

# ECLI:NL:GHARL:2019:3986

Instantie	Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden
Datum uitspraak	07-05-2019
Datum publicatie	17-05-2019
Zaaknummer	18/00445
Formele relaties	Eerste aanleg: ECLI:NL:RBGEL:2018:1612, (Gedeeltelijke) vernietiging en zelf afgedaan Cassatie: ECLI:NL:HR:2021:1158
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Hoger beroep
Inhoudsindicatie	OB. Omvang aftrek van voorbelasting in verband met belaste verhuur werkkamer. Geeft de plaatsing van zonnepanelen recht op aftrek van voorbelasting die drukt op de aanschaf van een perceel bouwgrond en de bouw van een woning?
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl Viditax (FutD), 17-05-2019 V-N Vandaag 2019/1173 FutD 2019-1473 NTFR 2019/1745 met annotatie van Mr. E.H.A.M. Thijssen V-N 2019/35.1.3 NLF 2019/1195 met annotatie van

## Uitspraak

### GERECHTSHOF ARNHEM - LEEUWARDEN

locatie Arnhem

nummer 18/00445

uitspraakdatum: 7 mei 2019

### Uitspraak van de tweede meervoudige belastingkamer

op het hoger beroep van

[X] te [Z] (hierna: belanghebbende)

tegen de uitspraak van de rechtbank Gelderland van 9 april 2018, nummer AWB 17/2528, ECLI:NL:RBGEL:2018:1612, in het geding tussen belanghebbende en

de **inspecteur** van de **Belastingdienst/Kantoor Utrecht** (hierna: de Inspecteur)

## **1 Ontstaan en loop van het geding**

- 1.1. Belanghebbende heeft in de aangifte omzetbelasting over het tijdvak 1 juli 2016 tot en met 30 september 2016 (hierna: 3e kwartaal) om een teruggaaf verzocht van € 1.262.
- 1.2. De Inspecteur heeft bij beschikking van 4 november 2016 een teruggaaf van € 1.262 verleend.
- 1.3. Bij bezwaarschrift heeft belanghebbende om een teruggaaf van € 159.067 verzocht.
- 1.4. Bij uitspraak op bezwaar heeft de Inspecteur de teruggaaf vastgesteld op € 15.488.
- 1.5. Belanghebbende is tegen die uitspraak in beroep gekomen bij de rechtbank Gelderland (hierna: de Rechtbank). De Rechtbank heeft het beroep gegrond verklaard, de uitspraak op bezwaar vernietigd, bepaald dat de Inspecteur teruggeeft 12,5% van de omzetbelasting die drukt op de bouwkosten van de woning en 1,36% van de omzetbelasting die drukt op (de koopprijs van) het perceel bouwgrond, rekening houdend met het percentage van de omzetbelasting dat al is teruggegeven, belanghebbende een proceskostenvergoeding toegekend van € 1.002 en de Inspecteur gelast het door belanghebbende betaalde griffierecht te vergoeden.
- 1.6. Belanghebbende heeft tegen de uitspraak van de Rechtbank hoger beroep ingesteld.
- 1.7. Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 9 april 2019. Van de zitting is een proces-verbaal opgemaakt, dat aan deze uitspraak is gehecht.

## **2 Vaststaande feiten**

- 2.1. Belanghebbende is een samenwerkingsverband tussen de heer [A] ( [A] ) en zijn partner [B] ( [B] ). Belanghebbende heeft in 2015 een perceel bouwgrond van 1.100 m<sup>2</sup> gekocht voor een bedrag van € 639.000 (inclusief een bedrag van € 110.900,83 aan omzetbelasting). Belanghebbende heeft hierop een woning met garage laten bouwen (hierna: de woning). Het bruto vloeroppervlakte (hierna: BVO) van de nuttige ruimten in de woning is 211,231 m<sup>2</sup>. De woning bedekt 158,84 m<sup>2</sup> van het perceel (14,44%). Op de bouw van de woning drukt omzetbelasting ten bedrage van € 108.436,17. Op het dak van de woning heeft belanghebbende zonnepanelen (48 m<sup>2</sup>) laten installeren. Aan belanghebbende is voor de aanschaf en de installatie van de zonnepanelen een bedrag van € 21.821,15 inclusief € 3.787 aan omzetbelasting in rekening gebracht. De zonnepanelen hebben niet de functie van dakbedekking.
- 2.2. Op 1 september 2016 is de woning in gebruik genomen en sindsdien wonen [A] en [B] daar met hun kinderen.
- 2.3. [A] is directeur-groootaandeelhouder van [C] BV (hierna: de Holding).
- 2.4. Vanaf 1 september 2016 verhuurt belanghebbende een werkkamer van 19,82 m<sup>2</sup> (9,4% van het totale BVO van de nuttige ruimten in de woning) aan de Holding ten behoeve van het werk van [A] voor de Holding. Hierbij is gekozen voor belaste verhuur in de zin van artikel 11, lid 1, onderdeel b, onder 5°, van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB). In de huurovereenkomst is

opgenomen dat de huurder ook gebruik mag maken van de centrale hal, de woonkamer, de keuken/koffiecorner, de parkeerplaatsen, de garage, de aanwezige sanitaire voorzieningen en de watervoorzieningen van de woning (hierna: de overige ruimten).

- 2.5. Belanghebbende heeft aangifte omzetbelasting gedaan over het 3e kwartaal 2016 van € 1.262 negatief. Bij beschikking heeft de Inspecteur een teruggaaf verleend van € 1.262. Belanghebbende heeft bezwaar gemaakt tegen deze beschikking en een totale teruggaaf verzocht van € 159.067 (2/3 van de omzetbelasting drukkend op de aanschaf van het perceel + 2/3 van de omzetbelasting drukkend op de bouw van de woning + 100% van de omzetbelasting drukkend op de aanschaf en installatie van de zonnepanelen).
- 2.6. Bij uitspraak op bezwaar heeft de Inspecteur aftrek van voorbelasting toegestaan in verband met de werkkamer en voor de aanschaf en installatie van de zonnepanelen en de teruggaaf vastgesteld op € 15.488. Dit bedrag is als volgt opgebouwd:

omzetbelasting bouw woning (9,4% x € 108.436,17) € 10.193

omzetbelasting aanschaf perceel (9,4% x 14,44% x € 110.900,83) € 1.508

omzetbelasting aanschaf en installatie van de zonnepanelen € 3.787

totaal € 15.488

### **3 Geschil**

In geschil is in hoeverre belanghebbende de voorbelasting over de aan haar verrichte prestaties, zijnde de aanschaf van het perceel en de bouw van de woning, kan aftrekken.

### **4 Beoordeling van het geschil**

- 4.1. Het Hof merkt op dat de uitspraak van dit Hof van 28 november 2017, nr. 16/01522, ECLI:NL:GHARL:2017:10387, waarnaar in de stukken van het geding wordt verwezen, weliswaar ten aanzien van de feiten overeenkomsten vertoont met de onderhavige zaak, maar dat geen sprake is van een gelijk wettelijk toetsingskader. Vóór 1 januari 2011 kon een ondernemer die een onroerende zaak liet bouwen voor zowel zakelijk (belast) als privégebruik ervoor kiezen de onroerende zaak geheel aan het bedrijfsvermogen toe te rekenen en alle in rekening gebrachte omzetbelasting in aftrek brengen. Het gebruik voor privé doeleinden werd gelijkgesteld met een dienst verricht onder bezwarende titel ter zake waarvan omzetbelasting was verschuldigd. Vanaf 1 januari 2011 is in artikel 15, lid 1, laatste alinea, van de Wet OB overeenkomstig artikel 168 bis van de Btw richtlijn neergelegd dat aftrek van in rekening gebrachte omzetbelasting alleen nog mogelijk is voor zover de onroerende zaak door de ondernemer wordt gebruikt voor belaste handelingen. Het is daarbij aan belanghebbende, als degene die aanspraak maakt op de aftrek, om aannemelijk te maken dat en in hoeverre zij recht heeft op aftrek van de voorbelasting wegens belast gebruik van de woning en het perceel.

#### *Verhuur*

- 4.2. Tussen partijen is niet in geschil dat ten aanzien van de verhuur van de werkkamer sprake is van belaste verhuur en dat als gevolg daarvan belanghebbende in ieder geval recht heeft op aftrek

van voorbelasting van 9,4% ten aanzien van de bouw van de woning en  $9,4\% \times 14,44\%$  van de omzetbelasting die drukt op de aanschaf van het perceel.

- 4.3. Belanghebbende stelt zich echter op het standpunt dat ook een recht op aftrek van voorbelasting bestaat voor de overige ruimten waarvan gebruik mag worden gemaakt, omdat ook deze ruimten door de Holding worden gebruikt. De totale aftrek is daarmee 26,3% van de omzetbelasting die drukt op de bouw van de woning, aldus belanghebbende. Daarnaast stelt belanghebbende zich op het standpunt dat de Inspecteur ten onrechte bij de berekening van de aftrek van voorbelasting in verband met de aanschaf van het perceel alleen de ondergrond van de werkruimte in aanmerking heeft genomen in plaats van het gehele perceel. Het gehele perceel moest immers worden gekocht om de werkkamer te kunnen realiseren.
- 4.4. Ingevolge artikel 11, lid 1, onderdeel b, onder 5o, van de Wet OB is onder bij algemene maatregel van bestuur vast te stellen voorwaarden van de belasting vrijgesteld de verhuur van onroerende zaken, met uitzondering van de verhuur van onroerende zaken, andere dan gebouwen en gedeelten daarvan welke als woning worden gebruikt, aan personen die de onroerende zaak gebruiken voor doeleinden waarvoor een volledig of nagenoeg volledig recht op aftrek van de belasting op de voet van artikel 15 van de Wet OB bestaat mits de verhuurder en de huurder blijkens de schriftelijke huurovereenkomst daarvoor hebben gekozen of in andere gevallen gezamenlijk een verzoek daartoe aan de inspecteur hebben gedaan en overigens voldoen aan bij ministeriële regeling te stellen voorwaarden.
- 4.5. Ingevolge artikel 11, lid 1, onderdeel b, onder 5o, van de Wet OB kan belanghebbende ten aanzien van de verhuur van de overige ruimten niet opteren voor belaste verhuur omdat deze ruimten ook als woning worden gebruikt. Dat de huurder de mogelijkheid heeft gebruik te maken van de overige ruimten doet de woonfunctie van de overige ruimten niet teniet gaan. Het door belanghebbende genoemde arrest van het Hof van Justitie van 18 november 2004 in de zaak Temco (C-284/03) doet hier niet aan af omdat daarin weliswaar werd beslist dat bij medegebruik sprake kan zijn van verhuur van onroerende zaken, maar de vraag of hetgeen wordt verhuurd, kan worden aangemerkt als een onroerende zaak die als woning wordt gebruikt, niet aan de orde was. De aftrek van voorbelasting als gevolg van de huurovereenkomst blijft beperkt tot de werkkamer. Tussen partijen is niet in geschil dat het belast gebruik van de werkkamer leidt tot een aftrek van 9,4% van de voorbelasting op de facturen die zien op de bouw van de woning ( $9,4\% \times \text{€ } 108.436,17$ ). Ten aanzien van de aftrek van voorbelasting op de aanschaf van het perceel is het Hof van oordeel dat ook het belast gebruik van het perceel zich beperkt tot 9,4% van het deel van het perceel waarop de woning is gelegen, dus tot  $1,36\%$  ( $9,4\% \times 14,44\%$ ).

#### *Zonnepanelen*

- 4.6. Belanghebbende stelt zich voorts op het standpunt dat door de plaatsing van de zonnepanelen recht op aftrek van voorbelasting bestaat ten aanzien van de omzetbelasting die drukt op de aanschaf van het perceel en de bouw van de woning. Er is daarbij een rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen de verzochte aftrek en de geïnstalleerde zonnepanelen. Ten eerste kunnen de zonnepanelen niet zonder de onroerende zaak worden geïnstalleerd en ten tweede is een deel van de door de zonnepanelen opgewekte energie bestemd voor gebruik in de onroerende zaak. De gehele onroerende zaak is nodig om de zonnepanelen op hoogte te plaatsen in de bosrijke omgeving en zo optimaal gebruik te maken van de zonnekracht. Belanghebbende stelt zich op het standpunt dat, omdat  $\frac{2}{3}$  van de opgewekte energie tegen vergoeding aan het net wordt geleverd en  $\frac{1}{3}$  van de opgewekte energie privé wordt gebruikt,  $\frac{2}{3}$  van de voorbelasting die drukt op de bouw van de woning aftrekbaar is. In dit kader verwijst belanghebbende naar het besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 7 november 2013 en de daarin neergelegde ervaringscijfers en beroept belanghebbende zich op het vertrouwensbeginsel. Omdat voor de plaatsing van zonnepanelen op de onroerende zaak de aanschaf van het perceel noodzakelijk was, is 100% van de voorbelasting op de aanschaf van het perceel aftrekbaar, aldus belanghebbende.

- 4.7. Het Hof benadrukt dat het aftrekrecht een integrerend deel uitmaakt van het btw-stelsel en in beginsel niet kan worden beperkt. Deze aftrekregeling heeft tot doel de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde omzetbelasting. Daarmee waarborgt het btw-stelsel een volstrekt neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht de doelstellingen of resultaten van deze activiteiten, mits deze activiteiten zelf aan de omzetbelasting zijn onderworpen (vgl. Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: HvJ) 21 februari 2018, C-628/18, Kreuzmayr, punten 41 en 42).
- 4.8. Opdat de belastingplichtige voorbelasting in aftrek kan brengen en om de omvang van dat recht te kunnen bepalen, dient volgens vaste rechtspraak van het HvJ een rechtstreeks en onmiddellijk verband te bestaan tussen een bepaalde handeling in een eerder stadium en een of meer handelingen in een later stadium waarvoor recht op aftrek bestaat. Een dergelijk rechtstreeks verband is aanwezig als de voor de verwerving van goederen of diensten gedane uitgaven direct zijn opgenomen in de prijs van belaste handelingen in een later stadium. Ook als een dergelijk rechtstreeks verband niet aanwezig is, bestaat recht op aftrek als de kosten van de verworven goederen en diensten deel uitmaken van de algemene kosten van de onderneming en als zodanig zijn opgenomen in de prijs van de belaste handelingen. Wanneer door een belastingplichtige ontvangen goederen of diensten daarentegen verband houden met vrijgestelde handelingen of handelingen die niet binnen de werkingssfeer van de omzetbelasting vallen, kan er geen sprake zijn van heffing van belasting in een later stadium noch van aftrek van voorbelasting (vgl. HvJ 14 september 2017, C-132/16, Iberdrola, punten 28 tot en met 30 en HvJ 29 oktober 2009, C-29/08, AB SKF, punten 55 tot en met 59).
- 4.9. Het Hof is van oordeel dat een rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen de levering van energie via de zonnepanelen en de aanschaf van het perceel en de bouw van de woning ontbreekt. Het Hof is van oordeel dat belanghebbende blijk geeft van een onjuiste visie op causaliteit door te stellen dat het perceel grond wordt aangeschaft en daarop een hele woning wordt gebouwd om de plaatsing van zonnepanelen te realiseren. Met de stelling dat het pand en het perceel ten dienste staan van het opwekken van energie ontkent belanghebbende de woonfunctie van het pand en het perceel. Niet is gesteld of gebleken dat de kosten van de bouw van de woning op enigerlei wijze rechtstreeks of als algemene kosten zijn verdisconteerd in de prijs die door belanghebbende van de energiemaatschappij voor de levering van elektriciteit (zijnde de belaste handeling) wordt ontvangen. Met het tweede gestelde verband dat ziet op het gebruik van de door de zonnepanelen opgewekte energie voor het gebruik in de woning miskent belanghebbende daarnaast dat de omzetbelasting als verbruiksbelasting juist tot doel heeft het eindgebruik te belasten in plaats van te ontlasten via het toekennen van een recht op aftrek.
- 4.10. Met betrekking tot het beroep van belanghebbende op het vertrouwensbeginsel is het Hof van oordeel dat belanghebbende aan het besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 7 november 2013 en de daarin neergelegde ervaringscijfers geen vertrouwen kan ontleen ten aanzien van het belaste gebruik van de woning en het perceel, nu dit besluit slechts ziet op de op de belasting die drukt op de aanleg van de zonnepanelen zelf en dit besluit geen enkele aanwijzing bevat voor toerekening van de voorbelasting die drukt op (de bouw van) de woning.
- 4.11. Gelet op het vorenstaande geeft de plaatsing van zonnepanelen belanghebbende geen recht op aftrek van omzetbelasting die drukt op de bouw van de woning en de aanschaf van het perceel. Ter zitting bij het Hof heeft de Inspecteur echter aangegeven de toezegging bij de Rechtbank ook in hoger beroep gestand te willen doen. Daarmee heeft de Inspecteur toegezegd vanwege de plaatsing van zonnepanelen een aftrek toe te staan van 3,1% van de omzetbelasting drukkend op de bouw van de woning en 3,1% van de omzetbelasting drukkend op dat deel van het perceel waarop de woning is gelegen.
- 4.12. De teruggaaf dient, gelet op het vorenstaande en rekening houdend met de toezegging van de Inspecteur, te worden vastgesteld op € 19.343,28, zijnde 12,5% (9,4% + 3,1%) van de

omzetbelasting die drukt op de bouwkosten van de woning + 1,805 %  $((9,4\% + 3,1\%) \times 14,44\%)$  van de omzetbelasting die drukt op de aanschaf van het perceel + € 3.787 omzetbelasting drukkend op de aanschaf en installatie van de zonnepanelen  $(12,5\% \times € 108.436,17 + 1,805\% \times € 110.900,83 + € 3.787)$ .

*Slotsom*

Op grond van het vorenstaande is het hoger beroep gegrond.

## **5 Griffierecht en proceskosten**

Nu het Hof het hoger beroep gegrond verklaart, dient de Inspecteur aan belanghebbende het betaalde griffierecht te vergoeden.

Het Hof ziet aanleiding de Inspecteur te veroordelen in de kosten die belanghebbende voor de behandeling van het bezwaar, beroep en het hoger beroep heeft moeten maken.

De Rechtbank heeft de kosten voor de behandeling van het bezwaar en het beroep vastgesteld op € 1.002. Daartegen zijn in hoger beroep geen grieven aangevoerd, zodat het Hof daarvan zal uitgaan.

Het Hof stelt de kosten die belanghebbende in verband met de behandeling van het hoger beroep heeft moeten maken overeenkomstig het Besluit proceskosten bestuursrecht vast op € 1.024 voor de kosten in hoger beroep (2 punten (hogerberoepschrift en bijwonen zitting) x wegingsfactor 1 x € 512).

## **6 Beslissing**

Het Hof:

- vernietigt de uitspraak van de Rechtbank, behoudens de beslissingen omtrent de proceskosten en het griffierecht,
- verklaart het bij de Rechtbank ingestelde beroep gegrond,
- vernietigt de uitspraak van de Inspecteur,
- gelast dat de Inspecteur voor het derde kwartaal 2016 een teruggaaf verleent van € 19.343,28,
- veroordeelt de Inspecteur in de proceskosten van belanghebbende in hoger beroep tot een bedrag van € 1.024, en
- gelast dat de Inspecteur aan belanghebbende het in hoger beroep betaalde griffierecht vergoedt van € 508.

Deze uitspraak is gedaan door mr. A.E. Keulemans, voorzitter, mr. A. van Dongen en mr. A.I. van Amsterdam, in tegenwoordigheid van dr. J.W.J. de Kort als griffier.

De beslissing is op 7 mei 2019 in het openbaar uitgesproken.

De griffier, De voorzitter,

(J.W.J. de Kort) (A.E. Keulemans)

Afschriften zijn aangetekend per post verzonden op

Tegen deze uitspraak kunnen beide partijen binnen zes weken na de verzenddatum beroep in cassatie instellen bij

**de Hoge Raad der Nederlanden (belastingkamer),  
Postbus 20303,  
2500 EH DEN HAAG.**

Daarbij moet het volgende in acht worden genomen:

1. bij het beroepschrift wordt een afschrift van deze uitspraak overgelegd;
- 2 - het beroepschrift moet ondertekend zijn en ten minste het volgende vermelden:
  - a. de naam en het adres van de indiener;
  - b. de dagtekening;
  - c. een omschrijving van de uitspraak waartegen het beroep in cassatie is gericht;
  - d. de gronden van het beroep in cassatie.

Voor het instellen van beroep in cassatie is griffierecht verschuldigd. Na het instellen van beroep in cassatie ontvangt de indiener een nota griffierecht van de griffier van de Hoge Raad. In het cassatieberoepschrift kan de Hoge Raad verzocht worden om de wederpartij te veroordelen in de proceskosten.