

Rechtbank Haarlem 7 september 2011, nr. 10/6748

Uitspraak

RECHTBANK HAARLEM
Sector bestuursrecht, enkelvoudige belastingkamer

Zaaknummer: AWB 10/6748

Uitspraakdatum: 7 september 2011

Uitspraak in het geding tussen

[X], wonende te [Z], eiseres,
gemachtigde: mr. P.J.M. Verploeg

en

de inspecteur van de Belastingdienst [P], verweerder.

1. Ontstaan en loop van het geding

1.1. Verweerder heeft op 27 april 2010 aan eiseres over het tijdvak 1 januari 2007 tot en met 31 december 2008 een naheffingsaanslag omzetbelasting opgelegd ten bedrage van € 7.197, alsmede bij beschikking een boete van € 1.799. Bij aparte beschikking is € 561 aan heffingsrente in rekening gebracht.

1.2. Verweerder heeft bij uitspraak op bezwaar van 5 november 2010 de naheffingsaanslag, de boetebeschikking en de beschikking heffingsrente gehandhaafd.

1.3. Eiseres heeft daartegen beroep ingesteld.

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

1.5. Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 28 juli 2011. Namens eiseres is verschenen haar gemachtigde. Namens verweerder zijn verschenen mr. F.W. Visser en R. Spils.

2. Tussen partijen vaststaande feiten

2.1. Eiseres drijft een onderneming in de vorm van een eenmanszaak. Zij handelt onder de naam '[BEDRIJF A]'. De activiteiten van eiseres bestaan uit het geven van erotische massages. Ter zake heeft eiseres blijkens haar grootboek in 2007 een omzet gerealiseerd van € 17.643, waarover zij omzetbelasting heeft voldaan naar het algemene tarief.

2.2. Eiseres heeft haar activiteiten verricht in een daartoe (per maand) gehuurde hotelkamer in Hotel [BEDRIJF B] in [PLAATSNAAM] (hierna: [BEDRIJF B]).

2.3. Eiseres heeft de aldus gehuurde hotelkamer ook aan andere erotische masseuses ter beschikking gesteld. Ter zake heeft eiseres 2007 een omzet gerealiseerd van € 23.170, waarover zij omzetbelasting heeft voldaan naar het verlaagde tarief.

2.4. Naar aanleiding van in 2007 gehouden zogenoemde waarnemingen ter plaatse zijn op 12 oktober 2007, 2 november 2007 en 9 november 2007 gesprekken geweest tussen medewerkers van de belastingdienst en eiseres. In het gesprekverslag is - voor zover van belang - het volgende vermeld:

"(...)

Naam [X]

(...)

Internet [WEBPAGINA].nl

Bedrijfsactiviteiten Erotische massages op basis van Tantra, daarbij body tot body met (uitsluitende)handmatig hoogtepunt. Verder geen intiemere handelingen.

(...)

Rooster/kasadm/exc spec? (...)

Ik haar geconfronteerd met de uitspraak van de dames tijdens wtp dat zij 50% van hun verdiensten moesten afdragen. [X] vertelt dat: Dat klopt, 50% is ter dekking van de vaste lasten. Als de 50% meer was dan de vaste lasten dan kregen ze het surplus weer terug. Wij hebben mevrouw [X] verteld dat zij gewoon facturen moest uitreiken mbt verdeling; Vanaf nu alles bewaren !!

(...)

Welke onkosten heeft mevr [X] Huur, advertenties [KRANTEN], eigen internetsite, adv via internet: [WEBPAGINA'S]. Alsmede massageolie, dranken non alholica, condooms en overige sexartikelen, wasmiddel en douchegel. Verder geïnvesteerd in beddengoed wasmachine, handdoeken, wasdroger.

(...)

Vaste werktijden / roosters In goed overleg werd een rooster samengesteld. [X] had alle middelen dus voelde zich aangesproken om het bij te houden. (...)"

2.5. Op 25 juni 2009 heeft verweerder een boekenonderzoek ingesteld betreffende de aanvaardbaarheid van de aangiften omzetbelasting over het tijdvak 1 januari 2008 tot en met 31 december 2008. Op de eerste dag van het onderzoek is het onderzoek uitgebreid met het tijdvak 1 januari 2007 tot en met 31 december 2007. De resultaten van het boekenonderzoek zijn vastgelegd in een controlerapport van 22 maart 2010. Hierin is - voor zover hier van belang - het volgende opgenomen:

"(...)

3.2 Beoordeling administratie

Door de adviseur is verklaard dat mevrouw [X] de kamers doorverhuurde aan andere masseuses als zij zelf op die dagen niet werkzaam was danwel zij tegelijkertijd met andere masseuses op die dagen werkzaamheden verrichtte. Facturen betreffende deze doorverhuur zijn niet in de administratie aangetroffen. Ook vastleggingen hiervan ontbreken in de kasadministratie.

De adviseur verklaarde dat er geen facturen zijn opgemaakt maar dat er kwitanties zijn uitgeschreven. Door de adviseur werd toegezegd deze kwitanties naar ons te sturen.

Op 4 november 2009 zijn de kwitanties voor wat betreft het jaar 2007 ontvangen.

Uit de begeleidende brief blijken de kwitanties uit de administratie te komen van de masseuses aan wie de kamers zouden zijn doorverhuurd en waarvan een enkele ook tot de klantenkring van de adviseur behoren. Hieruit kan afgeleid worden dat de betreffende kwitanties zich niet in de administratie van mevrouw [X] bevinden. Op genoemde kwitanties staat de naam van betreffende masseuse en de datum of data waarop een kamer zou zijn doorverhuurd alsmede een geldbedrag. Op de kasbladen worden naast hiervoor beschreven opmerkingen niet de noodzakelijke boekingen zoals omzet en kosten opgenomen. Het kasboek geeft om die reden geen getrouw beeld van de werkelijkheid.

(...)

4.2 Bevindingen onderzoek omzetbelasting 2007

De omzet 6% betreft de doorverhuur aan andere masseuses.

Bij het aanbieden van deze dienst is ten onrechte gebruik gemaakt van het 6%-tarief, immers er is geen sprake van het "verstrekken van logies binnen het kader van het hotel- pension- en vakantiebestedingsbedrijf aan personen die daar slechts voor een korte periode verblijf houden". De door mevrouw [X] verrichte dienst (gelegenheid geven aan masseuses om hun werkzaamheden te verrichten) dient te worden belast naar het algemene tarief (19%).

(...)

Terzake de aanschaffingen met betrekking tot verzorging en kleding bestaat geen recht op aftrek voorbelasting aangezien het hier privé-uitgaven betreffen.

(...)

In de administratie zijn facturen aangetroffen voor een totaalbedrag ad € 10.831 exclusief omzetbelasting zodat ook op dit punt de voorbelasting gecorrigeerd worden.

(...)

4.3 Bevindingen onderzoek omzetbelasting 2008

(...)

Gebleken is dat niet alle facturen terzake de huur zijn geboekt. Aannemelijk is, dat tegenover deze huurkosten ook omzet is gemaakt Als basis voor de berekening zal het percentage genomen worden welke voortkomt uit de maandelijkse boekingen van de huur ten opzichte van de omzet.

(...)

Terzake de aanschaffingen met betrekking tot verzorging en kleding bestaat geen recht op aftrek oorbelasting aangezien het hier privé-uitgaven betreffen.

(...)

Voor wat betreft de voorbelasting terzake de huur zal ook een correctie plaatsvinden.

(...)

7. Boete

Omzetbelasting

(...) De verschuldigde omzetbelasting is niet aangegeven en er is een gebrekkige administratie gevoerd, waardoor willens en wetens het risico is gelopen te weinig belasting te betalen. Van mevrouw [X] mocht worden verwacht dat zij zich zou overtuigen van het belang van het tijdig en correct voeren van de administratie. Dit is kennelijk nagelaten. Daarom is er sprake van een geval van grove schuld. (...)"

3. Geschil en standpunten van partijen

3.1. In geschil is of de vergoedingen die eiseres van andere masseuses heeft ontvangen zijn vrijgesteld van btw danwel belastbaar zijn naar het verlaagde btw-tarief, zoals eiseres voorstaat, of dat deze belast zijn naar het algemene btw-tarief, zoals verweerder voorstaat. Voorts is in geschil de hoogte van de aftrek van voorbelasting. Tevens is de boete in geschil.

3.2. Eiseres stelt primair dat de vergoedingen die zij van de andere masseuses heeft ontvangen onder de vrijstelling van artikel 11, eerste lid, onderdeel b, van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB) (verhuur van onroerende zaken) kunnen worden gerangschikt. Subsidiair stelt eiseres dat deze vergoedingen belast zijn naar het verlaagde btw-tarief zoals beschreven in Tabel I, post b-11, behorende bij de Wet OB (verhuur in het kader van het horecabedrijf). In dat kader heeft eiseres gesteld dat, nu [BEDRIJF B] op de aan haar verhuurde ruimte 6% btw in rekening heeft gebracht, zij dit percentage ook mocht toepassen op de terbeschikkingstelling van de hotelkamer aan andere masseuses. Bovendien, zo stelt eiseres, waren medewerkers van [BEDRIJF B] op de hoogte van de werkzaamheden die door eiseres werden verricht en dient de naheffingsaanslag aan [BEDRIJF B] te worden opgelegd. Tevens stelt eiseres dat de Belastingdienst/Holland Midden/kantoor [PLAATSNAAM] haar standpunt heeft bevestigd.

Voorts stelt eiseres dat ze recht heeft op aftrek van voorbelasting ter zake van door haar aan [BEDRIJF B] betaalde huur ook voor de tijdvakken waarvoor facturen in haar administratie ontbreken, en dat ze recht heeft op aftrek van voorbelasting ter zake van kleding en verzorgingsproducten. Tot slot heeft eiseres gesteld dat er wellicht sprake is van schuld, maar dat er geen sprake is van grove schuld.

Eiseres concludeert tot gegrondverklaring van het beroep, vernietiging van de uitspraak op bezwaar en vernietiging van de naheffingsaanslag en de boetebeschikking.

3.3. Verweerder heeft aangevoerd dat de vergoedingen die eiseres heeft ontvangen van andere masseuses belast zijn naar het algemene btw-tarief. In dit kader heeft verweerder aangevoerd dat er geen sprake is van het doorverhuren van de ruimten. Bovendien verricht [BEDRIJF B] een wezenlijk andere prestatie dan eiseres; eiseres verstrekt geen logies, laat staan in het kader van het horecabedrijf. Verweerder heeft voorts aangevoerd dat eiseres terzake van door haar aan [BEDRIJF B] betaalde huur deels geen recht heeft op aftrek van voorbelasting, omdat niet alle facturen zijn bewaard. Tevens heeft eiseres geen recht op aftrek van voorbelasting ter zake van kleding en verzorgingsproducten, omdat de kosten niet direct in verband staan met de bedrijfsuitoefening. Tot slot heeft verweerder aangevoerd dat er sprake is van grove schuld. Eiseres is tekortgeschoten op het gebied van het nakomen van de administratie- en bewaarplicht.

Verweerder concludeert tot ongegrondverklaring van het beroep.

4. Beoordeling van het geschil

Vergoeding andere masseuses

4.1.1. Eiseres stelt zich primair op het standpunt dat de vergoedingen die zij van andere masseuses heeft ontvangen wegens de ter beschikkingstelling van een hotelkamer, onder de vrijstelling van

artikel 11, eerste lid, onderdeel b, Wet OB (verhuur van onroerende zaken) kunnen worden gerangschikt. Subsidiar stelt zij dat deze vergoedingen belast zijn naar het verlaagde btw-tarief zoals beschreven in Tabel I, post b-11, behorende bij de Wet OB (verhuur in het kader van het horecabedrijf).

4.1.2. De vergoeding die eiseres heeft ontvangen van de masseuses bedroeg, zo hebben partijen ter zitting eenparig verklaard, 50% van de door hen in de desbetreffende kamer gerealiseerde omzet. Ter zitting heeft de gemachtigde gesteld dat dit bedrag werd begrensd door de huur die eiseres door [BEDRIJF B] in rekening werd gebracht. Deze stelling is door verweerder gemotiveerd weersproken onder verwijzing naar de interviews met de masseuses tijdens een waarneming ter plaatse. Gemachtigde heeft desgevraagd verklaard dat de desbetreffende afspraken tussen eiseres en de masseuses niet zijn vastgelegd. Onder die omstandigheden acht de rechtbank de stelling van de gemachtigde niet aannemelijk en gaat zij er vanuit dat de vergoeding voor de kamer was gerelateerd aan de omzet van de masseuses. Daarvan uitgaande kan de dienst van eiseres niet als verhuur van onroerend goed worden aangemerkt. Daarvoor is immers vereist dat de wederprestatie voor de verhuurder strikt verband houdt met de duur van het gebruik van het goed door de huurder (vgl. Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen 18 november 2004, C-284/03, Temco).

4.1.3. Ook de subsidiaire stelling van eiseres dat het ter beschikking stellen van de hotelkamer aan andere masseuses kan worden aangemerkt als de kortstondige laagbelaste verhuur in het kader van het horecabedrijf, in het bijzonder het hotelbedrijf, faalt. Ter motivering van dit oordeel dient het volgende. Kenmerkend voor het hotelbedrijf is de verhuur van hotelkamers als nachtverblijf. Daarvan is in het geval van eiseres geen sprake. Eiseres stelt de hotelkamer immers met een ander oogmerk ter beschikking, namelijk als werkruimte voor erotische massages. De verstrekking van logies aan personen die voor een korte periode verblijf houden verschilt dan ook van de prestatie van eiseres.

4.1.4. Eiseres heeft voorts gesteld dat zij navraag heeft gedaan bij de Belastingdienst/Holland Midden/Kantoor [PLAATSNAAM] die haar standpunt, inhoudende dat de vergoeding belast is naar het verlaagde btw-tarief, zou hebben bevestigd. De rechtbank zal deze stelling opvatten als een beroep op het vertrouwensbeginsel. Het beroep faalt nu eiseres haar stelling op generlei wijze heeft onderbouwd.

4.1.5. Nu de dienstverlening van eiseres, daargelaten de kwalificatie daarvan, niet onder enige andere vrijstelling kan worden gerangschikt noch onder enige andere Tabelpost behorende bij de Wet OB, worden de stellingen van eiseres verworpen. De dienstverlening van eiseres, bestaande uit de terbeschikkingstelling van een hotelkamer aan andere masseuses, is derhalve belast naar het algemene btw-tarief. Ter zitting heeft de gemachtigde verklaard dat, in het geval de rechtbank eiseres op dit onderdeel in het ongelijk stelt, zij de omvang van deze correctie niet langer betwist.

Naheffingsaanslag terecht aan eiseres opgelegd?

4.2. De stelling dat verweerder de naheffingsaanslag aan een ander, te weten het hotelbedrijf [BEDRIJF B], had moeten opleggen, volgt de rechtbank niet. De naheffingsaanslag heeft immers betrekking op de door eiseres als ondernemer gerealiseerde omzet. De stelling van eiseres kan enkel slagen indien zij met succes een beroep kan doen op artikel 20, tweede lid, tweede volzin, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR). Eiseres heeft in dat verband evenwel niet voldaan aan de op haar rustende stelplicht en bewijslast. In dit verband is onvoldoende de stelling dat [BEDRIJF B] op de hoogte was van de activiteiten van eiseres. Op grond van deze stelling, wat daar verder ook van zij, is niet aannemelijk dat [BEDRIJF B] een bepaling van de belastingwet heeft overtreden als gevolg waarvan te weinig omzetbelasting is geheven. De grief wordt verworpen.

Aftrek voorbelasting op kleding/verzorgingsproducten

4.3. In de naheffingsaanslag zijn bedragen van € 145 (2007) en € 129 (2008) begrepen. Het betreft door eiseres in aftrek gebrachte omzetbelasting ter zake van kleding en verzorgingsproducten. Deze correctie is aangebracht omdat, zo voert verweerder aan, met betrekking tot verzorging en kleding geen recht op aftrek bestaat aangezien het privé-uitgaven betreft. Gelet op de stelling van eiseres en de aard van de onderneming acht de rechtbank aannemelijk dat de desbetreffende uitgaven in elk geval deels een zakelijk karakter hebben. Dergelijke gemengd gebruikte goederen kunnen als bedrijfsgoederen worden bestempeld. Eiseres heeft dit klaarblijkelijk gedaan door de daarop

drukkende omzetbelasting volledig in aftrek te brengen. Het gebruik van een bedrijfsgoed vormt, op grond van het per 1 januari 2007 ingevoerde artikel 4, tweede lid, onderdeel a, Wet OB, een zogenoemde fictieve dienst. Voor goederen die onder dit regime zijn gebracht, zoals de onderhavige kleding en verzorgingsproducten, bestaat volledige aftrekrecht. De grieven treffen in zoverre doel.

Ontbreken van facturen

4.4. In de naheffingsaanslag is een bedrag van € 704 begrepen. Het betreft door eiseres in aftrek gebrachte omzetbelasting ter zake van door haar aan [BEDRIJF B] betaalde huurpenningen. Deze correctie is aangebracht omdat, zo voert verweerder aan, de nota's van [BEDRIJF B] zich in zoverre niet in de administratie van eiseres bevonden. Zonder een op de voorgeschreven wijze opgemaakte factuur bestaat geen recht op aftrek van voorbelasting op de voet van artikel 15, eerste lid, Wet OB, zodat het gelijk op dit punt aan verweerder is. De grief faalt.

De boete

4.5.1. Verweerder verwijt eiseres grove schuld en heeft haar daarom op grond van artikel 67f, eerste lid, van de AWR en paragraaf 25 jo. 28 van het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst een vergrijpboete opgelegd van 25%. Om te kunnen spreken van grove schuld moet er plaats zijn voor een ernstig verwijt. Onachtzaamheid is daarvoor niet genoeg. Van grove schuld is slechts sprake bij een onachtzaamheid die zo ernstig is, dat zij in laakbaarheid aan opzet grenst. Bij de beantwoording van de vraag of eiseres grove schuld kan worden verweten, zal de rechtbank acht slaan op de vraag of de betrokken rechtsregel van algemene bekendheid is, het ontwikkelingsniveau van eiseres en voorts de omvang van de fout. Ook zal worden beoordeeld of eiseres een pleitbaar standpunt heeft ingenomen. Daarbij zal het criterium worden gehanteerd 'dat niet kan worden gezegd dat eiseres door het standpunt in te nemen dermate lichtvaardig heeft gehandeld dat het aan haar grove schuld is te wijten dat te weinig belasting is geheven'.

4.5.2. Wat betreft het in aftrek brengen van omzetbelasting ter zake waarvan eiseres niet beschikt over een factuur, is de boete terecht. Dat een factuur een absolute voorwaarde is voor aftrek, is een rechtsregel van algemene bekendheid. In zoverre is eiseres terecht grove schuld verweten. De boete is passend en geboden.

4.5.3. Wat betreft de vergoedingen die eiseres heeft ontvangen van andere masseuses voor het door haar ter beschikking stellen van de ruimten, overweegt de rechtbank als volgt. Eiseres was in de veronderstelling, zo heeft zij gesteld, dat ter zake sprake was van een zogenoemde aan-en-door-prestatie en derhalve van verhuur. Deze veronderstelling is, zoals hiervoor overwogen, niet juist. In zoverre treft eiseres schuld. Echter, niet kan worden gezegd dat eiseres door het standpunt in te nemen dermate lichtvaardig heeft gehandeld dat het aan haar grove schuld is te wijten dat te weinig belasting is geheven. De boete kan daarom in zoverre niet in stand blijven.

4.5.4. Gelet op het onder 4.3 overwogen kan de boete wat betreft het in aftrek brengen van omzetbelasting ter zake van kleding en verzorgingsproducten, evenmin in stand blijven.

Heffingsrente

4.6. Het beroep wordt geacht mede betrekking te hebben op de beschikking heffingsrente (zie HR 27 november 2009, nr. 07/13621, LJN: BJ7907). De gronden die zijn gericht tegen de naheffingsaanslag worden geacht mede te zijn gericht tegen de beschikking heffingsrente. Nu deze gronden deels slagen dient verweerder de in rekening gebrachte heffingsrente dienovereenkomstig te verminderen.

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

5. Proceskosten

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 € 874 (1 punt voor het indienen van het beroepschrift, 1 punt voor het verschijnen ter zitting met een waarde per punt van € 437 en een wegingsfactor 1).

6. Beslissing

De rechtbank:

- verklaart het beroep gegrond;
- vernietigt de uitspraak op bezwaar;
- vermindert de naheffingsaanslag tot een bedrag van € 6.923 (€ 7.197 minus - € 145 - € 129);
- gelast dat verweerder de boete vermindert overeenkomstige het onder 4.5.3 en 4.5.4 overwogene;
- gelast dat verweerder de beschikking heffingsrente overeenkomstig de vermindering van de naheffingsaanslag vermindert;
- bepaalt dat deze uitspraak in de plaats treedt van de vernietigde uitspraak op bezwaar;
- veroordeelt verweerder in de proceskosten van eiseres ten bedrage van € 874;
- gelast dat verweerder het door eiseres betaalde griffierecht van € 150 vergoedt.

Deze uitspraak is gedaan door mr. C.J. Hummel, rechter, in tegenwoordigheid van mr. S. Plesman-Jalink, griffier. De beslissing is in het openbaar uitgesproken op 7 september 2011.