

ECLI:NL:HR:2020:1407

Instantie

Hoge Raad

Datum uitspraak

11-09-2020

Datum publicatie

11-09-2020

Zaaknummer

18/03224

Formele relaties

In cassatie op : [ECLI:NL:GHDHA:2018:1478](#)

Rechtsgebieden

Belastingrecht

Bijzondere kenmerken

Cassatie

Inhoudsindicatie

Omzetbelasting; art. 11, lid 1, letter b, en post b.3 van Tabel I bij Wet OB 1968; terbeschikkingstelling van een sportpark door een gemeente aan een voetbalvereniging; aftrek van voorbelasting.

Vindplaatsen

Rechtspraak.nl

Viditax (FutD), 11-09-2020

V-N Vandaag 2020/2133

V-N 2020/44.8 met annotatie van Redactie

FutD 2020-2560 met annotatie van Fiscaal up to Date

[Verrijkte uitspraak](#)

Uitspraak

HOGE RAAD DER NEDERLANDEN

BELASTINGKAMER

Nummer 18/03224

Datum 11 september 2020

ARREST

in de zaak van

de STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN

tegen

GEMEENTE [X] te [Z] (hierna: belanghebbende)

op het beroep in cassatie tegen de uitspraak van het gerechtshof Den Haag van 15 juni 2018, nrs. BK-17/00961, BK-17/00962, BK-18/00002 en BK-18/00003, op de hoger beroepen van belanghebbende en van de Inspecteur tegen een uitspraak van de Rechtbank Den Haag (nrs. SGR 16/10292 en SGR 16/10293) betreffende aan belanghebbende over de jaren 2012 en 2013 opgelegde naheffingsaanslagen in de omzetbelasting en de daarbij gegeven boetebeschikkingen. De uitspraak van het Hof is aan dit arrest gehecht.

1 Geding in cassatie

De Staatssecretaris heeft tegen de uitspraak van het Hof beroep in cassatie ingesteld. Het beroepschrift in cassatie is aan dit arrest gehecht en maakt daarvan deel uit. Belanghebbende heeft een verweerschrift ingediend.

2 Uitgangspunten in cassatie

2.1.1 Belanghebbende, een gemeente, is eigenaar van de sportparken [A] en [B] .

2.1.2 Op Sportpark [A] is voetbalvereniging [C] economisch eigenaar van twee wedstrijd- en trainingsvelden, een kunstgrasveld en een boardingveld. [C] verhuurt deze velden aan belanghebbende. Belanghebbende heeft op haar beurt [C] tegen vergoeding het exclusieve recht verleend om deze velden, alsmede twee traditionele voetbalvelden en het hoofdveld op sportpark [A] alle dagen van de week, 24 uur per dag, te gebruiken. In dit verband hebben [C] en belanghebbende diverse overeenkomsten gesloten, waaronder een huurovereenkomst, een gebruikersovereenkomst, een detacheringsovereenkomst, een opdrachtovereenkomst tot beheer en onderhoud en een aanvullende opdrachtovereenkomst voor sportmaterialen. Bij de gebruikersovereenkomst is bepaald dat een beheerder wordt aangesteld. [C] heeft een beheerder gedetacheerd bij belanghebbende.

2.1.3 Sportpark [B] beschikt over onder meer een voetbalaccommodatie. Belanghebbende stelt deze voetbalaccommodatie tegen vergoeding ter beschikking aan voetbalvereniging [D] om exclusief te gebruiken tijdens afzonderlijk af te spreken uren. Belanghebbende en [D] hebben in dat verband een gebruikersovereenkomst en een overeenkomst tot beheer en onderhoud gesloten.

2.1.4 Belanghebbende heeft in de jaren 2012 en 2013 op aangifte omzetbelasting voldaan over de hiervoor in 2.1.2 en 2.1.3 bedoelde vergoedingen die zij aan de voetbalverenigingen in rekening heeft gebracht. Zij heeft zich op het standpunt gesteld dat deze vergoedingen het geven van gelegenheid tot sportbeoefening betreffen in de zin van post b.3 van de bij de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: de Wet) behorende Tabel I. Daarom heeft belanghebbende de over die vergoedingen verschuldigde omzetbelasting berekend naar het verlaagde tarief bedoeld in artikel 9, lid 2, letter a, van de Wet.

Belanghebbende heeft de omzetbelasting die aan haar in rekening is gebracht ter zake van de beheer- en onderhoudswerkzaamheden van de beide voetbalaccommodaties op de voet van artikel 15, lid 1, van de Wet in aftrek gebracht.

2.1.5 De Inspecteur heeft zich op het standpunt gesteld dat belanghebbende de voetbalaccommodaties aan de voetbalverenigingen heeft verhuurd in de zin van artikel 11, lid 1, letter b, aanhef, van de Wet. Omdat die prestatie is vrijgesteld van omzetbelasting en dus geen recht geeft op aftrek van omzetbelasting, heeft de Inspecteur omzetbelasting die belanghebbende in aftrek heeft gebracht, nageheven.

2.2.1 Voor het Hof was onder meer in geschil (i) of het door belanghebbende ter beschikking stellen van de sportaccommodaties aan de twee voetbalverenigingen moet worden aangemerkt als het geven van gelegenheid tot sportbeoefening als bedoeld in post b.3 van de bij de Wet behorende Tabel I en, (ii) of, zo dat niet het geval is, een vrijstelling van toepassing is.

2.2.2 Het Hof heeft vooropgesteld dat het enkel gerechtigd zijn tot het gebruik van een sportaccommodatie voor de beoefening van sport leidt tot een dienst die belast is naar het verlaagde tarief. Aangezien vaststaat dat de prestatie van belanghebbende een dergelijke dienst inhoudt, bestaat al voldoende basis om het standpunt van belanghebbende te volgen, aldus het Hof.

2.2.3 Vervolgens heeft het Hof beoordeeld of de door belanghebbende verleende diensten als verhuur in de zin van artikel 11, lid 1, letter b, aanhef, van de Wet moeten worden aangemerkt. Bij die beoordeling heeft het Hof in aanmerking genomen (i) dat belanghebbende de sportaccommodaties aan verschillende onafhankelijke sporters en sportorganisaties tegen vergoeding ter beschikking stelt voor de sportbeoefening, (ii) dat – mede door het op zich nemen door belanghebbende van verschillende in dat verband te verrichten prestaties – deze accommodaties voor de sportbeoefening

kunnen en ook niet anders dan overeenkomstig die bestemming worden gebruikt, (iii) dat belanghebbende de terbeschikkingstelling aan de voetbalverenigingen gepaard doet gaan met diverse in eerste instantie voor haar rekening komende handelingen die zijn gericht op en noodzakelijk zijn voor het beoefenen van de sport en die volgens het Hof duidelijk meer inhouden dan het afwachtende, enkele in stand houden van de accommodaties, en (iv) dat de werkzaamheden waarmee de terbeschikkingstelling gepaard gaat, kunnen worden uitbesteed aan derden, al dan niet ondernemers, of aan de sportorganisaties zelf.

Onder deze omstandigheden kan volgens het Hof niet worden gezegd dat belanghebbende enkel een passief te achten prestatie verricht die moet worden aangemerkt als de verhuur van een onroerende zaak in de zin van de omzetbelasting, hoezeer ook duidelijk is en vaststaat dat de afnemers van de prestatie tegen betaling voor (een of meer) overeengekomen periode(n) een bepaalde zaak (mogen) gebruiken met uitsluiting van anderen.

3 Beoordeling van het middel

3.1

Het middel richt zich tegen de hiervoor in 2.2.2 en 2.2.3 weergegeven oordelen van het Hof.

3.2

De ondernemer heeft volgens artikel 15, lid 1, van de Wet recht op aftrek van de aan hem in rekening gebrachte omzetbelasting voor zover hij de betrokken goederen en diensten gebruikt voor belaste handelingen. Daarbij is niet van belang naar welk omzetbelastingtarief (algemeen of verlaagd) die handelingen zijn belast. Recht op aftrek van omzetbelasting bestaat niet voor zover de ondernemer de goederen en diensten ter zake waarvan hem omzetbelasting in rekening is gebracht, gebruikt voor prestaties die op grond van artikel 11, lid 1, van de Wet zijn vrijgesteld. Bij de beoordeling of de Inspecteur terecht omzetbelasting heeft nageheven die belanghebbende in aftrek heeft gebracht en die moet worden toegerekend aan de terbeschikkingstelling van elk van de beide sportaccommodaties, dient dan ook te worden beoordeeld of deze terbeschikkingstelling een vrijgestelde (verhuur)prestatie is.

3.3.1

Artikel 11, lid 1, letter b, aanhef, van de Wet stelt – in overeenstemming met artikel 135, lid 1, letter I, van BTW-richtlijn 2006 – de verhuur van onroerende zaken vrij van omzetbelasting. Verhuur van een onroerende zaak in de zin van deze bepaling is het recht dat de verhuurder aan de huurder verleent om de onroerende zaak tegen vergoeding en voor een overeengekomen tijdsduur te gebruiken als ware hij de eigenaar ervan en ieder ander van dat genot uit te sluiten. Het gaat daarbij om een in de regel betrekkelijk passieve activiteit, die geen toegevoegde waarde van betekenis oplevert.¹ Het toepassingsbereik van de vrijstelling voor de verhuur van onroerende zaken is dan ook beperkt tot de passieve terbeschikkingstelling van onroerende zaken.²

3.3.2

Het hiervoor bedoelde passieve karakter van een prestatie wordt bepaald door de aard van de handeling zelf³ en kan in het bijzonder worden afgeleid uit de omstandigheid dat de vergoeding enkel verband houdt met de duur van het gebruik van het goed door de huurder. Het passieve karakter van een prestatie gaat met name verloren wanneer die prestatie andere elementen omvat dan het enkele ter beschikking stellen van een onroerende zaak en die andere elementen een meer dan kennelijk bijkomstig karakter hebben.⁴ Indien een prestatie niet alleen het passief ter beschikking stellen van een onroerende zaak behelst, maar een meer complexe dienst vormt en ook activiteiten omvat zoals een portiersdienst, toezicht, beheer en voortdurend onderhoud door de dienstverrichter en/of de terbeschikkingstelling van andere installaties, zal in de regel niet de verhuur van de onroerende zaak in de zin van artikel 11, lid 1, letter b, aanhef, van de Wet de overwegende prestatie zijn.⁵

3.3.3

Het is niet uitgesloten dat de terbeschikkingstelling van accommodaties waar sport wordt beoefend, plaatsvindt onder zodanige voorwaarden en omstandigheden dat die terbeschikkingstelling moet worden aangemerkt als de verhuur van een onroerende zaak.⁶ Zoals hiervoor in 3.3.2 is overwogen, wordt het passieve karakter van de verhuur van onroerende zaken immers bepaald door de aard van de handeling zelf en niet door de wijze waarop de huurder de betrokken zaak gebruikt.⁷ Anders dan waarvan het Hof kennelijk bij zijn hiervoor in 2.2.2 weergegeven vooropstelling is uitgegaan, sluit de enkele omstandigheid dat de (rechts)persoon gerechtigd is tot het gebruik van een sportaccommodatie voor de beoefening van sport niet uit dat die (rechts)persoon een dienst in de zin van artikel 11, lid 1, letter b, aanhef, van de Wet afneemt. Ook in een dergelijk geval blijft van belang wat de aard van de handeling(en) is van degene die de onroerende zaak ter beschikking stelt. De omstandigheid dat aan een sportvereniging een sportaccommodatie ter beschikking wordt gesteld, gepaard gaande met een geheel aan samenhangende diensten bestaande uit het toezicht, het beheer, het onderhoud en de schoonmaak daarvan, is een aanwijzing dat de rol van degene die de onroerende zaak ter beschikking stelt, actiever is dan het geval is bij verhuur van onroerende zaken in de zin van artikel 11, lid 1, letter b, aanhef, van de Wet.⁸ Uit dit een en ander volgt dat het hiervoor in 2.2.2 weergegeven oordeel van het Hof berust op een onjuiste rechtsopvatting.

3.3.4

Indien, zoals in dit geval, niet alleen een overeenkomst is gesloten over het voor een bepaalde duur tegen vergoeding ter beschikking stellen van een onroerende zaak maar ook andere daarmee verband houdende overeenkomsten, moet worden beoordeeld of het samenstel van onderling afgesproken prestaties moet worden gekarakteriseerd als de verhuur van een onroerende zaak in vorenbedoelde zin, dan wel als een prestatie met een voorwerp dat niet als zodanig kan worden gekarakteriseerd. Daarbij moet rekening worden gehouden met alle feiten en omstandigheden van het concrete geval. Beslissend is de objectieve aard van de betrokken handelingen, ongeacht hoe deze door de partijen wordt voorgesteld.⁹

3.4

De Inspecteur heeft voor het Hof gemotiveerd gesteld dat uit de onderlinge samenhang van de door belanghebbende met de voetbalverenigingen gesloten overeenkomsten volgt dat belanghebbende jegens die verenigingen in wezen tot niet meer verplicht is dan het passief ter beschikking stellen van (een deel van) de sportparken omdat de voetbalverenigingen degenen zijn die het dienstbetoon moeten verrichten dat voor het (doen) beoefenen van de voetbalsport nodig is. Hij heeft in dat verband onder meer aangevoerd dat de werkzaamheden waartoe belanghebbende zich blijkens een van de hiervoor in 2.1.2 en 2.1.3 vermelde overeenkomsten in eerste instantie heeft verplicht, volgens andere overeenkomsten door de voetbalverenigingen zelf moeten worden georganiseerd en verricht, zodat de werkzaamheden die belanghebbende wel verricht, niet (veel) meer omvatten dan de handelingen die een verhuurder van een onroerende zaak normaal gesproken verricht. Verder volgt volgens de Inspecteur uit diezelfde overeenkomsten dat onder meer de aanleg van de sportvelden (volledig) voor verantwoording en rekening van de voetbalverenigingen zelf komt. Deze stellingen zijn van essentieel belang voor het duiden van de door belanghebbende jegens de voetbalverenigingen verrichte dienstverlening. Het Hof heeft echter nagelaten inzichtelijk te maken op welke gronden het deze onderbouwing van de Inspecteur heeft verworpen. Het hiervoor in 2.2.3 weergegeven oordeel van het Hof dat de prestatie van belanghebbende niet kan worden aangemerkt als de verhuur van een onroerende zaak is daarom ontoereikend gemotiveerd.

3.5

Gelet op hetgeen hiervoor in 3.3.3 en 3.4 is overwogen, slaagt het middel. De uitspraak van het Hof kan niet in stand blijven. Verwijzing moet volgen.

4 Overschrijding van de redelijke termijn als bedoeld in artikel 6 EVRM

In deze zaak is beroep in cassatie ingesteld op 26 juli 2018. Het tijdsverloop sindsdien tot het moment dat de Hoge Raad in deze zaak arrest wijst, levert wat de cassatieprocedure betreft een overschrijding op van de redelijke termijn. Indien na verwijzing de aan belanghebbende opgelegde boetes tot enig bedrag in stand blijven, is het aan het verwijzingshof om – met inachtneming van de totale duur van

de berechting – te beoordelen of en, zo ja, in hoeverre de boetes verder dienen te worden verminderd in verband met de hiervoor bedoelde overschrijding.

5 Proceskosten

De Hoge Raad ziet geen aanleiding voor een veroordeling in de proceskosten.

6 Beslissing

De Hoge Raad:

- verklaart het beroep in cassatie gegrond,
- vernietigt de uitspraak van het Hof, en
- verwijst het geding naar het Gerechtshof Amsterdam ter verdere behandeling en beslissing van de zaak met inachtneming van dit arrest.

Dit arrest is gewezen door de vice-president R.J. Koopman als voorzitter, en de raadsheren E.N. Punt, L.F. van Kalmthout, M.E. van Hilten en E.F. Faase, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier E. Cichowski, en in het openbaar uitgesproken op 11 september 2020.

1 Vgl. HvJ 2 juli 2020, A Oy, C-215/19, ECLI:EU:C:2020:518 (hierna: het arrest A Oy), punten 39 tot en met 41.

2 Vgl. HvJ 22 januari 2015, Régie communale autonome du stade Luc Varenne, C-55/14, ECLI:EU:C:2015:29 (hierna : het arrest Luc Varenne), punten 23 en 26.

3 Vgl. het arrest A Oy, punt 42.

4 Vgl. HR 20 april 2018, ECLI:NL:HR:2018:634, rechtsoverweging 2.4.1 en de daar aangehaalde rechtspraak van het Hof van Justitie waaronder in het bijzonder HvJ 18 november 2004, Temco Europe SA, C-284/03, ECLI:EU:C:2004:730, punt 23.

5 Vgl. HR 1 december 2017, ECLI:NL:HR:2017:3037, rechtsoverweging 2.4.2.

6 Vgl. HvJ 18 januari 2001, Stockholm Lindöpark, C-150/99, ECLI:EU:C:2001:34, punt 22.

7 Vgl. het arrest A Oy, punt 42.

8 Vgl. het arrest Luc Varenne, punt 31.

9 Vgl. het arrest Luc Varenne, punt 21.