

ECLI:NL:HR:2018:1837

Instantie	Hoge Raad
Datum uitspraak	19-10-2018
Datum publicatie	19-10-2018
Zaaknummer	17/02816
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Cassatie
Inhoudsindicatie	Omzetbelasting; artt. 1, 7 en 15 Wet OB; vertrouwensbeginsel; recht op aftrek; levering onder bezwarende titel; geen rechtstreeks verband tussen levering van schoolgebouw en tegenprestatie.
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl Viditax (FutD), 19-10-2018

Uitspraak

19 oktober 2018

nr. 17/02816

Arrest

gewezen op het beroep in cassatie van Gemeente Brielle te Brielle (hierna: belanghebbende) tegen de uitspraak van het Gerechtshof Den Haag van 12 mei 2017, nrs. BK-17/00037 en BK-17/00038, op het hoger beroep van belanghebbende tegen een uitspraak van de Rechtbank Den Haag (nrs. SGR 16/2661 en SGR 16/2665) betreffende een verzoek van belanghebbende om teruggaaf van omzetbelasting over het tijdvak 1 juli 2012 tot en met 30 september 2012 en een aan belanghebbende over het tijdvak 1 juli 2012 tot en met 30 september 2012 opgelegde naheffingsaanslag in de omzetbelasting. De uitspraak van het Hof is aan dit arrest gehecht.

1 Geding in cassatie

Belanghebbende heeft tegen 's Hofs uitspraak beroep in cassatie ingesteld. Het beroepschrift in cassatie is aan dit arrest gehecht en maakt daarvan deel uit.

De Staatssecretaris van Financiën heeft een verweerschrift ingediend.

Belanghebbende heeft een conclusie van repliek ingediend.

De Staatssecretaris heeft een conclusie van dupliek ingediend.

2 Beoordeling van de middelen

2.1. In cassatie kan van het volgende worden uitgegaan.

2.1.1. Op grond van artikel 76b van de Wet op het voortgezet onderwijs (hierna: de Wet VO) is

belanghebbende als gemeente verplicht te voorzien in de huisvesting van scholen voor voortgezet onderwijs op haar grondgebied binnen de daartoe in de Wet VO gestelde bekostigingsnormen.

- 2.1.2. Belanghebbende heeft op haar grondgebied een schoolgebouw met sportzalen laten bouwen (hierna: het schoolgebouw) ten behoeve van de huisvesting van twee instellingen voor voortgezet onderwijs in de zin van de Wet VO (hierna: de scholen). De totale stichtingskosten bedroegen € 27.954.861, inclusief omzetbelasting. Het schoolgebouw heeft bouwkundige voorzieningen die buiten de hiervoor in 2.1.1 bedoelde bekostigingsnormen vallen.
- 2.1.3. Het bevoegd gezag van de scholen berust bij de Stichting [A] (hierna: de Stichting). Zij is niet aan belanghebbende gelieerd. Belanghebbende is met de Stichting overeengekomen dat de Stichting voor de verkrijging van het schoolgebouw een bedrag van € 1.645.679, vermeerderd met € 312.679 aan omzetbelasting (dat wil zeggen een bedrag van in totaal € 1.958.358), moet betalen. Dit bedrag is afgeleid van de kosten die waren gemoeid met de bouwkundige voorzieningen die niet vallen binnen de bekostigingsnormen van de Wet VO.
- 2.1.4. Op 15 augustus 2012, voorafgaand aan de ingebruikneming van het schoolgebouw door de scholen, heeft belanghebbende het schoolgebouw geleverd aan de Stichting. De Stichting heeft het bedrag van € 1.958.358 aan belanghebbende voldaan.
- 2.1.5. Bij haar aangifte over het tijdvak 1 juli 2012 tot en met 30 september 2012 heeft belanghebbende alle omzetbelasting die haar ter zake van de bouw van het schoolgebouw in rekening is gebracht, in aftrek gebracht. De aangifte resulteerde in een verzoek om teruggaaf van omzetbelasting.

De Inspecteur heeft de gevraagde teruggaaf geweigerd en heeft de zijns inziens verschuldigde omzetbelasting van belanghebbende nageheven. Hij heeft zich op het standpunt gesteld dat belanghebbende geen recht heeft op aftrek van de haar ter zake van de bouw van het schoolgebouw in rekening gebrachte omzetbelasting. Hij heeft dit standpunt onder meer erop gegrond dat belanghebbende het schoolgebouw niet onder bezwarende titel aan de Stichting heeft geleverd.

- 2.2.1. Het Hof heeft geoordeeld dat belanghebbende ter zake van de overdracht van het schoolgebouw voor de heffing van omzetbelasting geen economische activiteit heeft verricht. Daarom komt de op die handeling betrekking hebbende omzetbelasting naar het oordeel van het Hof bij belanghebbende niet voor aftrek in aanmerking. Daartoe heeft het Hof onder meer geoordeeld dat niet kan worden gezegd dat de overdracht van het schoolgebouw voor de heffing van omzetbelasting een prestatie is waarbij vraag en aanbod tegenover elkaar worden gesteld, hetgeen de vaststelling van een evenwichtsprijs kent. De overdracht van het schoolgebouw vormt evenmin een handeling die duurzaam is en tegen een passende vergoeding plaatsvindt. De omstandigheid dat belanghebbende aan de Stichting een vergoeding berekent die is afgeleid van een bedrag ter leniging van de kosten van buiten de normering van de Wet VO vallende voorzieningen, compenseert het ontbreken van een passende vergoeding niet en verleent de overdracht van het schoolgebouw niet het karakter van economische activiteit, aldus het Hof.
- 2.2.2. Vervolgens heeft het Hof verworpen het standpunt van belanghebbende dat onderdeel 2.2.2 van het Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 25 januari 2012, nr. BLKB 2012/175M, Stcrt. 2012, 2128 (hierna: het Besluit), bij haar het in rechte te beschermen vertrouwen heeft gewekt dat in een geval als het onderhavige toch recht op aftrek bestaat.
- 2.3.1. Middel 1 richt zich tegen het hiervoor in 2.2.1 weergegeven oordeel van het Hof dat de levering van het schoolgebouw geen economische activiteit vormt.
- 2.3.2. Bij de beoordeling van het middel wordt vooropgesteld dat alleen economische activiteiten aan de heffing van omzetbelasting zijn onderworpen. Het begrip economische activiteit veronderstelt dat belastbare handelingen worden verricht, dat wil zeggen dat de uitoefening van een activiteit tot gevolg heeft dat een levering, dienst of intracommunautaire verwerving onder bezwarende titel in de zin van artikel 1, aanhef en letters a, b of c, van de Wet op de

omzetbelasting 1968 (hierna: de Wet OB) plaatsvindt (vgl. HvJ 12 mei 2016, Gemeente Borsele, C-520/14, ECLI:EU:C:2016:334, hierna: het arrest Gemeente Borsele, punt 21). De levering van een goed wordt geacht onder bezwarende titel in de zin van artikel 1, aanhef en letter a, van de Wet OB te zijn verricht wanneer tussen de levering van dat goed en een ontvangen tegenprestatie een rechtstreeks verband bestaat. Een dergelijk rechtstreeks verband bestaat alleen als er tussen de leverancier en de koper een rechtsbetrekking bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld en de door de leverancier ontvangen prijs de werkelijke tegenwaarde vormt voor het geleverde goed (zie HvJ 13 juni 2018, Gmina Wrocław, C-665/16, ECLI:EU:C:2018:431, punt 43 en de aldaar aangehaalde rechtspraak). Voor de beoordeling of een levering rechtstreeks verband houdt met de ontvangen tegenprestatie is niet relevant of die levering wordt verricht tegen een hogere of een lagere prijs dan de kostprijs en evenmin of zij is verricht tegen een hogere of een lagere prijs dan de normale marktprijs (vgl. het arrest Gemeente Borsele, punt 26, en HvJ 2 juni 2016, Lajvér, C-263/15, ECLI:EU:C:2016:392 (hierna: het arrest Lajvér), punt 45 en de aldaar aangehaalde rechtspraak). Het hiervoor bedoelde rechtstreekse verband tussen de levering en de ontvangen tegenprestatie kan niet worden aangenomen in gevallen waarin het bedrag dat als tegenprestatie is of wordt ontvangen slechts ten dele de verrichte of te verrichten prestatie vergoedt en de hoogte ervan is bepaald op basis van andere factoren die afdoen aan dat rechtstreekse verband (vgl. het arrest Lajvér, punt 49).

2.3.3. De Wet VO sluit niet uit dat betaling van een bedrag wordt overeengekomen met betrekking tot de overdracht van een voorziening in de huisvesting door een gemeente aan het bevoegd gezag van een school. Dit laat echter onverlet dat van de overdracht van een dergelijke voorziening onder bezwarende titel slechts sprake kan zijn indien tussen die overdracht en het betaalde bedrag een rechtstreeks verband bestaat als hiervoor in 2.3.2 bedoeld.

2.3.4. Het bedrag dat belanghebbende in verband met de overdracht van het schoolgebouw heeft ontvangen, is – naar vaststaat – afgeleid van de kosten van door de Stichting gewenste bouwkundige voorzieningen die belanghebbende volgens de normering van de Wet VO niet hoefde te bekostigen.

2.3.5. Met zijn hiervoor in 2.2.1 weergegeven oordelen heeft het Hof tot uitdrukking gebracht dat tussen de levering van het schoolgebouw en het door belanghebbende van de Stichting ontvangen bedrag niet een rechtstreeks verband bestaat, omdat dit bedrag slechts ten dele de levering van het schoolgebouw vergoedt en dit bedrag is bepaald op basis van een andere factor die afdoet aan dat verband, te weten de in de Wet VO opgenomen bekostigingsregeling van huisvesting. Het door de Stichting betaalde bedrag vormt dan niet de werkelijke tegenwaarde voor de levering van het schoolgebouw. Aldus begrepen geeft dit oordeel van het Hof, gelet op hetgeen hiervoor in 2.3.2 is overwogen, niet blijk van een onjuiste rechtsopvatting. Het oordeel is ook niet onbegrijpelijk of onvoldoende gemotiveerd. Daarvan uitgaande heeft het Hof terecht geoordeeld dat de levering van het schoolgebouw niet is verricht onder bezwarende titel in de zin van artikel 1, aanhef en letter a, van de Wet OB. Dit brengt ook met zich dat het Hof, voortbouwende op dat oordeel, terecht heeft beslist dat belanghebbende geen recht heeft op aftrek op de voet van artikel 15 van de Wet OB van de omzetbelasting die haar in rekening is gebracht voor goederen en diensten die zij met het oog op de levering van het schoolgebouw heeft afgenomen. Middel 1 faalt daarom.

2.4. Middel 2 richt zich tegen het hiervoor in 2.2.2 weergegeven oordeel van het Hof. Het middel beroept zich op de passage uit onderdeel 2.2.2 van het Besluit waarin is bepaald dat een publiekrechtelijk lichaam dat ook als ondernemer handelingen verricht, belastingplichtig is voor het tegen vergoeding verrichten van leveringen, ook indien het gaat om de levering tegen vergoeding van een zaak die het lichaam gewoonlijk niet levert, en dat een dergelijke levering tegen vergoeding alleen dan niet is aan te merken als een economische activiteit (en dus niet belastbaar is) indien sprake is van:

“(…) een levering van een zaak die het lichaam heeft aangeschaft en (uitsluitend) gebruikt voor het verrichten van andere activiteiten dan economische activiteiten (waaronder begrepen

handelingen of werkzaamheden verricht als overheid)“.

Vanwege de verwijzing in de voetnoot bij deze passage van het Besluit naar het arrest van de Hoge Raad van 10 oktober 2008, nr. 41570, ECLI:NL:HR:2008:BF7176, voert middel 2 aan dat deze passage alleen ziet op de situatie waarin een publiekrechtelijk lichaam een goed is gaan gebruiken voor haar eigen niet-economische activiteit. Een dergelijke situatie doet zich met betrekking tot het schoolgebouw niet voor, aldus het middel, aangezien het schoolgebouw vóór eerste ingebruikname is geleverd aan de Stichting.

Middel 2 faalt. Belanghebbende heeft het schoolgebouw laten bouwen om het te gebruiken voor de overdracht aan de Stichting. Deze overdracht is niet aan te merken als een belastbare handeling en is daarmee geen economische activiteit (zie hiervoor bij de behandeling van middel 1). Daarom komt de toepassing van de hiervoor geciteerde passage uit onderdeel 2.2.2 van het Besluit niet aan de orde.

3 Proceskosten

De Hoge Raad acht geen termen aanwezig voor een veroordeling in de proceskosten.

4 Beslissing

De Hoge Raad verklaart het beroep in cassatie ongegrond.

Dit arrest is gewezen door de vice-president R.J. Koopman als voorzitter, en de raadsheren E.N. Punt, P.M.F. van Loon, L.F. van Kalmthout en M.E. van Hilten, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier E. Cichowski, en in het openbaar uitgesproken op 19 oktober 2018.