

Inspecteur kan niet volstaan met enkele verwijzing naar belanghebbendes ingetrokken verklaring ten bewijze van btw-ondernemerschap

HR 23-12-2016, ECLI:NL:HR:2016:2898, m.nt. mr. M. Lambregts

Essentie

Inspecteur kan niet volstaan met enkele verwijzing naar belanghebbendes ingetrokken verklaring ten bewijze van btw-ondernemerschap

Samenvatting

Sinds medio 2002 vormen een BV en haar directeur-grotoaandehouder (dga) een fiscale eenheid voor de omzetbelasting. Deze fiscale eenheid is belanghebbende in deze zaak. In 2004 wordt aan de dga een pand geleverd, belanghebbende trekt de ter zake in rekening gebrachte omzetbelasting af. De dga is het pand gaan gebruiken als woning, de daarin gesitueerde werkruimte gebruikt hij voor zijn werkzaamheden als directeur van de BV. Medio 2012 wordt het pand zonder omzetbelasting aan een derde geleverd. In 2013 wordt bij belanghebbende omzetbelasting nageheven ter zake van het privégebruik van het pand en de levering aan een derde. In een bezwaarschrift betreffende een andere naheffingsaanslag had belanghebbende aangegeven wegens verhuur van de werkruimte aan de BV ondernemer te zijn, later komt belanghebbende daarop terug. Rechtbank en hof volgen de inspecteur die enkel op grond van belanghebbendes eerdere verklaring tot btw-ondernemerschap concludeert. De Hoge Raad casseert omdat de inspecteur niet met die enkele verwijzing kan volstaan: de inspecteur had op basis van objectieve gegevens ondernemerschap moeten stellen en bewijzen.

Uitspraak

Het geschil betreft aan belanghebbende opgelegde naheffingsaanslagen omzetbelasting over 2008 t/m 2011 en 2012.

OP HET BEROEP IN CASSATIE VAN BELANGHEBBENDE OVERWEEGT DE HOGE RAAD:

2.1

In cassatie kan van het volgende worden uitgegaan.

2.1.1.

Sinds medio 2002 vormen [X1] Holding B.V. (hierna: de BV) en haar directeur-groootaandeelhouder [X2] (hierna: [X2]) een fiscale eenheid in de zin van artikel 7, lid 4, van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: de Wet).

2.1.2.

In 2004 is aan [X2] een pand (hierna: het pand) geleverd. Ter zake van de levering van het pand is aan [X2] een bedrag van € 88.877 aan omzetbelasting in rekening gebracht. Belanghebbende heeft dit bedrag bij haar aangifte over het vierde kwartaal van 2004 in aftrek gebracht.

2.1.3.

[X2] is het pand gaan gebruiken als woning. In het pand bevindt zich een werkruimte die [X2] is gaan gebruiken voor zijn werkzaamheden als directeur van de BV.

2.1.4.

Aan belanghebbende is over het vierde kwartaal van 2007 een naheffingsaanslag in de omzetbelasting opgelegd. Aanleiding voor deze naheffingsaanslag vormden het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie van 18 oktober 2007, *Van der Steen*, C-355/06, ECLI:EU:C:2007:615, *BNB* 2008/52 (hierna: het arrest *Van der Steen*), en het besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 21 december 2007, CPP2007/3160.

2.1.5.

Belanghebbende heeft tegen de hiervoor in 2.1.4 bedoelde naheffingsaanslag bezwaar gemaakt. In de motivering van het bezwaarschrift (hierna: het bezwaarschrift) heeft belanghebbende onder meer het volgende opgemerkt:

"(...) Primair zijn wij van mening dat [X2] onroerende zaken verhuurt aan [X1] Holding B.V. Hierdoor is en blijft [X2] ondernemer voor de BTW-heffing. Uit het *Heerma*-arrest van het Hof van Justitie (27 januari 2000, C-23/98) volgt immers dat indien een persoon als enige economische activiteit in de zin van artikel 4, eerste lid, Zesde Richtlijn heeft het verhuren van een lichamelijke zaak aan een maatschap waarvan hij deel uitmaakt, deze verhuur moet worden geacht zelfstandig te worden verricht. Bij de verhuur van een lichamelijke zaak aan de maatschap handelt de maat op eigen naam, voor eigen rekening en onder eigen verantwoordelijkheid, ook indien hij tegelijkertijd de maatschap die de zaak huurt, beheert. Deze verhuur valt immers niet onder het beheer of de vertegenwoordiging van de maatschap. Verder stelt belanghebbende de onroerende zaak op eigen naam ter beschikking, is hij verantwoordelijk voor de ter beschikkingstelling jegens de B.V. en bepaalt onze cliënt zelf of hij ter beschikking stelt en onder welke condities. De verhuur van een onroerende zaak door een DGA aan de B.V. betreft aldus een zelfstandige activiteit en vloeit niet voort uit het beheer of de vertegenwoordiging van de B.V. Het BTW-ondernemerschap van [X2] eindigt aldus niet en [X2] blijft derhalve onderdeel uitmaken van de fiscale eenheid. De fiscale eenheid is dan ook geen BTW verschuldigd wegens een onttrekking door bedrijfsbeëindiging. (...) Wel is de fiscale eenheid over het gehele jaar 2007 BTW verschuldigd wegens privé-gebruik van het woon-werkpand. (...)"

2.1.6.

Naar aanleiding van het bezwaarschrift heeft de Inspecteur [X2] een vragenformulier toegezonden. [X2] heeft het formulier in maart 2009 ingevuld en ondertekend aan de Inspecteur teruggestuurd. In het formulier heeft [X2] verklaard dat de verhuur een gedeelte van de eigen woning betreft, dat de verhuurde ruimte 'kantoor + garage t.b.v. o.a. bedrijfsauto' is, dat de verhuur mondeling is overeengekomen en dat de verhuur niet in de heffing van omzetbelasting is betrokken omdat deze binnen de fiscale eenheid plaatsvindt. Daarbij heeft [X2] verwezen naar een bezwaarschrift van 3 maart 2005 en de aanvulling daarop. In februari 2011 is nogmaals een vragenformulier aan [X2] toegezonden. [X2] heeft daarop opnieuw het vorenbedoelde (ingevulde en ondertekende) formulier ingezonden.

2.1.7.

Medio 2012 is het pand aan een derde geleverd. Ter zake van die levering is geen omzetbelasting in rekening gebracht.

2.1.8.

In 2013 is de Inspecteur tegemoetgekomen aan het bezwaar van belanghebbende tegen de hiervoor in 2.1.4 bedoelde naheffingsaanslag. Vervolgens heeft de Inspecteur de onderhavige naheffingsaanslagen opgelegd. Bij deze aanslagen heeft de Inspecteur omzetbelasting nageheven ter zake van het privégebruik van het pand. Verder heeft hij bij deze aanslagen op de voet van artikel 13, lid 2, van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 (hierna: de Uitvoeringsbeschikking) omzetbelasting nageheven in verband met de levering van het pand binnen de in artikel 13a van de Uitvoeringsbeschikking bedoelde herzieningstermijn.

2.2.

De Inspecteur heeft bij uitspraken op bezwaar de onderwerpelijke naheffingsaanslagen gehandhaafd. Belanghebbende heeft tegen deze uitspraken beroep ingesteld bij de Rechtbank. In het beroepschrift is door de gemachtigde van belanghebbende onder meer opgemerkt:

"Gedurende de loop van de jaren (vanaf 2004 tot en met het jaar 2012) is in het gebruik van de woning geen wijziging geweest.

[X2] heeft in de jaren 2008 tot en met 2012 zijn werkkamer enkel gebruikt in zijn hoedanigheid als dga van [X1] Holding BV.

[X2] heeft voor dit gebruik in de jaren 2008 tot en met 2012 nimmer een vergoeding bedongen of ontvangen, zoals hij in de jaren daarvoor ook geen vergoeding heeft bedongen of ontvangen. Ook in de rekening courant verhouding tussen [X2] en zijn BV zijn geen boekingen verricht voor de desbetreffende delen van het pand; er zijn dus ook niet in rekening courant verhouding verschuldigde bedragen gerapporteerd. Ook in de jaarrekeningen en de boekhouding is een huurvergoeding of een vergoeding anderszins voor het gebruik van deze delen van de woning niet terug te vinden. [X2] verklaart ook nimmer een vergoeding daarvoor te hebben ontvangen of anderszins daarvoor te hebben bedongen. [X2] heeft ook nimmer de intentie gehad om de woning of een deel daarvan te gaan verhuren. De situatie die in 2004 is ontstaan hij heeft gehandhaafd tot en met het jaar 2012.

De ruimten bezitten niet een zekere zelfstandigheid (geen eigen opgang en geen eigen sanitaire voorzieningen).

Ook andere activiteiten heeft [X2] in de periode 2004 t/m 2007 en in de periode 2008 t/m 2012 niet verricht.”

De Rechtbank heeft het beroep ongegrond verklaard.

2.3.

Voor het Hof heeft belanghebbende herhaald wat zij in beroep naar voren heeft gebracht. Evenals de Rechtbank heeft het Hof geoordeeld dat [X2] (werkruimte in) het pand van meet af aan en ook in de onderwerpelijke periode (2008-2012, tot aan de levering van het pand aan een derde) daadwerkelijk als ondernemer exploiteerde, aangezien belanghebbende in het bezwaarschrift en [X2] in het hiervoor in 2.1.6 bedoelde door hem ingevulde en ondertekende vragenformulier, hebben verklaard dat [X2] met betrekking tot de werkruimte steeds belastingplichtig was voor de omzetbelasting. Naar het oordeel van het Hof maakt de omstandigheid dat kennelijk geen vergoeding is overeengekomen niet dat daardoor van meet af aan geen sprake was van ondernemerschap. Daarbij heeft het Hof overwogen dat belanghebbende haar stelling dat de gepresenteerde feiten en omstandigheden niet (volledig) in overeenstemming zijn met de werkelijkheid, tegenover de gemotiveerde betwisting door de Inspecteur niet aannemelijk heeft gemaakt.

2.4.

De middelen zijn gericht tegen het oordeel van het Hof dat [X2] van meet af aan en ook gedurende de onderwerpelijke periode als ondernemer in de zin van de Wet moet worden aangemerkt. Daartoe ontbreken, aldus de middelen, voldoende objectieve gegevens. De middelen herhalen daarbij eerdere zowel voor de Rechtbank als voor het Hof gedane uitlatingen dat voor het ter beschikking stellen van werkruimte in het pand nimmer een vergoeding is overeengekomen of in rekening gebracht, zodat het gebruik van werkruimte door [X2] als directeur steeds ‘om niet’ is geweest. Dat brengt mee, aldus de middelen, dat belanghebbende geen omzetbelasting wegens privégebruik van het pand verschuldigd is geworden en ook geen omzetbelasting op de voet van de artikelen 13 en 13a van de Uitvoeringsbeschikking. Volgens de middelen hielden de verklaringen van belanghebbende en [X2] niet in dat een vergoeding voor het ter beschikking stellen van werkruimte bedongen zou zijn of worden en heeft zich dat ook niet voorgedaan. Deze verklaringen werden niet ondersteund door objectieve gegevens, zoals vereist op grond van het arrest van het Hof van Justitie van 21 maart 2000, *Gabalfrisa SL e.a.*, gevoegde zaken C-110/98 tot en met C-147/98, ECLI:EU:C:2000:145, V-N 2000/22.12. Daarom kan, aldus de middelen, ervan uitgaande dat in werkelijkheid uitsluitend om niet is gehandeld, niet de conclusie worden getrokken dat [X2] enkel door die verklaringen de hoedanigheid van belastingplichtige heeft verkregen. Daaraan voegt middel 3 nog toe dat het vormen van de fiscale eenheid en het in aftrek brengen van de voor het pand in rekening gebrachte omzetbelasting in 2004 was gegrond op het arrest van de Hoge Raad van 26 april 2002, 35775, ECLI:NL:HR:2002:AD3572, *BNB 2002/275*, welk arrest volgens het middel door het arrest *Van der Steen* is achterhaald.

2.5.1.

Vooropgesteld wordt dat uit het arrest *Van der Steen* voortvloeit dat een persoon die een arbeidsovereenkomst is aangegaan met de besloten vennootschap waarvan hij meer dan de helft van de aandelen bezit, geen ondernemer is in de zin van artikel 7 van de Wet voor de werkzaamheden die hij ter uitvoering van deze arbeidsovereenkomst in naam en voor rekening van die vennootschap

verricht, omdat hij in zoverre zelfstandigheid ontbeert. Daarmee verloor, naar middel 3 terecht aanvoert, het hiervoor in 2.4 vermelde arrest van de Hoge Raad van 26 april 2002 in zoverre betekenis (zie HR 14 december 2012, 10/04489, ECLI:NL:HR:2012:BU7264, *BNB* 2013/75). Voorts heeft de Hoge Raad in een met het onderhavige geval vergelijkbare situatie beslist dat het gebruik door een (meerderheids)aandeelhouder van gedeelten van een hem toebehorende woning en de daarbij behorende grond ten behoeve van de vervulling van de dienstbetrekking, voor de toepassing van de Wet geen zelfstandige betekenis heeft, zodat de belanghebbende voor deze prestatie geen ondernemer is in de zin van de Wet (zie HR 23 december 1998, 33766, ECLI:NL:HR:1998:AA2267, *BNB* 1999/76).

2.5.2.

Het Hof heeft in navolging van de Rechtbank terecht tot uitgangspunt genomen dat op de Inspecteur de last rust te bewijzen dat de naheffingsaanslagen terecht zijn opgelegd. Dit betekent dat de Inspecteur voor het Hof aannemelijk had moeten maken zijn stelling dat [X2] zodanige prestaties jegens de BV verrichtte dan wel het door objectieve gegevens ondersteunde voornemen daartoe had dat hij – in weerwil van hetgeen hiervoor in 2.5.1 is overwogen – ondernemer was voor het aan de BV ter beschikking stellen van werkruimte in het pand, de eigen woning van [X2]. De Inspecteur had derhalve aannemelijk moeten maken dat [X2], alle omstandigheden in aanmerking nemende, buiten de vervulling van een dienstbetrekking – en dus zelfstandig – tegen vergoeding werkruimte in het pand ter beschikking stelde dan wel het door objectieve gegevens ondersteunde voornemen daartoe had. Voor het Hof heeft de Inspecteur in dit verband niets anders naar voren gebracht dan dat [X2] en de BV vanaf 2004 overeenkomstig hun wens een fiscale eenheid vormden en dus uitgingen van ondernemerschap van [X2], en dat belanghebbende dit in het bezwaarschrift en [X2] in het hiervoor in 2.1.6 bedoelde vragenformulier heeft bevestigd. De Inspecteur heeft geen feiten of omstandigheden vermeld – ook niet nadat belanghebbende voor de Rechtbank en voor het Hof had gesteld dat van de BV geen vergoeding was bedongen en dat de BV ook geen vergoeding had betaald – waaruit zou kunnen worden afgeleid dat [X2] daadwerkelijk buiten een arbeidsverhouding om werkruimte in het pand ter beschikking van de BV heeft gesteld of dat een voornemen daartoe bestond dat werd ondersteund door objectieve gegevens, zoals in het bijzonder een overeenkomst met de BV met daarin opgenomen wat de vergoeding zou zijn voor het gebruik van werkruimte.

Op grond hiervan kon het Hof niet komen tot het oordeel dat de Inspecteur aannemelijk heeft gemaakt dat [X2] als ondernemer werkruimte in het pand aan de BV ter beschikking heeft gesteld dan wel een door objectieve gegevens ondersteund voornemen had dit te doen. Daarom slagen de middelen in zoverre. 's Hof's uitspraak kan niet in stand blijven. De middelen behoeven voor het overige geen behandeling. De Hoge Raad kan de zaak afdoen.

2.6.

Gelet op hetgeen hiervoor in 2.5.1 is vooropgesteld had de Inspecteur moeten bewijzen dat belanghebbende van meet af aan en ook gedurende de onderwerpelijke periode buiten een arbeidsovereenkomst van [X2] met de BV om tegen een overeengekomen vergoeding werkruimte in het pand aan de BV ter beschikking heeft gesteld dan wel het door objectieve gegevens ondersteund voornemen had om dit te doen. 's Hof's uitspraak en de stukken van het geding laten geen andere conclusie toe dan dat de Inspecteur dit niet heeft gedaan, maar heeft ermee volstaan te verwijzen naar het – met instemming van [X2] en de BV – (hebben) bestaan van de fiscale eenheid en naar de verklaringen van belanghebbende in het bezwaarschrift en de verklaringen van [X2] in het hiervoor in

2.1.6 bedoelde vragenformulier. Zonder nadere objectieve gegevens – die de Inspecteur voor het Hof niet heeft gesteld – betekent dit dat niet is komen vast te staan dat [X2] ondernemer was in de zin van de Wet, zodat de naheffingsaanslagen ten onrechte zijn opgelegd.

3. Proceskosten

De Staatssecretaris zal worden veroordeeld in de kosten van het geding in cassatie. De Inspecteur zal worden veroordeeld in de kosten van het geding voor de Rechtbank en in de kosten in verband met de behandeling van de bezwaren.

4. Beslissing

De Hoge Raad:

verklaart het beroep in cassatie gegrond,

vernietigt de uitspraak van het Hof, alsmede de uitspraak van de Rechtbank en de uitspraken van de Inspecteur,

vernietigt de naheffingsaanslagen,

Noot

Auteur: mr. M. Lambregts

De kern van deze zaak betreft een bewijsrechtelijke kwestie gehuld in de nasleep van het *Van der Steen*-arrest^[1] en het daaropvolgende besluit van de staatssecretaris.^[2]

Uit het *Van der Steen*-arrest volgde dat een dga in loondienst bij zijn eigen BV wegens gebrek aan zelfstandigheid geen btw-ondernemer is, in tegenstelling tot hetgeen de Hoge Raad eerder had geoordeeld.^[3] Vóór *Van der Steen* had de dga in deze zaak als btw-ondernemer echter al voorbelasting afgetrokken, welke aftrek gecorrigeerd dreigde te worden op grond van het besluit van de staatssecretaris door middel van een naheffing ex art. 3 lid 3 onderdeel c Wet OB 1968. Volgens de staatssecretaris werden goederen ter zake waarvan eerder voorbelasting was genoten per datum van het *Van der Steen*-arrest (fictief) met btw belast geleverd wegens bedrijfsbeëindiging.

Om zich tegen die (omstreden) correctie te verweren besloot de dga zijn werkruimte belast aan de BV te verhuren, althans te verklaren dat van een dergelijke verhuur sprake was, teneinde aan de eisen voor ondernemerschap en het bijbehorende aftrekrecht te voldoen. Daarop liet de inspecteur de correctie van de eerder genoten aftrek achterwege en legde in plaats daarvan naheffingsaanslagen op ter (jaarlijkse) correctie van het privégebruik van het pand en de levering daarvan binnen de herzieningstermijn.

Ondertussen bleek de reddingsboei die belanghebbende had uitgeworpen niet meer nodig omdat de Hoge Raad eind 2012 een streep zette door de fictieve levering die de staatssecretaris voor ogen had.^[4]

Zoals deze jurisprudentiële wind waaide, waaide het jasje van belanghebbende. Die verzette zich nu tegen het btw-ondernemerschap, althans de daarmee gepaard gaande correcties wegens privégebruik en levering binnen de herzieningstermijn.

In beroep en hoger beroep kwam belanghebbende daarom terug op de eerder door en namens hem afgelegde verklaringen. De vroegere adviseur had het niet goed verwoord heet het dan; van belaste verhuur was nimmer sprake geweest aangezien geen verhuurvergoeding was bedongen of in rekening was gebracht. Deze draai werd belanghebbende door de rechtbank en het hof niet in dank afgenomen;

de inspecteur kon volgens hen ten bewijze van het btw-ondernemerschap volstaan met een verwijzing naar belanghebbendes herhaaldelijke en consistente verklaringen - waaronder een door de dga zelf ondertekend vragenformulier waarin hij aangaf dat van belaste verhuur sprake was op grond van een mondelinge huurovereenkomst.

Mits en zolang de goede procesorde zich daar niet tegen verzet kan men in elke stand van het geding nieuwe standpunten innemen. Daarnaast kan een belanghebbende zich in weerwil van een eerdere voorstelling van zaken gedurende een procedure alsnog beroepen op de daadwerkelijke werkelijke gang van zaken.^[5] Tel daarbij op dat voor btw-ondernemerschap noodzakelijk is dat met btw belaste prestaties worden verricht, dan wel het met objectieve gegevens ondersteunde voornemen daartoe bestaat.^[6] Dergelijke prestaties ontbraken in dit geval en het voornemen daartoe werd niet met objectieve gegevens ondersteund, doch enkel met het subjectieve gegeven bestaande uit belanghebbendes verklaringen. In r.o. 2.5.2 oppert de Hoge Raad dat een objectief gegeven in dit geval (bijvoorbeeld) een huurovereenkomst zou zijn geweest met daarin opgenomen een vergoeding voor het gebruik van de werkruimte.

Bij gebrek aan dergelijke objectieve gegevens casseert de Hoge Raad: de inspecteur is niet geslaagd in de op hem rustende bewijslast, derhalve is van btw-ondernemerschap geen sprake en kunnen de naheffingsaanslagen niet in stand blijven. Een door de inspecteur ongetwijfeld als onverkwikkelijk ervaren uitkomst gelet op het opportunisme aan de zijde van belanghebbende die eerst zwart op wit zette dat sprake was van verhuur en dus ondernemerschap, om daar vervolgens op terug te komen. Dit kan belanghebbende evenwel niet euvel worden geduid gelet op de 'kluts'^[7] die *Van der Steen* en de jurisprudentie daaromheen veroorzaakten en waardoor dga's in en uit de btw-sfeer werden getrokken.

Voetnoten

[1]

HvJ EU 18 oktober 2007, C-355/06 (*Van der Steen*), ECLI:EU:C:2007:615, *BNB* 2008/52.

[2]

Besluit van 21 december 2007, CPP2007/3160, V-N 2008/3.24.

[3]

HR 26 april 2002, ECLI:NL:HR:2002:AD3572, *BNB* 2002/275.

[4]

HR 14 december 2012, ECLI:NL:HR:2012:BU7264, *BNB* 2013/75.

[5]

HR 5 juni 1991, ECLI:NL:HR:1991:ZC4609, *BNB* 1991/282.

[6]

HvJ EG 21 maart 2000, C-110/98 - C-147/98 (*Gabalfa*).

[7]

In de woorden van Van Kesteren in zijn noot bij *BNB* 2013/75.