

V-N 2014/30.15: Verhuur werkkamer in woonhuis dga is economische activiteit; recht op btw-aftrek

Instantie:	Hoge Raad	Datum:	6 juni 2014
Magistraten:	Overgaauw, Van Vliet, Punt	Zaaknr:	13/00982
Conclusie:	-		
Noot:	-	Roepnaam:	-
Brondocumenten:	Beroepschrift, Hoge Raad, 06-06-2014; ECLI:NL:HR:2014:1320, Uitspraak, Hoge Raad, 06-06-2014		

Wetgang: art. 9 Richtlijn 2006/112/EG; art. 7 en 15 Wet OB 1968

Brondocument: HR, 06-06-2014, nr 13/00982

Essentie

[Naar boven](#)

De Hoge Raad beslist dat het duurzaam tegen vergoeding aan een vennootschap ter beschikking stellen van een werkkamer, in een aan de dga van die vennootschap toebehorend woonhuis, een economische activiteit in de zin van de BTW-richtlijn is.

Samenvatting

[Naar boven](#)

Belanghebbende, maatschap X (hierna: X), is een samenwerkingsverband tussen de echtelieden B en C. X bouwt een woning en verhuurt daarin een werkkamer belast met btw aan D Beheer bv, waarvan B de dga is. De werkkamer bevindt zich in de kelder, beschikt niet over eigen sanitaire voorzieningen of een keuken en is uitsluitend bereikbaar via de voordeur en de hal van de woning. X stelt dat sprake is van verhuur van de werkkamer aan D Beheer bv en zij kiest voor belaste verhuur. Bij haar aangiften omzetbelasting verzoekt X om teruggaaf van de omzetbelasting die haar vanwege de bouw van de woning in rekening is gebracht. In geschil is de naheffingsaanslag omzetbelasting voor het tweede kwartaal 2010, waarbij de inspecteur de eerder verleende teruggaaf terugvordert. Hof Arnhem-Leeuwarden is van mening dat de verhuuractiviteit geen economisch karakter heeft waardoor geen recht op aftrek bestaat. Het hoger beroep is ongegrond. X komt in cassatie. Volgens de Hoge Raad staat vast dat X een ruimte voor ten minste vijf jaar aan D Beheer bv ter beschikking stelt als werkkamer voor haar dga en dat X daarvoor een vergoeding ontvangt. X verricht deze activiteit zelfstandig. De Hoge Raad is van mening dat een en ander geen andere conclusie toelaat dan dat deze door X jegens een derde verleende dienst moet worden aangemerkt als een economische activiteit in de zin van art. 9 lid 1 tweede alinea BTW-richtlijn 2006. Niet van belang is of de voorwaarden en omstandigheden waaronder X de werkkamer ter beschikking stelt, kunnen worden aangemerkt als verhuur in de zin van de Wet of BTW-richtlijn 2006, of vergelijkbaar zijn met verhuur van ruimten aan studenten of toeristen. De omstandigheid dat X enkel bereid is de woning (gedeeltelijk) duurzaam tegen vergoeding ter beschikking te stellen aan één bepaalde (rechts)persoon, doet ook niet aan deze conclusie af. Het beroep in cassatie is gegrond. De Hoge Raad doet de zaak zelf af.

Uitspraak

[Naar boven](#)

Het geschil betreft de naheffingsaanslag omzetbelasting over de periode 1 april 2010 tot en met 30 juni 2010. De uitspraak waartegen beroep in cassatie is ingesteld, is van Hof Arnhem-Leeuwarden, MK III, 5 februari 2013, nr. 12/00322.

De uitspraak waartegen hoger beroep is ingesteld, is van Rechtbank Leeuwarden, EK, 25 september 2012, nr. AWB 12/00014.

Vaststaande feiten (ontleend aan het arrest)

- 3.1. In cassatie kan van het volgende worden uitgegaan.
- 3.1.1. Belanghebbende is een samenwerkingsverband van [B] (hierna: [B]) en [C] (hierna: [C]).
- 3.1.2. Belanghebbende heeft een woning (hierna: de woning) laten bouwen waarvan de bouw is aangevangen in 2009. [B] en [C] hebben op 1 december 2010 hun intrek daarin genomen.
- 3.1.3. [B] is directeur en grootaandeelhouder van [D] Beheer B.V. (hierna: [D] Beheer).
- 3.1.4. Belanghebbende heeft met [D] Beheer een overeenkomst gesloten die inhoudt dat belanghebbende met ingang van 1 december 2010 voor een periode van vijf jaar, steeds met een verlenging van vijf jaar, aan [D] Beheer een in de woning gelegen ruimte (hierna: de werkkamer) tegen een vergoeding ter beschikking stelt voor gebruik als kantoor. De werkkamer wordt door [B] gebruikt in het kader van de werkzaamheden die hij verricht voor [D] Beheer.
- 3.1.5. De werkkamer bevindt zich in de kelder van de woning en is voorzien van ramen. De werkkamer beschikt niet over eigen sanitaire voorzieningen of een keuken. De werkkamer is uitsluitend bereikbaar via de voordeur van de woning en een trap in de hal van de woning.
- 3.1.6. Belanghebbende heeft zich op het standpunt gesteld dat sprake is van verhuur van de werkkamer aan [D] Beheer. Daarvan uitgaande heeft zij op de voet van artikel 11, lid 1, letter b, 5°, van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: de Wet) met [D] Beheer gekozen voor belaste verhuur van de werkkamer. Bij haar aangiften omzetbelasting voor het tijdvak 1 juni 2009 tot en met 31 december 2009 en voor de periode van 1 januari 2010 tot en met juni 2010 heeft belanghebbende verzocht om teruggaaf van de omzetbelasting die haar ter zake van de bouw van de woning in rekening is gebracht. Het verzoek om teruggaaf voor de periode van 1 juni 2009 tot en met december 2009 en het verzoek voor het eerste kwartaal van 2010 zijn afgewezen. De voor het tweede kwartaal 2010 op verzoek verleende teruggaaf van omzetbelasting heeft de Inspecteur bij de onderhavige naheffingsaanslag teruggevorderd.

Geschil (ontleend aan de hofuitspraak)

In geschil is of belanghebbende recht op aftrek van omzetbelasting heeft ter zake van de bouw van de woning. In het bijzonder is in geschil of belanghebbende met de verhuur van de werkkamer een economische activiteit heeft verricht (primair) en, zo nee, of sprake is van in rechte te beschermen vertrouwen dat de omzetbelasting gedeeltelijk aftrekbaar is (meer subsidiair).

Overwegingen van het hof (ontleend aan het arrest)

- 3.2. Het Hof heeft onder verwijzing naar de arresten van het Hof van Justitie van de Europese Unie van 26 september 1996, Renate Enkler, C-230/94, ECLI:EU:C:1996:352, V-N 1997, blz. 653, en van 13 december 2007, Franz Götz, C-408/06, ECLI:EU:C:2007:789, V-N 2008/3.21, geoordeeld dat de onderwerpelijke verhuuractiviteit geen economisch karakter heeft op de grond dat de Inspecteur aannemelijk heeft gemaakt dat voor een verhuuractiviteit als de onderhavige geen markt is. Het Hof heeft daarbij in aanmerking genomen dat bij de verhuur van een ruimte van een woonhuis aan de eigen besloten vennootschap slechts sprake is van één gegadigde en dat daarom niet kan worden gezegd dat de prijs door vraag en aanbod tot stand is gekomen, hetgeen naar het oordeel van het Hof op grond van het hiervoor vermelde arrest Franz Götz, is vereist om een activiteit als een economische activiteit te kunnen aanmerken.

Arrest

- 3.3. De klachten richten zich met rechts- en motiveringsklachten tegen de hiervoor in 3.2 vermelde oordelen van het Hof. De klachten betogen dat sprake is van verhuur en dat deze verhuur dient te worden aangemerkt als een economische activiteit.
- 3.4.1. Volgens vaste rechtspraak van het Hof van Justitie heeft het in artikel 9 van BTW-richtlijn 2006 gedefinieerde begrip 'economische activiteiten' een ruime werkingssfeer, alsook een objectief karakter, in die zin dat de activiteit op zichzelf moet worden beschouwd, zonder acht te slaan op het oogmerk of het resultaat van de activiteit. Een activiteit wordt aldus in de regel als economisch beschouwd wanneer zij permanent wordt verricht en de verrichter daarvoor een vergoeding ontvangt.
- Uit de rechtspraak van het Hof van Justitie volgt voorts dat indien een zaak naar haar aard zowel voor economische doeleinden als voor privédoeleinden kan worden gebruikt, alle exploitatieomstandigheden moeten worden onderzocht, teneinde uit te maken of deze werkelijk wordt gebruikt voor economische exploitatie, dat wil zeggen om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen (zie het hiervoor in 3.2 vermelde

arrest Enkler, punt 27, HvJ 19 juli 2012, *Ainārs Rēdlihs*, C-263/11, ECLI:EU:C:2012:497, V-N 2012/51.19, punt 34, en HvJ 20 juni 2013, *Thomas Fuchs*, C-219/12, ECLI:EU:C:2013:413, V-N 2013/31.15, punt 20). In dit verband wordt mede verwezen naar hetgeen is overwogen in de arresten van de Hoge Raad van 4 oktober 2013, nr. 12/02177, ECLI:NL:HR:2013:782, BNB 2013/242, en nr. 12/03696, ECLI:NL:HR:2013:783, BNB 2013/243.

3.4.2. Vast staat dat belanghebbende een ruimte voor ten minste vijf jaar aan [D] Beheer ter beschikking stelt als werkkamer voor haar directeur en dat belanghebbende als tegenprestatie daarvoor van [D] Beheer een vergoeding ontvangt. Uitgaande van de vaststelling van het Hof dat belanghebbende de onderhavige activiteit zelfstandig jegens [D] Beheer verricht, laat een en ander geen andere conclusie toe dan dat deze door belanghebbende jegens een derde verleende dienst, gelet op hetgeen hiervoor is overwogen, moet worden aangemerkt als een economische activiteit in de zin van artikel 9, lid 1, tweede alinea, van BTW-richtlijn 2006. De werkkamer wordt immers daadwerkelijk tegen overeengekomen vergoeding duurzaam ter beschikking gesteld aan en ter beschikking gehouden voor gebruik door [D] Beheer. Daarbij is niet van belang of de voorwaarden en omstandigheden waaronder belanghebbende de werkkamer ter beschikking stelt, kunnen worden aangemerkt als verhuur in de zin van de Wet of BTW-richtlijn 2006, dan wel vergelijkbaar zijn met verhuur van ruimten aan studenten of toeristen.

Voorts kan de omstandigheid dat belanghebbende enkel bereid is de woning (gedeeltelijk) duurzaam tegen vergoeding ter beschikking te stellen aan één bepaalde (rechts)persoon, niet afdoen aan de conclusie dat sprake is van een economische activiteit in de zin van artikel 9, lid 1, van BTW-richtlijn 2006 en dat de woning (in zoverre) daadwerkelijk wordt geëxploiteerd om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen in de zin van deze bepaling. In dit geval is – anders dan het geval was in het hiervoor in 3.2 vermelde arrest *Franz Götz* – geen sprake van het verrichten van diensten door een publiekrechtelijk of openbaar lichaam, in welk geval teneinde te bepalen of sprake is van overheidshandelen van belang zou kunnen zijn of voor de handelingen een reële markt bestaat, waarbij de prijs voor de handelingen wordt vastgesteld op basis van vraag en aanbod.

's Hofs oordeel geeft derhalve blijk van een onjuiste rechtsopvatting. De klachten slagen in zoverre.

3.5. Gelet op hetgeen hiervoor in 3.4.2 is overwogen, kan 's Hofs uitspraak niet in stand blijven. De klachten behoeven voor het overige geen behandeling. De Hoge Raad kan de zaak afdoen.
(Volgt gegrondverklaring van het beroep in cassatie.)

Noot

[Naar boven](#)

Hof Arnhem-Leeuwarden overwoog dat de verhuuractiviteit van (naar wij aannemen) man en vrouw aan de BV van de man geen economisch karakter heeft en dus geen btw-aftrek oplevert. Daarmee lijkt het hof te aanvaarden dat de economische realiteit inhoudt dat er geen verhuur of andere prestatie is die door een ondernemer aan de BV van de man wordt verricht. Er is dan slechts een betalingsstroom om btw-aftrek te realiseren voor de bouw van het huis, dat volledig voor zakelijke doeleinden wordt bestemd door de eenheid man en vrouw. Het hof heeft dit echter niet overwogen. Voor de redenering van het hof, dat er voor de verhuur van dit soort werkkamers geen markt is waarbij de prijs door vraag en aanbod ontstaat en die markt wel nodig is voor een voor de btw relevante economische activiteit, ziet de Hoge Raad geen steun in het recht.

Duurzame opbrengst

Het hof heeft volgens de Hoge Raad ten onrechte overwogen dat op grond van HvJ EU 13 december 2007, *Franz Götz*, nr. C-408/06, V-N 2008/3.21, voor een economische activiteit nodig is dat de prijs door vraag en aanbod tot stand is gekomen. Of de Hoge Raad op dit punt gelijk heeft, is ons inziens de vraag, omdat het Hof van Justitie zich hierover niet expliciet heeft uitgelaten. Als we echter kijken naar de argumentatie die het Hof van Justitie gebruikt in de zaak *Fuchs* (HvJ EU 20 juni 2013, nr. C-219/12), lijkt de Hoge Raad toch op het goede spoor te zitten. In die zaak overweegt het Hof van Justitie EU namelijk eerst dat als een zaak naar haar aard zowel voor economische doeleinden als voor privédoeleinden kan worden gebruikt, alle exploitatieomstandigheden moeten worden onderzocht teneinde uit te maken of zij werkelijk wordt gebruikt om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen (conform HvJ *Renate Enkler* 26 september 1996, nr. C-230/94, V-N 1997, blz. 653, en *Ainārs Rēdlihs* 19 juli 2012, nr. C-263/11, V-N 2012/51.19). Daarna overweegt het Hof van

Justitie dat de vergelijking van de omstandigheden waarin de betrokkene de zaak daadwerkelijk exploiteert, met die waarin de overeenkomstige economische activiteit in de regel wordt verricht, een methode kan zijn om te bepalen of de betrokken activiteit is verricht om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen. Het Hof van Justitie eist dus niet per definitie dat er een markt is van vraag en aanbod. Bepalend is of het goed wordt gebruikt om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen. Het feit dat andere onzelfstandige delen van woningen niet regelmatig tegen vergoeding ter beschikking worden gesteld aan derden, kan dan wel meetellen bij de beoordeling van alle exploitatieomstandigheden of het goed daadwerkelijk wordt gebruikt om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen. Gelet op de minimale vergoeding die blijkens het Fuchs-arrest nodig is om te voldoen aan de voorwaarde van duurzaam opbrengst verkrijgen, lijkt een niet geringe huursom van 400 euro per maand (zonder eigen opgang, toilet e.d.) en een overeenkomst voor 5 jaar, ruimschoots te voldoen aan deze eis. De Hoge Raad kan dan de zaak zelf afdoen als helder is dat sprake is van een belaste prestatie en recht op aftrek voor de hele woning. Dat is kennelijk het geval door de belaste verhuur.

Gevolgen praktijk

Voor de praktijk zijn de gevolgen van dit arrest beperkt. De Hoge Raad maakt conform de jurisprudentie van het Hof van Justitie duidelijk dat vanwege de ruime werkingssfeer van de btw als uitgangspunt heeft te gelden dat het tegen vergoeding ter beschikking stellen van ruimten in een woning, een voor de omzetbelasting in aanmerking te nemen economische activiteit is. De uitspraak van de Hoge Raad is in lijn met HR 4 oktober 2013, nr. 12/03696, BNB 2013/243, V-N 2013/50.21. De grens van het btw-ondernemerschap voor de exploitatie van vermogensbestanddelen ligt besloten in het verrichten van handelingen (exploitatie) waarmee duurzaam opbrengst wordt verkregen. Zoals A-G Kokott al aangaf in haar conclusie in de zaak Fuchs, is de vraag of een activiteit erop gericht is er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen, een feitelijke vraag. Daarbij gaat het zeer ruime btw-ondernemerschap echter niet zo ver dat elke vorm waarin een vermogensbestanddeel geld oplevert, meteen btw-ondernemerschap oplevert. Bij het ontbreken van handelingen die normaal vermogensbeheer te boven gaan (bijv. bij het houden van obligaties) is geen sprake van ondernemerschap (HvJ 6 februari 1997, Harnas & Helm, nr. C-80/95, BNB 1997/386). Waar de grens ligt tussen activiteiten die gericht zijn op het verkrijgen van duurzame opbrengst of die gericht zijn op het uitoefenen van een hobby, zoals bij de beoefening van sport, zal van geval tot geval moeten blijken (vergelijk Hof Leeuwarden 15 augustus 2003, 02/1301, V-N 2003/42.2.3). Voor diegenen die het btw-ondernemerschap en het daarbij behorende recht op aftrek aantrekkelijk vinden, betekent de rechtspraak van de Hoge Raad wel een prettige uitgangspositie. Wij nemen aan dat het Ministerie van Financiën op dit punt de vinger aan de pols houdt.

Beleidsbesluit onroerende zaken en opteren voor belaste verhuur

Zoals aangegeven, is de uitspraak van de Hoge Raad in lijn met HR 4 oktober 2013, nr. 12/03696, BNB 2013/243, V-N 2013/50.21. Daarin oordeelde de Hoge Raad dat de wet het mogelijk maakt om te kiezen voor belaste verhuur van delen van een gebouw die niet als woning worden gebruikt. Ook als het gaat om onzelfstandige gedeelten van een gebouw dat voor het grootste deel als woning wordt gebruikt. Het beleid van de Staatssecretaris van Financiën, van 19 september 2013, nr. BLKB2013/1686M, Stcrt. 2013, 26851, V-N 2013/54.15, strookt daar niet mee. Op grond van dat beleid is de optie 'belaste verhuur' niet mogelijk voor de verhuur van een werkkamer in een woning. Ter voorkoming van onbedoeld gebruik (te weten de btw-aftrek op delen van een woning die privé worden gebruikt) is de eerdere goedkeuring voor die optie 'belaste verhuur' ingetrokken. Het huidige beleid van de staatssecretaris lijkt ons achterhaald, omdat het wel mogelijk is om te opteren voor de belaste verhuur van een werkkamer in een woning. Afgewacht moet worden of de staatssecretaris dit toch anders ziet en de opvatting van Bijl deelt, die meent dat de Hoge Raad er naast zit (zie de lezenswaardige noot in BNB 2013/243). Wij nemen aan dat dit niet het geval zal zijn en ter zake van de verhuur van onzelfstandige delen van een woning gewoon geopteerd kan worden voor belaste verhuur. Als de staatssecretaris dit niet wenselijk acht, dient hij wettelijke maatregelen te nemen door de optie voor de belaste verhuur wettelijk in te perken.