

Uitspraak

GERECHTSHOF 's-HERTOGENBOSCH

Team belastingrecht
Meervoudige Belastingkamer
Kenmerk: 16/00275

Uitspraak op het hoger beroep van

de inspecteur van de Belastingdienst,
hierna: de Inspecteur

tegen de uitspraak van de Rechtbank Zeeland-West-Brabant te Breda (hierna: de Rechtbank)
van 2 maart 2016, nummer BRE 14/3516, in het geding tussen


gevestigd te Veghel,
hierna: belanghebbende,

en

de Inspecteur,

betreffende de hierna genoemde beschikking.

1. Ontstaan en loop van het geding

1.1. Belanghebbende heeft op 16 januari 2014 aangifte gedaan van de door haar over het tijdvak december 2013 verschuldigde omzetbelasting. Het desbetreffende aangiftebiljet vermeldt als zodanig een verzoek om teruggaaf tot een bedrag van € 18.322, welke teruggaaf bij beschikking van 31 januari 2014 is verleend. Tegen deze beschikking heeft belanghebbende bezwaar gemaakt, en daarin een aanvullende teruggaaf van € 2.672 gevraagd. De Inspecteur heeft bij uitspraak van 9 mei 2014 besloten van dit bedrag geen teruggaaf te verlenen.

1.2. Belanghebbende is van deze uitspraak in beroep gekomen bij de Rechtbank. Ter zake van dit beroep heeft de griffier van de Rechtbank van belanghebbende een griffierecht geheven van € 328.

De Rechtbank heeft het beroep gegrond verklaard, de uitspraak op bezwaar vernietigd, de teruggaaf van omzetbelasting vastgesteld op € 21.881 en de Inspecteur veroordeeld in de proceskosten van belanghebbende ten bedrage van € 367,25. Voorts heeft de Rechtbank gelast dat de Inspecteur het griffierecht aan belanghebbende vergoedt.

1.3. Tegen deze uitspraak heeft de Inspecteur hoger beroep ingesteld bij het Hof. Belanghebbende heeft een verweerschrift ingediend.

1.4. De zitting heeft plaatsgehad op 9 juni 2017 te 's-Hertogenbosch. Aldaar zijn toen verschenen en gehoord de heer mr. H.J. van den Kerkhof als gemachtigde van belanghebbende, ter bijstand vergezeld door drs. B.C.M. Groenen, alsmede, namens de

Inspecteur, de heer L. Boven, mevrouw mr. H. Cheng-Lau en de heer mr. M.A. Lucius. Gemachtigde heeft ter zitting een pleitnota voorgedragen en exemplaren daarvan aan het Hof en de Inspecteur overgelegd.

Te dezer zitting zijn gezamenlijk behandeld de hoger beroepzaken met de kenmerken 16/00272, 16/00273, 16/00274, 16/00275, 16/00276 en 16/00277.

1.5. Het Hof heeft aan het einde van de zitting het onderzoek gesloten.

1.6. Van de zitting is een proces-verbaal opgemaakt, dat in afschrift aan partijen is verzonden.

2. Feiten

Op grond van de stukken van het geding en het onderzoek ter zitting zijn in deze zaak de volgende feiten en omstandigheden voor het Hof komen vast te staan.

2.1. Belanghebbende exploiteert een melkveehouderij. Zij houdt zich onder meer bezig met het opfokken van kalveren (jongvee) tot melk producerende vaarzen. Het (binnen het eigen bedrijf voortgebrachte) vrouwelijk jongvee wordt vanaf de geboorte opgefokt tot koeien die melk produceren. Een vaars wordt een melkkoe nadat zij voor het eerst gekalfd heeft. Het duurt ongeveer 24 maanden om een kalf op te fokken tot melkkoe. In die 24 maanden worden in dit kader kosten gemaakt, bestaande uit (met name) voer en overige kosten, zoals huisvesting, dierenartskosten, strooisel, water en elektriciteit (hierna: opfokkosten).

2.2. Belanghebbende heeft met ingang van 1 juli 2013 (hierna: de optiedatum) geopteerd voor het niet meer toepassen van de landbouwregeling van artikel 27 van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: de Wet). Bij beschikking van 10 juli 2013 heeft de Inspecteur belanghebbende, overeenkomstig haar verzoek, ontheven van de toepassing van de landbouwregeling en belanghebbende bericht dat zij met ingang van 1 juli 2013 aangifte omzetbelasting moet doen.

2.3. Belanghebbende heeft verzocht om een aanvullende teruggaaf van omzetbelasting in verband met herziening van omzetbelasting voor wat betreft de binnen het eigen bedrijf voortgebrachte kalveren (hierna: het jongvee) en de in eigen bedrijf gefokte melkkoeien. Het betreft hier een herziening op ingekochte leveringen en diensten die onderdeel uitmaken van de opfokkosten, als beschreven onder 2.1.

2.4. Het Besluit Landbouw van 15 juni 2006, nr CPP 2005/3096M, Stcrt. 23 juni 2006, nr. 120, pag. 14, bevat de volgende passages:

“4. Optie voor belastingheffing

(...)

4.2.2. Aftrek van voorbelasting

De landbouwer die op de normale wijze in de heffing wordt betrokken, kan vanaf de optiedatum op de voet van artikel 15 van de wet belasting in aftrek brengen, mits uiteraard aan de terzake gestelde voorwaarden wordt voldaan. Dit betekent onder andere dat de belasting die betrekking heeft op goederen en diensten die vóór de optiedatum aan de landbouwer zijn geleverd c.q. jegens hem zijn verricht – behoudens het hierna gestelde – niet voor aftrek in aanmerking komt, ook al wordt die belasting aan de landbouwer in rekening gebracht nadat hij

op de normale wijze in de heffing is betrokken.

Nog niet daadwerkelijk aangewende goederen en/of diensten

De belasting die aan de landbouwer in rekening is of wordt gebracht en die betrekking heeft op goederen en/of diensten die vóór de optiedatum aan hem zijn geleverd maar op die datum nog niet daadwerkelijk zijn aangewend, komt alsnog op de voet van artikel 15, lid 4, van de Wet voor aftrek in aanmerking.

Op de optiedatum reeds in gebruik zijnde bedrijfsmiddelen

De belasting die drukt op de bedrijfsmiddelen die op de optiedatum als zodanig bij de landbouwer in gebruik zijn, komt in voorkomende gevallen alsnog deels voor aftrek in aanmerking en wel op de voet van de artikelen 11 tot en met 14 van de uitvoeringsbeschikking.

In de productie opgegane, niet meer als zodanig aanwezige, goederen en/of diensten

Een bijzonder geval vormen de goederen en/of diensten die als zodanig op de optiedatum niet meer aanwezig zijn doch welke vóór die datum zijn aangewend ten behoeve van het telen of voortbrengen van landbouwproducten, welke landbouwproducten na de optiedatum zullen worden geleverd. Voorbeelden zijn zaden, meststoffen, dieren bestemd voor de productie van vlees en veevoeder dat aan evenbedoelde dieren is verstrekt. Goedgekeurd wordt dat de belasting die aan de landbouwer terzake van de aanschaf van deze goederen en/of diensten in rekening is gebracht, alsnog voor aftrek in aanmerking komt, omdat deze goederen en/of diensten blijken te worden aangewend ten behoeve van aan belasting onderworpen leveringen van de desbetreffende landbouwproducten (vergelijk artikel 15, eerste lid, van de wet in samenhang met artikel 27, tweede lid, 2e volzin van de wet)."

2.5. De Rechtbank heeft met betrekking tot het jongvee geoordeeld dat de voor het opfokken van het jongvee ingekochte leveringen en diensten door belanghebbende zijn aangewend ten behoeve van het opgroeien van jongvee tot melkvee, en dat artikel 15, vierde lid, van de Wet toepassing vindt op het moment dat wordt aangevangen met de levering van door dat vee gegeven melk. De terug te geven omzetbelasting voor jongvee is door de Rechtbank als volgt vastgesteld:

41 stuks jongvee jonger dan 1 jaar, ter waarde van € 13.505	à 6/106 = € 764
43 stuks jongvee vanaf 1 jaar, ter waarde van € 34.665	à 6/106 = € 1.962
Teruggaaf OB	€ 2.726

2.6. Ten aanzien van het melkvee heeft de Rechtbank geoordeeld dat met betrekking tot de opfokkosten de aftrek van voorbelasting op jaarbasis dient te worden herzien. De Rechtbank stelt het te herziene bedrag voor 2013 vast op € 833.

2.7. Op jongvee wordt niet afgeschreven. Melkvee dat op optiedatum al melk heeft gegeven zijn goederen waarop wordt afgeschreven.

3. Geschil, alsmede standpunten en conclusies van partijen

3.1. Het geschil betreft het antwoord op de volgende vragen:

- I. Is herziening mogelijk met betrekking tot de omzetbelasting die is begrepen in de opfokkosten van het op de optiedatum aanwezige jongvee, dat nog niet als melkvee in gebruik is genomen?

- II. Is herziening mogelijk met betrekking tot de omzetbelasting van de op de optiedatum aanwezige zelf voortgebrachte melkkoeien?

Belanghebbende is van mening dat deze vragen bevestigend moeten worden beantwoord. De Inspecteur is de tegenovergestelde opvatting toegedaan.

3.2. Partijen doen hun standpunten in hoger beroep steunen op de gronden welke daartoe door hen zijn aangevoerd in de van hen afkomstige gedingstukken, waarvan de inhoud als hier ingevoegd moet worden aangemerkt.

Voor hetgeen hieraan ter zitting is toegevoegd, wordt verwezen naar het van deze zitting opgemaakte proces-verbaal.

3.3. Belanghebbende concludeert tot bevestiging van de uitspraak van de Rechtbank. De Inspecteur concludeert tot vernietiging van de uitspraak van de Rechtbank en bevestiging van de uitspraak op bezwaar.

4. Gronden

Ten aanzien van het geschil

Vraag I Jongvee

4.1. Ten aanzien van het eerste geschilpunt heeft de Inspecteur zich op het standpunt gesteld dat de voor de aanfok bestemde goederen en diensten (als bedoeld in 2.1) op het moment dat deze tijdens het aanfokken worden gebezigd feitelijk worden verbruikt. In de visie van de Inspecteur is er dan op of na optiedatum geen herzieningsmoment als bedoeld in de eerste volzin van artikel 15, vierde lid, van de Wet. De Inspecteur heeft voorts betoogd dat het fiscale neutraliteitsbeginsel niet van toepassing is, omdat belanghebbende die voorheen de landbouwregeling van artikel 27 van de Wet toepaste en een ondernemer die al eerder heeft geopteerd voor artikel 27, zesde lid, van de Wet, niet als gelijke gevallen kunnen worden aangemerkt. Ook stelt hij in dat verband dat belanghebbende heeft gekozen voor het organisatiemodel dat haar kennelijk uit economisch oogpunt het beste uitkomt. Tenslotte stelt de Inspecteur dat de wettelijke bepalingen geen mogelijkheid tot herziening van de omzetbelasting op de betreffende kosten bieden en dat het neutraliteitsbeginsel daar geen verandering in kan brengen.

4.2. Belanghebbende heeft zich primair op het standpunt gesteld dat de voorbelasting op de opfokkosten (voer, gezondheidszorg en bevruchting) - die nodig zijn om tijdens de vervaardigingsfase van het kalf een volwaardig bedrijfsmiddel (een koe die melk geeft) te maken - voor aftrek in aanmerking komt op of na de optiedatum, nu dit jongvee pas (op of) na optiedatum voor belaste prestaties als bedrijfsmiddel in gebruik wordt genomen. Belanghebbende heeft voorts betoogd dat met toepassing van het neutraliteitsbeginsel aan belanghebbende een recht op herziening toekomt, nu bij weigering van die aftrek een concurrentienadeel ontstaat bij belanghebbende. Bij hem gaat dan de omzetbelasting over de opfokkosten onderdeel uitmaken van de kostprijs van zijn gebruiksvet, terwijl de ondernemer die in de btw-regeling zit de voordruk over alle opfokkosten heeft kunnen terugvragen. Belanghebbende beroept zich hierbij reeks op de artikelen 184 tot en met 192 van de Europese Btw-richtlijn.

4.3. Het Hof stelt voorop dat de werkzaamheden die belanghebbende heeft (laten) verricht(en) (zie onder 2.1) teneinde een kalf tot melkkoe op te fokken, niet tot gevolg hebben dat er een nieuw vervaardigde roerende zaak wordt opgeleverd. Dieren kunnen immers, gelet op de bijzondere plaats die zij innemen binnen de categorie lichamelijke zaken, niet worden aangemerkt als „materialen”, en het voeren en verzorgen van deze dieren kan ook als dit hen geschikt maakt voor een specifiek gebruik dat in de lijn van een biologisch proces ligt, niet worden beschouwd als de vervaardiging, uit materialen, van een goed dat tevoren niet bestond. Verder is het Hof van oordeel dat volgens de in het maatschappelijk verkeer gangbare opvattingen de functie van een melkkoe niet wezenlijk verschilt van de functie van een melkkoe in wording. Dat een melkkoe in staat is melk te geven betreft een nieuwe functie van hetzelfde goed, dat niet zozeer verband houdt met de „materialen” die daarvóór aan belanghebbende zijn verstrekt, maar het gevolg is van het biologische proces. (vgl. Beschikking van het HvJ 1 juni 2006, C-233/05 (V.O.F. Dressuurstal Jespers), ECLI:EU:C:2006:367).

4.4. Het Hof ziet zich voor de vraag gesteld op welk tijdstip de opfokkosten door belanghebbende worden gebruikt, of anders gezegd: of artikel 15, vierde lid, tweede volzin, van de Wet ook van toepassing is met betrekking tot de omzetbelasting die aan belanghebbende in rekening is gebracht ter zake van de opfokkosten, die na de geboorte van het kalf door belanghebbende zijn afgenomen.

4.5. Het Hof stelt voorop dat tot de (in 2.1. beschreven) opfokkosten behorende – door belanghebbende ingekochte - leveringen en diensten prestaties zijn op het gebied van voer en zorg, zonder welke het kalf (uiteindelijk) zou komen te overlijden. Het Hof is derhalve van oordeel dat belanghebbende deze prestaties betreft teneinde het jongvee in goede staat te houden. Dat het voer behulpzaam is in het biologische proces, waarbij een kalf zich ontwikkelt tot melkkoe, heeft naar het oordeel van het Hof niet tot gevolg dat de opfokkosten als zodanig worden betrokken teneinde wijzigingen aan een bedrijfsmiddel aan te brengen. Dientengevolge is het Hof van oordeel dat belanghebbende genoemde prestaties verbruikt voor de toepassing van artikel 15 van de Wet op het moment dat deze aan het jongvee worden toegediend, zodat voor een correctie op de voet van artikel 15, vierde lid, tweede volzin, van de Wet geen plaats is. (vgl. HR 4 december 2009, nr. 07/13230, ECLI:NL:HR:2009:BG4109, BNB 2010/64).

4.6. Ten tijde van de optiedatum was het in 2.4 vermelde besluit van toepassing. Dit besluit bevat onder het kopje ‘In de productie opgegane, niet meer als zodanig aanwezige, goederen en/of diensten’ een goedkeuring die aftrek van voorbelasting toestaat op goederen en/of diensten die als zodanig op de optiedatum niet meer aanwezig zijn doch welke vóór die datum zijn aangewend ten behoeve van het telen of voortbrengen van landbouwproducten, welke landbouwproducten na de optiedatum zullen worden geleverd. Goedgekeurd wordt dat de belasting die aan de landbouwer ter zake van de aanschaf van deze goederen en/of diensten in rekening is gebracht, alsnog voor aftrek in aanmerking komt, omdat deze goederen en/of diensten blijken te worden aangewend ten behoeve van aan belasting onderworpen leveringen van de desbetreffende landbouwproducten.

4.7. De Inspecteur heeft met betrekking tot die passage van het besluit betoogd dat het niet van toepassing is op belanghebbende, nu jongvee dat wordt opgefokt tot melkvee niet kwalificeert als verbruiksvee, maar als gebruiksvee, en als zodanig geen landbouwproduct is, maar zelf een ander landbouwproduct voortbrengt. In zijn visie wordt in het besluit bewust niet verwezen naar gebruiksvee, nu dat niet wordt geleverd na optiedatum, maar als bedrijfsmiddel binnen het bedrijf blijft.

4.8. Belanghebbende heeft aangevoerd dat de strekking van het Besluit Landbouw is dat goederen van een belastingplichtige, die door het opteren overgaat van de landbouwregeling naar de btw-regeling, 'belastingsschoon' moeten worden gemaakt. Zij merkt op dat in genoemd besluit niet wordt gesproken over gebruiksvee, maar dat slechts onderscheid wordt gemaakt tussen dieren waarop de landbouwer voor de inkomsten- of vennootschapsbelasting afschrijft, en dieren waarop hij niet afschrijft. Nu het jongvee op optiedatum nog niet als bedrijfsmiddel in gebruik is, en daarop ook niet kan worden afgeschreven, bepleit belanghebbende toepassing van de goedkeuring die is opgenomen in het in 2.4 vermelde besluit.

4.9. Het Hof heeft in 4.1 tot en met 4.5. overwogen dat de leveringen en diensten die de opfokkosten vormen goederen en/of diensten betreffen die reeds vóór de optiedatum zijn aangewend. Ook staat vast dat een kalf dat tot het jongvee behoort niet kwalificeert als een in een gebruik zijnd bedrijfsmiddel, maar dat het wel als zodanig zal kwalificeren als het is uitgegroeid tot melkkoe. Voor wat betreft de goedkeuring onder het kopje 'In de productie opgegane, niet meer als zodanig aanwezige, goederen en/of diensten' is het Hof van oordeel dat dit onderdeel inderdaad strekt tot het 'omzetbelasting schoon' maken van landbouwproducten die na optiedatum worden geleverd. Het kalf dat tot het jongvee behoort groeit echter uit tot bedrijfsmiddel, dat binnen het bedrijf van belanghebbende zal worden gebruikt en waarop herzieningsregels als bedoeld in artikel 15 van de Wet en artikel 11 tot en met artikel 14a van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 (hierna: Uitvoeringsbeschikking OB) van toepassing zullen zijn, en wordt in eerste instantie dus niet door belanghebbende aan een derde geleverd. Derhalve is in dit geval geen sprake van de in de goedkeuring omschreven situatie.

4.10. Ten aanzien van het fiscale neutraliteitsbeginsel in samenhang met de al dan niet rechtstreekse werking van de herzieningsregels uit de Btw-richtlijn, overweegt het Hof als volgt. Wanneer wordt overgegaan van de landbouwregeling van artikel 27 van de Wet naar het buiten toepassing laten van die landbouwregeling op basis van artikel 27, zesde lid, van de Wet, zijn de herzieningsregels van artikel 15 van de Wet in samenhang met artikel 11 tot en met artikel 14a van de Uitvoeringsbeschikking OB van toepassing. Naar het Hof voorkomt, heeft de wetgever daarmee mede uitdrukking gegeven aan artikel 192 van de Btw-richtlijn. Zoals in de onderdelen 4.3 tot en met 4.5 is overwogen komt de omzetbelasting die drukt op de opfokkosten die zijn gemaakt in de periode dat belanghebbende kwalificeerde voor de landbouwregeling van artikel 27 van de Wet niet voor die herzieningsregels in aanmerking, nu het leveringen en diensten betreft die destijds zijn ingekocht en gebruikt voor de instandhouding van het jongvee. Een rechtstreeks beroep op artikel 184 tot en met 192 van de Btw-richtlijn, voor zover dit al mogelijk zou zijn, doet hier niet aan af.

4.11. Het beginsel van fiscale neutraliteit houdt volgens vaste rechtspraak in dat soortgelijke prestaties, prestaties die met elkaar concurreren, uit het oogpunt van de heffing van omzetbelasting niet ongelijk worden behandeld. Het beginsel heeft naar het oordeel van het Hof niet tot gevolg dat, ongeacht de feitelijke situatie, voor de heffing van omzetbelasting in alle gevallen kan worden uitgegaan van een gelijke belastingdruk die is verdisconteerd in de kostprijs van het product. De situatie in het onderhavige geval, waarin de ondernemer die niet had geopteerd voor het buiten toepassing laten van de landbouwregeling reeds goederen en diensten heeft gebruikt voor de instandhouding van zijn jongvee, is niet vergelijkbaar met een ondernemer die wel heeft geopteerd voor het buiten toepassing laten van de landbouwregeling. Herzieningsregels, die op basis van de Wet en het goedkeuringsbeleid niet van toepassing zijn op het onderhavige geval, kunnen niet met een beroep op het fiscale neutraliteitsbeginsel naar

de situatie in het onderhavige geval worden uitgebreid. (vergelijk onder meer: rechtsoverweging 45 in het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie van 19 juli 2012, C-44/11 (Deutsche Bank), ECLI:EU:C:2012:484). Er is ook geen sprake van een verschillende behandeling voor de heffing van omzetbelasting nadat belanghebbende heeft geopteerd voor het buiten toepassing laten van de landbouwregeling. Het Hof verwerpt het standpunt van belanghebbende in deze.

4.12. De eerste vraag die partijen verdeeld houdt, moet derhalve ontkennend worden beantwoord.

Vraag II: Melkkoeien

4.13. Ten aanzien van het tweede geschilpunt heeft de Inspecteur zich ook op het standpunt gesteld dat de goederen en diensten die tezamen de opfokkosten vormen feitelijk worden gebezigd wanneer ze daadwerkelijk worden gebruikt. In de visie van de Inspecteur bieden de wettelijke regels geen ruimte voor herziening.

4.14. Belanghebbende is van mening dat de herzieningsregels uit de artikelen 11 tot en met 14 van de Uitvoeringsbeschikking OB mede van toepassing zijn op de vóór optiedatum gemaakte opfokkosten.

4.15. Mede op basis van overwegingen in 4.3. tot en met 4.5. is het Hof van oordeel dat de opfokkosten (genoemd in 2.1) geen goederen zijn waarop voor de inkomstenbelasting of de vennootschapsbelasting kan worden afgeschreven. Voorts is op deze prestaties geen plaats voor een correctie op de voet van artikel 15, vierde lid, tweede volzin, van de Wet. De aftrek van voorbelasting op deze prestaties komt derhalve niet voor herziening in aanmerking (vgl. Hof Arnhem 21 september 2005, nr. 05/00062, ECLI:NL:GHARN:2005:AU5053).

Slotsom

4.16. De slotsom is dat het hoger beroep gegrond is. Het Hof zal het beroep gegrond verklaren, de uitspraak van de Rechtbank vernietigen, en de uitspraak op bezwaar van de Inspecteur bevestigen.

Ten aanzien van het griffierecht

4.17. Gelet op het feit dat de uitspraak van de Rechtbank niet in stand blijft, is voor het heffen van griffierecht van de Inspecteur inzake het hoger beroep geen plaats.

Ten aanzien van de proceskosten

4.18. Het Hof acht geen termen aanwezig voor een veroordeling in de proceskosten als bedoeld in artikel 8:75 van de Algemene wet bestuursrecht.

5. Beslissing

Het Hof:

- verklaart het hoger beroep gegrond,
- vernietigt de uitspraak van de Rechtbank,

- verklaart het tegen de uitspraak van de Inspecteur bij de Rechtbank ingestelde beroep ongegrond, en
- bevestigt de uitspraak van de Inspecteur.

Aldus gedaan op

19 OKT 2017

door M. Harthoorn, voorzitter, A.J. Kromhout en T.A. Gladpootjes, in tegenwoordigheid van K.M.J. van der Verst, griffier. De beslissing is op die datum ter openbare zitting uitgesproken en afschriften van de uitspraak zijn op die datum aangetekend aan partijen verzonden.

Het aanwenden van een rechtsmiddel:

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 's-Gravenhage. 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) een 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.