ECLI:NL:RBZWB:2024:4370

Instantie	Rechtbank Zeeland-West-Brabant
Datum uitspraak	25-06-2024
Datum publicatie	28-06-2024
Zaaknummer	BRE 23/3722, BRE 23/3756 en BRE 23/3757
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Eerste aanleg - enkelvoudig
Inhoudsindicatie	Omzetbelasting; belaste verhuur (short-stay-uitzondering).
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl V-N Vandaag 2024/1459 NLF 2024/1591 NDFR Nieuws 2024/1195 NTFR 2024/1305 met annotatie van Mr. A.J. Blank FutD 2024-1500 Belastingadvies 2024/18.5

Uitspraak

RECHTBANK ZEELAND-WEST-BRABANT

Zittingsplaats Breda

Belastingrecht

zaaknummers: BRE 23/3722, BRE 23/3756 en BRE 23/3757

uitspraak van de enkelvoudige kamer van 25 juni 2024 in de zaak tussen

[belanghebbende] , gevestigd in [plaats 1] , belanghebbende

en

de inspecteur van de belastingdienst, de inspecteur.

Inleiding

1. In deze uitspraak beoordeelt de rechtbank de beroepen van belanghebbende tegen de uitspraken op bezwaar van de inspecteur van 9 juni 2023.

1.1. Belanghebbende heeft over de onderhavige tijdvakken aangiften omzetbelasting gedaan per saldo resulterend in de volgende verzoeken om teruggaaf van omzetbelasting:

Tijdvak	**Omzet**		**Kosten**	**Saldo**
	Leveringen/diensten belast met hoog tarief (rubriek 1a)	*OB*	*Voorbelasting (rubriek 5b)*	
01-10-2021 t/m 31-12-2021	39.293	8.252	81.853	-/- 37.601
01-01-2022 t/m 31-03-2022	39.293	8.251	116.032	-/- 107.781
01-04-2022 t/m 30-06-2022	39.293	8.251	51.650	-/- 43.399

1.2. De inspecteur heeft de teruggaven geweigerd en aan belanghebbende de volgende naheffingsaanslagen omzetbelasting (de naheffingsaanslagen) opgelegd en bij gelijktijdige beschikkingen de volgende boete- en belastingrentebeschikkingen gegeven:

Zaaknr.	**[aanslagnummer]**	**Tijdvak**	**Naheffing**	**Boete**	**Rente**
23/3722	F.01.1301	01-10-2021 t/m 31-12-2021	8.252	825 (verzuimboete)	229
23/3756	F.01.2211	01-01-2022 t/m 31-03-2022	8.251	825 (verzuimboete)	
23/3757	F.01.2241	01-04-2022 t/m 30-06-2022	8.251	825	

1.3. De inspecteur heeft bij uitspraken op bezwaar de weigeringen van teruggaaf gehandhaafd en de naheffingsaanslagen, boete- en belastingrentebeschikkingen als volgt gehandhaafd of verminderd:

Zaaknr.	**[aanslagnummer]**	**Tijdvak**	**Naheffing**	**Boete**	**Rente**
23/3722	F.01.1301	01-10-2021 t/m 31-12-2021	8.252	825 (verzuimboete)	229
23/3756	F.01.2211	01-01-2022 t/m 31-03-2022	7.726	772 (verzuimboete)	
23/3757	F.01.2241	01-04-2022 t/m 30-06-2022	8.251	825	

1.4. De rechtbank heeft de beroepen op 11 juni 2024 op zitting behandeld. Hieraan hebben deelgenomen: namens belanghebbende, haar controller [naam 1] , bijgestaan door de gemachtigden, mr. P. de Waal en [naam 2] , en namens de inspecteur, mr. [inspecteur 1] , mr. [inspecteur 2] en [naam 3] .

Beoordeling door de rechtbank

2. De rechtbank beoordeelt of de weigeringen van teruggaaf van omzetbelasting, de naheffingsaanslagen, de boete- en de belastingrentebeschikkingen juist zijn. Zij doet dat aan de hand van de beroepsgronden van belanghebbende. Tussen partijen staat vast dat het bezwaar tegen de naheffingsaanslag en de

boetebeschikking over het tijdvak van 1 januari 2022 tot en met 31 maart 2022 ten onrechte wegens termijnoverschrijding niet-ontvankelijk is verklaard.

2.1. Belanghebbende heeft de omzetbelasting (voorbelasting) teruggevraagd die aan haar in rekening is gebracht ter zake van de verbouwing van de appartementen. In geschil is of de beoogde verhuur van de appartementen is belast met omzetbelasting en daarom de in rekening gebrachte voorbelasting aftrekbaar is (standpunt belanghebbende) of dat die verhuur is vrijgesteld en geen recht bestaat op aftrek van voorbelasting (standpunt inspecteur). In de kern gaat dit geschil over de vraag of de toekomstige verhuur van de appartementen valt onder artikel 11, eerste lid, letter b, ten tweede, van de Wet op de omzetbelasting 1968 (Wet OB). Als de verhuur belast is, is verder nog in geschil of de intentie om de appartementen aldus te verhuren voldoende is om de aftrek van voorbelasting in de onderhavige tijdvakken te rechtvaardigen.

2.2. De rechtbank is van oordeel dat de toekomstige verhuur van de appartementen een belaste prestatie is voor de omzetbelasting en dat de intentie om de appartementen aldus te verhuren voldoende is om het recht op aftrek van de voorbelasting in de onderhavige tijdvakken te rechtvaardigen. Hierna legt de rechtbank uit hoe zij tot dit oordeel komt en welke gevolgen dit oordeel heeft.

Feiten

3. Belanghebbende is ondernemer in de zin van de wet.1 Zij houdt zich (onder meer) bezig met de aankoop, herontwikkeling en exploitatie van onroerende zaken.

3.1. Op 28 mei 2019 heeft belanghebbende een monumentaal pand gekocht gelegen aan [adres 1] en [adres 2] in [plaats 2] (het pand). Het pand is een woon-winkelpand met op de begane grond een winkelruimte (de winkelruimte) en op de eerste en tweede verdieping een woning.

3.2. Belanghebbende verhuurt de winkelruimte met omzetbelasting.

3.3. Op 28 januari 2020 is door de gemeente Groningen (gemeente) aan belanghebbende een omgevingsvergunning verleend voor het realiseren van zes appartementen boven de winkelruimte.

3.4. Belanghebbende heeft het pand verbouwd en daarbij in overeenstemming met de verleende vergunning zes appartementen (de appartementen) gerealiseerd boven de winkelruimte. Het eerste appartement is in maart 2023 in gebruik genomen. Partijen zijn het erover eens dat de verbouwing niet heeft geleid tot het ontstaan van een nieuw goed.

3.5. Tussen partijen is niet in geschil dat het de intentie van belanghebbende van meet af aan was en is om de appartementen te verhuren voor een periode van vier tot maximaal zes maanden.

3.6. In het dossier bevinden zich voorbeelden van geparafeerde huurovereenkomsten die gebruikt zijn voor de verhuur van de appartementen. Op grond van deze huurovereenkomsten verhuurt belanghebbende aan de huurders een volledig ingerichte en gemeubileerde zelfstandige woonruimte tegen betaling van een huurprijs. De appartementen zijn voorzien van kunst en beschikken over een compleet inventarispakket. De huurprijs is inclusief een bedrag voor meubilering, stoffering, inventaris, gas, water, elektra, servicekosten, tv, internet, maandelijkse schoonmaak en gemeentelijke heffingen. Belanghebbende zorgt voor de betaling van gemeentelijke belastingen, het onderhoud, kleine herstellingen en de (eind)schoonmaak. Alle overgelegde huurovereenkomsten zijn voorzien van een huurdersverklaring waarin de huurders verklaren dat sprake is van tijdelijk verblijf en dat zij het

middelpunt van hun maatschappelijk leven niet naar het appartement verplaatsen.

3.7. Belanghebbende heeft in de aangiften over de onderhavige tijdvakken de voorbelasting op de verbouwingskosten volledig in aftrek gebracht.

Motivering

Vooraf

De inspecteur heeft in zijn pleitnota verzocht om het stuk getiteld pleitnota met bijlagen, dat belanghebbende op 7 juni 2024 heeft ingediend, buiten beschouwing te laten omdat het stuk geen betrekking heeft op de onderhavige zaak maar op de situatie na de ingebruikname van het pand. De rechtbank begrijpt hieruit dat de inspecteur het stuk wel tijdig heeft kunnen lezen en er op heeft kunnen reageren. Er is dan geen reden het stuk buiten aanmerking te laten. Als het niet op de onderhavige zaak betrekking heeft, kan de inspecteur ook niet zijn gedupeerd als het wordt toegelaten.

Het rechtskader

4. De verhuur van onroerende zaken is vrijgesteld van omzetbelasting.2 Van deze vrijstelling is onder meer uitgezonderd de verhuur binnen het kader van het hotel-, pension-, kamp- en vakantiebestedingsbedrijf aan personen, die daar slechts voor een korte periode verblijf houden (de zogenoemde short-stay-uitzondering). Deze verhuur is belast en daarbij is het verlaagde tarief van toepassing.3 De short-stay-uitzondering is gebaseerd op artikel 135, eerste lid, letter l, en tweede lid, van de Btw-richtlijn. Deze uitzondering is in de Btw-richtlijn omschreven als het verstrekken van accommodatie, als omschreven in de wetgeving der lidstaten, in het hotelbedrijf of in sectoren met een soortgelijke functie, met inbegrip van de verhuuraccommodatie in vakantiekampen of op kampeerterreinen.

4.1. Het Hof van Justitie heeft het nagenoeg gelijkluidende artikel 13 B, onder b, van de Zesde richtlijn4 onder meer uitgelegd in het arrest Blasi.5 In dat arrest heeft het Hof van Justitie geoordeeld dat de lidstaten beschikken over een beoordelingsmarge om onderscheid te maken tussen vrijgestelde verhuur en verstrekkingen van accommodatie in het hotelbedrijf of in sectoren met soortgelijke functies. Ook heeft het Hof van Justitie in het arrest Blasi geoordeeld dat het begrip sectoren met soortgelijke functies ruim moet worden uitgelegd, aangezien zij beoogt te verzekeren dat het tijdelijk verstrekken van accommodatie op overeenkomstige wijze als in het hotelbedrijf, dat potentieel daarmee concurreert, aan belasting wordt onderworpen. De voorwaarde van kort verblijf is een passende voorwaarde om te bepalen of de activiteit overeenstemt met de essentiële functie van een hotel, te weten het tijdelijk verstrekken van accommodatie in het kader van een commerciële relatie.6

4.2. De short-stay-uitzondering moet richtlijnconform worden uitgelegd.7 De Hoge Raad heeft in het arrest van 26 januari 2007 overwogen:

"3.5. Voorzover in het middel wordt betoogd dat in het begrip "het verstrekken van accommodatie" als vermeld in artikel 13, B, letter b, punt 1, van de Zesde richtlijn reeds ligt besloten dat die verstrekking gepaard gaat met het verrichten van diensten zoals schoonmaken, regelen bad- en bedlinnen en ontbijtservice, faalt het omdat deze diensten in ieder geval niet eigen zijn aan het in voormelde bepaling tevens als het verstrekken van accommodatie aangemerkte verschaffen van verhuuraccommodatie in vakantiekampen of op kampeerterreinen. Veeleer dient, naar redelijkerwijs niet voor twijfel vatbaar is, het gemeenschappelijke kenmerk van de in de richtlijnbepaling bedoelde accommodaties hierin te worden gevonden dat het gaat om verblijfsruimten die zijn toegerust voor daarin kort verblijven zonder dat de tijdelijke bewoner is belast met de zorg voor de inventaris. Indien zulke verblijfsruimten ter beschikking worden gesteld anders dan in het kader van het hotelbedrijf,

wordt, omdat voorzien wordt in een behoefte aan accommodatie waarop ook hotelbedrijven zich richten, met laatstbedoelde bedrijven in concurrentie getreden, hetgeen blijkens het aangehaalde arrest Blasi bij uitstek het gezichtspunt is voor het vaststellen van de vergelijkbaarheid van een accommodatieverstrekking met die welke plaatsvindt in het hotelbedrijf."

4.3. In de Wet OB noch enig andere bepaling is een criterium opgenomen om vast te stellen wanneer sprake is van kort verblijf. In beleidsbesluiten8 heeft de staatssecretaris van Financiën hierover een standpunt ingenomen. Dat standpunt komt erop neer dat de aard en de duur van het verblijf bepalend zijn voor de vraag of sprake is van verblijf voor een korte periode. Als de gasten feitelijk maximaal zes maanden in deze accommodatie verblijven en zij het middelpunt van hun maatschappelijk leven niet daarheen verplaatsen, is volgens de staatssecretaris in ieder geval sprake van een verblijf voor een korte periode in een accommodatie binnen het hotel-, pension-, kamp- en vakantiebestedingsbedrijf.

Inhoudelijke beoordeling

4.4. Belanghebbende stelt dat zij met de verhuur van de appartementen voorziet in de verhuur van accommodatie die is gericht op de markt waar ook hotelbedrijven of gelijksoortige bedrijven zich op richten. Daarom wordt in concurrentie getreden met het hotelbedrijf. De verhuur van de appartementen is vergelijkbaar met de verhuur van hotelaccommodatie. De appartementen worden tijdelijk verhuurd en de huurder wordt, net als een hotelgast, volledig ontzorgd. Er wordt telkens voor een periode van vier tot zes maanden verhuurd. De appartementen zijn zeer luxe afgewerkt en daarom is het voor belanghebbende alleen rendabel om de appartementen op deze wijze kortdurend te verhuren.

4.5. De inspecteur stelt dat niet in concurrentie wordt getreden met hotel- en vakantiebestedingsbedrijven, omdat belanghebbende niet de kenmerken van een hotel-, pension- of vakantiebedrijf bezit. Een verhuur van vier tot zes maanden is niet gebruikelijk binnen het hotel- of vakantiebestedingsbedrijf. Bovendien moet een huurder zich in dat geval op het betreffende adres inschrijven in de Basisregistratie Personen (BRP). Het gaat hier om appartementen die voor langdurige bewoning bedoeld en ingericht zijn met een eigen huisnummer, brievenbus en deurbel. In de aanvraag voor de omgevingsvergunning heeft belanghebbende zelf aangegeven dat zij de appartementen gaat gebruiken voor de functie wonen en ook in de BAG (Basisregistratie Adressen en Gebouwen) is aan de appartementen een woonfunctie toegekend. Bovendien sluit kortdurende verhuur ook niet aan bij de doelgroep die op belanghebbendes website wordt aangesproken, namelijk jonge carrièremakers en gesettelde levensgenieters.

Is sprake van verhuur soortgelijk aan het hotel- of vakantiebestedingsbedrijf?

4.6. Vast staat dat belanghebbende geen hotel- of vakantiebestedingsbedrijf is zoals bedoeld in artikel 11, eerste lid, letter b, onder twee, van de Wet OB (en de tabelpost b.11). Echter, activiteiten die een soortgelijke functie hebben als het hotel- of vakantiebestedingsbedrijf vallen ook onder de uitzondering. De vraag is daarom of de verhuur van de appartementen door belanghebbende een soortgelijke functie heeft als verhuur in het kader van een hotel- en vakantiebestedingsbedrijf.

4.7. Volgens het arrest Blasi van het Hof van Justitie moet het begrip soortgelijke functie ruim worden uitgelegd. Volgens het arrest van de Hoge Raad van 26 januari 2007 moet het gaan om verblijfsruimten die zijn toegerust om daarin kort te verblijven, zonder dat de huurder is belast met de zorg voor de inventaris. De Hoge Raad benadrukt daarbij dat als de verblijfsruimte ter beschikking wordt gesteld anders dan in het kader van het hotelbedrijf en als daarmee wordt voorzien in een behoefte aan accommodatie waarop ook hotelbedrijven zich richten, met die bedrijven in concurrentie wordt getreden. En dat in concurrentie treden is blijkens het arrest Blasi bij uitstek het gezichtspunt voor het vaststellen van de vergelijkbaarheid met het hotelbedrijf, aldus de Hoge Raad. Het gaat dus om de aard van de door belanghebbende verrichte prestatie.

4.8. Vast staat dat belanghebbende de appartementen voor korte duur (maximaal 6 maanden) verhuurt, dat de appartementen volledig zijn gemeubileerd en voorzien van alle uitrusting waardoor een huurder

het appartement direct kan gebruiken en dat de huurder niet is belast met de zorg voor de inventaris. Hieruit volgt naar het oordeel van de rechtbank dat belanghebbende accommodatie verstrekt die concurreert in de markt van hotel- en vakantiebestedingsbedrijven. Dat belanghebbende in de basis een projectontwikkelaar is, is gelet op het arrest Blasi niet relevant: het gaat om de prestatie die verricht wordt. Een eventuele inschrijving door de huurder(s) in de BRP doet daar niet aan af. Ook het gegeven dat mogelijk ook in concurrentie wordt getreden met de (vrijgestelde) verhuur van woningen neemt naar het oordeel van de rechtbank niet weg dat primair in concurrentie wordt getreden met hotel- en vakantiebestedingsbedrijven. Voor de kwalificatie van de dienst van belanghebbende is immers de aard van de betrokken prestatie beslissend en niet de persoonlijke omstandigheden van de afnemer van die prestatie.9 Als al in concurrentie wordt getreden met woningen, dan doet belanghebbende dat naar het oordeel van de rechtbank op eenzelfde wijze als hotels- en vakantiebestedingsbedrijven dat doen.

4.9. De conclusie is dat belanghebbende met de verhuur van de appartementen concurreert met het hotel- en vakantiebestedingsbedrijf. Belanghebbende valt daardoor onder de short-stay-uitzondering zodat de verhuur belast is.

Is het enkele voornemen tot belaste verhuur voldoende voor het recht op aftrek?

5. Tussen partijen is niet meer in geschil dat belanghebbende al ten tijde van de bouw beoogde de appartementen voor perioden van 4 tot maximaal 6 maanden te gaan verhuren. Wel is geschil is of er van uitgaande dat die verhuur belast is, zoals hiervoor in 4.9 door de rechtbank is geoordeeld die intentie voldoende is om de aftrek van voorbelasting ter zake van de bouw van die appartementen te rechtvaardigen. De inspecteur meent van niet en stelt dat er daarnaast ook objectieve bewijzen moeten zijn die die intentie ondersteunen en hij meent dat die objectieve bewijzen ontbreken.

5.1. Op grond van de wet10 heeft de ondernemer recht op aftrek van de aan hem in rekening gebrachte omzetbelasting voor zover de aan hem verrichte leveringen van goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen. De ondernemer heeft recht op aftrek van de omzetbelasting die hem ter zake van deze goederen en diensten in rekening is gebracht, indien en voor zover hij het voornemen heeft het desbetreffende bedrijfsmiddel te gebruiken voor belaste handelingen. Indien het bestaan van dat voornemen tussen partijen niet in geschil is, zoals in dit geval, is daarmee het recht op aftrek van voorbelasting dus gegeven. Er is dan geen reden om nadere voorwaarden te stellen aan dat recht op aftrek. Het gelijk is aan belanghebbende.

5.2. Gelet op het voorgaande, moeten de naheffingsaanslagen worden vernietigd en heeft belanghebbende over de onderhavige tijdvakken recht op aftrek van de omzetbelasting op de verbouwingskosten. Tussen partijen is niet in geschil dat dit resulteert in de volgende teruggaven van omzetbelasting:

Tijdvak	Teruggaaf
1 oktober 2021 tot en met 31 december 2021	73.601
1 januari 2022 tot en met 31 maart 2022	107.781
1 april 2022 tot en met 30 juni 2022	43.399

Wat betekent dit voor de boete- en belastingrentebeschikkingen?

6. Nu de naheffingsaanslagen worden vernietigd, zullen in overeenstemming daarmee ook de boetebeschikkingen en de belastingrentebeschikking worden vernietigd.

Conclusie en gevolgen

7. Omdat de beroepen gegrond zijn, moet de inspecteur het griffierecht van in totaal 1.095 aan belanghebbende vergoeden en krijgt belanghebbende ook een vergoeding van haar proceskosten. De inspecteur moet deze vergoeding betalen. Belanghebbende heeft in bezwaar niet gevraagd om vergoeding

van haar kosten, zodat alleen voor de beroepsfase een proceskostenvergoeding wordt toegekend. De vergoeding is, uitgaande van samenhang tussen de zaken, met toepassing van het Besluit proceskosten bestuursrecht voor de door een derde beroepsmatig verleende rechtsbijstand vastgesteld op 1.750 (1 punt voor het indienen van het beroepschrift en 1 punt voor het verschijnen ter zitting met een waarde per punt van 875, een wegingsfactor 1 voor samenhang en een wegingsfactor 1 voor het gewicht van de zaken).

Beslissing

De rechtbank:

- verklaart de beroepen gegrond;
- vernietigt de uitspraken op bezwaar;
- vernietigt de naheffingsaanslagen, de boete- en de belastingrentebeschikkingen;
- verleent teruggaven omzetbelasting van 73.601 (tijdvak 1 oktober 2021 tot en met 31 december 2021), 107.781 (tijdvak 1 januari 2022 tot en met 31 maart 2022) en 43.399 (tijdvak 1 april 2022 tot en met 30 juni 2022);
- bepaalt dat de inspecteur het griffierecht van 1.095 aan belanghebbende moet vergoeden;
- veroordeelt de inspecteur tot betaling van 1.750 aan proceskosten aan belanghebbende.

Deze uitspraak is gedaan door mr. A.F.M.Q. Beukers-van Dooren, rechter, in aanwezigheid van mr. J.H.M. van Ooijen, griffier, op 25 juni 2024. De uitspraak is openbaar gemaakt door middel van geanonimiseerde publicatie op rechtspraak.nl.

Griffier	Rechter

Een afschrift van deze uitspraak is verzonden aan partijen op:

Aan deze uitspraak hoeft pas uitvoering te worden gegeven als de uitspraak onherroepelijk is geworden. De uitspraak is onherroepelijk als niet binnen zes weken na verzending van de uitspraak een rechtsmiddel is aangewend of onherroepelijk op het aangewende rechtsmiddel is beslist.11

Informatie over hoger beroep

Een partij die het niet eens is met deze uitspraak, kan een hogerberoepschrift sturen naar het gerechtshof s-Hertogenbosch waarin wordt uitgelegd waarom deze partij het niet eens is met deze uitspraak. Het hogerberoepschrift moet worden ingediend binnen zes weken na de dag waarop deze uitspraak is verzonden.

Digitaal beroep instellen kan via “Formulieren en inloggen” op www.rechtspraak.nl. Hoger beroep instellen kan eventueel ook nog steeds door verzending van een brief aan het gerechtshof s-Hertogenbosch (belastingkamer), Postbus 70583, 5201 CZ [plaats 1] .

[1] Artikel 7 van de Wet OB.

[2] Artikel 11, eerste lid, letter b van de Wet OB.

[3] Artikel 9, tweede lid, letter a en Tabel I, post b.11, van de Wet OB.

[4] Zesde Richtlijn van de Raad, 17 mei 1977, betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting (77/388/EEG).

[5] Hof van Justitie 12 februari 1998, C-346/95 (Blasi), ECLI:EU:C:1998:51.

[6] Arrest Blasi, r.o. 21 tot en met 23.

[7] Hoge Raad 26 januari 2007, ECLI:NL:HR:2007:AW2214 (het arrest van 26 januari 2007).

[8] Zie bijvoorbeeld het Besluit van 19 september 2013, nr. BLKB2013/1686M (Stcrt. 2013, 26851) (Vastgoedbesluit), paragraaf 7.4.1, het Besluit van 22 december 2017, nr. 2017-16288, (Stcrt. 2017, 72177), toelichting bij post b.11, onder punt 4 en het Besluit van 31 maart 2022, nr. 2022-6334, (Stcrt. 2022, 9114), toelichting bij post b.11, onder punt 4 .

[9] Vergelijk Hoge Raad 26 mei 2023, ECLI:NL:HR:2023:786, r.o. 4.2.

[10] Artikel 15, eerste lid, van de Wet OB.

[11] Artikel 27h, derde lid en artikel 28, zevende lid AWR.