



BTW bulletin

BTW-bulletin, nummer 9, 2014

'Btw-scholenconstructies' en misbruik van recht

Mr. R. Vos en mw. mr. M.H.W.N. Lammers

De éénbankrekeningmaatregel: verspilde energie van de wetgever?

Mr. S.P.M. van den Maagdenberg

Hoe kort is kort?!

Mr. J.H.M. Heezen

Nederlandse ondernemer betaalt Duitse btw bij privégebruik auto Duitse werknemers

Mw. mr. dr. M.M.W.D. Merkx

Btw-actualiteiten



‘Btw-scholenconstructies’ en misbruik van recht

BTW-bulletin 2014/70

Lange tijd werd gedacht dat misbruik van recht feitelijk niet zou bestaan in btw-land. De nationale equivalent, te weten ‘fraus legis’, is sinds de invoering in de jaren 20 van de vorige eeuw door de Hoge Raad nooit van toepassing geacht in een concrete btw-casus. Geen btw-constructie werd daarvoor ‘erg’ genoeg bevonden. De btw leek daarmee een waar paradijs te zijn met ruimte voor allerhande creatieve constructies om btw te besparen. Het Hof van Justitie (hierna: HvJ) heeft daarin in 2006 met de bekende Halifax-uitspraak verandering gebracht. Die lijn heeft de Hoge Raad met enige nuances omarmd. Over de zogeheten ziekenhuisconstructies concludeerde de Hoge Raad voor het eerst tot misbruik van recht. Inmiddels heeft de Hoge Raad ook een aantal beslissingen genomen over btw-constructies met scholen en die laten voor wat betreft de toepassing van misbruik van recht een genuanceerd beeld zien. In deze bijdrage gaan wij uitgebreid in op de actuele rechtspraak over de btw-scholenconstructies.

Europese jurisprudentie over de toepassing van misbruik van recht in de btw

Door het HvJ is in een aantal arresten ingegaan op de vraag of bij de heffing van btw sprake kan zijn van misbruik van recht en zo ja, wat daarvan de gevolgen zijn. Toonaangevende arresten hierbij zijn de zaken Halifax, University of Huddersfield en BUPA Hospitals. Halifax (HvJ 21 februari 2006, zaak C-255/02) is een bank die voor het grootste gedeelte vrijgestelde prestaties verricht. De bank heeft vier callcenters laten bouwen en wenst de btw op de bouwkosten in vooraf trek te kunnen brengen. Om dat mogelijk te maken is een constructie opgezet. De Engelse belastinginspecteur doorziet deze constructie en weigert de aftrek van voorbelasting. Uit het arrest van het HvJ volgt dat het verbod van misbruik van recht ook geldt op het gebied van de omzetbelasting. Uit het arrest kunnen de volgende criteria worden herleid:

- Handelingen zijn leveringen van goederen of diensten en een economische activiteit in de zin van de Zesde richtlijn (thans Btw-richtlijn) indien zij voldoen aan de objectieve criteria waarop genoemde begrippen zijn gebaseerd, zelfs wanneer zij zijn verricht met het uitsluitende doel een belastingvoordeel te verkrijgen, zonder ander economisch doel.
- De Zesde richtlijn moet aldus worden uitgelegd dat

hij zich verzet tegen het recht van een belastingplichtige de voorbelasting in aftrek te brengen indien de transacties waarop dit recht is gebaseerd een misbruik vormen. Om te kunnen vaststellen dat sprake is van misbruik, is vereist dat de desbetreffende transactie, in weerwil van de formele toepassing van de voorwaarden van de Zesde richtlijn en de nationale wet- en regelgeving, ertoe leidt dat in strijd met het doel van deze bepalingen een belastingvoordeel wordt toegekend. Daarnaast moet uit een geheel van objectieve factoren blijken dat het wezenlijke doel van de transactie eruit bestaat een belastingvoordeel te verkrijgen.

- Wanneer misbruik is vastgesteld, moet de transactie worden geherdefinieerd zodanig dat de situatie wordt hersteld zoals zij zou zijn geweest zonder de transactie die het misbruik vormt.

Ook de University of Huddersfield (HvJ 21 februari 2006, zaak C-223/03) hield zich voornamelijk bezig met vrijgestelde prestaties. De universiteit heeft twee fabrieksgebouwen gerenoveerd en wilde de daarmee samenhangende omzetbelasting in vooraf trek brengen. Daartoe heeft de universiteit een constructie opgezet waardoor zij, via verschillende transacties, de voorbelasting kon claimen. Ook deze constructie werd door de Engelse belastinginspecteur doorzien en de aftrek van voorbelasting werd geweigerd. Dit werd onderbouwd met het standpunt dat de transactie is opgezet met het uitsluitende doel belastingvoordeel te behalen. Het HvJ oordeelde dat de vraag of de desbetreffende handeling is verricht met het uitsluitende doel een belastingvoordeel te verkrijgen irrelevant is voor de vaststelling of die handeling een levering van goederen of een dienstverrichting is en een economische activiteit kan vormen.

Het HvJ heeft op 21 februari 2006 arrest gewezen in de zaak BUPA Hospitals (HvJ 21 februari 2006, zaak C-419/02). BUPA beheerde een groot aantal ziekenhuizen. In het kader van deze activiteiten werden medicijnen en protheses ingekocht. Per 1 januari 1998 werd het nultarief gewijzigd in een vrijstelling, zodat aftrek van voorbelasting door BUPA niet meer mogelijk was. Om dit te omzeilen besloot BUPA voor 1 januari 1998 vooruitbetalingen te doen voor de aankoop van medicijnen, ervan uitgaande dat de omzetbelasting daarop nog in vooraf trek kon worden gebracht. Het HvJ liet in dit arrest in het midden of sprake is van economische activiteiten en van misbruik van recht. Wel overweegt het HvJ dat vooruitbetalingen niet vallen binnen de werkingssfeer van art. 10 lid 2 Zesde richtlijn indien het gaat om forfaitaire bedragen voor algemeen omschreven goederen die te allen tijde met wederzijds goedvinden van partijen kunnen worden gewijzigd en de koper te allen tijde de overeenkomst kan opzeggen met terugvordering van de vooruitbetaling. In het HvJ-arrest Part Service (HvJ 21 februari 2008, C-425/06) betrof het een kunstmatig opsplitsen van een leasecontract om de btw-heffing te verlagen. Het HvJ oordeelde dat sprake is van misbruik van recht als het we-

¹ Mr. R. Vos en mw. mr. M.H.W.N. Lammers zijn als advocaat verbonden aan Hertoghs Advocaten-Belastingkundigen in Breda/Rotterdam.

zenlijke doel van de handelingen is het verkrijgen van een belastingvoordeel. Het begrip 'wezenlijk' houdt in dat het belangrijkste motief btw-besparing is en de eventuele andere voordelen van ondergeschikt belang zijn. Geen misbruik van recht was er volgens het HvJ als gebruik wordt gemaakt van een verschil in uitleg van de Btw-richtlijn door de EU-lidstaten (HvJ RBS Deutschland Holdings d.d. 22 december 2010, C-277/09). In Weald Leasing besliste het HvJ (HvJ 22 december 2010, C-103/09) ook dat de keuze huur of koop geen misbruik van recht oplevert. Wel dienen aldus het HvJ de contractvoorwaarden, in het bijzonder over de leasevergoeding, overeen te stemmen met normale marktvoorwaarden en leidt de betrokkenheid van de derde/intermediair bij die transacties er niet toe dat de toepassing van de wettelijke bepalingen wordt verhinderd.

Nederlandse jurisprudentie over misbruik van recht bij ziekenhuisleaseconstructies

In de ziekenhuisleaseconstructies ging het om de lease van ziekenhuisapparatuur aan ziekenhuizen door een aparte entiteit. Het ziekenhuis huurde de apparatuur van deze entiteit in plaats van dat de zaken werden gekocht. De leasevennootschap werd door het ziekenhuis gefinancierd. De lease vergoeding was laag. Na vijf jaar werd de lease beëindigd door de aandelen van de bv over te dragen aan het ziekenhuis. Daarbij vond geen herziening van btw plaats, want de vijfjaarstermijn was inmiddels verstreken en het ziekenhuis ging een fiscale eenheid aan met de bv. Naast een financieringsvoordeel leverde dit dus ook een materieel btw-voordeel op. De Hoge Raad (10 februari 2012, nr. 08/05317, ECLI:NL:HR:2012:BK1057) oordeelde in dit geval dat sprake is van misbruik van recht. Daartoe overweegt de Hoge Raad dat het enige doel voor het oprichten van de leasevennootschap en het aangaan van de fiscale eenheid is het verkrijgen van een btw-belastingvoordeel. Om tot het oordeel 'misbruik van recht' te komen kijkt de Hoge Raad niet naar de afzonderlijke transactie, maar naar het geheel van alle transacties. Die exercitie heeft de Hoge Raad nodig om tot misbruik te kunnen oordelen. Immers, verdedigbaar is dat het misbruik pas ontstaat na vijf jaar op het moment dat de aandelen van de bv worden overgedragen aan het ziekenhuis en de fiscale eenheid wordt gevormd. De Hoge Raad gaat hierbij zelfs zo ver dat de volledige vorming van de fiscale eenheid wordt weggedacht. Dat is een merkwaardige beslissing die niet past in het licht van het arrest RBS van het HvJ (HvJ 22 december 2010, nr. C-277/09). Nederland heeft immers geen beperkingen aangebracht voor de vorming van een fiscale eenheid. Die beperkingen heeft de Hoge Raad thans wel aangebracht door de jurisprudentie over de ziekenhuisconstructie.

Het is opmerkelijk dat de Hoge Raad hier zelf voorwaarden gaat stellen aan het gebruik van een fiscale eenheid. Immers, de Hoge Raad is in de praktijk niet vaak genegen de taak van de wetgever zelf ter hand te nemen. Recent oordeelde de Hoge Raad nog dat het op de weg van de wetgever ligt om de 'Saldus-jurisprudentie' over de rechtsbijstand door een advocaat voorafgaand aan het verhoor van een verdachte in de wet vast te leggen (HR 1

april 2014, nr. 11/03714, ECLI:NL:HR:2014:770). Verwacht zou worden dat de Hoge Raad die lijn ook zou gebruiken voor de vraag of voorwaarden aan een fiscale eenheid verbonden moeten worden. De wetgever heeft er kennelijk bewust voor gekozen om aan het vormen van een fiscale eenheid geen voorwaarden te verbinden. Daarmee heeft de wetgever bewust de kans aanvaard dat een btw-besparende constructie wordt vormgegeven door middel van het gebruik van een fiscale eenheid. Het is dan niet aan de Hoge Raad om daar een stokje voor te stecken.

Nederlandse jurisprudentie over misbruik van recht bij scholenconstructies

De Hoge Raad heeft de afgelopen twee jaar verschillende arresten gewezen over gemeenten die scholen hebben laten bouwen voor primair of voortgezet onderwijs. De 'constructie' zit zo in elkaar dat de desbetreffende gemeente in de meeste gevallen na de oplevering van het schoolgebouw, het gebouw leverde aan een onderwijsinstelling (stichting of vereniging). Deze levering van een schoolgebouw door de gemeente aan de onderwijsinstelling is belast met btw. De verkrijgende onderwijsinstelling kan de btw niet in aftrek brengen en moet daarnaast overdrachtsbelasting betalen (art. 15 lid 4 BRv: zogeheten strafheffing). De gemeente daarentegen heeft profijt van deze 'constructie'. De gemeente kan immers alle btw die betrekking heeft op de bouwkosten in vooraf trek brengen. Een doorn in het oog van de belastinginspecteur. De inspecteur haalt in deze procedures alle mogelijke middelen van stal om de 'constructie' te ontmantelen. Zo betwist de inspecteur bijvoorbeeld dat sprake is van een levering en dat als overheid is gehandeld. In de meeste gevallen onderschrijft de rechterlijke macht deze standpunten van de inspecteur niet, tenzij de constructie te laat is opgezet en faalt vanwege de gebrekkige implementatie. Als laatste redmiddel om deze 'constructie' te torpederen brengt de inspecteur het beginsel 'misbruik van recht' in stelling.

Gemeente Gemert-Bakel

In het arrest van 17 februari 2012 (nr. 09/04280, ECLI:NL:HR:2012:BR4486) oordeelt de Hoge Raad over de scholenconstructie van de gemeente Gemert-Bakel. De gemeente Gemert-Bakel heeft een schoolgebouw doen bouwen. De omzetbelasting ter zake van deze bouw is door de gemeente volledig in vooraf trek gebracht. De gemeente heeft vervolgens het schoolgebouw verkocht aan een stichting. Deze stichting beheert verschillende scholen. De inspecteur stelt zich op het standpunt dat de gemeente de omzetbelasting ter zake van de bouw van het schoolgebouw ten onrechte in vooraf trek heeft gebracht. De Hoge Raad overweegt dat de overdracht van het schoolgebouw aangemerkt moet worden als een levering. De Hoge Raad verwijst de zaak vervolgens voor een verdere inhoudelijke behandeling. Daarbij moet ook de vraag worden beantwoord of sprake is van misbruik van recht.

Die vraag is op 11 december 2012 door het verwijzingshof (Gerechtshof Arnhem, nr. 12-00103,

ECLI:NL:GHARN:2012:BY8173) beantwoord. Het hof overwoog onder verwijzing naar het arrest van de gemeente Albrandswaard dat geen sprake is van misbruik van recht. Overwegingen van het hof daarbij waren:

"4.8 Het schoolgebouw is een door belanghebbende bekostigde voorziening in de huisvesting in de zin van artikel 76b van de Wvo ten behoeve van een openbare school die in stand wordt gehouden door een stichting. Het stond belanghebbende vrij de eigendom van het schoolgebouw over te dragen aan de stichting die het openbaar onderwijs in stand houdt, te weten de Stichting.

4.9 Onder deze omstandigheden vormen de verkoop en de overdracht van het schoolgebouw geen misbruik van recht (fraus legis). Het heeft belanghebbende immers vrij gestaan om te kiezen tussen twee mogelijkheden, te weten het volgen van de hoofdregel van artikel 76n, lid 2, van de Wvo (de overdracht van het schoolgebouw) dan wel het met de stichting die het openbaar onderwijs in stand houdt, overeenkomen dat het schoolgebouw bij belanghebbende in eigendom zou blijven. Belanghebbende was niet verplicht de mogelijkheid te kiezen waarbij het hoogste bedrag aan omzetbelasting zou zijn verschuldigd, maar had integendeel het recht om haar activiteit zodanig te structureren dat de omvang van de belastingschuld beperkt zou blijven (vgl. HvJ 21 februari 2006, Halifax plc c.s., C-255/02, BNB 2006/170, punt 73).

4.10 Aan het vorenstaande doet niet af dat belanghebbende een verkoopprijs heeft bedongen en ontvangen die lager is dan de kostprijs van het schoolgebouw. De prijsvorming met betrekking tot de overdracht aan het bevoegd gezag van scholen berust op de wijze waarop de Wvo voorziet in de bekostiging van de huisvesting van het voortgezet onderwijs, te weten dat in beginsel de gemeente zelf die kosten draagt, zodat deze niet in de prijs waarvoor de voorziening in de huisvesting wordt overgedragen, behoeven te zijn begrepen."

Door de staatssecretaris is in eerste instantie cassatieberoep aange tekend tegen deze uitspraak van de verwijzingsrechter. Op 12 april 2013 (nr. DGB 2012-640) maakte de staatssecretaris bekend dit cassatieberoep in te trekken nu de overwegingen van het hof gelijkluidend waren aan die van de Hoge Raad in het arrest Albrandswaard (zie hierna).

Gemeente Middelharnis

Op 30 maart 2012 (nr. 09/03079, ECLI:NL:HR:2012:BR4476) velt de Hoge Raad een oordeel over de scholenconstructie van de gemeente Middelharnis. Door de gemeente is voor de realisatie van de nieuwbouw voor een scholengemeenschap grond gekocht en in eigendom verkregen. Vervolgens heeft de gemeente op die grond een schoolgebouw laten bouwen. De aan de gemeente in rekening gebrachte omzetbelasting is in vooraf trek gebracht. De gemeente heeft het schoolgebouw vervolgens verkocht en geleverd aan een nieuw opgerichte stichting. Het hof oordeelt dat sprake is van een samenspel van speciaal op de aftrek gerichte (rechts)handelingen waardoor is bereikt dat de gemeente een belastingvoordeel geniet. Die handelwijze is

in strijd met het doel en de strekking van de richtlijn. De Hoge Raad sluit zich bij dit oordeel van het hof aan. De Hoge Raad overweegt daartoe:

"5.1.2. Het Hof heeft bij zijn door het middelonderdeel bestreden oordeel erop gewezen dat de activiteiten van belanghebbende met betrekking tot het schoolgebouw, gezien vanuit het doel van de Wet, geen recht geven op aftrek van omzetbelasting en dat belanghebbende met het verrichten van een samenstel van speciaal op die aftrek gerichte (rechts)handelingen heeft bereikt dat zij een substantieel bedrag aan omzetbelasting in aftrek heeft kunnen brengen. Hieraan heeft het Hof de conclusie verbonden dat belanghebbende in strijd met doel en strekking van de Wet heeft gehandeld. Dit oordeel geeft geen blijk van een onjuiste rechtsopvatting. Indien juist zou zijn dat uit de door het middelonderdeel bedoelde arresten van de Hoge Raad niet anders kan worden geconcludeerd dan dat de Hoge Raad in een geval als het onderhavige geen misbruik van recht aanwezig zou achten, dan geldt dat nadien verschenen jurisprudentie van het Hof van Justitie nieuw licht heeft geworpen op de toepassing van het verbod van misbruik van recht. Het Hof heeft dit laatste in zijn beoordeling verdisconteerd. Hiertoe was het Hof gehouden. Het eerste middelonderdeel faalt derhalve."

Gemeente Nijkerk

Vervolgens oordeelt de Hoge Raad op 27 april 2012 (nr. 10/02878, ECLI:NL:HR:2012:BR4542) over de scholenconstructie van de gemeente Nijkerk. De gemeente Nijkerk heeft een schoolgebouw laten bouwen en dit vervolgens verkocht aan een stichting voor voortgezet onderwijs. De btw over de bouwkosten heeft de gemeente Nijkerk in vooraf trek gebracht. De inspecteur, de rechtbank en het hof zijn van oordeel dat die vooraf trek ten onrechte heeft plaatsgevonden. De Hoge Raad is kort en krachtig in het arrest van 27 april 2012. De Hoge Raad verwijst slechts naar overweging 3.3.2. van het arrest van 17 februari 2012 (gemeente Gemert-Bakel) en oordeelt dat het cassatieberoep slaagt.

De Hoge Raad verwijst deze zaak vervolgens naar het gerechtshof 's-Hertogenbosch. Dit hof heeft op 23 januari 2014 uitspraak gedaan in de verwijzingsprocedure (nr. 12/00200, ECLI:NL:GHSHE:2014:129). In de behandeling van grief V (r.o. 4.23 e.v.) gaat het hof in op de vraag of sprake is van misbruik van recht. Het hof beantwoordt die vraag bevestigend. Daartoe overweegt het hof dat de gemeente aanvankelijk een andere structuur heeft gekozen en dat de enige reden om die structuur te wijzigen is gelegen in het creëren van de vooraf trek van de btw op de bouwkosten.

De gemeente Nijkerk is tegen deze beslissing van het hof wederom in cassatie gekomen. Dit cassatieberoep is nog aanhangig bij de Hoge Raad (nr. 14/01132).

Gemeente Albrandswaard

De Hoge Raad oordeelt op 29 juni 2012 (nr. 10/00786, ECLI:NL:HR:2012:BR4525) over de constructie van de gemeente Albrandswaard bij de bouw van een schoolgebouw. In dit arrest oordeelt de Hoge Raad dat geen sprake

is van misbruik van recht. Daartoe overweegt de Hoge Raad:

"Het schoolgebouw is een door de gemeente bekostigde voorziening in de huisvesting in de zin van artikel 91, lid 1, van de Wpo ten behoeve van twee niet door de gemeente in stand gehouden scholen en een openbare school die in stand wordt gehouden door een stichting. Dat betekent dat belanghebbende op grond van de bepalingen van de Wpo in beginsel was gehouden de eigendom van het schoolgebouw aan het bevoegd gezag van de twee niet-gemeentelijke scholen over te dragen. Voorts stond het belanghebbende vrij de eigendom van het schoolgebouw over te dragen aan de stichting die het openbaar onderwijs in stand houdt. Bij voorgenomen gezamenlijk gebruik door de drie scholen had belanghebbende het schoolgebouw kunnen overdragen aan de drie instellingen gezamenlijk.

Onder deze omstandigheden vormen de verkoop en de overdracht van het schoolgebouw geen misbruik van recht (fraus legis), ook niet nu het schoolgebouw niet aan het bevoegd gezag van de drie scholen zelf is overgedragen maar aan een stichting waarvan het bestuur in meerderheid wordt gevormd door vertegenwoordigers van de drie scholen. Het heeft belanghebbende immers vrij gestaan om te kiezen tussen twee mogelijkheden, te weten het volgen van de hoofdregel van artikel 103, lid 2, van de Wpo (de overdracht van het schoolgebouw) dan wel het met het bevoegd gezag van de scholen overeenkomen dat het schoolgebouw bij belanghebbende in eigendom zou blijven. Belanghebbende was niet verplicht de mogelijkheid te kiezen waarbij het hoogste bedrag aan omzetbelasting zou zijn verschuldigd, maar had integendeel het recht om haar activiteiten zodanig te structureren dat de omvang van de belastingschuld beperkt zou blijven (vgl. HvJ 21 februari 2006, Halifax plc c.s., C-255/02, BNB 2006/170, punt 73)."

Gemeente Ermelo

Verder oordeelt de Hoge Raad op 16 november 2012 (nr. 10/04024, ECLI:NL:HR:2012:BY3261) over de uitbreiding en verbouwing van schoolgebouwen door de gemeente Ermelo. Onder verwijzing naar het arrest in de zaak van de gemeente Albrandswaard oordeelt de Hoge Raad dat geen sprake is van misbruik van recht. De Hoge Raad overweegt:

"In de gegeven omstandigheden en binnen het kader van de bepalingen van de Wvo heeft belanghebbende haar activiteiten zodanig gestructureerd en zodanig mogen structureren dat de omvang van de belastingschuld beperkt zou blijven. Gelet op de omstandigheid dat belanghebbende ter zake van de uitbreiding als financier is opgetreden, kan niet worden gezegd dat haar rol als opdrachtgever voor de bouwwerkzaamheden als gekunsteld moet worden aangemerkt. Daarom kan niet worden geoordeeld dat de ter zake van de uitbreiding door belanghebbende verrichte prestatie misbruik van recht (fraus legis) vormt (vgl. HR 29 juni 2012, nr. 10/00786, LJN BR4525, V-N 2012/37.26, r.o. 5.4)."

Gemeente Hardinxveld-Giessendam

Op 18 april 2014 oordeelt de Hoge Raad vervolgens over de scholenconstructie van de gemeente Hardinxveld-Giessendam (nr. 12/02210, ECLI:NL:HR:2014:940). Op verzoek van de vereniging heeft de gemeente op eigen kosten een schoolgebouw laten bouwen. Toen de school nog in aanbouw was heeft de gemeente het schoolgebouw en de grond verkocht aan de vereniging. De gemeente heeft de aan haar in rekening gebrachte btw over de bouwkosten in vooraftrek gebracht. De Hoge Raad komt in dit arrest niet toe aan de vraag of sprake is van misbruik van recht. De beslissing van het hof strandt namelijk op het onjuiste oordeel dat geen sprake is van een economische activiteit. De Hoge Raad verwijst de zaak naar gerechtshof Amsterdam ter verdere behandeling. Deze verwijzingsprocedure loopt thans nog.

Gemeente Aalten

Tot slot oordeelt de Hoge Raad op 25 april 2014 over de scholenconstructie van de gemeente Aalten (nr. 13/00959, ECLI:NL:HR:2014:979). De gemeente Aalten draagt op grond van de onderwijswetgeving de zorg voor de huisvesting van scholen voor primair en voortgezet onderwijs binnen de gemeente. In dat kader heeft de gemeente nieuwe schoolgebouwen laten bouwen voor het voortgezet onderwijs en het primaire onderwijs, alsmede zijn twee bestaande gebouwen voor primair onderwijs verbouwd/uitgebreid. De btw over deze bouwkosten is door de gemeente in vooraftrek gebracht. Na adviezen over de mogelijkheid tot het besparen van omzetbelasting is besloten de schoolgebouwen te verkopen en te leveren aan een stichting.

De Hoge Raad maakt korte metten met het oordeel van het hof dat sprake is van misbruik van recht. Het hof komt tot dat oordeel omdat de schoolgebouwen niet direct worden verkocht en geleverd tussen de gemeente en de desbetreffende school, maar dat daartussen een stichting is geschoven. De Hoge Raad oordeelt dat deze werkwijze geen misbruik van recht oplevert. De Hoge Raad verwijst de zaak tot slot naar het Gerechtshof 's-Hertogenbosch voor de verdere behandeling van de zaak. Deze verwijzingsprocedure loopt thans nog.

Gemeente Woerden

Op 21 mei 2014 heeft A-G Van Hilten conclusie gewezen in een constructie met nieuwbouw van brede scholen. De gemeente Woerden heeft scholen laten bouwen en deze voor een fractie van de voortbrengingskosten geleverd aan een stichting. Het betreft gebouwen (brede scholen) waarin zowel een school wordt gehuisvest als andere organisaties, zoals zorginstellingen, een kinderopvangcentrum, een bibliotheek en sportaccommodaties. De stichting verhuurt de sportcentra met btw. De overige verhuur geschiedt vrijgesteld van btw.

A-G Van Hilten concludeert dat de in rekening gebrachte vergoeding ziet op het gehele gebouw/beide appartementsrechten en niet alleen op de sportcentra. De A-G vindt de toegepaste constructie zodanig vergelijkbaar met die van de Gemeente Albrandswaard dat in casu ook geen sprake is van misbruik van recht.

Analyse rechtspraak

Uit de hiervoor aangehaalde jurisprudentie volgt dat onder bepaalde omstandigheden het recht op aftrek van voorbelasting ontzegd mag worden bij misbruik van recht. Hiervan is kort gezegd sprake als een ondernemer een belastingvoordeel behaalt in strijd met het doel dat door de richtlijnbevestiging (en de nationale omzetting daarvan) is beoogd. Daarnaast moet het realiseren van dat belastingvoordeel het wezenlijke doel van de transactie zijn. Indien aan deze voorwaarden wordt voldaan, doet zich de situatie voor dat sprake is van misbruik van recht.

Voor het eerste gedeelte 'in strijd met het doel van de richtlijnbevestiging een voordeel behalen' geldt dat objectief vastgesteld moet worden dat sprake is van een voordeel dat wordt behaald in strijd met het doel dat door de richtlijnbevestiging is beoogd.

Het tweede gedeelte van 'misbruik van recht' ziet op het wezenlijke doel van de constructie. Dat doel moet het realiseren van belastingvoordeel zijn. Of dit het geval is, is onderworpen aan een subjectieve beoordeling. Uit het arrest Part Service (HvJ EU 21 februari 2008, zaak C-425/06) volgt dat daarmee wordt bedoeld dat het realiseren van het belastingvoordeel het doorslaggevend doel van de transactie was. Het is niet noodzakelijk dat dit het enige doel van de transactie was.

Aan de hand van deze criteria heeft de Hoge Raad en later de verwijzingshoven de scholenconstructies van een aantal gemeenten onder de loep genomen. Daarbij komt naar voren dat de feiten en omstandigheden van elke procedure relevant zijn voor de beoordeling van het begrip 'misbruik van recht'.

Voor de gemeenten Gemert-Bakel, Albrandswaard en Ermelo liep het goed af. In deze zaken werd op basis van de feiten en omstandigheden geoordeeld dat geen sprake was van misbruik van recht.

De gemeenten Middelharnis en Nijkerk komen er minder goed vanaf. Voor deze gemeenten geldt dat ze worden beticht van misbruik van recht. Dit misbruik van recht wordt gemotiveerd aan de hand van de feiten en omstandigheden.

Over de gemeente Nijkerk oordeelt het hof in de verwijzingsprocedure bijvoorbeeld dat de gemeente in eerste instantie voor een andere constructie had gekozen en dat de enige reden om van die constructie af te wijken en een nieuwe constructie op te zetten was gelegen in de mogelijkheid tot het creëren van vooraf trek voor de btw op de bouwkosten. Dit oordeel van het hof suggereert dat als de gemeente Nijkerk niet eerst voor een andere constructie had gekozen, maar direct voor de laatste constructie het wel goed was afgelopen. Immers, dan had mogelijk niet vastgesteld kunnen worden dat het wezenlijke doel van de constructie de belastingbesparing was. Over deze procedure is het laatste woord nog niet gezegd nu de gemeente (wederom) cassatieberoep heeft ingesteld bij de Hoge Raad.

Tot slot geldt dat voor de procedures van de gemeente Hardinxveld-Giessendam en Aalten nog geen einduitspraak is gewezen. Deze procedures verkeren nog in de verwijzingsprocedure. De feiten en omstandigheden uit

deze procedures liggen echter in lijn met de hiervoor aangehaalde procedures van de gemeenten Gemert-Bakel, Albrandswaard en Ermelo. Het ligt dan ook voor de hand dat ook bij deze gemeenten misbruik van recht niet aannemelijk wordt geacht.

In de zaak van de gemeente Woerden is A-G Van Hilten van oordeel dat ook bij een multifunctioneel gebouw geen sprake is van misbruik van recht.

Conclusie/slotopmerkingen

Het HvJ heeft de toepassing van misbruik van recht op de btw landkaart gezet. Hoewel als uitgangspunt geldt dat belastingplichtigen mogen kiezen voor de meest btw-gunstige weg wordt dat anders bij misbruik. Van misbruik is sprake bij een samenstel van gekunstelde handelingen waarbij het wezenlijke doel van de betrokken handelingen is het verkrijgen van belastingvoordeel en andere voordelen van de gekozen route van ondergeschikt belang zijn. In de constructies van de ziekenhuizen voor de aanschaf van dure apparatuur heeft de Hoge Raad keer op keer geoordeeld dat sprake is van misbruik van recht. Daarbij voert de Hoge Raad aan dat de enige reden om deze constructies op touw te zetten is geweest het verkrijgen van een btw-voordeel.

In de zaken betreffende de btw-scholenconstructies heeft de Hoge Raad geoordeeld dat bij de overdracht van de schoolgebouwen door de gemeente aan een stichting geen sprake is van een ongebruikelijke constructie omdat de gemeente op grond van onderwijswetgeving vrij is de gebouwen aan een afzonderlijke rechtspersoon over te dragen en de prijs in casu laag mag zijn. De onderwijswetgeving mag weliswaar die vrijheid geven, de vraag daarbij is of dat ook het wezenlijke doel is van de transactie. Of is het belangrijkste motief van de gemeente het verlagen van de btw-druk? En zou een normale marktpartij ook slechts 15% van de kostprijs hebben gevraagd? Wij zijn benieuwd wat de verwijzingszaken in de toekomst nog gaan brengen.