

ECLI:NL:HR:2020:22

Instantie	Hoge Raad
Datum uitspraak	10-01-2020
Datum publicatie	10-01-2020
Zaaknummer	18/00350
Formele relaties	Conclusie: ECLI:NL:PHR:2018:1396 In cassatie op : ECLI:NL:GHARL:2017:10872
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Cassatie
Inhoudsindicatie	Omzetbelasting; art. 15, lid 1, Wet OB; art. 168 BTW-richtlijn 2006; aftrek van omzetbelasting die is begrepen in algemene kosten; splitsing omzetbelasting naar gebruik van pand voor zowel economische activiteiten als niet-economische activiteiten; meenemen 'leegstandsuren'?
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl Viditax (FutD), 10-01-2020 V-N Vandaag 2020/80 FutD 2020-0084 met annotatie van Fiscaal up to Date V-N 2020/5.15 met annotatie van Redactie NTFR 2020/280 met annotatie van Mr. P.F. Zijlstra NLF 2020/0268 met annotatie van Remco van der Zwan Belastingblad 2020/90 met annotatie van Redactie FED 2020/47 met annotatie van J.B.O. Bijl BNB 2020/105 met annotatie van J.J.P. SWINKELS

Uitspraak

HOGE RAAD DER NEDERLANDEN

BELASTINGKAMER

Nummer 18/00350

Datum 10 januari 2020

ARREST

in de zaak van

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

tegen

de STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN

op het beroep in cassatie tegen de uitspraak van het Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden van 12 december 2017, nr. 17/00563, op het hoger beroep van belanghebbende tegen een uitspraak van de Rechtbank Gelderland (nr. AWB 16/2734) betreffende het door belanghebbende op aangifte voldane bedrag aan omzetbelasting over het tijdvak december 2014. De uitspraak van het Hof is aan dit arrest gehecht.

1 Geding in cassatie

Belanghebbende heeft tegen de uitspraak van het Hof beroep in cassatie ingesteld. Het beroepschrift in cassatie is aan dit arrest gehecht en maakt daarvan deel uit.

De Staatssecretaris van Financiën heeft een verweerschrift ingediend.

De Advocaat-Generaal C.M. Ettema heeft op 18 december 2018 geconcludeerd tot ongegrondverklaring van het beroep in cassatie (ECLI:NL:PHR:2018:1396).

2 Beoordeling van het middel

2.1 In cassatie kan van het volgende worden uitgegaan.

- 2.1.1 Belanghebbende, een gemeente, is eigenaar van een sporthal en drie gymnastieklokalen op haar grondgebied (hierna tezamen: de sportzalen). Vanwege haar wettelijke plicht om te voorzien in huisvesting van basisscholen stelt zij de sportzalen om niet voor gebruik ter beschikking aan de basisscholen in de gemeente (hierna: de basisscholen). Voorafgaand aan elk schooljaar stelt belanghebbende een rooster vast voor dit gebruik door de basisscholen (hierna: het scholenrooster). Het scholenrooster beslaat alleen de lestijden van de basisscholen. Het scholenrooster is niet geheel gevuld; binnen de lestijden van de basisscholen zijn er tijdvakken waarin de sportzalen niet aan een basisschool ter beschikking zijn gesteld.
- 2.1.2 Belanghebbende stelt de sportzalen daarnaast beschikbaar voor gebruik tegen vergoeding door sportverenigingen, scholen voor voortgezet onderwijs en andere derden. Zij heeft daartoe de openingstijden van de sportzalen vastgesteld op: (maandag tot en met vrijdag) 8.30 tot 23.00 uur en (zaterdag) 8.00 tot 24.00 uur (hierna: de openingstijden). Tijdens de zomervakantie van de basisscholen en op zon- en feestdagen zijn de sportzalen gesloten. Het lukt belanghebbende niet voor alle beschikbare uren een betalende gebruiker te vinden.
- 2.1.3 Ter zake van het tegen vergoeding ter beschikking stellen van de sportzalen voldoet belanghebbende omzetbelasting op aangifte. Belanghebbende heeft in de maand december 2014 kosten gemaakt voor goederen en diensten die betrekking hebben op de sportzalen. De in die kosten begrepen omzetbelasting heeft zij bij haar aangifte over deze maand gedeeltelijk in aftrek gebracht. Het aftrekbare gedeelte van de omzetbelasting ter zake van die kosten heeft zij bepaald op basis van een toerekening van die kosten aan de uren waarin de sportzalen voor belaste handelingen worden gebruikt. Bij het doen van de aangifte over december 2014 heeft zij als uitgangspunt gehanteerd dat die toerekening moet worden gemaakt aan de hand van een breuk waarvan de teller bestaat uit het aantal uren dat de sportzalen tegen vergoeding ter beschikking zijn gesteld, en waarvan de noemer bestaat uit het aantal uren dat de sportzalen tegen vergoeding ter beschikking zijn gesteld, vermeerderd met de uren van terbeschikkingstelling volgens het scholenrooster.

- 2.1.4 Belanghebbende heeft zich nadien op het standpunt gesteld dat zij een onjuiste verdeling heeft toegepast en dat het aftrekbare gedeelte van de haar in rekening gebrachte omzetbelasting groter moet zijn. Zij stelt zich op het standpunt dat het aftrekbare gedeelte moet worden bepaald aan de hand van een breuk waarvan de teller bestaat uit het aantal uren waarin de sportzalen tegen vergoeding ter beschikking zijn gesteld, vermeerderd met het aantal uren waarin de sportzalen niet ter beschikking zijn gesteld, en waarvan de noemer bestaat uit het totale aantal uren waarin zij de sportzalen voor gebruik beschikbaar stelt.
- Zij heeft daarom bezwaar gemaakt tegen het bedrag aan omzetbelasting dat zij op aangifte heeft voldaan en daarbij de Inspecteur verzocht om een teruggaaf van omzetbelasting.
- 2.1.5 De Inspecteur heeft het bezwaar en het verzoek om teruggaaf afgewezen. Hij stelt zich op het standpunt dat belanghebbende bij de aangifte het aftrekbare gedeelte van de aan belanghebbende in rekening gebrachte omzetbelasting op een goede manier heeft bepaald door de uren waarin de sportzalen niet ter beschikking zijn gesteld buiten de berekening te laten.
- 2.2 Voor het Hof was in geschil op welke wijze het aftrekbare gedeelte van de hiervoor in 2.1.3 bedoelde omzetbelasting die aan belanghebbende in rekening is gebracht, moet worden toegerekend aan het gebruik van de sportzalen voor economische respectievelijk niet-economische activiteiten.
- 2.3.1 Het Hof heeft geoordeeld dat het hiervoor in 2.1.5 bedoelde standpunt van de Inspecteur tot een beter passende oplossing leidt dan het hiervoor in 2.1.4 weergegeven standpunt van belanghebbende. Daarbij heeft het Hof van belang geacht 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. Onder deze omstandigheden is de verhouding tussen het daadwerkelijk gerealiseerde aantal uren belaste verhuur en het totale aantal uren daadwerkelijk gebruik van de sportzalen (belaste verhuur plus de terbeschikkingstelling aan de basisscholen) een nauwkeurig en objectief criterium voor het bepalen van de omvang van het aftrekrecht, aldus het Hof.
- 2.3.2 Voor het Hof heeft belanghebbende betoogd dat indien wordt uitgegaan van de door de Inspecteur voorgestane verdeelsleutel het aftrekbare gedeelte groter is. Daartoe voerde belanghebbende aan dat binnen het scholenrooster ook uren zijn begrepen waarin de sportzalen niet ter beschikking zijn gesteld. Die uren zijn abusievelijk meegeteld als uren waarin de sportzalen aan scholen ter beschikking zijn gesteld, en dienen dan derhalve bij toepassing van die breuk te worden geëlimineerd, aldus belanghebbende. Het Hof heeft deze stelling verworpen. Volgens het Hof is belanghebbende in haar aangifte uitgegaan van de juiste methode.
- 2.4 Voor zover het middel is gericht tegen de hiervoor in 2.3.1 weergegeven oordelen van het Hof, betoogt het dat de verdeelsleutel die het Hof passender heeft geoordeeld, in dit geval niet voldoende nauwkeurig en objectief weergeeft welk deel van de gemaakte kosten werkelijk is toe te rekenen aan de belaste economische activiteiten. Het middel betoogt dat naast het gebruik ook de bestemming waarvoor belanghebbende de sportzalen beschikbaar houdt, van belang is om de omvang van het (maximale) gebruik voor niet-economische activiteiten te bepalen.
- 2.4.1 Op grond van artikel 15, lid 1, van de Wet is de ondernemer gerechtigd van het door hem verschuldigde bedrag aan omzetbelasting af te trekken de omzetbelasting die in het tijdvak van aangifte door andere ondernemers voor door hen aan hem verrichte leveringen en diensten in rekening is gebracht, maar alleen voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen. Wanneer deze omzetbelasting betrekking heeft op goederen en diensten die (mede) worden gebruikt voor vrijgestelde activiteiten of voor handelingen die buiten de werkingssfeer van de Wet en BTW-richtlijn 2006 vallen, is aftrek (in zoverre) uitgesloten.¹ Niet-economische activiteiten vallen buiten die werkingssfeer. Het om niet verrichten van handelingen – zoals het om niet aan derden ter beschikking stellen van sportzalen – is een niet-economische activiteit.

- 2.4.2 De vaststelling van de methoden en criteria voor de verdeling van in rekening gebrachte omzetbelasting over economische en niet-economische activiteiten is noch in BTW-richtlijn 2006 noch in de Wet voorgeschreven. Dit laat onverlet dat in voorkomend geval een berekeningsmethode moet worden bepaald die objectief weergeeft welk deel van de kosten werkelijk toe te rekenen is aan economische en niet-economische activiteiten.² De lidstaten moeten waarborgen dat aftrek slechts mogelijk is voor het bedrag van de btw dat evenredig is aan het bedrag van de handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat. Indien een nationale regeling ontbreekt, staat het daarom aan de nationale rechter om na te gaan of met de berekeningsmethode die, naargelang de voorgelegde situaties, ofwel door de belastingplichtige ofwel door de nationale belastingdienst is toegepast, objectief wordt weergegeven welk deel van de kosten werkelijk toe te rekenen is aan de economische activiteiten respectievelijk de niet-economische activiteiten van de belastingplichtige.³
- 2.4.3 In de hiervoor in 2.3.1 weergegeven oordelen van het Hof ligt het oordeel besloten dat in dit geval een toerekening van de omzetbelasting op basis van de door belanghebbende gestelde bestemming van de uren waarin de sportzalen beschikbaar staan voor gebruik (de openingstijden), niet een beter objectief beeld oplevert van de mate waarin de onderhavige kosten werkelijk zijn toe te rekenen aan de economische activiteiten respectievelijk de niet-economische activiteiten die belanghebbende met de sportzalen verricht, dan de toerekening aan de hand van de verdeelsleutel die gebaseerd is op de uren waarin de sportzalen aan derden ter beschikking zijn gesteld. Gelet op hetgeen hiervoor in 2.4.2 is overwogen, geven deze oordelen van het Hof niet blijk van een onjuiste rechtsopvatting. Deze oordelen kunnen verder, als verweven met waarderingen van feitelijke aard, voor het overige door de Hoge Raad in de cassatieprocedure niet op juistheid worden onderzocht. Zij zijn ook niet onbegrijpelijk of onvoldoende gemotiveerd.
- 2.5 Het middel is voorts gericht tegen het hiervoor in 2.3.2 weergegeven oordeel van het Hof. Het middel betoogt dat dit oordeel onbegrijpelijk is. Hetgeen belanghebbende voor het Hof heeft aangevoerd komt, voor zover hier van belang, erop neer dat zij bij de toepassing van de in haar aangifte gehanteerde methode een fout heeft gemaakt. Die fout bestaat volgens belanghebbende hierin dat zij alle uren van het scholenrooster (waaronder de uren gedurende welke de sportzalen niet voor gebruik ter beschikking zijn gesteld) in strijd met die methode heeft gerekend tot de uren waarin zij de sportzalen ter beschikking stelt aan de basisscholen. Door die fout zou volgens belanghebbende een te hoog bedrag op aangifte zijn betaald. Het middel slaagt in zoverre. Het Hof heeft met zijn hiervoor in 2.3.2 weergegeven oordeel hetgeen belanghebbende heeft aangevoerd, verworpen op grond van de overweging dat de bij de aangifte gehanteerde methode juist is. Daarmee heeft het Hof verzuimd in te gaan op de stelling van belanghebbende dat zij die methode verkeerd heeft toegepast en dat die fout gecorrigeerd moet worden.
- 2.6 Het middel voor het overige kan niet tot cassatie leiden. Dit behoeft, gezien artikel 81, lid 1, van de Wet op de rechterlijke organisatie, geen nadere motivering, nu het middel in zoverre niet noopt tot beantwoording van rechtsvragen in het belang van de rechtseenheid of de rechtsontwikkeling.
- 2.7 Gelet op hetgeen hiervoor in 2.5 is overwogen, kan de uitspraak van het Hof niet in stand blijven. Verwijzing moet volgen voor een nieuwe behandeling van de stelling van belanghebbende dat zij bij het doen van de aangifte is uitgegaan van een te hoog aantal uren van beschikbaarstelling aan de basisscholen en, zo die stelling juist wordt bevonden, voor een nieuwe vaststelling van het aftrekbare gedeelte van omzetbelasting ter zake van de instandhoudingskosten.

3 Proceskosten

De Staatssecretaris zal worden veroordeeld in de kosten van het geding in cassatie. Door het verwijzingshof zal worden beoordeeld of aan belanghebbende voor de kosten van het geding voor het Hof en van het geding voor de Rechtbank en in verband met de behandeling van het bezwaar een vergoeding moet worden toegekend.

4 Beslissing

De Hoge Raad:

- verklaart het beroep in cassatie gegrond,
- vernietigt de uitspraak van het Hof,
- verwijst het geding naar het Gerechtshof 's-Hertogenbosch ter verdere behandeling en beslissing van de zaak met inachtneming van dit arrest,
- draagt de Staatssecretaris van Financiën op aan belanghebbende te vergoeden het griffierecht dat belanghebbende voor de behandeling van het beroep in cassatie heeft betaald van € 508, en
- veroordeelt de Staatssecretaris van Financiën in de kosten van belanghebbende voor het geding in cassatie, vastgesteld op € 1.575 voor beroepsmatig verleende rechtsbijstand.

Dit arrest is gewezen door de vice-president R.J. Koopman als voorzitter, en de raadsheren E.N. Punt, P.M.F. van Loon, M.E. van Hilten en E.F. Faase, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier E. Cichowski, en in het openbaar uitgesproken op 10 januari 2020.

¹ Vgl. HvJ 8 mei 2019, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach, C-566/17, ECLI:EU:C:2019:390, punten 25 tot en met 28).

² HvJ 25 juli 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, ECLI:EU:C:2018:595, punt 58 en aldaar aangehaalde rechtspraak.

³ HvJ 12 januari 2017, C-28/16, MVM Magyar Villamos Művek Zrt., ECLI:EU:C:2017:7, punt 47 en aldaar aangehaalde rechtspraak en zie ook naar analogie HvJ 9 juni 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR, C-332/14, ECLI:EU:C:2016:417, punten 31 tot en met 33.
