

Belastingkamer:

Nummer: 617/79

HET GERECHTSHOF TE AMSTERDAM,
DERDE MEERVOUDIGE BELASTINGKAMER;

GEZIEN het op 22 februari 1979 onder nummer 617 ingekomen beroepschrift van X, belastingconsulent te Z, als gemachtigde van de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid: "W B.V.", te Y, en gericht tegen de op 12 februari 1979 gedagtekende en in afschrift ter post bezorgde uitspraak van de Inspecteur der omzetbelasting te V op een door belanghebbende tijdig ingediend bezwaarschrift tegen de haar opgelegde naheffingsaanslag inzake omzetbelasting over het tijdvak 1973 tot en met 1976, aanslagnummer 123456;

GEZIEN de overige stukken, waaronder een op 10 mei 1979 bij het Hof ingekomen aanvulling en toelichting op het beroepschrift van Mr. A, advocaat, alsmede een door deze ter zitting overgelegde en voorgedragen pleitnota, van welke stukken de inhoud als hier opgenomen geldt;

GEHOORD ter zitting van 2 april 1980 als belanghebbendes gemachtigde Mr. A, voornoemd, tot zijn bijstand vergezeld door W, directeur van belanghebbende, alsmede de inspecteur;

OVERWEGENDE dat de inspecteur bij zijn uitspraak de aanslag ten bedrage van f. 46.650,96 aan enkelvoudige belasting en f. 294,-- aan verhoging, waarvan in geding een bedrag van f. 44.124,81 aan enkelvoudige belasting, heeft gehandhaafd, waarna belanghebbende tijdig in beroep is gekomen, aanvoerende dat de uitspraak dient te worden vernietigd en de aanslag te worden verminderd met voormeld bedrag van f. 44.124,81 aan enkelvoudige belasting, hebbende de inspecteur geconcludeerd tot bevestiging van zijn uitspraak;

OVERWEGENDE dat op grond van de gedingstukken en het ter zitting behandelde, de navolgende feiten tussen partijen vaststaan:

Belanghebbende, ondernemer in de zin van de Wet op de omzetbelasting 1968 (de Wet), oefent naast het horeca-bedrijf in de gebruikelijke zin, ook het cateringbedrijf uit. Dat bedrijf houdt in dat vanuit keukens van belanghebbende – eertijds die van zijn bedrijf in B, later speciale keukens in W – warme maaltijden als lunches, onderdelen van deze maaltijden zoals belegde broodjes en borrelgarnituren,

worden bezorgd bij cliënten van belanghebbende thuis, casu quo aan hun bedrijf. Zo nodig worden de artikelen ter plaatse, in een meegebracht oventje opgewarmd, ook wel worden ze bereid in een keukenwagen dan wel in het bedrijf waar ze geserveerd worden.

Het aantal klanten van belanghebbende bedraagt thans circa 500 à 600, sommigen bestellen 1 maal per week, anderen 1 maal per jaar.

Het onderwerpelijke geschil betreft de door belanghebbende, in zijn cateringbedrijf, geleverde zogenaamde borrelgarnituren. Deze bestaan – blijkens een door belanghebbende ter zitting overgelegde prijslijst – koud bijvoorbeeld uit een sandwich met gerookte zalm/ ei/ olijf, een roggebroodje met geitekaas en halve vijg, een half eitje met crab en gember, een portie zoute amandelen of cashewnoten, warm bijvoorbeeld uit bitterballen 3 stuks, borrelworstjes 3 stuks, een toastje kip/ham/kaas/perzik, alsook hotdogs, pizza en dergelijke.

De inspecteur is van oordeel dat deze borrelgarnituren zijn onderworpen aan het normale tarief, als bedoeld in artikel 9, lid 1, van de Wet. Terzake heeft hij nageheven een bedrag van f. 44.124,81 aan omzetbelasting, begrepen in de onderwerpelijke naheffingsaanslag. Over de grootte van voormeld bedrag bestaat geen verschil van mening. Het bezwaar tegen de verhoging heeft belanghebbende ter zitting teruggenomen.

Belanghebbende daarentegen is van mening dat met betrekking tot deze borrelgarnituren over de periode van aanslag het verlaagde tarief van 4 percent, als bedoeld in lid 2, letter a, van voormeld artikel 9, overeenkomstig post 12, letter b, van de bij de Wet behorende tabel I, behoort te worden toegepast. Zij grondt deze mening op de omstandigheid dat naar aanleiding van de vorige controle omzetbelasting, welke plaats heeft gehad in oktober 1973, geen naheffing ter zake van de leveringen van borrelgarnituren heeft plaatsgevonden en stelt dat hierdoor bij haar het vertrouwen is gewekt dat zij in dit opzicht het juiste tarief toepaste; een naheffing thans over de afgelopen jaren zou strijdig zijn met algemene beginselen van behoorlijk bestuur.

Het over deze controle opgemaakte rapport – ter zitting door de inspecteur voorgelezen – vermeldt onder meer dat belanghebbende ook catering (dinners, lunches, recepties) deed. Over de tarifiering van borrelgarnituren wordt niet gerept.

OVERWEGENDE dat belanghebbende heeft aangevoerd:

dat bij de laatste omzetbelasting-controle vanwege de inspecteur in 1978, in tegenstelling tot bij een eerdere controle in augustus 1973, het standpunt is

ingenomen, dat sommige onderdelen van door belanghebbende verzorgde maaltijden onder het hoge tarief thuishoren;

dat evenwel belanghebbende na deze eerdere controle erop heeft mogen vertrouwen dat de juiste percentages werden toegepast, niet zozeer op grond van inlichtingen van de zijde van de inspecteur als wel vanwege het feit, dat na die eerdere controle niet is nagevorderd, althans niet op grond van toepassing van een verkeerd tarief, zoals nu;

dat de inspecteur nu niet met recht kan navorderen, omdat hij immers geacht mag worden te hebben ingestemd met de door belanghebbende gevolgde werkwijze;

dat mocht de inspecteur de mening zijn toegedaan dat het bij eerdere controle ingenomen standpunt bij nader inzien niet juist is, dan de rechtszekerheid en de redelijkheid zich ertegen verzetten dat de blijkbare erkenning van fouten in het verleden aanleiding zou moeten zijn om de consequenties van die erkenning casu quo constatering, geheel voor rekening van belanghebbende te brengen, door aan die constatering als het ware terugwerkende kracht te verlenen;

dat, aangenomen tenslotte dat de fiscus en belanghebbende gelijkwaardige rechtssubjecten zijn, aangenomen voorts dat zij beiden in het verleden blijkbaar een foutief standpunt hebben ingenomen, quod non, het buitengewoon onredelijk is om de situatie ten rechte te keren door uitsluitend belanghebbende voor de gevolgen te laten opdraaien, zelfs wanneer dat strikt formeel juist zou zijn;

dat noch de Wet, noch de jurisprudentie eisen dat de inspecteur inlichtingen moet hebben gegeven om vertrouwen op te wekken; dat nodig is, dat belanghebbende redelijkerwijs mocht aannemen, dat haar wijze van berekening de instemming van de inspecteur genoot;

dat in de aangehaalde uitspraken en de literatuur (Scheltens, N.J.B. 1977-717) duidelijk te vinden is, dat de stellingname van de Tariefcommissie op dit stuk conservatief was, en dat inmiddels mag worden verlangd dat het tolereren van een situatie rechtsgevolgen heeft;

dat het feit dat de afnemers van belanghebbende de omzetbelasting weer op hun aangifte in mindering kunnen brengen, zich wel degelijk verzet tegen naheffing, wellicht niet op formele, maar zeker wel op materiële gronden;

dat belanghebbende in goed vertrouwen de belasting niet in rekening heeft gebracht, die zij wellicht wel in rekening had moeten brengen, en wel aan afnemers die bijna allemaal die belasting weer kunnen verrekenen;

dat theoretisch het mogelijk is, dat belanghebbende alsnog die afnemers een

factuur stuurt en de verschuldigde belasting ter doorbetaling ontvangt; dat praktisch dat geen haalbare kaart is, omdat ondernemers als belanghebbende veel te kwetsbaar zijn om dit soort complicaties met afnemers te kunnen uithalen; dat de concurrentie in het cateringbedrijf groot is, en met name de zeer groten in die sector voortdurend doende zijn om ook de klandizie van het soort bedrijven waarvoor belanghebbende doorgaans wekt te verwerven;

dat, aangenomen nu, dat de fiscus in het geval van in zijn ogen correcte berekening van de omzetbelasting vrijwel niet meer had mogen ontvangen dan thans per saldo het geval is, en aangenomen dat belanghebbende het thans nageheven bedrag niet kan doorberekenen op de eerder weergegeven gronden, dan de fiscus uiteindelijk is; dat dit een ongerechtvaardigde verrijking zou zijn;

dat een tweede aspect, waardoor het door belanghebbende gestelde wel degelijk relevant is, dat van de efficiency is; dat belanghebbende het ontoelaatbaar acht dat een aantal ondernemingen en vooral zij zelf gedwongen wordt tot een hoeveelheid extra werk, die er per saldo toe dient te leiden dat de fiscus vrijwel niets ontvangt; dat ook dat onredelijk en onbillijk is, ook wanneer het doel van de inspecteur is dat voor de toekomst een ander beleid tot stand komt;

dat belanghebbende in liquiditeitsproblemen verkeert door een recente omvangrijke uitbreiding van haar bedrijf en zij dus niet dan met grote moeite het nagevorderde bedrag kan opbrengen; dat in die omstandigheden en in het licht van het geen hiervoor is aangevoerd, het niet toelaatbaar is dat de fiscus in zijn vordering zou kunnen slagen;

OVERWEGENDE dat de inspecteur heeft gesteld:

dat de prestaties van belanghebbendes cateringbedrijf niet vallen onder die genoemd in post 12, onderdeel van b, van tabel I;

dat evenwel in de toelichting op deze post wordt goedgekeurd dat het verlaagde tarief mede toepassing kan vinden ten aanzien van niet verduurzaamde gerede maaltijden, welke niet voor gebruik ter plaatse binnen het kader van een horecabedrijf worden verstrekt, doch door de cliënten worden meegenomen of bij hen worden thuisbezorgd; dat onder deze tegemoetkoming alleen artikelen vallen, welke naar maatschappelijke opvattingen als maaltijden worden aangemerkt;

dat in casu alleen naar het normale tarief is nageheven met betrekking tot borrelgarnituren, die hetzij als gehele schotel, hetzij afzonderlijk worden aangeboden; dat men hierbij niet kan spreken van gerede maaltijden, zodat ook met toepassing van de tegemoetkoming, het verlaagde tarief niet kan worden toegepast;

dat belanghebbende voorts als argument tegen de naheffing over deze artikelen naar het normale tarief heeft aangevoerd, dat bij de vorige controle voor de omzetbelasting in oktober 1973, in het geheel niet over het onderhavige punt is gesproken en zij hieraan de conclusie verbindt dat hij, inspecteur, nu niet met recht kan naheffen, omdat hij immers geacht mag worden te hebben ingestemd met de door belanghebbende gevolgde werkwijze;

dat zijns inziens echter belanghebbende hieraan niet het vertrouwen kan ontlenuen dat zij ook over de periode van aanslag de omzetbelasting kon blijven berekenen naar het verlaagde tarief;

dat vaststaat dat belanghebbende nooit zelf inlichtingen heeft gevraagd over de toepassing van het verlaagde tarief inzake de onderwerpelijke leveringen en dat van de zijde van de inspectie ook nooit een uitspraak hierover is gedaan;

dat hij voor zijn afwijzend standpunt ook nog verwijst naar de uitspraken van de Tariefcommissie, de no's 9558^o BNB 1963/197 en 10296^o BNB 1996/129;

dat belanghebbende voorts nog een tweetal argumenten aanvoert, namelijk dat de opgelegde aanslag niet meer aan de afnemers kan worden doorberekend en dat de fiscus uiteindelijk meer zal ontvangen dan in het geval dat direct het juiste tarief was toegepast;

dat deze argumenten niet relevant zijn; dat immers belanghebbende als ondernemer zelf belastingplichtig is en het niet ter zake doet of deze belasting in een volgende schakel weer kan worden afgetrokken;

dat hierbij komt dat met betrekking tot de leveringen aan ondernemers, en welke leveringen in casu meer dan 90% van het totaal uitmaken, de inrekening gebrachte omzetbelasting bij deze ondernemers niet aftrekbaar zal zijn vanwege de werking van het Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting;

dat ook omstandigheid dat het doorberekenen veel extra werk oplevert en dat dit onredelijk en onbillijk is, niet ter zake doende is; dat toch belanghebbende zich dit werk had kunnen besparen door het inzien van boekwerken op het gebied van de omzetbelasting, dan wel door het vragen van inlichtingen bij de inspectie;

dat hetzelfde geldt voor belanghebbendes liquiditeitsmoeilijkheden;

OVERWEGENDE omtrent het geschil:

dat het onderwerpelijke geschil de vraag betreft of de door belanghebbende in haar cateringbedrijf geleverde borrelgarnituren, als onder de feiten vermeld, onderworpen zijn aan het normale tarief en zo ja, of dan de inspecteur over de

periode van aanslag, op de hiervoor vermelde door belanghebbende aangevoerde gronden, ter zake niet had behoren na te heffen;

dat met betrekking tot het tarief van heffing inzake de leveringen van borrelgarnituren, in casu slechts de eventuele toepasselijkheid van post 12, onderdeel b, van de bij de Wet behorende tabel I een rol speelt;

dat deze post als volgt luidt:

“het verstrekken van spijzen, koffie en thee voor gebruik ter plaatse binnen het kader van het hotel-, café-, restaurant-, pension-, en aanverwant bedrijf aan personen die daar slechts voor een korte periode verblijf houden; (N.B.) voor 1976: niet voor koffie en thee);

dat de onderwerpelijke leveringen niet onder deze post zijn te rangschikken, daar de verstrekking van deze artikelen niet geschiedt aan personen die daar slechts voor een korte periode verblijf houden;

dat in de resolutie van 29 oktober 1968, nr. 120, paragraaf 3, lid 2, met betrekking tot voormelde post 12, door de Staatssecretaris van Financiën de volgende tegemoetkoming is opgenomen:

“2. Ten einde een evenwichtige belastingheffing te verkrijgen wordt goedgekeurd dat het verlaagde tarief mede toepassing vindt ten aanzien van niet verduurzaamde gerede maaltijden – verduurzaamde gerede maaltijden vallen onder post 1 van letter a van de tabel – welke niet voor gebruik ter plaatse binnen het kader van een horecabedrijf worden verstrekt doch door de cliënten worden meegenomen of bij hen worden thuisbezorgd, ook indien het betreft maaltijden, welke worden verstrekt door ondernemers, niet zijnde exploitant van een horecabedrijf. Onder deze tegemoetkoming vallen alleen artikelen, welke naar maatschappelijke opvattingen als maaltijden worden aangemerkt. De tegemoetkoming geldt derhalve niet voor artikelen als een portie patates frites (ook niet indien daaraan een bal gehakt of een worstje is toegevoegd), een portie consumptie-ijs, belegde broodjes, enz.”;

dat voor zover belanghebbende heeft bedoeld zich mede te beroepen op vermelde tegemoetkoming, dit beroep eveneens moet worden verworpen, daar de onderwerpelijke borrelgarnituren naar normaal spraakgebruik als ook naar maatschappelijke opvattingen niet als maaltijden in voormelde zin kunnen worden aangemerkt;

dat mitsdien deze leveringen van borrelgarnituren zijn onderworpen aan het normale tarief, als bedoeld in artikel 9, lid 1, van de Wet;

dat met betrekking tot belanghebbendes argumenten, dat de inspecteur, over de periode van aanslag, niet had behoren na te heffen, - nu de onderwerpelijke leveringen gerangschikt dienen te worden onder het normale tarief -, het Hof het volgende opmerkt:

dat de inspecteur ingevolge het bepaalde in artikel 20, lid 1, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen ter zake van belasting die geheel of gedeeltelijk niet is betaald, de te weinig geheven belasting kan naheffen, tenzij zou blijken dat hij daardoor zou handelen in strijd met enig beginsel van behoorlijk bestuur;

dat uit de enkele omstandigheid dat tijdens een eerder gehouden controle, belanghebbendes gedragslijn met betrekking tot haar leveringen van borrelgarnituren niet ter discussie is gesteld, niet zonder meer volgt, dat de inspecteur instemde met deze gedragslijn en hij daardoor zijn recht tot naheffen van de meer verschuldigde omzetbelasting over een later periode zou hebben verwerkt;

dat ook overigens geen feiten of omstandigheden zijn gesteld of gebleken waaraan belanghebbende een zo sterk vertrouwen mocht ontleen inzake een beleidslijn van de inspecteur te haren opzichte, dat het de inspecteur rechtens niet vrij zou staan terzake van de te weinig betaalde belasting na te heffen;

dat dan ook belanghebbendes beroep op bij haar opgewekt vertrouwen op grond van het enkele achterwege laten van een ingrijpen door de inspecteur in de door belanghebbende ten onrechte gevolgde handelwijze met betrekking tot de heffing van omzetbelasting, moet worden afgewezen;

dat ook de overige argumenten van belanghebbende haar niet kunnen baten;

dat immers voor de naheffing van te weinig betaalde omzetbelasting het niet relevant is of deze belasting in de volgende schakel in aftrek zou kunnen worden gebracht, noch dat het doorberekenen van deze belasting veel extra werk oplevert noch dat belanghebbende hierdoor in liquiditeitsmoeilijkheden zou komen;

dat in het onderwerpelijke geval hier nog bij komt, dat het zeer wel aannemelijk is, gelijk de inspecteur stelt, dat in de gevallen waarin aan ondernemers is geleverd, de aftrek van voorbelasting wordt uitgesloten door de werking van het Besluit uitsluiting aftrek van omzetbelasting;

dat het Hof ten overvloede nog opmerkt, dat het niet uitgesloten moet worden geacht dat belanghebbende jarenlang een voordeel heeft gehad boven haar concurrenten, doordat zij prijzen heeft kunnen hanteren waarin minder omzetbelasting was begrepen;

dat, gelet op al het vooroverwogene, belanghebbendes beroep ongegrond moet worden verklaard;

UITSPRAAK DOENDE:

HANDHAaft de bestreden uitspraak;

ALDUS GEDAAN

In raadkamer van 21 mei 1980 door Mr. Th.S. IJsselmuiden, Vice-president, als Voorzitter, Mr. H. Smit, Raadsheer en Mr. M. Reints Bok, Raadsheer-plaatsvervanger, als leden, in tegenwoordigheid van Mevr. Mr. A. van Dooren, als Griffier.

Van Dooren

IJsselmuiden

AANGETEKEND VERZONDEN

24 juni 1980

AAN PARTIJEN.