

ECLI:NL:PHR:2018:1396

Instantie Parket bij de Hoge Raad

Datum conclusie 18-12-2018

Datum publicatie 18-01-2019

Zaaknummer 18/00350

Rechtsgebieden Belastingrecht

Bijzondere kenmerken -

Inhoudsindicatie

Als een ondernemer goederen en diensten aanschaft en deze gebruikt voor zowel belaste handelingen als handelingen die buiten het bereik van de omzetbelasting vallen omdat daarvoor geen vergoeding wordt gevraagd, rijst de vraag of en in hoeverre recht op aftrek van de in rekening gebrachte omzetbelasting bestaat. In deze conclusie onderzoekt A-G Ettema of in Nederland een wettelijke regeling is getroffen voor deze situatie en zo dit niet het geval is, op welke wijze de omvang van de aftrek dan moet worden bepaald.

Belanghebbende is eigenaar en exploitant van een aantal sportzalen. Deze sportzalen stelt zij enerzijds om niet ter beschikking aan basisscholen voor de gymles. Anderzijds stelt zij de sportzalen tegen vergoeding ter beschikking aan sportverenigingen en scholen voor voortgezet onderwijs. De eerste activiteit valt buiten het bereik van de omzetbelasting, de tweede is belast met omzetbelasting. In haar aangifte voor december 2014 heeft belanghebbende de aftrek van omzetbelasting op kosten die betrekking hebben op de exploitatie van de sportzalen bepaald door uit te gaan van de verhouding tussen het aantal uren dat de sportzalen gebruikt worden voor belaste handelingen (belast gebruik) en het totaal aantal daadwerkelijke gebruiksuren. In bezwaar meent belanghebbende recht te hebben op een hogere aftrek. Zij stelt dat bij de aftrek tevens rekening moet worden gehouden met de uren waarin de sportzalen niet worden gebruikt en dat deze uren als belast gebruik moeten worden aangemerkt. De inspecteur heeft het bezwaar afgewezen. Daartegen heeft belanghebbende beroep ingesteld. Zowel de Rechtbank als het Hof heeft belanghebbende in het ongelijk gesteld.

Het Hof heeft vastgesteld dat in Nederland geen wettelijke regels zijn gesteld voor het bepalen van de omvang van de aftrek in het onderhavige geval. Het Hof ziet zich voor de taak gesteld een op de situatie van belanghebbende toegesneden oplossing te vinden. Naar het oordeel van het Hof is de verhouding tussen het daadwerkelijk aantal uren belaste verhuur en het totale aantal uren daadwerkelijk gebruik een nauwkeurig en objectief criterium voor het bepalen van de omvang van het aftrekrecht. Belanghebbende is bij haar aangifte uitgegaan van de juiste methode, aldus het Hof.

Belanghebbende heeft beroep in cassatie ingesteld en daarbij één cassatiemiddel voorgesteld. Het middel betoogt dat het niet-aftrekbare deel van de omzetbelasting moet worden bepaald op basis van de bestemming van alle beschikbare gebruiksuren en niet aan de hand van de werkelijke gebruiksuren.

In artikel 15, lid 6, Wet op de omzetbelasting 1968 (Wet OB) in samenhang gelezen met artikel 11 Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 is een regeling opgenomen voor de aftrek van omzetbelasting in het geval een ondernemer goederen en diensten heeft aangeschaft en deze zowel gebruikt voor belaste handelingen als voor andere handelingen. Hoewel de tekst van de wet enige ruimte biedt voor de uitleg dat deze bepaling mede ziet op de aftrek voor de situatie van gemengd gebruik voor belaste handelingen en handelingen die buiten het bereik van de omzetbelasting vallen, meent de A-G dat deze bepalingen niet zodanig moeten worden uitgelegd. Net als de Btw-richtlijn kent de Nederlandse wet geen regels voor de aftrek in deze gevallen. Het is de taak van de rechter om hiervoor een oplossing te bieden. De rechter moet volgens de A-G aansluiten bij de nationale regels die gelden voor gemengd gebruik bij belaste en vrijgestelde handelingen. Dit betekent dat in de eerste plaats de omzetverhouding het aftrekrecht bepaalt en, als dit tot een nauwkeuriger resultaat leidt, het werkelijk gebruik van de goederen en diensten. Aangezien belanghebbende met het ter beschikking stellen van de sportzalen aan de basisscholen geen omzet behaalt, moet in haar geval het werkelijk gebruik als maatstaf worden gehanteerd. De verhouding tussen het aantal uren waarin de sportzalen belast worden gebruikt en het totaal aantal werkelijke gebruiksuren is daarvoor een geschikte methode. Anders dan belanghebbende is de A-G van mening dat de uren waarin de sportzalen niet ter beschikking worden gesteld, niet worden aangemerkt als uren waarin de sportzalen belast worden gebruikt.

Het middel faalt en de A-G concludeert tot het ongegrond verklaren van het beroep in cassatie.

Aangezien op dit moment een zaak bij het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJ) aanhangig is over een vergelijkbare kwestie, de zaak *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego*, geeft de A-G de Hoge Raad in overweging het arrest van het HvJ af te wachten alvorens uitspraak te doen in deze zaak

Vindplaatsen

Rechtspraak.nl
Viditax (FutD), 18-01-2019
V-N Vandaag 2019/127
FutD 2019-0144

Conclusie

PROCUREUR-**G**ENERAAL BIJ DE **H**OGE **R**AAD DER **N**EDERLANDEN

MR. C.M. ETTEMA

ADVOCAAT-**G**ENERAAL

Conclusie van 18 december 2018 inzake:

Nr. Hoge Raad: 18/00350	gemeente [X]
Nr. Rechtbank: 16/2734 Nr. Gerechtshof: 17/00563	
Derde Kamer A	tegen
Omzetbelasting December 2014	staatssecretaris van Financiën

1 Inleiding

- 1.1 Als een ondernemer goederen en diensten aanschaft en deze gebruikt voor zowel belaste handelingen als handelingen die buiten het bereik van de omzetbelasting vallen omdat daarvoor geen vergoeding wordt gevraagd, rijst de vraag of en in hoeverre recht op aftrek van de in rekening gebrachte omzetbelasting bestaat. In deze conclusie onderzoek ik of in Nederland een wettelijke regeling is getroffen voor deze situatie en zo dit niet het geval is, op welke wijze de omvang van de aftrek dan moet worden bepaald.
- 1.2 Belanghebbende is eigenaar en exploitant van een aantal sportzalen. Deze sportzalen stelt zij enerzijds om niet ter beschikking aan basisscholen voor de gymles. Anderzijds stelt zij de sportzalen tegen vergoeding ter beschikking aan sportverenigingen en scholen voor voortgezet onderwijs. De eerste activiteit valt buiten het bereik van de omzetbelasting, de tweede is belast met omzetbelasting. In haar aangifte voor december 2014 heeft belanghebbende de aftrek van omzetbelasting op kosten die betrekking hebben op de exploitatie van de sportzalen bepaald door uit te gaan van de verhouding tussen het aantal uren dat de sportzalen gebruikt worden voor belaste handelingen (belast gebruik) en het totaal aantal daadwerkelijke gebruiksuren. In bezwaar meent belanghebbende recht te hebben op een hogere aftrek. Zij stelt dat bij de aftrek tevens rekening moet worden gehouden met de uren waarin de sportzalen niet worden gebruikt en dat deze uren als belast gebruik moeten worden aangemerkt. De inspecteur heeft het bezwaar afgewezen. Daartegen heeft belanghebbende beroep ingesteld.
- 1.3 Zowel de rechtbank Gelderland (de Rechtbank) als het gerechtshof Arnhem-Leeuwarden (het Hof) heeft belanghebbende in het ongelijk gesteld.
- 1.4 Het Hof heeft vastgesteld dat in Nederland geen wettelijke regels zijn gesteld voor het bepalen van de omvang van de aftrek in het onderhavige geval. Het Hof ziet zich voor de taak gesteld een op de situatie van belanghebbende toegesneden oplossing te vinden. Naar het oordeel van het Hof is de verhouding tussen het daadwerkelijk aantal uren belaste verhuur en het totale aantal uren daadwerkelijk gebruik een nauwkeurig en objectief criterium voor het bepalen van de omvang van het aftrekrecht. Belanghebbende is bij haar aangifte uitgegaan van de juiste methode, aldus het Hof.
- 1.5 Belanghebbende heeft beroep in cassatie ingesteld en daarbij één cassatiemiddel voorgesteld. Het middel betoogt dat het niet-aftrekbare deel van de omzetbelasting moet worden bepaald op basis van de *bestemming* van alle beschikbare gebruiksuren en niet aan de hand van de *werkelijke* gebruiksuren.
- 1.6 In artikel 15, lid 6, Wet op de omzetbelasting 1968 (Wet OB)¹ in samenhang gelezen met artikel 11 Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 (Uitv.besch. OB) is een regeling opgenomen voor de aftrek van omzetbelasting in het geval een ondernemer goederen en diensten heeft aangeschaft en deze zowel gebruikt voor belaste handelingen als voor andere handelingen. Hoewel de tekst van de wet enige ruimte biedt voor de uitleg dat deze bepaling mede ziet op de aftrek voor de situatie van gemengd gebruik voor belaste handelingen en handelingen die buiten het bereik van de omzetbelasting vallen, meen ik dat deze bepalingen niet zo moeten worden uitgelegd. Net als

de Btw-richtlijn² kent de Nederlandse wet geen regels voor de aftrek in deze gevallen. Het is de taak van de rechter om hiervoor een oplossing te bieden. De rechter moet naar mijn mening aansluiten bij de nationale regels die gelden voor gemengd gebruik bij belaste en vrijgestelde handelingen. Dit betekent dat in de eerste plaats de omzetverhouding het aftrekrecht bepaalt en, als dit tot een nauwkeuriger resultaat leidt, het werkelijk gebruik van de goederen en diensten. Aangezien belanghebbende met het ter beschikking stellen van de sportzalen aan de basisscholen geen omzet behaalt, moet in haar geval het werkelijk gebruik als maatstaf worden gehanteerd. De verhouding tussen het aantal uren waarin de sportzalen belast worden gebruikt en het totaal aantal werkelijke gebruiksuren is daarvoor een geschikte methode. Anders dan belanghebbende ben ik van mening dat de uren waarin de sportzalen niet ter beschikking worden gesteld, niet kunnen worden aangemerkt als uren waarin de sportzalen belast worden gebruikt.

1.7 Het middel faalt en ik concludeer tot het ongegrond verklaren van het beroep in cassatie.

1.8 Aangezien op dit moment een zaak bij het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJ) aanhangig is over een vergelijkbare kwestie, geef ik de Hoge Raad in overweging het arrest van het HvJ af te wachten alvorens uitspraak te doen in deze zaak.

2 De feiten³ en het geding in feitelijke instanties

De feiten

2.1 Belanghebbende is eigenaar en exploitant van een sporthal in [Z] en van drie gymzalen in [Q], [Z] en [R]. De sporthal in [Z] bestaat uit drie zalen die met behulp van scheidingswanden afzonderlijk of in combinatie kunnen worden gebruikt. De gymzalen in [Z] en [R] bestaan uit twee zalen die met behulp van scheidingswanden afzonderlijk of in combinatie kunnen worden gebruikt. De gymzaal in [Q] kan niet worden gesplitst. De accommodaties worden hierna tezamen aangeduid als de sportzalen.

2.2 Belanghebbende stelt de sportzalen gedurende schooltijden zonder vergoeding ter beschikking aan scholen in het primair onderwijs om te voldoen aan haar wettelijke plicht de op haar grondgebied gevestigde scholen ruimte ter beschikking te stellen voor bewegingsonderwijs. Belanghebbende stelt voorafgaand aan een nieuw schooljaar het aantal uren vast waarop een school aanspraak maakt en stelt een rooster van gebruik op.

2.3 Buiten het rooster voor het primair onderwijs stelt belanghebbende de sportzalen tegen vergoeding ter beschikking aan sportverenigingen en scholen in het voortgezet onderwijs. In de uren die dan nog overblijven probeert belanghebbende de sportzalen zoveel mogelijk te verhuren aan derden ten behoeve van sportbeoefening. Op de website van belanghebbende staat onder meer het volgende:

“Sportaccommodatie huren

De gemeente heeft meerdere accommodaties (ruimtes of terreinen) voor sport. De gemeente verhuurt deze aan sportverenigingen.

U kunt ook voor een bepaalde activiteit een gymzaal of sporthal huren. Bijvoorbeeld voor bedrijfssportwedstrijden of toernooien. Informeer hierover bij de beheerder van de sporthal. Die heeft de planning van alle gemeentelijke gymzalen en de sporthal in handen.

De sportruimtes worden niet verhuurd voor het houden van (kinder)feestjes.”

Op de website van belanghebbende staat een overzicht van de tarieven voor het gebruik van sportzalen en -terreinen. Op de website van belanghebbende is verder een document geplaatst met de voorwaarden voor het gebruik van de sporthal of de gymzalen in de gemeente [X]. In het laatstbedoelde document is onder meer het volgende opgenomen:

“1. Aanvragen voor het gebruik van een zaal, opzegging van het gebruik of wijziging van het gebruik moeten bij de sporthal worden ingediend. Het gebruik is niet eerder van kracht, dan nadat men daarvan een schriftelijke toestemming heeft ontvangen.

2. Annuleren kan tot uiterlijk 24 uur voor aanvang van het gebruik. Bij te laat annuleren worden de gemaakte kosten in rekening gebracht.

3. Openstelling gemeentelijke sportaccommodatie.

De sportaccommodatie is beschikbaar voor het sportgebruik op:

maandag t/m vrijdag van 8.30 tot 23.00 uur,

zaterdag van 08.00 tot 24.00 uur.

De sportaccommodatie is gesloten op:

a) Nieuwjaarsdag,

b) Goede vrijdag,

c) 2e Paasdag,

d) Koningsdag,

e) Hemelvaartsdag,

f) 2e Pinksterdag,

g) de zomervakantie (primair onderwijs, regio Noord),

h) 24 december na 19 uur,

i) 1e en 2e Kerstdag,

j) op 31 december vanaf 15.00 uur.

4. De gebruiker mag van de accommodatie slechts gebruik maken voor en ten behoeve van de beoefening van een tak van sport en/of lichamelijke oefening waarvoor het gebruik is toegewezen.

5. (...)

6. Burgemeester en Wethouders kunnen toestemming verlenen om van de in artikel 3, 4 en 5 vermelde tijden c.q. perioden en voorwaarden, af te wijken, en daar indien nodig nadere voorwaarden aan verbinden.”

2.4 In beperkte mate stelt belanghebbende de sporthal in [Z] voor andere doeleinden ter beschikking, zoals voor de jaarlijkse zogenoemde kleindierententoonstelling, de uitvoering van de muziekvereniging en een speelweek voor kinderen (huttendorp).

2.5 In haar aangiften omzetbelasting berekent belanghebbende de aftrekbare omzetbelasting voor de sportzalen aan de hand van de volgende verdeelsleutel:

Uren belast gebruik van de sportzalen (inclusief de incidentele verhuur)

Uren belast gebruik + uren gebruik voor het primair onderwijs

2.6 Belanghebbende verzoekt in haar bezwaarschrift met betrekking tot de voldoening op aangifte over de maand december 2014 een aanvullende teruggaaf van € 6.400. Zij heeft daarbij de volgende verdeelsleutel gehanteerd:

Uren belast gebruik van de sportzalen (inclusief de incidentele verhuur) + leegstand

Totaal uren gedurende welke de sportzalen beschikbaar zijn voor gebruik

Onder leegstand verstaat belanghebbende de uren waarin de sportzalen beschikbaar zijn voor gebruik, maar waarin deze niet daadwerkelijk ter beschikking worden gesteld.

2.7 De inspecteur van de Belastingdienst/kantoor [P] (de Inspecteur) heeft bij uitspraak het bezwaar afgewezen.

De Rechtbank

2.8 Belanghebbende heeft tegen de uitspraak op bezwaar beroep ingesteld bij de Rechtbank.

2.9 De Rechtbank stelt vast dat de sportzalen voor zowel economische als niet-economische activiteiten worden gebruikt. Uit *Securenta*⁴ leidt de Rechtbank af dat de vaststelling van de methoden en criteria voor de verdeling van de betaalde omzetbelasting tussen economische en niet-economische activiteiten tot de beoordelingsbevoegdheid van de lidstaten behoort. De Rechtbank oordeelt dat Nederland geen uitvoering heeft gegeven aan de opdracht van het HvJ in *Securenta*, aangezien het Besluit aftrek van omzetbelasting⁵ geen wetgeving is maar een besluit van de staatssecretaris van Financiën. De Rechtbank oordeelt dat zij in deze leemte moet voorzien en sluit daarvoor aan bij artikel 11 Uitv.besch. OB. Omdat bij de niet-economische activiteiten geen sprake is van omzet, kan de omzetverdeelsleutel niet worden toegepast. Daarom ligt de verdeling volgens het werkelijke gebruik voor de hand. De Rechtbank oordeelt in navolging van partijen dat het gebruik in uren in dit geval een goede maatstaf is om het werkelijke gebruik te bepalen. De Rechtbank verwierpt de stelling van belanghebbende dat niet alleen rekening moet worden gehouden met de werkelijk verhuurde uren, maar ook met de uren die voor belast gebruik beschikbaar zijn. De Rechtbank acht niet aannemelijk dat de sportzalen voor de niet gebruikte uren verhuurd kunnen worden. De verdeelsleutel die belanghebbende bij de aangifte heeft gebruikt, heeft als effect dat de mate van aftrek meebeweegt met verhuur zoals deze feitelijk is gerealiseerd. Op die wijze worden de kosten op de meest objectieve wijze toegerekend aan de werkelijke activiteiten, aldus de Rechtbank.

2.10 Bij uitspraak van 21 april 2017⁶ heeft de Rechtbank het beroep ongegrond verklaard.

Het Hof

2.11 Het Hof stelt voorop dat de regelgever voor zover het economische activiteiten betreft de omzetverhouding als uitgangspunt heeft genomen voor de berekening van het recht op aftrek voor kosten die gemengd worden gebruikt. De lidstaten kunnen de belastingplichtige toestaan of verplichten een afwijkende regel toe te passen. Nederland heeft van die mogelijkheid gebruik gemaakt, in die zin dat aftrek op basis van werkelijk gebruik mogelijk is. Het Hof leidt uit *Securenta* af dat deze regels niet gelden voor zover het niet-economische activiteiten betreft. Het is aan de lidstaten om hiervoor regels te stellen. Het Hof stelt vast dat de Nederlandse regelgever dergelijke regels niet heeft vastgesteld. Het Hof ziet zich daarom voor de taak gesteld een op de situatie van belanghebbende toegesneden oplossing te vinden.

2.12 Het Hof is van oordeel dat het standpunt van de Inspecteur tot een beter passende oplossing leidt dan het standpunt van belanghebbende. Het Hof acht daarbij van belang dat niet-permanent gebruik van sportzalen inherent is aan de exploitatie van dit type onroerende zaak en dat het geschil instandhoudingskosten betreft, zoals water, elektriciteit en onderhoud, die een correlatie hebben met de mate van daadwerkelijk gebruik. De verhouding tussen het daadwerkelijk gerealiseerde aantal uren belaste verhuur en het totale aantal uren daadwerkelijk gebruik is onder deze omstandigheden een nauwkeurig en objectief criterium voor de omvang van het aftrekrecht.

2.13 Het Hof volgt belanghebbende niet in haar stelling dat in de voor de basisscholen gereserveerde tijdsblokken leegstand is begrepen, zodat het logisch is ook buiten deze tijdsblokken rekening te houden met leegstand. Het Hof leidt uit het beroepschrift af dat belanghebbende in haar aangifte

is uitgegaan van de uren waarin de sportzalen daadwerkelijk zijn gebruikt en dat leegstand in deze berekening is genegeerd. Belanghebbende is bij haar aangifte uitgegaan van de juiste methode, aldus het Hof.

2.14 Bij uitspraak van 12 december 2017⁷ heeft het Hof de uitspraak van de Rechtbank bevestigd.

3 Het geding in cassatie

3.1 Belanghebbende heeft tijdig⁸ en ook overigens op regelmatige wijze beroep in cassatie ingesteld.

3.2 Belanghebbende heeft één cassatiemiddel voorgesteld.

3.3 Het middel betoogt dat het Hof het recht heeft geschonden door te oordelen dat het aftrekbare deel van de omzetbelasting moet worden bepaald volgens de breuk waarvan de teller wordt gevormd door de daadwerkelijke uren belaste verhuur en de noemer door het totaal van het aantal uren daadwerkelijk gebruik.

3.4 Volgens de toelichting op het middel is 's Hof's oordeel dat in de door belanghebbende gereserveerde tijdsblokken voor het primair onderwijs geen leegstand is begrepen onbegrijpelijk. Voor het Hof heeft belanghebbende aangevoerd dat in die tijdsblokken leegstand bij voorschoolse en tussenuren is begrepen. Deze leegstand heeft belanghebbende toegerekend aan het gebruik voor het primair onderwijs.

3.5 In de toelichting betoogt belanghebbende dat het oordeel van het Hof dat het geschil instandhoudingskosten betreft, zoals water, elektriciteit en onderhoud, die een correlatie hebben met de mate van daadwerkelijk gebruik, op onjuiste wijze tot stand is gekomen dan wel onvoldoende is gemotiveerd. In de procedure is de aard van de uitgaven waarop de omzetbelasting betrekking heeft niet aan de orde geweest. Het oordeel is bovendien strijdig met de visie van belanghebbende dat de kosten mede door de leegstand worden opgeroepen.

3.6 Verder betoogt belanghebbende in de toelichting dat het niet-aftrekbare deel van de omzetbelasting dient te worden bepaald op basis van de bestemming van alle gebruiksuren en niet op basis van werkelijke gebruiksuren. Volgens belanghebbende leidt een toerekening op basis van de bestemming tot een objectieve en nauwkeurige maatstaf. Voor de sportzalen wordt op basis van het rooster van gebruik bepaald wat het maximale gebruik op jaarbasis door de scholen voor primair onderwijs zal zijn. De overige beschikbare tijd kan noodzakelijkerwijs alleen worden gebruikt voor de economische activiteiten van belanghebbende.

3.7 Belanghebbende concludeert tot het gegrond verklaren van het beroep in cassatie, het vernietigen van de uitspraak van het Hof en het verlenen van een teruggaaf van € 6.400.

3.8 De staatssecretaris van Financiën (de Staatssecretaris) heeft een verweerschrift ingediend.

3.9 Volgens de Staatssecretaris zijn de voorschoolse en tussenuren niet aan te merken als leegstand. Het oordeel van het Hof dat voor de toerekening van de instandhoudingskosten moet worden aangesloten bij de daadwerkelijk gebruikte uren inclusief de voorschoolse en tussenuren voor het onderwijs, acht de Staatssecretaris niet onbegrijpelijk.

3.10 Met betrekking tot de aard van de exploitatiekosten merkt de Staatssecretaris op dat hieronder alle kosten vallen die worden gemaakt om en direct samenhangen met de exploitatie van de sportzaal. Dit betreft kosten zoals gas, water, elektra en schoonmaak. Belanghebbende heeft niet

aangevoerd dat sprake is van andere kosten die mede door de leegstand zouden worden opgeroepen. Het oordeel van het Hof dat de kosten met name correleren met het daadwerkelijk gebruik van de sportzalen, is feitelijk van aard en niet onbegrijpelijk.

- 3.11 Volgens de Staatssecretaris heeft het Hof terecht geoordeeld dat moet worden uitgegaan van het totaal aantal uren daadwerkelijk gebruik. Daarmee geeft het Hof een juiste en begrijpelijke invulling van de objectieve maatstaf, zoals verwoord in *Securenta*.
- 3.12 De Staatssecretaris is van mening dat het beroep in cassatie ongegrond dient te worden verklaard. Mocht het beroep in cassatie gegrond zijn, dan kan dit volgens de Staatssecretaris slechts leiden tot een teruggaaf van belasting op kosten die betrekking hebben op de maand december 2014.
- 3.13 Belanghebbende heeft geen conclusie van repliek ingediend.

4 Beoordeling van het middel

- 4.1 Omzetbelasting wordt geheven ter zake van leveringen en diensten, welke in Nederland door een als zodanig handelende ondernemer onder bezwarende titel worden verricht. Aldus bepaalt artikel 1, aanhef en letter a, Wet OB. Dit betekent dat de ondernemer alleen omzetbelasting verschuldigd is als ter zake van de levering of dienst een vergoeding in rekening wordt gebracht.
- 4.2 Het geven van gelegenheid tot sportbeoefening en baden wordt genoemd in post b.3 van tabel I, behorende bij de Wet OB. Op grond van artikel 9, lid 1, letter a, Wet OB worden leveringen en diensten die zijn genoemd in tabel I belast naar het verlaagde tarief.
- 4.3 In deze procedure zijn partijen het erover eens dat het tegen vergoeding ter beschikking stellen van de sportzalen aan de verenigingen en de scholen voor voortgezet onderwijs (in de hiervoor aangehaalde uitspraken van de Rechtbank en het Hof ook wel aangeduid als verhuur) moet worden aangemerkt als het geven van gelegenheid tot sportbeoefening. Zowel de Rechtbank als het Hof heeft partijen in dit standpunt gevolgd. Aangezien dit standpunt niet getuigt van een onjuiste rechtsopvatting, kan hier ook in cassatie vanuit worden gegaan.
- 4.4 Dit betekent dat belanghebbende in zoverre belaste prestaties verricht.
- 4.5 Daarnaast stelt belanghebbende de sportzalen ter beschikking aan scholen in het primair onderwijs. Hiervoor brengt belanghebbende geen vergoeding in rekening. Deze activiteit valt om die reden buiten het bereik van de omzetbelasting.
- 4.6 Verder stelt belanghebbende de sportzalen in beperkte mate ter beschikking voor andere doeleinden dan sportbeoefening. Het Hof heeft zich niet expliciet erover uitgelaten of voor deze activiteit een vrijstelling geldt. Het Hof heeft partijen echter gevolgd in hun standpunt dat alle uren waarin de sportzalen tegen vergoeding ter beschikking worden gesteld, moeten worden aangemerkt als belaste prestaties. In zijn verweerschrift heeft de Staatssecretaris opgemerkt dat hier in cassatie vanuit kan worden gegaan omdat het slechts om een onbeduidende afwijking gaat. Aangezien het slechts gaat om een klein aantal uur per jaar, lijkt mij die opmerking terecht, zodat het ter beschikking stellen van de sportzalen voor andere doeleinden verder buiten beschouwing kan worden gelaten.
- 4.7 Belanghebbende verricht dus twee soorten activiteiten: belaste activiteiten en activiteiten die buiten het bereik van de omzetbelasting vallen. In termen van de Btw-richtlijn verricht

belanghebbende zowel economische als niet-economische activiteiten.⁹

4.8 Een ondernemer heeft recht op aftrek van de omzetbelasting die door andere ondernemers ter zake van door hen verrichte leveringen en diensten in rekening is gebracht, voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen. Dit is bepaald in artikel 15, lid 1, Wet OB. Ik citeer dit lid voor zover het hier van belang is:

“De in artikel 2 bedoelde belasting welke de ondernemer in aftrek brengt, is:

a. de belasting welke in het tijdvak van aangifte door andere ondernemers ter zake van door hen aan de ondernemer verrichte leveringen en verleende diensten in rekening is gebracht op een op de voorgeschreven wijze opgemaakte factuur;

(...)

een en ander voor zover de goederen en diensten door de ondernemer worden gebruikt voor belaste handelingen.

(...)”

4.9 Als een ondernemer goederen en diensten heeft aangeschaft en deze zowel gebruikt voor belaste handelingen als voor andere handelingen, komt de vraag op in hoeverre recht op aftrek bestaat. Artikel 15, lid 6, Wet OB bevat voor deze situatie een delegatiebepaling. Ik citeer:

“Bij ministeriële regeling worden nadere regels gesteld omtrent de aftrek van de belasting, ingeval goederen en diensten door de ondernemer mede worden gebruikt anders dan voor belaste handelingen of anders dan voor de handelingen, bedoeld in het tweede lid. (...)”

4.10 Uit de wettekst valt niet direct op te maken of de wetgever met de zinsnede ‘anders dan voor belaste handelingen’ mede heeft gedacht aan handelingen die buiten het bereik van de omzetbelasting vallen. Het is goed mogelijk dat de wetgever het hier alleen mogelijk heeft willen maken een regeling te treffen voor de situatie dat goederen en diensten worden gebruikt voor belaste en vrijgestelde handelingen.

4.11 Uit de wetgeschiedenis van artikel 15 Wet OB kan tot op zekere hoogte worden afgeleid wat de bedoeling van de wetgever is geweest.

4.12 Bij de invoering van de Wet OB luidde artikel 15, lid 6, destijds nog lid 3, als volgt:

“Onze Minister geeft nadere regelen omtrent de aftrek van belasting, ingeval goederen en diensten door de ondernemer mede worden gebezigd anders dan in het kader van zijn onderneming of ten behoeve van prestaties als bedoeld in artikel 11. (...)”

4.13 Aangezien in artikel 11 Wet OB de vrijstellingen zijn opgenomen, lijkt het erop dat de wetgever destijds mede heeft gedacht aan andere handelingen dan vrijgestelde handelingen. Er staat immers dat goederen en diensten worden gebezigd anders dan in het kader van zijn onderneming of ten behoeve van vrijgestelde prestaties.

4.14 Uit de memorie van toelichting op het voorstel van wet komt echter een ander beeld naar voren. Het toenmalige artikel 15, lid 3 wordt daarin als volgt toegelicht:

“Zoals hierboven reeds is gebleken, kan zich de situatie voordoen, dat de voorbelasting dient te worden gesplitst in een deel dat wel en een deel dat niet voor aftrek in aanmerking komt. Deze bepaling geeft de bevoegdheid daarvoor regelingen te treffen. Overeenkomstig de tweede richtlijn wordt hierbij in het algemeen gedacht aan een splitsing in de verhouding waarin het deel van de totale omzet van de ondernemer dat aan de belasting is onderworpen, staat tot het deel dat van belasting is vrijgesteld. (...)”

4.15 De wetgever heeft blijkens dit citaat in het algemeen gedacht aan een splitsing in de verhouding belaste handelingen en vrijgestelde handelingen. Over handelingen die buiten het bereik van de omzetbelasting vallen, wordt niet gesproken.

4.16 Met ingang van 1 januari 2007 is de tekst van artikel 15, lid 6, Wet OB gewijzigd. Daarbij werd de zinsnede 'worden gebezigd anders dan in het kader van zijn onderneming' vervangen door 'worden gebruikt anders dan voor belaste handelingen'. Uit de memorie van toelichting bij deze wetswijziging valt op te maken dat hiermee is beoogd de tekst van de Wet OB meer in overeenstemming te brengen met de Zesde richtlijn. De wijziging van lid 6 hangt samen met de wijziging in lid 2. Een materiële wijziging is niet beoogd. Ik leid dit af uit de volgende passage:¹⁰

"Nu in de richtlijnconforme opzet de term «bezigen» wordt vervangen door «gebruiken», bewerkstelligt onderdeel H, vierde en vijfde lid, dat in artikel 15, vierde lid, onderscheidenlijk zesde lid, soortgelijke wijzigingen worden gerealiseerd. Met deze vervanging wordt aangesloten op de bewoordingen van artikel 17 van de Zesde Richtlijn. Er worden geen materiële wijzigingen mee beoogd."

4.17 De ministeriële regeling waarin de nadere regels zijn gesteld ter uitvoering van artikel 15, lid 6, Wet OB, is te vinden in artikel 11 Uitv.besch. OB. Deze bepaling luidt voor zover van belang als volgt:

"1. De aftrek van de in artikel 15 van de wet bedoelde belasting (voorbelasting) geschiedt, ingeval de ondernemer zowel handelingen verricht waarvoor recht op aftrek van voorbelasting bestaat als handelingen verricht waarvoor geen recht op aftrek van voorbelasting bestaat, met inachtneming van het volgende:

a. van goederen en diensten, die uitsluitend worden gebruikt voor handelingen waarvoor recht op aftrek van voorbelasting bestaat, komt de voorbelasting geheel voor aftrek in aanmerking;

b. van goederen en diensten, die uitsluitend worden gebruikt voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek van voorbelasting bestaat, komt de voorbelasting in het geheel niet voor aftrek in aanmerking;

c. met betrekking tot goederen en diensten die zowel voor de onder a als voor de onder b bedoelde handelingen worden gebruikt, komt voor aftrek in aanmerking het gedeelte van de voorbelasting dat in dezelfde verhouding staat tot die belasting als het totaal van de vergoedingen voor de handelingen bedoeld onder a staat tot het totaal van de vergoedingen voor de handelingen bedoeld onder a en onder b.

2. Indien aannemelijk is dat het werkelijke gebruik van de in het eerste lid, onderdeel c, bedoelde goederen en diensten, als geheel genomen, niet overeenkomt met de aldaar bedoelde verhouding, wordt het voor aftrek in aanmerking komende gedeelte van de voorbelasting van die goederen en diensten berekend op basis van het werkelijke gebruik.

(...)"

4.18 Op grond van deze regeling geldt als hoofdregel dat de omzetbelasting wordt gesplitst naar de omzetverhouding (lid 1, letter c). Als alternatieve methode bepaalt lid 2 dat de aftrek wordt bepaald op basis van het werkelijke gebruik, indien het werkelijke gebruik niet overeenkomt met de omzetverhouding.

4.19 In de Btw-richtlijn is de regeling van het zogenoemde pro rata opgenomen in de artikelen 173 tot en met 175. Volgens artikel 173, lid 1, Btw-richtlijn wordt aftrek toegestaan voor het gedeelte van de btw dat evenredig is aan het bedrag van de handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat:

"Voor goederen en diensten die door een belastingplichtige zowel worden gebruikt voor de in de artikelen 168, 169 en 170 bedoelde handelingen, waarvoor recht op aftrek bestaat, als voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, wordt aftrek slechts toegestaan voor het gedeelte van de BTW dat evenredig is aan het bedrag van de eerstbedoelde handelingen (evenredige aftrek).

Het aftrekbare gedeelte wordt overeenkomstig de artikelen 174 en 175 bepaald voor het totaal van de door de belastingplichtige verrichte handelingen."

4.20 Net als voor de Nederlandse regeling geldt in de richtlijn de omzetverhouding als uitgangspunt voor het bepalen van de aftrek. Artikel 174, lid 1, Btw-richtlijn bepaalt daartoe:

“Het aftrekbare gedeelte is de uitkomst van een breuk, waarvan:

a) de teller bestaat uit het totale bedrag van de per jaar berekende omzet, de BTW niet inbegrepen, met betrekking tot handelingen waarvoor overeenkomstig de artikelen 168 en 169 recht op aftrek bestaat, en

b) de noemer bestaat uit het totale bedrag van de per jaar berekende omzet, de BTW niet inbegrepen, met betrekking tot de handelingen die in de teller zijn opgenomen en de handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat.

(...)”

4.21 In artikel 173, lid 2, Btw-richtlijn zijn de maatregelen opgenomen die de lidstaten kunnen nemen. Een daarvan is de mogelijkheid de aftrek te bepalen volgens het gebruik van de goederen en diensten. Lid 2, aanhef en letter c, luidt namelijk:

“De lidstaten kunnen de volgende maatregelen nemen:

c) de belastingplichtige toestaan of ertoe verplichten de aftrek toe te passen volgens het gebruik van de goederen en diensten of van een deel daarvan;”

4.22 Nederland heeft, zoals uit het voorgaande volgt, van deze afwijkingsmogelijkheid gebruik gemaakt. In artikel 11, lid 2, Uitv.besch. OB is immers opgenomen dat de aftrek wordt bepaald op basis van het werkelijke gebruik, indien het werkelijke gebruik niet overeenkomt met de omzetverhouding.

4.23 Uit rechtspraak van het HvJ volgt dat de regeling in de artikelen 173 tot en met 175 Btw-richtlijn enkel betrekking heeft op het bepalen van de aftrek voor goederen en diensten die zowel voor handelingen worden gebruikt waarvoor recht op aftrek bestaat als voor vrijgestelde handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat. Dit heeft het HvJ, althans wat de regeling in de Zesde richtlijn¹¹ betreft, beslist in *Securenta*.¹² In *MVM*¹³ heeft het HvJ bevestigd dat dit ook geldt voor de Btw-richtlijn.

4.24 *Securenta* verrichtte drie soorten activiteiten, namelijk ten eerste niet-economische activiteiten, ten tweede economische activiteiten die van de btw zijn vrijgesteld en ten derde belaste economische activiteiten. Aangezien zij kosten heeft gemaakt die niet met welbepaalde in een later stadium verrichte activiteiten in verband kunnen worden gebracht, rees de vraag of en in welke mate zij recht op aftrek van de btw op deze kosten heeft.

4.25 Het HvJ oordeelt dat de Zesde richtlijn geen regeling bevat voor de verdeling van de voldane btw naargelang kosten verband houden met economische dan wel niet-economische activiteiten. De regels in de richtlijn zien alleen op een splitsing voor kosten die zien op belaste en vrijgestelde activiteiten. Ik citeer:

“De Zesde richtlijn bevat geen regeling inzake de methoden of criteria die de lidstaten moeten toepassen bij de vaststelling van bepalingen voor de verdeling van de voldane voorbelasting naargelang de overeenkomstige kosten verband houden met economische dan wel niet-economische activiteiten. Zoals de Commissie heeft opgemerkt, hebben de regels van de artikelen 17, lid 5, en 19 van de Zesde richtlijn betrekking op de voorbelasting over kosten die uitsluitend verband houden met economische activiteiten, waarbij deze activiteiten worden opgesplitst in belaste economische activiteiten, met recht op aftrek, en vrijgestelde economische activiteiten, zonder recht op aftrek.”

4.26 Vervolgens overweegt het HvJ dat het de taak van de lidstaten is hiervoor een regeling te treffen. Daarbij geeft het HvJ een aantal regels waarmee de lidstaten bij het uitoefenen van deze bevoegdheid rekening moeten houden.

4.27 Bij het nemen van maatregelen moeten de lidstaten de beginselen eerbiedigen die aan het gemeenschappelijke btw-stelsel ten grondslag liggen en met name het beginsel van fiscale neutraliteit.¹⁴ Zij moeten de bevoegdheid uitoefenen met inachtneming van het doel en de systematiek van de richtlijn.¹⁵

4.28 Een en ander betekent:

“37. De lidstaten moeten hun beoordelingsbevoegdheid derhalve aldus uitoefenen dat wordt gewaarborgd dat de aftrek slechts mogelijk is voor het gedeelte van de btw dat evenredig is aan het bedrag van de handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat. Zij moeten er dus op toezien dat de berekening van het pro rata van economische en niet-economische activiteiten objectief weergeeft welk deel van de in een eerder stadium gedane kosten werkelijk toe te rekenen is aan elk van deze twee activiteiten.

38. Daarenboven hebben de lidstaten bij de uitoefening van deze bevoegdheid het recht om in voorkomend geval gebruik te maken van hetzij een verdeelsleutel volgens het soort investering, hetzij een verdeelsleutel volgens het soort handeling, dan wel van een andere passende verdeelsleutel zonder dat zij zich hoeven te beperken tot één van deze methoden.”

4.29 Aangezien de Btw-richtlijn geen regeling kent voor de aftrek van btw op kosten die zien op zowel economische als niet-economische activiteiten, is het niet mogelijk de nationale wet op dit punt richtlijnconform uit te leggen. Zoals ik hiervoor heb aangegeven biedt artikel 15, lid 6, Wet OB enige ruimte om daarin te lezen dat het aan de Minister de bevoegdheid verleent ook voor niet-economische activiteiten een regeling te treffen.

4.30 Uit niets blijkt echter dat de wetgever de bedoeling heeft gehad een dergelijke bevoegdheid te verlenen. In de literatuur wordt over het algemeen ook aangenomen dat de nationale wettelijke bepalingen niet voorzien in een verdeelsleutel voor economische en niet-economische activiteiten.¹⁶ In *HR BNB 2012/222*¹⁷ heeft de Hoge Raad in deze zin geoordeeld. Hij overwoog:

“Voor de wijze waarop de in rekening gebrachte omzetbelasting ingeval het gaat om goederen en diensten die zowel voor niet-economische als voor economische activiteiten worden gebruikt, aan elk van deze activiteiten moet worden toegerekend, is noch in de Wet noch in BTW-richtlijn 2006 een bijzondere regeling getroffen.”

4.31 De staatssecretaris heeft zich in het besluit aftrek van omzetbelasting wel uitgelaten over mogelijke verdeelsleutels. In het besluit is hierover het volgende opgenomen:

“3.4.1 Bij economische en niet-economische handelingen

Als de kosten van een ondernemer zowel betrekking hebben op zijn economische handelingen als op zijn niet-economische handelingen moeten deze kosten voor het recht op aftrek van voorbelasting worden gesplitst in een deel waarvoor hij recht heeft op aftrek van voorbelasting en een deel waarvoor hij dat recht niet heeft. Bij de splitsing van dit soort algemene kosten moeten voor al deze kosten verdeelsleutels worden toegepast die een objectief en reëel beeld geven van het gebruik voor economische en niet-economische handelingen (HvJ 13 maart 2008, zaak C-437/06, *Securenta*).

De vaststelling van de verdeelsleutel is afhankelijk van de feiten en omstandigheden van het concrete geval. Bij de verdeelsleutel dient aansluiting te worden gezocht bij objectieve factoren zoals omzetverhoudingen, m₂, m₃, opbrengsten of kosten, onder voorwaarde dat deze zoveel mogelijk recht doen aan het gebruik dat van de goederen en diensten wordt gemaakt. (...)”

4.32 Dit besluit kan naar zijn aard echter geen verplichtingen voor een belastingplichtige in het leven roepen. Het betreft een beleidsbesluit van de staatssecretaris en het geeft geen uitvoering aan artikel 15, lid 6, Wet OB. Een belanghebbende kan zich op het besluit beroepen als dit voor hem voordelig is, maar de staatssecretaris kan in een dergelijk besluit geen regels voorschrijven waaraan een belanghebbende gebonden is.

- 4.33 Daar komt bij dat in het besluit aftrek van omzetbelasting slechts een aantal mogelijke verdeelsleutels wordt genoemd. Het besluit geeft geen voorrang aan een bepaalde methode.
- 4.34 Ik kom tot de slotsom dat in de Nederlandse wet niets is geregeld over de aftrek bij gemengd gebruik voor economische en niet-economische activiteiten. De vraag is hoe hiermee moet worden omgegaan. Er zijn mijns inziens meer mogelijkheden denkbaar.
- 4.35 De meest extreme is de mogelijkheid waarbij de ondernemer de vrijheid heeft de mate van aftrek zelf te bepalen. Daarvoor pleit dat er geen regels zijn die hem kunnen worden tegengeworpen. Bij deze oplossing zal de ondernemer altijd kiezen voor een verdeelsleutel die tot de hoogst mogelijke (wellicht volledig recht op) aftrek leidt. Het valt te bezien of daarbij steeds de richtsnoeren die het HvJ in *Securenta* heeft gegeven in acht zullen worden genomen. Met name kan worden betwijfeld of gewaarborgd wordt dat de aftrek slechts plaatsvindt voor het gedeelte van de btw dat evenredig is aan het bedrag van de handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat en dat de berekening van het pro rata van economische en niet-economische activiteiten objectief weergeeft welk deel van de gemaakte kosten werkelijk toe te rekenen is aan elk van deze twee activiteiten (zie punt 37 van het arrest).¹⁸ Deze oplossing heeft daarom niet mijn voorkeur.
- 4.36 Een andere mogelijkheid is dat geen recht op aftrek bestaat omdat de wettelijke regels daarin niet voorzien. Deze oplossing spreekt ook niet erg aan, aangezien de belastingplichtige dan de dupe ervan is dat Nederland geen regels heeft gesteld. Verder geldt hier eveneens dat de richtsnoeren uit *Securenta* niet in acht worden genomen. Bovendien zou deze oplossing in strijd komen met de vaste rechtspraak dat het recht op aftrek een fundamenteel beginsel van het gemeenschappelijk btw-stelsel vormt, dat in beginsel niet kan worden beperkt.¹⁹ Overigens zou de belastingplichtige dan een beroep kunnen doen op het besluit aftrek van omzetbelasting. Aangezien in dit besluit geen duidelijke regels worden gegeven, biedt dit evenwel ook niet veel houvast.
- 4.37 Een derde mogelijkheid is dat de rechter zelf voorziet in een regeling. Als de richtlijn een bepaalde materie regelt, geldt ingevolge artikel 288, derde alinea, van het VWEU dat elke lidstaat moet zorgen dat het resultaat waartoe de richtlijn noopt, wordt bereikt via voorschriften in de nationale wet- of regelgeving. Dat vereist dat de in de richtlijn voorgeschreven materie ook in het nationale recht wordt verwerkt. Deze verplichting geldt voor alle met overheidsgezag beklede instanties, en dus ook voor de rechter, binnen het kader van zijn bevoegdheden.²⁰ Wanneer de richtlijn een bepaalde materie niet regelt, zoals in casu het geval is, maar het HvJ de lidstaten opdraagt een regeling te treffen, ligt het mijns inziens ook voor de hand dat het tot de taak van de rechter behoort een oplossing te bieden als de nationale wetgever geen uitvoering heeft gegeven aan de opdracht van het HvJ.²¹
- 4.38 Deze derde mogelijkheid geniet naar mijn mening de voorkeur.
- 4.39 Het ligt daarbij voor de hand om bij deze regeling aansluiting te zoeken bij de regeling van het pro rata die is neergelegd in de nationale wet en de Btw-richtlijn.²² In *HR BNB 2012/222* lijkt de Hoge Raad daar ook vanuit te gaan. Daarin overweegt hij immers:
- “Uit het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie van 13 maart 2008, *Securenta*, C-437/06, punten 33, 34, 35 en 37, volgt dat het niet in strijd is met de richtlijn de omzetbelasting in voorkomend geval te splitsen aan de hand van de opbrengsten uit economische activiteiten enerzijds en niet-economische activiteiten anderzijds, als deze wijze van splitsen maar de werkelijk toe te rekenen kosten weerspiegelt.”
- 4.40 Dit betekent dat de mate van aftrek in de eerste plaats wordt bepaald door de omzetverhouding en als dit niet overeenkomt met het werkelijk gebruik, de verdeelsleutel wordt bepaald door het werkelijk gebruik.

- 4.41 Uit de rechtspraak van het HvJ volgt dat de lidstaten de belastingplichtige kunnen toestaan of verplichten dat de aftrek wordt toegepast volgens het gebruik van de goederen en diensten, mits gewaarborgd is dat het pro rata voor de aftrek van de voorbelasting met die methode nauwkeuriger wordt bepaald dan bij toepassing van de omzetverhouding.²³ De gekozen methode hoeft niet per se de meest nauwkeurige te zijn, maar zij moet een nauwkeuriger resultaat kunnen waarborgen dan het resultaat dat voortvloeit uit de toepassing van de verdeelsleutel volgens de omzet.²⁴
- 4.42 Als een belastingplichtige mede handelingen verricht waarvoor hij geen vergoeding in rekening brengt, dan behaalt hij met die handelingen geen omzet. Als de aftrek in dat geval zou worden bepaald door de omzetverhouding, dan zou dit leiden tot een volledig recht op aftrek. De omzetverhouding kan in die situaties nooit worden toegepast, omdat die verhouding niet overeenkomt met het werkelijk gebruik van de goederen en diensten. Het werkelijk gebruik is dan de enige mogelijke methode voor het bepalen van de mate van aftrek.
- 4.43 Het bewijs van het werkelijke gebruik dient te worden geleverd met behulp van objectief en nauwkeurig vast te stellen gegevens.²⁵
- 4.44 Ik kom toe aan de bespreking van het middel en de beoordeling van de uitspraak van het Hof.
- 4.45 Het Hof heeft geconstateerd dat in Nederland niet is voorzien in een wettelijke regeling voor de splitsing van omzetbelasting voor kosten die zowel worden gemaakt voor economische als niet-economische activiteiten. Het Hof heeft vervolgens een oplossing gezocht die het best past bij de situatie van belanghebbende en in het systeem van de omzetbelasting. Gelet op hetgeen ik hiervoor heb betoogd zijn deze oordelen juist.
- 4.46 Het Hof oordeelt vervolgens dat de verhouding volgens het aantal uren daadwerkelijk gebruik van de sportzalen een nauwkeurig en objectief criterium is voor het bepalen van de omvang van het aftrekrecht.
- 4.47 Aangezien belanghebbende de sportzalen ter beschikking stelt en deze activiteit verband houdt met tijdsverloop, heeft het Hof naar mijn mening terecht aangesloten bij het aantal uren dat de sportzalen daadwerkelijk ter beschikking worden gesteld. Daarmee heeft het Hof in wezen het werkelijk gebruik als criterium gehanteerd. Dit sluit aan bij de wettelijke regels die gelden voor het bepalen van het aftrekrecht voor kosten die zowel voor belaste als vrijgestelde handelingen worden gebruikt.
- 4.48 Belanghebbende is daarentegen van mening dat ook rekening moet worden gehouden met de uren waarin de sportzalen niet ter beschikking worden gesteld en dat deze moeten worden beschouwd als uren die bestemd zijn voor belaste activiteiten. Dit standpunt gaat uit van een pro rata aftrek op basis van een combinatie van de *bestemming* van de sportzalen en het *werkelijk gebruik*. De voor belast gebruik bestemde uren en de daadwerkelijke uren belast gebruik worden samengeteld en aangemerkt als uren belast gebruik. De pro rata breuk ziet er dan als volgt uit:

Uren bestemd voor belast gebruik + uren daadwerkelijk belast gebruik

Totaal aantal beschikbare uren

- 4.49 Dat de uitkomst van de breuk dan in het voordeel van belanghebbende uitvalt, laat zich eenvoudig verklaren. Vaststaat dat de sportzalen gedurende schooltijden om niet ter beschikking worden gesteld aan de scholen voor primair onderwijs. Stel dat het 'rooster van gebruik' vermeldt dat de sportzalen van maandag tot en met vrijdag van 8.30 tot 15.30 uur aan de scholen in gebruik worden gegeven. Dat is 35 uur per week. De uren na 15.30 uur tot 23.00 uur op die doordeweekse dagen plus de uren op zaterdag (van 8.00 tot 24.00 uur) blijven dan over voor belast gebruik (zie onderdeel 2.3). Het gaat dus om zeveneneenhalf uur per dag doordeweeks

(15.30 tot 23.00 uur) en zestien uren op de zaterdag. Dat is in totaal 53,5 uur per week. De omzetbelasting is in de visie van belanghebbende dan voor 60% aftrekbaar (53,5 : 88,5). Indien de sportzalen in werkelijkheid slechts tien uren per week daadwerkelijk belast worden gebruikt, levert dat een pro rata aftrek op van 22% (10 : 45).

- 4.50 In deze uren van, zoals belanghebbende het noemt, leegstand, worden de sportzalen niet gebruikt. De leegstand waarop belanghebbende doelt, is een zeer kortdurende, tussentijdse leegstand (van hooguit zestien uren per dag). Haar betoog dat die leegstandsuren meetellen in de pro rata breuk kan dus niet zijn gebaseerd op een aftrek overeenkomstig de bestemming c.q. het voorgenomen gebruik van de goederen en diensten als bedoeld in artikel 15, lid 4, Wet OB²⁶ en artikel 168 Btw-richtlijn²⁷, voor zogenoemde 'aanvangsleegstand'. Evenmin biedt de rechtspraak van de Hoge Raad²⁸ en het HvJ²⁹ over tussentijdse leegstand soelaas. Sterker nog, uit deze rechtspraak leid ik juist af dat belanghebbendes redenering niet kan worden gevolgd. Uit die rechtspraak volgt kort gezegd dat tussentijdse leegstand niet leidt tot herziening van de oorspronkelijk in aftrek gebrachte btw bij een voorgenomen gebruik voor belaste prestaties. In het geval van belanghebbende gaat het echter om het bepalen van de oorspronkelijke aftrek. Volgens artikel 184 Btw-richtlijn wordt de oorspronkelijk toegepaste aftrek herzien indien deze hoger of lager is dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen. Dit is met name het geval indien zich na de aangifte wijzigingen hebben voorgedaan in de elementen die voor het bepalen van de btw-aftrek in aanmerking zijn genomen (art. 185, lid 1 Btw-richtlijn). Van een dergelijke wijziging is volgens de richtlijnhistorie sprake bij een wijziging van het pro rata, een wijziging in de bedrijfsuitoefening of een wijziging van de bestemming.³⁰ De gedachtegang van belanghebbende houdt in wezen in dat per dag herziening van de toegepaste (pro rata) aftrek moet plaatsvinden. Omdat artikel 185, lid 1 Btw-richtlijn enkel wijzigingen in aanmerking neemt die na de aangifte plaatsvinden, kan die redenering niet worden aanvaard. Het standpunt van belanghebbende dat ook rekening moet worden gehouden met de uren waarin de sportzalen niet worden gebruikt, dient daarom naar mijn mening te worden verworpen. Het middel faalt in zoverre.
- 4.51 Het middel heeft verder aangevoerd dat in de gereserveerde tijdsblokken voor het primair onderwijs ook 'leegstand' is begrepen. Het gaat dan om voorschoolse en tussenuren. Bij het opstellen van het rooster van gebruik, heeft men kennelijk gewild dat de sportzalen tijdens deze uren niet beschikbaar zijn voor gebruik door anderen dan de scholen in het primair onderwijs. In wezen staan de sportzalen dan ter beschikking van die scholen. Gelet op de aard van deze uren, is het niet onbegrijpelijk dat het Hof deze uren heeft aangemerkt als uren waarin de sportzalen worden gebruikt door de scholen.
- 4.52 Het middel heeft tot slot aangevoerd dat de aard van de uitgaven waarop de omzetbelasting betrekking heeft in de procedure niet aan de orde is geweest. Ik meen dat het middel een punt heeft voor zover het in wezen betoogt dat het Hof geen feiten mag vaststellen die door geen van de partijen zijn gesteld. Tot cassatie kan dit naar mijn mening niet leiden. In de procedure staat vast dat de omzetbelasting betrekking heeft op exploitatiekosten. Het zal dan met name gaan om kosten van water, elektra en schoonmaak. Belanghebbende heeft niet aangevoerd dat bepaalde kosten specifiek worden gemaakt in de uren waarin de sportzalen niet worden gebruikt. Het oordeel van het Hof dat de exploitatiekosten met name zullen worden opgeroepen door de uren waarin de sportzalen daadwerkelijk worden gebruikt, is daarom niet onbegrijpelijk.
- 4.53 Gelet op het voorgaande meen ik dat het middel faalt.
- 4.54 Tot slot merk ik op dat op dit moment bij het HvJ een zaak aanhangig is over een vergelijkbare kwestie. Op 6 december 2018 heeft A-G Sharpston in die zaak een conclusie genomen. Het betreft de zaak *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego*.³¹ In de nationale rechtsorde van de betrokken lidstaat, Polen, bestonden net als in Nederland geen nationale bepalingen die criteria of methoden bevatten voor de berekening van het aftrekbare gedeelte van de voorbelasting op goederenleveringen en diensten die worden gebruikt voor zowel de economische als de niet-

economische activiteiten van een belastingplichtige. Wel gold voor bepaalde personen een administratieve praktijk waarbij een recht op aftrek van de volledige voorbelasting werd toegekend, zelfs als slechts een fractie van de aangekochte goederen en diensten daadwerkelijk werden gebruikt voor een economische activiteit en de overige goederen en diensten voor niet-economische activiteiten. De verwijzende nationale rechter heeft het HvJ de vraag voorgelegd of deze nationale praktijk in overeenstemming is met artikel 168 Btw-richtlijn en het beginsel van neutraliteit van de btw. Omdat Nederland een dergelijke praktijk niet kent, is deze Poolse zaak in zoverre niet van belang voor de oplossing van het onderhavige geschil. Voor de vraag in hoeverre het Unierecht de toepassing van het nationale leerstuk van het door (gepubliceerd) beleid gewekte vertrouwen kan inperken, kan het arrest van het HvJ wel interessante gezichtspunten opleveren voor de Nederlandse praktijk. Voor de vraag die hier speelt, concludeert A-G Sharpston dat de bevoegde belastingautoriteiten de betrokken belastingplichtige moeten toestaan zich te beroepen op een methode van zijn keuze, op voorwaarde dat deze methode, gelet op de aard van de uitgeoefende economische activiteit, objectief weergeeft in welke mate de in een eerder stadium opgelopen kosten zijn gemaakt ten behoeve van economische activiteiten en is gebaseerd op objectieve criteria en betrouwbare gegevens, en de bevoegde autoriteit aan de hand ervan de juistheid van de toepassing ervan kan controleren (zie punt 115).

- 4.55 Ik betwijfel of het HvJ deze suggestie van zijn A-G zal overnemen, omdat de Poolse verwijzende rechter hierover geen vraag heeft gesteld. Bovendien meen ik, zoals uit mijn conclusie in deze zaak moge blijken, dat de oplossing die A-G Sharpston voorstelt om de belastingplichtige onder toezicht van bevoegde autoriteit zelf een methode te laten bepalen niet de juiste is. Naar mijn mening is het bij gebrek aan nationale wetgeving aan de nationale rechter om te voorzien in een oplossing.
- 4.56 Indien de oplossing van A-G Sharpston desalniettemin door het HvJ wordt overgenomen, leidt dit tot een andere toetsing door de nationale rechter. De rechter zal dan uitsluitend moeten beoordelen of de door de belastingplichtige gekozen methode objectief en nauwkeurig is. Voor belanghebbende meen ik dat dit niet tot een andere uitkomst in deze zaak zal leiden. In de oordelen van het Hof ligt besloten het oordeel dat de methode die belanghebbende voorstaat niet objectief en nauwkeurig is. Ook in dat geval faalt naar mijn mening het middel.
- 4.57 Aangezien niet valt uit te sluiten dat het HvJ de verwijzende rechter aanwijzingen zal geven over hoe moet worden omgegaan met de situatie dat het nationale recht geen regeling kent, geef ik de Hoge Raad in overweging het arrest van het HvJ in de zaak C-566/17 af te wachten alvorens uitspraak te doen in deze zaak.

5 Conclusie

De conclusie strekt ertoe dat het beroep in cassatie van belanghebbende ongegrond wordt verklaard.

De Procureur-Generaal bij de
Hoge Raad der Nederlanden

Advocaat-Generaal

-
- ¹ De in deze conclusie genoemde wetteksten zijn geldend in de onderhavige periode, tenzij anders vermeld.
 - ² Richtlijn 2006/211/EG van de Raad van 28 november 2006, Pb 2006 L 347, blz. 1.
 - ³ De feiten zijn ontleend aan de nader te noemen uitspraak van het Hof.
 - ⁴ HvJ 13 maart 2008, *Securenta*, C-437/06, na conclusie A-G Mazák, ECLI:EU:C:2008:166, NTFR 2008/568 m.nt. Sanders, V-N 2008/14.20.
 - ⁵ Besluit aftrek van omzetbelasting van 25 november 2011, BLKB2011/641M, Stcrt. 2011, 21834.
 - ⁶ Rechtbank Gelderland 21 april 2017, nr. AWB 16/2734, ECLI:NL:RBGEL:2017:2258, NTFR 2017/1228 m.nt. Blank.
 - ⁷ Hof Arnhem-Leeuwarden 12 december 2017, nr. 17/00563, ECLI:NL:GHARL:2017:10872, NTFR 2018/723 m.nt. Toet, V-N 2018/12.1.4.
 - ⁸ De bestreden uitspraak van het Hof is op 12 december 2017 aan partijen verzonden. Het beroepschrift in cassatie is op 23 januari 2018 bij de Hoge Raad ingekomen.
 - ⁹ Zie voor het begrip economische activiteit artikel 9 Btw-richtlijn.
 - ¹⁰ Kamerstukken II 2006/07, 30804, nr. 3, blz. 65.
 - ¹¹ Richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977, Pb 1977 L 145, blz. 1.
 - ¹² Zie ook HvJ 6 september 2012, *Portugal Telecom*, C-496/11, ECLI:EU:C:2012:557, NTFR 2012/2199 m.nt. J.Th. Sanders, V-N 2012/51.21, punt 42 en HvJ 16 juli 2015, *Larentia + Minerva*, C-108/14 en C-109/14, na conclusie van A-G Mengozzi, ECLI:EU:C:2015:496, BNB 2016/25 m.nt. Swinkels, NTFR 2015/2521 m.nt. J.Th. Sanders, V-N 2015/44.18, punt 27.
 - ¹³ HvJ 12 januari 2017, *MVM*, C-28/16, ECLI:EU:C:2017:7, punt 47.
 - ¹⁴ Punten 34 en 36 van het arrest.
 - ¹⁵ Punt 35 van het arrest.
 - ¹⁶ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer 2014, blz. 366. M.D.J. van der Wulp, *Btw-aftrek bij onbelastbare handelingen: zoeken naar verbondenheid*, TFO 2017/149.3, paragraaf 9.3. J.J.P. Swinkels, *Subsidies en BTW*, Kluwer, Deventer 2014, paragraaf 4.2.3. S.T.M. Beelen, *Aftrek van btw als (belaste) omzet ontbreekt*, Kluwer, Deventer 2010, blz. 155.
 - ¹⁷ HR 15 juni 2012, nr. 10/01746, ECLI:NL:HR:2012:BU1929, BNB 2012/222 m.nt. Bijl, V-N 2012/35.17.
 - ¹⁸ Zie ook de conclusie van A-G Sharpston van 6 december 2018, *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego*, C-566/17, ECLI:EU:C:2018:995, punten 33 tot en met 60.
 - ¹⁹ HvJ 21 november 2018, *Vădan*, C-664/16, na conclusie van A-G Tanchev, ECLI:EU:C:2018:933, punt 37 en aldaar aangehaalde rechtspraak.
 - ²⁰ HvJ 13 november 1990, *Marleasing*, C-106/89, na conclusie A-G Rozès, ECLI:EU:C:1990:395, punt 8. Zie ook mijn conclusie van 1 februari 2016, nr. 11/02825bis, ECLI:NL:PHR:2016:28, BNB 2016/97 m.nt. Bijl, NTFR 2016/801 m.nt. J. Sanders jr., V-N 2016/16.11, onderdelen 5.1 tot en met 5.3.
 - ²¹ In die zin concludeerde mijn ambtsvoorganger Van Hilten ook in haar conclusie bij *HR BNB 2012/222*, onderdeel 7, met name punt 7.1.17.
 - ²² In deze zin ook: R.J.M.C. Lantman, *De zaak Securenta: en de juiste verdeelsleutel is...?*, Btw-bulletin 2008/4. Anders: R.N.G. van der Paard, *Subsidies en BTW in de Europese Unie*, (diss) Kluwer, Deventer 2000, blz. 186.
 - ²³ Zie HvJ 18 oktober 2018, *Volkswagen Financial Services*, C-153/17, na conclusie A-G Szpunar, ECLI:EU:C:2018:845, NTFR 2018/2427 m.nt. Van den Berg, V-N 2018/59.12, punt 51 en de aldaar genoemde rechtspraak.
 - ²⁴ Zie *Volkswagen Financial Services*, punt 53 en de aldaar genoemde rechtspraak.
 - ²⁵ Zie HR 23 februari 2018, nr. 16/04051, BNB 2018/95 m.nt. Van Zadelhoff, NTFR 2018/479 m.nt. Toet, V-N 2018/13.25; HR 10 januari 2014, nr. 09/01485, ECLI:NL:HR:2014:9, BNB 2014/67 m.nt. Bijl, FED

2014/22 m.nt. Van Norden, NTFR 2014/590 m.nt. Van den Elsen en HR 3 februari 2006, nr. 41751, ECLI:NL:HR:2006:AV0823, BNB 2006/314 FED 2006/43 m.nt. Schippers, NTFR 2006/763 m.nt. Nieuwenhuizen.

²⁶ Deze bepaling luidt: "De aftrek van belasting vindt plaats overeenkomstig de bestemming van de goederen en diensten op het tijdstip waarop de belasting aan de ondernemer in rekening wordt gebracht dan wel op het tijdstip waarop de belasting wordt verschuldigd. Indien op het tijdstip waarop de ondernemer goederen en diensten gaat gebruiken, blijkt, dat de belasting ter zake voor een groter of kleiner gedeelte in aftrek is gebracht dan waartoe de ondernemer op grond van het gebruik is gerechtigd, wordt hij de te veel afgetrokken belasting op dat tijdstip verschuldigd. De verschuldigd geworden belasting wordt op de voet van artikel 14 voldaan. De te weinig afgetrokken belasting wordt aan hem op zijn verzoek teruggegeven."

²⁷ Uit de rechtspraak van het HvJ volgt dat een voorgenomen gebruik voor belaste handelingen volstaat. Zie bijvoorbeeld HvJ 14 februari 1985, Rompelman, C-268/83, na conclusie Sir Gordon Slynn, ECLI:EU:C:1985:74, BNB 1985/315.

²⁸ HR 13 juni 2014, nr. 13/00282, ECLI:NL:HR:2014:1376, BNB 2014/197 m.nt. Bijl, NTFR 2014/1586 m.nt. J.Th. Sanders, V-N 2014/31.22 en HR 12 september 2008, nr. 43011, ECLI:NL:HR:2008:BB5776, BNB 2009/188 m.nt. Van Kesteren, NTFR 2008/1891 m.nt. Blank, V-N 2008/46.16.

²⁹ HvJ 28 februari 2018, Imofloresmira, C-672/16, ECLI:EU:C:2018:134, NTFR 2018/732 m.nt. Soltysik, V-N 2018/16.17.

³⁰ Werkdocument van 26 maart 1975, nr. T/226/75 (FIN) betreffende het voorstel voor een zesde richtlijn van de Raad betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting, blz. 3.

³¹ Conclusie van A-G Sharpston van 6 december 2018, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego, C-566/17, ECLI:EU:C:2018:995.
