

Gemeente Woerden 12.023217



Registratiedatum: 19/12/2012
Behandelend afdeling
Afgehandeld door/op:

Tel: 088 288 2888
Fax: 088 288 9812
www.deloitte.nl

Het College van B&W
van de gemeente Woerden
T.a.v. mr. W. Lam
Postbus 45
3440 AA WOERDEN

Beh. Ambt.: <i>PASTMA</i>
Streefdat.:
Afschr.:
B.V.O.:

Datum
19 december 2012

Behandeld door
Mr. drs. R. Brouwer

Ons kenmerk
BTW-121219a-RB/ed

Onderwerp
Nieuwbouw Minkema College, btw-gevolgen

Uw kenmerk

Geacht college,

Recentelijk heb ik met mr. W. Lam gesproken over de fiscale gevolgen van de nieuwbouw en oplevering van het Minkema College.

Wij hebben aangegeven om hetgeen wij hebben besproken, in een conceptnotitie vast te leggen. Deze notitie kan voor uw gemeente aanleiding zijn om – binnen de kaders van de bestaande wet- en regelgeving – de begeleiding van het verrekenen van de btw-positie aan ons kantoor op te dragen. Daarom is deze initiële notitie aan u gericht. Opgemerkt zei dat ook de cijfers “concept” zijn en dus nog niet met de gemeente zijn afgestemd.

De notitie is als volgt opgebouwd.

Onderdeel 1 bevat een overzicht van de feiten.

Onderdeel 2 beschrijft de fiscale gevolgen van de traditionele variant c.q. “gemeente Albrandswaard en Ermelo” variant, waarbij een gemeente een scholencomplex bouwt en de juridische eigendom overdraagt aan een schoolbestuur.

In onderdeel 3 gaan wij in op de financiële uitwerking van de traditionele variant.

Onderdeel 4 gaat in op de eventuele risico's die aan een dergelijke structuur zijn verbonden en hierin geven wij een oordeel over de haalbaarheid van de structuur.

In onderdeel 5 volgen enkele algemene opmerkingen.

Tot slot treft u in onderdeel 6 een korte samenvatting van de notitie en een stappenplan aan.

1. De feiten

1.1. Nieuwbouw Minkema College

De gemeente Woerden (hierna: de gemeente) bouwt op dit moment een schoolgebouw voor het Minkema College.

De gemeente heeft de ondergrond van het nieuw te bouwen schoolgebouw nog in bezit en nog niet overgedragen aan de scholengemeenschap. Het project behelst een nieuwbouwproject.

De bouw is recent gestart. Oplevering vindt begin 2013 plaats.

De hoogte van de door het Minkema College te betalen bijdrage/vergoeding bedraagt na diverse onderhandelingen om en nabij de € 1.200.000, exclusief btw ad € 252.000¹.

De totale investering bedraagt € 18.000.000, inclusief ruim € 3.000.000 btw². Hierbij is in verband met de btw-verhoging per 1 oktober 2012 rekening gehouden met een tarief van gemiddeld 20%.

2. Nieuwbouw scholen; Traditionele variant

In de traditionele variant waarin de gemeente bouwt en tegen vergoeding overdraagt aan het schoolbestuur kan, zo achten wij pleitbaar, op basis van de hierna te bespreken jurisprudentie de in rekening gebrachte btw die is toe te rekenen aan de nieuwbouw van het schoolgebouw, door de gemeente in aftrek worden gebracht. De gemeente lijkt immers verplicht om btw in rekening te brengen over de verkoopsom (conform de arresten van de Hoge Raad van 29 juni 2012, inzake de gemeente Albrandswaard - bijlage 1- en 16 november 2012 inzake de gemeente Ermelo - bijlage 2) aan de koper c.q. het Minkema College.

3. Btw-verrekening?

Om de in onderdeel 1 beschreven belastingdruk te verlagen, kan de gemeente gebruikmaken van de in dit onderdeel beschreven mogelijkheden tot verrekening van btw tengevolge van de levering van het schoolgebouw.

¹ Werkelijke cijfers kunnen anders zijn.

² Werkelijke cijfers kunnen anders zijn.

3.1. Stappenplan schoolgebouw

STAP 1

De gemeente laat het scholengebouw bouwen. De in rekening gebrachte btw ad € 3.000.000 kan de gemeente naar onze mening volledig in aftrek brengen.

STAP 2

Nadat het scholengebouw is opgeleverd, levert de gemeente conform de afspraak de nieuwbouw van het schoolgebouw op aan het Minkema College.

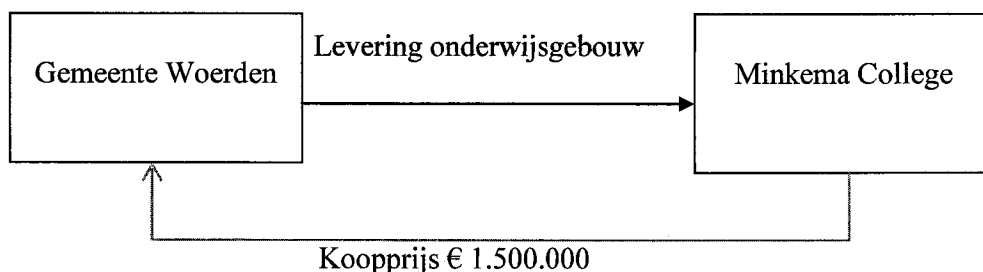
Dit dient te gebeuren voor de eerste ingebruikneming van het schoolgebouw. De overnamesom bedraagt € 1.200.000 exact conform de gemaakte afspraken. Ter zake van de overnamesom is btw verschuldigd.

Het Minkema College kan de in rekening gebrachte btw in beginsel niet in aftrek brengen. Omdat het Minkema College beneden de kostprijs verkrijgt, is er ook overdrachtsbelasting verschuldigd. De overdrachtsbelasting zal in geheven worden over de stichtingskosten van de nieuwbouw. De overdrachtsbelasting³ bedraagt 6% van de stichtingskosten is € 18.000.000 inclusief btw is = € 1.080.000 (de verschuldigde overdrachtsbelasting wordt door de gemeente betaald).

Indien vorenstaande transacties worden toegepast, bedraagt de totale belastingdruk 21 van € 1.200.000 (de verkoopsom) is € 252.000 btw en € 1.080.000 overdrachtsbelasting. In totaal ongeveer € 1.332.000

De totale btw-druk bedraagt dan € 1.668.000 (€ 3.000.000 - € 1.332.000)! Dit betekent dat de stichtingskosten met ruim 9% dalen!

Ter verduidelijking volgt hierna een schematisch overzicht.



³ Voor de bepaling van de verschuldigde overdrachtsbelasting vinden wij het verdedigbaar dat wordt uitgegaan van de daadwerkelijke en verwachte kosten ter zake van de nieuwbouw.

4. Risico's bij implementatie btw-verrekening?

4.1. Fiscaal

Wij zijn van mening dat de Belastingdienst een beperkte kans heeft om het recht op teruggaaf van btw met succes te bestrijden op grond van de huidige jurisprudentie.

De Hoge Raad heeft 29 juni 2012 het volgende aangegeven.

- Dat de overdracht door een gemeente van een schoolgebouw en sporthal aan een stichting, waarin drie schoolbesturen (primair onderwijs) participeren, is te beschouwen als een levering. Hieruit volgt dat de levering van rechtswege belast is met btw.
- Dat de gemeente niet verplicht is de mogelijkheid te kiezen, waarbij het hoogste bedrag aan btw zou zijn verschuldigd, maar had integendeel het recht om haar activiteiten zodanig te structureren dat de omvang van de belastingschuld beperkt zou blijven.
- Dat er geen sprake is van misbruik van recht, aangezien het de gemeente vrij stond het eigendom van het schoolgebouw en sporthal over te dragen aan een stichting die het openbaar onderwijs in stand houdt

De Hoge Raad heeft ook 16 november in de zaak Ermelo voor de WVO bepaald dat het tegen vergoeding uitvoeren van de bouwwerkzaamheden aan een schoolgebouw door de gemeente in opdracht van de school géén misbruik van recht (fraus legis) vormt.

De Hoge Raad verklaart het beroep in cassatie van de staatssecretaris ongegrond. Refererend aan de WVO stelt de Hoge Raad dat de prestatie van de gemeente wel degelijk kan worden aangemerkt als een belastbare handeling in de zin van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB) en dat het daarbij niet uitmaakt dat de gemeente een lagere prijs heeft gevraagd en gekregen dan de kostprijs van de verbouwing van het schoolgebouw.

Namens de gemeente is betoogd dat de handelwijze van de gemeente beslist niet strijdig is geweest met het doel en de strekking van de Europese btw-richtlijn en de Nederlandse Wet OB en er dus geen sprake is van misbruik van recht. De Hoge Raad is het daarmee eens en oordeelt dat 'in de gegeven omstandigheden en binnen het kader van de bepalingen van de WVO, de gemeente haar activiteiten zodanig heeft gestructureerd en zodanig mogen structureren dat de omvang van de belastingschuld beperkt zou blijven. Gelet op de omstandigheid dat de gemeente 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 de gemeente verrichte prestatie misbruik van recht (fraus legis) vormt.' Hierbij verwijst de Hoge Raad eveneens naar zijn arrest van 29 juni 2012 over de gemeente Albrandswaard. De gemeente heeft derhalve recht op volledige teruggaaf van de btw op de bouwkosten.

Het betrof hier een verbouwing door de gemeente gevolgd door directe oplevering door de gemeente aan de scholengemeenschap. Het oprichten van een rechtspersoon is derhalve niet noodzakelijk.

De Hoge Raad heeft ook op 17 februari 2012 een arrest gewezen over nieuwbouw van scholen (bijlage 3: gemeente Gemert-Bakel). In de casus betrof het een levering van een schoolgebouw rechtstreeks aan het bevoegd gezag van de school. Dit in tegenstelling tot de casus gemeente Albrandswaard waarin sprake was van een levering aan een beheerstichting. In vorengenoemd arrest heeft de Hoge Raad het Gerechtshof Arnhem de opdracht gegeven om te onderzoeken of er sprake is van misbruik van recht. De achtergrond daarvan was dat het Hof Den Bosch van mening was dat de levering niet van rechtswege belast was met btw omdat de levering voortvloeide uit de onderwijswetgeving. De Hoge Raad vernietigde dit vonnis en was van mening dat de levering wel in de heffing van de btw kon worden betrokken. Omdat het Gerechtshof de overige standpunten van de fiscus niet had beoordeeld diende automatisch verwijzing te volgen.

Wij achten de kans niet groot dat het Gerechtshof Arnhem van mening is dat er sprake is van misbruik van recht. De Hoge Raad heeft immers op 29 juni 2012 in zijn arrest aangegeven dat er in casu géén sprake is van misbruik van recht, 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. A contrarie kan hieruit worden geconcludeerd dat bij de overdracht van een schoolgebouw aan het bevoegd gezag nimmer sprake kan zijn van misbruik van recht. In de eerste helft van december zal Gerechtshof Arnhem haar vonnis uitbrengen, maar na Ermelo lijkt deze zaak beslist.

De Belastingdienst zou nog wel op basis van het arrest Albrandswaard onder meer het volgende argument kunnen aanvoeren om de btw-verrekening tegen te gaan.

- De vergoeding is kunstmatig, in die zin dat alle omstandigheden in aanmerking genomen, in wezen geen of slechts een symbolische vergoeding is bedongen. Het is vrijwel zeker dat de Belastingdienst dit argument zal gebruiken. De vergoeding is laag. Op basis van de huidige jurisprudentie acht ik een vergoeding van 8-20% van de stichtingskosten niet "om niet" dan wel symbolisch maar volledig zeker is dat niet.

Uiteraard is het niet ondenkbaar dat de Belastingdienst nog andere argumenten zoekt om over te gaan tot bestrijding.

5. Algemene opmerkingen

Een risico dat niet onvermeld mag blijven, is dat de gemeente inmiddels al enkele facturen heeft ontvangen en de daarop vermelde btw niet (tijdig) heeft teruggevraagd. De gemeente kan thans overgaan tot het in aftrek brengen van de btw.

Om de btw-verrekening niet te frustreren, dient de btw die **niet** in aftrek is gebracht in het juiste btw-aangiftetijdvak **in het tijdvak van levering** te worden teruggevraagd op grond van artikel 15, vierde lid, van de Wet OB.

De btw die is vermeld op **eventuele toekomstige** facturen van derden - die rechtstreeks zijn toe te rekenen aan de bouw van het schoolgebouw - kan (alsnog) in aftrek worden gebracht.

Essentieel is wel dat juridische levering tegen vergoeding plaatsvindt voor ingebruikneming.

5.1. Financieel

De eerder berekende gevolgen zijn slechts vooralsnog indicatief van aard. Wij zullen nog dienen te onderzoeken om welke bedragen het daadwerkelijk gaat.

De financiële consequenties indien het voordeel niet wordt gerealiseerd zijn zeer beperkt, aangezien in de leveringsakte een aantal ontbindende voorwaarden wordt opgenomen. Indien een beroep op een ontbindende voorwaarde wordt gedaan, zal de levering worden ontbonden. Dit heeft tot gevolg dat de in aftrek gebrachte btw wordt terugbetaald en de afgedragen btw over de verkoopsom wordt teruggevraagd. De verschuldigde "strafheffing" overdrachtsbelasting wordt onder bepaalde voorwaarden teruggegeven. De ontbindende voorwaarden treden op onder meer als:

- de gemeente het recht op aftrek van de aan haar ter zake van de stichtingskosten van het geleverde schoolgebouw in rekening gebrachte btw geheel of gedeeltelijk onverhoopt wordt ontzegd;
- de fiscale gevolgen van de levering in negatieve zin worden beïnvloed door een toekomstige wetswijziging, een onherroepelijke rechterlijke uitspraak hieromtrent danwel een onherroepelijke rechterlijke uitspraak omtrent een met deze casuspositie vergelijkbare situatie;

5.2 Kosten btw-verrekening

In principe heeft de gemeente de volgende kosten.

- Advieskosten en eventuele proceskosten.
- Verspilde tijd gemeente.
- Strafheffing overdrachtsbelasting ad € 1.080.000. Deze strafheffing krijgt u echter terug bij een beroep op de ontbindende voorwaarde of bij het bezwaar aantekenen tegen de strafheffing.

6. Horizontaal toezicht en brief staatssecretaris

In een recente brief heeft staatssecretaris Weekers zich uitgesproken over btw-constructies met scholen. Het gaat daarbij echter om kunstmatige opzetten. In uw geval doet zich dat hier niet voor. Er zal niets worden aangepast. Er worden geen aparte rechtspersonen opgericht. Het geschil met de fiscus beperkt zich tot de vraag is de in rekening gebrachte vergoeding "symbolisch" of niet. Is het antwoord daarop nee, hetgeen onze mening is, die ook door de huidige jurisprudentie lijkt te worden gedeeld, dan hebt u recht op teruggaaf van de btw. In het kader van uw Horizontaal Toezicht traject zullen wij de transacties ook voorleggen en bespreken met uw inspecteur. Daarbij mag hij een andere mening over de fiscale duiding van de vergoeding hebben.

Van een constructie is echter geen sprake zodat er geen enkele aanleiding is uw gemeente de toegang tot Horizontaal Toezicht te ontzeggen.

7. Tot slot

De volgende conclusies kunnen worden getrokken.

- Voor de scholengemeenschap zijn er geen fiscale risico's verbonden aan deze transactie.
- Het maken van formele fouten bij de uit te voeren transacties is desastreus. Wij vinden het dan ook noodzakelijk om alle transacties te toetsen en te begeleiden.
- U dient er rekening mee te houden dat de Belastingdienst zich zeker niet zondermeer zal neerleggen bij vorenstaande gevolgen. Het is denkbaar dat er een bezwaar- en of beroepsprocedure zal volgen.
- De transacties zijn volstrekt legaal. In uw situatie zijn de afspraken met de scholengemeenschap zelfs zodanig dat er geen enkele bijstelling hoeft plaats te vinden en lijken de gevolgen zelfs verplicht in werking te treden.
- Het is de vraag of de vergoeding te beschouwen is als een **reële vergoeding**.
- Juridische levering dient plaats te vinden voor ingebruikneming. Dan moet ook de vergoeding in rekening worden gebracht aan het schoolbestuur.
- Het voordeel neemt toe door de btw-verhoging per 1 oktober 2012.

Ik adviseer u de transacties in werking te zetten.

De jurisprudentie van de Hoge Raad lijkt tot geen andere conclusie te leiden dan dat u recht hebt op teruggaaf van btw.

Deloitte.

8

19 december 2012

BTW-121219a-RB/ed

Uiteraard is het denkbaar dat er reparatiewetgeving wordt doorgevoerd. Deze heeft echter geen gevolgen voor al uitgevoerde transacties. Er zijn op dit moment geen indicaties dat er voor februari 2013 reparatiewetgeving in werking zal treden.

Indien u nog vragen hebt, kunt u uiteraard contact met mij opnemen via telefoonnummer 088-2880248. Ook ben ik graag bereid het advies in uw college mondeling te komen toelichten.

Hoogachtend,

Deloitte Belastingadviseurs B.V.
Omzetbelasting

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'R. Brouwer', written in a cursive style.

Mr. drs. R. Brouwer

Bijlagen: Drie

LJN: BR4525, **Hoge Raad** , 10/00786

Datum uitspraak: **29-06-2012**

Datum publicatie: 29-06-2012

Rechtsgebied: Belasting

Soort procedure: Cassatie

Inhoudsindicatie: Omzetbelasting; algemene beginselen van unierecht; Wet op het primair onderwijs; bouw en overdracht van een schoolgebouw en een sporthal door de gemeente aan een stichting ten behoeve van bijzondere scholen; **geen misbruik van recht (fraus legis).**

29 juni 2012
nr. 10/00786

Arrest

gewezen op het beroep in cassatie van **Gemeente Albrandswaard** (hierna: belanghebbende) tegen de uitspraak van het Gerechtshof te 's-Gravenhage van 8 januari 2010, nrs. BK-09/00141 en BK-09/00142, betreffende een beschikking inzake omzetbelasting, alsmede een naheffingsaanslag in de omzetbelasting en de daarbij gegeven boetebeschikking.

1. Het geding in feitelijke instanties

Belanghebbende heeft verzocht om teruggaaf van omzetbelasting over het tijdvak december 2004. Dit verzoek is door de Inspecteur bij beschikking afgewezen. Aan belanghebbende is over het tijdvak 1 september 2004 tot en met 31 december 2004 een naheffingsaanslag in de omzetbelasting opgelegd, alsmede een boete. De beschikking op het verzoek om teruggaaf, de naheffingsaanslag en de boetebeschikking zijn, na daartegen gemaakt bezwaar, bij in één geschrift vervatte uitspraken van de Inspecteur gehandhaafd. De Rechtbank te 's-Gravenhage (nrs. AWB 07/8897 OB en AWB 07/8898 OB) heeft het tegen die uitspraken ingestelde beroep ongegrond verklaard. Belanghebbende heeft tegen de uitspraak van de Rechtbank hoger beroep ingesteld bij het Hof. Het Hof heeft bij zijn hiervoor in de aanhef vermelde uitspraak van 8 januari 2010 de uitspraak van de Rechtbank vernietigd, het bij de Rechtbank ingestelde beroep gegrond verklaard, de uitspraken van de Inspecteur inzake de belasting bevestigd, de uitspraak van de Inspecteur met betrekking tot de boetebeschikking vernietigd en de boete verminderd. Op 27 april 2012 heeft het Hof in deze zaak een hersteluitspraak gedaan. Beide uitspraken van het Hof zijn aan dit arrest gehecht.

2. Geding in cassatie

Belanghebbende heeft tegen 's Hof's uitspraak beroep in cassatie ingesteld. De Minister van Financiën heeft een verweerschrift ingediend. Hij heeft tevens incidenteel beroep in cassatie ingesteld. Het beroepschrift 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 30 juni 2011 geconcludeerd tot gegrondverklaring van het principale beroep in cassatie en tot ongegrondverklaring van het incidentele beroep in cassatie. De Staatssecretaris van Financiën heeft schriftelijk op de conclusie gereageerd.

3. Uitgangspunten in cassatie

3.1. In 2002 heeft belanghebbende besloten een schoolgebouw (hierna: het schoolgebouw) en een sporthal te doen bouwen. Het schoolgebouw was bestemd voor gebruik door drie instellingen voor basisonderwijs in de zin van de Wet op het primair onderwijs (hierna: de Wpo), te weten de Stichting H, I en de Vereniging van J. Het gebouw zou tevens worden gebruikt door de Stichting G en door de Stichting K. De sporthal was bestemd te worden gebruikt door de drie basisscholen en door sportverenigingen.

3.2. De bouw van het schoolgebouw en de sporthal heeft in 2004 plaatsgevonden in opdracht en voor rekening van belanghebbende.

3.3. Op 21 december 2004 is de Stichting F (hierna: de Stichting) opgericht. Het bestuur van de Stichting bestaat uit vertegenwoordigers van de besturen van de scholen die van het schoolgebouw gebruik maken en twee andere natuurlijke personen.

3.4. Belanghebbende heeft het schoolgebouw en de sporthal, inclusief de ondergrond, verkocht en geleverd aan de Stichting. De verkoopprijs bedroeg € 1.154.300, inclusief omzetbelasting. Dit bedrag is circa 15 percent van de stichtingskosten van het schoolgebouw en de sporthal. In verband met deze levering heeft belanghebbende de Stichting een aflossingsvrije geldlening ten bedrage van de koopsom verstrekt, met een jaarlijkse rente van 0,5 percent.

3.5. Belanghebbende heeft de ter zake van de nieuwbouw in rekening gebrachte omzetbelasting in haar aangiften over de maanden september 2004 tot en met december 2004 in aftrek gebracht. De Inspecteur heeft zich op het standpunt gesteld dat belanghebbende geen recht heeft op deze aftrek.

3.6.1. Het Hof heeft geoordeeld dat de overdracht van het schoolgebouw en de sporthal aan de Stichting is aan te merken als een levering in de zin van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: de Wet).

3.6.2. Het Hof heeft voorts geoordeeld dat belanghebbende in strijd met het doel en de strekking van de bepalingen van de Zesde richtlijn en de Wet een belastingvoordeel is toegekend. Daarbij achtte het Hof van belang dat berekende omzetbelasting met betrekking tot als overheidshandelen dan wel vrijgesteld handelen te kwalificeren activiteiten overeenkomstig het doel van voormelde bepalingen niet voor aftrek in aanmerking komt. In dat geval dient in rekening gebrachte omzetbelasting op die activiteiten te drukken. Aan de hand van een conglomeraat van rechtshandelingen heeft belanghebbende naar het oordeel van het Hof bereikt dat in vergelijking met de situatie dat dit conglomeraat achterwege blijft, een substantieel bedrag aan de in rekening gebrachte omzetbelasting aan haar is toegekomen. Het Hof heeft voorts geoordeeld dat het verkrijgen van een belastingvoordeel het wezenlijke doel van belanghebbende is geweest.

4. Beoordeling van het in het incidentele beroep voorgestelde middel

Het middel, dat is gericht tegen het hiervoor in 3.6.1 vermelde oordeel van het Hof, kan niet tot cassatie leiden. Dit behoeft, gezien artikel 81 van de Wet op de rechterlijke organisatie, geen nadere motivering, nu het middel niet noopt tot beantwoording van rechtsvragen in het belang van de rechtseenheid of de rechtsontwikkeling (vgl. HR 17 februari 2012, nr. 09/04280, LJN BR4486, V-N 2012/15.24).

5. Beoordeling van de in het principale beroep voorgestelde middelen

5.1. De middelen betogen onder meer dat het Hof ten onrechte tot het oordeel is gekomen dat de door belanghebbende verrichte (rechts)handelingen misbruik van recht opleveren.

5.2. In het geding gaan partijen ervan uit dat met betrekking tot het onderhavige geschil de sporthal het regime van het schoolgebouw volgt. In het navolgende is daarom de sporthal onder het schoolgebouw begrepen.

5.3. De Wpo bepaalt dat de gemeente op haar grondgebied zorg draagt voor de voorzieningen in de huisvesting van door de gemeente en van niet door de gemeente in stand gehouden scholen voor basisonderwijs (artikel 91, lid 1, van de Wpo). Ingevolge artikel 103, lid 1, van de Wpo kan, indien het gaat om een niet door de gemeente in stand gehouden school, het bevoegd gezag van die school in de zin van artikel 1 van de Wpo, dan wel de gemeente de voorziening tot stand brengen. In het laatste geval draagt de gemeente de voorziening in eigendom over aan het bevoegd gezag, tenzij burgemeester en wethouders van de gemeente en het bevoegd gezag anders overeenkomen, in welk geval burgemeester en wethouders de voorziening aan het bevoegd gezag in gebruik geven (artikel 103, leden 2 en 3, van de Wpo). De Wpo sluit niet uit dat tussen burgemeester en wethouders en het bevoegd gezag met betrekking tot de overdracht van de voorziening een vergoeding wordt overeengekomen. Dit laatste uit de aard van de zaak met inachtneming van het uitgangspunt van de Wpo, te weten dat de gemeente ten minste de kosten draagt van de huisvesting van de basisschool volgens de normen van de Wpo. Voorts sluit de Wpo niet uit dat, indien de gemeenteraad heeft besloten dat een openbare school in de gemeente in stand wordt gehouden door een stichting in de zin van artikel 48 van de Wpo, de voorziening in de huisvesting wordt overgedragen aan die stichting.

5.4. 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 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). 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 Wpo voorziet in de bekostiging van de huisvesting van het basisonderwijs, 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. Om dezelfde reden is niet van belang dat in dit geval belanghebbende de aankoopprijs heeft gefinancierd door het aan de stichting verstrekken van een aflossingsvrije lening voor het bedrag van de aankoopprijs, met een jaarlijkse rente van 0,5 percent. In dit kader verdient opmerking dat de Inspecteur voor het Hof niet heeft gesteld dat de overeengekomen vergoeding kunstmatig is, in die zin dat belanghebbende, alle omstandigheden in aanmerking genomen, in wezen geen of slechts een symbolische vergoeding van de stichting heeft bedongen en ontvangen. In dat geval zou belanghebbende met betrekking tot het schoolgebouw geen economische activiteit hebben verricht en ter zake van het schoolgebouw geen recht op aftrek hebben gehad. Op grond van dit een en ander slagen de middelen in zoverre. De middelen behoeven voor het overige geen behandeling.

6. Slotsom

Gelet op het overwogene onder 5 kan 's Hofs uitspraak niet in stand blijven. De Hoge Raad kan de zaak afdoen.

7. Proceskosten

De Staatssecretaris van Financiën zal worden veroordeeld in de kosten van het geding in cassatie.

8. Beslissing

De Hoge Raad: verklaart het incidentele beroep in cassatie van de Minister van Financiën ongegrond, verklaart het principale beroep in cassatie van belanghebbende gegrond, vernietigt de uitspraak van het Hof, behoudens de beslissingen omtrent griffierecht en proceskosten, alsmede de uitspraak van de Rechtbank en de uitspraken van de Inspecteur, vernietigt de naheffingsaanslag en de boetebesikking, verleent een teruggaaf ten bedrage van € 476.085, gelast dat de Staat aan belanghebbende vergoedt het door deze ter zake van de behandeling van het beroep in cassatie betaalde griffierecht ten bedrage van € 448, en veroordeelt de Staatssecretaris van Financiën in de kosten van het geding in cassatie aan de zijde van belanghebbende, vastgesteld op € 2622 voor beroepsmatig verleende rechtsbijstand.

Dit arrest is gewezen door de **raadsheer D.G. van Vliet als voorzitter, en de raadsheren P. Lourens, C.B. Bavinck, E.N. Punt en M.A. Fierstra**, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier E. Cichowski, en in het openbaar uitgesproken op **29 juni 2012**.

Bijlage 1. - 5 -

LJN: BY3261, **Hoge Raad** , 10/04024

Datum uitspraak: **16-11-2012**

Datum publicatie: 16-11-2012 [11:25 uur]

Rechtsgebied: Belasting

Soort procedure: Cassatie

Inhoudsindicatie: Omzetbelasting; algemene beginselen van Unierecht; Wet op het voortgezet onderwijs; **het tegen vergoeding uitvoeren van bouwwerkzaamheden aan een schoolgebouw door de gemeente in opdracht van een bijzondere school vormt geen misbruik van recht (fraus legis).**

16 november 2012

Nr. 10/04024

Arrest

gewezen op het beroep in cassatie van **Gemeente Ermelo** (hierna: belanghebbende) tegen de **uitspraak van het Gerechtshof te Arnhem van 3 augustus 2010, nr. 09/00367**, betreffende een naheffingsaanslag in de omzetbelasting.

1. Het geding in feitelijke instanties

Aan belanghebbende is over de periode augustus 2002 tot en met november 2002 een naheffingsaanslag in de omzetbelasting opgelegd, welke aanslag, na daartegen gemaakt bezwaar, bij uitspraak van de Inspecteur is gehandhaafd. De Rechtbank te Arnhem (nr. AWB 06/1477) heeft het tegen die uitspraak ingestelde beroep ongegrond verklaard. Belanghebbende heeft tegen de uitspraak van de Rechtbank hoger beroep ingesteld bij het Hof. Het Hof heeft de uitspraak van de Rechtbank bevestigd. De uitspraak van het Hof is aan dit arrest gehecht.

2. Geding in cassatie

Belanghebbende heeft tegen 's Hofs uitspraak beroep in cassatie ingesteld. De Staatssecretaris van Financiën heeft een verweerschrift ingediend. Hij heeft tevens incidenteel beroep in cassatie ingesteld. Het beroepschrift 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. Belanghebbende heeft in het principale beroep een conclusie van repliek ingediend.

3. Uitgangspunten in cassatie

3.1.1. A (hierna: A) is een instelling voor voortgezet onderwijs als bedoeld in de Wet op het voortgezet onderwijs (hierna: de Wvo), uitgaande van de Vereniging E (hierna: de Vereniging). In 1999 respectievelijk 2001 heeft belanghebbende besloten ten behoeve van A een bedrag beschikbaar te stellen voor een uitbreiding en verbouwing van de schoolgebouwen (hierna: de uitbreiding) van A.

A heeft een architectenbureau ingeschakeld dat in 2001 een bestek voor de bouwwerkzaamheden voor de uitbreiding heeft gemaakt. Deze werkzaamheden hielden onder meer in het verbinden van twee los van elkaar staande, bij A in gebruik zijnde schoolgebouwen door een middenstuk.

3.1.2. Na een fiscaal advies over een mogelijke besparing van met de bouwwerkzaamheden samenhangende, te betalen omzetbelasting heeft de Vereniging bij brief van 14 maart 2002 belanghebbende verzocht de bouwwerkzaamheden uit te voeren. Belanghebbende heeft aan dit verzoek voldaan. Overeengekomen werd dat belanghebbende ter zake van de bouwwerkzaamheden als opdrachtgever en contractspartner van de aannemer optreedt. Op grond hiervan heeft belanghebbende van de Vereniging alle reeds bestaande rechten en plichten ter zake van de bouw overgenomen. De overeenkomst is op 10 oktober 2002 schriftelijk vastgelegd en voor de uitbreiding is een prijs van € 1.171.331, exclusief omzetbelasting, overeengekomen.

3.1.3. Ten behoeve van de uitbreiding heeft belanghebbende op 29 mei 2002 de daarvoor benodigde extra grond aan de Vereniging geleverd. Op 30 mei 2002 heeft belanghebbende aan een bouwonderneming de opdracht gegeven tot realisatie van de uitbreiding. In de aannemingsovereenkomst is onder meer bepaald dat de 'bouw' wordt uitgevoerd voor de prijs van € 5.402.278, exclusief omzetbelasting. Daarnaast heeft belanghebbende in verband met de uitbreiding bedragen betaald aan andere ondernemers. De werkzaamheden zijn gestart op 19 augustus 2002.

3.1.4. Belanghebbende heeft de omzetbelasting die door de aannemer en door de andere opdrachtnemers ter zake van de uitbreiding aan haar in rekening is gebracht gedurende de periode augustus 2002 tot en met november 2002 in haar aangiften voor de omzetbelasting in aftrek gebracht. Deze omzetbelasting heeft de Inspecteur bij de onderhavige aanslag nageheven.

3.2.1. Het Hof heeft geoordeeld dat belanghebbende haar (ver)bouwwerkzaamheden uit hoofde van de hiervoor in 3.1.2 vermelde overeenkomst tegen een werkelijke door belanghebbende te ontvangen tegenprestatie heeft verricht en dat belanghebbendes prestatie daarom als een belastbare handeling in de zin van de omzetbelasting kan worden aangemerkt. Daaraan doet niet af, aldus het Hof, dat partijen hun rechtsbetrekking oorspronkelijk anders hebben willen regelen, in de zin dat de 'verbouwprestatie' om niet zou plaatsvinden. Evenmin doet hieraan af, aldus het Hof, dat de bedongen tegenprestatie (ver) onder de kostprijs ligt.

3.2.2. Het Hof heeft vervolgens geoordeeld dat in het onderwerpelijke geval in strijd met doel en strekking van de Zesde richtlijn en de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: de Wet) een belastingvoordeel is toegekend. Daarbij achtte het Hof van belang dat de omzetbelasting die drukt op de aanschaf van goederen of de inkoop van diensten door een onderwijsinstelling, gelet op de aard van de prestaties van die onderwijsinstelling, niet of nagenoeg niet voor aftrek in aanmerking komt. Dit leidt tot niet-aftrekbare omzetbelasting over (nagenoeg) de gehele aanschaffingsprijs respectievelijk inkoopprijs. Aan de hand van een samenstel van speciaal daartoe in het leven geroepen rechtshandelingen - kort gezegd: het tussenschuiven van belanghebbende als subsidieverstrekker - is daarentegen bereikt, aldus het Hof, dat de omzetbelastingdruk op de prestaties van de school aanzienlijk wordt gereduceerd. Het Hof heeft voorts geoordeeld dat het verkrijgen van een belastingvoordeel het wezenlijke doel van de gekozen constructie is geweest.

4. Beoordeling van de in het principale beroep en in het incidentele beroep voorgestelde middelen

4.1. Met het oog op de behandeling van de in het principale beroep en in het incidentele beroep voorgestelde middelen wordt het volgende vooropgesteld.

4.2. De Wvo bepaalt dat de gemeente op haar grondgebied zorg draagt voor de voorzieningen in de huisvesting van door de gemeente en van niet door de gemeente in stand gehouden scholen voor voortgezet onderwijs (artikel 76b, lid 1, van de Wvo). Ingevolge artikel 76n, lid 1, van de Wvo kan, indien het gaat om een niet door de gemeente in stand gehouden school, het bevoegd gezag van die school in de zin van artikel 1 van de Wvo dan wel de gemeente de voorziening tot stand brengen. In het laatste geval draagt de gemeente de voorziening in eigendom over aan het bevoegd gezag, tenzij burgemeester en wethouders van de gemeente en het bevoegd gezag anders overeenkomen, in welk geval burgemeester en wethouders de voorziening aan het bevoegd gezag in gebruik geven (artikel 76n, leden 2 en 3, van de Wvo). De Wvo sluit niet uit dat tussen burgemeester en wethouders en het bevoegd gezag met betrekking tot de overdracht van de voorziening een vergoeding wordt overeengekomen. Dit laatste uit de aard van de zaak met inachtneming van het uitgangspunt van de Wvo, te weten dat de gemeente ten minste de kosten draagt van de huisvesting van de school volgens de normen van de Wvo. Het vorenstaande is mede van toepassing bij het wijzigen (verbouwen) van voorzieningen in de huisvesting.

4.3.1. Het in het incidentele beroep voorgestelde middel betoogt dat de onderlinge verhouding tussen belanghebbende en A in feite wordt beheerst door de Wvo, dat alleen daarom al de gemeente in dezen niet anders kan worden beschouwd dan als de financier van het schoolgebouw en dat tegen deze achtergrond de door de gemeente uit hoofde van de hiervoor in 3.1.2 vermelde overeenkomst verrichte prestatie, niet kan worden aangemerkt als een belastbare handeling in de zin van de Wet.

4.3.2. Het middel faalt. Het schoolgebouw vormt een door belanghebbende bekostigde voorziening in de huisvesting in de zin van artikel 76b, lid 1, van de Wvo ten behoeve van een niet door haar in stand gehouden school, die eigendom is van de Vereniging. De onderwerpelijke werkzaamheden betreffen de verbouwing van het schoolgebouw. Het stond belanghebbende op grond van de bepalingen van de Wvo vrij ervoor te kiezen deze werkzaamheden in haar opdracht te doen plaatsvinden en na het gereed komen daarvan tegen de met de Vereniging overeengekomen vergoeding op te leveren aan het bevoegd gezag, dan wel het sluiten van de overeenkomst met de aannemer over te laten aan het bevoegd gezag en daartoe de volgens de normen van de Wvo benodigde gelden ter beschikking te stellen. Uitgaande van het - in cassatie niet bestreden - oordeel van het Hof dat belanghebbende voor de uitbreiding een geldbedrag van de Vereniging heeft bedongen, is 's Hof's conclusie dat belanghebbendes prestatie als een belastbare handeling in de zin van de omzetbelasting kan worden aangemerkt, mede gelet op het hiervoor in 4.2 overwogene, juist. Hieraan doet niet af dat belanghebbende van de Vereniging een prijs heeft bedongen en ontvangen die lager is dan de kostprijs van de verbouwing.

4.4.1. Het in het principale beroep voorgestelde middel 3 betoogt dat de handelwijze van belanghebbende - anders dan het Hof heeft beslist - niet strijdig is geweest met het doel en de strekking van de Zesde richtlijn en de Wet.

4.4.2. Het middel slaagt. 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).

4.5. Op grond van het hiervoor in 4.4.2 overwogene kan 's Hofs uitspraak niet in stand blijven. De overige in het principale beroep voorgestelde middelen behoeven geen behandeling. De Hoge Raad kan de zaak afdoen.

5. Proceskosten

De Staatssecretaris van Financiën zal worden veroordeeld in de kosten van het geding in cassatie en de Inspecteur in de kosten van het geding voor het Hof en van het geding voor de Rechtbank.

6. Beslissing

De Hoge Raad: **verklaart het incidentele beroep in cassatie van de Staatssecretaris van Financiën ongegrond, verklaart het principale beroep in cassatie van belanghebbende gegrond, vernietigt de uitspraak van het Hof, alsmede de uitspraak van de Rechtbank en de uitspraak van de Inspecteur, vernietigt de naheffingsaanslag**, gelast dat de Staat aan belanghebbende vergoedt het door deze ter zake van de behandeling van het beroep in cassatie betaalde griffierecht ten bedrage van € 448, alsmede het bij het Hof betaalde griffierecht ter zake van de behandeling van de zaak voor het Hof ten bedrage van € 447, en gelast dat de Inspecteur aan belanghebbende vergoedt het bij de Rechtbank betaalde griffierecht ter zake van de behandeling van de zaak voor de Rechtbank ten bedrage van € 276, veroordeelt de Staatssecretaris van Financiën in de kosten van het geding in cassatie aan de zijde van belanghebbende, vastgesteld op € 2622 voor beroepsmatig verleende rechtsbijstand, en veroordeelt de Inspecteur in de kosten van het geding voor het Hof aan de zijde van belanghebbende, vastgesteld op € 644 voor beroepsmatig verleende rechtsbijstand en in de kosten van het geding voor de Rechtbank aan de zijde van belanghebbende, vastgesteld op € 805 voor beroepsmatig verleende rechtsbijstand.

Dit arrest is gewezen door **de raadsheer D.G. van Vliet als voorzitter, en de raadsheren P. Lourens, C.B. Bavinck, E.N. Punt en M.A. Fierstra**, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier **E. Cichowski**, en in het openbaar uitgesproken **op 16 november 2012**.

LJN: BR4486, **Hoge Raad** , 09/04280

Datum uitspraak: **17-02-2012**

Datum publicatie: 17-02-2012

Rechtsgebied: Belasting

Soort procedure: Cassatie

Inhoudsindicatie: Omzetbelasting; artikel 3, lid 1, Wet OB; artikelen 76n en 76q van de Wet op het voortgezet onderwijs; **civielrechtelijke levering van een (nieuw) schoolgebouw door de gemeente aan het bevoegd gezag van de school is een levering in de zin van de Wet OB, ondanks beperkingen met betrekking tot vervreemdingsbevoegdheid van het gebouw.**

Uitspraak

17 februari 2012

nr. 09/04280

Arrest

gewezen op het beroep in cassatie van **Gemeente Gemert-Bakel** te Gemert (hierna: belanghebbende) tegen de uitspraak van het **Gerechtshof te 's-Hertogenbosch van 18 september 2009, nr. 08/00368**, betreffende een naheffingsaanslag in de omzetbelasting en de daarbij gegeven boetebeschikking.

1. Het geding in feitelijke instanties

Aan belanghebbende is over het tijdvak 1 januari 2001 tot en met 31 januari 2004 een naheffingsaanslag in de omzetbelasting opgelegd, alsmede een boete. De naheffingsaanslag en de boete zijn, na daartegen gemaakt bezwaar, bij in één geschrift vervatte uitspraken van de Inspecteur verminderd. De Rechtbank te Breda (nr. AWB 06/3843) heeft het tegen die uitspraken ingestelde beroep gegrond verklaard, de uitspraken van de Inspecteur alsmede de boetebeschikking vernietigd, en de naheffingsaanslag verder verminderd. Belanghebbende heeft tegen de uitspraak van de Rechtbank hoger beroep ingesteld bij het Hof. De Inspecteur heeft incidenteel hoger beroep ingesteld. Het Hof heeft de uitspraak van de Rechtbank bevestigd voor zover het de naheffingsaanslag betreft, die uitspraak alsmede de uitspraak op bezwaar vernietigd voor zover het de boete betreft, en de boete verder verminderd. De uitspraak van het Hof is aan dit arrest gehecht.

2. 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 beroepschrift in cassatie en het geschrift waarbij incidenteel beroep in cassatie is ingesteld, zijn aan dit arrest gehecht en maken daarvan deel uit. Belanghebbende heeft in het principale beroep een conclusie van repliek ingediend en daarbij tevens het incidentele beroep beantwoord.

De Advocaat-Generaal M.E. van Hilten heeft op 30 juni 2011 geconcludeerd tot ongegrondverklaring van het beroep in cassatie van belanghebbende. Belanghebbende heeft schriftelijk op de conclusie gereageerd.

3. Beoordeling van de middelen

3.1. In cassatie kan van het volgende worden uitgegaan.

3.1.1. Belanghebbende heeft in het onderwerpelijke tijdvak op haar toebehorende grond een schoolgebouw (hierna: het schoolgebouw) doen bouwen. Belanghebbende heeft omzetbelasting ter zake van deze bouw in aftrek gebracht. De aannemer heeft voor de nieuwbouw facturen uitgereikt zonder daarop omzetbelasting in rekening te brengen. Op de facturen is vermeld dat de omzetbelasting is verlegd. Belanghebbende heeft deze omzetbelasting niet in haar aangiften omzetbelasting verwerkt.

3.1.2. Bij notariële akte van 29 augustus 2003 heeft belanghebbende het schoolgebouw verkocht en in civielrechtelijke zin geleverd aan de Stichting A (hierna: de Stichting), welke stichting onder de naam B verschillende scholen beheert. Belanghebbende heeft hiervoor een vergoeding van € 2.355.176,70 in rekening gebracht. Zij heeft zich voorts op het standpunt gesteld dat de hiervoor vermelde civielrechtelijke levering moet worden aangemerkt als een levering in de zin van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: de Wet) en op grond daarvan een bedrag van € 447.483,57 aan omzetbelasting aan de Stichting in rekening gebracht. Belanghebbende heeft dit laatste bedrag op haar aangifte omzetbelasting over het vierde kwartaal 2004 voldaan. De vergoeding is lager dan het totale bedrag van de bouwkosten van het schoolgebouw.

3.1.3. Naar aanleiding van een boekenonderzoek heeft de Inspecteur zich op het standpunt gesteld dat belanghebbende ten onrechte de hiervoor in 3.1.1 bedoelde omzetbelasting in aftrek heeft gebracht.

3.1.4. De Inspecteur heeft een vergrijpboete opgelegd, omdat belanghebbende het hiervoor in 3.1.2 vermelde bedrag aan omzetbelasting op een aangifte over een later tijdvak heeft voldaan dan volgens de wet had moeten plaatsvinden. Volgens de Inspecteur was dit aan opzet dan wel grove schuld van belanghebbende te wijten.

3.2. Het Hof heeft geoordeeld dat de hiervoor in 3.1.2 vermelde civielrechtelijke levering van het schoolgebouw aan de Stichting niet als een levering in de zin van de Wet kan worden aangemerkt. In dit verband heeft het Hof overwogen dat de artikelen van de Wet op het voortgezet onderwijs (hierna: de WVO), meer in het bijzonder artikel 76q, lid 2, artikel 76r, artikel 76s en artikel 76u, de macht van de Stichting om als eigenaar te beschikken over de nieuwbouw in essentiële mate beperken en dat de stelling van belanghebbende dat de bepalingen van de WVO in dit geval niet zouden gelden, geen hout snijdt.

3.3.1. Middel 1 is gericht tegen het hiervoor in 3.2 vermelde oordeel dat de overdracht van het schoolgebouw aan de Stichting niet is aan te merken als een levering in de zin van de Wet.

3.3.2. Volgens vaste jurisprudentie van het Hof van Justitie van de Europese Unie verwijst het begrip levering van een goed in artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn niet naar de eigendomsoverdracht in de door het toepasselijke nationale recht voorziene vormen, maar strekt dit begrip zich uit tot elke handeling houdende 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, en dat het aan de nationale rechter is om van geval tot geval aan de hand van de feitelijke omstandigheden te bepalen of sprake is van een overdracht van de macht om als een eigenaar over een goed te beschikken (vgl. HvJ 8 februari 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, BNB 1990/271, HvJ 6 februari 2003, Auto Lease Holland B.V.,

C-185/01, V-N 2003/13.18, en HvJ 15 december 2005, Centralan Property Ltd, C-63/04, punten 62 en 63, V-N 2005/61.19). Het Hof is terecht ervan uitgegaan dat een zaak alleen dan wordt geleverd in de zin van artikel 3, lid 1, van de Wet, indien zich een levering voordoet in de zin van artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn, mitsdien indien de macht om als een eigenaar daarover te beschikken wordt overgedragen of overgaat. Daarbij dient te worden uitgegaan van de rechtsbetrekking tussen de betrokken partijen die direct verband houdt met de desbetreffende zaak (HR 24 november 1999, nr. 34585, LJN AA3390, BNB 2000/35). Belanghebbende en de Stichting hebben de rechtsbetrekking ter zake van de nieuwbouw vastgelegd in de in 3.1.2 vermelde akte. De rechtsverhouding tussen partijen wordt tevens bepaald door Hoofdstuk I van titel III, afdeling IA, van de WVO, aangezien sprake is van een voorziening in de huisvesting bekostigd door de gemeentelijke overheid. De WVO gaat ervan uit dat, als een ander dan een gemeentelijke school wat betreft de huisvesting door de gemeentelijke overheid wordt bekostigd, het schoolgebouw in eigendom is bij 'het bevoegd gezag' in de zin van artikel 1 van de WVO, aangezien de juridische eigendom het bevoegd gezag het beste in staat stelt om naar eigen inzicht het beheer te voeren over het gebouw. Het bevoegd gezag heeft daarbij de volle zeggingsmacht en beschikkingsmacht over het gebouw zolang het bevoegd gezag het gebouw voor onderwijsdoeleinden inzet, dat wil zeggen meer macht dan op grond van de algemeen geldende bepalingen van het BW toekomt aan een huurder of een bruiklenner. De wettelijke beperking van de vervreemdingsbevoegdheid, neergelegd in artikel 76q, lid 2, van de WVO, heeft geen betekenis zolang het gebouw bestemd blijft voor het geven van onderwijs. Aangezien de WVO aldus het bevoegd gezag in de positie wil plaatsen van de juridische eigenaar, met volledige beschikkingsmacht tijdens de bezitsduur en dragende het volle economische belang van de exploitatie, moet de eigendomsoverdracht als bedoeld in artikel 76n, lid 2, van de WVO aan het bevoegd gezag - ook de onderhavige overdracht van het schoolgebouw - worden aangemerkt als een levering in de zin van de Wet. Hieraan doet niet af de inhoud van de hiervoor in 3.1.2 vermelde akte, in het bijzonder ook niet de in onderdeel 2.8 van 's Hofs uitspraak aangehaalde zogeheten terugkoopoptie, aangezien deze optie voor de Stichting geen onbevoegdheid tot vervreemding meebrengt of een bevoegdheid voor de gemeente om de eigendom aan zich te trekken. Middel 1 slaagt derhalve.

3.4.1. Met betrekking tot de vernietiging van de boetebeschikking door de Rechtbank heeft het Hof geoordeeld dat het de Inspecteur vrijstaat de boetebeschikking in incidenteel hoger beroep aan de orde te stellen, aangezien - in tegenstelling tot hetgeen in onderdeel 4.6 van de uitspraak van de Rechtbank is vermeld - niet is gebleken dat partijen ter zitting van de Rechtbank op dit punt een overeenkomst hebben gesloten, maar dat het proces-verbaal van die zitting slechts vermeldt de (eenzijdige) gedane uitlating van de Inspecteur dat "de boete vervalt als belanghebbende niet heeft geleverd en derhalve geen ondernemer is".

3.4.2. Middel 2, dat zich richt tegen het hiervoor vermelde oordeel van het Hof, slaagt. De hiervoor in 3.4.1 aangehaalde zinsnede uit het proces-verbaal van de zitting van de Rechtbank laat - wat er zij van een overeenkomst tussen partijen - geen andere conclusie toe dan dat de Inspecteur uitdrukkelijk heeft verklaard dat, indien de overdracht aan de Stichting niet zou moeten worden aangemerkt als een door een ondernemer verrichte levering in de zin van de Wet, de boete, voor zover nog in geding, zou moeten vervallen. Het Hof had daarom, uitgaande van zijn oordeel dat niet sprake was van een levering, op deze grond het incidentele hoger beroep van de Inspecteur ongegrond moeten verklaren.

3.5. Middel 3 verzet zich tegen het oordeel van het Hof dat belanghebbende met betrekking tot het niet tijdig voldoen van de omzetbelasting grove schuld kan worden verweten, welk oordeel het Hof heeft gegrond op het feit dat zij in dezen niet ter zake voldoende deskundige ambtenaren

heeft ingezet. In het middel wordt aangevoerd dat het Hof bij zijn beoordeling van de mate van schuld ten onrechte is voorbijgegaan aan de stelling van belanghebbende in haar verweerschrift op het incidenteel hoger beroep dat bij nader inzien onjuist was haar eerder in het beroepschrift ingenomen stelling dat de betreffende ambtenaar ondeskundig was, hetgeen belanghebbende uit later onderzoek is gebleken. Het middel voert voorts aan dat het niet tijdig voldoen van de omzetbelasting niet te wijten is geweest aan opzet of grove schuld van belanghebbende en verwijst voor de motivering daarvan naar hetgeen zij voor het Hof daartoe heeft aangevoerd. Volgens het middel heeft het Hof hieraan ten onrechte geen aandacht besteed. Het middel slaagt. Het Hof had niet zonder motivering, die ontbreekt, mogen voorbijgaan aan hetgeen het middel stelt.

3.6. Gelet op hetgeen hiervoor in 3.3, 3.4 en 3.5 is overwogen kan 's Hofs uitspraak niet in stand blijven. **Verwijzing** moet volgen voor behandeling van de door het Hof onbehandeld gelaten stellingen. Daarbij dient het volgende in aanmerking te worden genomen. **Het Hof** heeft het incidentele hoger beroep van de Inspecteur met betrekking tot de naheffingsaanslag ongegrond verklaard, maar uitdrukkelijk in het midden gelaten **de in het incidentele hoger beroep betrokken stelling dat, indien de overdracht van het schoolgebouw is aan te merken als een levering in de zin van de Wet, sprake is van misbruik van recht en dat, zo hiervan sprake is, de gevolgen hiervan zich mede uitstrekken tot de hiervoor in 3.1.1 bedoelde verlegging.**

4. Het voorwaardelijke incidentele beroep

Aangezien de vraag of sprake is van misbruik van recht en, zo dit het geval is, de vraag welke gevolgen daaraan dan moeten worden verbonden aan de orde kunnen komen na verwijzing behoeft het incidentele beroep in cassatie geen behandeling.

5. Overschrijding van de redelijke termijn als bedoeld in artikel 6 EVRM

In deze zaak is beroep in cassatie ingesteld op 27 oktober 2009. Het tijdsverloop sindsdien tot het moment dat de Hoge Raad in deze zaak arrest wijst, levert wat de cassatieprocedure betreft een overschrijding op van de redelijke termijn met vier maanden. Indien na verwijzing de aan belanghebbende opgelegde boete tot enig bedrag in stand blijft, is het aan het verwijzingshof om - met inachtneming van de totale duur van de berechting - te beoordelen of en, zo ja, in hoeverre de boete dient te worden verminderd in verband met de vorenbedoelde overschrijding.

6. Proceskosten

De Staatssecretaris van Financiën zal worden veroordeeld in de kosten van het geding in cassatie. Door het verwijzingshof zal worden beoordeeld of aan belanghebbende voor de kosten van het geding voor het Hof een vergoeding dient te worden toegekend.

7. Beslissing

De Hoge Raad: verklaart het beroep in cassatie gegrond, vernietigt de uitspraak van het Hof, **verwijst het geding naar het Gerechtshof te Arnhem** ter verdere behandeling en beslissing van de zaak met inachtneming van dit arrest, en veroordeelt de Staatssecretaris van Financiën in de kosten van het geding in cassatie aan de zijde van belanghebbende, vastgesteld op € 4260,75 voor beroepsmatig verleende rechtsbijstand.

Bijlage 3. - 5 -

Dit arrest is gewezen door de raadsheer **D.G. van Vliet als voorzitter**, en de raadsheren **P. Lourens, C.B. Bavinck, E.N. Punt en M.A. Fierstra**, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier **E. Cichowski**, en in het openbaar uitgesproken op **17 februari 2012**.
