

ECLI:NL:RBGEL:2018:4349

Instantie	Rechtbank Gelderland
Datum uitspraak	10-10-2018
Datum publicatie	12-10-2018
Zaaknummer	AWB - 17 _ 5110
Formele relaties	Hoger beroep: ECLI:NL:GHARL:2019:10946, Bekrachtiging/bevestiging
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Eerste aanleg - enkelvoudig
Inhoudsindicatie	Wet op de omzetbelasting 1968. Aan eiseres is een onroerende zaak geleverd, ter zake van de levering is omzetbelasting in rekening gebracht. Naar het oordeel van de rechtbank is geen sprake van een bouwterrein. De omzetbelasting is ten onrechte in rekening gebracht. Gelet op de in de strafzaak tegen de directeur van eiseres bewezen verklaarde feiten heeft eiseres deelgenomen aan belastingfraude en heeft zij geen recht op aftrek. Beroep op vertrouwensbeginsel wordt verworpen.
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl V-N Vandaag 2018/2254 V-N 2019/3.2.2 NLF 2018/2248 met annotatie van NTFR 2018/2606 met annotatie van Drs. C. Verweij

Uitspraak

RECHTBANK GELDERLAND

Zittingsplaats Arnhem

Belastingrecht

zaaknummer: AWB 17/5110

uitspraak van de enkelvoudige belastingkamer van 10 oktober 2018

in de zaak tussen

Fiscale eenheid [X] B.V (voorheen: [A] B.V.) en [Y] B.V. (voorheen [B] B.V.) c.s., te [Z] , eiseres
(gemachtigde: drs. [gemachtigde]),

en

de inspecteur van de Belastingdienst, kantoor Enschede, verweerder.

Procesverloop

Verweerder heeft aan eiseres met dagtekening 25 april 2013 een naheffingsaanslag (aanslagnummer [000] .F.01.1501) omzetbelasting over het tijdvak 1 juli 2011 tot en met [2011 2] opgelegd van 100.700. Tevens is bij beschikking 3.457 aan heffingsrente in rekening gebracht.

Verweerder heeft bij uitspraak op bezwaar van 5 februari 2016 het bezwaar ongegrond verklaard.

Eiseres is tegen die uitspraak in beroep gekomen bij de rechtbank Gelderland. De rechtbank heeft het beroep bij uitspraak van 24 november 2016 (zaaknummer 16/1873) niet- ontvankelijk verklaard. Het daartegen ingestelde hoger beroep is door het Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden bij uitspraak van 5 september 2017 gegrond verklaard. Het Hof heeft het beroep ontvankelijk verklaard en de zaak teruggewezen naar de rechtbank.

De rechtbank heeft de behandeling van de zaak voortgezet onder zaaknummer AWB 17/5110. De gedingstukken van de zaak AWB 16/1873 maken onderdeel uit van deze procedure.

Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 29 mei 2018.

Namens eiseres is verschenen haar gemachtigde. Namens verweerder zijn verschenen mr. [gemachtigde] , [C] en [D] .

Verweerder heeft ter zitting een pleitnota voorgedragen en exemplaren daarvan overgelegd aan de rechtbank en aan de wederpartij. Verweerder heeft daarnaast een kopie van een verklaring van notaris mr. [E] (hierna: [E]) overgelegd.

De rechtbank heeft het onderzoek ter zitting geschorst om eiseres in de gelegenheid te stellen ter onderbouwing van een door haar ter zitting ingenomen stelling correspondentie met verweerder over te leggen. Verweerder is in de gelegenheid gesteld om daarop te reageren en om een afschrift van de naheffingsaanslag aan de rechtbank toe te zenden.

Eiseres heeft bij brief van 4 juni 2018 nadere stukken toegezonden aan de rechtbank. Verweerder heeft daarop bij brief van 7 juni 2018 gereageerd. Afschriften van de brieven zijn telkens aan de wederpartij verzonden.

De rechtbank heeft partijen bij brief van 15 juni 2018 in de gelegenheid gesteld om binnen vier weken aan te geven dat zij (nogmaals) op een zitting willen worden gehoord. Partijen hebben hiervan geen gebruik gemaakt. De rechtbank heeft vervolgens het onderzoek gesloten.

Overwegingen

Feiten

1. Tot de fiscale eenheid [A] B.V. en [B] B.V. c.s. (hierna: de fiscale eenheid) behoort in 2011 onder meer [F] B.V. De tenaamstelling van de hiervoor genoemde rechtspersonen is via statutenwijzigingen van [A & B] gewijzigd in [X & Y] .
2. [A] B.V. is bestuurder van [F] B.V. Als bestuurder van [A] B.V. treedt op de heer [G] (hierna: [G]).
3. [F] B.V. is opgericht op [2011 1] . De activiteiten van deze vennootschap staan bij de Kamer van Koophandel omschreven als projectontwikkeling.
4. Op [2011 2] heeft [E] een akte van levering opgemaakt ter zake van de levering van een perceel bouwterrein, gelegen aan de [A-straat 1] te [Q] (hierna ook: de onroerende zaak) door [H] B.V. (hierna: [H]) aan [F] B.V. In de akte is een koopprijs vermeld van 530.000, te vermeerderen met een bedrag van 100.700 aan omzetbelasting. [F] B.V. heeft een bedrag van 510.800 betaald en een bedrag van 119.900 ten titel van geldlening schuldig erkend. In de akte is vermeld dat de verkoper geheel verantwoordelijk blijft voor de sloop en de sanering van het verkochte. De akte is om 21.00 uur ondertekend door de notaris en twee medewerkers van het notariskantoor als schriftelijk gevolmachtigden van verkoper en koper.
5. Voorafgaand aan de levering van de onroerende zaak aan [F] B.V., is de onroerende zaak diverse keren van eigenaar gewisseld:
 - op [2011 3] heeft [I] de onroerende zaak verkocht aan [J] (hierna: [J]), waarna op [2011 4] de levering heeft plaatsgevonden bij [E] . In het koopcontract staat onder meer dat de koopprijs 300.000 bedraagt en dat de verkoper verklaart dat hij ter zake van de levering van rechtswege géén omzetbelasting is verschuldigd. In de akte van levering is [K] B.V., via de Stichting [L] vertegenwoordigd door [J] , als koper vermeld;
 - op [2011 5] heeft [K] B.V. de onroerende zaak verkocht aan [M] (hierna: [M]) voor 320.000, zonder omzetbelasting. De akte van levering is gedagtekend op [2011 6] en vermeldt de levering van een perceel grond met daarop gestichte opstallen;
 - op [2011 2] heeft [E] een akte van levering opgemaakt ter zake van de levering van het perceel grond met de daarop gestichte opstallen door [M] aan [H] , vertegenwoordigd door de heer [N] . In de akte is een koopprijs vermeld van 500.000. De verkoper heeft verklaard dat wegens de levering van het verkochte geen omzetbelasting is verschuldigd. De akte is om 14.45 uur ondertekend door de notaris en twee medewerkers van het notariskantoor als schriftelijk gevolmachtigden van verkoper en koper.
6. Op 26 oktober 2011 heeft eiseres de aangifte omzetbelasting over het derde kwartaal van 2011 ingediend. In deze aangifte is het bedrag van 100.700 als voorbelasting in aftrek gebracht. De aftrek voorbelasting is door verweerder conform de aangifte verleend.
7. Door de Belastingdienst/FIOD is een strafrechtelijk onderzoek ingesteld naar de hiervoor onder 4. en 5. genoemde transacties. Hiervan is een proces-verbaal opgemaakt onder de naam Proces-verbaal Zaak 08 Pand [Q] , dossiernummer [001] met als dagtekening 5 maart 2013. Een afschrift van dit proces-verbaal behoort tot de gedingstukken. Naar aanleiding van het proces-verbaal is door verweerder de onderhavige naheffingsaanslag opgelegd.
8. De rechtbank Overijssel/zittingsplaats Almelo heeft in de strafzaak bij vonnis van 19 juni 2015 bewezenverklaard dat [G] een constructie heeft opgezet waarbij [H] is ingezet als koper en vervolgens als

verkoper, waarbij de door [H] aan [F] B.V. in rekening gebrachte omzetbelasting niet op aangifte is voldaan, terwijl [F] B.V. die omzetbelasting wel in aftrek heeft gebracht. De rechtbank acht wettig en overtuigend bewezen dat [G] feitelijk leiding/opdracht heeft gegeven aan [F] B.V. voor het opzettelijk onjuist doen van de aangifte omzetbelasting over het derde kwartaal 2011 ten name van de fiscale eenheid. De rechtbank heeft ook bewezenverklaard dat de notariële akte van [2011 2] (ondertekend om 21.00 uur) vals is voor zover in deze akte is vastgelegd dat er sprake is van een perceel bouwterrein, omdat dit geen weergave is van de feitelijke toestand van het geleverde. Tegen het vonnis is hoger beroep ingesteld.

9. In het vonnis is, voor zover hier van belang, het volgende opgenomen (verdachte is [G]):

“ () Uit het dossier blijkt dat verdachte reeds in februari 2011 getracht heeft om het pand aan de [A-straat 1] te [Q] van [I] te kopen. Die aankoop is toen echter niet doorgegaan.

Uit het dossier blijkt verder dat verdachte de beschikking had over kopieën van voornoemde (concept) koopovereenkomsten: een fotokopie van een (concept) koopcontract tussen [I] en [J] en een fotokopie van een (concept) koopovereenkomst tussen [K] BV/ [J] en [M] , aangetroffen op het adres van [O] BV. [A] BV is enig aandeelhouder van deze BV. Daarnaast zijn op het zakelijk adres van [F] BV kladaantekeningen aangetroffen waar bovenaan is geschreven [2011 7] [Q] en waarop onder meer voornoemde tussenstappen zijn geschetst. Alle tussenstappen zijn conform de schets uitgevoerd.

[J] heeft verklaard dat verdachte hem heeft gezegd dat ze (verdachte en [J]) het project [A-straat 1] te [Q] gezamenlijk zouden gaan uitvoeren en dat [J] na afloop 10% zou ontvangen van de opbrengst van het project. Volgens [J] is het pand aan de [A-straat 1] te [Q] gesloopt door sloopbedrijf [P] en zijn de kosten betaald door verdachte. In het dossier bevinden zich diverse e-mailberichten waarin verdachte door [J] wordt geïnformeerd over de sloopwerkzaamheden. Bij [a] zijn ter zake van de sloop twee dagrapporten met urenregistratie aangetroffen. Volgens deze dagrapporten zijn de sloopwerkzaamheden aangevangen op [2011 8] en voortijdig gestopt op [2011 9] . [b] , een medewerker van dit sloopbedrijf heeft verklaard dat de sloop van de opstallen op [2011 10] is begonnen en dat die sloop op [2011 9] is stilgelegd. Daarnaast heeft [c] , mede-eigenaar en directeur van [a] verklaard dat er rond [2011 2] nog veel sloopwerk moest gebeuren. De rechtbank leidt hieruit af dat zich op [2011 2] nog immer opstallen aanwezig waren aan de [A-straat 1] te [Q] .

[M] heeft verklaard dat hij het pand aan de [A-straat 1] te [Q] zonder omzetbelasting aan verdachte heeft verkocht en dus niet aan [H] BV. Hij heeft voor de verkoop een machtiging afgegeven en verdachte heeft volgens [M] de verkoop van het pand verder geregeld via notaris [E] .

[N] , middellijk bestuurder van [H] BV, heeft verklaard niets te weten van de aankoop door [H] BV van het pand aan de [A-straat 1] te [Q] . In die BV zouden geen activiteiten hebben plaatsgevonden. [N] heeft wel eens machtigingen afgegeven tegen betaling en dat zou volgens hem ook in dit geval kunnen zijn gebeurd. Hij zou als katvanger zijn gebruikt.

De rechtbank leidt uit het vorenstaande af dat verdachte op de achtergrond de regie heeft gevoerd bij de verschillende aan- en verkopen van het pand aan de [A-straat 1] te [Q] , uitmondend in de verkoop door [H] BV aan [F] BV voor een bedrag van 530.000,--, te vermeerderen met 100.700,-- aan omzetbelasting, waarbij [F] BV die 100.700,-- in vooraftrek heeft gebracht en [H] BV dat bedrag niet heeft afgedragen aan de Belastingdienst."

10. De rechtbank Overijssel/zittingsplaats Almelo heeft in de strafzaak tegen [E] bij vonnis van 19 juni 2015 bewezenverklaard dat [E] een authentieke akte van levering valselijk heeft opgemaakt door daarin te vermelden dat het geleverde een perceel bouwterrein betrof terwijl het in werkelijkheid een perceel grond met daarop (deels gesloopte) opstallen betrof.

11. In het vonnis is, voor zover hier van belang, het volgende opgenomen (verdachte is [E]):

"Verdachte heeft naar het oordeel van de rechtbank weliswaar niet in nauwe, bewuste en volledige samenwerking met een ander of met een rechtspersoon gehandeld van welke beschuldiging de rechtbank verdachte dan ook zal vrijspreken -, doch is naar het oordeel van de rechtbank bewust instrumenteel geweest teneinde een door (een van de) partijen beoogd fiscaal voordeel te bewerkstelligen."

12. [H] heeft over de periode oktober 2010 tot en met april 2011 geen aangiften omzetbelasting ingediend. Over de periode mei 2011 tot en met december 2011 zijn in mei 2012 nihilaangiften ingediend. Over de periode januari 2012 tot en met augustus 2013 zijn er maandelijks nihilaangiften ingediend. Op 23 augustus 2013 is de vennootschap niet langer geactiveerd voor de omzetbelasting. Ook de belastingplicht voor de vennootschapsbelasting is geëindigd in oktober 2013. In de aangiften vennootschapsbelasting over de jaren 2010 tot en met 2013 zijn geen bedragen vermeld aan omzet dan wel inkoop/kosten. In de aangiften vennootschapsbelasting is melding gemaakt van "geen activiteiten".

Geschil

13. In geschil is of eiseres recht heeft op aftrek van de aan haar in rekening gebrachte omzetbelasting ter zake van de levering de onroerende zaak door [H] . Meer in het bijzonder is in geschil of:

- ter zake van de levering van de onroerende zaak terecht omzetbelasting in rekening is gebracht omdat sprake is van de levering van een bouwterrein;
- de onroerende zaak door [H] of door [M] aan eiseres is geleverd;
- de onroerende zaak door [H] is geleverd als ondernemer in de zin van artikel 7 van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB);
- of eiseres zich op het moment van levering van de onroerende zaak bewust was van het feit dat [H] de in rekening gebrachte omzetbelasting niet zou afdragen;
- of sprake is van gewekt vertrouwen.

Beoordeling van het geschil

Levering bouwterrein?

14. Eiseres stelt dat ter zake van de levering van de onroerende zaak terecht omzetbelasting aan haar in rekening is gebracht en dat zij recht heeft op de aftrek van deze btw. In de akte is namelijk vermeld dat een bouwterrein is overgedragen. Volgens eiseres bestond de onroerende zaak ten tijde van de levering op [2011 2] uit ondergrond met een opstal waarvoor in het kader van voorgenomen nieuwbouw een sloopvergunning was aangevraagd en verleend. Partijen zijn volgens eiseres overeengekomen dat het bestaande gebouw door en voor rekening van [H] zou worden gesloopt en dat nieuwbouw zou plaatsvinden. De sloop is aangevangen voor de levering. Eiseres heeft ter zitting verklaard dat de sloop door [H] is betaald en dat de kosten zijn verrekend met de vordering van [H] op eiseres. De kosten en de verrekening daarvan staan ook in de aangifte vennootschapsbelasting. Er is volgens eiseres dus sprake van de levering van een bouwterrein. Eiseres verwijst naar het arrest van Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen (hierna: HvJ) van 19 november 2009, C-461/08, ECLI:EU:C:2009:722 (zaak Don Bosco) en het arrest van de Hoge Raad (hierna: HR) van 7 juni 2013, ECLI:NL:HR:2013:CA2222 (zaak Maasdriel)).

15. Verweerder stelt zich op het standpunt dat de omzetbelasting ten onrechte in rekening is gebracht, omdat ten tijde van het opmaken van de notariële akte van [2011 2] (om 21.00 uur) zich nog opstallen op het perceel bevonden. Ter onderbouwing van deze stelling verwijst verweerder naar het proces-verbaal, punt 3.2.2, waaruit kan worden opgemaakt dat de sloopwerkzaamheden zijn aangevangen op [2011 8] en voortijdig zijn gestopt op [2011 11]. Daarnaast is niet gebleken dat de verkoper de verplichting had om de opstallen te verwijderen. Volgens verweerder is bebouwde grond geleverd en dient deze levering op grond van artikel 11 van de Wet OB te worden aangemerkt als een vrijgestelde prestatie. Verweerder betwist daarnaast het standpunt van eiseres dat [H] de onroerende zaak heeft geleverd en dat [H] als ondernemer is opgetreden. Verweerder voert daartoe aan dat [H] in het geheel geen partij was bij de levering van de onroerende zaak omdat [M] rechtstreeks aan eiseres heeft geleverd. Bovendien heeft [H] al jaren geen activiteiten meer verricht en is zij dus geen ondernemer in de zin van artikel 7 van de Wet OB.

16. De rechtbank overweegt dat de levering van onroerende zaken is vrijgesteld van omzetbelasting, tenzij het gaat om levering van een gebouw of een gedeelte daarvan (en het bijbehorende terrein) vóór, op of uiterlijk twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikneming, en als het gaat om een levering van een bouwterrein. Van een bouwterrein is (onder meer) sprake als het gaat om onbebouwde grond waaraan bewerkingen hebben plaatsgevonden met het oog op de bebouwing van de grond (artikel 11, vierde lid, van de Wet OB). Ook de levering van een perceel grond waarop een opstal staat maar waarbij de verkoper zich heeft tevens verbonden om voor eigen rekening en risico de opstal te slopen en welke sloop reeds een aanvang heeft genomen vóór deze levering, vormt de levering van een bouwterrein (zaak Don Bosco).

17. Niet in geschil is dat ten tijde van de levering van de onroerende zaak op [2011 2] nog opstallen op het perceel stonden maar dat de sloop wel reeds was gestart. In de akte van levering is weliswaar vermeld dat de verkoper na de levering geheel verantwoordelijk blijft voor de sloop en de sanering van het verkochte, maar uit de door de rechtbank Overijssel in de strafzaak bewezenverklaarde feiten volgt dat niet de verkoper, [H], maar [G] degene was die feitelijk opdracht gaf tot sloopwerkzaamheden en dat ook hij al dan niet via een met hem verbonden vennootschap degene was die deze sloopkosten op zich nam. De stelling van eiseres dat de verkoper de verplichting had om de opstallen voor zijn rekening en risico te verwijderen en dat de verkoper ([H]) deze kosten ook heeft betaald wordt dus niet ondersteund door de feiten. Er is niet voldaan aan de criteria genoemd in de zaak Don Bosco en er is dus geen bouwterrein geleverd. Ter zake van de levering van de onroerende zaak is ten onrechte omzetbelasting in rekening gebracht. In het midden kan blijven of [H] of [M] aan eiseres heeft geleverd en of [H] als ondernemer is opgetreden.

Terecht bij eiseres nageheven?

18. Eiseres betwist dat zij zich ervan bewust was dat [H] de omzetbelasting niet op aangifte zou voldoen. Toen eiseres aan de notaris een volmacht voor transport gaf, was de notaris zelf niet bekend met het regime (overdrachtsbelasting of omzetbelasting) waaronder zou worden geleverd. Volgens eiseres was er voor [F] B.V. geen aanleiding om aan te nemen dat er sprake was van frauduleuze handelingen. Op [2011 2] was in het geheel geen sprake van het willens en wetens verrichten van (rechts)handelingen in strijd met de wet. Het bewijs hiervoor ontbreekt. Op het moment van de transactie was [H] te goeder trouw en behoefde [A] B.V. niet te twijfelen of [H] de in rekening gebrachte omzetbelasting wel zou afdragen. Dat [H] de omzetbelasting uiteindelijk niet heeft afgedragen, kan niet aan eiseres worden toegerekend. Hiertoe heeft eiseres ook geen onderzoeksplicht. Tot slot wijst eiseres erop dat de Belastingdienst, in de persoon van de heer [e] , de aangifte heeft beoordeeld en geaccordeerd.

19. Verweerder stelt zich op het standpunt dat [F] B.V. op de hoogte was van het feit dat [H] de verschuldigde omzetbelasting niet op aangifte zou voldoen, aangezien [H] niet op de hoogte was van de onroerende zaak transactie(s). Ter onderbouwing van dit standpunt verwijst verweerder naar het vonnis van de rechtbank Overijssel in de strafzaak. Indien [H] wél op de hoogte was van deze transacties(s), stelt verweerder zich op het standpunt dat de verkopende partij en de koper hebben samengespannen en niet te goeder trouw hebben gehandeld. Verweerder wijst op het arrest van de Hoge Raad van 1 maart 2002 (ECLI:NL:HR:2002:AD9704). Verweerder leidt uit dit arrest af dat er geen aftrek mogelijk is van omzetbelasting die voorkomt op een valse factuur. Ter zitting heeft verweerder ten slotte nog aangevoerd dat eiseres niet over een factuur beschikt, omdat [H] geen factuur heeft opgemaakt. De voorbelasting is volgens verweerder geclaimd op basis van de notariële akte. Bij arrest van 25 november 2016 (ECLI:HR:2016:2664) heeft de Hoge Raad geoordeeld dat een notariële akte geen factuur is in de zin van artikel 35 en artikel 37 van de Wet OB. Dit geldt volgens verweerder ook voor de nota van afrekening van de notaris.

20. Gelet de door de rechtbank Overijssel in de strafzaak bewezen verklaarde feiten, heeft [F] B.V. met [G] als achterliggende directeur opzettelijk deelgenomen aan belastingfraude en daarin ook een beslissende rol gespeeld. Dit verhindert de aftrek van voorbelasting (HvJ EG 7 december 2010, ECLI:EU:C:2010:742, zaak R). Verweerder heeft terecht bij eiseres nageheven (vergelijk Besluit van 10 oktober 2017, BLKB2017/366). Voor zover eiseres met haar stelling dat de Belastingdienst de aangifte heeft beoordeeld en geaccordeerd een beroep heeft willen doen op het vertrouwensbeginsel, wordt dit verworpen. Een ondernemer die heeft deelgenomen aan belastingfraude komt geen beroep toe op het vertrouwensbeginsel (Hoge Raad 28 oktober 2016, ECLI:NL:HR:2016:2430).

Heffingsrente

21. Eiseres heeft geen afzonderlijke beroepsgronden tegen de in rekening gebrachte heffingsrente aangevoerd. Het beroep inzake de beschikking heffingsrente dient dus ook ongegrond te worden verklaard.

Slotsom

22. Gelet op het voorgaande dient het beroep ongegrond te worden verklaard.

23. De rechtbank ziet geen aanleiding voor een proceskostenveroordeling.

Beslissing

De rechtbank verklaart het beroep ongegrond.

Deze uitspraak is gedaan door mr. P.J. Tikken, rechter, in tegenwoordigheid van mr. P.P.J. Leenders, griffier. De beslissing is in het openbaar uitgesproken op: 10 oktober 2018	
griffier	rechter
Afschrift verzonden aan partijen op:	
Rechtsmiddel	
Tegen deze uitspraak kunnen partijen binnen zes weken na de verzenddatum hoger beroep instellen bij het gerechtshof Arnhem-Leeuwarden (belastingkamer), Postbus 9030, 6800 EM Arnhem.	
Bij het instellen van hoger beroep dient het volgende in acht te 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. een dagtekening;	
c. een omschrijving van de uitspraak waartegen het hoger beroep is ingesteld;	
d. de gronden van het hoger beroep.	