

## Scholenconstructie en misbruik van recht; blijven zitten of toch over(stag)?

Mr. R. Vos en mr. R. Jeronimus, datum 05-10-2017

**Datum**

05-10-2017

**Auteur**

Mr. R. Vos en mr. R. Jeronimus<sup>[1]</sup>

**Vakgebied(en)**

Belastingrecht algemeen (V)

De gemeente Woerden heeft tegen een vergoeding die lager is dan de kostprijs nieuwe multifunctionele gebouwen aan een stichting geleverd. Desbetreffende gebouwen zijn gedeeltelijk bestemd voor scholen waardoor gedeelte(n) van dit gebouw om niet voor basisonderwijs ter beschikking wordt gesteld, overige gedeelte(n) worden tegen een vergoeding in gebruik genomen. De centrale (rechts)vraag in deze casus is of recht op volledige aftrek bestaat van de voor de bouw van dat gebouw betaalde belasting over de toegevoegde waarde, of dat sprake is van gedeeltelijke aftrek, te weten naar evenredigheid van de gedeelten van dat gebouw die de verkrijger voor economische activiteiten gebruikt dan wel of dat sprake is van een gekunstelde constructie – misbruik van recht – waardoor aftrek niet kan worden toegelaten. In deze publicatie gaan wij naar aanleiding van beantwoording van de aan het HvJ gestelde vragen nader in op het eindarrest van de Hoge Raad in de zaak van de gemeente Woerden alsook de toepassing van het beginsel van misbruik van recht (fraus legis).

### De btw-scholenconstructies

Vanaf het jaar 2012 ligt vanuit de belastingdienst een focus op de zogenoemde ‘scholenconstructies’. Bij een dergelijke constructie levert een gemeente een gebouw, nadat zij deze opgeleverd heeft gekregen, aan een stichting of vereniging. De gemeente kan – in algemene zin – alle btw in relatie tot de kosten van de bouw van het gebouw in vooraftrek brengen. Al op 17 februari 2012 oordeelde de Hoge Raad in de zaak Gemeente Gemert-Bakel (ECLI:NL:HR:2012:BR4486) dat het Gerechtshof Arnhem in een van de eerste btw-scholenconstructies moest nagaan of sprake was van misbruik van recht. Onder verwijzing naar het reeds gewezen arrest in de zaak van de Gemeente Albrandswaard oordeelde het Gerechtshof Arnhem dat (ook) hier geen sprake was van misbruik van recht. In de zaken Gemeente Middelharnis (ECLI:NL:HR:2012:BR4476) en Gemeente Nijkerk (ECLI:NL:HR:2015:1363) werd misbruik van recht echter wel aangenomen omdat het recht op aftrek van de ter zake van de bouw van de school op een artificiële wijze zou zijn gecreëerd. Een eenduidig antwoord op de vraag wanneer sprake is van misbruik van recht in relatie tot scholenconstructies lijkt te ontbreken. Des te meer indien men de zaken Gemeente Albrandswaard (ECLI:NL:HR:2012:BR4525), Gemeente Ermelo (ECLI:NL:HR:2012:BY3261) en Gemeente Aalten (ECLI:NL:HR:2014:979) eveneens bij de beantwoording van die vraag in ogenschouw neemt. In deze zaken oordeelde de Hoge Raad namelijk dat van misbruik van recht geen sprake was. Uit de zaken Gemeente Gemert-Bakel, Gemeente Middelharnis, Gemeente Nijkerk, Gemeente Albrandswaard, Gemeente Ermelo, Gemeente Hardinxveld-Giessendam en Gemeente Aalten valt echter wel een ‘modus operandi’ van de inspecteur te ontdekken. Als het gaat om het voeren van verweer in een procedure tegen desbetreffende scholenconstructies wenst de inspecteur het recht op (volledige) aftrek te beperken en brengt, alsook in die van de gemeente Woerden, de volgende argumenten in stelling:

- 1 De macht om als eigenaar over het pand te beschikken is niet overgegaan;
- 2 Er is geen sprake van een belaste levering;
- 3 Indien sprake is van 1 en 2, dan worden de transacties met de derde als overheid verricht;
- 4 Indien sprake is van 1, 2 en 3, dan hebben de leveringen niet onder bezwarende titel plaatsgevonden;
- 5 Indien sprake is van 1, 2, 3 en 4, dan is sprake van misbruik van recht.

### Misbruik van recht (fraus legis)

Een van de vragen in de zaak Gemeente Woerden was of misbruik van recht aan de orde is indien de gemeente met het oog op een btw-besparing gebruik heeft gemaakt van een daartoe vooraf opgezette btw-constructie en of op grond daarvan de inspecteur de in aftrek gebrachte btw rechtmatig kon naheffen.

Sinds de HvJ-zaak Halifax (C-255/02) is duidelijk geworden dat het beginsel van rechtsmisbruik (misbruik van recht of fraus

legis), een beroep op het recht van de Europese Unie (EU) uitsluit, dit ongeacht of sprake is van een puur nationale btw-zaak. Het beginsel van rechtsmisbruik in het kader van de btw mag daarentegen geen afbreuk doen aan het beginsel van de rechtszekerheid of het recht van een ondernemer om zijn onderneming zo te structureren of te kiezen voor zodanige transacties dat hij minder btw hoeft te betalen.

Een van de kenmerken van misbruik van recht is dat misbruik van recht enkel door derden wordt (vast)gesteld (de belastingdienst en de rechter) en altijd in weerwil van een ondernemer wordt gesteld. Een ondernemer houdt zich formeel gezien aan de letter van de btw-wetgeving, maar wordt desalniettemin geconfronteerd met een beperking van zijn 'OB-rechten' zoals het recht op vooraftek. Eventuele maatregelen dienen – conform Halifax – dan ook beperkt te blijven tot de omvang van de transactie(s) waarop derden stellen dat daaromtrent sprake is van misbruik van recht. Dit brengt met zich mee dat alleen die transacties waarmee een misbruik gepaard is gegaan, moeten worden geherdefinieerd zodat die situatie wordt hersteld zoals zij zou zijn geweest zonder de transacties die dit misbruik vormen. Misbruik van recht brengt daarnaast met zich mee dat een belastingadministratie met terugwerkende kracht nabetaling van de afgetrokken bedragen kan vorderen (naheffen) voor elke transactie waarvan zij vaststelt – de bewijslast ligt immers bij de inspecteur – dat misbruik is gemaakt van het recht op aftrek.

In 2006 heeft het HvJ in de zaak Halifax (C-255/02) – kort samengevat – bepaald dat sprake is van misbruik van recht met betrekking tot de heffing van btw indien aan twee cumulatieve voorwaarden wordt voldaan:

- 1 De (in geding zijnde) betrokken handelingen moeten, in weerwil van de formele toepassing van de voorwaarden in de desbetreffende bepalingen van de Btw-richtlijn en de nationale wettelijke regeling tot omzetting daarvan, ertoe leiden dat in strijd met het doel van deze bepalingen een belastingvoordeel wordt toegerekend, en;
- 2 Wanneer uit een geheel van objectieve factoren blijkt dat het wezenlijke doel van de betrokken transacties erin bestaat een belastingvoordeel te verkrijgen.

Omtrent de bewijslast van de inspecteur inzake het aantonen van misbruik van recht is het niet voldoende dat wordt aangetoond dat een bepaalde transactie tot belastingvoordeel leidt, dat de transactie het doel heeft belasting te besparen of dat een bepaalde transactie geen andere reden of verklaring kan hebben dan het realiseren van een btw-voordeel. Er dient door de inspecteur eveneens aannemelijk te worden gemaakt (objectieve gegevens) dat de transactie leidt tot een belastingvoordeel dat in strijd is met het doel van de Btw-richtlijn en de nationale wettelijke regeling tot omzetting van deze richtlijn. Onzes inziens is dit punt het meest belangrijke punt. De aftrekregeling van de Btw-richtlijn heeft namelijk tot doel ondernemers geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw. Strijdigheid met de Btw-richtlijn lijkt ons dan ook zeer lastig te bewijzen (aannemelijk te maken).

Zoals verwoord in onder andere Abbey National en Zita Modes waarborgt het gemeenschappelijke btw-stelsel namelijk een volstrekt neutrale fiscale behandeling ten opzichte van alle economische activiteiten, ongeacht het oogmerk of het resultaat ervan, mits die activiteiten op zich in beginsel aan de heffing van btw zijn onderworpen. Een belastingautoriteit c.q. de belastingrechter dient dan ook gemotiveerd aan te geven op welke wijze een btw-constructie in weerwil is met de formele toepassing van de voorwaarden van de Btw-richtlijn en de nationale wet- en regelgeving.

## Feiten en geschil gemeente Woerden

In de zaak van de gemeente Woerden (de Gemeente) gaat het om twee panden die de Gemeente laat bouwen voor multifunctioneel gebruik. De gebouwen zijn zogenoemde 'brede scholen' waarbij onderwijs wordt gecombineerd met bijvoorbeeld opvang, zorg, welzijn, sport en cultuur. De Gemeente was aanvankelijk van plan om de brede scholen zelf in eigendom te houden en ze te verhuren aan een stichting. Van dit plan heeft zij tijdens de bouw van de scholen afgezien op advies van haar fiscaal adviseur. Ter uitvoering van de fiscale structuur heeft de Gemeente de gebouwen aan de Stichting Gebouwen Beheer Woerden (de Stichting) geleverd. Desbetreffende gebouwen zijn beide voor een bedrag lager dan de kostprijs geleverd.

Op basis van de fiscale structuur met als doel de integratielevering te voorkomen, werd niet langer uitgegaan van (vrijgestelde) verhuur aan de Stichting maar van een (belaste) levering tegen een koopsom van ongeveer 10% van de bouwkosten. Op deze wijze kon de druk van btw worden verminderd met ongeveer 90%. De btw is vervolgens berekend over de verkoopprijs en de door de Stichting verschuldigde koopsom is omgezet in een rentedragende lening. Ook heeft de Stichting een gedeelte van de betrokken gebouwen *om niet* in gebruik gegeven aan drie instellingen voor bijzonder basisonderwijs. De overige gedeelten zijn onder bezwarende titel verhuurd aan verschillende huurders. Deze verhuur onder bezwarende titel is vrijgesteld van btw, behoudens de verhuur van de sportaccommodaties. Ter zake van de oplevering aan de Gemeente in rekening gebrachte btw is vervolgens nagenoeg geheel in aftrek gebracht.

## Overwegingen rechtbank

De rechtbank komt op basis van alle feiten en omstandigheden (ten eerste) tot de conclusie dat de Gemeente met haar handelingen wel degelijk de macht om als eigenaar over de schoolgebouwen te beschikken aan de Stichting heeft overgedragen. Volgens de rechtbank is het hierbij niet van belang dat sprake is van de koopoptie, een boetebeding, of het

feit dat de Gemeente invloed op de Stichting kan uitoefenen doordat zij in het bestuur van de Stichting is vertegenwoordigd. De rechtbank komt tot het oordeel dat sprake is van aan de btw onderworpen leveringen van nieuwe onroerende zaken in de zin van de Wet OB 1968, mits verricht door een ondernemer. Ook deze laatste horde wordt door de rechtbank genomen. De rechtbank is van mening dat niet 'als overheid' maar als ondernemer is geleverd.

De enige vraag die dientengevolge door de rechtbank moet worden beantwoord, is of de aan de Gemeente berekende btw bij de voorbereiding en de realisatie van de schoolgebouwen in aanmerking komt voor aftrek of dat dit recht mag worden ontzegd omdat sprake is van misbruik van recht. En hier gaat het voor de Gemeente bij de rechtbank 'mis'.

De rechtbank geeft in eerste instantie aan – conform jurisprudentie van het HvJ – dat een ieder, in elk opzicht, waaronder het fiscale, de voor hem voordeligste structuur mag kiezen ter realisering, maar dat begrenzing bestaat in het verbod van misbruik van recht. Echter omtrent de eerste en tweede (Halifax-)voorwaarden, overweegt de rechtbank dat hieraan wordt voldaan aangezien de aanvankelijke opzet van de Gemeente bestond uit het (vrijgesteld) verhuren van de brede scholen en dat voorbelasting met betrekking deze vrijgestelde ondernemershandelen niet voor aftrek in aanmerking dienen te komen. Nu de Gemeente via een conglomeraat van speciaal daartoe in het leven geroepen (rechts)handelingen dit alsnog bereikt is sprake van strijdigheid met doel en strekking. Voor de tweede voorwaarde verwijst de rechtbank naar de door de inspecteur aangedragen feiten en omstandigheden. De rechtbank meent dat de inspecteur aannemelijk heeft gemaakt – op basis van objectieve factoren – dat het wezenlijke doel van eiseres was gelegen in het verkrijgen van een (substantieel) belastingvoordeel en komt daarmee tot de conclusie dat in casu sprake is van misbruik van recht. De verrichte (rechts)handeling wordt door de rechtbank geherdefinieerd naar een integratielevering (wegens de aanvankelijk voorgenomen van btw vrijgestelde verhuur) in het jaar van de eerste ingebruikname.

## Overwegingen gerechtshof

Het gerechtshof behandelt eerst de vragen of en, zo ja, in hoeverre de Gemeente door de overdracht van de gebouwen aan de Stichting economische activiteiten heeft verricht en of die activiteiten belast zijn met btw. Omtrent de levering van het gebouw ziet het gerechtshof geen aanknopingspunten om in een geval als het onderhavige een levering uit te sluiten. Daarmee sluit het gerechtshof aan bij de arresten Gemeente Gemert-Bakel en Gemeente Albrandswaard waar in soortgelijke situaties, met soortgelijke beperkende voorwaarden, eveneens sprake was van een levering. Het gerechtshof merkt verder op dat het begrip 'levering van een goed' in de zin van de btw op basis van vaste jurisprudentie van het HvJ moet worden bepaald zodat niet naar de eigendomsoverdracht in de door het toepasselijke nationale recht voorziene vormen moet worden gekeken, maar dat het begrip levering eveneens blijkt op basis van elke handeling houdende een overdracht van een lichamelijke zaak door een partij, die de andere partij in staat stelt daadwerkelijk daarover te beschikken als ware zij eigenaar van die zaak (HvJ Shipping and Forwarding Enterprise Safe, HvJ Auto Lease Holland B.V. en HvJ Centralan Property Ltd).

Omtrent de overdracht onder bezwarende titel komt het gerechtshof tot het oordeel dat de Gemeente, hoewel daar ter zitting naar is gevraagd, niet heeft kunnen verklaren waarom de waarde van de gebouwen slechts 10% bedraagt. Anders dan de rechtbank komt het gerechtshof tot het oordeel dat 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 en daarom met zich meebrengt dat onderscheid gemaakt dient te worden tussen de leveringen van bepaalde delen van het gebouw. Volgens het gerechtshof zijn slechts bepaalde leveringen door de Gemeente als ondernemer verricht. Dit brengt met zich mee dat de Gemeente 'slechts' 10% van de haar in rekening gebrachte voorbelasting in aftrek kan brengen.

Ook misbruik van recht komt aan de orde en kan volgens het gerechtshof alleen betrekking hebben op die delen van het gebouw die door belanghebbende tegen vergoeding zijn geleverd. Het gerechtshof acht niet aannemelijk dat belanghebbende misbruik van recht kan worden verweten. Wel plaats het gerechtshof een belangrijke kanttekening. Het gerechtshof meent dat voor het geval ervan uit moet worden gegaan dat de Gemeente leveringen heeft verricht van twee (gehele) gebouwen tegen een vergoeding en de Gemeente die leveringen heeft verricht in het kader van haar onderneming, dat in dat geval sprake is van misbruik van recht. Met de rechtbank is het gerechtshof van oordeel dat in dit geval is voldaan aan de daartoe gestelde voorwaarden en dat sprake is van misbruik van recht.

Bovenstaande redenering van het gerechtshof is echter opmerkelijk te noemen. In plaats van het herdefiniëren van de verrichte (rechts)handelingen op basis van misbruik van recht wordt de bedoeling van de levering van de leverende ondernemer geherdefinieerd zodat aan misbruik van recht niet wordt toegekomen. Op basis van deze redenering van het gerechtshof heeft de Gemeente (slechts) aanspraak op aftrek van 10% van de ter zake van de verwerving van de onderhavige gebouwen in rekening gebrachte btw.

## Conclusie A-G Van Hilten en HR-arrest van 29 mei 2015

In deze zaak heeft (in eerste maal) A-G Van Hilten zich in haar conclusie van 21 mei 2014 (vooral) gericht op de vraag of

het gerechtshof kon oordelen dat de Gemeente de gebouwen deels tegen vergoeding en deels om niet heeft geleverd. A-G Van Hilten concludeert, onder verwijzing naar het arrest Gemeente Armbrecht, dat het mogelijk is een gebouw in gedeelten aan één afnemer te leveren waarbij een verschillende fiscale behandeling mogelijk is. Hierbij geldt dan wel dat de leverancier (vooraf) een keuze dient te maken om een deel als ondernemer en een deel als niet-ondernemer te leveren. In tegenstelling tot het gerechtshof komt A-G Van Hilten wel tot de conclusie dat de Gemeente de bedoeling had het hele gebouw te leveren en dat de overeengekomen prijs ziet op de levering van het gehele gebouw. Vervolgens is het dan van belang om na te gaan of A-G Van Hilten het gerechtshof volgt dat in dat geval dan sprake is van misbruik van recht. Ook in dat kader wordt het gerechtshof niet gevolgd. A-G Van Hilten maakt een vergelijking met een vergelijkbare structuur zoals de Gemeente Albrandswaard had toegepast. Evenals in de zaak van de Gemeente Albrandswaard ziet A-G Van Hilten niet dat sprake zou zijn van misbruik van recht.

Naar aanleiding van de conclusie van A-G Van Hilten is door de Hoge Raad bij arrest van 29 mei 2015 een prejudiciële vraag gesteld aan het HvJ. Samengevat was de vraag van de Hoge Raad of recht op volledige, dan wel aftrek bestond van slechts een gedeelte van de voor de oplevering van de gebouwen in rekening gebrachte btw. Enige verwijzingen naar een btw-constructie of misbruik van recht werd door de Hoge Raad achterwege gelaten. Bij arrest van 22 juni 2016 antwoordde het HvJ vervolgens dat de Btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de belastingplichtige in de gegeven omstandigheden (levering voor een lagere prijs) recht heeft op volledige aftrek van de voor de bouw van dat gebouw betaalde btw, en niet slechts op gedeeltelijke aftrek van die belasting naar evenredigheid van de gedeelten van dat gebouw die de verkrijger voor economische activiteiten gebruikt. Daarbij geldt (zelfs) dat indien de verkrijger een gedeelte van het betrokken gebouw om niet aan een derde in gebruik geeft, dit zonder betekenis blijft.

De Hoge Raad verbindt aan de uitkomst van de vraag van het HvJ gevolgen voor de toepassing van misbruik van recht terwijl het hof hieromtrent niet wordt ingelicht. De Hoge Raad meent onder verwijzing naar de zaak Gemeente Albrandswaard waarbij geen sprake was van misbruik van recht, dat indien volledig recht op aftrek van voorbelasting bestaat, in casu geen sprake is van misbruik van recht.

Dit brengt met zich mee dat indien de lijn van de Hoge Raad gevolgd kan worden dat leveringen tegen een vergoeding die (belangrijk) lager zijn dan de kostprijs niet langer ter zake doet indien een belastingplichtige volledig recht op aftrek van voorbelasting heeft c.q. behoudt en haar activiteiten zodanig mag structureren dat de omvang van de belastingschuld beperkt blijft. Deze uitkomst lijkt bijna te mooi om waar te zijn.

## **Conclusie A-G Ettema en HR-eindarrest van 7 juli 2017**

Ook is het HvJ – op basis van de formulering van de prejudiciële vraag – ervan uitgegaan dat de Gemeente aangemerkt werd als ondernemer in de zin van de btw en dat de gebouwen zijn geleverd onder bezwarende titel en daarmee een economische activiteit werd. Juist omtrent dit punt is A-G Ettema kritisch.

A-G Ettema concludeert dat de Hoge Raad niet had mogen aannemen dat de levering van de gebouwen onder bezwarende titel als economische activiteit mocht worden gekwalificeerd aangezien niet is getoetst aan het ‘duurzameopbrengstcriterium’. Volgens A-G Ettema is geen sprake van ‘duurzaam optreden op een markt’ aangezien het gaat om een incidentele handeling waarbij de schoolgebouwen niet worden aangeboden op een markt. Hierdoor kunnen desbetreffende leveringen van de gebouwen niet worden aangemerkt als economische activiteiten met als gevolg dat het recht op aftrek van voorbelasting moet worden geweigerd.

Een ander interessant punt is dat A-G Ettema in haar conclusie niet ingaat op het vraagstuk van misbruik van recht aangezien volgens haar de uitspraak van het HvJ eveneens geen aanleiding geeft voor een andersluidend oordeel. Het boek omtrent misbruik van recht werd daarmee gesloten.

## **Gevolgen voor de praktijk**

Het is gelet op de gehele gang van zaken niet verwonderlijk dat het eindoordeel van de Hoge Raad luidt dat de naheffingsaanslag moest worden vernietigd. Toch plaatsen wij wel twee kanttekeningen bij de uitkomst van deze ‘scholenconstructie’. Het lijkt ons namelijk geen gegeven dat indien sprake is van een levering onder bezwarende titel daarmee ook sprake is van een economische activiteit. Ook lijkt ons het verband tussen volledige aftrek van voorbelasting en de conclusie dat in dat geval geen sprake is van misbruik van recht een uitzondering op de (hoofd)regel. Wij zien beide punten dan ook graag nog eens bevestigd worden door de Hoge Raad.

Omtrent het aantonen van misbruik van recht is – zoals bevestigd – het voor een inspecteur niet voldoende om enkel te stellen én aannemelijk te maken dat een bepaalde transactie tot een belastingvoordeel leidt. In een dergelijk geval dient eveneens aannemelijk te worden gemaakt dat een specifieke transactie leidt tot een belastingvoordeel dat (ook) in strijd is met het doel van de Btw-richtlijn. Daarbij geldt dat – indien misbruik wordt aangenomen – enkel die transactie mag worden geherdefinieerd. Nu bij misbruik van recht geen sprake is van fraude, mogen lidstaten niet verdergaan dan ter bereiking van die doelstellingen noodzakelijk is (het innen van btw). Misbruik van recht kan in dat licht volgens ons dan ook niet leiden tot een bestuurlijke boete. Voor een boete is een duidelijke en ondubbelzinnige rechtsgrondslag vereist, hetgeen bij van

misbruik van recht ontbreekt.

Op basis van de besproken uitspraken kan worden opgemaakt dat ook bij (scholen)constructies, geen sprake is van misbruik van recht indien volledig recht op aftrek van voorbelasting bestaat én (daarmee) sprake is van een economische activiteit. Juist omtrent dat laatste punt lijkt ons het laatste nog niet gezegd.

Het enige wat we weten is dat de staatssecretaris in onderhavige zaak niet verder komt dan het gerechtshof met zijn stelling dat sprake is van misbruik van recht. Dit terwijl de staatssecretaris dit leerstuk voldoende achtte om soortgelijke btw-constructies te bestrijden. Nu de staatssecretaris te horen heeft gekregen dat misbruik van recht niet aan de orde was – en dat hij moet blijven zitten – verwachten wij dat de staatssecretaris de spelregels zal veranderen door middel van nieuwe wettelijke maatregelen. Wellicht dat een ‘at arm’s length-principe’ in de btw de staatssecretaris kan helpen te bezien wat onafhankelijke partijen als normale prijs achten om vervolgens het recht op voorafrek hieraan te koppelen. Wordt vervolgd

...

Voetnoten

[\[1\]](#)

Mr. R. Vos (advocaat) en mr. R. Jeronimus (advocaat) zijn beiden verbonden aan Hertoghs advocaten te Rotterdam.