



BTW-bulletin, nummer 10, 2015

Weer de vraag of servicekosten de huur volgen of niet

Mr. drs. W.A.P. Nieuwenhuizen

Recente ontwikkelingen in btw-scholenconstructies

Mr. R. Vos en mr. R.J. de Jong

Privégebruik auto - een update

Mevr. mr. K. Sinnige

Vertrouwen op geregistreerde exporteurs, introductie REX-systeem

Tony Lindsen en Maikel van der Knaap

Europese btw-actualiteiten

Btw-actualiteiten



Recente ontwikkelingen in btw-scholenconstructies

BTW-bulletin 2015/74

De afgelopen jaren is veelvuldig geprocedeerd en is het nodige geschreven over zogenoemde btw-besparende scholenconstructies van gemeenten. Zie onder meer de recente publicatie van Jan Sanders in *Btw-Brief* 2015/60 'Mijn collega komt zo bij u'. Door een btw-vriendelijke constructie realiseren gemeenten nieuwbouwprojecten voor scholen waarbij zij de ter zake van de bouw in rekening gebrachte btw in aftrek brengen. Het doel van dergelijke constructies is een zo hoog mogelijke aftrek te bewerkstelligen van btw die drukt op de realisatie van een schoolgebouw. Het bestrijden van deze btw-constructies blijkt voor de belastingdienst een zware dobber. In deze bijdrage bespreken wij de meest recente ontwikkelingen.

Het scholenmodel in vogelvlucht

Een gemeente is belast btw-ondernemer voor talloze activiteiten, bijvoorbeeld omdat zij gelegenheid tot sportbeoefening aanbiedt, een grondbedrijf heeft of bedrijfsvuil inzamelt. Op basis van deze verrichte belaste prestaties kan de gemeente de btw voor deze activiteiten in vooraftrek brengen. Dat geldt niet voor het verzorgen van het reguliere onderwijs: daarvoor geldt een btw-vrijstelling en dus geen aftrek van btw op de daarop betrekking hebbende kosten en investeringen. Elke gemeente draagt op basis van de onderwijswetgeving de zorg voor de huisvesting van scholen voor primair en voortgezet onderwijs binnen haar gemeentegrenzen. Bij het realiseren van schoolgebouwen is het opzetten van een zogenoemde 'scholenconstructie' dan ook een aantrekkelijke en veelgebruikte fiscale exercitie om zo toch op de btw te kunnen besparen.

De opzet is bij elke constructie in grote lijnen gelijk. Een gemeente realiseert op basis van haar wettelijke taak een schoolgebouw bestemd voor primair of voortgezet onderwijs. Na oplevering van het gebouw wordt het geleverd aan een onderwijsstichting of vereniging. Deze levering is belast met btw en de gemeente profiteert vervolgens van de vooraftrek op de bouwkosten. De inspecteur bestrijdt deze constructies door te betwisten dat sprake zou zijn van een levering door het standpunt in te nemen dat gehandeld wordt als overheid of dat sprake zou zijn van misbruik van recht.

De jurisprudentie tot 2015

De jurisprudentie van de afgelopen jaren lijkt gunstig uit te pakken voor de gemeenten. Enkel bij gebrekkig opgezette constructies delft de gemeente het onderspit. Zo heeft de Hoge Raad (HR 25 april 2014, 13/00959, ECLI:NL:HR:2014:979) inmiddels vastgesteld dat de gemeente – onder voorwaarden – kwalificeert als een reguliere btw-ondernemer en is de overdracht door een gemeente van een schoolgebouw aan het bevoegde gezag als een levering in de zin van de wet OB aangemerkt (HR 17 februari 2012, 09/04280, ECLI:NL:HR:2012:BR4486). Indien een rechtstreeks verband bestaat tussen de geleverde prestatie en de ontvangen vergoeding valt deze levering onder de reikwijdte van de omzetbelasting. Dat de vergoeding lager is dan de kostprijs is daarbij niet relevant (HR 16 november 2012, 10/04024, ECLI:NL:HR:2012:BY3261). Binnen de kaders van de wet op het primair onderwijs (Wpo) en de Wet op het voortgezet onderwijs (Wvo) mogen gemeenten hun activiteiten zo structureren dat de omvang van de belastingschuld beperkt blijft. Van misbruik van recht is onder die omstandigheden geen sprake (HR 29 juni 2012, 10/00786, ECLI:NL:HR:2012:BR4525).

Hoge Raad 27 februari 2015: een symbolische vergoeding?

In een arrest van 27 februari 2015 heeft de Hoge Raad (HR 27 februari 2015, 13/03689, ECLI:NL:HR:2015:470) geoordeeld dat de gemeente Wageningen als btw-ondernemer kwalificeert bij het tegen een niet-symbolische vergoeding realiseren van onderwijshuisvesting. De gemeente Wageningen kocht voor € 1 een perceel van een stichting en realiseerde daarop een gebouw bestemd voor het voortgezet onderwijs. De btw die betrekking had op de bouwkosten (in totaal € 18.880.000) heeft de gemeente in aftrek gebracht. De grond en het gerealiseerde schoolgebouw werden vervolgens terug verkocht aan de stichting voor € 440.000. Het hof oordeelde dat de levering van het schoolgebouw een economische activiteit was en dat de gemeente optrad als ondernemer. Het hof zag in het bedrag van € 440.000 geen symbolische vergoeding nu dit bedrag in haar ogen afgezet diende te worden tegen de getaxeerde waarde van de grond en de opstallen (€ 1.660.000). Een prestatie tegen vergoeding is een economische activiteit ex. art. 9 Richtlijn 2006/112/EG ongeacht het oogmerk of resultaat, tenzij sprake is van vrijgevigheid door een symbolische vergoeding. In cassatie liet de Hoge Raad dit oordeel in stand:

"(...) Middel 1 betoogt in dit kader onder meer dat het Hof ten onrechte heeft verworpen het standpunt dat belanghebbende in wezen geen of slechts een symbolische vergoeding heeft ontvangen. Volgens het middel moet de vergoeding worden afgezet tegen de omvang van de stichtingskosten van het schoolgebouw en niet tegen de getaxeerde waarde van het perceel grond waarop het schoolgebouw gebouwd is (...) Het Hof is kennelijk van

¹ Mr. R. Vos (advocaat) en mr. R.J. de Jong (juridisch medewerker) zijn beiden verbonden aan Hertoghs Advocaten-belastingkundigen te Rotterdam.

oordeel geweest dat het bedrag van € 1.660.000 ziet op de waarde van het perceel met opstellen. Dit oordeel berust op de aan het Hof voorbehouden waardering van de bewijsmiddelen en kan ook overigens, als van feitelijke aard en niet onbegrijpelijk, in cassatie niet met vrucht worden bestreden. 's Hofs oordeel dat geen sprake is van een symbolische vergoeding getuigt niet van een onjuiste rechtsopvatting, ook niet in het licht van de omstandigheid dat de stichtingskosten € 18.880.000 bedroegen. In zoverre faalt derhalve middel 1."

De overige middelen waarbij bestreden werd dat de gemeente voor de levering van het schoolgebouw een economische activiteit had verricht, werden door de Hoge Raad onder verwijzing naar het arrest van 25 april 2014 (gemeente Aalten) afgedaan met art. 81 lid 1 Wet RO. Dit betekent dat de Hoge Raad heeft geoordeeld dat de aangevoerde klacht niet tot cassatie kan leiden en ook geen rechtsvragen in het belang van de rechtseenheid of de rechtsontwikkeling hoeven te worden beantwoord, zodat de Hoge Raad zijn beslissing niet nader hoeft te motiveren. Gezien de aanzienlijke bouwkosten van € 18.880.000 – en de daarmee verbonden vooraf trek – blijft het opmerkelijk dat de overeengekomen vergoeding van € 440.000 volgens de Hoge Raad geen symbolisch karakter had. Waar de grens met vrijgevigheid ligt, blijft in het midden.

Hoge Raad 29 mei 2015: misbruik van recht?

In zijn arrest van 29 mei 2015 heeft de Hoge Raad (HR 29 mei 2015, 14/01134, ECLI:NL:HR:2015:1353) de gevolgen voor de overdrachtsbelasting na geconstateerd misbruik van recht uiteengezet. Van misbruik van recht is sprake indien (1) de betrokken transacties, in weerwil van de formele toepassing van de btw-wetgeving, ertoe leiden dat in strijd met het doel van deze bepalingen een belastingvoordeel wordt toegekend en (2) uit een geheel van factoren blijkt dat het wezenlijke doel erin bestaat een btw-voordeel te verkrijgen (HvJ 21 februari 2006, zaak C-255/02, ECLI:EU:C:2006:121, BNB 2006/170). De Hoge Raad oordeelde dat de rechtshandelingen van de gemeente Nijkerk zonder werkelijke betekenis waren geweest voor de bekostiging, realisering en het gebruik van de school. Nadat een stichting de bouw van de school voor 80% had voltooid werd door de gemeente Nijkerk, de stichting en de aannemer besloten tot een aangepast besparingsmodel. De gemeente bouwde zelf de school af en leverde deze aan de stichting tegen een waarde die aanzienlijk lager was dan de waarde in het economisch verkeer. Met het gewijzigde model kon de btw op de bouwkosten in aftrek worden gebracht. De aftrek was aanzienlijk hoger dan de overdrachtsbelasting en de btw voor levering aan de stichting. Op grond van de hiervoor genoemde Halifax-criteria concludeerde de Hoge Raad dan ook dat sprake was van misbruik van recht. Het kiezen voor de optie met het meeste btw-voordeel is geoorloofd, maar het overstappen van besparingsmodel net voor de voltooiing van de bouw ging ook de Hoge Raad een brug te ver:

"'s Hofs uitspraak en de stukken van het geding laten geen andere conclusie toe dan dat die (rechts)handelingen niet erop waren gericht ten opzichte van de oorspronkelijke, in hoge mate reeds gerealiseerde opzet enige verandering te brengen in de feitelijke omstandigheden noch in de financiële en economische gevolgen. Op grond daarvan is de conclusie gerechtvaardigd dat de (rechts)handelingen in dit geval zonder werkelijke betekenis zijn geweest voor de bekostiging, de realisering en het gebruik van de school. Het leveren van de school tegen een (niet-symbolische) vergoeding is onder deze omstandigheden op kunstmatige wijze en uitsluitend met het oog op het behalen van een btw-voordeel gedaan, daargelaten of juist is het in 's Hofs uitspraak besloten liggende oordeel dat het behalen van dit voordeel op zichzelf zou voortvloeien uit de toepassing van de wettelijke bepalingen. Wanneer op zodanig kunstmatige wijze een recht op aftrek van de in rekening gebrachte omzetbelasting wordt beoogd en alsnog bewerkstelligd, moet het verlenen van de aftrek geacht worden in strijd te zijn met het doel en de strekking van de Wet op de omzetbelasting 1968 en de Zesde richtlijn."

Bij misbruik van recht dienen de verrichte transacties te worden geherdefinieerd zodat de situatie wordt hersteld zoals die zou hebben bestaan indien de misbruiktransacties worden 'weggedacht'. Er dient daarbij rekening te worden gehouden met elke afgedragen belasting, zo ook de overdrachtsbelasting. Indien de gemeente niet op het laatste moment de structuur had omgegooid was er in het geheel geen overdrachtsbelasting geheven. Volgens de Hoge Raad had de gemeente Nijkerk bij het wegdenken van de misbruiktransactie dan ook recht op een teruggaaf van € 941.608 aan – 'ten onrechte geheven' – overdrachtsbelasting.

Hoge Raad 29 mei 2015: prejudiciële vragen

Eveneens op 29 mei 2015 heeft de Hoge Raad (HR 29 mei 2015, 13/02651, ECLI:NL:HR:2015:1355) prejudiciële vragen aan het HvJ gesteld over de gevolgen van het in gebruik geven van delen van panden om niet aan scholen. De gemeente Woerden liet enkele zogenoemde 'brede' scholen bouwen waarbij naast een school ook een zorginstelling, een bibliotheek, een kinderopvang en een sportcentrum in de gebouwen werden gehuisvest. De gemeente Woerden verkocht twee panden aan de stichting waarbij de maatstaf van heffing van de leveringen aanzienlijk lager was dan de waarde in het economisch verkeer. De btw op de bouwkosten was wel volledig in aftrek gebracht. Het hof kende de gemeente Woerden een aftrekrecht toe van 10% van de bouwkosten nu de door de gemeente berekende prijs – 10% van de werkelijke waarde – uitsluitend betrekking had op de gedeelten die door de stichting werden aangewend voor belaste verhuur van een sportcentrum.

A-G van Hilten concludeerde op 21 mei 2014 dat de vergoeding ziet op het gehele gebouw en niet enkel op de sportcentra (Parket bij de Hoge Raad 21 mei 2014, 13/02651, ECLI:NL:PHR:2014:482). In de ogen van de A-G is de constructie dusdanig gelijk aan de casus van de ge-

meente Albrandswaard dat van misbruik van recht geen sprake is. De Hoge Raad stelde vast dat de verschillende delen aan elkaar dienstbaar zijn waardoor deze afzonderlijke delen niet vatbaar zijn om er als eigenaar over te beschikken. Van een levering kon vervolgens ook geen sprake zijn. De Hoge Raad vraagt zich vervolgens ambtshalve af of de Btw-richtlijn 2006 zo moet worden uitgelegd dat de gemeente Woerden recht had op aftrek van slechts een gedeelte van de voor de oplevering van de gebouwen in rekening gebrachte btw door de omstandigheid dat zij – op grond van de onderwijswetgeving – kosten van huisvesting van scholen niet hoefde door te berekenen aan onderwijsinstellingen en de omstandigheid dat de stichting onderdelen van de gebouwen om niet in gebruik had gegeven aan onderwijsinstellingen. De Hoge Raad overwoog als volgt:

“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? 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.”

De Hoge Raad besloot een hulplijn in te schakelen en heeft het HvJ de volgende tamelijk complexe prejudiciële vraag gesteld:

“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)?”

Conclusie

Een btw-constructie met een school die niet van meet af aan, maar eerst in een – te late – latere fase van het bouwproces pas wordt opgezet, vindt geen genade bij de Hoge Raad. Er is dan sprake van misbruik van recht. Bij tijdige en correcte implementatie van de structuur ziet de Hoge Raad kennelijk geen misbruik van recht in het leveren van het schoolgebouw tegen een verkoopprijs (€ 440.000) die fors onder de kostprijs (€ 18,8 miljoen) ligt. Volgens de Hoge Raad is dan geen sprake van een symbolische ver-

goeding en het recht op aftrek van btw blijft derhalve in stand. De laatste strohalm voor de fiscus is de procedure in de zaak van de gemeente Woerden waar de Hoge Raad vragen heeft gesteld aan het HvJ. Wordt die zaak verloren, dan is reparatiewetgeving nog de enige mogelijkheid om de btw-scholenconstructies te bestrijden.