

ECLI:NL:RBSGR:2010:BL7912

Instantie	Rechtbank 's-Gravenhage
Datum uitspraak	04-03-2010
Datum publicatie	24-03-2010
Zaaknummer	AWB 09/6250
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Eerste aanleg - enkelvoudig
Inhoudsindicatie	Omzetbelasting. Prestatie(s) van uitvaartverzorger jegens andere uitvaartverzorgers zijn niet aan te merken als vrijgestelde verhuur van onroerende zaken in de zin van art. 11, eerste lid, onderdeel b, van de Wet op de omzetbelasting 1968, respectievelijk als vrijgestelde diensten door lijkbezorgers in de zin van art. 11, eerste lid, onderdeel h van die wet.
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl V-N 2010/22.1.5 NTFR 2010/908 met annotatie van prof. dr. G.J. van Norden

Uitspraak

RECHTBANK 'S-GRAVENHAGE

Sector bestuursrecht, Afdeling 4, enkelvoudige kamer

Procedurenummer: AWB 09/6250 OB

Uitspraakdatum: 4 maart 2010

Uitspraak ingevolge artikel 8:77 van de Algemene wet bestuursrecht (Awb)

In het geding tussen

[X] B.V., gevestigd te [Z], eiseres,

en

de inspecteur van de Belastingdienst/Rijnmond, kantoor Rotterdam, verweerder.

I PROCESVERLOOP

1.1. Eiseres heeft over de maand december 2008 op aangifte een bedrag van 85.274 aan omzetbelasting teruggevraagd. Verweerder heeft met dagtekening 6 maart 2009 het verzoek om teruggaaf over de periode december 2008 voor een bedrag van 62 gehonoreerd. Bij de bestreden uitspraak is het bezwaar van eiseres tegen voormelde beschikking afgewezen.

1.2. Eiseres heeft daartegen bij faxbericht van 3 september 2009 en bij brief van 4 september 2009, ingekomen bij de rechtbank op 7 september 2009 beroep ingesteld.

1.3. Verweerder heeft de op de zaak betrekking hebbende stukken overgelegd en een verweerschrift ingediend.

1.4. Eiseres heeft vóór de zitting nadere stukken ingediend. Deze stukken zijn in afschrift verstrekt aan verweerder.

1.5. Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 21 januari 2010 te 's-Gravenhage. Namens eiseres is daar verschenen mr. [A]. Namens verweerder zijn verschenen mr. [B] en mr. [C].

Feiten

Op grond van de stukken van het geding en het verhandelde ter zitting staat het volgende vast:

1.6. Eiseres, opgericht op 1 augustus 2006, is uitvaartverzorger. De diensten van eiseres bestaan uit het verzorgen en opbaren van lichamen van overledenen, het gelegenheid geven tot bezoek, het verzorgen van de uitvaartplechtigheid, de teraardebestelling of crematie en alles dat daarbij komt kijken.

1.7. In 2007 heeft eiseres grond aangekocht in [plaats 1]. Eiseres heeft daarop een uitvaartcentrum laten bouwen. Het uitvaartcentrum is, naar tussen partijen niet langer in geschil is, in januari 2008 in gebruik genomen.

1.8. Naast het uitvaartcentrum te [plaats 1] beschikt eiseres over een uitvaartcentrum in [plaats 2]. Deze uitvaartcentra of delen daarvan worden voor eigen uitvaarten gebruikt, en, al dan niet in combinatie met personele diensten, ter beschikking gesteld aan andere uitvaartverzorgers. Het uitvaartcentrum te [plaats 1] beschikt over een verzorgingsruimte en familiekamers. Beide uitvaartcentra hebben een aula en koelruimte.

1.9. Tot de stukken van het geding behoren twee tarieflijsten voor respectievelijk de uitvaartcentra te [plaats 1] en [plaats 2], met daarop de tarieven voor 2008 voor andere uitvaartverzorgers. De diensten van eiseres jegens andere uitvaartverzorgers zien kort gezegd op het beschikbaar stellen van de uitvaartcentra voor opbaren, voor bezoek, voor het houden van uitvaartdiensten, voor condoleance en voor vertrek naar begraafplaats of crematorium, al dan niet met familie.

1.10. Eiseres doet per maand aangifte. Ter zake van het voor bedrijfsdoeleinden bestemmen van het uitvaartcentrum te [plaats 1] heeft zij onder toepassing van artikel 3, derde lid, onderdeel b, van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: de Wet) op de aangifte voor het tijdvak januari 2008 een bedrag van 284.831 aan omzetbelasting voldaan. Eiseres heeft zich vervolgens nader op het standpunt gesteld dat de terbeschikkingstelling van de uitvaartcentra aan andere uitvaartverzorgers niet onder de vrijstelling van artikel 11, eerste lid, onderdeel h, van de Wet valt en ook niet onder de vrijstelling van artikel 11, eerste lid, onderdeel b, van de Wet. In de aangifte omzetbelasting voor december 2008 heeft eiseres, op basis van artikel 12, derde lid, van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 de belasting ter zake van het beschikken voor bedrijfsdoeleinden herrekend, en het hiervoor onder 1.1 vermelde verzoek om teruggaaf ingediend.

Geschil

1.11. Tussen partijen is in geschil of de prestaties die eiseres verricht jegens andere uitvaartverzorgers voor de heffing van BTW belast, dan wel vrijgesteld zijn. Meer specifiek is in geschil of, en zo ja, in hoeverre eiseres de door haar verschuldigde BTW ter zake van de integratielevering van het uitvaartcentrum te [plaats 1] en de aan haar in rekening gebrachte (en niet door haar in aftrek gebrachte) BTW ter zake van de aan haar geleverde inventaris en geluidsinstallatie voor voornoemd uitvaartcentrum respectievelijk voor de inventaris voor het uitvaartcentrum te [plaats 2] in de aangifte over het laatste tijdvak van het jaar 2008 kan herrekenen op de voet van artikel 12, derde lid, Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968.

1.12. Eiseres heeft zich op het standpunt gesteld dat de prestaties jegens andere uitvaartverzorgers niet zijn vrijgesteld en dat erin resulteert dat de door haar verschuldigde en aan haar in rekening gebrachte omzetbelasting op basis van de omzetverhouding voor 25% kan worden herzien.

Verweerder heeft zich primair op het standpunt gesteld dat de door eiseres aan andere uitvaartverzorgers verrichte prestaties moeten worden aangemerkt als (vrijgestelde) verhuur van onroerende zaken, en subsidiair dat die prestaties zijn aan te merken als vrijgestelde prestaties in de zin van artikel 11, eerste lid, onderdeel h, van de Wet.

Meer subsidiair heeft verweerder het standpunt ingenomen dat, zo de prestaties jegens andere uitvaartverzorgers belast zijn, de onderhavige voorbelasting op basis van het werkelijke gebruik van de desbetreffende goederen voor 2 % kan worden herrekend.

1.13. Eiseres concludeert tot gegrondverklaring van het beroep, vernietiging van de uitspraak op bezwaar en teruggaaf van (in totaal) 85.274 aan omzetbelasting.

1.14. Verweerder concludeert tot ongegrondverklaring van het beroep.

1.15. Voor het overige verwijst de rechtbank naar de gedingstukken

II OVERWEGINGEN

2.1. De rechtbank staat in de eerste plaats voor de vraag of eiseres jegens de uitvaartverzorgers aan wie zij haar prestatie(s) verricht per uitvaart één (hoofd)prestatie, al dan niet in combinatie met één of meer daarmee samenhangende prestaties, één uit meerdere elementen bestaande prestatie verricht, of meerdere van elkaar te onderscheiden prestaties verricht.

2.2. Normaal gesproken moet elke prestatie als onderscheiden en zelfstandig worden beschouwd (zie HvJ EG 21 februari 2008, zaak C-425/06 (Part Service), BNB 2009/1, punt 50 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Echter, in bepaalde omstandigheden dienen verschillende formeel onderscheiden prestaties, die afzonderlijk kunnen worden verricht en zodoende ieder als zodanig tot belastingheffing of tot vrijstelling kunnen leiden, worden beschouwd als één enkele handeling wanneer zij niet zelfstandig zijn. Dat is bijvoorbeeld het geval wanneer blijkt dat één of meer prestaties een hoofdprestatie vormen, terwijl de andere prestatie(s) moet(en) worden beschouwd als een of meer bijkomende prestaties, die het fiscale lot van de hoofdprestatie delen. Een prestatie moet in het bijzonder als bijkomend bij een hoofdprestatie worden beschouwd, wanneer zij voor de klanten geen doel op zich is, maar slechts een middel om de hoofdprestatie van de dienstverlener zo aantrekkelijk mogelijk te maken (arrest Part Service, reeds aangehaald, punten 51 en 52 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Daarnaast kan worden gesproken van één enkele prestatie, wanneer twee of meer elementen of handelingen die de belastingplichtige levert of verricht, zo nauw met elkaar verbonden zijn dat zij objectief gezien één enkele ondeelbare economische prestatie vormen, waarvan splitsing kunstmatig zou zijn (arrest Part Service, reeds aangehaald, punt 53).

2.3. Naar het oordeel van de rechtbank zijn de verrichtingen van eiseres jegens andere uitvaartverzorgers - met uitzondering van de verstrekking van consumpties - aan te merken als één prestatie. Die verrichtingen, te weten het beschikbaar stellen van (delen van) de uitvaartcentra voor opbaren, voor bezoek, voor het houden van uitvaardediensten, voor condoleance en voor vertrek naar begraafplaats of crematorium, kunnen zowel afzonderlijk als in combinatie worden afgenomen. Echter, wanneer deze verrichtingen in combinatie worden afgenomen, zijn zij zo nauw met elkaar verbonden dat zij objectief gezien één enkele ondeelbare economische prestatie vormen, waarvan splitsing kunstmatig zou zijn.

2.4. Aangaande de vraag of de prestaties van eiseres jegens uitvaartverzorgers moeten worden aangemerkt als vrijgestelde verhuur van onroerende zaken, overweegt de rechtbank dat de aard van de prestatie moet worden beoordeeld vanuit de optiek van de afnemer van de prestatie, in dit geval de

uitvaartverzorger (vgl. HvJ EG 25 februari 1999, zaak C-349/96 (Card Protection Plan), BNB 1999/224. Gemachtigde van eiseres heeft ter zitting aannemelijk gemaakt dat het de afnemende uitvaartverzorgers niet is te doen om het exclusieve gebruik van één van de uitvaartcentra of delen daarvan en dat daar feitelijk ook lang niet altijd sprake van is, maar dat het hen gaat om het verkrijgen van faciliteiten voor de dagen vóór en de dag van de begrafenis of crematie van een overledene. Dit leidt de rechtbank tot het oordeel dat de prestatie van eiseres jegens andere uitvaartverzorgers niet is aan te merken als (vrijgestelde) verhuur van onroerende zaken.

2.5. Aangaande de subsidiaire stelling van verweerder dat de prestatie van eiseres jegens uitvaartverzorgers is aan te merken als dienst in de zin van artikel 11, eerste lid, aanhef en onderdeel h, van de Wet, overweegt de rechtbank in de eerste plaats dat eiseres terecht aan het besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 24 januari 2006, nr. CPP2008/39M, Stcrt. 2008, 32, V-N 2008/11.18, het vertrouwen ontleent dat dat niet het geval is. In paragraaf 2 van dat besluit is vermeld: "Dat betekent dat een ondernemer geen aanspraak kan maken op de vrijstelling als de verleende dienst slechts een onderdeel vormt van een van de genoemde kenmerkende en essentiële diensten. Dat is bijvoorbeeld het geval als alleen een rouwcentrum ter beschikking wordt gesteld." De rechtbank overweegt ten overvloede dat de onderwerpelijke prestatie van eiseres niet kwalificeert als 'diensten door lijkbezorgers' als bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel h, van de wet - waaronder moeten worden verstaan: de diensten van degene die zich belast met alles wat bij een begrafenis of crematie vereist is - nu eiseres jegens uitvaartverzorgers niet dergelijke diensten verricht, maar dat de prestatie van eiseres in zoverre eruit bestaat dat zij uitvaartverzorgers faciliteert om dergelijke diensten te kunnen verrichten.

2.6. Bij haar brief aan verweerder van 24 november 2009, waarvan een kopie tot de gedingstukken behoort, heeft eiseres de te herrekenen BTW op de voet van artikel 12, derde lid, van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 naar rato van de belaste omzet berekend op 85.212. Verweerder heeft die berekening als zodanig niet betwist, maar zich kennelijk op het standpunt gesteld dat indien de onderwerpelijke prestatie van eiseres niet vrijgesteld is, het te herrekenen bedrag op basis van het werkelijke gebruik moet worden berekend. Zij heeft het te herrekenen percentage berekend op 2%. Daarover vermeldt het verweerschrift: "Uitgaande van het feit dat het uitvaartcentrum met name in verband met de 24-uurskamer 365 dagen van het jaar in gebruik is en er uitgaande van de door belanghebbende overgelegde gegevens 24 "derde"uitvaarten hebben plaatsgevonden waar ik 6 uur per uitvaart aan toegerekend heb, is de verhouding die tot het percentage van 2 leidt: 144/8760."

2.7. De rechtbank overweegt dienaangaande dat de bewijslast ter zake van het werkelijke gebruik rust op degene die van de pro rata-methode wil afwijken. Daarbij heeft te gelden dat de vaststelling van het werkelijke gebruik dient te berusten op objectief en nauwkeurig vast te stellen gegevens, vgl. HR 3 februari 2006, nr. 41 751, BNB 2006/314. De rechtbank is van oordeel dat verweerder met zijn summiere berekening, waaruit niet blijkt dat hij de omvang van het gebruik voor zowel belaste als vrijgestelde prestaties daadwerkelijk heeft onderzocht, niet in dat bewijs is geslaagd.

2.8. Gelet op het vorenoverwogene dient het beroep gegrond te worden verklaard.

Proceskosten

2.9. De rechtbank vindt aanleiding verweerder te veroordelen in de kosten die eiseres in verband met de behandeling van het beroep redelijkerwijs heeft moeten maken. Deze kosten zijn op de voet van het Besluit proceskosten bestuursrecht voor de door een derde beroepsmatig verleende rechtsbijstand vastgesteld op 644 (1 punt voor het indienen van het beroepschrift en 1 punt voor het verschijnen ter zitting met een waarde per punt van 322,- en een wegingsfactor 1).

III BESLISSING

De rechtbank:

- verklaart het beroep gegrond;
- vernietigt de uitspraak op bezwaar;
- herroept de beschikking in die voege dat het bedrag van de terug te geven omzetbelasting wordt vastgesteld op 85.274 en bepaalt dat deze uitspraak in zoverre in de plaats treedt van het vernietigde besluit;
- veroordeelt verweerder de kosten van het beroep ten bedrage van 644 aan eiseres te voldoen;
- gelast dat verweerder het door eiseres betaalde griffierecht van 297 aan haar vergoedt.

Aldus vastgesteld door mr. K.M. Braun, in tegenwoordigheid van de griffier mr. W.M.M.A. van der Vegt.

Uitgesproken in het openbaar op 4 maart 2010.

RECHTSMIDDEL

Tegen deze uitspraak kunnen partijen binnen zes weken na de verzenddatum hoger beroep instellen bij het gerechtshof te 's-Gravenhage (belastingkamer), Postbus 20021, 2500 EA Den Haag.

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.