

Uitspraak

van de eerste meervoudige belastingkamer

op het hoger beroep van

X te Z (hierna: belanghebbende)

tegen de uitspraak van de rechtbank Leeuwarden van 31 mei 2011, nummer AWB 08/906, in het geding tussen belanghebbende

en

de inspecteur van de Belastingdienst Noord/kantoor Groningen (hierna: de Inspecteur)

1. Ontstaan en loop van het geding

1.1 Aan belanghebbende is over het tijdvak 1 januari 2006 tot en met 31 december 2006 een naheffingsaanslag in de omzetbelasting opgelegd van € 10.521. Aan heffingsrente is daarbij een bedrag berekend van € 293.

1.2 Op het bezwaarschrift van belanghebbende heeft de Inspecteur bij uitspraak op bezwaar de naheffingsaanslag en de beschikking heffingsrente gehandhaafd.

1.3 Belanghebbende is tegen die uitspraak in beroep gekomen bij de rechtbank Leeuwarden (hierna: de Rechtbank). De Rechtbank heeft het beroep bij uitspraak van 31 mei 2011 ongegrond verklaard.

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

1.5 Tot de stukken van het geding behoort naast de hiervoor vermelde stukken, het van de Rechtbank ontvangen dossier dat op deze zaak betrekking heeft.

1.6 Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 10 april 2012 te Leeuwarden. Daarbij zijn verschenen en gehoord belanghebbende alsmede zijn gemachtigde mr. A. Namens de Inspecteur zijn mr. B en mr. C verschenen en gehoord.

1.7 De gemachtigde van belanghebbende heeft ter zitting een pleitnota voorgedragen en een exemplaar daarvan overgelegd aan het Hof en aan de wederpartij. Voorts heeft hij, zonder bezwaar van de wederpartij, een nader stuk overgelegd aan het Hof en aan de wederpartij.

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

2. De vaststaande feiten

2.1 Belanghebbende drijft in het onderhavige tijdvak een eenmanszaak en is een ondernemer als bedoeld in artikel 7 van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: de Wet). Belanghebbende houdt zich bezig met de productie en verkoop van broed. Broed is een door sterilisatie van rogge, rijst of een vergelijkbaar basisproduct ontstaan product, waaraan schimmel- of sporencultuur (of: mycelium) wordt toegevoegd. Uit dit mengsel groeien psilocybe paddenstoelen met hallucinerende werking (ook wel paddo's genoemd). Belanghebbende verkoopt dit product zowel in grote hoeveelheden in

plastic zakken als in kleine hoeveelheden in zogenoemde growkits.

2.2 Op 27 maart 2007 heeft de Belastingdienst Noord/kantoor Groningen, bij belanghebbende een boekenonderzoek ingesteld waarvan een rapport is opgemaakt op 4 mei 2007. In het controlerapport is over de producten van belanghebbende het volgende vermeld:

“(…)

2 Algemeen

(…)

De activiteiten van de onderneming zijn:

1. Het maken van roggebroed
2. Het maken van growpakketten
3. Verkoop van vorenstaande, voornamelijk bestemd om te komen tot paddestoelen met een hallucinerende werking

1. Roggebroed

De rogge wordt gesteriliseerd waarna mycelium (=schimmelcultuur) wordt toegevoegd. Het dan ontstane product, genaamd bijvoorbeeld roggebroed, wordt per liter verkocht aan de afnemers.

2. Growpakketten

De growpakketten voor het kweken van paddestoelen worden gemaakt en bestaan uit een plastic bakje met deksel met daarin een laagje roggebroed en afgedekt met een laag fermiculiet. Dit laatste is voor de vochtregeling en voeding.

De kostprijs van vorenstaande producten is niet hoog. De bewerkingen kosten voornamelijk tijd. Dit geldt voornamelijk voor het maken van de growkits. De opbrengst voor een growkit start met € 5,50. De opbrengst is sterk afhankelijk van de prijsafspraken met de afnemer.(…)”

2.3 Volgens de Inspecteur heeft belanghebbende ten onrechte het omzetbelastingtarief van 6% toegepast op de levering van de growkits, hetgeen leidt tot nog te betalen omzetbelasting van € 10.521 (meer verschuldigde belasting van € 16.300 minus de aangegeven belasting van € 5.779). De Inspecteur heeft dat bedrag bij de onderhavige naheffingsaanslag nageheven.

2.4 Tot de stukken van het geding behoort een brief van de Voedsel en Waren Autoriteit, Regionale dienst Oost, Keuringsdienst van Waren, van 21 oktober 2004, waarin het volgende is vermeld:

“(…)

Verse paddestoelen die Psilocine of psilocybine bevatten zijn eetwaren als bedoeld in de Warenwet. Derhalve zijn de eisen in de Warenwet van toepassing.

Voor de verplichtte vermeldingen op de verpakkingen gelden de eisen in het Warenwetbesluit Etikettering van levensmiddelen (…).

De controle van dit product en van etikettering wordt uitgevoerd door de VWA/Keuringsdienst van Waren.

Het is niet een taak van de VWA/Keuringsdienst van Waren om goedkeuringen te geven, slechts om de wet te handhaven.

Het etiket heb ik inmiddels ontvangen.

Op dit etiket ontbreekt het woord: ingrediënten, of als alleen paddestoelen aanwezig zijn: paddestoelen en in de Nederlandse taal de bewaartemperatuur en indien de waar bederfelijk is de woorden: te gebruiken tot i.p.v. ten minste houdbaar tot.”

2.5 Tot de stukken van het geding behoort voorts een brief van de Belastingdienst/Regio Oost/kantoor Winterswijk aan D te L van 29 juli 2004, waarin met betrekking tot het op verse paddo's van toepassing zijnde omzetbelastingtarief is vermeld:

“In antwoord op uw brief van 16 juli jl. deel ik u mede dat de Belastingdienst aangaande de levering

van verse paddo's het volgende standpunt heeft ingenomen.

“Verse paddestoelen met psilocybine die geen bewerking ondergaan hebben vallen niet onder een algemeen handelsverbod, zodat de levering ervan belastbaar is met omzetbelasting. Uit praktische overwegingen kunnen voornoemde paddo's mede onder de tabelpost* worden gerangschikt indien de ondernemer aantoont dat deze producten voldoen aan de in de Warenwet en de daarop gebaseerde Warenwet besluiten en Warenwetregelingen gestelde eisen aan de verkoop van eetwaren. Indien dat niet kan worden aangetoond is het algemene tarief van toepassing.”

*Bedoeld wordt post a1 van tabel I behorende bij de Wet OB (...).”

3. Het geschil, de standpunten en conclusies van partijen

3.1 In geschil is of belanghebbende terecht het verlaagde omzetbelastingtarief heeft toegepast op de levering van de growkits. Belanghebbende beantwoordt deze vraag bevestigend, de Inspecteur ontkennend.

3.2 Het bedrag van de nageheven omzetbelasting is als zodanig niet in geschil.

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

3.4 Belanghebbende concludeert tot vernietiging van de uitspraak van de Rechtbank, gegrondverklaring van het beroep, vernietiging van de uitspraken op bezwaar en vernietiging van de naheffingsaanslag.

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

4. Beoordeling van het geschil

4.1 Uit artikel 12, lid 3, letter a, van de Zesde richtlijn (tekst 2006) volgt dat de Lid-Staten een of twee verlaagde tarieven kunnen toepassen. Deze tarieven worden vastgesteld op een percentage van de maatstaf van heffing dat niet lager mag zijn dan 5% en zijn uitsluitend van toepassing op de in bijlage H genoemde categorieën goederen en diensten.

4.2 Bijlage H bij de Zesde richtlijn geeft een lijst van de leveringen van goederen en de diensten waarop verlaagde btw-tarieven mogen worden toegepast. In categorie 1 omschrijft deze bijlage: levensmiddelen (met inbegrip van dranken, maar met uitsluiting van alcoholhoudende dranken) voor menselijke en dierlijke consumptie; levende dieren, zaaigoed, planten en ingrediënten welke gewoonlijk bestemd zijn voor gebruik bij de bereiding van levensmiddelen; producten die gewoonlijk bestemd zijn ter aanvulling of vervanging van levensmiddelen.

4.3 In tabel I behorend bij de Wet is uitvoering gegeven aan artikel 12, lid 3, letter a van de Wet en aan categorie 1, van Bijlage H bij de Zesde richtlijn. Tabel I onderscheidt hierbij onder a - voor zover hier van belang – :

1. voedingsmiddelen, te weten:

- a. eet- en drinkwaren die plegen te worden aangewend voor menselijke consumptie,
- b. produkten die kennelijk zijn bestemd om te worden aangewend voor de bereiding van de onder a bedoelde eet- en drinkwaren en daarin geheel of ten dele opgaan;
- c. produkten die zijn bestemd om te worden aangewend als aanvulling op dan wel ter vervanging van de onder a bedoelde eet- en drinkwaren; met dien verstande dat tot de voedingsmiddelen niet worden gerekend alcoholhoudende dranken;

2. granen en peulvruchten, die niet zijn te rangschikken onder post 1;

3. pootgoed bestemd voor de teelt van groenten en fruit.

(...)

4.4 Genoemde tabelposten dienen in beginsel richtlijnconform te worden uitgelegd, dat wil zeggen

in het licht van de bewoordingen van artikel 12, lid 3, letter a, Zesde richtlijn en categorie 1 in Bijlage H behorende bij die richtlijn (vgl. HR 10 augustus 2007, nr. 43.169, LJN AZ3758, BNB 2007/277).

4.5 Naar partijen eenparig hebben verklaard ter zitting is op de levering van enkel het mycelium (sporencultuur) voor psilocybe paddenstoelen het verlaagde omzetbelastingtarief van toepassing. De Inspecteur heeft ter toelichting hierop gesteld het mycelium van alle paddenstoelen, ongeacht of deze van de champignon of van psilocybe paddenstoelen afkomstig zijn, als eetwaren te beschouwen, reeds omdat de Belastingdienst op dat punt de Voedsel- en Warenautoriteit volgt. Nu de Voedsel- en Warenautoriteit zowel verse psilocybe paddenstoelen als champignons als eetwaren beschouwt, ziet de Belastingdienst geen reden om die producten voor de tariefpostindeling ten behoeve van de heffing van omzetbelasting verschillend te behandelen. Dit geldt, zo zijn partijen het eens, eveneens voor het mycelium van beide soorten paddenstoelen. Partijen gaan daarbij naar het oordeel van het Hof niet uit van een onjuiste rechtsopvatting. Evenmin is gesteld of gebleken dat voor mycelium van psilocybe paddenstoelen een absoluut invoer of handelsverbod bestaat zoals dat geldt voor psilocybe paddenstoelen (vgl. HR 3 januari 2001, nr. 35.609, LJN AA9244, BNB 2001/194).

4.6 Het Hof dient vervolgens de vraag te beantwoorden of over de indeling van het mycelium (sporencultuur) van de psilocybe paddenstoelen in de tabelpost anders dient te worden geoordeeld, indien het mycelium wordt geleverd op broed als voedingsbodem. Het Hof beantwoordt deze vraag ontkennend. Het Hof heeft daarbij het volgende overwogen.

4.7 Uit de toelichting die is gegeven bij tabel I, post a.3 in het besluit van 27 september 2007, nr. CPP 2007/536M; hierna: het Besluit), volgt dat zowel jonge groente- en fruitplanten als de delen van dergelijke planten onder post a.3 kunnen worden gerangschikt. Het Besluit vermeldt in dit kader: "Onder de post vallen zowel de jonge groente- en fruitplanten die zijn bestemd voor de uitpoot van groenten en fruit als de delen van dergelijke planten (zoals wortels en wortelstokken). Bijvoorbeeld: plantuitjes, witlofwortelen, rabarberplanten, aardbeiplanten, champignonbroed of champignonmycelium." De Inspecteur heeft ter zitting gesteld dat de indeling van champignonbroed in tabel 1, post a.3 een uiting is van begunstigend beleid.

4.8 Belanghebbende heeft onbestreden gesteld dat het roggebroed dat in de growkits wordt geleverd hetzelfde is als het broed dat gebruikt wordt voor de kweek van andere soorten paddenstoelen, waaronder champignons. Alleen de gebruikte sporencultuur van psilocybe paddenstoelen verschilt van die van champignons. Het Hof is van oordeel dat nu het Besluit als voorbeeld van "jonge planten bestemd voor de uitpoot" noemt: champignonbroed, niet kan worden geoordeeld dat eenzelfde broed - wanneer dat wordt gebruikt voor de kweek van andere paddenstoelen dan champignons - niet zou kunnen worden beschouwd als pootgoed voor de teelt van groenten en fruit als bedoeld in de tabelpost. Naar het oordeel van het Hof kan niet worden geoordeeld dat het broed, afhankelijk van het doel waarvoor de afnemer het broed gebruikt, aan het verlaagde dan wel het gewone tarief is onderworpen.

4.9 Tot slot dient het Hof te oordelen over de vraag of belanghebbende te dezen twee of meer afzonderlijke prestaties heeft verricht dan wel één prestatie. Belanghebbende heeft gesteld dat een growkit enkel broed met sporencultuur van de psilocybe paddenstoel bevat, verpakt in een plastic bakje met deksel met een inhoud van ongeveer een liter. In de growkit is het broed afgedekt met een laagje vermiculiet waarbij voor de vochtregulering een paar milliliter perliet is toegevoegd. Belanghebbende heeft voorts gesteld dat de reden om een laagje vermiculiet en perliet in het bakje toe te voegen is gelegen in de mogelijk lange tijd die - onder meer als gevolg van het transport - zit tussen het voegen van het broed in het plastic bakje en het openen van het bakje door de uiteindelijke afnemer. Mede gelet op de toelichting die belanghebbende ter zitting heeft gegeven en hetgeen in het onder 2.2 aangehaalde controlerapport is vermeld, acht het Hof deze stellingen van belanghebbende aannemelijk. Naar het oordeel van het Hof vormt de levering van het broed met sporencultuur van de psilocybe paddenstoel de hoofdprestatie en de levering van het plastic bakje en de toevoeging van vermiculiet en perliet bijkomende prestaties bij die hoofdprestatie. Het Hof acht daarvoor redengevend dat de levering van het plastic bakje en de toevoeging van voormelde producten voor de klant geen doel op zich zijn, maar een middel om de hoofdprestatie zo aantrekkelijk mogelijk te maken (vgl. HvJ 11 juni 2009, RLRE Tellmer Property, C-572/07, LJN

BI8978, V-N 2009/29.17, punt 19, en HvJ 10 maart 2011, Bog e.a., C-497/09, C-499/09, C-501/09 en C-502/09, LJV BP8307, V-N 2011/18.17, punt 54 en HR 10 augustus 2012, nr. 10/03633, LJV BT2197, BNB 2013/3). Dit leidt het Hof tot het oordeel dat op de levering van de growkit het verlaagde omzetbelastingtarief van toepassing is.

Slotsom

4.10 Op grond van het vorenstaande is het hoger beroep gegrond.

5. Kosten

Nu het hoger beroep gegrond is, ziet het Hof aanleiding de Inspecteur te veroordelen in de kosten die belanghebbende in bezwaar en in hoger beroep redelijkerwijs heeft moeten maken. Voor de procedure in beroep heeft belanghebbende geen kosten gemaakt die voor vergoeding in aanmerking komen.

De proceskosten van belanghebbende in bezwaar en in hoger beroep zijn in overeenstemming met het Besluit proceskosten bestuursrecht te berekenen op 1 punt in bezwaar (x wegingsfactor 1 x € 161) en 1 punt in hoger beroep (x wegingsfactor 1 x € 437) x 0,5 vanwege samenhang met zaaknummer 11/00214, in totaal € 299 aan kosten van door een derde beroepsmatig verleende rechtsbijstand.

6. Beslissing

Het Hof

- vernietigt de uitspraak van de Rechtbank,
- verklaart het tegen de uitspraak van de Inspecteur ingestelde beroep gegrond,
- vernietigt de uitspraak van de Inspecteur,
- vernietigt de naheffingsaanslag,
- vernietigt de beschikking heffingsrente,
- veroordeelt de Inspecteur in de proceskosten van belanghebbende tot een bedrag van € 299,
- gelast dat de Inspecteur aan belanghebbende het betaalde griffierecht vergoedt, te weten € 145 in verband met het beroep bij de Rechtbank, en € 227 in hoger beroep, in totaal € 372.

Deze uitspraak is gedaan door mr. E. Polak, voorzitter, mr. C.M. Ettema en mr. P. van der Wal, in tegenwoordigheid van mr. K. de Jong-Braaksma als griffier.