nader bezien worden in het kader van de jurisprudentie van het HvJ en de HR.
- In onderdeel 3.5.2 over de voortbrenging van een vervaardigd goed door verbouwing, is in voetnoot 37 het arrest van de Hoge Raad van 31 januari 2025, nr. 24/02923, ECLI:NL:HR:2025:157 opgenomen.
- In onderdeel 4.3 is nader toegelicht hoe de prestatie moet worden gekwalificeerd als de handelingen die voortvloeien uit een koop-/aannemingsovereenkomst als één prestatie voor de omzetbelasting worden aangemerkt. De besluiten Overdrachtsbelasting en omzetbelasting, samenloop van 16 maart 2017, nr. 2017-51500 en Overdrachtsbelasting, maatstaf van heffing van 22 februari 2017, nr. 2017-36415 worden nog aangepast aan deze wijziging.
- De tweede alinea van onderdeel 4.4.2 is verduidelijkt. Deze alinea ziet op de sloop van een gebouw.
- In onderdeel 5.8.4 is de goedkeuring voor de verhuur van congres-, vergader- en tentoonstellingsruimte verduidelijkt.
- Onderdeel 5.10.2 over de verhuur binnen het kader van hotel-, pension-, kamp- en vakantiebedrijfsbedrijf aan personen die daar slechts voor een korte periode verblijf houden, is aangepast vanwege het vervallen per 1 januari 2026 van het verlaagde tarief van post b 11 van Tabel I, behorende bij de wet.¹³ Daarbij is in geactualiseerde vorm de tekst over korte periode uit de vervallen toelichting bij post b 11 van de Toelichting Tabel I, opgenomen. Ook zijn verwerkt de uitspraken van Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden van 1 juli 2025, nr BK-ARN 23/2683, ECLI:NL:G-HARL:2025:4111 en van 5 augustus 2025, nr BK-ARN 24/361, ECLI:NL:G-HARL:2025:4941.
- Na onderdeel 5.10.2 is onderdeel 5.10.2.1 opgenomen over de opvang van asielzoekers en vluchtelingen. De tekst over de opvang van asielzoekers is in geactualiseerde vorm overgenomen uit de vervallen toelichting bij post b 11 van de Toelichting Tabel I. Daarbij is beleid over de opvang van vluchtelingen opgenomen.
- Onderdeel 5.10.3 is aangepast vanwege het vervallen per 1 januari 2026 van het verlaagde tarief van post b 11 van Tabel I bij de wet.

*De Staatssecretaris van Financiën,
namens deze,
H.G. Roodbeen
Hoofddirecteur Fiscale en Juridische Zaken*

¹³ Belastingplan 2026.