

Hof Leeuwarden 13 november 2012, nr. 11/00301

Uitspraak

GERECHTSHOF LEEUWARDEN
Sector belastingrecht

nummer 11/00301

uitspraakdatum: 13 november 2012

Uitspraak van de eerste meervoudige belastingkamer

op het hoger beroep van

Stichting X te Z (hierna: belanghebbende),

en het incidentele hoger beroep van

de inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen (hierna: de Inspecteur)

tegen de uitspraak van Rechtbank Leeuwarden (hierna: de Rechtbank) van 8 september 2011, nummers AWB 10/1531, in het geding tussen

belanghebbende en de Inspecteur.

1. Ontstaan en loop van het geding

1.1 Belanghebbende heeft op 28 januari 2010 op aangifte € 1.180.586 omzetbelasting voldaan over het tijdvak december 2009.

1.2. Belanghebbende heeft bij brief met dagtekening 1 maart 2010 verzocht om een teruggaaf van omzetbelasting over het jaar 2009 ten bedrage van € 242.755.

1.3 De Inspecteur is bij uitspraak op bezwaar aan dit verzoek van belanghebbende tegemoet gekomen en heeft teruggaaf verleend van het bedrag van € 244.070, waarin begrepen € 1.315 heffingsrente.

1.4. Belanghebbende is tegen die uitspraak in beroep gekomen bij de Rechtbank. De Rechtbank heeft het beroep bij uitspraak van 8 september 2011 ongegrond verklaard.

1.5 Belanghebbende heeft tegen de uitspraak van de Rechtbank hoger beroep ingesteld. De Inspecteur heeft een verweerschrift ingediend en heeft tevens incidenteel hoger beroep ingesteld.

1.6 Tot de stukken van het geding behoren, naast de hiervoor vermelde stukken, het van de Rechtbank ontvangen dossier dat op deze zaak betrekking heeft, alsmede alle stukken die nadien, al dan niet met bijlagen, door partijen in hoger beroep zijn overgelegd.

1.7 Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 17 juli 2012 te Leeuwarden. Daarbij zijn verschenen en gehoord mr. A als gemachtigde van belanghebbende, bijgestaan door B, een medewerker van belanghebbende, en namens de Inspecteur mr. C, bijgestaan door D.

1.8 De gemachtigde van belanghebbende heeft ter zitting een pleitnota voorgedragen en een exemplaar daarvan overgelegd aan het Hof en aan de Inspecteur. Deze pleitnota wordt door het Hof tot de stukken van het geding gerekend.

1.9 Van het verhandelde ter zitting is een proces-verbaal opgemaakt dat aan deze uitspraak is gehecht.

2. Feiten

2.1. Belanghebbende is een op grond van artikel 70 van de Woningwet toegelaten instelling (woningcorporatie). Belanghebbende heeft volgens artikel 3 van haar statuten als doelstelling uitsluitend werkzaam te zijn op het gebied van de volkshuisvesting en richt zich in het bijzonder op hen, die op grond van hun inkomen op sociale woningbouw zijn aangewezen. Dit doel tracht belanghebbende overeenkomstig artikel 3, lid 2, van haar statuten te bereiken door:

- a. verbetering van de kwaliteit van het wonen in bestaande wijken en op nieuwe locaties;
- b. het ontwikkelen, uitdragen en bevorderen van (regionale) visies op het wonen in de ruimste zin van het woord;
- c. professionalisering van de klantbenadering en productontwikkeling;
- d. innovatief maatschappelijk ondernemerschap;
- e. professionalisering van de bedrijfsprocessen;
- f. schaalvergroting, strekkend tot versterking van de (lokale) marktpositie.

Voorts tracht de stichting dit doel, gezien artikel 3, lid 3, van haar statuten te bereiken met alle wettige middelen die voor het gestelde doel bevorderlijk zijn.

2.2. Belanghebbende doet maandelijks aangifte voor de omzetbelasting. Belanghebbende administreert voor de omzetbelasting afzonderlijk drie soorten kosten: kosten die volledig betrekking hebben op vrijgestelde prestaties, kosten die volledig betrekking hebben op belaste prestaties en kosten die niet specifiek toegerekend kunnen worden aan vrijgestelde of belaste prestaties, de zogeheten gemengde kosten.

2.3. De totale omzet (huren en belaste prestaties) van belanghebbende in 2009 bedroeg € 115.598.324, waarvan belaste omzet € 19.806.113 en vrijgestelde omzet € 95.792.211.

2.4. Belanghebbende verhuurde in 2009 15.990 woningen.

2.5. Belanghebbende heeft in 2009 131 voormalige huurwoningen en 114 nieuw opgeleverde koopwoningen verkocht. De omzet uit de verkoop van de 131 voormalige huurwoningen bedraagt € 16.874.155.

2.6. Belanghebbende ontwikkelde diverse woonprojecten. In 2009 zijn 9 projecten opgeleverd, waren er 10 projecten in uitvoering en 11 projecten in voorbereiding. In 2009 heeft eiseres de E in Z, bestaande uit 44 appartementen, op één appartement na, verkocht aan de externe partij F. Diverse projecten bestaan voor een gedeelte uit huurwoningen en voor een gedeelte uit koopwoningen.

3. Geschil, de standpunten en conclusies van partijen

3.1. Tussen partijen is primair in geschil het antwoord op de vraag of belanghebbende niet-ontvankelijk is in haar beroep, zoals de inspecteur heeft gesteld in zijn incidentele hoger beroep.

3.2. Vervolgens is tussen partijen in geschil de vraag of de in 2009 gerealiseerde omzet met betrekking tot de verkochte woningwetwoningen (voormalige huurwoningen) in de noemer van de pro rata breuk moet worden meegenomen.

3.3. Belanghebbende beantwoordt beide vragen ontkennend. Hoewel de Inspecteur geheel tegemoetgekomen is aan het door belanghebbende ingediende verzoek, stelt belanghebbende dat door middel van beroep alsnog andere, niet eerder geuite bezwaren, aan de orde kunnen worden gesteld, waardoor zij wel degelijk een procesbelang heeft en derhalve het beroep ontvankelijk verklaard dient te worden.

3.4. Voorts stelt belanghebbende dat de verkoop van woningwetwoningen niet een gebruikelijke bedrijfsactiviteit is in de zin van het arrest van het Hof van Justitie van 6 maart 2008, C-98/07, BNB 2008/219 (Nordinia Finans) en daarom niet meegenomen dient te worden in de noemer van de pro rata breuk. Belanghebbende voert hiertoe onder meer het hiernavolgende aan. Belanghebbende heeft bij de nieuwbouw van (sociale) huurwoningen geen voornemen tot vervreemding. Het oogmerk is slechts te voorzien in betaalbare huisvesting voor kwetsbare doelgroepen op de woningmarkt. Het verkopen van voormalige huurwoningen is geen doel op zich, maar een vanzelfsprekend gevolg van de bedrijfsvoering om continu een voldoende gevarieerd en kwalitatief goed aanbod van woningen

beschikbaar te hebben voor de verhuur. Dit brengt met zich dat bestaande huurwoningen worden verkocht en nieuwe huurwoningen aan het bezit moeten worden toegevoegd. Van het totale woningbezit van circa 16.000 huurwoningen wordt jaarlijks gemiddeld minder dan 1% verkocht. Het merendeel van het vastgoed blijft eigendom van belanghebbende en wordt op termijn herontwikkeld dan wel ingrijpend gerenoveerd, maar wordt niet verkocht. Belanghebbende heeft geen makelaars in dienst, een extern makelaarskantoor verzorgt de verkoopactiviteiten. De voorbelasting op de kosten van het makelaarskantoor wordt op grond van artikel 11, eerste lid, onderdeel b, Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968, niet in aftrek gebracht door belanghebbende.

3.5. De Inspecteur beantwoordt beide vragen bevestigend. Ter gelegenheid van het verzoek om teruggaaf bij brief met dagtekening 1 maart 2010, had belanghebbende haar bezwaren omtrent de aanvankelijk gevolgde berekening van de pro rata breuk kenbaar moeten maken. De Inspecteur stelt dat, nu hij volledig aan dit verzoek tegemoet is gekomen, belanghebbende niet-ontvankelijk is vanwege van het ontbreken van een procesbelang in deze procedure.

3.6. Voor wat betreft het in 3.2 genoemde geschilpunt stelt de Inspecteur dat de omzet behaald door verkoop van huurwoningen niet dient te worden uitgesloten van de berekening van de pro rata. De Inspecteur voert hierbij aan dat belanghebbende jaarlijks woningwetwoningen verkoopt en dat het gebruikelijk is voor woningcorporaties voorheen verhuurde woningwetwoningen te verkopen. Voorts stelt de Inspecteur dat belanghebbende de verkoopomzet met betrekking tot de verkoop van nieuwbouwwoningen nodig heeft om de onrendabele top van nieuwe huurwoningen te financieren. De Inspecteur stelt dat belanghebbende deskundig is op het gebied van de woningmarkt en derhalve over kennis beschikt inzake de verwerving en de verkoop van nieuwe en gebruikte woningen, en dat het vergaren, gebruiken en behouden van de benodigde kennis kosten met zich mee brengt. Deze algemene kosten worden, aldus de Inspecteur, dan ook niet uitsluitend gemaakt voor de vrijgestelde verhuurdoeleinden, maar tevens voor de systematische en beroepsmatige belaste en vrijgestelde verkoop van woningen.

3.7. Niet in geschil is dat, indien het gelijk aan de zijde van belanghebbende is, de uitspraak op bezwaar vernietigd dient te worden in die zin dat de op aangifte voldane belasting verder verminderd dient te worden met een bedrag van € 67.432 tot een bedrag van € 16.517.394.

4. Beoordeling van het geschil

Ontvankelijkheid van het beroep

4.1. Ingevolge artikel 12, lid 3, van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 (hierna 'Uitvoeringsbeschikking') vindt herziening van de aftrek die gedurende het boekjaar is genoten, plaats bij de aangifte over het laatste belastingtijdvak van het boekjaar en op basis van de voor het gehele boekjaar geldende gegevens. Uit het procesdossier leidt het Hof af dat belanghebbende deze berekening van de pro rata aftrek niet heeft verwerkt in de aangifte over het laatste belastingtijdvak, de maand december 2009, en deze door middel van de brief van 1 maart 2010, welke door het Hof wordt aangemerkt als een bezwaar tegen de op deze aangifte voldane omzetbelasting, heeft willen doorvoeren. De Inspecteur heeft deze brief weliswaar aangemerkt als een afrekening in de zin van artikel 12, lid 3, van de Uitvoeringsbeschikking, maar heeft hiervoor overeenkomstig het verzoek van belanghebbende een uitspraak op bezwaar gedaan met het gehele jaar 2009 als belastingtijdvak.

4.2. De uitspraak op bezwaar van de Inspecteur is een besluit waartegen op de voet van artikel 8:1 van de Algemene wet bestuursrecht en artikel 26 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen beroep openstaat. Het rechtsmiddel van beroep tegen een uitspraak van de Inspecteur is voor de belanghebbende opengesteld om de rechter te doen beslissen of het bedrag van de op aangifte verschuldigde belasting (verder) moet worden verlaagd. Ook kan de belanghebbende dit rechtsmiddel aanwenden om op te komen tegen bijkomende beslissingen van de Inspecteur, zoals die ten aanzien van de beschikking heffingsrente. Nu de op aangifte verschuldigde belasting blijkens de stellingen van belanghebbende, verder moet worden verlaagd en de tekst van artikel 12 van de Uitvoeringsbeschikking hier naar het oordeel van belanghebbende ook ruimte voor biedt, heeft belanghebbende een belang bij zijn hoger beroep en slaagt het incidentele hoger beroep van de Inspecteur niet.

Wijze van berekening van het pro rata aftrekrecht

4.3. Op grond van artikel 14 van de Uitvoeringsbeschikking wordt het afstoten van goederen welke de ondernemer in zijn bedrijf heeft gebruikt, niet beschouwd als een handeling die voor de berekening van de aftrek bij hem in aanmerking komt. Deze uitsluiting is gebaseerd op artikel 174, lid 2, onderdelen a en b van de btw richtlijn, waarin wordt bepaald dat

- a. de omzet met betrekking tot de levering van investeringsgoederen die door de belastingplichtige in het kader van zijn onderneming worden gebruikt; en
- b. de omzet met betrekking tot bijkomstige handelingen ter zake van onroerende goederen; buiten beschouwing dient te worden gelaten bij de berekening van het aftrekbare gedeelte.

4.4. Het Hof van Justitie heeft in zijn arrest van 29 april 2004, C-77/01 (Empresa de Desenvolvimento Mineiro SGPS SA (EDM)) overwogen dat het niet opnemen van bepaalde bijkomstige handelingen in de noemer van de breuk, beoogt de negatieve effecten van dit aan de berekening inherente gevolg voor de belastingplichtige weg te werken om zo te vermijden dat deze handelingen die berekening vervalsen, en aldus de doelstelling van neutraliteit, die door het gemeenschappelijk stelsel van BTW wordt gewaarborgd, beoogt te verzekeren (rechtsoverweging 75). De berekening van de aftrek zou worden vervalst, indien alle opbrengsten die verband houden met een belastbare activiteit in deze noemer worden opgenomen, wanneer de verkrijging van die opbrengsten generlei gebruik van goederen of diensten waarvoor BTW verschuldigd is of slechts een zeer beperkt gebruik daarvan impliceert (rechtsoverweging 76).

4.5. In zijn arrest van 6 maart 2008, C-98/07 (Nordinia Finans) heeft het Hof van Justitie dit nader gepreciseerd door te overwegen (rechtsoverweging 24) dat de gemeenschapswetgever deze omzet heeft willen uitsluiten wanneer de verkoop ongebruikelijk is vergeleken met de gewone activiteit van de betrokken belastingplichtige en het gebruik van goederen of diensten met een gemengde bestemming bij deze verkoop niet evenredig hoeft te zijn aan de erdoor gegenereerde omzet. In de situatie van Nordinia Finans oordeelde het Hof van Justitie dat de omzet uit deze verkoop niet kan worden aangemerkt als de omzet welke dient te worden uitgesloten op grond van artikel 19, lid 2, van de Zesde richtlijn (thans artikel 174, lid 2, onderdeel b, van de btw richtlijn).

4.6. Uit beide hiervoor vermelde arresten volgt dat artikel 174, lid 2, van de btw richtlijn de doelstelling van neutraliteit beoogt te eerbiedigen doordat deze bepaling bij de berekening van het aftrekrecht de opbrengsten elimineert van handelingen die deze berekening vervalsen in die zin dat die opbrengsten generlei gebruik van goederen of diensten of slechts een zeer beperkt gebruik daarvan impliceren. Als uitzondering op deze richtlijn bepaling heeft het Hof van Justitie in het Nordinia Finans-arrest geoordeeld dat juist het elimineren van deze omzet tot een vervalsing van het aftrekrecht zou leiden indien, zoals zich in die situatie voordeed, een leasemaatschappij voertuigen na een periode van gemiddeld 36 maanden verkoopt en deze verkoop professioneel en stelselmatig organiseerde. De voorbelasting op goederen en diensten die een dergelijke leasemaatschappij nodig heeft voor deze professionele en stelselmatige organisatie zou, indien bij de berekening van de pro rata geen rekening met de opbrengsten daarvan rekening gehouden zou mogen worden, vervalst worden waardoor de fiscale neutraliteitsdoelstelling zou worden geschonden.

4.7. In de onderhavige situatie doet zich deze uitzondering niet voor. Anders dan in het Nordinia Finans-arrest worden de woningen niet per definitie afgestoten na een vooraf ingecalculerde gebruiksduur. Vaststaat dat ongeveer één procent van de woningen wordt verkocht, en derhalve 99 procent van de woningen in bezit blijft van belanghebbende. Naar het oordeel van het Hof, vormt de verkoop niet een onvermijdbare activiteit van belanghebbende. Belanghebbende heeft de verkoop, na vaststelling van welke woningen daarvoor in aanmerking komen, geheel uit handen gegeven aan externe partijen. De voorbelasting die deze externe partijen aan belanghebbende in rekening heeft gebracht, heeft belanghebbende overeenkomstig artikel 11, lid 1, onderdeel b, van de Uitvoeringsbeschikking in het geheel niet in aftrek gebracht. Anders dan in het Nordinia Finans-arrest heeft belanghebbende de verkoop van woningen niet binnen de eigen organisatie professioneel en stelselmatig georganiseerd, zodat geen andere goederen en diensten dan die van externe partijen, zijn gebezigd voor deze activiteiten.

4.8. Hieraan doet niet af hetgeen door de Inspecteur is gesteld omtrent activiteiten die volgens hem binnen de organisatie van belanghebbende moeten worden verricht, welke overigens door belanghebbende voor een deel gemotiveerd worden betwist, bestaande uit de besluitvorming en

opdrachtverlening tot verkoop, het uitvoeren van onderhoud, en het administratief verwerken van de verkoopopbrengsten. Voor zover al voorbelasting kan worden toegerekend aan deze activiteiten, hetgeen door belanghebbende eveneens gemotiveerd is betwist, dienen deze beschouwd te worden als 'slechts een zeer beperkt gebruik' van goederen en diensten, zoals het Hof van Justitie heeft aangegeven in rechtsoverweging 76 van het in 4.4 aangehaalde EDM arrest. Daaraan doet evenmin af het feit dat de ontvangst uit verkochte huurwoningen geen incidentele inkomstenbron betreft.

4.9 Nu de Inspecteur niet aannemelijk heeft gemaakt dat toepassing van artikel 14 van de Uitvoeringsbeschikking bij belanghebbende leidt tot een vertekende uitkomst in de berekening van de pro rata omdat deze daardoor niet meer het respectieve aandeel weergeeft waarin de goederen of diensten met een gemengde bestemming voor belaste en voor vrijgestelde activiteiten worden aangewend, is toepassing van dit artikel niet in strijd met de neutraliteitsdoelstelling van de richtlijn en dient de omzet behaald met de verkoop van de huurwoningen uit de pro rata berekening geëlimineerd te worden.

Slotsom

Gezien het voorgaande is het hoger beroep gegrond en het incidentele hoger beroep ongegrond.

5. Kosten beroep en hoger beroep

Nu het hoger beroep gegrond is, ziet het Hof aanleiding de Inspecteur te veroordelen in de proceskosten van belanghebbende in hoger beroep. In eerste aanleg heeft belanghebbende afgezien van een verzoek om proceskostenvergoeding. De kosten in hoger beroep zijn overeenkomstig het Besluit proceskosten bestuursrecht te berekenen op € 874 (twee proceshandelingen maal € 437 maal factor 1 in verband met het gewicht van de zaak) aan kosten van door een derde beroepsmatig verleende rechtsbijstand.

6. Beslissing

Het Hof:

- vernietigt de uitspraak van de Rechtbank;
- verklaart het beroep bij de Rechtbank gegrond;
- vernietigt de uitspraak op bezwaar;
- gelast de Inspecteur over te gaan tot een teruggaaf van de op aangifte voldane belasting ten bedrage van € 67.432, te vermeerderen met heffingsrente;
- veroordeelt de Inspecteur in de proceskosten van belanghebbende in hoger beroep ten bedrage van € 874, en
- gelast dat de Staat het door belanghebbende betaalde griffierecht in beroep en hoger beroep van in totaal € 736 aan haar vergoedt.

Deze uitspraak is gedaan door mr. E. Polak, voorzitter, mr. P. van der Wal en mr. W.A.P. Nieuwenhuizen, in tegenwoordigheid van mr. K. de Jong- Braaksma als griffier.

De beslissing is op 13 november 2012 in het openbaar uitgesproken.