



Datum van inontvangstneming : 21/07/2015

AM

C-267/15-0 ^{RF}

Hoge Raad der Nederlanden

Derde Kamer

Nr. 13/02651

29 mei 2015

Ingeschreven in het register van het Hof van Justitie onder nr. <u>992 837</u>		
Luxemburg	05. 06. 2015	De Griffier, voor deze
Fax/E-mail:		<i>Manuela Ferreira</i>
Neergelegd op:	<u>05.06.15</u>	Maria Manuela Ferreira Hoofdadministrateur

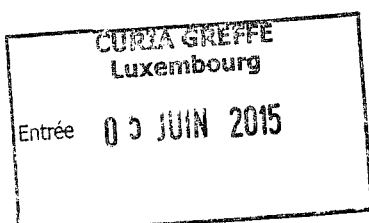
Arrest

gewezen op het beroep in cassatie van Gemeente Woerden te Woerden (hierna: belanghebbende) tegen de uitspraak van het Gerechtshof Amsterdam van 25 april 2013, nr. 11/00356, op het hoger beroep van belanghebbende en het incidentele hoger beroep van de Inspecteur tegen een uitspraak van de Rechtbank te Haarlem van 16 maart 2011 (nr. AWB 09/5898) betreffende de aan belanghebbende over de periode januari 2005 tot en met november 2008 opgelegde naheffingsaanslag in de omzetbelasting. De uitspraak van het Hof is aan dit arrest gehecht.

1. Geding in cassatie

Belanghebbende heeft tegen 's Hofs uitspraak beroep in cassatie ingesteld.

De Staatssecretaris van Financiën heeft een verweerschrift ingediend. Hij heeft tevens voorwaardelijk incidenteel beroep in cassatie ingesteld.



Het beroepsschrift in cassatie en het geschrift waarbij incidenteel beroep in cassatie is ingesteld, zijn aan dit arrest gehecht en maken daarvan deel uit.

Belanghebbende heeft het incidentele beroep beantwoord.

De Advocaat-Generaal M.E. van Hilten heeft op 21 mei 2014 geconcludeerd tot gegrond verklaren van het principale beroep in cassatie en tot ongegrond verklaren van het incidentele beroep. De conclusie is aan dit arrest gehecht en maakt daarvan deel uit.

Zowel de Staatssecretaris als belanghebbende heeft schriftelijk op de conclusie gereageerd.

De Hoge Raad heeft partijen in kennis gesteld van zijn voornemen het Hof van Justitie van de Europese Unie te verzoeken een prejudiciële beslissing te geven. Zowel belanghebbende als de Staatssecretaris heeft, daartoe in de gelegenheid gesteld, gereageerd op de aan partijen in concept voorgelegde vraagstelling.

2. Uitgangspunten in cassatie

2.1.1. Belanghebbende heeft opdracht gegeven tot de bouw van twee panden (hierna samen: de gebouwen), bestemd voor multifunctioneel gebruik, onder meer voor het geven van (basis)onderwijs, voor het verstrekken van kinderopvang, voor zorg en welzijn en voor sport en cultuur.

2.1.2. De kostprijs van het eerste gebouw (hierna: gebouw 1) is in totaal € 6.658.344, exclusief omzetbelasting. Belanghebbende heeft de ter zake van de oplevering aan haar in rekening gebrachte omzetbelasting nagenoeg geheel in aftrek gebracht.

2.1.3. De kostprijs van het andere gebouw (hierna: gebouw 2) bedraagt € 7.230.188. Belanghebbende heeft de ter zake van de oplevering aan haar in rekening gebrachte omzetbelasting nagenoeg geheel in aftrek gebracht.

2.1.4. Op 6 februari 2007 is opgericht de Stichting Gebouwen Beheer Woerden (hierna: de Stichting). Het bestuur van de Stichting bestaat uit vijf leden, van wie een benoemd door belanghebbende, drie door de besturen van elk van de drie onderwijsinstellingen die van de gebouwen gebruik maken, en een door de Stichting Kindercentra Midden Nederland. Het doel van de Stichting is het beheer van gebouwen en voorts het bevorderen van samenwerking tussen de gebruikers van de gebouwen.

2.1.5. Aanvankelijk was belanghebbende voornemens de gebouwen aan de Stichting te verhuren. Na ingewonnen fiscaal advies heeft belanghebbende daarvan afgezien en de gebouwen aan de Stichting verkocht en in eigendom overgedragen.

2.1.6. Belanghebbende heeft gebouw 1 aan de Stichting verkocht voor een bedrag van € 555.730, vermeerderd met € 105.588,70 aan omzetbelasting (in totaal derhalve € 661.318,70), en in februari 2007 aan de Stichting in eigendom overgedragen. In verband met deze overdracht is op de voet van artikel 15, lid 4, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer 1970 (hierna: de Wet BRV) overdrachtsbelasting geheven over een aangegeven waarde van € 6.613.175.

2.1.7. Gebouw 2 is bij notariële akte gesplitst in twee appartementsrechten die belanghebbende aan de Stichting heeft verkocht, en in december 2007 bij notariële akten heeft overgedragen.

Het ene appartementsrecht (hierna: appartementsrecht 1) betreft de begane grond en de eerste verdieping van gebouw 2, waar zich ruimten bevinden die gebruikt zijn gaan worden voor het geven van onderwijs, voor een peuterspeelzaal en voor buitenschoolse opvang. De koopprijs van dit appartementsrecht bedraagt € 616.839,20, vermeerderd met € 117.199,45 aan omzetbelasting (derhalve in totaal € 734.038,65). In de akte van overdracht van appartementsrecht 1 is vermeld dat de overdracht van dit appartementsrecht ertoe leidt dat ingevolge het bepaalde in artikel 15, lid 4, van de Wet BRV overdrachtsbelasting is verschuldigd over een waarde van € 7.340.383 en dat deze voor rekening van belanghebbende komt.

Het andere appartementsrecht (hierna: appartementsrecht 2) betreft de tweede verdieping. Hierin zijn twee gymzalen ingericht, in de akte aangeduid als 'een sportcentrum met twee te combineren gymlokalen', en alle bijbehorende voorzieningen. De koopprijs van appartementsrecht 2 bedraagt € 154.209, te vermeerderen met € 29.299 aan omzetbelasting (derhalve in totaal € 183.508).

2.1.8. In de akten van eigendomsoverdracht voor gebouw 1 en de overdrachtsakten voor de twee appartementsrechten van gebouw 2 is onder meer opgenomen hetgeen is vermeld in rechtsoverweging 2.5.2 van 's Hofs uitspraak. Voorts wordt daarin vermeld dat de koopsom schuldig wordt gebleven en wordt omgezet in een rentedragende lening en dat door de Stichting van de belastingdienst terug te vorderen omzetbelasting die haar

ter zake van de leveringen in rekening is gebracht, wordt aangewend ter aflossing van de leenschuld.

2.1.9. Na de verkrijging van de gebouwen heeft de Stichting gedeelten in de gebouwen om niet in gebruik gegeven aan drie instellingen voor bijzonder basisonderwijs (twee instellingen in gebouw 1 en een instelling in gebouw 2).

De overige gedeelten worden door de Stichting tegen een vergoeding verhuurd aan verschillende huurders die deze voor diverse doeleinden gebruiken. Deze verhuur is ingevolge artikel 11, lid 1, letter b, van de Wet op de omzetbelasting 1968 (tekst 2007; hierna: de Wet) vrijgesteld van omzetbelasting, behoudens de verhuur van de sportaccommodaties in de gebouwen. Deze laatste verhuur vindt plaats met toepassing van het op artikel 137, lid 1, aanhef en letter d, en lid 2, van BTW-richtlijn 2006 berustende artikel 11, lid 1, letter b, 5°, van de Wet, op grond waarvan gekozen kan worden voor met omzetbelasting belaste verhuur.

2.1.10. De voor verschillende doeleinden gebruikte gedeelten van de gebouwen zijn onderling toegankelijk. Buiten de schooltijden worden de onderlinge toegangen afgesloten (behoudens die naar de gymzalen). Verschillende gedeelten hebben een eigen buiteningang.

2.2. De Inspecteur heeft zich op het standpunt gesteld dat belanghebbende gebouw 1 en de twee appartementsrechten van gebouw 2 niet aan de Stichting heeft geleverd in de zin van artikel 3 van de Wet maar vrijgesteld van omzetbelasting aan de Stichting heeft verhuurd in de zin van artikel 11, lid 1, letter b, van de Wet. Op grond daarvan was belanghebbende, aldus de

Inspecteur, omzetbelasting verschuldigd op de voet van artikel 3, lid 3, letter b, van de Wet. Hij heeft deze omzetbelasting bij de onderwerpelijke aanslag nageheven. Voor het Hof heeft hij ter onderbouwing van de naheffingsaanslag ook andere argumenten van rechtskundige aard aangevoerd.

2.3.1. Het Hof heeft verworpen het standpunt van de Inspecteur dat de gebouwen niet door belanghebbende aan de Stichting zijn geleverd in de zin van artikel 3, lid 1, letter a, van de Wet.

2.3.2. Het Hof heeft voorts geoordeeld dat de verschillende onderdelen van de gebouwen functioneel een zekere zelfstandigheid bezitten en dat belanghebbende voor de leveringen van elk van de gebouwen een prijs heeft berekend die uitsluitend ziet op de gedeelten die door de Stichting voor belaste verhuur worden aangewend. Naar 's Hofs oordeel is de totale kostprijs van elk van de gebouwen voor tien percent toe te rekenen aan de gedeelten die door de Stichting belast worden verhuurd. Daarbij heeft het Hof in aanmerking genomen dat de door belanghebbende aan de Stichting in rekening gebrachte bedragen tien percent uitmaken van de voor de overdrachtsbelasting aangegeven waarden van de gebouwen. Naar 's Hofs oordeel betekent dit een en ander dat belanghebbende geen vergoeding in rekening heeft gebracht voor de gedeelten van de gebouwen die door de Stichting ter beschikking worden gesteld voor het geven van onderwijs, alsmede voor de gedeelten die de Stichting vrij van omzetbelasting heeft verhuurd.

Daarbij speelt naar 's Hofs oordeel een rol dat van een eigen bijdrage in de huisvestingskosten door de drie

onderwijsinstellingen geen sprake is en dat artikel 109 van de Wet op het primair onderwijs 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.

2.3.3. Het Hof heeft vervolgens uit de arresten van het Hof van Justitie van de Europese Unie van 4 oktober 1995, Dieter Armbrecht, C-291/92, ECLI:EU:C:1995:304, BNB 1996/62, en 15 december 2005, Centralan Property Ltd, C-63/04, ECLI:EU:C:2005:773, V-N 2005/61.19, afgeleid dat voor de heffing van omzetbelasting één gebouw (gelijktijdig) kan worden geleverd in delen ('deelleveringen') door dezelfde persoon in verschillende hoedanigheden (als belastingplichtige respectievelijk niet-belastingplichtige). Uitgaande van zijn hiervoor in 2.3.2 omschreven oordeel dat de door belanghebbende bedongen vergoedingen uitsluitend bepaalde gedeelten van de gebouwen betreffen, heeft dit het Hof gebracht tot het oordeel dat belanghebbende afzonderlijke leveringen heeft verricht aan de Stichting van enerzijds de gedeelten van de gebouwen waarvoor belanghebbende van de Stichting een vergoeding heeft bedongen, namelijk de gedeelten die door de Stichting belast worden verhuurd, en anderzijds de overige gedeelten, waarvoor zij geen vergoeding heeft bedongen en die zij mitsdien niet als ondernemer heeft geleverd.

Naar 's Hofs oordeel is belanghebbende daarom uitsluitend met betrekking tot de hiervoor eerstvermelde gedeelten als ondernemer in de zin van de Wet opgetreden. Aangezien naar het oordeel van het Hof tussen partijen klaarblijkelijk niet in geschil is dat de aan de

Stichting tegen vergoeding overgedragen delen van het gebouw tien percent van het gehele gebouw uitmaken, heeft belanghebbende recht op aftrek van niet meer dan tien percent van de haar voor de opleveringen van de gebouwen in rekening gebrachte omzetbelasting en is de naheffingsaanslag in zoverre terecht opgelegd.

2.3.4. Het Hof heeft ten slotte - ten overvloede - geoordeeld dat, indien ervan moet worden uitgegaan dat belanghebbende leveringen heeft verricht van twee (gehele) gebouwen tegen een vergoeding en belanghebbende die leveringen heeft verricht in het kader van haar onderneming, voldaan is aan de voorwaarden voor het aanwezig achten van misbruik van recht. Het verkrijgen van een belastingvoordeel is naar 's Hofs oordeel het wezenlijke doel van de onderhavige constructie, waaraan niet afdoet dat de constructie wellicht ook voordelen zou kunnen hebben op niet-fiscaal terrein. Voorts is het belastingvoordeel in dit geval naar 's Hofs oordeel in strijd met de doelen van de Europese richtlijnen inzake omzetbelasting, aangezien het aanvaarden van de constructie tot gevolg zou hebben dat, terwijl de gebouwen voor het overgrote deel gebruikt worden voor het verstrekken van onderwijs dat is vrijgesteld van omzetbelasting, de voor de oplevering van de gebouwen in rekening gebrachte omzetbelasting volledig in aftrek zou kunnen worden gebracht zonder dat voor de desbetreffende gedeelten omzetbelasting wordt voldaan ter zake van de leveringen door belanghebbende aan de Stichting.

3. Beoordeling van 's Hofs uitspraak naar aanleiding
van de in het principale beroep voorgestelde
middelen en ambtshalve

3.1. Middel 1 is onder meer gericht tegen de oordelen van het Hof dat belanghebbende geen vergoeding in rekening heeft gebracht voor de gedeelten van de gebouwen die door de Stichting ter beschikking worden gesteld voor het geven van onderwijs alsmede voor die gedeelten die de Stichting vrij van omzetbelasting heeft verhuurd, en voorts tegen het oordeel van het Hof dat tussen partijen klaarblijkelijk niet in geschil is dat de aan de Stichting tegen vergoeding overgedragen delen van het gebouw tien percent van het gehele gebouw uitmaken. 's Hofs hiervoor omschreven oordelen behoeften in het licht van de tussen belanghebbende en de Stichting overeengekomen contractuele bepalingen die uitgaan van een prijs voor de levering van elk van de gebouwen en hetgeen belanghebbende voor het Hof heeft aangevoerd, nadere motivering, die evenwel ontbreekt. Daarbij verdient opmerking dat gebouw 1 als zodanig aan de Stichting is geleverd, maar dat gebouw 2 bestaat uit twee appartementsrechten die voor de heffing van omzetbelasting elk als een onroerende zaak moeten worden aangemerkt. Met betrekking tot de aan de leveringen ervan verbonden gevolgen moeten deze worden onderscheiden. Op grond van het vorenstaande wordt middel 1 in zoverre terecht voorgesteld.

3.2.1. Middel 1 verzet zich voor het overige met diverse rechts- en motiveringsklachten tegen de hiervoor in 2.3.2 en 2.3.3 vermelde oordelen van het Hof dat verschillende gedeelten van de gebouwen door

belanghebbende voor de heffing van omzetbelasting elk afzonderlijk aan de Stichting zijn geleverd, dat belanghebbende met betrekking tot sommige gedeelten wel en andere gedeelten niet een prijs heeft bedongen, en dat belanghebbende slechts voor zover voor een gedeelte van een gebouw een prijs is bedongen daarvoor als ondernemer in de zin van de Wet is opgetreden. Het middel betoogt dat elk van de gebouwen moet worden aangemerkt als één onroerende zaak, die in zijn geheel voor één prijs door belanghebbende in de hoedanigheid van ondernemer aan de Stichting is verkocht en geleverd.

3.2.2. Als levering van een lichamelijke zaak wordt aangemerkt de overdracht van de macht om als een eigenaar over die zaak te beschikken (artikel 3, lid 1, letter a, van de Wet; artikel 14, lid 1, BTW-richtlijn 2006), ook indien geen overdracht van de juridische eigendom van die zaak plaatsvindt (HvJ 8 februari 1990, Safe Rekencentrum B.V., C-320/88, ECLI:EU:C:1990:61, BNB 1990/271). Wil een zaak voor levering vatbaar zijn, moet het derhalve mogelijk zijn dat een persoon daarover als een eigenaar kan beschikken.

3.2.3. Het Hof heeft vastgesteld dat de verschillende onderdelen van de gebouwen onderling toegankelijk zijn. Voorts volgt uit de door het Hof vastgestelde feiten dat de verschillende onderdelen van de gebouwen aan elkaar dienstbaar zijn, in die zin dat gebruikers van het ene onderdeel tevens gebruik maken van andere onderdelen. Reeds hierom kan, behoudens de appartementsrechten van gebouw 2, niet worden gezegd dat de desbetreffende onderdelen naar hun aard vatbaar zijn om daarover als een eigenaar te beschikken. Daaraan doet

niet af dat de verschillende onderdelen van de gebouwen functioneel een zekere zelfstandigheid bezitten. Dit een en ander brengt mee dat onjuist is 's Hofs oordeel dat belanghebbende delen van de gebouwen als ondernemer heeft geleverd en andere delen niet als ondernemer heeft geleverd. Ook in zoverre wordt middel 1 terecht voorgesteld.

3.3.1. Het Hof heeft - in cassatie niet bestreden - geoordeeld dat belanghebbende op grond van de onderwijswetgeving kosten van huisvesting van scholen niet aan onderwijsinstellingen behoeft door te berekenen. Dit doet ambtshalve de vraag rijzen of BTW-richtlijn 2006 zo moet worden uitgelegd dat belanghebbende vanwege deze omstandigheid en de hiervoor in 2.1.9 vermelde omstandigheid dat de koper van de gebouwen (de Stichting) onderdelen van de gebouwen om niet aan onderwijsinstellingen in gebruik heeft gegeven, recht heeft op aftrek van slechts een gedeelte van de voor de oplevering van de gebouwen in rekening gebrachte omzetbelasting.

3.3.2. Voor een ontkennend antwoord op deze vraag pleit dat belanghebbende de gebouwen in hun geheel voor één overeengekomen vergoeding aan de Stichting heeft verkocht en geleverd. Deze levering was ingevolge artikel 11, lid 1, letter a, 1°, van de Wet in verbinding met artikel 135, lid 1, letter j, en artikel 12, lid 1, van BTW-richtlijn 2006 belast met btw. Voorts is volgens artikel 1, lid 2, van BTW-richtlijn 2006 de btw, berekend over de prijs van het goed of van de dienst volgens het tarief dat voor dat goed of voor die dienst geldt, bij elke handeling verschuldigd onder aftrek van het bedrag

van de btw waarmede de onderscheiden elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast. Uit het arrest van het Hof van Justitie van 21 september 1988, Commissie/Frankrijk, 50/87, ECLI:EU:C:1988:429, BNB 1994/306 (hierna: het arrest Commissie/Frankrijk), volgt dat deze aftrek niet mag worden beperkt indien en naar de mate waarin de prijs minder bedraagt dan de kostprijs, zelfs niet indien deze beduidend minder is dan de kostprijs, tenzij de prijs louter symbolisch is. De omstandigheid dat een verkoper niet alle (voortbrengings)kosten afwentelt op de koper maar een deel daarvan op de koop toe geeft, betekent niet dat bij die verkoper het recht op aftrek van omzetbelasting die hem ter zake van het verkochte in rekening is gebracht, moet worden beperkt.

3.3.3. Een argument voor een bevestigend antwoord op de hiervoor in 3.3.1 weergegeven vraag (er is slechts gedeeltelijk recht op aftrek) is dat in de gebouwen scholen zijn gehuisvest en dat de Stichting de daartoe bestemde gedeelten van de gebouwen om niet aan de schoolinstellingen in gebruik heeft gegeven, terwijl op grond van de onderwijswetgeving belanghebbende dient zorg te dragen voor de bekostiging van het onderwijs, met inbegrip van de kosten van huisvesting. Zou op grond hiervan niet moeten worden geoordeeld dat belanghebbende in zoverre geen recht op aftrek heeft van de voor de oplevering van de gebouwen aan haar in rekening gebrachte btw?

3.3.4. Gelet op hetgeen hiervoor in 3.3.2 en 3.3.3 is overwogen, is het antwoord op de hiervoor in 3.3.1 vermelde vraag niet eenduidig af te leiden uit BTW-

richtlijn 2006, zodat aan het Hof van Justitie een vraag van uitlegging van de richtlijn zal worden voorgelegd.

3.4.1. Middel 2 bestrijdt 's Hofs hiervoor in 2.3.4 weergegeven oordeel dat voldaan is aan de voorwaarden voor het aanwezig zijn van misbruik van recht. Daarbij wijst het middel op het arrest van de Hoge Raad van 29 juni 2012, nr. 10/00786, ECLI:NL:HR:2012:BR4525, BNB 2013/35, dat een soortgelijke situatie als de onderwerpelijke betreft. In dat geval achtte de Hoge Raad geen misbruik van recht aanwezig.

3.4.2. Zoals hiervoor in 2.3.4 weergegeven heeft het Hof in een ten overvloede gegeven overweging in dit geval misbruik van recht aanwezig geacht en kennelijk geoordeeld dat belanghebbende ook op die grond recht heeft op aftrek van niet meer dan tien percent van de voor de oplevering van de gebouwen aan belanghebbende in rekening gebrachte btw. Bij de beoordeling van middel 2 wordt veronderstellenderwijs ervan uitgegaan dat de hiervoor in 3.3.1 vermelde vraag ontkennend zal worden beantwoord (belanghebbende heeft in beginsel recht op aftrek van alle in rekening gebrachte omzetbelasting). Indien dit anders is, heeft belanghebbende immers reeds op die grond geen recht op aftrek van alle haar in rekening gebrachte omzetbelasting.

3.4.3. Belanghebbende heeft, zoals hiervoor in 2.1.1 weergegeven, twee multifunctionele gebouwen gesticht en tegen betaling van de hiervoor in 2.1.6 en 2.1.7 vermelde bedragen aan de Stichting overgedragen. De gebouwen waren bestemd om door de Stichting naar gelang de gebruiksmogelijkheden van de in de gebouwen aanwezige

ruimten aan verschillende instellingen ter beschikking te worden gesteld.

Veronderstellenderwijs ervan uitgaande dat belanghebbende naar zij voor het Hof verdedigde (en in het voorwaardelijke incidentele beroep wordt bestreden) moet worden aangemerkt als ondernemer in de zin van de Wet, zijn deze leveringen - uitgaande van de wettelijke bepalingen - onderworpen aan de heffing van omzetbelasting, aangezien de gebouwen zijn geleverd vóór, op of binnen twee jaren na het tijdstip van de eerste ingebruikneming (artikel 11, lid 1, aanhef en letter a, aanhef en 1°, van de Wet). Belanghebbende heeft dit kunnen realiseren omdat zij de totale kostprijs niet behoefde te financieren uit de opbrengst van de verkoop van de gebouwen, maar daartoe over eigen middelen beschikte. Voorts volgt uit 's Hofs uitspraak en de stukken van het geding dat het betrekken van de Stichting bij de gebouwen heeft plaatsgevonden met het oogmerk dat het beheer en de verantwoordelijkheid met betrekking tot de gebouwen bij een derde (een private partij) en niet bij belanghebbende als overheidslichaam zou berusten.

Onder deze omstandigheden kan niet worden gezegd dat zich in dit geval misbruik van recht heeft voorgedaan, als bedoeld in onder meer het arrest van het Hof van Justitie van 21 februari 2006, Halifax, C-255/02, ECLI:EU:C:2006:121, BNB 2006/170. Het enkele feit dat de leveringen hebben plaatsgevonden tegen een vergoeding die (belangrijk) lager was dan de kostprijzen van de gebouwen is - mede gelet op het arrest Commissie/Frankrijk - niet voldoende voor het aannemen van misbruik van recht. Daaraan doet niet af dat belanghebbende en de Stichting

ook ervoor hadden kunnen kiezen dat belanghebbende de gebouwen aan de Stichting zou verhuren (zoals aanvankelijk de bedoeling was; zie hiervoor in 2.1.5) dan wel dat de Stichting de opdracht tot de bouw zou geven waarbij deze mede met subsidies van belanghebbende gefinancierd zou worden, in welke beide gevallen niet alle ter zake van de oplevering van de gebouwen in rekening gebrachte omzetbelasting voor aftrek in aanmerking was gekomen. Indien zich verschillende reële mogelijkheden (in dit geval verhuur, subsidiëring of verkoop) voordoen kan de belastingplichtige niet worden verweten dat hij kiest voor de mogelijkheid die hem een btw-voordeel biedt (vgl. HvJ 22 december 2010, Weald Leasing Ltd, C-103/09, ECLI:EU:C:2010:804, BNB 2011/203, en HvJ 22 december 2010, RBS Deutschland, C-277/09, ECLI:EU:C:2010:810), BNB 2011/213.

Op grond van het vorenstaande wordt middel 2 terecht voorgesteld.

4. Beoordeling van de in het voorwaardelijke incidentele beroep aangevoerde klachten

4.1.1. De eerste klacht betoogt dat de leveringen door belanghebbende van de gebouwen aan de Stichting geen economische activiteiten zijn, zodat belanghebbende in zoverre niet is opgetreden als ondernemer in de zin van de Wet of als belastingplichtige in de zin van BTW-richtlijn 2006 en haar geen recht op aftrek toekomt van de ter zake van de oplevering van de gebouwen in rekening gebrachte omzetbelasting.

4.1.2. Daartoe stelt de klacht in de eerste plaats dat de leveringen niet onder bezwarende titel hebben

plaatsgevonden, aangezien het vereiste rechtstreekse verband tussen hetgeen de Stichting aan belanghebbende heeft moeten betalen en de overdrachten van de gebouwen ontbreekt. De 'betaling' door de Stichting wordt, aldus de klacht, slechts zeer gedeeltelijk bepaald door de reële waarde van de gepleegde nieuwbouw en staat daarvan in werkelijkheid ook los, temeer aangezien de onderwijsinstellingen in het kader van de bekostigingsregels geen deel van de nieuwbouwkosten behoeven te dragen.

4.1.3. Uit het hiervoor in 3.2.3 overwogene volgt dat belanghebbende drie afzonderlijke onroerende zaken aan de Stichting heeft geleverd. Daarvoor is belanghebbende met de Stichting prijzen overeengekomen die (aanzienlijk) lager zijn dan de kostprijs van de gebouwen. Deze laatste omstandigheid noch de door de klacht veronderstelde, doch voor het Hof en in cassatie bestreden, omstandigheid dat de prijzen niet zijn bepaald door de reële waarde van de gebouwen, doch hoogstens slechts door die van de gedeelten die niet voor onderwijsdoeleinden worden gebruikt, brengt mee dat er geen rechtstreeks verband kan zijn tussen de door belanghebbende bedongen en ontvangen bedragen en de aan omzetbelasting onderworpen leveringen van de gebouwen (vgl. onder meer HR 25 april 2014, nr. 13/00959, ECLI:NL:HR:2014:979, BNB 2014/158, onderdeel 4.3.4).

De door het Hof vastgestelde feiten en de stukken van het geding laten geen andere conclusie toe dan dat de hiervoor in 2.1.6 en 2.1.7 vermelde koopprijzen in rechtstreeks verband staan met de leveringen van de gebouwen en dat belanghebbende deze mitsdien onder

bezwarende titel en derhalve als economische activiteiten heeft verricht.

Op grond hiervan faalt de eerste klacht in zoverre.

4.1.4. De eerste klacht voert ter onderbouwing van de stelling dat de leveringen door belanghebbende geen economische activiteiten zijn in de tweede plaats aan dat belanghebbende geen handelingen heeft verricht die bedrijfsmatig zijn of met een commercieel oogmerk zijn verricht, waarbij het handelen is gericht op het verkrijgen van duurzame opbrengst.

Ook in zoverre faalt de eerste klacht. Dit behoeft, gezien artikel 81, lid 1, van de Wet op de rechterlijke organisatie, geen nadere motivering, nu dit onderdeel van de klacht niet noopt tot beantwoording van rechtsvragen in het belang van de rechtseenheid of de rechtsontwikkeling (vgl. het hiervoor in 4.1.3 vermelde arrest van 25 april 2014, onderdelen 4.4.2 en 4.4.3).

4.2. De tweede klacht betoogt dat belanghebbende ter zake van de leveringen van de gebouwen niet is opgetreden als ondernemer in de zin van de Wet, maar heeft gehandeld in haar hoedanigheid van overheid.

Deze klacht faalt eveneens. Ook dit behoeft, gezien artikel 81, lid 1, van de Wet op de rechterlijke organisatie, geen nadere motivering, nu deze klacht niet noopt tot beantwoording van rechtsvragen in het belang van de rechtseenheid of de rechtsontwikkeling (vgl. het hiervoor in 4.1.3 vermelde arrest van 25 april 2014, onderdelen 4.5.3 en 4.5.4).

5. Slotsom

Gelet op hetgeen hiervoor in 3.3.1 tot en met 3.3.3 is overwogen zal de Hoge Raad op de voet van artikel 267 VWEU een vraag voorleggen aan het Hof van Justitie met betrekking tot de uitlegging van het recht van de Unie.

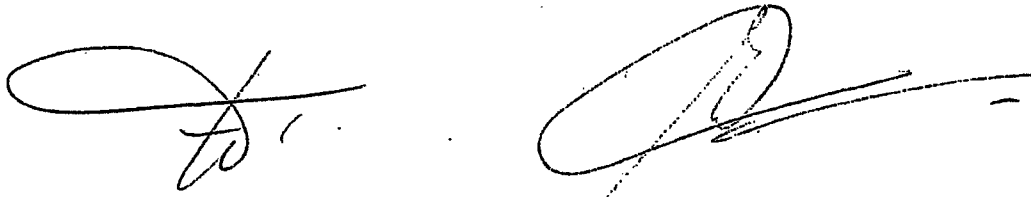
6. Beslissing

De Hoge Raad verzoekt het Hof van Justitie van de Europese Unie uitspraak te doen over de volgende vraag:

Heeft een belastingplichtige in een geval als het onderhavige, waarin de belastingplichtige een pand heeft laten bouwen en dit pand heeft verkocht voor een prijs die niet alle kosten dekt terwijl de koper van het pand een bepaald gedeelte daarvan aan een derde om niet in gebruik geeft, recht op aftrek van alle ter zake van de bouw van het pand in rekening gebrachte omzetbelasting, of slechts van een deel daarvan, naar rato van de gedeelten van het pand die de koper gebruikt voor economische activiteiten (in dit geval verhuur tegen een vergoeding)?

De Hoge Raad houdt iedere verdere beslissing aan en schorst het geding totdat het Hof van Justitie naar aanleiding van vorenstaand verzoek uitspraak heeft gedaan.

Dit arrest is gewezen door de vice-president J.A.C.A. Overgaauw als voorzitter, en de raadsheren D.G. van Vliet, P. Lourens, E.N. Punt en L.F. van Kalmthout, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier F. Treuren, en in het openbaar uitgesproken op 29 mei 2015.

Two handwritten signatures are present. The signature on the left is a stylized, cursive mark that appears to start with a large loop and ends with a horizontal stroke. The signature on the right is also cursive, featuring a large, prominent loop at the beginning and a long, sweeping horizontal stroke extending to the right.