

ECLI:NL:GHARL:2019:9867

Instantie

Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden

Datum uitspraak

19-11-2019

Datum publicatie

22-11-2019

Zaaknummer

18/00771 tm 18/00774

Formele relaties

Eerste aanleg: [ECLI:NL:RBNNE:2018:3322](#), (Gedeeltelijke) vernietiging en zelf afgedaan

Rechtsgebieden

Belastingrecht

Bijzondere kenmerken

Hoger beroep

Inhoudsindicatie

Omzetbelasting; schoolgebouw; levering schoolgebouw geen economische activiteit (niet optreden in een markt).

Vindplaatsen

Rechtspraak.nl

Viditax (FutD), 22-11-2019

V-N Vandaag 2019/2624

[Verrijkte uitspraak](#)

Uitspraak

GERECHTSHOF ARNHEM - LEEUWARDEN

locatie Leeuwarden

nummers 18/00771 tot en met 18/00774

uitspraakdatum: 19 november 2019

Uitspraak van de tweede meervoudige belastingkamer

op het hoger beroep van

de **inspecteur** van de **Belastingdienst/Kantoor Groningen** (hierna: de Inspecteur)

tegen de uitspraak van de rechtbank Noord-Nederland van 19 juli 2018, nummers LEE 16/4354 tot en met 16/4356 en 18/2007, ECLI:NL:RBNNE:2018:3322) in het geding tussen de Inspecteur en

Gemeente [X] (hierna: belanghebbende)

1 Ontstaan en loop van het geding

1.1.

Aan belanghebbende zijn bij beschikkingen teruggaven omzetbelasting verleend over het derde kwartaal van 2015 en het vierde kwartaal van 2015. Belanghebbende heeft over het eerste kwartaal van 2016 omzetbelasting op aangifte voldaan.

1.2.

De Inspecteur heeft bij uitspraken op bezwaar de bezwaren ongegrond verklaard, de beschikkingen gehandhaafd en besloten geen vermindering te verlenen.

1.3.

Belanghebbende heeft om een teruggaaf omzetbelasting verzocht over het eerste kwartaal van 2016. De Inspecteur heeft dit verzoek afgewezen.

1.4.

Belanghebbende is tegen die uitspraken en tegen de afwijzing van het verzoek om teruggaaf in beroep gekomen bij de rechtbank Noord-Nederland (hierna: de Rechtbank). De Rechtbank heeft het beroep gegrond verklaard, de uitspraken van de Inspecteur vernietigd en aan belanghebbende teruggaven omzetbelasting verleend. Voorts heeft de Rechtbank aan belanghebbende vergoedingen voor immateriële schade (€ 500), proceskosten (€ 2.004) en griffierecht (3 x € 334) toegekend.

1.5.

De Inspecteur heeft tegen de uitspraak van de Rechtbank hoger beroep ingesteld. Belanghebbende heeft voorwaardelijk incidenteel hoger beroep ingesteld, maar heeft dit ter zitting van het Hof ingetrokken.

1.6.

De Inspecteur heeft een conclusie van repliek ingediend. Belanghebbende heeft een conclusie van dupliek ingezonden.

1.7.

Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 8 oktober 2019. Van de zitting is een proces-verbaal opgemaakt, dat aan deze uitspraak is gehecht.

2 Vaststaande feiten

2.1.

In de onderhavige tijdvakken was Stichting [A] (hierna: [A]) het bevoegd gezag van het [B] College, een scholengemeenschap voor voortgezet onderwijs met locaties in de gemeenten [C] , [D] en [E] . Voor zover het [B] College in [D] is gevestigd, wordt belanghebbende door het Rijk bekostigd.

2.2.

Op 26 januari 2009 is het Integraal HuisvestingsPlan gemeente Haren 2009-2012 vastgesteld, waarin is gesignaleerd dat vanwege de grote groei van het aantal leerlingen behoefte is ontstaan aan meer ruimte. Na onderzoek in het kader van dit plan is besloten tot het realiseren van een nieuw schoolgebouw voor het [B] College op een nader te bepalen locatie op het grondgebied van belanghebbende.

2.3.

Belanghebbende, het [B] College en [A] hebben op respectievelijk 7 mei 2011, 13 mei 2011 en 22 mei 2011 een intentieovereenkomst met datum 30 maart 2011 ondertekend. Hierin verbinden genoemde partijen zich aan het project "Nieuwbouw [B] College – "Ruimte om te leren"". Het als bijlage bij deze intentieovereenkomst gevoegde projectplan bevat de volgende uitgangspunten en randvoorwaarden:

"Gemeente

1. De gemeente is opdrachtgever en bouwheer.
2. De gemeente zal binnen het project vooral sturen op de noodzakelijke investeringen.
3. De nieuwbouw dient gerealiseerd te worden binnen de geldende normvergoeding, eventueel aangevuld met schoolbestuurlijke middelen en aanvullende subsidies.
4. De gemeente draagt zelf zorg voor de beschikbaarheid en ontwikkeling van de locatie inclusief stedenbouwkundige uitwerking en RO-procedures.
5. Gezien de onderwijscarroussel heeft de gemeente alle belang bij een zo snel mogelijke realisatie van de nieuwbouw, zodat de locatie [F] vrij komt voor herontwikkeling en de nieuwbouw van een basisschool. Uitgangspunt is de opleveringdatum in januari 2014 met een uiterlijke ingebruikname van de school met ingang van het schooljaar 2014-2015.

[B] College

6. De school draagt zorg voor de onderwijsinhoudelijke informatie die nodig is om het projectdossier op te stellen.
7. De school en het bijbehorende terrein worden na de oplevering overgedragen aan het schoolbestuur. Hiermee wordt [A] verantwoordelijk voor het onderhoud, het beheer en de exploitatie.
8. De school moet plaats bieden aan 1.200 leerlingen met een mogelijke uitbreiding naar 1.500 leerlingen en circa 120 tot 150 personeelsleden.
9. Voor de school is draagvlak binnen de school essentieel. Dit vraagt om een goede participatie van personeel en leerlingen bij het nieuwbouwproces.
10. Naast passende huisvesting is een goede bereikbaarheid van de locatie met het openbaar vervoer en een sociaal veilige omgeving voor leerlingen en medewerkers een randvoorwaarde.

Adviseur

11. Het schoolbestuur en de gemeente hebben samen een adviseur (draaijer+partners) geselecteerd voor het begeleiden van het programma van eisen, het ontwerp en de uitvoering.”

De kosten van personeelsinzet door de partners worden niet aan het project toegekend en verrekend, tenzij expliciet aangegeven of overeengekomen. De vervanging van de losse inrichting zoals het meubilair behoort niet tot dit project. Omdat het gaat om vervangende huisvesting is dit de verantwoordelijkheid van het schoolbestuur.

In het projectplan is voorts de volgende paragraaf opgenomen:

“Geld

De normvergoeding is uitgangspunt en geldt als harde randvoorwaarde voor het project. In de bijlage is een overzicht van deze normvergoeding terug te vinden. Normvergoeding prijspeil 2011 als nevenvestiging voor 1.200 leerlingen van het [B] College ligt op:

1. Normvergoeding voor lesruimte en buitenruimte voor zover deze bij de school hoort **€ 8.689.983**
- 2 Normvergoeding voor sport, 3 zalen **€ 2.373.774**

Daarnaast zijn er mogelijk aanvullende locatiegebonden kosten, zoals aanpassingen aan de infrastructuur of investeringen in het kader van het verbeteren van de sociale veiligheid. De kosten

voor het stedenbouwkundig plan komen voor rekening van de gemeente. Er zal een lijst worden gemaakt met de onderdelen die uit de normvergoeding moet worden bekostigd.

De kosten zijn nog afhankelijk van de te kiezen locatie. Mogelijk moet er grond worden aangekocht. Deze kosten maken geen deel uit van de normvergoeding. Wanneer gebruik gemaakt kan worden van bestaande sportvoorzieningen, dan kan worden bespaard op de bouw. Er moet dan wel in de kwaliteit van de voorzieningen worden geïnvesteerd.

De huidige wet- en regelgeving voor de financiering van scholen voor voortgezet onderwijs regelt dat de gemeente de kosten voor de bouw en de eerste inrichting (dit laatste is in dit project niet aan de orde) betaalt en het schoolbestuur verantwoordelijk is voor het onderhoud en de exploitatie. Hieruit kunnen tegengestelde belangen ontstaan. De adviseur bekijkt, mede vanuit duurzaamheid, of binnen de gestelde projectkaders ook rekening gehouden kan worden met de beperking van exploitatielasten voor de school. Het is bijvoorbeeld mogelijk dat de gemeente meer investeert bij de bouw in onderhoudsarme materialen en dat het schoolbestuur de meerkosten die een overschrijding van de normvergoeding tot gevolg heeft, in een bepaalde periode terugbetaalt doordat de school kan besparen op energielasten.

De dekking van de kosten moet worden gevonden in de extra inkomsten in het gemeentefonds doordat de school van een dislocatie wordt omgevormd in een nevenvestiging. De gemeenteraad moet bereid zijn om deze extra inkomsten te reserveren voor dit doel. Daarnaast zal een deel van het plafondkrediet vanuit het IHP gebruikt moeten worden.”

2.4.

Op 19 december 2011 heeft de gemeenteraad van belanghebbende het volgende besluit genomen:

“de notitie ‘Duurzame scholen, een goede prestatie’ vast te stellen en daarmee:

1. de normvergoeding op te hogen met 10% om te kunnen voldoen aan de ventilatie-eisen in het bouwklimaat 2012 en het programma Frisse Scholen Klasse B+
2. op basis van scenario's in een sluitende businesscase en met de schoolbesturen af te sluiten contracten maximaal 10% van de normvergoeding aanvullend beschikbaar stellen als volledig terug te ontvangen voorfinanciering voor investeringen in energiezuinige en duurzame scholen.”

2.5.

Op 6 maart 2013 is in vervolg op de intentieovereenkomst een samenwerkingsovereenkomst met datum 30 januari 2013 ondertekend door [A] en belanghebbende. Hierin wordt onder meer in aanmerking genomen dat belanghebbende vanuit haar wettelijke zorgplicht verantwoordelijk is voor de financiering van adequate huisvesting van het [B] College en veel waarde hecht aan het aanbod van kwalitatief goed onderwijs in de gemeente. Artikel 4, Project en Projectkaders, luidt als volgt:

“Het project omvat de nieuwbouw [B] College zoals omschreven in artikel 1 lid A. Voor dit project zijn een aantal uitgangspunten vastgesteld die de projectkaders vormen voor dit project:

1. De Gemeente is opdrachtgever, bouwheer en financier van het project en zal vooral sturen op de financiële kaders en de planning.
2. [A] wordt na afronding van het project juridisch eigenaar van het schoolgebouw met bijbehorende verantwoordelijk voor het beheer, het onderhoud en de exploitatie.
3. Het [B] College wordt na afronding van het project de gebruiker van het schoolgebouw.
4. De volgende randvoorwaarden zijn van toepassing:

- a. Het [B] College hecht veel waarde aan draagvlak voor het project bij de gebruikers en een duidelijke vertaling van hun onderwijsvisie in het schoolgebouw.
 - b. Het project dient gerealiseerd te worden binnen de taakstellende normvergoeding zoals beschikbaar gesteld in de raadsvergadering van 26 november 2012.
 - c. Het [B] College heeft een hoog ambitieniveau. Om het project binnen het beschikbare budget te kunnen realiseren heeft men gekozen voor een reductie van het gebouwoppervlak.
 - d. Partijen streven naar een snelle realisatie van het project, met ingebruikname van het schoolgebouw uiterlijk bij de start van het schooljaar 2015/2016.
5. De door de Gemeente en het [B] College opgestelde kwaliteitseisen voor het project zijn verwoord in het Programma van Eisen Nieuwbouw [B] College (Ruimtelijk/Functioneel: november 2011 aangevuld met de eisen aan de toegevoegde gymzaal, Techniek oktober 2012), zoals opgenomen in de bijlage.
6. De Gemeente draagt zorg voor de beschikbaarheid van de locatie inclusief de noodzakelijke stedenbouwkundige uitwerking en begeleiding van de wettelijk procedures. Hierbij dient opgemerkt te worden dat de gemeente een inspanningsverplichting heeft ten aanzien van het verkrijgen van de voor de planning noodzakelijke procedures en vergunningen. Deze werkzaamheden zijn randvoorwaardelijk voor het realiseren van de projectdoelen en daarmee onlosmakelijk verbonden aan het project.
7. Het [B] College/ [A] zijn verantwoordelijk voor de inrichting van de school.
8. Partijen zullen onderzoeken of het schoolgebouw breder voor de Harense samenleving kan worden ingezet door middel van multifunctioneel gebruik, waarbij als uitgangspunt geldt dat het niet concurrerend mag zijn met al aanwezige voorzieningen binnen de gemeente.
9. Iedere partner zorgt voor de tijdige en noodzakelijke personele inzet voor het project en draagt hiervoor zelf de kosten. Deze kosten worden niet aan het project toegekend en verrekend, tenzij expliciet aangegeven of gezamenlijk overeengekomen.
10. Met de ondertekening van deze Samenwerkingsovereenkomst verbinden Partijen zich aan definitieve realisatie van en definitieve deelname aan de nieuwbouw van de bovenbouw van het [B] College conform het opgestelde Programma van Eisen, met vastlegging daarvan in deze getekende samenwerkingsovereenkomst, zulks behoudens de ontbindende voorwaarden genoemd in artikel 3 lid 2. Hiermee vervallen tevens de eerder gemaakte afspraken zoals opgenomen in de intentieovereenkomst, d.d. 30 maart 2011.”

Artikel 6, Budget en Kosten, luidt als volgt:

- “1. De kosten verbandhoudende met het opstellen van deze overeenkomst zijn voor rekening van de Gemeente.
2. De toedeling van kosten tussen de gemeente en [A] zijn bepaald in de aan deze samenwerkingsovereenkomst gehechte demarcatielijst (zie bijlage).
3. Voor Nieuwbouw [B] College stelt de gemeente een taakstellende normvergoeding beschikbaar zoals opgenomen in het Raadsbesluit van 26 november 2012.
4. Partijen streven ernaar de budgettaire mogelijkheden voor het project te verruimen door subsidiemogelijkheden, aanvullend budget, creatieve en/of andere aanvullende financieringsmogelijkheden te bewerkstelligen.”

In Bijlage 1, Demarcatielijst Nieuwbouw Gemeente Haren – [B] College, is voor diverse posten aangegeven of deze het casco (belanghebbende) dan wel de inrichting ([B] College) betreffen.

2.6.

Op 23 mei 2013 is binnen de stuurgroep, waarin de bij de bouw betrokken partijen zijn vertegenwoordigd, besproken dat een gewenste vergroting van het bruto vloeroppervlakte zal leiden tot een kostenoverschrijding.

2.7.

Op 5 juli 2013 heeft de [A-school] aan belanghebbende het perceel grond waarop de nieuwbouw zal plaatsvinden geleverd. De koopsom bedroeg € 475.984.

2.8.

Op 9 oktober 2013 heeft belanghebbende (als opdrachtgever) met [G] B.V. en [H] B.V. (afzonderlijk en gezamenlijk opdrachtnemer), en met [A] een overeenkomst van aanneming gesloten. Overeengekomen is dat belanghebbende aan de opdrachtnemer voor de nieuwbouw € 9.900.000 exclusief omzetbelasting zal betalen en dat [A] aan opdrachtnemer € 1.350.000 exclusief omzetbelasting zal betalen voor het onderhoud gedurende vijftien jaar. Nadien zijn deze bedragen meerdere malen gewijzigd via Verzoeken tot Wijziging (hierna: VTW's).

2.9.

In het verslag van de stuurgroep van 17 april 2014 staat onder meer het volgende:

“4. ONTWERP

Om de planning te kunnen halen, moet binnenkort gestart worden met de realisatie. Dit staat voor begin mei gepland. De Green Seats waren met name bedoeld om de onderdelen binnen de opdracht van het consortium duidelijk te krijgen. Tijdens de Green Seats zijn er echter door de werkgroepen veel aanvullende wensen op tafel gelegd. Een voorbeeld is het muzieklokaal en het podium. Deze wensen moeten door het [B] College en [A] worden getoetst op draagvlak, wenselijkheid en financierbaarheid. Wanneer op deze onderdelen bevestigend kan worden geantwoord, dan moet dit formeel worden vastgelegd in een Verzoek Tot Wijziging (VTW) . Tot nu is dit proces nog onvoldoende afgerond.

Het is bij het consortium nog niet duidelijk wat ze precies moeten gaan bouwen. Zij verwachten een formele terugkoppeling met toestemming om het anders te bouwen dan in de scope is bepaald. Daarnaast is het bij de gemeente nog niet bekend hoe deze aanvullende wensen bekostigd gaan worden door [A] en/of het [B] College. Er is nog een post onvoorzien, maar deze kan niet worden ingezet voor aanvullende wensen. Dit zoals in eerdere stuurgroepen ook aangegeven.

Vanuit het [B] College/ [A] dienen hier duidelijke uitspraken over gedaan moeten worden wat wel/ geen VTW is. Vervolgens dient hier ook financiële dekking beschikbaar te zijn. Zolang dit niet geregeld is geldt voor het consortium de scope en de vastgestelde VTW's als uitgangspunt.

HT vraagt of deze aanvullende wensen voorkomen hadden kunnen worden en of het ook te maken heeft met de gekozen bouwvorm Design, Build & Maintain. HH geeft aan dat dit niet zozeer aan de bouworganisatievorm ligt, maar aan de ruimte die geboden wordt aan gebruikers. Er is met het opstellen van de programma's van eisen veel met de gebruikers gepraat. In de tussentijd is er mogelijk sprake van voortschrijdend inzicht. Hier heb je in elke bouwvorm mee te maken Het intern managen van de verwachtingen is een lastig proces. Het voordeel van de gekozen bouwvorm is dat er juist zo vlak voor de eerste paal nog VTW's mogelijk zijn. In het geval van een traditioneel proces was al enkele maanden voor de start bouw geen inspraak vanuit gebruikers meer mogelijk. HT vraagt vervolgens of de school wellicht beter had kunnen kiezen voor een externe projectleider. Een interne projectleider heeft vaak vertrouwen terwijl bij een externe projectleider 'vreemde ogen kunnen

dwingen'. Dit kan je bewuster inzetten, maar is een onderwerp voor een evaluatie, HH brengt nog even onder de aandacht bij de start van het project 'Design & Build' op basis van een Programma van Eisen het uitgangspunt was. Er is al heel veel aan dit uitgangspunt veranderd ten behoeve van extra betrokkenheid en invloed van de gebruikers.

(...)

5. FINANCIËN

Het restant onvoorzien is circa € 240.000,-. Dit zoals tijdens de vorige stuurgroep schriftelijk toegelicht. Veel verantwoordelijkheden in de uitvoering liggen bij het Consortium.

Zoals eerder aangegeven is de post onvoorzien niet bedoeld voor de extra wensen. [B] College/ [A] moeten zorgen voor de financiering van deze extra wensen. Pas dan kan opdracht worden verstrekt voor uitvoering via een VTW.”

2.10.

Op 14 mei 2014 is de eerste paal van de nieuwbouw geslagen.

2.11.

In het verslag van de stuurgroep van 5 juni 2014 staat onder meer het volgende:

“5. FINANCIËN

In het overleg wordt gesproken over de inzet van de post onvoorzien voor de uitvoering van aanvullende wensen vanuit de Green Seats. Deze wensen leiden tot een nog grotere verbetering van de kwaliteit en de functionaliteit en zijn daarom voor de gebruikers erg belangrijk. De stuurgroep ziet ook het belang van de wensenlijst van in totaal € 231.000,-.

Zij is bereid om onder voorwaarden de post onvoorzien (nu nog € 240.000,-) in te zetten voor deze wensen, onder de voorwaarde dat wanneer er sprake is van 'echte' onvoorziene kosten, dat [A] meteen garant staat voor maximaal dit bedrag. Hiervoor zal de gemeente op korte termijn een contract opstellen. Deze wordt zo snel mogelijk toegestuurd zodat deze tijdens de volgende stuurgroep kan worden ondertekend door de gemeente en [A] .”

2.12.

In een memo van 26 september 2014 van draaijer+partners bv aan de stuurgroep staat onder meer het volgende:

“Extra wensen van de school met dekking

Vanaf de start van het project zetten we vol in op het realiseren van een 'goede school die 40 jaar meekan'. In een eerder stadium is hierin voorzien door bijvoorbeeld een betere locatie, extra geld voor frisse scholen-kwaliteit, een sportzaal in de gebouw en de recente uitbreiding in metrage. Kort geleden is naar aanleiding van de Green Seat-bijeenkomsten nog een aantal substantiële kwaliteitsverbeteringen doorgevoerd met goedkeuring van de stuurgroep. Voor de dekking hiervan is een creatieve oplossing voorzien door het restant van de post onvoorzien in te zetten en hiervoor in de plaats een garantstelling van [A] (€ 240.000,-) te bieden.

Geen financiële speelruimte

Doordat een groot deel van de post onvoorzien inmiddels is aangewend voor extra gebruikerswensen is de financiële speelruimte voor de rest van het project minimaal. Uiteraard kan voor onvoorziene zaken een beroep gedaan worden op de garantstelling van [A] . Dit moet echter wel gezien worden als

(geaccepteerde) budgetoverschrijding van het initiële budget. Daarbij geldt dat de garantstelling van [A] specifiek als plafond is vastgesteld op basis van de extra scope zoals vastgesteld in de VTW's Green Seat en Muziek.

Hogere verwachtingen vanuit de school

Zoals gezegd is er geen financiële speelruimte meer en moeten we ons houden aan een strakke planning. We hebben echter nog steeds te maken met hogere verwachtingen vanuit de school. Tot op het moment van schrijven worden er hogere eisen en wensen ingebracht (nieuwe Green Seat) en wordt de scope van het contract ter discussie gesteld. Hier wordt echter geen extra budget en/of ruimte in de planning aan gekoppeld. Zoals aangegeven is er geen ruimte meer om aan dit soort verwachtingen te kunnen voldoen.

Hier komt bij dat in geval van contractdiscussies het onwaarschijnlijk is dat de opdrachtgever op alle discussiepunten het gelijk aan haar zijde heeft. Het contract laat ruimte voor interpretatie en voortschrijdend inzicht. De verwachting is dat er een schikkingsmodel gehanteerd wordt in het kwaliteitsoverleg om contractdiscussies gezamenlijk te beslechten. De financiële consequenties die hieruit voortkomen hebben de eerste prioriteit om dekking voor te krijgen door binnenplanning financiële ruimte te krijgen.”

2.13.

Op 19 november 2014 hebben belanghebbende en [A] schriftelijk aanvullende afspraken gemaakt over de wijzigingen van gebruikerswensen voor de nieuwbouw van het [B] College. Afgesproken is dat:

“1. Het binnen de contractraming door opdrachtgever als post onvoorzien gereserveerde bedrag Euro 240.000,- in beginsel zal worden aangewend ten behoeve van de financiering van de in Bijlage 1 genoemde 'gebruikerswensen';

2. De betreffende gebruikerswensen door het projectteam als een Verzoek tot Wijziging van opdrachtgever en na overeenstemming over de kostenconsequenties aan opdrachtnemer worden opgedragen;

3. Indien er sprake is van onvoorziene omstandigheden die zich voordoen en als zodanig moeten worden gefinancierd uit de betreffende post onvoorzien, [A] onvoorwaardelijk zal zorgdragen voor een tijdige aanvulling van de post onvoorzien ter dekking van de in dit lid bedoelde kosten.

4. De garantie van [A] ter zake beloopt ten hoogste het bedrag van het in lid 1 bedoelde bedrag.”

2.14.

Op 19 november 2014 heeft de gemachtigde van belanghebbende een presentatie gegeven aan de stuurgroep over de mogelijkheid van de teruggaaf van omzetbelasting in verband met het nieuwbouwproject. In het verslag van de vergadering staat hierover:

“De heer [I] geeft uitleg over de mogelijkheden om de BTW in dit project terug te krijgen. Hij is betrokken geweest bij een groot aantal zaken waarbij dit gespeeld heeft. Aan de hand van een aantal voorbeelden geeft hij aan dat aan een aantal randvoorwaarden voldaan moet worden:

- de gemeente moet bouwheer zijn waardoor het de rol heeft van ondernemer;

- de gemeente moet het pand tegen een bepaald niet symbolisch bedrag leveren aan het schoolbestuur. Dit hoeft niet kostendekkend te zijn. Uit de uitspraken tot nu toe lijkt circa 500.000,- voldoende te zijn;

- er moeten afspraken worden gemaakt over de zorgplicht voor de onderwijshuisvesting en de verschillende verantwoordelijkheden van de gemeente en het schoolbestuur. De nu geldende wettelijke bepalingen worden via de privaatrechtelijke weg vastgelegd in een gezamenlijke akte vastgelegd. Hierdoor blijft de huidige wettelijke verhouding tussen de gemeente en het schoolbestuur gelijk aan de huidige situatie.

In dit project wordt al aan de basisvereisten van het bouwheerschap en de financiële bijdrage van het schoolbestuur voldaan. Er hoeft niets achteraf kunstmatig te worden opgezet of gewijzigd te worden. De heer [I] ziet daarom erg goede kansen voor dit project om BTW terug te krijgen. De belastingdienst zal hier niet blij mee zijn, maar er wordt gehandeld binnen de mogelijkheden die de wetgever hiervoor biedt, we kiezen dan voor de fiscaal meest voordelige route. Dit is niet tegen de wet, je zou zelf kunnen verdedigen dat dit de plicht is als opdrachtgever. Dat het wettelijk gezien mag, blijkt ook uit de verschillende arresten. Uiteraard loopt de schatkist geld mis, dus de belastingdienst zal deze constructie mogelijk betwisten.”

2.15.

In volgende vergaderingen heeft de stuurgroep meerdere malen de voor- en nadelen van het voorstel van de gemachtigde van belanghebbende als bedoeld bij 2.14. besproken. In het verslag van de vergadering van 21 januari 2015 staat dat [A] een negatief advies geeft op basis van financiën, andere rollen van belanghebbende en het schoolbestuur ten opzichte van de wettelijke zorgplicht, de relatie met de Belastingdienst en dat er geen voordeel is voor [A] . In het verslag van de vergadering van 15 april 2015 staat het volgende:

“Op basis van een uitspraak van het hof over een BTW constructie scholenbouw in de gemeente Wageningen is besloten om hier toch een gesprek over aan te gaan met de belastingdienst. Afhankelijk van de uitkomst van dit gesprek zal er wel of niet verder worden gekeken naar de mogelijkheden van een BTW vriendelijke constructie”.

Ter zitting van de Rechtbank is vastgesteld dat het bedoelde besluit in februari 2015 is genomen.

2.16.

Bij brief van 2 april 2015 heeft de gemachtigde van belanghebbende bij de Inspecteur de mogelijkheid van teruggaaf van omzetbelasting aan de orde gesteld. Op 4 juni 2015 hebben belanghebbende en de Inspecteur hierover een gesprek gevoerd.

2.17.

In een memo van 10 juni 2015 met als onderwerp “BTW [B] College” gericht aan het College van burgemeester en wethouders van belanghebbende staat onder andere het volgende:

“Er wordt hard gewerkt aan de nieuwbouw van het [B] College aan de [a-straat] . Het project is volgende maand vrijwel gereed en daarna zal het gebouw worden overgedragen aan het schoolbestuur.

Wij hebben aan het begin van het project onderzocht of er mogelijkheden zijn voor een BTW vriendelijk constructie. Hiermee worden de kosten voor de gemeente voor dit project lager. Op basis van de toen beschikbare jurisprudentie is besloten om hier geen gebruik van te maken. De uitkomst in een mogelijke procedure was te onvoorspelbaar en onduidelijk. In februari jl. is er een uitspraak geweest van de Hoge Raad in de zaak Wageningen. Die casus lijkt erg veel op onze situatie. Dit is de aanleiding geweest om de mogelijkheden van een BTW vriendelijke constructie nog eens te onderzoeken en dit te overleggen met de Belastingdienst. In deze interne memo geven wij kort een uitleg over de uitspraak in Wageningen, een verslag van het bezoek aan de Belastingdienst en een globaal voorstel voor het vervolg.”

2.18.

In het gezamenlijke verslag van de vergaderingen van de stuurgroep van 10 juni 2015 en 1 juli 2015 staat in de paragraaf "BTW":

"EV geeft aan dat de school zelf ook recht zou hebben gehad op een aftrek van BTW (1% regeling). De gemeente had dan een factuur moeten sturen voor de kantine en fietsenstalling. Dat de gemeente nu zelf BTW terug gaat vragen, raakt [A] volgens EV financieel. Hier zijn echter geen afspraken over gemaakt tussen [A] en de gemeente.

Er is een gesprek geweest tussen [J] , HB, EV en de controller van [A] . Hierin is de structuur besproken en toegelicht. De gemeente verkoopt het schoolgebouw en het terrein aan [A] . Hiervoor wordt een acte van levering opgesteld. Dit moet voordat de school in gebruik wordt genomen.

De totale meerkosten voor rekening van [A] gelden als uitgangspunt voor het te betalen bedrag. Dit komt rond de 1,35 miljoen uit. EV geeft aan dat met de hoogte van dit bedrag geen rekening is gehouden. HB laat de opbouw van het bedrag zien. Hier zit ook een deel in dat verrekend kan worden met het [B] College. Dan komt het weer in de buurt van het bedrag waar [A] wel rekening mee heeft gehouden. De gemeente is bereid om, wanneer de BTW daadwerkelijk terug wordt ontvangen, een deel (bijvoorbeeld 10%) terug te laten vloeien aan [A] voor het [B] College in [D] . Ook kan er nog geïnvesteerd worden in zonnepanelen (max 50.000,-). HB stuurt het besproken overzicht met de opbouw van de 1,35 mln naar EV."

2.19.

Op 7 juli 2015 heeft het College van burgemeester en wethouders van belanghebbende besloten tot de verkoop van de grond en de opstal van het [B] College aan [A] . Als punten 2 tot en met 5 heeft het college besloten:

"2. akkoord te gaan met de gekozen fiscale structuur bestaande uit:

- 21% BTW over de stichtingskosten terug te vorderen
- 6% overdrachtsbelasting over de stichtingskosten af te dragen
- 21% BTW over de verkoop af te dragen

3. de Fiscale VaststellingsOvereenkomst met de Belastingdienst te ondertekenen

4. dat zodra onherroepelijk vaststaat dat de BTW betreffende het project nieuwbouw [B] College geheel, dan wel nagenoeg geheel in aftrek kan worden gebracht, 10% hiervan ten gunste zal komen van Stichting [A] ten behoeve van het [B] College Haren en voor maximaal € 50.000 aan aanvullende duurzaamheidsmaatregelen beschikbaar worden gesteld.

5. de brief aan stichting [A] met de onder 4 gemaakte afspraken vast te stellen"

2.20.

In een brief van 9 juli 2015 aan [A] heeft het College van burgemeester en wethouders van belanghebbende het volgende geschreven:

"Binnenkort wordt het terrein en de opstal van het [B] College aan de [a-straat] in [D] aan de Stichting [A] geleverd. De gemeente is bouwheer geweest voor dit project. Hierdoor heeft de gemeente Haren de mogelijkheid om te kiezen voor een financieel aantrekkelijke BTW-structuur.

Wij hebben besloten dat, zodra onherroepelijk vaststaat dat de BTW betreffende het project geheel (dan wel nagenoeg geheel) in aftrek kan worden gebracht, 10% hiervan ten gunste zal komen van Stichting [A] ten behoeve van het [B] College [D] . Op basis van de nu bekende gegevens zal dit gaan om circa € 135.000,-. De afrekening moet nog plaats vinden, waardoor het bedrag nog niet vast staat.

Daarnaast zijn wij, in het geval van een voor de gemeentepositieve uitkomst, bereid om maximaal € 50.000,- aan duurzaamheidsmaatregelen als zonnepanelen beschikbaar te stellen voor dit schoolgebouw.”

2.21.

Bij akte van levering van 10 juli 2015 heeft belanghebbende aan [A] geleverd het registergoed zijnde een school met bijbehorende voorzieningen gelegen aan de [a-straat] te [D] , deel uitmakend van het perceel kadastraal bekend gemeente Haren, sectie [Y] nummer [0000] (hierna: het schoolgebouw). De koopsom bedraagt € 1.351.910, inclusief € 234.629 omzetbelasting (€ 1.117.281 exclusief omzetbelasting). Dit bedrag is opgebouwd uit een bijdrage algemeen van [A] van € 500.000 en meerwerk VTW's van € 912.410,81 minus een bijdrage restant onvoorzien van € 60.500.

2.22.

De akte van levering bevat onder meer een terugkoopregeling en een antispeculatiebeding, betrekking hebbend op situaties waarin het registergoed niet (meer) voor onderwijsdoeleinden wordt gebruikt. Ook kent de akte aan belanghebbende een voorkeursrecht toe in geval van verkoop door [A] . Hierbij is opgenomen dat de bepalingen van Titel III, Afdeling IA, Wet op het voortgezet onderwijs (hierna: WVO) van toepassing zijn.

2.23.

Het schoolgebouw is na de levering in gebruik genomen.

2.24.

Belanghebbende en de Inspecteur hebben een fiscale vaststellingsovereenkomst gesloten en ondertekend op 15 respectievelijk 20 juli 2015.

2.25.

De Inspecteur heeft op 19 januari 2016 aangekondigd een onderzoek in te stellen. Het opgestelde rapport heeft de dagtekening 4 augustus 2016.

2.26.

Belanghebbende heeft voorafgaand aan het eerste tijdvak in geschil, te weten het tijdvak 1 juli 2015 tot en met 30 september 2015, facturen voor aan haar verrichte prestaties ontvangen en heeft de daarop vermelde omzetbelasting niet in aftrek gebracht.

2.27.

Belanghebbende is uit anderen hoofde reeds ondernemer in de zin van de Wet op de omzetbelasting 1968 in de tijdvakken in geding.

2.28.

De Rechtbank heeft het beroep gegrond verklaard, en hierbij geoordeeld dat tussen de vergoeding en de prestatie een rechtstreeks verband bestaat en dat belanghebbende de levering als ondernemer heeft verricht. Voorts heeft de Rechtbank het beroep van de Inspecteur op misbruik afgewezen.

3 Geschil

3.1.

In geschil is primair of de levering van het schoolgebouw door belanghebbende aan [A] een belastbare handeling is en, indien dat het geval is, of sprake is van misbruik. Subsidiair is in geschil of het rechtszekerheidsbeginsel wordt geschonden indien de teruggaaf aan belanghebbende wordt geweigerd.

3.2.

De bedragen zijn tussen partijen niet in geschil. Evenmin is in geschil dat de Rechtbank ten onrechte aan belanghebbende een aanvullende teruggaaf heeft verleend voor het eerste kwartaal van 2016 van € 22.347.

4 Beoordeling van het geschil

4.1.

Het Hof stelt het volgende voorop. Op belanghebbende rust een wettelijke zorgplicht uit hoofde van Titel III, Afdeling IA, Voorziening in de huisvesting en inventaris, WVO, in het bijzonder uit artikel 76b, eerste lid, WVO. In artikel 76c, eerste lid, aanhef en onder a, aanhef en ten eerste, WVO, is bepaald dat voorziening in de huisvesting onder meer door nieuwbouw kan plaatsvinden. Uit artikel 76n WVO volgt dat het bouwheerschap hetzij bij de gemeente berust, hetzij bij het bevoegd gezag van de school. In gevallen zoals de onderhavige, waarin de gemeente de nieuwbouwvoorziening tot stand brengt, voorziet de WVO in twee varianten. Uitgangspunt is dat de gemeente de voorziening in eigendom overdraagt aan het bevoegd gezag (artikel 76n, eerste lid, WVO), tenzij partijen overeenkomen dat de gemeente de voorziening in gebruik geeft aan het bevoegd gezag (artikel 76n, tweede en derde lid, WVO). De WVO sluit gelet op artikel 42b WVO verder niet uit dat de eigendom aan een stichting zoals [A] wordt overgedragen. De gemeente moet wel altijd ten minste de kosten dragen volgens de normen van de WVO.

Artikel 76q, eerste lid, WVO bepaalt dat vervreemding door het bevoegd gezag van een andere dan een gemeentelijke school zonder toestemming van burgemeester en wethouders nietig is. Artikel 76u WVO bevat regels voor de situatie van het einde van gebruik van het gebouw of het terrein door het bevoegd gezag.

4.2.

Uit de jurisprudentie van het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: HvJ) leidt het Hof af dat van een economische activiteit in de zin van artikel 9, eerste lid, tweede alinea, Btw-richtlijn enkel sprake is wanneer een activiteit tot gevolg heeft dat een van de belastbare feiten als bedoeld in artikel 2 Btw-richtlijn zich voordoet. Tussen partijen is niet in geschil dat belanghebbende ondernemer is. Wel is in geschil of belanghebbende een belastbare handeling heeft verricht. Belanghebbende voert aan dat zij een goed (het schoolgebouw) onder bezwarende titel heeft geleverd aan [A]. Het Hof ziet aanleiding in het midden te laten of tussen de levering van het schoolgebouw en de door [A] betaalde som een voldoende rechtstreeks verband bestaat. Het bestaan van dit rechtstreekse verband is immers niet voldoende om te kunnen spreken van een economische activiteit. Hiervoor moeten alle omstandigheden waaronder de activiteit wordt verricht, worden onderzocht, en deze omstandigheden moeten worden vergeleken met de omstandigheden waaronder dit type economische activiteit in de regel wordt verricht. Het Hof komt gelet op alle relevante omstandigheden tot het oordeel dat belanghebbende geen prestaties aanbiedt op de algemene markt van projectontwikkeling, bouw en aanneming, maar op basis van de op haar rustende verplichting uit de WVO een schoolgebouw heeft opgericht voor een op haar grondgebied gevestigde instelling voor voortgezet onderwijs aan wie zij ten behoeve van dit onderwijs huisvesting moet verstrekken. Belanghebbende is slechts ter uitvoering van deze wettelijke verplichting opgetreden als bouwheer, en dus niet, onder voorwaarden die in de hiervoor genoemde markt gebruikelijk zijn, als deelnemer aan het economische verkeer (vgl. het arrest van het HvJ van 12 mei 2016, C-520/14, Gemeente Borsele, ECLI:EU:C:2016:334). Niet is gesteld of gebleken dat belanghebbende met deze activiteit als bouwheer een klantenkring wil opbouwen of duurzaam aan het economische verkeer wil deelnemen met als doel het verkrijgen van opbrengst. Belanghebbende heeft in dit geval evenmin bedoeld opbrengst te verkrijgen, maar uitsluitend kosten doorbelast aan [A] die volgens de wettelijke normering niet voor haar rekening komen. Geen enkele onderneming kan een gezonde bedrijfsvoering realiseren onder de voorwaarden en in de

omstandigheden waaronder belanghebbende het schoolgebouw heeft opgericht. Van optreden in een markt is geen sprake. Dit betekent dat de levering van het schoolgebouw aan [A] geen economische activiteit is. De aan de levering toe te rekenen voorbelasting is niet aftrekbaar.

4.3.

De Inspecteur heeft de teruggaven in beginsel terecht aan belanghebbende geweigerd. Het standpunt over misbruik behoeft geen bespreking.

4.4.

Belanghebbende stelt zich op het standpunt dat het rechtszekerheidsbeginsel zich tegen weigering van de teruggaven verzet. Belanghebbende wijst op de jurisprudentie van de Hoge Raad, en met name op het arrest-Wageningen (arrest van 27 februari 2015, nr. 13/03689, ECLI:NL:HR:2015:470). De omstandigheden die in het arrest-Wageningen worden genoemd, zijn vergelijkbaar met die in de casus van belanghebbende. De Inspecteur weerspreekt dit standpunt, onder andere met de opmerking dat bekend was dat de Belastingdienst nooit akkoord zou gaan met wat bekend stond als scholenconstructies en dat alle mogelijke standpunten zouden worden voorgelegd tot aan de Hoge Raad om de teruggaaf van omzetbelasting in deze situaties te voorkomen. Voorts staat iedere zaak op zichzelf en zijn de feiten en omstandigheden telkens anders, aldus de Inspecteur.

4.5.

Het Hof is van oordeel dat het beroep op het rechtszekerheidsbeginsel faalt. Het Hof leidt uit de gedingstukken af dat belanghebbende vrij laat is begonnen met de verkenning van de mogelijkheden tot teruggaaf van omzetbelasting (zie 2.14.) en bij aanvang van de bouw had besloten er niet aan te beginnen (zie het memo onder 2.17., “Op basis van de toen beschikbare jurisprudentie is besloten om hier geen gebruik van te maken.”). In het verslag van de vergadering van 15 april 2015 wordt vooral verwezen naar één precedent, het onder 4.4. genoemde arrest-Wageningen (zie 2.15.). Voorts leidt het Hof uit de stukken af dat [A] in het begin niet mee wilde werken (zie 2.15.) en dat ook belanghebbende enige bedenktijd nodig had (zie 2.19., het besluit werd pas op 7 juli 2015 genomen). Nergens in de stukken staat dat succes is gegarandeerd of wordt een concrete inschatting van de kans daartoe gegeven. Tot slot heeft belanghebbende vrijwel direct, nog voordat het besluit door het College van burgemeester en wethouders werd genomen, de situatie voorgelegd aan de Inspecteur en een negatieve reactie ontvangen (zie 2.16.). Ook in de brief van 9 juli 2015 aan [A] heeft het College van burgemeester en wethouders geen concrete uitspraak gedaan over de uitkomst van de procedure, maar afhankelijk van de uitkomst een korting van 10% in het vooruitzicht gesteld (zie 2.20.). Belanghebbende heeft daarna een vaststellingsovereenkomst gesloten met de Inspecteur met procedureafspraken (zie 2.24.). Uit dit alles blijkt niet dat belanghebbende op enig moment de zekerheid heeft gekregen of gekoesterd dat de teruggaaf zou worden verleend. Hierbij speelt nog een rol dat, zoals de Inspecteur ter zitting onweersproken heeft verklaard, algemeen bekend was dat de Belastingdienst scholenconstructies met alle geoorloofde middelen zou bestrijden. Dat het de gemeente Wageningen wel is gelukt, en zelfs onder vergelijkbare omstandigheden, is niet voldoende om te kunnen spreken van rechtszekerheid. De Inspecteur mocht de teruggaven weigeren.

Slotsom

Op grond van het vorenstaande is het hoger beroep gegrond.

5 Griffierecht en proceskosten

De Rechtbank heeft de kosten voor de behandeling van het bezwaar en het beroep vastgesteld op € 2.004. Daartegen zijn in hoger beroep geen grieven aangevoerd, zodat het Hof daarvan zal uitgaan. Het Hof laat deze beslissing van de Rechtbank in stand, gelet op de toekenning van een vergoeding aan belanghebbende wegens immateriële schade.

Het Hof ziet geen aanleiding voor vergoeding van het griffierecht of een veroordeling in de proceskosten voor het hoger beroep.

6 Beslissing

Het Hof:

- vernietigt de uitspraak van de Rechtbank, behoudens de beslissingen omtrent de immateriële schadevergoeding, het griffierecht en de proceskostenvergoeding,
- verklaart het bij de Rechtbank ingestelde beroep ongegrond.

Deze uitspraak is gedaan door mr. A. van Dongen, voorzitter, mr. A.E. Keulemans en mr. E. Polak, in tegenwoordigheid van drs. S. Darwinkel als griffier.

De beslissing is op 19 november 2019 in het openbaar uitgesproken.

De griffier, De voorzitter,

(S. Darwinkel) (A. van Dongen)

Afschriften zijn aangetekend per post verzonden op 20 november 2019

Tegen deze uitspraak kunnen beide partijen binnen zes weken na de verzenddatum beroep in cassatie instellen bij

de Hoge Raad der Nederlanden (belastingkamer),

Postbus 20303,

2500 EH DEN HAAG.

Daarbij moet het volgende in acht worden genomen:

1. bij het beroepschrift wordt een afschrift van deze uitspraak overgelegd;
- 2 - het beroepschrift moet ondertekend zijn en ten minste het volgende vermelden:
 - a. de naam en het adres van de indiener;
 - b. de dagtekening;
 - c. een omschrijving van de uitspraak waartegen het beroep in cassatie is gericht;
 - d. de gronden van het beroep in cassatie.

Voor het instellen van beroep in cassatie is griffierecht verschuldigd. Na het instellen van beroep in cassatie ontvangt de indiener een nota griffierecht van de griffier van de Hoge Raad. In het cassatieberoepschrift kan de Hoge Raad verzocht worden om de wederpartij te veroordelen in de proceskosten.