**Uitspraak** GERECHTSHOF AMSTERDAM kenmerk 11/00356 25 april 2013

uitspraak van de tweede meervoudige belastingkamer

op het hoger beroep van

Gemeente Woerden, belanghebbende,

gemachtigde: mr. drs. R. Brouwer,

en het incidenteel hoger beroep van

de inspecteur van de Belastingdienst /Utrecht-Gooi, kantoor Utrecht,

de inspecteur,

tegen de uitspraak in de zaak met kenmerk AWB 09/5898 van de rechtbank Haarlem (hierna: de rechtbank) in het geding tussen

belanghebbende

en

de inspecteur.

1. Ontstaan en loop van het geding

1.1. De inspecteur heeft met dagtekening 27 januari 2009 aan belanghebbende over het tijdvak 1 januari 2005 tot en met 30 november 2008 een naheffingsaanslag in de omzetbelasting opgelegd tot een bedrag van € 2.592.391, alsmede bij beschikking heffingsrente berekend tot een bedrag van € 143.359.

1.2. Na daartegen gemaakt bezwaar heeft de inspecteur bij uitspraak, gedagtekend 16 oktober 2009, de naheffingsaanslag en de beschikking gehandhaafd.

1.3. Bij uitspraak van 16 maart 2011 heeft de rechtbank het door belanghebbende ingestelde beroep gegrond verklaard, de uitspraak op bezwaar vernietigd, de naheffingsaanslag verminderd tot een bedrag van € 2.138.754, bepaald dat de heffingsrente dienovereenkomstig wordt verminderd met dien verstande dat de heffingsrente wordt berekend vanaf 1 januari 2008, de inspecteur veroordeeld in de proceskosten van belanghebbende ten bedrage van € 874 en gelast dat de inspecteur het door belanghebbende betaalde griffierecht van €297 vergoedt.

1.4. Het tegen deze uitspraak ingestelde hoger beroep is bij het Hof ingekomen op 26 april 2011 per fax en op 28 april 2011 per post, aangevuld bij brief van 25 mei 2011. Het Hof heeft op 26 augustus 2011 een verweerschrift ontvangen waarin de inspecteur incidenteel hoger beroep heeft ingesteld. Op 26 november 2012 heeft het Hof een pleitnota ontvangen van de inspecteur. Beide zijn in afschrift verstrekt aan de wederpartij. Bij brief van 29 november 2012 heeft belanghebbende gereageerd op het incidenteel hoger beroep van de inspecteur van de inspecteur alsmede op de pleitnota. Deze reactie met bijlagen is in afschrift verzonden aan de inspecteur

1.5. Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 11 december 2012. Van het verhandelde ter zitting is een proces-verbaal opgemaakt dat met deze uitspraak wordt meegezonden.

1.6. Op vragen van het Hof heeft belanghebbende bij brief van 2 januari 2013 nadere inlichtingen verstrekt. Bij brief van 7 januari 2013 heeft de inspecteur daarop gereageerd. Deze brieven zijn met de bijlagen in afschrift aan de wederpartij gezonden.

1.7. Ter zitting van 18 januari 2013 is het onderzoek van de zaak voortgezet. Van het verhandelde ter zitting is een proces-verbaal opgemaakt dat met deze uitspraak wordt meegezonden.

2. Feiten

2.1. Belanghebbende heeft in 2004 besloten tot de bouw van twee zogenaamde “Brede scholen”; één in het [X-wijk] en één in het [Y-wijk], twee woonwijken in de gemeente Woerden. Brede scholen zijn scholen waarbij onderwijs wordt gecombineerd met bijvoorbeeld opvang, zorg, welzijn, sport en cultuur.

2.2.1. Voor het beheer van deze Brede scholen heeft belanghebbende op 6 februari 2007 [Z] (hierna: de Stichting) opgericht. Het doel van [Z] is naast het (gebouwen)beheer gelegen in het bevorderen van samenwerking tussen de gebruikers van deze centra. De Stichting verhuurt de Brede scholen onder meer aan scholen, bibliotheekexploitanten, kinderopvangcentra en andere zorginstellingen. Deze verhuur is vrijgesteld van omzetbelasting. Ter zake van de verhuur van de sportaccommodaties behorende bij de Brede scholen is steeds omzetbelasting in rekening gebracht en op aangifte voldaan. Tussen partijen is niet in geschil dat de Stichting ondernemer is in de zin van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: de Wet).

2.2.2. Het bestuur van de Stichting bestaat uit vijf leden, te weten:

• een lid te benoemen door het college van burgemeester en wethouders van de gemeente Woerden (belanghebbende);

• een lid te benoemen door het gedelegeerd bestuur van het Openbaar Primair Onderwijs Woerden;

• een lid te benoemen door het bestuur van de Stichting [bijzonder onderwijs 1]

• een lid te benoemen door het bestuur van de Stichting [bijzonder onderwijs 2];

• een lid te benoemen door de Stichting [kinderopvang].

2.2.3. In artikel 5, onder 12, van de statuten van de Stichting is opgenomen dat besluiten tot het verkrijgen, bezwaren, vervreemden, huren of verhuren, huur opzeggen of in huuropzegging berusten van registergoederen dienen te worden genomen met algemene stemmen, uitgebracht in een vergadering waarin het voltallige bestuur aanwezig of vertegenwoordigd is. Voorts is in artikel 11, onder 6, van de statuten bepaald dat een eventueel batig saldo bij ontbinding van de Stichting toekomt aan belanghebbende.

2.3. Belanghebbende was aanvankelijk van plan om de Brede scholen zelf in eigendom te houden en deze te verhuren aan de Stichting. Van dit plan heeft zij tijdens de bouw van de scholen afgezien op advies van haar fiscaal adviseur, Deloitte Belastingadviseurs B.V., die haar heeft gewezen op het feit dat zij in dat geval, bij de eerste ingebruikname (de van omzetbelasting vrijgestelde verhuur) van de Brede school, omzetbelasting zou zijn verschuldigd ter zake van een zogenoemde integratielevering zoals beschreven in artikel 3, eerste lid, onderdeel h, van de Wet (tekst: 2005 en 2006) of artikel 3, derde lid, onderdeel b, van de Wet (tekst 2007 en 2008). Deze integratielevering zou volgens de fiscaal adviseur voorkomen kunnen worden door toepassing van een ‘fiscaal vriendelijke structuur’ waarin niet wordt uitgegaan van (van omzetbelasting vrijgestelde) verhuur aan de Stichting maar van een (van rechtswege met omzetbelasting belaste) levering tegen een koopsom van (stel) 10% van de bouwkosten. Aldus kon de druk van de omzetbelasting op de scholen worden verminderd met circa 90%, hetgeen ook na voldoening van de overdrachtsbelasting over de waarde van de gebouwen een belangrijk voordeel opleverde. Voor de school [Y-wijk] werd dit uiteindelijke voordeel begroot op € 568.000.

2.4. Het college van burgemeester en wethouders van belanghebbende heeft, zo volgt uit de gedingstukken, besloten tot uitvoering van de door Deloitte voorgestelde fiscaal vriendelijke structuur.

2.5.1 De Brede school in het [X-wijk] is aan belanghebbende opgeleverd op 13 december 2006. Op 13 februari 2007 heeft belanghebbende deze Brede school aan de Stichting geleverd voor een bedrag van € 555.730 exclusief € 105.558,70 aan omzetbelasting, in totaal € 661.318,70. Ter zake van deze transactie is vanwege het feit dat de vergoeding lager is dan de kostprijs op de voet van artikel 15, vierde lid, van de Wet belastingen van rechtsverkeer overdrachtsbelasting geheven over de aangegeven waarde van € 6.613.175.

2.5.2. In de akte van levering is, voor zover hier van belang, vermeld:

“Artikel 6

1. Indien koper te eniger tijd zou willen overgaan tot gehele of gedeeltelijke verkoop van het verkochte -daaronder begrepen vestiging van een beperkt genotsrecht daarop-, is hij verplicht het (gehele) verkochte eerst aan de verkoper aan te bieden tegen een hij de overeenkomst bepaalde koopprijs van (…) (€ 661.318,70) exclusief eventueel verschuldigde omzetbelasting, onder opgave van de overige voorwaarden waaronder hij wenst te vervreemden.

Indien koper uit eigen middelen in het verkochte heeft geïnvesteerd, zal koper de koopprijs verhogen met de marktwaarde van deze investering. Deze marktwaarde wordt gelijkgesteld met het oorspronkelijk betaalde bedrag van de investering verminderd met een afschrijving van vier procent (4 %) per jaar voor elk jaar danwel een gedeelte van een jaar verlopen sinds de investering.

2. (…)

3. (…)

Koopoptie

Artikel 7

1. Zolang koper eigenaar is van het verkochte verleent koper aan verkoper een koopoptie met betrekking tot het verkochte, welke optie door verkoper onbeperkt is uit te oefenen. Hieronder is niet begrepen het verkrijgen van een beperkt genotsrecht en/of het verkrijgen van een gedeelte van het verkochte.

2. (…)

3. (…)

4. (…)

5. (…)

Artikel 8

Indien koper tot verkoop overgaat zonder verkoper gelegenheid te hebben gegeven van zijn terugkooprecht als bedoeld in artikel 6 gebruik te maken, zijn medewerking tot overdracht niet verleent als bedoeld in artikel 6 lid 3, overgaat tot verkoop zonder verkoper de gelegenheid te hebben gegeven op de in artikel 7 aangegeven wijze van zijn koopoptie gebruik te maken danwel zijn medewerking tot overdracht als bedoeld in artikel 7 lid 1 niet verleent, zal hij ten behoeve van verkoper een direct opeisbare boete verbeuren van zes miljoen euro (€ 6.000.000,00) onverminderd het recht van verkoper om vergoeding te eisen van de eventueel door de verkoper geleden meerdere schade.

Ontbindende voorwaarden uit onderliggende overeenkomsten

Artikel 9

1. Mits met inachtneming van het navolgende zal onderhavige levering ontbonden kunnen worden in elk van de volgende gevallen:

- indien in rechte komt vast te staan dat verkoper het recht op aftrek van de aan hem terzake van de na te noemen stichtingskosten van het verkochte behorende opstallen in rekening gebrachte omzetbelasting geheel of gedeeltelijk wordt ontzegd;

- indien de effecten van de aan onderhavige levering ten grondslag liggende

koopovereenkomst casu quo de onderhavige levering in negatieve zin wordt beïnvloed door een toekomstige wetswijziging, een onherroepelijke rechterlijke uitspraak hieromtrent danwel een onherroepelijke rechterlijke uitspraak omtrent een vergelijkbare situatie;

- indien verkoper terzake van de overdracht van het verkochte omzetbelasting verschuldigd is over een hoger bedrag dan de koopprijs als vermeld in deze akte;

- indien de aan onderhavige levering ten grondslag liggende koopovereenkomst casu quo onderhavige levering door de bevoegde rechter wordt vernietigd danwel ongedaan gemaakt;

- indien koper terzake van de verkrijging van het verkochte méér omzetbelasting en/of overdrachtsbelasting verschuldigd is dan vermeld in deze akte;

- indien de aan onderhavige levering ten grondslag liggende koopovereenkomst casu quo onderhavige levering danwel vorenbedoelde geldleningovereenkomst tussen partijen door de Provincie Utrecht danwel enig ander publiekrechtelijk lichaam wordt vernietigd danwel ongedaan gemaakt.

2. Op vervulling van één of meer van de ontbindende voorwaarden van lid 1 kan door koper en/of verkoper tot uiterlijk één (1) jaar na het in vervulling gaan van deze voorwaarde(n) een beroep gedaan worden. Het beroep op de ontbindende voorwaarde(n) dient bij notariële akte tussen koper en verkoper geconstateerd te worden.

3. Het beroep op de ontbindende voorwaarde(n) - en derhalve de vervulling daarvan - heeft goederenrechtelijke werking doch géén terugwerkende kracht op grond van artikel 3:38 lid 2 van het Burgerlijk Wetboek; de vervulling werkt derhalve ‘ex nunc’.

4. Ingeval koper wenst over te gaan tot vervreemding van (een gedeelte) van het verkochte terwijl verkoper geen beroep heeft gedaan casu quo wenst te doen op één in de artikelen 6 artikel 7 omschreven rechten, verbinden verkoper en koper zich over en weer bij notariële akte afstand te doen van het bepaalde in het onderhavige artikel teneinde te voorkomen dat de uiteindelijke verkrijger eigenaar onder ontbindende voorwaarde wordt.”

2.5.3. In de akte van levering is tevens bepaald dat de koopsom schuldig wordt gebleven en wordt omgezet in een (rentedragende) geldlening alsmede dat de door de Stichting terug te vorderen omzetbelasting over de koopsom wordt gestort op de rekening van belanghebbende ter aflossing van de (leen)schuld.

2.5.4. De Brede school in het [X-wijk] omvat op de begane grond ruimten voor twee scholen, die elk twee ingangen aan de buitenzijde van het gebouw hebben. De scholen zijn onderling toegankelijk. Buiten de schooltijden worden deze scholen afgesloten van de rest van het gebouw. Voorts worden twee gedeelten van de begane grond gebruikt door een stichting voor kinderopvang en een Centrum [O]. Deze gedeelten hebben afzonderlijke ingangen aan de buitenzijde van het gebouw. Verder is op de begane grond een ruimte in gebruik als openbare bibliotheek, eveneens met een afzonderlijke ingang. De ruimten zijn gelegen rond een centrale hal met een ‘vide’ met zicht op de in het souterrain gelegen gymzaal. Ten slotte bevindt zich op de begane grond een trappenhuis ten behoeve van de op de bovenverdiepingen gelegen appartementen. Verschillende ruimten zijn overdag onderling bereikbaar. In de avonduren en de weekeinden worden zij afgesloten. Externe gebruikers van de gymzaal, waaronder begrepen kinderen van andere scholen, gebruiken de ingang bij het Centrum [O]. Deze ingang kan ook in de avonduren en de weekeinden worden gebruikt door bezoekers van de gymzaal. In het souterrain van het gebouw bevindt zich een gymzaal die tevens door niet in het gebouw gehuisveste scholen en sportverenigingen en dergelijke wordt gebruikt.

2.5.5. De twee scholen in de brede school in het [X-wijk] zijn de [A]school, een basisschool in stand gehouden door de Stichting [bijzonder onderwijs 1], en de [B]school, een openbare basisschool in stand gehouden door belanghebbende en vanaf 1 augustus 2008 door de Stichting [C].

2.5.6. De Stichting heeft met de gebruikers van de Brede school in het [X-wijk] huurovereenkomsten gesloten. Voor de beide scholen is in die overeenkomsten een tegenprestatie opgenomen die erin bestaat dat de huurder de scholen als zodanig dient te gebruiken. Naar belanghebbende ter zitting van 18 januari 2013 heeft verklaard dient die tegenprestatie op nihil te worden gewaardeerd.

2.6.1. De Brede school ‘[Y-wijk]’ is aan belanghebbende opgeleverd en door haar op 14 december 2007 aan de Stichting geleverd, door middel van twee appartementsrechten.

2.6.2. Appartementsrecht 1 geeft recht op het uitsluitend gebruik van:

• een school met schoolplein en alle bijbehorende voorzieningen op de begane grond en de eerste verdieping;

• een peuterspeelzaal en alle bijbehorende voorzieningen op de begane grond;

• een ruimte bestemd voor buitenschoolse opvang en alle bijbehorende voorzieningen op de begane grond; en

• een fietsenstalling op de begane grond.

De koopprijs van appartementsrecht 1 bedroeg € 616.839,20 verhoogd met € 117.199,45 omzetbelasting, in totaal € 734.038,65. Ter zake van deze transactie is vanwege het feit dat de vergoeding lager is dan de kostprijs op de voet van artikel 15, vierde lid, van de Wet belastingen van rechtsverkeer overdrachtsbelasting geheven over de aangegeven waarde van € 7.340.386,48.

2.6.3. Appartementsrecht 2 geeft recht op het uitsluitend gebruik van:

• een sportcentrum met twee te combineren gymlokalen en alle bijbehorende voorzieningen op de tweede verdieping.

De koopprijs van appartementsrecht 2 bedroeg € 154.209,00 verhoogd met € 29.299,00 omzetbelasting.

2.6.4. In de Brede school [Y-wijk] (appartementsrecht 1) zijn gevestigd een basisschool, in stand gehouden door de Stichting [bijzonder onderwijs 2] en peuterspeelzaal. Verder is er een ruimte voor buitenschoolse opvang. In het gebouw bevindt zich voorts een spellokaal/gymzaal en een auditorium. Beide ruimten kunnen worden samengevoegd, zodat een ruimte ontstaat die geschikt is voor uitvoeringen en dergelijke evenementen. Het gebouw heeft een hoofdingang die toegang geeft tot alle ruimten in het gebouw. Deze ingang wordt ’s avonds afgesloten. Voor de peuterspeelzaal/kinderopvang is een afzonderlijke ingang. Deze ingang wordt in overleg ook gebruikt door schoolkinderen, aangezien de hoofdingang onvoldoende capaciteit heeft. De school heeft ook een toegang tot het omheinde schoolplein. Het gebouw heeft ook een ingang die uitsluitend leidt naar de schoollokalen op de eerste verdieping. Ten slotte is er op de tweede verdieping een gymzaal, die bereikbaar is via de hoofdingang op de begane grond, zodanig dat buiten de schooluren uitsluitend de gymzaal bereikbaar is.

2.6.5. De bepalingen in de akte van levering door belanghebbende van de Brede school [Y-wijk] zijn, voor zover hier relevant, gelijk aan die van de Brede school in het [X-wijk]. Hetzelfde geldt voor de met betrekking tot de ruimten door de Stichting gesloten verhuurovereenkomsten.

2.6.6. Het exploitatietekort van de Stichting komt voor rekening van de gemeente. Dit geldt ook voor de delen van de gebouwen die als scholen worden gebruikt. De door de Stichting aan de gemeente betaalde rente vormt onderdeel van het exploitatieresultaat.

2.7. De inspecteur heeft de naheffingsaanslag opgelegd uitgaande van een levering van de onderhavige onroerende zaken krachtens artikel 3, derde lid, onderdeel b, van de Wet met een maatstaf van heffing van € 6.658.344 ([X-wijk]) respectievelijk € 7.230.188 ([Y-wijk]). Belanghebbende nagenoeg alle omzetbelasting ter zake van de bouw van de Brede scholen in aftrek gebracht.

3. Geschil in hoger beroep

3.1. Evenals bij de rechtbank is bij het Hof in geschil of aan belanghebbende terecht de in geding zijnde naheffingsaanslag is opgelegd.

Belanghebbende stelt dat zij de gebouwen op de voet van artikel 3, eerste lid, onderdeel a, van de Wet aan de Stichting heeft geleverd, dat zij ter zake omzetbelasting verschuldigd is geworden en dat zij daarom recht had de op de totstandkoming van de gebouwen betrekking hebbende omzetbelasting in aftrek te brengen.

Het geschil spitst zich toe op het antwoord op de volgende vragen:

1. is de macht om als eigenaar te beschikken overgegaan op de Stichting en heeft er dientengevolge een belaste levering plaatsgevonden aan de Stichting, welke vraag belanghebbende bevestigend beantwoordt doch de inspecteur ontkennend;

2. zo het gelijk met betrekking tot vraag 1 aan belanghebbende is, worden de transacties met de Stichting als overheid verricht, welke vraag de inspecteur bevestigend beantwoordt doch belanghebbende ontkennend;

3. zo het gelijk met betrekking tot vraag 1 en 2 aan belanghebbende is, hebben de leveringen onder bezwarende titel plaatsgevonden, welke vraag belanghebbende bevestigend beantwoordt doch de inspecteur ontkennend;

4. zo het gelijk met betrekking tot vraag 1, 2 en 3 aan belanghebbende is, is er sprake van misbruik van recht, welke vraag de inspecteur bevestigend beantwoordt doch belanghebbende ontkennend.

Indien het gelijk met betrekking tot de vragen 1, 2 dan wel 3 aan de inspecteur is, is niet in geschil dat belanghebbende ten onrechte de op de totstandkoming van de gebouwen betrekking hebbende omzetbelasting in aftrek heeft gebracht.

Indien het gelijk met betrekking tot vraag 4 aan de inspecteur is, is niet in geschil dat de naheffingsaanslag door de rechtbank op het juiste bedrag is vastgesteld.

3.2. Voor de standpunten van partijen wordt verwezen naar de gedingstukken, waaronder de processen-verbaal van de zittingen.

4. De overwegingen van de rechtbank

De overwegingen van de rechtbank luiden als volg, waarbij belanghebbende als eiseres wordt aangeduid en de inspecteur als verweerder:

“4.1.1. Met betrekking tot de vraag of eiseres met de overdracht in eigendom van de schoolgebouwen aan [Z] voor de heffing van omzetbelasting leveringen heeft verricht, komt de rechtbank, gelet op de hiervoor vastgestelde feiten en omstandigheden, tot het oordeel dat met de handelingen die eiseres in dat opzicht heeft verricht, de macht om als eigenaar over de schoolgebouwen te beschikken aan [Z] is overgedragen. Daaraan doet niet af de koopoptie van eiseres (zie artikel 6 van de koopovereenkomst) noch het boetebeding voor het geval die koopoptie niet in acht wordt genomen (zie artikel 8 van de koopovereenkomst). Voorts acht de rechtbank in dezen niet van belang de wijze waarop en de mate waarin eiseres in het bestuur van [Z] is vertegenwoordigd en invloed op beslissingen van [Z] kan uitoefenen. Nu de leveringen betrekking hebben op ‘nieuwe’ onroerende zaken in de zin van de Wet OB, zijn deze, mits verricht door een ondernemer, aan de heffing van omzetbelasting onderworpen.

4.1.2. De onder 4.1.1. bedoelde leveringen zijn door eiseres niet geschied “als overheid”. Zij heeft immers niet gehandeld (lees: de Brede scholen geleverd) op grond van een specifiek voor haar geldend juridisch regiem (vgl. Hof van Justitie van de Europese Unie van 17 oktober 1989, nrs. 231/87 en 129/88, Carpaneto Piacentino). Artikel 103, tweede lid, van de Wet op het primair onderwijs doet aan dit oordeel niet aan af omdat die bepaling burgemeester en wethouders en het bevoegd gezag de ruimte laat om een afwijkende regeling te treffen. Uit deze bepaling vloeit derhalve niet een verplichting tot levering voort.

4.2. Nu gelet op het vorenstaande sprake is van belaste leveringen in de zin van de omzetbelasting (artikel 11, eerste lid, aanhef en onderdeel a, onder 1º, van de Wet OB) en deze zijn geschiedt door een persoon die als ondernemer is opgetreden (artikel 7 van de Wet OB), komt de vraag aan de orde of de omzetbelasting in verband met die leveringen bij eiseres voor aftrek in aanmerking komt. Het betreft de aan eiseres berekende omzetbelasting bij de voorbereiding en de realisatie van de schoolgebouwen.

4.3. Verweerder heeft in dit kader gesteld dat eiseres door te handelen conform de door haar fiscale adviseur voorgestelde fiscaalvriendelijke structuur, misbruik van recht heeft gemaakt.

4.4. Voorop moet worden gesteld dat een ieder, en dus ook eiseres, in elk opzicht, waaronder het fiscale, de voor hem voordeligste structuur en invulling mag kiezen ter realisering en inkleding van zijn voornemens en plannen bij de totstandkoming van schoolgebouwen als de onderhavige (vgl. HvJ EU van 22 december 2010, zaak C-277/09, RBS Deutschland en C-103/09, Weald Leasing Ltd.). Deze bevoegdheid kent echter haar begrenzing in het verbod van misbruik van recht.

4.5. Van misbruik van recht is met betrekking tot de heffing van omzetbelasting volgens de jurisprudentie van het Hof van Justitie van de Europese Unie sprake:

1) wanneer de betrokken transacties, in weerwil van de formele toepassing van de voorwaarden in de desbetreffende bepalingen van de Zesde richtlijn en de nationale wettelijke regeling tot omzetting daarvan, ertoe leiden dat in strijd met het doel van deze bepalingen een belastingvoordeel wordt toegekend en

2) wanneer uit een geheel van objectieve factoren blijkt dat het wezenlijke doel van de betrokken transacties erin bestaat een belastingvoordeel te verkrijgen (vgl. HvJ EU van 21 februari 2008, zaak C-425/06, Part Service).

4.6. Met betrekking tot de eerste voorwaarde, overweegt de rechtbank als volgt. In de aanvankelijke opzet zou eiseres de Brede scholen (vrijgesteld van omzetbelasting) verhuren althans ter beschikking stellen aan [Z]. Voorbelasting met betrekking tot als vrijgesteld ondernemershandelen te kwalificeren activiteiten komt, overeenkomstig doel en strekking van de communautaire en nationale bepalingen op dit terrein, niet voor aftrek in aanmerking. De in rekening gebrachte omzetbelasting dient derhalve op die activiteiten te drukken. Nu eiseres via een conglomeraat van speciaal daartoe in het leven geroepen (rechts)handelingen bereikt dat in strijd met doel en strekking een substantieel bedrag, dat kan worden becijferd op € 568.000, aan voorbelasting niet blijft drukken, is aan de eerste voorwaarde voldaan.

4.7. Ook aan de tweede voorwaarde wordt voldaan. Verweerder heeft aan de hand van onder de feiten vermelde objectieve factoren aannemelijk gemaakt dat het wezenlijke doel van eiseres was gelegen in het verkrijgen van een (substantieel) belastingvoordeel. De rechtbank wijst daarbij in het bijzonder op:

- het aanvankelijke voornemen van eiseres dat is gewijzigd op advies van haar fiscaal adviseur naar aanleiding van de door deze gemaakte voordeelberekening;

- de onzakelijke (lage) verkoopprijs;

- dat met betrekking tot de verkoop van het schoolgebouw / de sportaccommodatie de juridische eigendomsoverdracht is geschied onder de ontbindende voorwaarde dat de verkoper (eiseres) het recht op volledige aftrek van de in verband met de verwerving van de onroerende zaak (het schoolgebouw) aan hem in rekening gebrachte omzetbelasting wordt ontzegd;

- dat de koopsom door koper ([Z]) schuldig wordt gebleven en

- dat de door [Z] teruggevorderde omzetbelasting is gestort op de rekening van eiseres ter aflossing van de (leen)schuld.

Buiten de belastingbesparing was de handelwijze voor eiseres voorzienbaar nadelig. De rechtbank acht het samenstel van handelingen volgens zakelijke verkeersopvattingen dan ook onzakelijk en ongebruikelijk.

4.8. Uit het voorgaande volgt dat de rechtbank in dezen met betrekking tot de door eiseres in aftrek gebrachte voorbelasting concludeert tot een situatie van misbruik van recht. Het geconstateerde misbruik van recht strekt zich - conform de standpunten van partijen - niet uit tot de levering van appartementsrecht 2 van Brede school [Y-wijk].

4.9. Het misbruik van recht heeft tot gevolg dat de in het kader van dit misbruik verrichte (rechts)handelingen zo worden geherdefinieerd dat de situatie wordt hersteld zoals zij zou zijn geweest zonder de transacties die dit misbruik vormen. Daarbij zal worden uitgegaan van een integratielevering (wegens de aanvankelijk voorgenomen van omzetbelasting vrijgestelde verhuur) in het jaar van de eerste ingebruikname: voor beide scholen in 2007. Partijen hebben ter zitting eenparig verklaard dat in dat geval de naheffingsaanslag moet worden teruggebracht tot € 2.138.754 en dat de heffingsrente moet worden berekend met ingang van 1 januari 2008.

De rechtbank merkt op dat verweerder ter zitting heeft aangegeven dat indien de rechtbank misbruik van recht aanneemt de ter zake van de verkrijging van het schoolgebouw van [Z] geheven overdrachtsbelasting bij het uit deze herdefiniëring voortvloeiende redres ambtshalve zal worden meegenomen.“

5. De beoordeling van het geschil

5.1. Belanghebbende heeft de door haar aan de Stichting in rekening gebrachte bedragen aangemerkt als de vergoeding voor de levering van de desbetreffende gebouwen. Zij heeft ter zake van deze levering omzetbelasting voldaan en de voorbelasting op de totstandkoming van de gebouwen in aftrek gebracht. Wanneer deze handelwijze juist zou zijn is het gevolg daarvan dat voor een gebouw dat voor het overgrote deel gebruikt wordt voor het verstrekken van onderwijs volledige aftrek van voorbelasting zou worden verkregen, terwijl het verstrekken van onderwijs een als overheid verrichte handeling dan wel een van omzetbelasting vrijgestelde handeling is, waarvoor in het systeem van de omzetbelasting geen recht op aftrek van voorbelasting bestaat. De door de inspecteur aangevoerde stellingen zijn klaarblijkelijk tegen dit gevolg gericht.

5.2. Het Hof stelt voorop dat de toepassing van het leerstuk van misbruik van recht eerst aan de orde komt indien de regels van de Europese richtlijnen en de nationale wetgeving nopen tot het onder 5.1. bedoelde gevolg. Het Hof zal daarom eerst beoordelen of en zo ja in hoeverre belanghebbende door de overdracht van de gebouwen aan de Stichting economische activiteiten heeft verricht en of alsdan die activiteiten belast zijn met omzetbelasting.

Levering van goederen

5.3. De inspecteur heeft gesteld dat de overdracht van de eigendom van de gebouwen door belanghebbende aan de Stichting onder zodanige omstandigheden heeft plaatsgevonden dat de Stichting niet de macht heeft verkregen om als eigenaar over de gebouwen te beschikken.

5.4. Vaststaat dat de onderhavige onroerende zaken door belanghebbende aan de Stichting in eigendom zijn overgedragen tegen een prijs die precies 10% van de waarde van de onroerende zaken beloopt, hetgeen blijkt uit de onder 2.5.1. en 2.6.2. vermelde gegevens. Voorts geldt dat er zodanige voorwaarden aan de vervreemdingsbevoegdheid van de Stichting zijn gesteld dat zij zonder toestemming van belanghebbende niet tot vervreemding aan derden kan overgaan, terwijl belanghebbende een onbeperkt recht heeft de onroerende zaken voor de van de Stichting ontvangen prijs terug te kopen. Belanghebbende draagt bovendien de risico’s van exploitatie van de onroerende zaken in dier voege dat zij een exploitatietekort vergoedt, waarbij het exploitatieresultaat mede wordt bepaald door de kosten van de huisvesting van de scholen en de aan belanghebbende te betalen rente.

5.5. Hoewel aan de inspecteur kan worden toegegeven dat onder de onder 5.4. weergegeven omstandigheden het aannemen van een levering van de desbetreffende gebouwen in het licht van het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie van 8 februari 1990, nr. C-320/88, Safe Rekencentrum B.V. niet zonder meer voor de hand ligt, sluit het Hof zich aan bij de jurisprudentie van de Hoge Raad op dit punt, die geen aanknopingspunten biedt in een geval als het onderhavige een levering uit te sluiten. Het Hof leidt dit af uit de arresten van 17 februari 2012, inzake de gemeente Gemert-Bakel (LJN BR4486) en van 29 juni 2012, inzake de gemeente Albrandswaard (LJN BR4525) welke zaken soortgelijke situaties, met soortgelijke beperkende voorwaarden, betreffen als de onderhavige. Het Hof verwijst dienaangaande naar hetgeen de Hoge Raad onder 3.3.2. van zijn arrest LJN BR4486 heeft overwogen.

Bezwarende titel

5.6. Voor het geval aangenomen dient te worden dat de onroerende zaken zijn geleverd, stelt de inspecteur dat geen sprake is van een levering onder bezwarende titel. De inspecteur voert daartoe aan dat er over de prijs niet is onderhandeld, dat de vaststelling van de prijs willekeurig is en geen verband houdt met enige economische realiteit. Aldus kan naar de mening van de inspecteur niet worden gesproken van een voor de levering bedongen prijs. Bij de beoordeling van het bedrag dat belanghebbende ter gelegenheid van de overdracht van de gebouwen heeft ontvangen, zal het Hof eerst nagaan wat de betekenis is van die bedragen.

5.7. Ter zitting van 18 januari 2013 hebben partijen aan de hand van plattegronden en foto’s een toelichting gegeven op de indeling en het gebruik van de gebouwen. Daaruit leidt het Hof af dat de verschillende onderdelen van de gebouwen functioneel een zekere zelfstandigheid bezitten. Zo zijn de aan de vaste gebruikers verhuurde gedeelten van de gebouwen afzonderlijk te gebruiken doordat zij elk een of meer eigen ingangen aan de buitenzijde van het gebouw hebben en voor derden kunnen worden afgesloten. De omstandigheid dat de bedoeling van belanghebbende is in de gebouwen een open sfeer te creëren in die zin dat overdag alle ruimten in het gebouw onderling bereikbaar zijn, doet daaraan op zichzelf niet af.

5.8. Belanghebbende heeft gesteld dat de door belanghebbende voor de overdracht van de gebouwen ontvangen vergoeding de maximaal haalbare is, gegeven het feit het hier incourante objecten betreft en belanghebbende op grond van de onderwijswetgeving de kosten van huisvesting van scholen niet behoeft door te berekenen, de gebouwen geen commerciële bestemming hebben en er voor die gebouwen ook geen commerciële huurders te vinden zijn. In dit verband heeft de gemachtigde ter zitting van 11 december 2012 verondersteld dat de koopprijzen mede gebaseerd zijn op de te verwachten huuropbrengsten en de door de Stichting te dragen exploitatielasten. Voorts blijkt uit de gedingstukken dat belanghebbende zich op het standpunt heeft gesteld dat de kosten van de gebouwen voor 10 procent zijn toe te rekenen aan ruimten die door de Stichting belast worden verhuurd.

5.9. Naar het oordeel van het Hof heeft belanghebbende, hoewel daarnaar gevraagd, daarmee niet verklaard dat de waarde van de gebouwen slechts 10 procent bedraagt van de waarde die in aanmerking genomen is voor de heffing van overdrachtsbelasting. Uit de onder 2.5.1. en 2.6.2. vermelde gegevens blijkt immers dat het door belanghebbende voor de eigendomsoverdracht in rekening gebrachte bedrag precies 10 procent van de waarde van de onroerende zaak is.

5.10. De onder 5.8. en 5.9. vermelde feiten en omstandigheden, in hun onderling verband bezien laten naar het oordeel van het Hof geen andere conclusie toe dan dat belanghebbende bij de overdracht van de gebouwen een prijs heeft berekend die uitsluitend ziet op de gedeelten van de gebouwen die door de Stichting voor (belaste) verhuur zullen worden aangewend. Dit betekent dat voor de gedeelten van de gebouwen die bestemd zijn om door de Stichting ter beschikking gesteld te worden aan de scholen en de gedeelten die voor vrijgestelde verhuur zijn bestemd geen vergoeding in rekening is gebracht. Voor wat betreft de scholen wordt dit bevestigd door de verklaring van belanghebbende dat bij de hoogte van de verkoopprijs een rol heeft gespeeld dat voor de huisvesting van de scholen niets in rekening behoefde te worden gebracht.

5.11. Het oordeel dat in dit geval door belanghebbende de gedeelten van de gebouwen die als school worden gebruikt om niet aan de Stichting zijn overgedragen strookt met het bepaalde in de Wet op het primair onderwijs (de WPO). Belanghebbende is ingevolge artikel 91, eerste lid, van de WPO verplicht zorg te dragen voor de voorzieningen in de huisvesting van basisscholen op haar grondgebied. Tot die voorzieningen behoren op grond van artikel 92, eerste lid, van de WPO onder meer voor blijvend gebruik bestemde voorzieningen bestaande uit nieuwbouw, een bestaand gebouw of een gedeelte daarvan. Artikel 93 van de WPO verplicht de gemeente jaarlijks een bekostigingsplafond vast te stellen op zodanige wijze dat redelijkerwijs kan worden voorzien in de huisvesting van de desbetreffende scholen. Daaruit leidt het Hof af dat van een bijdrage in de kosten voor de huisvesting van de school door het bestuur van de school slechts sprake kan zijn als bijzondere omstandigheden een dergelijke bijdrage rechtvaardigen. Gelet op de verklaring van belanghebbende omtrent de bepaling van het aan de Stichting in rekening gebrachte bedrag doet zich dit hier niet voor. Ook overigens is daarvan niet gebleken.

5.12. De conclusie dat in het onderhavige geval alleen een vergoeding in rekening is gebracht voor zover het de belast te exploiteren gedeelten van de gebouwen betreft, strookt ook met het bepaalde in artikel 109 van de WPO, dat bepaalt dat voorzieningen aan gebouwen in verband met de verhuur door het bevoegd gezag van een niet door de gemeente in stand gehouden school niet ten laste komen van de gemeente.

5.13. Naar het oordeel van het Hof komt het vorenstaande erop neer dat in dit geval bedragen die zijn toe te rekenen aan bepaalde gedeelten van een gebouw in wezen gepresenteerd worden als de vergoeding voor de levering van het gehele gebouw.

5.14. Gelet op het vorenoverwogene dient de vraag beantwoord te worden of de overdracht van een gebouw, dat uit meerdere afzonderlijk te exploiteren en te gebruiken delen bestaat, tegen een vergoeding die alleen is toe te rekenen aan enkele van die delen, uiteenvalt in verschillende leveringen van de desbetreffende gedeelten van het gebouw.

5.15. Voor een onderscheid in leveringen als hier bedoeld kan steun worden gevonden in het arrest van het Hof van Justitie van 4 oktober 1995, nr. C-291/92, Armbrecht. In dat arrest is ruimte gelaten voor een handelen in twee hoedanigheden bij de levering van een onroerende zaak. In dat geval ging het om een keuze die ter zake door de belastingplichtige was gemaakt. In zoverre wijkt dit geval af van het onderhavige. Ook kan gedacht worden aan het arrest van 15 december 2005, nr. C-63/04, Centralan Property. In dat arrest is aanvaard dat een levering van een onroerende zaak ook kan bestaan uit twee nauw en onlosmakelijk met elkaar verbonden handelingen door verschillende personen, welke handelingen elk voor zich als een levering kunnen worden beschouwd. Uit dit arrest kan worden afgeleid dat een levering ook kan bestaan uit een aantal ‘deelleveringen’ door dezelfde persoon maar in verschillende hoedanigheden (belastingplichtige en niet-belastingplichtige). Toegepast op de onderhavige zaak betekent een en ander naar het oordeel van het Hof dat onderscheid gemaakt dient te worden tussen de leveringen van bepaalde delen van het gebouw die tegen vergoeding worden verricht, namelijk de delen die door de Stichting belast zullen worden verhuurd, en de leveringen van de overige delen van het gebouw die om niet plaatsvinden. Alleen de eerstbedoelde leveringen worden door belanghebbende als ondernemer verricht.

5.16. Tussen partijen is klaarblijkelijk niet in geschil dat de aan de Stichting tegen vergoeding overgedragen delen van het gebouw 10 procent van het gehele gebouw uitmaken. Dit houdt in dat belanghebbende slechts in zoverre als ondernemer is opgetreden en derhalve 10 procent van de haar in rekening gebrachte voorbelasting in aftrek kan brengen. In zoverre is het gelijk op dit punt aan de inspecteur. Dit houdt mede in dat de stelling van de inspecteur dat belanghebbende de tot school bestemde gedeelten van het gebouw heeft geleverd in het kader van de uitoefening van haar overheidstaak geen behandeling behoeft, aangezien deze stelling, indien juist, tot hetzelfde resultaat leidt. Voor zover de inspecteur bedoeld heeft te stellen dat het gehele gebouw als overheid is geleverd, is het blijkens het hiervoor overwogene ongegrond.

5.17. Het Hof merkt nog op dat met in 5.16. overwogene een resultaat wordt verkregen dat overeenstemt met doel en strekking van de Europese en nationale regelgeving op het gebied van de omzetbelasting. Die regelgeving heeft immers ten doel dat op niet belast gebruikte goederen en diensten omzetbelasting drukt. Op die wijze blijft het onder 5.1. geschetste gevolg achterwege.

Misbruik van recht

5.18. Uitgaande van het vorenoverwogene kan de stelling van de inspecteur dat sprake is van misbruik van recht alleen betrekking hebben op die delen van het gebouw die door belanghebbende tegen vergoeding zijn geleverd. Het Hof acht niet aannemelijk dat belanghebbende te dien aanzien misbruik van recht kan worden verweten.

5.19. Voor het geval, anders dan hiervoor is overwogen, ervan uit moet worden gegaan dat belanghebbende leveringen heeft verricht van twee (gehele) gebouwen tegen een vergoeding en belanghebbende die leveringen heeft verricht in het kader van haar onderneming, heeft de inspecteur gesteld dat de door belanghebbende toegepaste constructie misbruik van recht oplevert. Met de rechtbank is het Hof van oordeel dat in dit geval is voldaan aan de daartoe gestelde voorwaarde dat de verkrijging van een belastingvoordeel het wezenlijke doel is geweest van de onderhavige constructie. Dat kan worden afgeleid uit de totstandkoming van de constructie en de door de rechtbank in dit verband in aanmerking genomen omstandigheden. Daaraan doet niet af dat bij nader inzien de gekozen constructie wellicht ook voordelen zou kunnen hebben op niet fiscaal terrein. In dit verband acht het Hof mede van belang dat het voordeel kon worden verkregen door als vergoeding voor de overdracht te presenteren een bedrag dat kennelijk betrekking had op slechts een klein gedeelte van het gebouw. Dit onderstreept het kunstmatige karakter van de vergoeding. Voorwaarde voor de toepassing van het leerstuk van misbruik van recht is voorts dat het toekennen van een belastingvoordeel als het onderhavige in strijd zou zijn met een of meerdere doelen van de Europese richtlijnen inzake omzetbelasting. Aan die voorwaarde wordt hier voldaan, hetgeen blijkt uit het onder 5.1. geschetste gevolg van de constructie.

Conclusie

5.20. Belanghebbende heeft aanspraak op aftrek van 10 procent van de ter zake van de verwerving van de onderhavige gebouwen in rekening gebrachte omzetbelasting. Uit de stukken leidt het Hof af dat belanghebbende in aftrek heeft gebracht € 2.385.654 en niet in aftrek heeft gebracht € 46.430. Dat is tezamen € 2.432.084. Daarvan is 10 procent aftrekbaar, ofwel € 243.209. Ten onrechte in aftrek gebracht is dan € 2.385.654 minus € 243.209, ofwel € 2.142.445. De rechtbank heeft de naheffingsaanslag derhalve te laag vastgesteld. In zoverre is het incidentele hoger beroep gegrond.

6. Proceskosten

Het Hof acht geen termen aanwezig voor een veroordeling in de proceskosten als bedoeld in artikel 8:75 van de Algemene wet bestuursrecht.

7. Beslissing

Het Hof

- vernietigt de uitspraak van de rechtbank, behoudens voor zover het betreft de proceskosten en het griffierecht;

- verklaart het beroep van belanghebbende gegrond en

- vermindert de naheffingsaanslag tot € 2.142.445 met dienovereenkomstige vermindering van het bedrag aan heffingsrente.

De uitspraak is gedaan door mrs. E.M. Vrouwenvelder, voorzitter, B.A. van Brummelen en D.B. Bijl, leden van de belastingkamer, in tegenwoordigheid van mr. R.J.M. Bosch, als griffier. De beslissing is op 25 april 2013 in het openbaar uitgesproken.

Tegen deze uitspraak kan binnen zes weken na de verzenddatum beroep in cassatie worden ingesteld bij de Hoge Raad der Nederlanden (belastingkamer), Postbus 20303, 2500 EH Den Haag. Daarbij moet het volgende in acht worden genomen:

1. bij het beroepschrift wordt een afschrift van deze uitspraak overgelegd.

2. het beroepschrift moet ondertekend zijn en ten minste het volgende vermelden:

a. de naam en het adres van de indiener;

b. een dagtekening;

c. een omschrijving van de uitspraak waartegen het beroep in cassatie is gericht;

d. de gronden van het beroep in cassatie.

Voor het instellen van beroep in cassatie is griffierecht verschuldigd. Na het instellen van beroep in cassatie ontvangt de indiener een nota griffierecht van de griffier van de Hoge Raad.

In het cassatieberoepschrift kan de Hoge Raad verzocht worden om de wederpartij te veroordelen in de proceskosten.