

WFR 2019/64

Schoolmodel in de btw: definitief gezakt?

PROF. MR. DR. M.M.W.D. MERKX EN MR. A.M. DE WIT¹

1 Inleiding

Het schoolmodel dat veelvuldig is toegepast in gemeenteland houdt de gemeedren al jaren flink bezig. Met de arresten van de Hoge Raad inzake de gemeenten Barendrecht, Brielle en Zwijndrecht² lijkt hier een einde aan te komen. Ondanks dat de drie zaken het sluitstuk vormen van een jarenlange discussie hebben wij wel onze vraagtekens bij de wijze waarop de Hoge Raad het schoolmodel onderuit haalt. De Hoge Raad komt tot het oordeel dat de betreffende gemeenten geen prestatie onder bezwarende titel – en dus geen economische activiteit - verrichten, omdat er geen rechtstreeks verband bestaat tussen de levering van het schoolgebouw en de vergoeding die (het bevoegde gezag van) de school betaalt. Eén van de redenen hiervoor is dat de vergoeding – mede – is vastgesteld op basis van de bekostigingsnormen die zijn vastgesteld in de onderwijswetgeving. Dit vinden wij een opvallende redenatie, want was dit echter niet ook al zo bij toepassing van de schoolmodellen die in het verleden zijn voorgelegd aan de Hoge Raad en waar volgens de Hoge Raad wel sprake was van een levering onder bezwarende titel?³ Gezien de ontwikkelingen over het handelen als ondernemer door overheidslichamen in onder andere het arrest-gemeente Borsele⁴ was het wat ons betreft logischer voor de Hoge Raad om op die grond te oordelen dat geen sprake is van een economische activiteit. In

dit artikel gaan wij nader in op de bekostigingsnormen voor onderwijshuisvesting zoals die zijn vastgelegd in de onderwijswet- en regelgeving. Aan de hand daarvan bespreken wij de arresten van de Hoge Raad en geven wij antwoord op de vraag: is het schoolmodel in de btw definitief gezakt?

2 Werking van het schoolmodel

Op basis van de Wet op het primair onderwijs (hierna: Wpo) en de Wet op het voortgezet onderwijs (hierna: Wvo) zijn Nederlandse gemeenten verantwoordelijk voor de huisvesting van de scholen binnen hun grondgebied. Dit geldt voor zowel de door de gemeente in stand gehouden scholen, openbaar onderwijs, als de niet door de gemeente in stand gehouden scholen, bijzonder onderwijs. Er zijn verschillende wijzen waarop een gemeente hiervoor zorg kan dragen. De meest eenvoudige manier is om schoolgebouwen aan te kopen dan wel te realiseren en deze om niet ter beschikking te stellen aan het bevoegd gezag van de betreffende school. Vanuit btw-wetgeving bezien is in die situatie sprake van een niet-economische activiteit waarvoor geen recht op aftrek van voorbelasting bestaat. Aangezien het gebouw ter beschikking wordt gesteld aan een individuele derde is ook de mogelijkheid om de btw te compenseren bij het Btw-compensatiefonds uitgesloten. In deze situatie werkt de btw op de bouw- dan wel aanschafkosten van het gebouw dus kostenverhogend voor de gemeente.

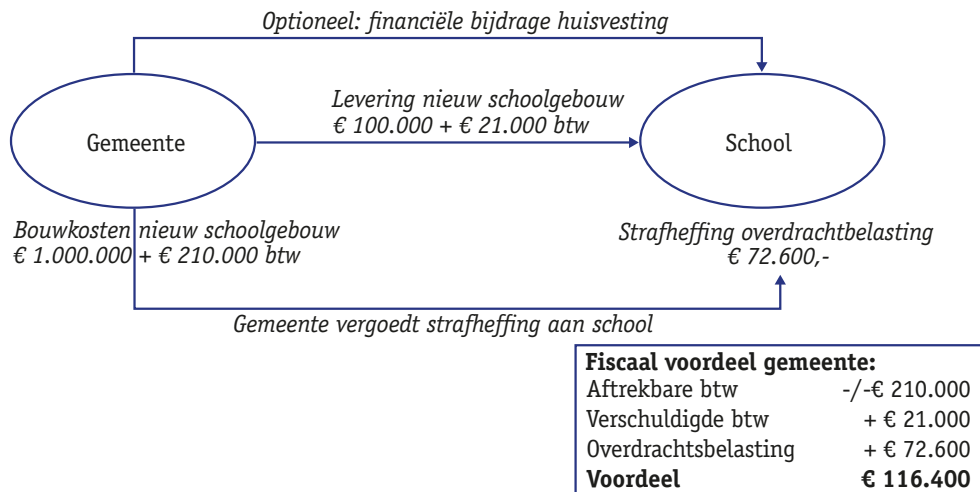
Om toch de mogelijkheid te hebben om de btw op de bouwkosten van een nieuwe school in aftrek te kunnen brengen, hebben in het verleden diverse gemeentes gekozen om gebruik te maken van het zogenoemde schoolmodel. Dit werd mede ingegeven door de wens om door-decentralisatie, waarbij scholen meer de regie krijgen over de huisvesting. In de praktijk zijn diverse vormen van dit schoolmodel bekend die feitelijk gezien van elkaar afwijken. In de essentie komt het er echter op neer dat de gemeente ervoor zorgt dat de terbeschikkingstelling van het schoolgebouw aan het bevoegd gezag een

1 Auteurs zijn beiden werkzaam bij BDO Accountants en Belastingadviseurs B.V. Madeleine Merx is daarnaast hoogleraar aan de Erasmusuniversiteit te Rotterdam.

2 HR 19 oktober 2018, nr. 17/02812, V-N 2018/56.14; HR 19 oktober 2018, nr. 17/02816, V-N 2018/56.21.8 en HR 19 oktober 2018, nr. 17/02608 en 17/02609, V-N 2018/56.15.

3 Zie bijvoorbeeld HR 27 februari 2015, nr. 13/03689, BNB 2015/114 inzake de gemeente Wageningen en HR 29 juni 2012, nr. 10/00786, ECLI:NL:HR:2012:BR4525 inzake de gemeente Albrandswaard.

4 HvJ EU 12 mei 2016, nr. C-520/14, BNB 2016/186.



btw-belaste prestatie vormt door het schoolgebouw btw-belast te leveren aan de school, dan wel een tussengeschoven entiteit van de school of de gemeente zelf.⁵ Hierbij wordt over het algemeen een prijs gehanteerd die onder de kostprijs van de nieuw gebouwde school ligt waarbij het ook voorkomt dat de koopprijs schuldig wordt gebleven en/of wordt omgezet in een lening. Een andere mogelijkheid is dat de gemeente een financiële bijdrage verstrekt aan de school of de stichting, bijvoorbeeld in de vorm van een (renteloze) lening, zodat de koopprijs voldaan kan worden.

Zoals benoemd zijn verschillende varianten van het schoolmodel bekend uit de praktijk. Hierboven illustreren wij aan de hand van een gesimplificeerd voorbeeld het voordeel van de gemeente. De gemeente laat een nieuw schoolgebouw realiseren voor een bedrag van € 1 miljoen. Hierop drukt € 210.000 aan btw. Vervolgens levert de gemeente het schoolgebouw voor € 100.000 aan de school. Dit is een btw-belaste levering waarover de gemeente € 21.000 btw verschuldigd is. Door de btw-belaste levering aan de school kan de gemeente de € 210.000 btw op de bouwkosten in aftrek brengen. Ook is de gemeente € 21.000 btw verschuldigd die de school niet in aftrek kan brengen. Omdat de gemeente de school met voor de afnemer niet-aftrekbare btw levert tegen een vergoeding die (ver) onder de stichtingskosten/bouwkosten van de school ligt, geldt de samenloopvrijstelling voor de

overdrachtsbelasting niet, waardoor een “strafheffing” optreedt bij de school van 6% overdrachtsbelasting over de waarde in het economische verkeer (wij stellen die op € 1.210.000, de kostprijs inclusief btw). Over het algemeen vergoedt de gemeente de strafheffing aan de school. Vandaar dat wij daar in ons voorbeeld ook van uitgaan. Ondanks de btw die verschuldigd is over de levering en het feit dat overdrachtsbelasting is verschuldigd, behaalt de gemeente in dit voorbeeld toch een fiscaal voordeel van € 116.400.

3 Wettelijke bekostiging onderwijs

De bekostiging van de huisvesting van het primair en voortgezet onderwijs is geregeld in respectievelijk de Wpo en de Wvo. Zoals gezegd is in de Wpo opgenomen dat de gemeente verantwoordelijk is voor de voorziening in de huisvesting van het primair onderwijs.⁶ Gemeenten ontvangen hiervoor een bijdrage uit het gemeentefonds. Het is niet zo dat een aangewezen deel van dit bedrag besteed moet worden aan onderwijshuisvesting. Gemeenten mogen dit naar eigen inzicht invullen.⁷ Uit de wet volgt dat er diverse wijzen zijn waarop een gemeente kan voorzien in de huisvesting. Gezien het kader van de scholenconstructies die centraal staan in dit artikel zullen wij met name ingaan op de mogelijkheid van huisvesting in de vorm van de nieuwbouw van een schoolgebouw.⁸

Wij merken hierbij nog op dat het uitgangspunt volgens de wet is dat de gemeente verantwoordelijk is

5 Indien sprake is van openbaar onderwijs (gemeentelijke school) moet sowieso een entiteit worden opgericht omdat gemeente en school onderdeel zijn van één en dezelfde rechtspersoon dan wel gebruik worden gemaakt van een sale-en-lease-back-constructie. In 2012 bleek reeds dat de sale-en-lease-back-constructie volgens de Hoge Raad misbruik van recht oplevert: HR 30 maart 2012, nr. 09/03079, ECLI:NL:HR:2012:BR4476.

6 Art. 91 Wpo.

7 Algemene Rekenkamer, ‘Schoolgebouwen primair en voortgezet onderwijs: de praktijk gecheckt’, Den Haag: Algemene Rekenkamer 2016, p. 23.

8 Art. 92 Wpo.

voor de bekostiging van de huisvesting. In het geval van nieuwbouw van een schoolgebouw zou dat betekenen dat de gemeente hiervoor zorg draagt. Hierbij kunnen echter diverse moeilijkheden spelen, bijvoorbeeld omdat de wensen van het bevoegd gezag van de school niet aansluiten bij de mogelijkheden die de gemeente kan bieden. In dergelijke situaties kan gekozen worden voor volledige doordecentralisatie. Dit houdt in dat wordt afgesproken dat het bevoegd gezag van de school verantwoordelijk wordt voor de onderwijshuisvesting bijvoorbeeld door het realiseren van nieuwbouw of het in stand houden van het bestaande/nieuwe schoolgebouw.⁹ De mogelijkheid tot doordecentralisatie volgt uit art. 111 Wpo waarin voor de gemeente de mogelijkheid is opgenomen om een jaarlijks bedrag voor huisvestingskosten te verstrekken aan een (niet door de gemeente in stand gehouden) school. Deze bijdrage kan vervolgens gebruikt worden voor het in stand houden of realiseren van een huisvestingsvoorziening. Dat er diverse mogelijkheden zijn bij nieuwbouw volgt ook uit art. 103 Wpo waarin is opgenomen dat zowel de gemeente als het bevoegd gezag van de school als bouwheer kan optreden. Uit voorgaande volgt dat het overdragen van een nieuw gebouwde school aan het bevoegd gezag in de meeste gevallen dus zeker niet enkel heeft plaatsgevonden om een btw-voordeel te realiseren. Deze praktijk is ook het antwoord geweest op de specifieke en ingewikkelde wet- en regelgeving omtrent de bekostiging van onderwijshuisvesting die wij hierna nader bespreken.

Ongeacht de wijze waarop de onderwijshuisvesting wordt gerealiseerd, moet deze plaatsvinden binnen het bekostigingsplafond. Gemeenten zijn zelf verantwoordelijk voor het vaststellen van het bekostigingsplafond.¹⁰ Dit houdt in dat per jaar wordt bepaald hoeveel financiële middelen besteed worden aan de huisvesting van de scholen binnen de gemeente. Dit plafond moet op zodanige wijze worden vastgesteld dat er voldoende middelen beschikbaar zijn om de huisvesting van de scholen in de gemeente te kunnen realiseren en te voldoen aan de kwaliteitseisen.¹¹ De gemeente stelt het bekostigingsplafond vast aan de hand van de normen die zijn vastgelegd in de huisvestingsverordening van de gemeente.¹² Veel gemeenten maken hiervoor gebruik van de modelverordening 'Verordening voorzieningen huisvesting onderwijs' van de VNG.¹³ In Bijlage IV bij de

modelverordening zijn normbedragen opgenomen die de gemeenten kunnen aanhouden voor hun bekostigingsplafond. De gemeenteraad kan echter ook beslissen om deze bedragen hoger of lager vast te stellen.¹⁴

.....

“Uitgangspunt is dat de gemeente verantwoordelijk is voor de bekostiging van de huisvesting”

.....

In onderdeel B van Bijlage IV bij de modelverordening zijn normbedragen opgenomen voor de verschillende vormen van huisvesting. Deze normbedragen betreffen de totale vergoeding voor de huisvesting inclusief btw. Op 22 maart 2018 heeft het VNG-bestuur besloten om de normbedragen in de modelverordening met 40% te verhogen. Uit diverse onderzoeken is gebleken dat de door de VNG gehanteerde normbedragen de afgelopen jaren achterbleven bij de feitelijke prijsontwikkeling in de bouw. Daarnaast speelde ook de doelstellingen in het klimaatakkoord, die leiden tot extra investeringen, een rol bij het besluit van de VNG om de normbedragen te verhogen.¹⁵

Wij zullen de werking van de normbedragen uit de modelverordening illustreren aan de hand van een voorbeeld. Voor nieuwbouw met permanente bouwaard geldt dat de kosten bestaan uit twee componenten: het terrein en de bouwkosten. Met betrekking tot het terrein heeft de gemeente de mogelijkheid om nieuwe grond aan te kopen, dan wel gebruik te maken van een terrein dat reeds in haar bezit is. In beide situaties worden de kosten voor het terrein opgenomen in het huisvestingsprogramma. De kosten worden bepaald op basis van de gangbare wijze van waardevaststelling van terreinen binnen de gemeente.

De normbedragen voor bouwkosten zien op de bouwkosten van het gebouw, inclusief fundering en de kosten van de aanleg en inrichting van het schoolterrein. In alle gevallen bestaat de vergoeding voor de bouwkosten uit een startbedrag dat geldt voor de eerste vierkante meters bruto vloeroppervlakte. Na overschrijding van dit aantal vierkante meters geldt voor iedere aanvullende vierkante meter bruto vloeroppervlakte een aanvullende vergoeding. Zo geldt voor de bouwkosten van een

9 Brochure doorcentralisatie PO-raad: www.poraad.nl/files/themas/huisvesting/brochure_doordecentralisatie.pdf

10 Art. 93 Wpo.

11 Art. 93 lid 2 Wpo.

12 Art. 102 Wpo.

13 <https://vng.nl/onderwerpenindex/onderwijs/onderwijshuisvesting/nieuws/model-verordening-onderwijshuisvesting-aangepast>.

14 Art. 102 lid 3 Wpo.

15 Ledenbrief VNG, 27 november 2018, inzake ontwikkeling onderwijshuisvesting.

nieuwe school voor basisonderwijs op basis van de modelverordening uit 2017 de volgende vergoeding:

Startbedrag voor de realisatie van de eerste 350 m ² bvo ¹⁶	€ 1.031.170,90
Voor elke volgende m ² bvo	€ 1.764,63

Voor de bouw van scholen voor speciaal onderwijs of voortgezet onderwijs gelden afwijkende vergoedingen. Daarnaast geldt dat als er extra voorzieningen worden gerealiseerd, bijvoorbeeld een speelzaal, hiervoor de vergoeding toeneemt.

Zoals reeds benoemd betreffen dit enkel normbedragen en is de gemeente bevoegd om hiervan af te wijken en andere bedragen op te nemen in haar verordening. Zo kunnen gemeenten de normbedragen uit de modelverordening ophogen met een bepaald percentage of extra toeslagen opnemen. Echter, zodra de bedragen zijn vastgesteld in de verordening zijn deze taakstellend. Dit houdt in dat de bouwheer (het schoolbestuur dan wel de gemeente) gehouden is om met dit bedrag de huisvestingsvoorziening te realiseren.¹⁷

De normbedragen in de modelverordening van de VNG houden verband met het aan het gemeentefonds toegevoegde budget voor onderwijshuisvesting. Voor het vaststellen van de normbedragen wordt niet gekeken naar een bepaald kwaliteitsniveau, maar naar het aantal vierkante meters, het type aanpassing en de onderwijssoort. De normbedragen gaan uit van een sober, maar doelmatig gebouw, dat voldoet aan de eisen in (onder meer) het Bouwbesluit 2012.¹⁸

Het komt ook voor dat gemeenten er voor kiezen te werken met de werkelijke kosten, ook wel de offertelijn genoemd. In dat geval worden voor de voorgenomen realisatie van een huisvestingsvoorziening diverse offertes opgevraagd op basis waarvan het vergoedingsbedrag wordt vastgesteld.¹⁹ De modelverordening maakt het mogelijk dat gemeenten hier zelf keuzes in maken.

Naast de bekostiging door de gemeente ontvangen ook de schoolbesturen een bijdrage voor onderwijshuisvesting als onderdeel van hun reguliere bekostiging via

het Ministerie van OC&W. Deze bekostiging is bedoeld om bij te dragen aan de kwaliteit van het onderwijs. Op basis van het investeringsverbod mogen schoolbesturen in het primair onderwijs deze bijdrage dan ook niet gebruiken voor nieuwbouw en uitbreiding.²⁰ In het geval van de bouw van een school voor primair onderwijs is het voor het schoolbestuur in principe dus niet mogelijk om financieel bij te dragen. Dit investeringsverbod wordt echter niet gehandhaafd. Tot op heden zijn er dan ook nog geen sancties opgelegd voor het overtreden van het investeringsverbod.²¹ In de praktijk wordt het investeringsverbod zo uitgelegd dat de gemeente verantwoordelijk is voor de bekostiging binnen de normbedragen. Dit zou voldoende moeten zijn om huisvesting te realiseren die voldoet aan de kwaliteitseisen zoals gesteld in het Bouwbesluit. Een eventuele overschrijding van de normbedragen door extra investeringen, bijvoorbeeld energiebesparende maatregelen, kan door het schoolbestuur gefinancierd worden.²² Van een dergelijke situatie waarbij het bevoegde gezag van de school het meerwerk – dat buiten de bekostigingsnormen valt – vergoedde was ook sprake in de zaken van de gemeenten Barendrecht, Brielle en Zwijndrecht.

4 Uitspraken Hoge Raad inzake de gemeenten Barendrecht, Brielle en Zwijndrecht

Onlangs deed de Hoge Raad uitspraak in de zaken van de gemeenten Barendrecht, Brielle en Zwijndrecht.²³ Alle drie de gemeenten hebben één of meer gebouwen laten realiseren ten behoeve van onderwijshuisvesting en deze door middel van een schoolmodel (door een btw-belaste levering al dan niet via een tussengeschoven entiteit) ter beschikking gesteld aan het bevoegd gezag van de scholen. Ondanks dat de feitelijke situatie in de drie zaken uiteraard van elkaar afwijkt, bestaat er één doorslaggevende overeenkomst, namelijk de wijze waarop de vergoeding die het bevoegd gezag aan de gemeente moet betalen is vastgesteld. In alle drie de situaties gaat het om de realisatie van een schoolgebouw dat bouwkundige voorzieningen bevat die buiten de bekostigingsnormen zoals hiervoor in onderdeel 3 beschreven vallen. De gemeente Zwijndrecht heeft ook nog een sporthal gerealiseerd. In alle drie de zaken is

¹⁶ Onder m² bvo wordt hier en verder verstaan: vierkante meter bruto vloeroppervlakte.

¹⁷ <https://vng.nl/onderwerpenindex/onderwijs/onderwijshuisvesting/normbedragen>.

¹⁸ Algemene Rekenkamer, 'Schoolgebouwen primair en voortgezet onderwijs: de praktijk gecheckt', Den Haag: Algemene Rekenkamer 2016, p. 60.

¹⁹ <https://vng.nl/onderwerpenindex/onderwijs/onderwijshuisvesting/normbedragen>.

²⁰ Art. 148 lid 1 Wpo.

²¹ Algemene Rekenkamer, 'Schoolgebouwen primair en voortgezet onderwijs: de praktijk gecheckt', Den Haag: Algemene Rekenkamer 2016, p. 31.

²² www.poraad.nl/veelgestelde-vragen/is-voor-schoolbesturen-mogelijk-om-te-investeren-in-het-eigen-schoolgebouw-of.

²³ HR 19 oktober 2018, nr. 17/02812, 17/02816, 17/02608 en 17/02609.

overeengekomen dat het bevoegd gezag van de betreffende scholen de kosten die buiten de bekostigingsnormen vallen aan de gemeenten vergoeden. De uiteindelijk vergoeding die het bevoegd gezag aan de gemeente betaalt voor de levering van het nieuwe schoolgebouw wordt derhalve vastgesteld op het bedrag aan kosten dat was gemoeid met de bouwkundige voorzieningen die niet vallen binnen de bekostigingsnormen van de wet (in deze drie gevallen de Wvo).

.....

“Het gaat erom of de betaalde vergoeding werkelijk de tegenwaarde is van de levering of dienst”

.....

De Hoge Raad geeft antwoord op de vraag of de levering van het schoolgebouw via een schoolmodel een economische activiteit vormt voor de btw. De Hoge Raad benoemt hierbij dat het van belang is dat de levering van het schoolgebouw onder bezwarende titel heeft plaatsgevonden. Hiervoor is vereist dat 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. Hierbij is niet van belang of de vergoeding lager of hoger is dan de kostprijs. Wel moet worden nagegaan of de vergoeding slechts ten dele de verrichte of te verrichten prestatie vergoedt en of de hoogte van de vergoeding is bepaald op basis van andere factoren die afdoen aan dat rechtstreekse verband.²⁴

Op basis van de Wvo is het toegestaan een vergoeding in rekening te brengen aan het bevoegd gezag. Dit neemt echter niet weg dat nog steeds sprake moet zijn van een rechtstreeks verband. De vergoeding die is betaald aan de gemeente is deels afgeleid van de kosten voor de bouwkundige voorzieningen die de gemeente volgens de bekostigingsnormen niet hoefde te bekostigen. Het Hof verbond hieraan de conclusie dat deze vergoeding dus slechts ten dele de levering van het schoolgebouw vergoedde en dat deze is bepaald op basis van een andere factor die afdoet aan het rechtstreeks verband, namelijk de in de Wvo opgenomen bekostigingsregeling voor huisvesting. Dit leidt ertoe dat de betaal-

de vergoedingen niet de werkelijke tegenwaarde voor de levering van het schoolgebouw vormden. Volgens de Hoge Raad geeft dit oordeel van het Hof geen blijk van een onjuiste rechtsopvatting.²⁵ De beslissing van het gerechtshof dat de levering van het schoolgebouw geen prestatie in het economische verkeer vormt, waardoor geen sprake is van een prestatie onder bezwarende titel, blijft dus in stand. De Hoge Raad doet de zaken af en verklaart het beroep in cassatie ongegrond.

Voor de gemeente Zwijndrecht bestaat wel de mogelijkheid om de btw op de gebouwde sporthal in aftrek te brengen. Volgens de Hoge Raad vormt de levering van de sporthal, die gesplitst is door middel van een appartementsrecht, een afzonderlijke levering die door het hof ten onrechte is aangemerkt als onderdeel van het schoolgebouw. Derhalve volgt verwijzing van de zaak naar het gerechtshof. Met betrekking tot de sporthal merkt de Hoge Raad op dat gezien het feit er een reële vergoeding is bedongen, de levering van de sporthal wordt aangemerkt als een levering onder bezwarende titel en dus als een economische activiteit. Ook de btw-kwalificatie van de levering van het schoolse deel van de nieuwbouw zal door het verwijzingshof beoordeeld worden. Hierbij geeft de Hoge Raad echter aan dat het verwijzingshof mede acht dient te slaan op de uitspraken inzake de gemeenten Barendrecht en Brielle. Onze verwachting is dan ook dat het verwijzingshof de Hoge Raad zal volgen en ook deze zaak niet tot positieve uitkomst voor de gemeente zal leiden.

Met deze drie uitspraken valt definitief het doek voor het schoolmodel van de gemeenten Barendrecht, Brielle en – vermoedelijk - Zwijndrecht. Er bestaat geen recht op aftrek van voorbelasting op de bouwkosten van de scholen.

5 De werkelijke tegenwaarde

De Hoge Raad oordeelt dat het rechtstreekse verband tussen de levering en de vergoeding ontbreekt in verband met de wijze waarop de vergoeding tot stand is gekomen. Volgens de Hoge Raad is de betaalde vergoeding niet de werkelijke tegenwaarde van het geleverde gebouw. Naar onze mening betekent het criterium van de werkelijke tegenwaarde niets meer en niets minder dan dat de vergoeding daadwerkelijk moet zijn betaald in ruil voor de desbetreffende levering of dienst. Het gaat er immers om een rechtstreeks verband vast te stellen tussen de vergoeding en de geleverde prestatie. Ook volgt uit de jurisprudentie dat niet relevant is of de betaalde vergoeding boven of onder de kostprijs dan wel

²⁴ R.o. 2.3.2.

²⁵ R.o. 2.3.5.

de waarde in het economische verkeer van de prestatie ligt.²⁶ Of de betaalde vergoeding de werkelijke waarde van het goed of de dienst vertegenwoordigt, is niet van belang. Het gaat erom of de betaalde vergoeding werkelijk de tegenwaarde is van de levering of dienst. Nieuwenhuizen wijst in dit kader op de Engelse en Franse taalversie van het arrest-Tolsma, waaruit hij afleidt dat het woord werkelijk niet slaat op de waarde van de prestatie, maar op het feit dat deze (daad)werkelijk overeengekomen is vóór (met het oog op!) de desbetreffende prestatie.²⁷

Dit geconstateerd hebbende gaan wij aan de hand van de jurisprudentie na in welke gevallen volgens het Hof van Justitie sprake is van een vergoeding die niet de daadwerkelijke tegenwaarde is. Aan het criterium werd voor het eerst expliciet getoetst in de zaak-Tolsma.²⁸ In het bekende arrest over orgeldraaier Tolsma oordeelde het Hof van Justitie dat bij het ten gehore brengen van muziek aan het publiek op straat geen sprake was van een prestatie onder bezwarende titel. Hierbij nam het Hof in overweging dat de betaling niet afhangt van de muzikale prestatie, maar van persoonlijke motieven, waaronder sympathie. Sommige mensen betalen namelijk een betrekkelijk hoog bedrag zonder stil te blijven staan en te luisteren, terwijl anderen lang blijven staan luisteren, maar geen bedrag betalen. In latere jurisprudentie van het Hof van Justitie noemt het Hof expliciet dat een rechtstreeks verband ontbreekt wanneer de vergoeding is bepaald aan de hand van andere factoren die afdoen aan een rechtstreeks verband.²⁹ De zaak-Commissie/Finland geeft inzicht in factoren op basis waarvan de vergoeding tot stand zou moeten komen. Het Hof van Justitie oordeelt in die zaak dat de vergoeding voor diensten van bureaus voor rechtsbijstand moet worden bepaald aan de hand van de moeilijkheidsgraad en het aantal uren dat wordt besteed aan de zaak. Nu de vergoedingen afhankelijk zijn van het inkomen en het vermogen van de afnemers, ontbreekt volgens het Hof van Justitie het rechtstreekse verband.³⁰ Het valt overigens op dat in het arrest-gemeente Borsele het feit dat de eigen bijdrage die de ouders betalen in sommige gevallen afhankelijk is van de financiële draagkracht van de ouders, volgens het Hof van Justitie niet in de weg

staat aan het constateren van het rechtstreekse verband. Het Hof wijst er in rechtsoverweging 25 zelfs op dat de ouderlijke bijdrage niet wordt berekend aan de hand van de werkelijke kosten van de verrichte diensten, niet is gekoppeld aan het dagelijks afgelegde aantal kilometers, de kostprijs per traject voor elke vervoerde leerling of de frequentie van de trajecten. Deze omstandigheden staan echter niet in de weg aan het oordeel van het Hof dat sprake is van een prestatie onder bezwarende titel bij het leerlingenvervoer. In het arrest-SAWP oordeelt het Hof van Justitie dat een heffing over blanco dragers niet de vergoeding vormt voor een dienst die houders van reproductierechten verrichten ten behoeve van importeurs en producenten van blanco dragers. Het Hof neemt hierbij in overweging dat de hoogte van de heffing is gekoppeld aan het nadeel dat rechthebbenden lijden doordat hun beschermde werken zonder hun toestemming zijn gereproduceerd. Daarom is de heffing niet de rechtstreekse tegenwaarde voor een dienst.³¹ In de arresten *Le Rayon d'Or*³² en *Saudacor*³³ duidt het Hof van Justitie niet wat die "andere factoren" zijn, maar lijkt het te duiden wat juist wel aan de orde moet zijn: het bedrag moet van tevoren zijn bepaald volgens duidelijke afgebakende criteria. Het Hof van Justitie geeft echter niet aan wat die criteria dan zijn.

Tevens merkt het Hof van Justitie in de zaak-Lajvèr op dat om vast te stellen of sprake is van een rechtstreeks verband moet worden nagegaan of de vergoeding niet slechts ten dele de verrichte of te verrichten diensten vergoedt. Het is niet exact duidelijk wat het Hof van Justitie hiermee bedoelt. Indien moet worden vastgesteld dat de vergoeding slechts ten dele de verrichte of te verrichten diensten vergoedt, is dan in het geheel geen sprake meer van een prestatie onder bezwarende titel of slechts voor dat deel dat wel wordt vergoed? En indien sprake is van één prestatie, kan deze dan wel voor btw-doeleinden worden gesplitst in een deel wat wel tegen vergoeding plaatsvindt en een deel wat niet tegen vergoeding plaatsvindt? In de zaak-Commissie/Finland spreekt het Hof van Justitie eveneens van een gedeeltelijke retributie. Deze retributie vertegenwoordigt een aandeel in de honoraria, maar dat is niet voldoende om tot een dienst onder bezwarende titel te concluderen. Het Hof koppelt dit dan onmiddellijk aan het feit dat de hoogte van de vergoeding afhankelijk is van inkomen en vermogen. Wij vragen ons dan ook af of sprake is van twee verschillende criteria of van slechts één criterium. Van een vergoeding die slechts

²⁶ Zie onder meer HvJ EU 12 mei 2016, nr. C-520/14, BNB 2016/186.

²⁷ W.A.P. Nieuwenhuizen, 'Tolsma en het gelijk van het Hof van Justitie', WFR 1995/252.

²⁸ HvJ EG 3 maart 1994, nr. C-16/93 (Tolsma), V-N 1994/1069, 25.

²⁹ HvJ EU 2 juni 2016, nr. C-263/15 (Lajvèr), V-N 2016/31.18, r.o. 49.

³⁰ HvJ EG 29 oktober 2009, nr. C-246/08 (Commissie/Finland), V-N 2009/58.25, r.o. 48.

³¹ HvJ EU 18 januari 2017, nr. C-37/16, V-N 2017/7.19, r.o. 29 en 30.

³² HvJ EU 27 maart 2014, nr. C-151/13, V-N 2014/17.16.

³³ HvJ EU 29 oktober 2015, nr. C-174/14, V-N 2015/57.13.

ten dele de prestatie vergoedt, is dan sprake wanneer deze afhangt van factoren die afdoen aan het rechtstreekse verband. Is dat het geval dan is in het geheel geen sprake van een vergoeding voor een prestatie.

Als we teruggaan naar de uitspraken van de Hoge Raad en de wijze van bekostiging zoals die is geschetst in onderdeel 3 en deze inkaderen in de jurisprudentie van het Hof van Justitie, dan constateren wij dat de bijdrage die het schoolbestuur betaalt afhankelijk is van de bouwkosten van het schoolgebouw en niet van aan de levering wezensvreemde factoren, zoals de inkomsten van de school. Als de bouwkosten de normbedragen overschrijden volgt immers een bijdrage van het schoolbestuur. Daarnaast is de hoogte van het normbedrag ook afhankelijk van hetgeen er wordt gebouwd, omdat dit onder andere wordt gebaseerd op de voorzieningen die gerealiseerd worden en de vierkante meters van het gebouw. Wij zien dus in beginsel een rechtstreeks verband tussen de levering en de betaalde bijdrage. Wel is het zo dat de bijdrage niet correspondeert met de volledige bouwkosten van het schoolgebouw of dat het schoolbestuur de bijdrage betaalt in verband met bepaalde extra voorzieningen, bijvoorbeeld de energiebesparende maatregelen. Het feit dat de bijdrage lager is dan de waarde in het economische verkeer of de kostprijs van het schoolgebouw, betekent echter niet dat geen sprake is van een bezwarende titel, aldus het Hof van Justitie in het arrest-gemeente Borsele. Hooguit kan naar onze mening gesteld worden dat als het bestuur alleen betaalt vanwege bepaalde extra aangebrachte voorzieningen dat de vergoeding slechts ten dele de verrichte levering vergoedt, namelijk slechts voor zover sprake is van die extra voorzieningen. Echter, zoals door ons beschreven vragen wij ons af of sprake is van twee verschillende criteria en slechts gekeken moet worden of de prijs aan de hand van niet met de levering verband houdende factoren is bepaald. We zijn daardoor niet geheel zeker of de door de Hoge Raad gewezen arresten wel in lijn zijn met de jurisprudentie van het Hof van Justitie. Ook is de vraag waarom de Hoge Raad niet op grond van het arrest-gemeente Borsele oordeelt dat geen sprake is van een economische activiteit.

6 Weer geen Borsele

Opnieuw³⁴ had de Hoge Raad de gelegenheid om aan te geven hoe het oordeel in de zaak-gemeente Borsele³⁵ zich verhoudt tot de hiervoor uiteengezette schoolmodellen. Dit terwijl het Hof Den Haag in de zaken

Barendrecht,³⁶ Brielle³⁷ en Zwijndrecht³⁸ op grond van het arrest-Borsele tot het oordeel is gekomen dat geen sprake is van prestaties in het economische verkeer. De Hoge Raad oordeelt echter dat geen sprake is van een rechtstreeks verband tussen de betaalde vergoeding en de levering van het schoolgebouw, waardoor geen sprake is van een prestatie onder bezwarende titel. Het schip strandt voor de gemeenten dus al in een eerdere stap waardoor de Hoge Raad niet toekomt aan de beoordeling aan de hand van het arrest inzake de gemeente Borsele. Toch menen wij uit het arrest-Zwijndrecht af te kunnen leiden hoe de Hoge Raad denkt over het in gemeente Borsele aangelegde criterium van het "optreden op een markt". De Hoge Raad overweegt in rechtsoverweging 2.5.4 van dit arrest namelijk:

"In aanmerking nemende hetgeen hiervoor in 2.5.2 en 2.5.3 is overwogen, moet worden aangenomen dat de levering van de sporthal onder bezwarende titel deel uitmaakt van een economische activiteit van belanghebbende. Het is immers van algemene bekendheid dat gemeenten met betrekking tot onroerende zaken (bebouwd en onbebouwd) werkzaamheden in de zin van artikel 4, lid 2, van de Zesde Richtlijn, onderscheidenlijk artikel 9 lid 1, tweede alinea, van Btw-richtlijn 2006 verrichten en dat zij daarvoor ondernemer zijn in de zin van art. 7 van de Wet OB."

Uit deze overweging kan worden afgeleid dat de Hoge Raad het "optreden op een markt" in algemene zin bekiijkt en niet per specifieke activiteit.³⁹ Over het algemeen treedt een gemeente bij onroerende zaken op als ondernemer en verricht zij handelingen in het economische verkeer. Dat in geval van de levering van een schoolgebouw de gemeente niet handelt zoals een willekeurige derde zou doen, brengt dan niet met zich dat de gemeente ten aanzien van de levering van het schoolgebouw niet in het economische verkeer optreedt. Of de Hoge Raad daadwerkelijk vanuit de algemene activiteit, in dit geval transacties met onroerend goed, redeneert en niet naar de specifieke activiteit kijkt, valt nog te bezien.

³⁶ Hof Den Haag 9 mei 2017, nr. BK-16/00525.

³⁷ Hof Den Haag 12 mei 2017, nr. BK-17/00037 en BK-17/00038.

³⁸ Hof Den Haag 25 april 2017, nr. BK-16/00314 en BK-16/00315.

³⁹ Zie ook S. van Kreijl, 'Commissie vs Finland en leerlingenvervoer: de schroef of de spijker op zijn kop?', BtwBrief 2011/62 die ten aanzien van het leerlingenvervoer opmerkt dat wanneer de gemeente nog ander vervoer verzorgt mogelijk een ander criterium dan het criterium uit de zaak-Commissie/Finland moet worden toegepast.

³⁴ HR 23 juni 2017, nr. 13/02651, BNB 2017/195, r.o. 3.1 en HR 7 juli 2017, nr. 13/02651, FED 2017/143.

³⁵ HvJ EU 12 mei 2016, nr. C-520/14, BNB 2016/186.

7 Conclusie

In dit artikel zijn we ingegaan op de redenering van de Hoge Raad in de zaken gemeente Barendrecht, Brielle en Zwijndrecht. Wij zijn niet overtuigd van de redenering van de Hoge Raad in de betreffende zaken. De Hoge Raad oordeelt dat de vergoeding die het bevoegd gezag van de scholen betaalt aan de gemeente de levering van het schoolgebouw slechts ten dele vergoedde en dat deze is bepaald op basis van andere factoren die afdoen aan het rechtstreeks verband, namelijk de bekostigingsnormen in de onderwijswetgeving. Wij hebben vraagtekens bij deze conclusie. Allereerst, omdat wij van mening zijn dat de vergoeding niet afhankelijk is van factoren die afdoen aan het rechtstreekse verband maar juist van zeer directe factoren zoals de bouwkosten en de omvang van de nieuwbouw. Daarnaast zien wij aanleiding om aan te nemen dat de twee genoemde criteria wellicht gezamenlijk beoordeeld dienen te worden waardoor een rechtstreeks verband minder snel zal ontbreken. We vragen ons dan

ook af of de beslissingen van de Hoge Raad in lijn zijn met de jurisprudentie van het Hof van Justitie.

Op basis van de uitspraken van de Hoge Raad lijkt het schoolmodel zoals toegepast door de gemeenten Barendrecht, Brielle en Zwijndrecht definitief te zijn gezakt. Echter, dit zegt naar onze mening niet zoveel over schoolmodellen die op andere wijze zijn opgezet en dan meer specifiek waarbij de vergoeding op andere wijze is bepaald. Omdat de Hoge Raad zich niet expliciet heeft uitgelaten over de toepassing van het Borsele-criterium "optreden op een markt" en wij aanleiding zien om aan te nemen dat de Hoge Raad dit criterium in algemene zin bekijkt, zou het zo kunnen zijn dat de Hoge Raad in dergelijke gevallen wel tot de conclusie zou kunnen dan wel moeten komen dat toch sprake is van een economische activiteit. Ondanks dat de slagingskans van een schoolmodel met de huidige stand van de jurisprudentie beperkt lijkt, zijn wij er nog niet volledig van overtuigd dat het schoolmodel in de btw definitief is gezakt.