

Uitspraak

van de tweede meervoudige belastingkamer

op het hoger beroep van

gemeente Wageningen te Wageningen (hierna: belanghebbende)

tegen de uitspraak van de rechtbank Arnhem van 29 mei 2012, nummer AWB 10/3129

in het geding tussen

belanghebbende

en

de inspecteur van de Belastingdienst/[te P] (hierna: de Inspecteur)

1 Ontstaan en loop van het geding

1.1

Over het tijdvak 1 januari 2004 tot en met 31 december 2008 heeft de Inspecteur aan belanghebbende een naheffingsaanslag omzetbelasting opgelegd van € 3.307.603. Aan heffingsrente is daarbij een bedrag berekend van € 365.452.

1.2

Op het bezwaarschrift van belanghebbende heeft de Inspecteur bij in één geschrift vervatte uitspraken op bezwaar de naheffingsaanslag en de beschikking heffingsrente gehandhaafd.

1.3

Belanghebbende is daartegen in beroep gekomen bij de rechtbank Arnhem (hierna: de Rechtbank). De Rechtbank heeft bij uitspraak van 29 mei 2012 het beroep ongegrond verklaard.

1.4

Belanghebbende heeft tegen de uitspraak van de Rechtbank hoger beroep ingesteld. De Inspecteur heeft een verweerschrift ingediend.

1.5

Tot de stukken van het geding behoren, naast de hiervoor vermelde stukken, het van de Rechtbank ontvangen dossier dat op deze zaak betrekking heeft alsmede alle stukken die nadien, al dan niet met bijlagen, door partijen in hoger beroep zijn overgelegd.

1.6

Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 26 maart 2013 te Arnhem. Daarbij zijn verschenen en gehoord[.], als de gemachtigde van belanghebbende, bijgestaan door [.], en namens de Inspecteur [.], bijgestaan door[.].

1.7

Belanghebbendes gemachtigde heeft ter zitting een pleitnota overgelegd en voorgedragen.

1.8

Van het verhandelde ter zitting is een proces-verbaal opgemaakt dat aan deze uitspraak is gehecht.

2 De vaststaande feiten

2.1

Op 28 maart 2002 heeft de Stichting [A] (hierna: de Stichting) aan belanghebbende, een gemeente, een perceel grond aan [a-straat 1] te[Q], kadastraal bekend als sectie [a] nummer [01] (hierna: het perceel), verkocht en geleverd voor een bedrag van € 1 exclusief omzetbelasting. Belanghebbende was op dat moment van plan om op het perceel een dubbele sporthal te realiseren.

2.2

Op een deel van het perceel is een sporthal gebouwd. De bouw van de sporthal valt buiten het geschil. Op het andere deel van het perceel is op kosten van belanghebbende het nieuwe schoolgebouw "[B]" gerealiseerd.

2.3

Aan belanghebbende is voor de bouw van het schoolgebouw € 3.393.115 aan omzetbelasting in rekening gebracht. Dit bedrag heeft belanghebbende op haar aangiften omzetbelasting over de periode 2003 tot en met 2008 in aftrek gebracht.

2.4

Bij notariële akte van 5 december 2006 heeft belanghebbende de grond met het nieuwe schoolgebouw (hierna: het schoolgebouw) verkocht en geleverd aan de Stichting voor een bedrag van € 369.747,90 vermeerderd met € 70.252,10 aan omzetbelasting, derhalve in totaal € 440.000. Belanghebbende heeft de omzetbelasting op aangifte voldaan.

2.5

In de akte van koop en levering van het schoolgebouw is onder meer het volgende vermeld:

" Inleiding

1. Verkoper en Koper zijn een samenwerkingsovereenkomst (de '**SWO**') aangegaan inzake de ontwikkeling en realisatie van twee schoolgebouwen voor het middelbaar onderwijs op het hierna te noemen registergoed.
2. Verkoper en Koper zijn in de SWO overeengekomen dat Verkoper de ontwikkeling en realisatie van de in sub 1 vermelde schoolgebouwen op zich zal nemen.
3. Verkoper en Koper zijn voorts in de SWO overeengekomen dat Verkoper de eigendom van de in sub 1 vermelde schoolgebouwen, na de ontwikkeling en realisatie (...), aan Koper zal leveren conform het bepaalde in lid 2 van artikel 76n van de Wet op het voortgezet onderwijs.

(...)

Omschrijving registergoed

Twee in aanbouw zijnde schoolgebouwen voor middelbaar onderwijs (H.A.V.O./V.W.O. alsmede V.M.B.O.) met overige toebehoren, staande en gelegen aan [a-straat 1] [**a-straat 1**] te [**Q**] (...) ter grootte van ongeveer een hectare vijfennegentig are en vierenveertig centiare (01.95.44 ha) (...), sectie [a]nummer [02] (het '**Verkochte**').

(...)

Titel van aankomst

Het Verkochte werd door Verkoper wat de ondergrond betreft in volle eigendom verkregen door de inschrijving (...) van een afschrift van een akte van levering op achtentwintig maart tweeduizend twee (...).

Koopprijs; kosten; kwijting

De koopprijs van het Verkochte bedraagt (...) (EUR 369.747,90), te vermeerderen met (...) (EUR 70.252,10) omzetbelasting, derhalve in totaal (...) (EUR 440.000,00). De koopprijs vermeerderd met de daarover verschuldigde omzetbelasting zijn door Koper voldaan op een kwaliteitsrekening van de notaris. (...)

Alle kosten van de overdracht zijn voor rekening van Verkoper met uitzondering van de overdrachtsbelasting van (...) (EUR 1.132.800,00), welke (...) voor rekening komt van Koper.

Verkoper en Koper zijn met elkaar overeengekomen dat Verkoper voor de betaling van de overdrachtsbelasting (...) zal zorg dragen, onder de gelijktijdige schuldigerkenning door Koper aan Verkoper ten titel van geldlening van een bedrag ter grootte van de overdrachtsbelasting (...).

De op die geldlening van toepassing zijnde voorwaarden en bepalingen zullen door Verkoper en Koper in onderling overleg nader worden vastgesteld. (...)

Bepalingen

Met betrekking tot deze koop is tussen Verkoper en Koper verder het volgende overeengekomen:

(...)

GEBRUIK VAN HET VERKOCHTE

ARTIKEL 1

Koper is voornemens het Verkochte te gebruiken als schoolgebouw.

(...)

FEITELIJKE LEVERING/BATEN EN LASTEN/RISICO

ARTIKEL 6

De feitelijke levering (aflevering) van het Verkochte vindt heden terstond na de ondertekening van deze akte plaats.

Van het tijdstip van levering af komen de baten de Koper ten goede en zijn de lasten voor zijn rekening.

Met ingang van het tijdstip van aflevering is het Verkochte voor rekening en risico van Koper.

(...)

VOORKEURSRECHT TOT TERUGKOOP

ARTIKEL 11

a. Indien Koper te eniger tijd zou willen overgaan tot gehele of gedeeltelijke vervreemding – daaronder begrepen de verlening van een beperkt genotsrecht daarop - van het Verkochte, is hij verplicht het (gehele) Verkochte eerst aan de Verkoper aan te bieden tegen de in deze akte bepaalde koopprijs.

De aanbieding dient te geschieden onder opgave van de overige voorwaarden waarop hij wenst te vervreemden.

(...)

c. Indien Verkoper geen gebruik maakt van zijn terugkooprecht, is Koper gerechtigd het Verkochte aan derden te vervreemden onder gelijke voorwaarden, dan wel niet minder bezwarende voorwaarden. In dat geval komt het verschil tussen de verkoopprijs aan derden en de in dit artikel onder a. bedoelde verkoopprijs geheel aan de Verkoper toe.

(...)

KOOPOPTIE

ARTIKEL 12

a. Op grond van artikel 76u van de Wet op het voorgezet onderwijs verleent Koper met betrekking tot het Verkochte, zolang Koper eigenaar is van het Verkochte, aan Verkoper een koopoptie terzake het Verkochte, uit te oefenen zodra het Verkochte niet langer voor onderwijsdoeleinden gebruikt wordt.

(...)

b. Dit recht van koop komt slechts toe aan Verkoper.

(...)

VERPLICHTING TOT TERUGKOOP

ARTIKEL 12A

Indien Verkoper geen gebruik maakt van zijn koopoptie als bedoeld in artikel 12 en Koper geen gebruik maakt van zijn recht om het aangeboden aan derden te verkopen (...), is Koper gerechtigd van de Verkoper te eisen dat laatstgenoemde, op overeenkomstige voorwaarden als in artikel 12 neergelegd, tot aankoop van Koper overgaat onder gelijke voorwaarden als ingeval van verkoop aan een derde.

BOETEBEDING

ARTIKEL 13

Indien Koper:

1. tot vervreemding aan (een) derde(n) overgaat zonder Verkoper gelegenheid te hebben gegeven van zijn terugkooprecht als bedoeld in artikel 11 gebruik te maken of overgaat tot vervreemding aan (een) derde(n) zonder Verkoper de gelegenheid te hebben gegeven op de in artikel 12 aangegeven wijze van zijn koopoptie gebruik te maken, zal hij ten behoeve van Verkoper een direct opeisbare boete verbeuren ter hoogte van de als dan door Koper en die derde(n) overeengekomen koopprijs, doch ten minste de onderhavige koopprijs,

(...)

ONTBINDENDE VOORWAARDEN

ARTIKEL 14

a. de onderhavige levering zal, mits met inachtneming van het navolgende, ontbonden kunnen worden in elk van de navolgende gevallen:

1. als in rechte komt vast te staan dat Verkoper het recht op aftrek van de aan hem terzake van de na te noemen stichtingskosten van de tot het Verkochte behorende opstellen in rekening gebrachte omzetbelasting geheel of gedeeltelijk wordt ontzegd;

(...).”

2.6

De stichtingskosten van het schoolgebouw hebben € 18.880.000 bedragen. Belanghebbende heeft de op de voet van artikel 15, lid 4, van de Wet belastingen van rechtsverkeer verschuldigde overdrachtsbelasting over het bedrag van de stichtingskosten van € 1.132.800 (6% x € 18.880.000), voor haar rekening genomen. In de leveringsakte is vermeld dat belanghebbende dit bedrag ten titel van geldlening heeft betaald voor de Stichting, dat de Stichting dit bedrag schuldig heeft erkend aan belanghebbende, dat belanghebbende de schuldigerkenning heeft aanvaard en dat de op de geldlening van toepassing zijnde voorwaarden en bepalingen in onderling overleg nader zullen worden vastgesteld. De leningsvoorwaarden zijn niet nader uitgewerkt. Nadien heeft belanghebbende nog een bedrag van € 70.456 aan overdrachtsbelasting voor haar rekening genomen. Dat bedrag heeft betrekking op de verkrijging van de ondergrond, de terreininrichting en de kelder.

Belanghebbende heeft derhalve in totaal een bedrag van € 1.203.256 aan overdrachtsbelasting betaald ten behoeve van de Stichting.

2.7

De Stichting heeft het schoolgebouw op 1 januari 2007 in gebruik genomen.

2.8

De Belastingdienst heeft op 24 april 2007 bij belanghebbende een boekenonderzoek ingesteld. Met dagtekening 10 februari 2009 is daarvan een rapport opgemaakt. Daarin is onder meer het volgende vermeld:

“(…) **3.1 Feiten**

(...) Bij de levering op 5 december 2006 is sprake van een aantal restricties:

- De gemeente Wageningen heeft in bepaalde situaties een voorkeursrecht voor terugkoop tegen een prijs

die gelijk is aan de verkoopprijs in december 2006. De gemeente beschouwt zich als economisch eigenaar. Dit blijkt uit interne stukken. Het schoolgebouw staat nog steeds op de balans van de gemeente onder bijdragen aan activa in eigendom van derden.

- De Stichting gedraagt zich niet als economisch eigenaar:
- De koopsom wordt niet geactiveerd, maar als buitengewone last aangemerkt
- De lening voor de overdrachtsbelasting is niet in de exploitatie van de Stichting opgenomen.
- Het risico van tenietgaan blijft (waarschijnlijk) bij de gemeente
- De gemeente heeft een vorderingsrecht (op basis van art 76r Wet VO): als (een deel van) de school even niet nodig is voor onderwijsdoeleinden, dan mag de gemeente (dat gedeelte van) de school voor andere (educatieve of sociaal-culturele) activiteiten inzetten.
- Als de gemeente de voorbelasting met betrekking tot de bouw niet in aftrek kan brengen, kan de levering worden ontbonden.

De Stichting heeft bij de juridische levering een bedrag betaald van € 440.000 inclusief omzetbelasting. Uit de stukken blijkt, dat in overleg tussen de Stichting en de gemeente Wageningen is afgesproken dat de Stichting in totaal een bedrag van ongeveer € 400.000 zou bijdragen. Volgens een intern stuk van de gemeente is de bijdrage van de school twee keer van positie veranderd. Eerst gold het als dekkingsmiddel voor het bouwbudget, daarna is het aangewend ter dekking voor de terreinafwerking en tenslotte wordt de eigen bijdrage ingezet als betaling voor de onroerendgoedtransactie.

Er is in de beginfase van de controle aangegeven dat de gemeente en de Stichting een samenwerkingsovereenkomst zouden hebben gesloten met betrekking tot de bouw van [B]. Destijds is een kopie van die overeenkomst opgevraagd. Volgens de heren [.] zijn er wel concepten van een dergelijke overeenkomst geweest, maar is deze overeenkomst nooit definitief vastgesteld.

(...)

Het gebouw staat op de verzekeringspolis van de gemeente Wageningen.

De onroerende zaakbelasting voor het gebouw wordt door de gemeente Wageningen betaald.

Het onderhoud van het schoolgebouw is voor rekening van de school zelf. De kosten van het onderhoud

zitten begrepen in de lumpsumvergoeding die de school van OCW ontvangt (in deze lumpsumvergoeding zijn ook de salarissen begrepen).

(...)

3.4

Voorbelasting

Er is in totaal over de jaren 2003 tot en met 2006 € 2.885.606 voorbelasting in aftrek gebracht.

Met betrekking tot een aantal facturen is de voorbelasting ten onrechte niet in aftrek gebracht.

Daarnaast is er in 2006 met betrekking tot een factuur van [.] € 249.413,90 voorbelasting in aftrek gebracht, terwijl er op de factuur € 29.413,90 omzetbelasting in rekening is gebracht. Er is dus

met betrekking tot deze factuur € 220.000 omzetbelasting te veel in aftrek gebracht.

Per saldo is er € 101.475 te veel voorbelasting in aftrek gebracht:

Boekstuknummer Jaar Bedrag

980226 2004 € 178.500

980226 2004 € 65.668

352616 2005 € 7.932

352644 2005 € 1.357

352680 2005 € 1.357

352607 2005 € 267.750

352611 2005 € 267.750

Totaal € 790.313

Terug te ontvangen 19/119 € 126.184

Wel geclaimd m.b.t 980226 2004 € 7.660-

362135 2006 € 220.000-

Naheffing € 101.475-

Aangezien de volledige voorbelasting zal worden nageheven, hoeft voor dit bedrag geen afzonderlijke naheffing te worden opgelegd.

3.5

Afgedragen omzetbelasting

Bij de juridische levering op 5 december 2006 is er € 70.252 omzetbelasting afgedragen. Aangezien het

standpunt wordt ingenomen dat er geen sprake is geweest van een levering voor de omzetbelasting, is dit

bedrag ten onrechte afgedragen.

Het bedrag van € 70.252 zal op de naheffing in mindering worden gebracht.

3.6

Naheffing omzetbelasting 2004 tot en met 2006

Op grond van het voorgaande zal er een naheffingsaanslag omzetbelasting worden opgelegd van in totaal € 2.800.094:

2006 € 2.443.003

2005 € 270.618

2004 € 86.473

totaal € 2.800.094

3.7

Naheffingsaanslag omzetbelasting 2007 en 2008

Het boekenonderzoek heeft betrekking op de jaren 2003 tot en met 2006. Volgens de heer Van Kraaij is er

ook in de jaren 2007 en 2008 nog voorbelasting in aftrek gebracht met betrekking tot [B]. Dit heeft onder andere betrekking op de inrichting van het terrein.

Het gaat in het jaar 2007 om € 426.481 en in het jaar 2008 om € 81.028. Deze bedragen zullen nu ook worden nageheven.

3.8

Naheffingsaanslag omzetbelasting 2004 tot en met 2008

Er zal een naheffingsaanslag omzetbelasting worden opgelegd van in totaal € 3.307.603 over de jaren 2004 tot en met 2008.

Aangezien er sprake is van een pleitbaar standpunt zal er geen boete worden opgelegd.

Er zal wel sprake zijn van heffingsrente.”

2.9

Blijkens een brief van 12 november 2008 is het schoolgebouw met de bijbehorende grond per 5 december 2006 door de taxateur van de Belastingdienst gewaardeerd op € 1.660.000 exclusief omzetbelasting.

2.10

Op 25 maart 2009 heeft de Inspecteur naar aanleiding van het boekenonderzoek aan belanghebbende de onderhavige naheffingsaanslag omzetbelasting en de beschikking heffingsrente opgelegd. Daarbij zijn de volgende bedragen aan omzetbelasting nageheven:

2004: € 86.473

2005: € 270.473

2006: € 2.443.003

2007: € 426.481

2008: € 81.028

Totaal € 3.307.603

2.11

De Rechtbank heeft geoordeeld dat bij de leveringsakte van 5 december 2006 de macht om als eigenaar over het schoolgebouw te beschikken is overgedragen aan de Stichting, dat sprake is van een economische activiteit, dat belanghebbende de levering in haar hoedanigheid van ondernemer heeft verricht, doch dat de transactie misbruik van recht oplevert.

3 Het geschil, de standpunten en conclusies van partijen

3.1

In geschil is of de naheffingsaanslag omzetbelasting terecht is opgelegd. Het geschil spitst zich toe op de vraag of belanghebbende recht heeft op aftrek van omzetbelasting op de bouwkosten van het schoolgebouw, in het bijzonder of (1) de levering van het schoolgebouw een economische activiteit is en, zo ja, of (2) belanghebbende de levering heeft verricht in haar hoedanigheid van overheid, en zo nee, of (3) sprake is van misbruik van recht. Tussen partijen is niet meer in geschil dat de levering moet worden beschouwd als een levering als bedoeld in artikel 3 van de Wet op de omzetbelasting 1968.

3.2

Belanghebbende beantwoordt de vraag onder (1) bevestigend en de vraag onder (2) en (3) ontkennend. De Inspecteur neemt het tegenovergestelde standpunt in.

3.3

Beide partijen hebben voor hun standpunt aangevoerd wat is vermeld in de van hen afkomstige stukken. Daaraan hebben zij ter zitting toegevoegd hetgeen is vermeld in het aan deze uitspraak gehechte proces-verbaal van de zitting.

3.4

Belanghebbende concludeert tot vernietiging van de uitspraak van de Rechtbank, van de uitspraken op bezwaar en vernietiging van de naheffingsaanslag.

3.5

De Inspecteur concludeert tot bevestiging van de uitspraak van de Rechtbank.

4 Beoordeling van het geschil

Economische activiteiten

4.1

De Inspecteur heeft gesteld dat de levering van het schoolgebouw geen economische activiteit is. Ter onderbouwing heeft hij in de eerste plaats aangevoerd dat er geen markt is voor schoolgebouwen. Het Hof begrijpt dit standpunt aldus dat de levering, uit de aard ervan, niet kan worden verricht door marktdeelnemers (vgl. HvJ 26 juni 2007, T-Mobile, C-284/04, LJN: BA9946, V-N 2007/32.21).

4.2

Het Hof verwerpt dit standpunt. Het schoolgebouw is een onroerende zaak. Het is van algemene bekendheid dat voor dergelijke zaken een markt bestaat en dat een ieder marktdeelnemer kan zijn. Dat er ook voor de onderhavige onroerende zaak een markt bestaat, vindt bevestiging in het feit dat de taxateur daaraan een waarde heeft toegekend van € 1.660.000 exclusief omzetbelasting.

4.3

Naar volgt uit de akte van levering van 5 december 2006 staat tegenover de overdracht van het schoolgebouw een vergoeding van € 440.000, inclusief omzetbelasting. Belanghebbende heeft die vergoeding bedongen en ontvangen. Zij heeft de levering van het schoolgebouw derhalve tegen een vergoeding verricht.

4.4

Hieraan doet niet af dat partijen hun onderlinge rechtsbetrekking oorspronkelijk anders hebben willen regelen. De Inspecteur heeft in verband daarmee aangevoerd dat het bedrag van € 440.000 in eerste instantie als dekking van het krediet voor de nieuwbouw was bedoeld, daarna is getransformeerd naar een eigen bijdrage voor de inrichting van het terrein en pas in derde instantie werd ingezet als betaling voor de onroerendgoedtransactie. Te dezen is doorslaggevend hoe partijen hun onderlinge rechtsbetrekking uiteindelijk hebben geregeld, te weten volgens de bepalingen in de akte van levering van 5 december 2006. Evenmin doet hieraan af dat belanghebbende van de Stichting een prijs heeft bedongen die lager is dan de kostprijs.

4.5

De Inspecteur heeft in hoger beroep het standpunt ingenomen 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. Het Hof verwerpt dit standpunt eveneens. Naar het oordeel van het Hof is de overeengekomen vergoeding van € 440.000, afgezet tegen de getaxeerde waarde in het economische verkeer van het schoolgebouw van € 1.660.000 exclusief omzetbelasting, geen symbolische vergoeding als hiervoor bedoeld.

4.6

Gelet op het vorenstaande, is de door belanghebbende verrichte levering van het schoolgebouw een economische activiteit.

Optreden als ondernemer

4.7

Naar het oordeel van het Hof is belanghebbende bij de levering van het schoolgebouw niet in haar hoedanigheid van overheid opgetreden, maar als ondernemer.

4.8

Steun voor dit oordeel vindt het Hof in het arrest HR 18 oktober 2002, nr. 36.663, LJN AD9787, BNB 2003/43. Daarin overwoog de Hoge Raad, voor zover hier van belang, dat het op grond van een overeenkomst tegen een vergoeding leveren van een onroerende zaak een handeling is die naar haar aard niet in het kader van een specifiek voor publiekrechtelijke lichamen geldend juridisch regime plaatsvindt. Bovendien is het leveren van een roerende of een onroerende zaak naar het oordeel van de Hoge Raad een handeling die wordt verricht onder dezelfde juridische voorwaarden als die waaronder particuliere economische subjecten deze verrichten.

Misbruik van recht

4.9

Van misbruik van recht is sprake wanneer i) de betrokken transacties, in weerwil van de formele toepassing van de voorwaarden die worden opgelegd door de desbetreffende bepalingen van respectievelijk de Zesde richtlijn en de Btw-richtlijn 2006 en de nationale wettelijke regeling tot omzetting van deze richtlijnen, ertoe leiden dat in strijd met het door deze bepalingen beoogde doel een belastingvoordeel wordt toegekend, en ii) uit een geheel van objectieve factoren blijkt dat het wezenlijke doel van de betrokken handelingen erin bestaat een belastingvoordeel te verkrijgen.

4.10

De Wet op het voortgezet onderwijs (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 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 voor voortgezet onderwijs volgens de normen van de Wvo. Voorts sluit de Wvo 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 42b van de Wvo, de voorziening in de huisvesting wordt overgedragen aan die stichting.

4.11

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.

4.12

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, LJN: AV4241, BNB 2006/170, punt 73).

4.13

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 (vgl. HR 29 juni 2012, nr. 10/00786, LJN BR4525, NTFR 2012/2078 en HR 16 november 2012, nr. 10/04024, LJN BY3261, NTFR 2012/2813).

4.14

Op grond van het hiervoor overwogene heeft belanghebbende recht op aftrek van de omzetbelasting op de bouwkosten van het schoolgebouw. Volgens belanghebbende brengt dat met zich dat de onderwerpelijke naheffingsaanslag moet worden vernietigd. De Inspecteur heeft niet subsidiair het standpunt ingenomen dat de naheffingsaanslag dient te worden verminderd (bijvoorbeeld in verband met hetgeen aan het slot van de eerste alinea in 3.4 van het rapport van het boekenonderzoek, zoals weergegeven in 2.8 van deze uitspraak, is vermeld). Het Hof zal de naheffingsaanslag derhalve vernietigen.

Heffingsrente

4.15

Het hoger beroep wordt geacht mede betrekking te hebben op de heffingsrente. Belanghebbende heeft geen zelfstandige gronden tegen de in rekening gebrachte heffingsrente aangevoerd. Nu het Hof ook overigens niet is gebleken dat de bepalingen met betrekking tot de heffingsrente onjuist zijn toegepast, is het beroep slechts gegrond voor zover het de vorenbedoelde vermindering van de naheffingsaanslag betreft.

Slotsom

Op grond van het vorenstaande is het hoger beroep gegrond.

5. Kosten

Het Hof ziet aanleiding de Inspecteur te veroordelen in de kosten die belanghebbende in verband met de behandeling van het (hoger) beroep redelijkerwijs heeft moeten maken. Gelet op artikel 1 van het Besluit proceskosten bestuursrecht komen hiervoor te dezen in aanmerking de door belanghebbende gemaakte kosten van door een derde beroepsmatig verleende rechtsbijstand.

Voor de procedure in beroep stelt het Hof deze kosten overeenkomstig de Bijlage bij het Besluit proceskosten bestuursrecht vast op 2,5 punt (beroepschrift, conclusie van repliek en verschijnen ter zitting) x 1 (gewicht van de zaak) x € 472, ofwel op € 1.180.

Voor de procedure in hoger beroep stelt het Hof deze kosten overeenkomstig de Bijlage bij het Besluit proceskosten bestuursrecht vast op 2 punten (hogerberoepschrift en verschijnen ter zitting) x 1 (gewicht van de zaak) x € 472, ofwel op € 944.

6 Beslissing

Het Hof:

- vernietigt de uitspraak van de Rechtbank,
- vernietigt de naheffingsaanslag en de beschikking heffingsrente,
- veroordeelt de Inspecteur in de proceskosten van belanghebbende ten bedrage van € 2.124, en
- gelast dat de Staat aan belanghebbende het betaalde griffierecht vergoedt, te weten € 298 in verband met het beroep bij de Rechtbank en € 466 in verband met het hoger beroep bij het Hof.

Deze uitspraak is gedaan door mr. C.M. Ettema, voorzitter, mr. J. van de Merwe en mr. R.A.V. Boxem, in tegenwoordigheid van mr. J.L.M. Egberts als griffier.

De beslissing is op 18 juni 2013 in het openbaar uitgesproken.