
ECLI:NL:GHAMS:2015:4752

Permanente link:

<http://deeplin>

Instantie

Gerechtshof Amsterdam

Datum uitspraak

08-10-2015

Datum publicatie

18-11-2015

Zaaknummer

14/00370

Formele relaties

Eerste aanleg: [ECLI:NL:RBNHO:2014:3277](#),
(Gedeeltelijke) vernietiging en zelf afgedaan

Rechtsgebieden

Belastingrecht

Bijzondere kenmerken

Hoger beroep

Inhoudsindicatie

Omzetbelasting. Belanghebbende heeft het door de tennisvereniging met de gemeente gesloten huurcontract (en daarmee alle rechten en verplichtingen) overgenomen. Ten aanzien van de door de inspecteur gestelde juridische schijnhandeling merkt het Hof op dat niet is gebleken dat de door belanghebbende gepresenteerde rechtshandelingen niet stroken met de werkelijke bedoeling van contractspartijen. Het Hof acht aannemelijk dat partijen de gevolgen van die rechtshandelingen ten volle hebben beoogd omdat zij dragend zijn voor de door belanghebbende te genereren omzet alsmede voor de in aftrek gebrachte voorbelasting. Het Hof oordeelt tevens dat geen sprake is van misbruik van recht (geen belastingvoordeel) omdat door belanghebbende een marktconforme huur aan de tennisvereniging in rekening wordt gebracht. Het Hof verwerpt de stelling van de inspecteur dat de verhuur vrijgesteld zou zijn van btw en daarmee voor belanghebbende geen recht op aftrek van voorbelasting bestaat.

Vindplaatsen

Rechtspraak.nl
FutD 2015-2797 met annotatie van Fiscaal up to Date
V-N 2015/64.2.4

Uitspraak

GERECHTSHOF AMSTERDAM

Kenmerk 14/00370

8 oktober 2015

uitspraak van de tweede meervoudige belastingkamer

op het hoger beroep van

[Stichting X] te [Z] , belanghebbende,

tegen de uitspraak in de zaak met kenmerk AWB 13/3080 van de rechtbank Noord-Holland (hierna: de rechtbank) in het geding tussen

belanghebbende

en

de inspecteur van de Belastingdienst,

de inspecteur.

1 Ontstaan en loop van het geding

1.1.

De inspecteur heeft met dagtekening 25 juli 2011 aan belanghebbende over het tijdvak 1 januari 2010 tot en met 31 maart 2010 een naheffingsaanslag in de omzetbelasting opgelegd tot een bedrag van € 10.491, alsmede bij beschikking heffingsrente berekend tot een bedrag van € 151.

1.2.

Na daartegen gemaakt bezwaar heeft de inspecteur bij uitspraak, gedagtekend 25 mei 2013, de naheffingsaanslag en de beschikking gehandhaafd.

1.3.

Belanghebbende heeft tegen de uitspraak op bezwaar beroep ingesteld bij de rechtbank. Bij uitspraak van 14 april 2014 heeft de rechtbank als volgt beslist, waarbij belanghebbende als 'eiseres' wordt aangeduid en de inspecteur als 'verweerder':

"- verklaart het beroep ongegrond;

- gelast dat verweerder het door eiseres betaalde griffierecht van € 318 vergoedt;

- kent eiseres een immateriële schadevergoeding toe van € 500."

1.4.

Belanghebbende heeft hoger beroep ingesteld tegen de uitspraak van de rechtbank, bij het Hof ingekomen op 22 mei 2014. De inspecteur heeft een verweerschrift ingediend.

1.5.

Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 15 september 2015. Belanghebbende heeft voorafgaande aan de zitting een pleitnota toegezonden aan het Hof, waarvan een kopie aan de inspecteur is gezonden. De inspecteur heeft ter zitting een pleitnota overgelegd aan het Hof en aan belanghebbende en deze voorgedragen. Van het verhandelde ter zitting is een proces-verbaal opgemaakt dat met deze uitspraak wordt meegezonden.

2 Feiten

2.1.

De rechtbank heeft in haar uitspraak de navolgende feiten vastgesteld, waarbij de belanghebbende wordt aangeduid als 'eiseres' en de inspecteur als 'verweerder'. Partijen hebben niet geklaagd dat deze feiten onjuist zijn, zodat het Hof deze als vaststaand aanmerkt.

" [naam X] (hierna: [X]) huurde tot en met 31 december 2009 het sportcomplex gelegen aan de [a-straat] van de gemeente [Y] . Het sportcomplex omvat onder meer een kantine inclusief bar, zeven tennisbanen en twee kleedkamers. De gemeente is eigenaar van het sportcomplex en [X] droeg tijdens de huurperiode de zorg voor het onderhoud en het beheer. De jaarlijkse vergoeding bedroeg € 45,38 (f. 100).

Op 28 december 2009 hebben de voorzitter en de penningmeester van [X] eiseres opgericht. Eiseres heeft volgens haar statuten tot doel het bevorderen van de beoefening van de tennissport in al zijn verschijningsvormen door de leden van [X] . In de oprichtingsakte zijn de voorzitter en penningmeester van [X] tot lid van het bestuur van eiseres benoemd. [A] is benoemd tot voorzitter van eiseres. De penningmeester van [X] is na de oprichting van eiseres uit het bestuur van [X] gestapt en bestuurder van eiseres gebleven.

Eiseres huurt met ingang van 1 januari 2010 het sportcomplex aan de [a-straat] van de gemeente [Y] . LVTZ en eiseres hebben hiertoe een akte van contractoverneming, een overeenkomst tot overdracht van activa (inventaris en inrichting, tennisbanen, lichtmasten en parkapparatuur) voor een koopsom van € 24.453,30 en een leningsovereenkomst voor een bedrag van € 24.453,30 gesloten. De lening is rente- en aflossingsvrij tijdens de looptijd. Bij aflossing van de lening wordt rente berekend over de looptijd naar een marktconform tarief, dat niet in de overeenkomst is vermeld. Per ultimo 2010 bedraagt de vordering van [X] op eiseres € 14.487, per ultimo 2011 € 12.446 en per ultimo 2012 € 8.570.

Eiseres en [X] hebben voor het sportcomplex een gebruiksovereenkomst gesloten. In de jaren 2010, 2011, 2012 en 2013 heeft [X] een jaarlijkse vergoeding van € 40.000 plus 6% btw aan eiseres betaald. Eiseres verhuurt de kantine aan een pachter (...).

Niet-leden van [X] kunnen tegen betaling een passe-partout kopen die recht geeft op een aantal keren gebruik van de tennisbanen. Ook stelt eiseres accommodatie ter beschikking aan bedrijven, instellingen en organisaties, scholen en aan zelfstandige tennistrainers. In een sideletter van 31 juli 2010 is vastgelegd dat trainers hun activiteiten moeten afstemmen met het bestuur van [X] . Tot slot verwerft eiseres reclame-inkomsten met het plaatsen van winddoeken langs de tennisbanen.

Verweerder heeft naar aanleiding van een verzoek om teruggaaf van omzetbelasting over het eerste kwartaal 2010 op 25 augustus 2010 een boekenonderzoek bij eiseres ingesteld. Verweerder heeft naar aanleiding van het boekenonderzoek geweigerd de gevraagde teruggaaf te verlenen en een naheffingsaanslag opgelegd voor € 10.491 aan omzetbelasting.

Per 1 mei 2013 heeft [B] de functie van secretaris in het bestuur van eiseres overgenomen.”.

2.2.

Het Hof gaat voor de beslechting van het geschil uit van voormelde feiten.

3 Geschil in hoger beroep

3.1.

In geschil is het antwoord op de vraag of de onderhavige naheffingsaanslag, waarbij de inspecteur het bedrag van de door belanghebbende afgetrokken voorbelasting corrigeert, terecht is opgelegd, welke vraag belanghebbende ontkennend en de inspecteur bevestigend beantwoordt.

3.2.

Het geschil spitst zich toe op de vragen of sprake is van (i) een schijnhandeling, zo nee, (ii) misbruik van recht, zo nee (iii) van vrijgestelde verhuur door belanghebbende aan de vereniging [X] . De inspecteur stelt zich in hoger beroep niet (langer) op het standpunt dat een fiscale eenheid bestaat tussen belanghebbende en de vereniging [X] .

3.3.

Voor de onderbouwing van de standpunten van partijen verwijst het Hof naar de stukken van het geding en hetgeen partijen daaraan ter zitting hebben toegevoegd.

4 De overwegingen van de rechtbank

De rechtbank heeft ten aanzien van het geschil het volgende overwogen:

“4.1. Verweerder stelt zich primair op het standpunt dat eiseres en [X] te vereenzelvigen zijn, omdat sprake is van twee rechtspersonen die in financieel en organisatorisch opzicht zijn verweven. Het tussenschuiven van eiseres heeft geen reële betekenis. De leden van [X] gebruiken nog steeds dezelfde accommodatie en attributen, zodat de tussen eiseres en [X] gesloten overeenkomsten betekenis missen. Er wordt geen sportaccommodatie ter beschikking gesteld. Een sportvereniging zoals [X] heeft normaliter geen recht op aftrek van voorbelasting voor het gebruik van een sportcomplex. Door een samenstel van kunstmatige handelingen (het overnemen van een huurcontract, het overnemen van de opstallen en de inventaris en de terbeschikkingstelling van het sportcomplex door eiseres aan [X]) is een situatie gecreëerd waardoor een belastingvoordeel is ontstaan. Dat dit belastingvoordeel het wezenlijke oogmerk is geweest, blijkt uit het clubblad van [X] van december 2009 en wordt ook niet ontkend door de penningmeester van [X] . [X] verwacht immers dat een renovatie van de tennisbanen, de kleedkamers en het sanitair noodzakelijk wordt,

en dan levert de oprichting van een stichting financieel voordeel op. Voor [X] en haar leden is er niets veranderd.

4.2.

Eiseres bestrijdt het standpunt van verweerder. Het is een belastingplichtige toegestaan om de voor hem gunstigste weg te kiezen. De transacties die eiseres is aangegaan, ontberen geen economische realiteit maar zijn onder normale marktomstandigheden aangegaan. Er is geen sprake van een belastingvoordeel dat in strijd met de Btw-richtlijn en de nationale regelgeving wordt behaald. Aan de toetsing aan de voorwaarde of het wezenlijke doel van de transacties is gelegen in het behalen van een belastingvoordeel, wordt dan niet toegekomen. Dat de gemeente [Y] het sportcomplex tegen een symbolische vergoeding verhuurt, doet hieraan niet af. Bovendien vergemakkelijkt het tussenvoegen van eiseres de verhuur van het sportcomplex aan derden, zoals bedrijven en zelfstandige tennisleraren. Op deze manier wordt [X] ontlast. De parkcommissie valt nu onder eiseres. Deze commissie is verantwoordelijk voor het openen, sluiten en opruimen van het park.

4.3.

De rechtbank begrijpt het ter zitting desgevraagd toegelichte standpunt van verweerder aldus, dat laatstgenoemde zich in wezen op het standpunt stelt dat sprake is van misbruik van recht. De drie separaat door verweerder geformuleerde standpunten zijn alle varianten op dit leerstuk. De rechtbank zal daarom beoordelen of sprake is van misbruik van recht. Uit onder meer het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie van 21 februari 2006, zaak C-255/02, Halifax (hierna: het Halifax-arrest) volgt dat om te kunnen vaststellen dat sprake is van misbruik:

- ten eerste vereist is dat de betrokken transacties, in weerwil van de formele toepassing van de voorwaarden in de desbetreffende bepalingen van de Btw-richtlijn en de nationale wettelijke regeling tot omzetting daarvan, ertoe leiden dat in strijd met het doel van deze bepalingen een belastingvoordeel wordt toegekend (hierna: de eerste voorwaarde); en
- ten tweede uit een geheel van objectieve factoren moet blijken dat het wezenlijke doel van de betrokken transacties erin bestaat een belastingvoordeel te verkrijgen (hierna: de tweede voorwaarde).

4.4.1.

De rechtbank stelt voorop dat aftrek c.q. aanzienlijke vermindering van de voor de vrijgestelde activiteiten van een sportvereniging in rekening gebrachte omzetbelasting in strijd komt met het doel van de Btw-richtlijn. Op grond van de volgende omstandigheden is de rechtbank van oordeel dat sprake is van misbruik.

4.4.2.

Uit de jaarverslagen van [X] kan worden afgeleid dat in de jaren tot en met 2012 de parkcommissie en het klein onderhoud in handen waren van leden van [X] en dat er een aanzienlijke persoonlijke en organisatorische verbondenheid was tussen beide rechtspersonen. Voor de leden van [X] is feitelijk niets veranderd. Hetzelfde kan worden gezegd van de gang van zaken op het sportcomplex. Dat eiseres en [X] nadien wijzigingen hebben aangebracht in de gebruiksovereenkomst en in de feitelijke gang van zaken op het sportcomplex, doet hieraan niet af. Uit de jaarverslagen van [X] blijkt voorts dat haar leden inspraak hebben bij de keuzes die verband houden met groot onderhoud, zoals de renovatie van de banen. Dat het bestuur van eiseres de uiteindelijke beslissing neemt, zoals ter zitting namens eiseres is opgemerkt, maakt dit niet anders. Het is niet aannemelijk dat de tussenvoeging van eiseres de kaders waarbinnen [X] de beslissing had moeten nemen, wezenlijk heeft beïnvloed. Ook is overleg met [X] vereist indien eiseres besluit om banen te verhuren aan derden. Desgevraagd heeft eiseres ter zitting niet duidelijk kunnen maken op welke wijze de vordering van [X] op eiseres is afgewikkeld en hoe de financiële verhoudingen tussen beide rechtspersonen zijn geregeld. Uit de jaarverslagen van [X] kan weliswaar worden afgeleid dat – onverplicht – op de lening wordt afgelost, maar niet hoe de aflossing is verwerkt in het resultaat van [X]. Ook zijn in het resultaat van [X] de sponsorinkomsten verwerkt die in ieder geval deels aan eiseres toekomen (zie paragraaf 12 c.q. 10

in de jaarverslagen), zoals de opbrengst van de winddoeken rond de banen. Voorts heeft eiseres desgevraagd geen opheldering kunnen geven over de gang van zaken rond de totstandkoming van de overeenkomsten, met name de (huur)contractoverneming tussen eiseres, [X] en de gemeente, en de adressering van de factuur voor de huur van het sportcomplex voor 2010. Dit klemt te meer nu [X] eiseres heeft opgericht en alle hiervoor genoemde handelingen, blijkens het artikel van [C] als voorzitter van [X] in het clubblad " [...] " van december 2009, is aangegaan om de voorbelasting op de verwachte renovatiekosten te kunnen verrekenen en zo een belastingvoordeel te behalen.

4.4.3.

Eiseres heeft ter zitting aangevoerd dat het idee voor de oprichting afkomstig is van de gemeente [Y], die ook andere sportverenigingen heeft geadviseerd hetzelfde te doen. Hierbij heeft de gemeente verwezen naar Besluit CPP2004/2138M van de Staatssecretaris (later vervangen door Besluit CPP2007/536M). De rechtbank is van oordeel dat deze Besluiten samenhangen met de invoering van een door de Btw-richtlijn toegestaan verlaagd tarief voor de terbeschikkingstelling van sportaccommodaties. Deze Besluiten zijn niet opgesteld om sportverenigingen de gelegenheid te bieden om een besparingsconstructie in te voeren, maar om de terbeschikkingstelling van sportaccommodaties buiten verenigingsverband onder het verlaagde omzetbelastingtarief te brengen.

4.5.

Eiseres en [X] hebben niet duidelijk kunnen maken welke andere redenen aan de beslissing ten grondslag hebben gelegen om het sportcomplex niet van de gemeente te huren voor ruim € 45 per jaar maar van eiseres voor € 40.000 plus omzetbelasting per jaar, anders dan het behalen van een belastingvoordeel waarop naar doel en strekking van de Btw-richtlijn geen recht bestaat.

Verweerder stelt zich terecht op het standpunt dat sprake is van misbruik van recht.

4.6.

Vervolgens dient de rechtbank te beoordelen, wat de gevolgen zijn van een herdefiniëring van de in het kader van de btw-besparende structuur aangegane transacties. De rechtbank is van oordeel dat deze herdefiniëring inhoudt, dat uitgegaan moet worden van de oorspronkelijke situatie, waarin [X] het sportcomplex huurde van de gemeente ten behoeve van vrijgestelde handelingen en geen recht op aftrek bestond van de ter zake van het gebruik van het sportcomplex door derden in rekening gebrachte omzetbelasting. Het gevolg van deze herdefiniëring is dat eiseres geen recht op aftrek van voorbelasting heeft. Verweerder heeft de naheffingsaanslag terecht opgelegd.

4.7.

Eiseres heeft ter zitting nog een beroep gedaan op het gelijkheidsbeginsel. Drie andere sportverenigingen, waaronder de golfvereniging, in [Y] maken ook op instigatie van de gemeente gebruik van een stichting sportcomplex. Bij deze verenigingen, in ieder geval bij de golfvereniging, is dit goedgekeurd. Eiseres heeft ter zitting desgevraagd aangegeven geen nadere gegevens te willen verstrekken over deze gevallen. Verweerder bestrijdt dit standpunt. Indien hem dergelijke situaties bekend worden, keurt hij het gebruik van een stichting sportcomplex niet goed. Bovendien staat niet vast dat, zo al iets is goedgekeurd, sprake is van gelijke gevallen. Eiseres is volgens verweerder niet geslaagd in de bewijslast.

4.8.

Aangezien niet is gebleken dat verweerder een begunstigend beleid heeft gevoerd of een van de door eiseres genoemde verenigingen heeft willen begunstigen, zal de rechtbank het beroep van eiseres beoordelen vanuit de meerderheidsregel. De Hoge Raad heeft in zijn arrest van 13 juli 2012, nr. 11/00163, ECLI:NL:HR:2012:BX0882 overwogen dat voor belastingen die bij wege van voldoening of afdracht op aangifte worden geheven (hierna tezamen ook aangeduid als: aangiftebelastingen) geldt dat niet het bestuursorgaan de belastingschuld vaststelt, maar de belastingplichtige of inhoudingsplichtige deze zelf berekent. Op het bestuursorgaan rust wel de taak om, indien het verschuldigde bedrag niet volledig op aangifte is betaald, over te gaan tot naheffing van de te weinig betaalde belasting. Van een door het bestuursorgaan gevolgde van de

wet afwijkende gedragslijn waarop een belanghebbende zich in het kader van de meerderheidsregel kan beroepen, is bij aangiftebelastingen sprake indien het bestuursorgaan in de meerderheid van de vergelijkbare gevallen waarmee het bekend is expliciet of impliciet een standpunt inneemt op grond waarvan het een juiste wetstoepassing achterwege laat (vgl. HR 11 maart 1998, nr. 32723, LJN AA2454, BNB 1998/266). Van het innemen van een dergelijk standpunt kan worden gesproken indien naheffing achterwege blijft hoewel de verschuldigde belasting niet (volledig) is betaald en het bestuursorgaan over alle benodigde gegevens beschikt om een naheffingsaanslag te kunnen opleggen. Die situatie doet zich ook voor als een belanghebbende die zich op de meerderheidsregel beroept aan het bestuursorgaan alle benodigde gegevens inzake rechtens en feitelijk vergelijkbare gevallen heeft verstrekt waaruit volgt dat te weinig belasting is betaald en op grond waarvan tot naheffing kan worden overgegaan, waarna het bestuursorgaan niettemin naheffing achterwege laat.

4.9.

Hetgeen eiseres heeft verstrekt, is gelet op de overwegingen in het onder 4.8 aangehaalde arrest onvoldoende om het beroep op de meerderheidsregel te onderbouwen. Het beroep op het gelijkheidsbeginsel faalt.

4.10.

Tot slot heeft eiseres gevraagd om een immateriëleschadevergoeding. Bij de beoordeling van de vraag of de redelijke termijn is overschreden moet worden aangesloten bij de uitgangspunten zoals neergelegd in het arrest van de Hoge Raad van 10 juni 2011, nr. 09/02639 (ECLI:NL:HR:2011:BO5046). Voor een uitspraak in eerste aanleg heeft te gelden dat deze niet binnen een redelijke termijn geschiedt indien de rechtbank niet binnen twee jaar nadat die termijn is aangevangen uitspraak doet, tenzij sprake is van bijzondere omstandigheden. De termijn vangt in beginsel aan op het moment waarop verweerder het bezwaarschrift ontvangt. Indien de redelijke termijn is overschreden dient als uitgangspunt voor de schadevergoeding een tarief te worden gehanteerd van € 500 per half jaar dat die termijn is overschreden, waarbij ter bepaling van de totale vergoeding de geconstateerde overschrijding naar boven wordt afgerond.

4.11.

Verweerder heeft de nadere motivering van het bezwaarschrift op 23 november 2011 ontvangen. De redelijke termijn is op het moment dat de rechtbank uitspraak doet met nog geen zes maanden overschreden. Dit betekent dat eiseres gelet op het onder 4.10 aangehaalde arrest recht heeft op een vergoeding van € 500 wegens overschrijding van de redelijke termijn."

5 Beoordeling van het geschil

5.1.

Het hof acht bij zijn beoordeling in het bijzonder de volgende feiten van belang. Bij (ongedateerde) akte van contractovername heeft belanghebbende per 1 januari 2010 het huurcontract van 18 april 1985 zoals gesloten tussen de gemeente [Y] (verhuurder) en de vereniging [X] (huurder), van laatstgenoemde overgenomen. Deze huurovereenkomst heeft betrekking op het in geding zijnde sportcomplex. De huurprijs bedraagt f 100,-- (€ 45,38) per jaar. Belanghebbende heeft met de contractovername alle rechten en verplichtingen die uit het huurcontract voortvloeien overgenomen van de vereniging [X] waaronder de verplichting tot het verrichten van alle onderhoud aan de tennisbanen, drainage, hekwerken, sloten, paden, groenstroken e.d. (zie artikel 3 van de huurovereenkomst). Bij overeenkomst van 5 januari 2010 heeft belanghebbende tot het sportcomplex behorende activa: de inventaris, inrichting, lichtmasten, parkapparatuur e.d. (hierna: de inventaris) van de vereniging [X] overgenomen voor een koopsom van € 24.453,-. Eveneens op 5 januari 2010 heeft belanghebbende met de vereniging een gebruikersovereenkomst gesloten inhoudende dat de vereniging tegen betaling van € 40.000 per jaar (exclusief 6% BTW) het sportcomplex met inventaris mag gebruiken onder beding dat het sportcomplex niet exclusief ter beschikking staat van de vereniging [X]. Voorts is overeengekomen dat belanghebbende de banen ter beschikking kan stellen aan derden zoals: haar sponsors voor toernooien, aan schooljeugd, voor losse verhuur aan particulieren/bedrijven en aan tennistrainers (hierna ook aangeduid als 'derden'). Ter zitting is vastgesteld dat de huursom van € 40.000, die bij addendum van 28 juni

2013 op dit bedrag is gefixeerd, daadwerkelijk is betaald en voorts dat de tennisbanen op regelmatige basis aan derden zijn verhuurd.

De inspecteur heeft wat betreft de verhuur aan derden de vaststelling der feiten door de rechtbank bestreden en gesteld dat de verhuur aan derden in feite door de vereniging [X] zou plaatsvinden. Hij stelt dat hij een dergelijke verhuur niet kan terugvinden in de jaarstukken van belanghebbende. Belanghebbende heeft dit weersproken. Zij stelt dat zij - onder meer - aan andere tennisverenigingen verhuurt, vooral als die andere verenigingen toernooien houden op welke "piekmomenten" die andere verenigingen over te weinig eigen baancapaciteit beschikken; tevens verhuurt zij 10-rittenkaarten aan particulieren; ten slotte verhuurt zij op regelmatige basis aan (ten minste) drie zelfstandige trainers die de banen huren om aan leerlingen tennisles te kunnen geven. Deze verhuur aan derden vindt structureel plaats, aldus belanghebbende. De inspecteur heeft de verhuur aan de trainers niet bestreden zodat het Hof daar vanuit zal gaan. Ook de overige stellingen van belanghebbende aangaande de verhuur aan derden acht het Hof geloofwaardig. De door de inspecteur gestelde onduidelijkheid in de jaarstukken van belanghebbende - die niet tot de stukken van het geding behoren - doet daar niet aan af. Het Hof constateert dat de jaarstukken van de vereniging [X] - die wel tot de stukken van het geding behoren - in ieder geval geen opbrengsten van verhuur aan derden bevatten.

5.2.

De rechtbank heeft geoordeeld dat de naheffingsaanslag terecht is opgelegd omdat de onder 5.1 beschreven handelingen van belanghebbende: de contractovername, de aankoop van de inventaris gevolgd door het sluiten van de gebruikersovereenkomst met de vereniging [X], moet worden gekwalificeerd als handelen in fraudem legis. Tegen dit oordeel richt zich het hoger beroep.

Schijnhandeling

5.3.

De inspecteur stelt zich op het standpunt dat de handelingen van de belanghebbende zoals hiervoor omschreven onder 5.1 moeten worden genegeerd daar in zoverre sprake zou zijn van juridische schijnhandelingen. Een juridische schijnhandeling doet zich voor als de jegens derden gepresenteerde rechtshandeling bewust niet overeenkomt met hetgeen de partijen bij die rechtshandeling werkelijk beogen. Naar het oordeel van het Hof kunnen de hiervoor onder 5.1. beschreven rechtshandelingen, anders dan de inspecteur betoogt, niet worden aangemerkt als schijnhandelingen omdat niet is gebleken dat deze handelingen niet stroken met de werkelijke bedoeling van partijen. Het Hof acht veeleer aannemelijk dat partijen (de gevolgen van) deze rechtshandelingen ten volle hebben beoogd, mede omdat zij dragend zijn voor de door belanghebbende te genereren omzet alsmede voor de in aftrek gebrachte - en thans in geding zijnde - voorbelasting. Dat bezien vanuit het perspectief van de leden van de vereniging [X] de feitelijke situatie ongewijzigd lijkt, doet daar niet aan af.

5.4.

Nu geen sprake is van schijnhandelingen, zullen de overeenkomsten in beginsel worden gevolgd behoudens toepassing van het leerstuk 'fraus legis' of 'misbruik van recht'.

Fraus legis/misbruik van recht

5.5.

Dienaangaande stelt de inspecteur dat belanghebbende, alle feiten en omstandigheden in aanmerking nemende, misbruik van het recht heeft gemaakt. 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 de Btw-Richtlijn 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 (vgl. HvJ EU 21 februari 2006, C-255/02, Halifax, punt 75).

5.6.

Het Hof stelt bij zijn beoordeling voorop dat ondernemers het recht hebben om hun activiteiten zodanig te structureren dat de omvang van hun belastingschuld wordt beperkt (vgl. het eerder genoemde arrest Halifax, punt 73) en voorts dat wanneer een ondernemer ervoor kiest om bedrijfsmiddelen en/of duurzame investeringen te huren in plaats van deze investeringen rechtstreeks zelf te verwerven, dit niet automatisch leidt tot een belastingvoordeel dat wordt toegekend in strijd met doel en strekking van de Btw-Richtlijn, nu een ondernemer immers niet kan worden verweten dat hij kiest voor huur, waardoor hij een voordeel verkrijgt dat bestaat in de spreiding van de betaling van zijn belastingschuld, een en ander op voorwaarde dat de contractvoorwaarden inzake de vaststelling van de huur overeenstemmen met normale marktvoorwaarden. Als sprake is van een marktconforme huur staat niet vast dat dat het bedrag van de over deze transactie geheven btw - op termijn - lager is dan die bij aankoop van dit goed zou zijn betaald (vgl. HvJ EU van 22 december 2010 C-103/09 Weald Leasing Ltd.) en kan bijgevolg een belastingvoordeel niet worden aangenomen. Door belanghebbende is in hoger beroep onweersproken gesteld dat de huur die zij aan de vereniging in rekening brengt marktconform is en derhalve overeenstemt met 'normale marktvoorwaarden'. Het Hof zal belanghebbende daarin, nu de stukken van het geding geen aanleiding geven om daar anders over te oordelen, volgen. Dat brengt mee dat te dezen niet kan worden vastgesteld dat sprake is een belastingvoordeel zoals bedoeld in de hiervoor vermelde eerste voorwaarde voor toepassing van het leerstuk fraus legis. Onder die omstandigheden wordt aan toetsing van de tweede voorwaarde voor toepassing van dit leerstuk (het wezenlijk doel) niet meer toegekomen.

5.7.

Ten overvloede merkt het Hof op dat ook hetgeen door het Hof van Justitie EU is geoordeeld in de zaak Paul Newey (HvJ EU 20 juni 2013, nr. C-653/11, ECLI:EU:C:2013:409, r.o. 42 t/m 46) het voorgaande niet anders maakt nu, zoals hiervoor onder 5.3. is overwogen, niet is gebleken dat de contractuele bepalingen de economische en commerciële realiteit van de handelingen niet (geheel) weergeven.

5.8.

Het voorgaande leidt tot het oordeel dat niet aannemelijk is gemaakt dat belanghebbende misbruik van het recht heeft gemaakt.

Vrijgestelde verhuur

5.9.

Voor het geval dat het Hof van oordeel is dat geen sprake is van fraus legis, heeft de inspecteur heeft zich op het standpunt gesteld dat de verhuur van belanghebbende aan de vereniging [X] , niet valt onder toepassing van post b.3 van de bij de Wet OB 1968 behorende Tabel I, waarin het geven van gelegenheid tot sportbeoefening onder het verlaagde tarief is gebracht. De onderhavige verhuur is, naar de inspecteur stelt, vrijgesteld van btw zodat in zoverre geen recht op aftrek van voorbelasting bestaat. Het Hof overweegt dienaangaande als volgt. Uit vaste jurisprudentie van de Hoge Raad volgt dat deze tabelpost zo moet worden uitgelegd dat de reikwijdte daarvan samenvalt met de reikwijdte van (thans) post 14 van Bijlage III bij de Btw-Richtlijn. De Hoge Raad oordeelde in zijn arrest van 6 april 2012, ECLI:NL:HR:2012:BW0934:

'(...) moet post b.3 van tabel I zo worden uitgelegd dat het verlaagde btw-tarief van toepassing is op het verlenen van 'het recht gebruik te maken van sportaccommodaties'. Van dergelijke diensten is sprake, indien de dienstverlening bestaat uit het gelegenheid bieden een sport te beoefenen onder terbeschikkingstelling van een accommodatie. Het moet daarbij gaan om een accommodatie die is ingericht op het beoefenen van de sport zelf en/of wordt gebruikt voor het verblijf van de deelnemers met het oog op het zich gereed maken voor het beoefenen van de sport en/of het beëindigen daarvan (...).'

5.10.

Aan beide voorwaarden: i) het ter beschikking stellen van een sportaccommodatie en ii) het geven van gelegenheid tot sportbeoefening wordt naar het oordeel van het Hof in dit geval, waarin de terbeschikkingstelling ziet op zowel de tennisbanen en de kleedkamers met toebehoren, voldaan.

Daaraan doet het verweer van de inspecteur dat de leden van de vereniging [X] het onderhoud van de banen feitelijk voor hun rekening nemen niet af nu het belanghebbende is die tot het verrichten van dit onderhoud gehouden is. Dit verweer van de inspecteur wordt derhalve verworpen.

Slotsom

5.11.

De slotsom is dat het hoger beroep gegrond is. De uitspraak van de rechtbank dient te worden vernietigd.

6 Kosten en griffierecht

6.1.

Nu het hoger beroep en het beroep gegrond zijn, zijn termen aanwezig de inspecteur op de voet van artikel 8:75 van de Algemene wet bestuursrecht in verbinding met artikel 8:108 van die wet te veroordelen in de proceskosten van belanghebbende. De voor vergoeding in aanmerking komende kosten zijn opgenomen in artikel 1 van het Besluit proceskosten bestuursrecht (het Besluit). Deze kosten dienen in het onderhavige geval te worden berekend op de voet van artikel 2, eerste lid, aanhef en onder a, van het Besluit. De kosten zijn te onderscheiden in i) de kosten van bezwaar; ii) de kosten van beroep; iii) de kosten van het hoger beroep bij het Hof .

6.2.

Bij de berekening van de vergoeding voor de onder (i) genoemde kosten neemt het Hof de volgende handelingen in aanmerking: het maken van bezwaar alsmede het verschijnen bij een hoorzitting, aan welke handelingen tezamen 2 punten worden toegekend. De vergoeding van de onder (i) opgenomen kosten wordt aldus berekend op € 244 (waarde per punt) x 2 = € 488.

6.3.

Bij de berekening van de vergoeding voor de overige kosten neemt het Hof de volgende proceshandelingen in aanmerking: 1 punt voor het indienen van het beroepschrift; 1 punt voor het verschijnen ter zitting bij de rechtbank 1 punt voor het indienen van het hoger beroepschrift en 1 punt het verschijnen ter zitting bij het Hof. Het totaal van deze punten belooft derhalve 4, zodat de kostenvergoeding wordt berekend op: € 490 (waarde per punt) x 4 (aantal punten) x 1,5 (wegingsfactor) = € 2.940. Het totaal van de vergoeding belooft aldus € 3.428.

6.4.

Nu het hoger beroep gegrond is zal het Hof de inspecteur tevens gelasten het door belanghebbende in hoger beroep betaalde griffierecht te vergoeden. Opmerking verdient dat de rechtbank, ofschoon zij het beroep ongegrond verklaarde, belanghebbende wegens toekenning van een vergoeding van immateriële schade, het griffierecht in beroep heeft doen vergoeden. Nu hiertegen geen grief is gericht zal het Hof de rechtbank daarin volgen.

7 Beslissing

Het hof:

- *vernietigt* de uitspraak van de Rechtbank, behoudens de beslissingen omtrent het griffierecht en de immateriële schadevergoeding;
- *verklaart* het bij de Rechtbank ingestelde beroep gegrond;
- *vernietigt* de uitspraak van de Inspecteur;
- *vernietigt* de naheffingsaanslag omzetbelasting over het eerste kwartaal 2010, alsmede de daarbij vastgestelde beschikking heffingsrente; en
- *veroordeelt* de Inspecteur in de kosten van het geding aan de zijde van belanghebbende, vastgesteld op € 3.428;
- *gelast* de inspecteur het voor het instellen van de hoger beroep betaalde griffierecht van € 493 aan belanghebbende te vergoeden.

De uitspraak is gedaan door mrs. C.J. Hummel, voorzitter van de belastingkamer, E. Polak en W.E.M. van Nispen tot Sevenaer, leden van de belastingkamer, in tegenwoordigheid van mr. N.A.J. den Ouden als griffier. De beslissing is op 8 oktober 2015 in het openbaar uitgesproken.

