

6/7
~

Er zijn nog rechters in Berlin

Mr. R. Starckenburg

Wob wordt Woo. Wat moet u weten?

G.B. Bakker en mr. C.E. van Dijk

De grenzen van procedurele autonomie

Mr. J. Sanders jr.

Vakantiewoning: periode van leegstand is geen privégebruik

Mr. Pieter Tielemans en Gabriela van der Sijde LLM

Btw-nieuws

BtW Brief

Maandblad met informatie inzake de omzetbelasting

Afl. 6/7 juni/juli 2022

43 Er zijn nog rechters in Berlin / 3

Uit de arresten van het HvJ in de zaken Welmory, Dong Yang en Titanium blijkt dat Belastingdiensten steeds sneller vaststellen dat sprake is van een vaste inrichting. De uit die procedures voortgevloeide prejudiciële vragen hebben het HvJ de gelegenheid geboden het begrip 'vaste inrichting' stap voor stap verder te verfijnen.

44 Wob wordt Woo. Wat moet u weten? / 7

De Wet openbaarheid van bestuur (Wob) is per 1 mei 2022 vervangen door de Wet open overheid (Woo). Wob-verzoeken heten vanaf nu Woo-verzoeken. De oorspronkelijke gedachte van transparant overheidshandelen heeft daarmee een nieuw jasje gekregen. Het traditionele Wob-verzoek bestaat al sinds de jaren 90 en is sindsdien in gebruik enorm toegenomen. Ook bij de Belastingdienst komen jaarlijks enkele tientallen Wob-verzoeken binnen.

45 De grenzen van procedurele autonomie / 11

Onlangs deed het HvJ uitspraak in de zaak Cridar (HvJ 24 februari 2022, C-582/20) over de houdbaarheid van nationale procedureregels bij het onderbouwen van 'betrokkenheid' bij btw-fraude. In deze bijdrage bespreekt auteur het arrest en voorziet het van commentaar.

46 Vakantiewoning: periode van leegstand is geen privégebruik / 13

Onlangs heeft de Hoge Raad arrest gewezen in een zaak aangaande de berekening van de verschuldigde btw wegens privégebruik van een vakantiewoning. In deze zaak is hoofdzakelijk in geschil of de dagenlange leegstand van de vakantiewoning moet worden meegenomen in de verdeelsleutel privégebruik en zakelijk gebruik. Ook was onderwerp van discussie tegen welk tarief de verschuldigde btw wegens privégebruik moet worden berekend.

Btw-nieuws / 16

Redactie

Mr. J. Sanders jr. (PKF Wallast)
Mr. C.M. Ettema (A-G bij de Hoge Raad)

Medewerkers

Mr. G.J. van Bruggen (Ernst & Young, Belastingadviseurs)
Mr. J.P.M. Linssen (Jacq Linssen btw advies, Maastricht University)
Mr. B.T.J.G. van Osch (PwC Indirect Taxes)
Mr. Pieter Tielemans (HLB Witlox Van den Boomen Adviseurs en Accountants)
Mr. A. Vroon (Belastingdienst)
Mr. dr. M.D.J. van der Wulp (BTW-INSTITUUT, Tilburg University)

Redactiesecretariaat

Drs. J.D. Mastebroek, btwbrief-NL@wolterskluwer.com

Redactieadres

Redactie BtwBrief
Postbus 23
7400 GA Deventer

Uitgever

Mr. S.C. Keij, Stephanie.Keij@wolterskluwer.com

Citeerwijze

BtwBrief jaar/publicatienummer
Bijvoorbeeld: BtwBrief 2022/12

Verschijning

10 maal per jaar.

Abonnementen

Raadpleeg voor de abonnementsmogelijkheden en de bijbehorende prijzen: shop.wolterskluwer.nl

Klantenservice

Onze klantenservice kunt u bereiken via:
wolterskluwer.com/nl-nl/solutions/nederland/klantenservice

Aanvullende informatie

BtwBrief: Tijdschrift met informatie inzake de btw.

Auteursrecht

Alle rechten in deze uitgave zijn voorbehouden aan Wolters Kluwer Nederland B.V. Niets uit deze uitgave mag worden vervoelvoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand, of openbaar gemaakt, in enige vorm of op enige wijze, hetzij elektronisch, mechanisch, door fotokopieën, opnamen, of enige andere manier, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van Wolters Kluwer. Voor zover het maken van kopieën uit deze uitgave is toegestaan op grond van art. 16h t/m 16m Auteurswet jo. Besluit van 27 november 2002, Stb. 575, dient men de daarvoor wettelijk verschuldigde vergoeding te voldoen aan de Stichting Reprorecht te Hoofddorp (Postbus 3051, 2130 KB).

Disclaimer

Hoewel aan de totstandkoming van deze uitgave de uiterste zorg is besteed, aanvaarden de auteur(s), redacteur(en) en Wolters Kluwer geen aansprakelijkheid voor eventuele fouten en onvolkomenheden, noch voor gevolgen hiervan.

Algemene voorwaarden en privacy statement

Op alle aanbiedingen en overeenkomsten van Wolters Kluwer Nederland B.V. zijn van toepassing de Algemene Voorwaarden van Wolters Kluwer Nederland B.V. U kunt deze raadplegen via:
wolterskluwer.com/nl-nl/solutions/nederland/algemene-voorwaarden. Indien Wolters Kluwer Nederland B.V. persoonsgegevens verkrijgt is daarop het privacybeleid van Wolters Kluwer Nederland B.V. van toepassing. Dit is raadpleegbaar via wolterskluwer.com/nl-nl/privacy-cookies.

Standaardpublicatievoorwaarden

Op iedere inzending van een bijdrage of informatie zijn van toepassing de Standaardpublicatievoorwaarden van Wolters Kluwer Nederland BV, geponeerd ter griffie van de Rechtbank Amsterdam onder nr. 121/2004. De Standaardpublicatievoorwaarden kunt u raadplegen via:
wolterskluwer.com/nl-nl/solutions/nederland/algemene-voorwaarden.

ISSN 0922-9566

wolterskluwer.com/nl-nl



Vakantiewoning: periode van leegstand is geen privégebruik

BtwBrief 2022/46

Onlangs heeft de Hoge Raad arrest² gewezen in een zaak aangaande de berekening van de verschuldigde btw wegens privégebruik van een vakantiewoning. In deze zaak is hoofdzakelijk in geschil of de dagenlange leegstand van de vakantiewoning moet worden meegenomen in de verdeelsleutel privégebruik en zakelijk gebruik. Ook was onderwerp van discussie tegen welk tarief de verschuldigde btw wegens privégebruik moet worden berekend.

De Hoge Raad oordeelt in het voordeel van de belanghebbende. Volgens de Hoge Raad zijn de perioden van leegstand geen perioden dat de vakantiewoning voor privédoeleinden ter beschikking staat aan de ondernemer. De Hoge Raad beslist dat voor de berekening van de verschuldigde btw wegens privégebruik het verlaagde btw-tarief niet van toepassing is.

Privégebruik

Het gebruiken van een tot het bedrijf behorend goed voor privédoeleinden van de ondernemer of van zijn personeel (en/of voor andere dan bedrijfsdoeleinden) kwalificeert als een (fictieve) belaste dienst, indien voor dit goed volledig of gedeeltelijk recht op aftrek van btw is ontstaan.³ De vergoeding van deze fictieve dienst wordt gesteld op de door de ondernemer gemaakte uitgaven voor het verrichten van de dienst. Het gaat daarbij om het totaal van de uitgaven die zijn gedaan in een boekjaar, de btw niet daaronder begrepen, in verband met⁴:

- a de verwerving of de vervaardiging van het goed;
- b het onderhoud, het herstel, de verbetering en verbouwing van het goed;
- c het feitelijke gebruik van het goed.

Indien de hoogte van de vergoeding voor de (fictieve) belaste dienst is bepaald, dient de vergoeding vermenigvuldigd te worden met de verhouding privégebruik (de nachten dat de ondernemer de vakantiewoning daadwerkelijk voor zichzelf en/of zijn gezinsleden beschikbaar heeft gehouden) en zakelijk gebruik. Over voorgenoemd bedrag is vervolgens btw verschuldigd. De btw over deze vergoeding (de uitgaven) wordt aan het einde van het kalenderjaar verschuldigd.⁵

Door het gebruiken van een tot een bedrijf behorend goed voor privédoeleinden gelijk te behandelen als een belaste

dienst, wordt beoogd het privégebruik door ondernemers op ongeveer gelijke wijze te belasten als het privégebruik van personen die geen ondernemer zijn (eindgebruiker). De omzetbelasting richt zich immers op het belasten van consumptieve uitgaven.⁶

Feiten

Een ondernemer koopt in 2010 een op een park gelegen vakantiewoning. Deze woning is voor de btw als ondernemingsvermogen geëtiketteerd. De woning wordt gebruikt voor de verhuur aan derden via een bemiddelingsbureau, maar ook voor privédoeleinden. Voor het privégebruik van de woning wordt geen btw voldaan. In 2011 wordt de woning tien dagen verhuurd, in 2012 61 dagen en in 2013 103 dagen. In alle voorgenoemde jaren gebruikt de ondernemer de vakantiewoning zelf 73 dagen voor privédoeleinden.

De ondernemer is van mening dat de omvang van het privégebruik moet worden afgezet tegen alle nachten van het kalenderjaar. Volgens de ondernemer stond de vakantiewoning gedurende de nachten van leegstand namelijk ter beschikking voor verhuur aan derden met als gevolg dat deze nachten moeten worden toegerekend aan het gebruik van de woning voor bedrijfsdoeleinden. De verschuldigde btw zou volgens de ondernemer berekend moeten worden tegen het verlaagde btw-tarief wegens het 'verstrekken van logies binnen in het kader van het hotel-, pension- en vakantiebedrijfsbedrijf aan personen die daar slechts voor een korte periode verblijf houden' als bedoeld in Tabel I post b.11. Volgens de ondernemer is de aard van de prestatie bepalend. In geval van privégebruik van de woning geniet hij dezelfde prestatie als derden die de vakantiewoning huren. De berekening van de afdracht voor het privégebruik wordt dan volgens de ondernemer:

Jaar	Nachten privégebruik	Verschuldigde omzetbelasting
2011	73	$73/365 \times \text{€ } 23.597 \text{ (uitgaven)} \times 6\% = \text{€ } 283$
2012	73	$73/365 \times \text{€ } 23.091 \text{ (uitgaven)} \times 6\% = \text{€ } 277$
2013	73	$73/365 \times \text{€ } 21.736 \text{ (uitgaven)} \times 6\% = \text{€ } 260$

De inspecteur stelt zich op het standpunt dat de omvang van het privégebruik moet worden afgezet tegen het aantal dagen dat de vakantiewoning voor privédoeleinden én voor de verhuur ten behoeve van derden is gebruikt. Volgens de inspecteur stond de woning gedurende de nachten van leegstand ter beschikking voor privédoeleinden. Dit leidt tot een hogere btw-correctie. De verschuldigde btw zou volgens de inspecteur berekend moeten worden

1 Gabriela van der Sijde LLM is verbonden aan HLB Witlox Van den Boomen Belastingadviseurs.

2 HR 25 maart 2022, nr. 19/05929, ECLI:NL:HR:2022:438.

3 Art. 4 lid 2 letter a Wet op de omzetbelasting 1968.

4 Art. 8 lid 7 Wet op de omzetbelasting 1968 jo. art. 5a lid 1 Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968.

5 Art. 13 lid 4 Wet op de omzetbelasting 1968.

6 Vakstudie Omzetbelasting, art. 4 Wet op de omzetbelasting 1968, aant. 76.4 (online).

tegen het algemene btw-tarief, aangezien een overeenkomst voor privégebruik van de vakantiewoning ontbreekt. Bovendien wordt geen vergoeding betaald voor privégebruik waardoor geen sprake kan zijn van toepassing van het verlaagde btw-tarief. De berekening van de afdracht voor het privégebruik wordt dan volgens de inspecteur:

Jaar	Derden + belanghebbende = Toetaal (nachten)	Verschuldigde omzetbelasting
2011	10 + 73 = 83	73/83 × € 23.597 (uitgaven) × 19% btw = € 3.943
2012	61 + 73 = 134	73/134 × € 23.091 (uitgaven) × 21% btw = € 2.642
2013	103 + 73 = 176	73/176 × € 21.736 (uitgaven) × 21% btw = € 1.389

Rechtbank

Rechtbank Noord-Nederland⁷ oordeelt dat de ondernemer het voornemen had de vakantiewoning zowel voor privédoeleinden als voor zakelijke doeleinden (verhuur) te gebruiken en dat de vakantiewoning hem – tijdens de leegstand – ook zodanig ter beschikking stond dat hij haar op ieder ogenblik daadwerkelijk voor privédoeleinden kon gebruiken. De rechtbank is daarom van oordeel dat de inspecteur op goede gronden de uitgaven gedurende de periode van leegstand op een evenredige wijze in de maatstaf van heffing ter zake van het gebruik voor privédoeleinden heeft betrokken. De rechtbank oordeelt voorts dat de inspecteur terecht het algemene btw-tarief heeft toegepast. Volgens de rechtbank voldoet het gebruik voor privédoeleinden van een vakantiewoning dat volledig tot het ondernemingsvermogen is gerekend in beginsel niet aan de voorwaarden voor toepassing van het verlaagde btw-tarief als bedoeld in Tabel I post b.11. Tevens wordt geen vergoeding betaald voor het privégebruik.

Hof

Hof Arnhem-Leeuwarden⁸ oordeelt dat de vakantiewoning gedurende leegstand zowel voor privédoeleinden als voor zakelijke doeleinden ter beschikking staat aan de ondernemer. Om deze reden heeft het hof geoordeeld dat de door de inspecteur gehanteerde breuk voor de vaststelling van uitgaven van de recreatiewoning de juiste is. Voorts heeft het hof geoordeeld dat bij gebruik voor privédoeleinden niet het verlaagde btw-tarief geldt als bedoeld in Tabel I b.11, aangezien niet wordt voldaan aan de voorwaarden om als verhuur te worden aangemerkt. De ondernemer betaalt geen huurprijs en heeft evenmin een huurovereenkomst gesloten.

De ondernemer gaat tegen de uitspraak van het hof in cassatie.

Hoge Raad

De Hoge Raad oordeelt⁹ naar aanleiding van de tussen de ondernemer en het bemiddelingsbureau gesloten beheer- en verhuurovereenkomst dat de perioden van leegstand van de vakantiewoning niet zijn aan te merken als perioden dat de vakantiewoning voor privédoeleinden ter beschikking staat aan de ondernemer. Gelet op de beperkingen in de beheer- en verhuurovereenkomst, kan de ondernemer de vakantiewoning niet meteen zelf gebruiken. Hij heeft de vakantiewoning op zodanige wijze aan het bureau beschikbaar gesteld dat hij niet op elk moment naar eigen goeddunken kan beschikken over de vakantiewoning. Om deze reden kunnen de perioden van leegstand niet tegelijkertijd worden aangemerkt als perioden dat de vakantiewoning voor privédoeleinden ter beschikking stond aan de ondernemer.

De Hoge Raad oordeelt dat de nachten dat de ondernemer de vakantiewoning daadwerkelijk voor zichzelf en/of zijn gezinsleden beschikbaar heeft gehouden, moeten worden afgezet tegen alle nachten van het jaar.

In het kader van berekening van de verschuldigde btw wegens privégebruik van de vakantiewoning, oordeelt de Hoge Raad¹⁰ dat het verlaagde btw-tarief niet van toepassing is. Het voor privédoeleinden gebruiken van een vakantiewoning die in eigendom is van de ondernemer kan niet worden aangemerkt als het *'verstrekken van logies binnen in het kader van het hotel-, pension- en vakantiebedrijfsaan personen die daar slechts voor een korte periode verblijf houden'* als bedoeld in Tabel I b.11.¹¹ Er is geen sprake van het verlenen van het recht de vakantiewoning met uitsluiting van anderen te gebruiken voor een bepaalde tijdsduur. Het algemene btw-tarief is aldus van toepassing.¹²

Commentaar

In deze zaak wordt ingegaan op de berekening van de verschuldigde btw wegens privégebruik van een vakantiewoning. Echter, deze rechtsregels gelden voor het privégebruik van alle roerende zaken (boten, auto's et cetera) door ondernemers.

De Hoge Raad oordeelt dat de perioden van leegstand niet meetellen als privégebruik indien de eigenaar van de vakantiewoning op grond van afspraken met de verhuurorganisatie *'niet op elk moment naar eigen goeddunken kan beschikken over de recreatiewoning'*.¹³ In deze zaak moest de ondernemer het privégebruik van de vakantiewoning tijdig en op een bepaalde wijze melden aan de verhuurorganisatie, zodat de vakantiewoning uit de verhuur kon worden gehaald. Het niet tijdig melden van het eigen gebruik zou volgens de overeenkomst niet mogelijk zijn, tenzij de vakantiewoning niet is verhuurd aan derden en evenmin voor dat doel door het bemiddelingsbureau aan een derde in optie is gegeven. De ondernemer zou voren-

7 Rechtbank Noord Nederland 28 juni 2018, nr. WB LEE - 16 - 2429, 16_2430, 16_2431, ECLI:RBNNE:2018:2463.

8 Hof Arnhem-Leeuwarden, 19 november 2019, nr. 18/00712 t/m 18/00714, ECLI:NL:GHARL:2019:9866.

9 HR 25 maart 2022, nr. 19/05929, ECLI:NL:HR:2022:438, r.o. 4.2.1.

10 HR 25 maart 2022, nr. 19/05929, ECLI:NL:HR:2022:438, r.o. 4.4.

11 Art. 9 lid 2 letter a Wet op de omzetbelasting 1968 jo. Tabel I, post b.11.

12 Art. 9 lid 1 Wet op de omzetbelasting 1968.

13 HR 25 maart 2022, nr. 19/05929, ECLI:NL:HR:2022:438, r.o. 4.2.7.

staande tijdens kantooruren moeten navragen bij het bemiddelingsbureau, waarna de ondernemer de vakantiewoning voor privédoeleinden zou kunnen gebruiken. Kortom, voor het privégebruik van de vakantiewoning overeengekomen voorwaarden waren dus bepalend. Naar onze mening was het in deze zaak dan ook evident dat de vakantiewoning niet voor privédoeleinden ter beschikking stond aan de ondernemer.

Vorenstaande leidt tot een aanzienlijk lagere btw-afdracht dan de situatie dat de leegstand als privégebruik wordt aangemerkt. De verschuldigde btw wegens privégebruik van de vakantiewoning wordt in deze zaak namelijk bepaald via de verdeelsleutel: aantal dagen privégebruik gedeeld door het totaal aantal dagen van het kalenderjaar. Echter, indien de leegstand kwalificeert als privégebruik dan dient de verschuldigde btw wegens privégebruik van de vakantiewoning te worden bepaald via de verdeelsleutel: privégebruik gedeeld door privégebruik inclusief verhuur aan derden.

Bovendien oordeelt de Hoge Raad dat het verlaagde btw-tarief niet van toepassing is, aangezien er geen sprake is van het verlenen van het recht de vakantiewoning met uitsluiting van anderen te gebruiken voor een bepaalde tijdsduur als bedoeld in Tabel I post b.11.¹⁴ Naar onze mening is dit terecht. Het is immers niet mogelijk te voldoen aan voorgenoemde criteria ingeval van privégebruik van de vakantiewoning, indien de vakantiewoning op eigen naam én op eigen order en rekening wordt verhuurd aan derden, de zogenoemde agentstructuur. Dit in tegenstelling tot de situatie dat de ondernemer een vakantiewoning verhuurt aan een verhuurorganisatie die de vakantiewoning op eigen naam maar op order en voor rekening van de ondernemer doorverhuurt aan derden, de zogenoemde *commissionairsfictie*.¹⁵ In dat geval kan wél worden voldaan aan de voorwaarden voor toepassing van het verlaagde btw-tarief als bedoeld in Tabel I b.11¹⁶, indien de ondernemer de woning terug huurt van de verhuurorganisatie om de woning voor privédoeleinden te gebruiken.

Belang voor de praktijk

Voor particulieren die een vakantiewoning verhuren via een bemiddelingsbureau en deze ook gebruiken voor privédoeleinden, is het van belang de afspraken in de beheer- en verhuurovereenkomst op de juiste wijze in te richten. Daarnaast is het raadzaam de voorwaarden van bestaande beheer- en verhuurovereenkomsten én de berekening van de verschuldigde btw wegens privégebruik nog eens tegen het licht te (laten) houden. Wellicht kan na dit arrest met een lagere btw-afdracht voor het privégebruik van de vakantiewoning worden volstaan.

14 Art. 9 lid 2 letter a Wet op de omzetbelasting 1968 jo. Tabel I, post b.11.

15 Art. 4 lid 4 Wet op de omzetbelasting 1968.

16 Art. 9 lid 2 letter a Wet op de omzetbelasting 1968 jo. Tabel I, post b.11.