

Volledige aftrek voorbelasting bij “bredescholenconstructie”.

De Hoge Raad heeft eind juni van dit jaar haar eindarrest gewezen inzake de aftrek van voorbelasting bij ‘bredescholenconstructie’.¹

Feitencomplex

De gemeente Woerden (hierna: belanghebbende) heeft een tweetal multifunctionele gebouwen laten bouwen. Dit zijn zogenoemde ‘brede scholen’ en dat wil zeggen dat in deze gebouwen naast de scholen ook andere organisaties worden gehuisvest, zoals een kinderdagopvang, zorginstellingen, bibliotheken en sportaccommodaties. Belanghebbende heeft deze gebouwen laten bouwen en bij de oplevering aan haar de aan haar in rekening gebrachte voorbelasting volledig in aftrek gebracht. Vervolgens heeft belanghebbende de gebouwen geleverd aan een stichting voor een fractie van de voortbrengingskosten (10% van de waarde) en onder aanvullende voorwaarden zoals een vervreemdingsverbod zonder toestemming van belanghebbende en een terugkooprecht tegen dezelfde koopsom. Voorts wordt de koopsom schuldig gebleven en omgezet in een rentedragende lening, waarbij de stichting de door haar terug te ontvangen btw dient aan te wenden voor de aflossing van voornoemde lening. Belanghebbende vergoedt daarnaast een mogelijk exploitatietekort. Het bestuur van de stichting bestaat uit een vijftal leden, waarvan er één is benoemd door belanghebbende en heeft als doel het beheer van de gebouwen en de bevordering van de samenwerking tussen de gebruikers. De stichting verhuurt op haar beurt vrijgesteld van btw aan de gebruikers. Met betrekking tot de sportaccommodatie wordt er geopteerd voor een met btw-belaste verhuur.

In geschil is of belanghebbende recht heeft op volledige aftrek van voorbelasting.

Procesverloop

Evenals de Rechtbank Haarlem (hierna: Rechtbank) heeft het Gerechtshof Amsterdam (hierna: Hof) concludeert het Hof dat er sprake is van een levering ondanks de aanvullende bepalingen zoals opgenomen

in de akte van levering. De Rechtbank concludeert dat belanghebbende in dezen weliswaar niet handelt als ‘overheid’, maar dat er sprake is van misbruik van recht. Het Hof concludeert, alvorens toepassing van het leerstuk misbruik van aan de orde komt, dat eerst beoordeeld moet worden of en in hoeverre belanghebbende door de levering een al dan niet btw-belaste economische activiteit heeft verricht. Het Hof concludeert dat de verschillende onderdelen van de gebouwen functioneel een zekere mate van zelfstandigheid bezitten. Dit mede omdat de aan de vaste gebruikers verhuurde gedeelten van de gebouwen afzonderlijk te gebruiken zijn doordat zij elk één of meer ingangen aan de buitenkant van de gebouwen hebben en voor derden kunnen worden afgesloten. Dat de gebouwen een open sfeer hebben in de zin dat alle ruimten in het gebouw onderling bereikbaar zijn doet hieraan volgens het Hof niet af. Volgens het Hof komt, kort gezegd, de verkoopprijs van 10% van de voortbrengingskosten overeen met het gedeelte dat door de stichting belast wordt verhuurd. Op basis van rechtspraak van het Hof van Justitie oordeelt het Hof dat er sprake is van meerdere deelleveringen en, waarbij de levering van het gedeelte dat belast wordt verhuurd tegen een vergoeding is geschied en voor de overige gedeelten om niet.² Het Hof concludeert dan ook dat belanghebbende slechts 10% van de aan haar in rekening gebrachte btw in aftrek kan brengen. Voor de volledigheid en in afwijking van het oordeel van de Rechtbank oordeelt het Hof dat in dit geval geen sprake is van misbruik van recht.

Hoge Raad

De Hoge Raad zet in zijn arrest van 29 mei 2015 onder meer uiteen dat het oordeel van het Gerechtshof Amsterdam dat belanghebbende delen van de gebouwen als ondernemer en delen niet als ondernemer heeft geleverd niet juist is. Belanghebbende heeft de gebouwen onder bezwarende titel geleverd en heeft daarmee economische activiteiten verricht. Van misbruik van recht is geen sprake. Echter stelt de Hoge Raad prejudiciële vragen aan het Hof van Justitie omtrent de omvang van de vooraftek.³

¹ HR 23 juni 2017, ECLI:NL:HR:2017:1132 en HR 07 juli 2017, ECLIS:NL:HR:2017:1238 (herstelarrest).

² HvJ 4 oktober 1995, C-291/92 (Armbrecht) en HvJ 15 december 2005, C-63/04 (Centralan Property).

³ HR 29 mei 2015, ECLI:NL:HR:2015:1355.

Hof van Justitie⁴

Het Hof van Justitie herhaalt, onder verwijzing naar haar eigen rechtspraak, dat de aftrek van voorbelasting een fundamenteel beginsel vormt voor de btw en dat regels uit de btw-richtlijn die hierin voorzien in beginsel niet kunnen worden beperkt. De btw waarborgt een volkomen neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht het oogmerk of het resultaat hiervan, mits die activiteiten in beginsel zelf aan de btw zijn onderworpen.

Voor de btw dient elke handeling afzonderlijk en los van de btw die over eerdere of latere handelingen is verschuldigd beoordeeld te worden. Uit de btw-richtlijn blijkt immers dat de goederen en diensten waarvoor belastingplichtige de voorbelasting in aftrek mag brengen door de belastingplichtige voor zijn eigen belaste handelingen moet worden gebruikt en in aan hem moet zijn geleverd/verricht door een belastingplichtige. De btw-richtlijn stelt geen andere voorwaarden waardoor de belastingplichtige in beginsel recht op aftrek heeft als aan voornoemde voorwaarden is voldaan. Het gebruik van de goederen of diensten door de afnemer is hier niet van belang.

In het onderhavige geval oordeelt het Hof van Justitie, uitgaande van het verwijzingsarrest van de Hoge Raad, dat belanghebbende gerechtigd is om de volledige voorbelasting in aftrek te brengen. Dat belanghebbende de gebouwen heeft geleverd tegen een niet alle kosten dekkende prijs doet hieraan niet af, omdat de uitkomst van de economische activiteit niet van belang is voor het recht op aftrek, mits deze activiteit zelf is onderworpen aan de btw. Het is volgens het Hof dan ook niet mogelijk dat, indien de prijs lager is dan de kostprijs, het recht op aftrek naar evenredigheid wordt beperkt, zolang de prijs maar niet louter symbolisch is.

Hoge Raad (eindarrest)⁵

Onder verwijzing naar het arrest van het Hof van Justitie oordeelt de Hoge Raad dat belanghebbende recht heeft op volledige aftrek van de ter zake van de bouw van de gebouwen aan haar in rekening gebrachte btw.

Slotsom

Hoewel het eindarrest op zichzelf, en na het gewezen herstelarrest, geen inhoudelijke behandeling betreft van de btw problematiek zoals in onderhavig geval, biedt het wel de gelegenheid om het gehele verloop nog eens aan te halen.

De belangrijkste rechtsoverwegingen zijn geweest door het Hof van Justitie, waarin wordt herhaald dat het recht van aftrek niet afhankelijk is van het resultaat of de uitkomst van de economische activiteiten, zolang er maar sprake is van een economische activiteit die zelf is onderworpen aan de btw. Het gebruik van de afnemer is hierbij niet van belang en de prijs kan (fors) lager zijn dan de kostprijs, zolang deze maar niet louter symbolisch is.

BTW & OG

Dit memorandum is zo zorgvuldig mogelijk samengesteld met de beschikbare informatie, maar dient slechts als informatiebrochure. Wij aanvaarden daarom geen enkele verantwoordelijkheid voor hetgeen men zonder deskundig advies onderneemt naar aanleiding van deze publicatie.

⁴ HvJ 22 juni 2016 Gemeente Woerden C-267/15.

⁵ HR 23 juni 2017, ECLI:NL:HR:2017:1132.