

ECLI:NL:RBGEL:2020:5071

Instantie	Rechtbank Gelderland
Datum uitspraak	28-09-2020
Datum publicatie	08-10-2020
Zaaknummer	AWB - 19 _ 1284, 19_1294, 19/1295, 19/1298
Formele relaties	Hoger beroep: ECLI:NL:GHARL:2021:11531, (Gedeeltelijke) vernietiging en zelf afgedaan
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Eerste aanleg - meervoudig
Inhoudsindicatie	Teruggaaf Energiebelasting. Reikwijdte van de vrijstelling voor mineralogische procedés van artikel 64, vierde lid, van de Wbm. De rechtbank is met verweerder van oordeel dat bij de uitleg van de vrijstelling kan worden aangesloten bij de (toelichting op) de SBI-codes. Gelet hierop is de vrijstelling deels wel en deels niet van toepassing op de productieprocessen van eiseres.
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl V-N Vandaag 2020/2430 V-N 2020/63.2.2

Uitspraak

RECHTBANK GELDERLAND

Zittingsplaats Arnhem

Belastingrecht

zaaknummers: AWB 19/1284, 19/1294, 19/1295 en 19/1298

uitspraak van de meervoudige belastingkamer van

in de zaken tussen

[eiseres] B.V., te [plaats] , eiseres

(gemachtigde: mr. [naam gemachtigde]),

en

de inspecteur van de Belastingdienst, Milieuteam Arnhem, verweerder.

Procesverloop

Verweerder heeft bij beschikkingen van respectievelijk 4 augustus 2017, 10 november 2017, 2 februari 2018 en 4 mei 2018 de verzoeken van eiseres om teruggaaf van energiebelasting (EB) en

opslag duurzame energie (ODE) voor het eerste tot het met het vierde kwartaal 2017 afgewezen.

Verweerder heeft bij uitspraak op bezwaar van 21 januari 2019 de bezwaren gedeeltelijk gegrond verklaard.

Eiseres heeft daartegen bij brief van 1 maart 2019, ontvangen door de rechtbank op 4 maart 2019, beroep ingesteld.

Verweerder heeft de op de zaken betrekking hebbende stukken overgelegd en een verweerschrift ingediend.

Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 24 augustus 2020. Namens eiseres zijn verschenen [persoon A1] en [persoon A2] , bijgestaan door de gemachtigde en mr. [persoon B] . Namens verweerder zijn verschenen mr. [persoon C1] , [persoon C2] en [persoon C3] .

Overwegingen

Feiten

1. Eiseres houdt zich bezig met de productie en levering van gipsvezelplaten en vloerelementen. Op grond van de inschrijving in het Handelsregister van de Kamer van Koophandel is de hoofdactiviteit van eiseres: het vervaardigen van producten van gips voor de bouw (gipsvezelplaten). Deze activiteit valt volgens de Standaard Bedrijfsindeling (SBI) van 21 juli 2008 van het Centraal Bureau voor de Statistiek (CBS) onder SBI-subcode 23.62.

2. Voor deze procedure is van belang dat bij eiseres twee productieprocessen plaatsvinden. In het eerste proces wordt gips (droge gipsmortel) geproduceerd. Dat wordt vervaardigd van RO-gips (rookgasontzwavelingsgips) of recycling van resten van (afgekeurde) gipsplaten van eiseres' eigen productielocatie of van derden. Voor deze drie stromen heeft eiseres drie verschillende calcinatieovens. Het gipsproduct dat daarin wordt gecalcineerd gaat erin als di-hydraat en is na verhitting in de oven omgezet in half-hydraat. Het half-hydraat is de droge gipsmortel dat wordt ingezet in het tweede proces, namelijk de vervaardiging van gipsvezelplaten voor de bouw. Voor dat proces wordt het half-hydraat gemengd met papiervezels en wordt er vervolgens door middel van vacuüm water door het gips geperst, waardoor de gipsmoleculen zich aan elkaar hechten en de gipsvezelplaat stevigheid krijgt. Daarna moet het overtollige water weer uit het gips worden gehaald. Dat droogproces gebeurt door gecontroleerde verwarming in droogovens. Deze ovens en de calcinatieovens gebruiken tezamen jaarlijks ongeveer 10.000.000 m³ aardgas.

3. Eiseres heeft teruggaafverzoeken bij verweerder ingediend om teruggaaf van EB en ODE. De teruggaafverzoeken zijn gebaseerd op artikel 70, derde lid, van de Wet belastingen op milieugrondslag (Wbm). Het totale teruggaafbedrag over 2017 waarom is verzocht bedraagt 331.350, waarvan 298.220 aan EB en 33.130 aan ODE. Deze teruggaaf heeft verweerder geweigerd.

4. Bij uitspraak op bezwaar van 21 januari 2019 heeft verweerder aan eiseres een teruggaaf verleend van 24.917 aan EB en 2.970 aan ODE, exclusief te vergoeden belastingrente.

5. Na het instellen van het beroep heeft verweerder zich nader op het standpunt gesteld dat de teruggaaf 92.103 aan EB en 11.704 aan ODE moet zijn, exclusief belastingrente. Verweerder heeft het gasverbruik ten behoeve van het calcinatieproces als vrijgesteld gasverbruik ten behoeve van de vervaardiging van droge gipsmortel gekwalificeerd. Verweerder heeft de vrijstelling niet toegepast op het gasverbruik ten behoeve van het drogen/uitdalen van gipsvezelplaten.

Geschil

6. In geschil is het antwoord op de vraag of de vrijstelling van EB en ODE op grond van artikel 64, vierde lid, van de Wbm ook van toepassing is op het gasverbruik ten behoeve van het drogen van de gipsvezelplaten.

Beoordeling van het geschil

7. Op grond van de Wbm wordt energiebelasting geheven op onder andere aardgas (artikel 48 van de Wbm). Als sprake is van een energie-intensief bedrijf valt onder energiebelasting ook de opslag duurzame energie als bedoeld in de Wet opslag duurzame energie (artikel 47, eerste lid, aanhef en onder p, van de Wbm en artikel 15, eerste lid, van de Uitvoeringsregeling belastingen op milieugrondslag).

8. In artikel 64 van de Wbm worden vrijstellingen van energiebelasting geregeld. Het vierde lid luidt als volgt:

"Vrijstelling van de belasting wordt verleend ter zake van de levering of het verbruik van aardgas dat wordt gebruikt voor mineralogische procedés.

Als mineralogische procedés worden aangemerkt de vervaardiging van glas en glaswerk, de vervaardiging van keramische producten, de vervaardiging van cement, kalk of gips, de vervaardiging van kalkzandsteen of cellenbeton en de vervaardiging van steenwol.

De vrijstelling van mineralogische procedés geldt alleen voor bedrijven die volgens de Standaard Bedrijfsindeling van 21 juli 2008 van het Centraal Bureau voor de Statistiek behoren tot code 23. "

9. De SBI-code 23 "Vervaardiging van overige niet-metaalhoudende minerale producten" bevat de volgende indeling:

"23.1 Vervaardiging van glas en glaswerk

23.11 Vervaardiging van vlakglas

23.12 Vormen en bewerken van vlakglas

23.13 Vervaardiging van holglas

23.14 Vervaardiging van glasvezels

23.19 Vervaardiging en bewerking van overig glas, inclusief technisch glaswerk

23.2 Vervaardiging van vuurvaste keramische producten

23.20 Vervaardiging van vuurvaste keramische producten

23.3 Vervaardiging van keramische producten voor de bouw

23.31 Vervaardiging van keramische tegels en plavuizen

23.32 Vervaardiging van keramische producten voor de bouw (geen tegels en plavuizen)

- 23.4 Vervaardiging van overige keramische producten
 - 23.41 Vervaardiging van huishoudelijk en sieraardewerk
 - 23.42 Vervaardiging van sanitair aardewerk
 - 23.43 Vervaardiging van isolatoren en isolatiemateriaal van keramische stoffen
 - 23.44 Vervaardiging van overig technisch aardewerk
 - 23.49 Vervaardiging van overige keramische producten (rest)
- 23.5 Vervaardiging van cement, kalk en gips
 - 23.51 Vervaardiging van cement
 - 23.52 Vervaardiging van kalk en gips
- 23.6 Vervaardiging van producten van beton, gips en cement
 - 23.61 Vervaardiging van producten voor de bouw van beton, kalkzandsteen en van cellenbeton
 - 23.61.1 Vervaardiging van producten voor de bouw van beton
 - 23.61.2 Vervaardiging van producten voor de bouw van kalkzandsteen en cellenbeton
 - 23.62 Vervaardiging van producten voor de bouw van gips
 - 23.63 Vervaardiging van stortklare beton
 - 23.64 Vervaardiging van mortel in droge vorm
 - 23.65 Vervaardiging van producten van vezelcement
 - 23.69 Vervaardiging van overige producten van beton, gips en cement
- 23.7 Natuursteenbewerking
 - 23.70 Natuursteenbewerking
- 23.9 Vervaardiging van overige niet-metaalhoudende minerale producten
 - 23.91 Vervaardiging van schuur-, slijp- en polijstmiddelen
 - 23.99 Vervaardiging van overige niet-metaalhoudende minerale producten (geen schuur-, slijp- en polijstmiddelen) "

10. Bij de uitleg van welke productieprocessen onder artikel 64, vierde lid, van de Wbm vallen stelt de rechtbank voorop dat deze bepaling restrictief moet worden geïnterpreteerd, omdat sprake is van een vrijstelling.

11. Het begrip "mineralogische procedés" wordt nergens in de Wbm gedefinieerd en ook niet in artikel 64, vierde lid, van die wet. Hierom, en omdat de tekst restrictief moet worden geïnterpreteerd, ligt het voor de hand om de vrijstelling zo uit te leggen, dat deze inhoudt dat alleen die mineralogische procedés zijn vrijgesteld die de wetgever expliciet heeft opgesomd in de tweede volzin van het vierde lid. Dit betekent dat het niet nodig is om een interpretatie te geven van wat onder "mineralogische procedés" moet worden verstaan. Wel moet worden onderzocht of het vervaardigen van gipsvezelplaten onder één van de door de wetgever opgesomde procedés kan worden gebracht.

12. Bij de beantwoording van de vraag of de productieprocessen van eiseres, zoals omschreven in punt 2 hierboven, vallen onder één van de in het vierde lid genoemde productieprocessen, kan volgens verweerder aansluiting worden gezocht bij de toelichting op de SBI-codes van het CBS. De rechtbank onderschrijft deze interpretatiemethode. Er zijn verschillende redenen om aan te sluiten bij de SBI. In de eerste plaats is de SBI van betekenis in de vrijstelling zelf, omdat alleen bedrijven met de SBI-code 23 daarop een beroep kunnen doen. In de tweede plaats blijkt bij vergelijking dat de door de wetgever opgesomde procedés qua bewoordingen overeenstemmen met de bewoordingen van de SBI. Tot slot houdt deze vrijstelling duidelijk verband met Richtlijn 2003/96/EG1 waarbij een geharmoniseerde

regeling voor een minimumbelasting op energieproducten en elektriciteit in het leven is geroepen. In artikel 4 van deze richtlijn is het toepassingsbereik van de richtlijn beperkt. Op grond van dit artikel is de richtlijn niet van toepassing op onder meer mineralogische procedés die zijn begrepen onder NACE-code DI 26. Die komt nagenoeg overeen met SBI-code 23. Een nationale vrijstelling van energiebelasting voor mineralogische procedés is dus alleen mogelijk als die procedés vallen onder de uitzondering van artikel 4 van Richtlijn 2003/96/EG.² En omdat bij de bepaling van de reikwijdte van die uitzondering de SBI-code 23 een rol speelt, ligt het voor de hand dat de wetgever daarbij heeft aangesloten bij het beschrijven van het toepassingsbereik van de vrijstelling.

13. Verweerder heeft erop gewezen dat in de toelichting op de SBI-codes staat vermeld dat onder "vervaardiging van kalk en gips" (SBI-code 23.52) wel valt de vervaardiging van droge gipsmortel maar niet de vervaardiging van producten van gips. Dat valt onder SBI-codes 23.62 (voor de bouw) of 23.69 (overig). Omdat in het calcinatieproces van eiseres van RO-gips en recyclinggips droge gipsmortel wordt vervaardigd, valt dat proces volgens verweerder dus onder het mineralogisch procedé dat door de wetgever is omschreven als "vervaardiging van gips". De rechtbank acht deze uitleg van de vrijstelling juist.

14. Uit de toelichting op de SBI-codes volgt dus ook dat het productieproces van eiseres waarin de gipsvezelplaten worden vervaardigd niet valt onder de "vervaardiging van gips". Dat proces valt onder "vervaardiging van producten voor de bouw van gips" (SBI-code 23.62). Dit proces kan naar het oordeel van de rechtbank niet worden begrepen onder het bredere begrip "vervaardiging van cement, kalk en gips". De rechtbank leidt dit af uit het feit dat de wetgever in de opsomming van de vrijgestelde procedés wél ervoor heeft gekozen om expliciet te benoemen de vervaardiging van kalkzandsteen of cellenbeton. Dit zijn cementproducten die net als de productie van gipsvezelplaten vallen onder SBI-code 23.62 en dus niet onder de "vervaardiging van cement, kalk en gips". Zou onder het generieke "vervaardigen van cement" óók het vervaardigen van producten van cement vallen, dan was het niet nodig geweest om de cementproducten kalkzandsteen en cellenbeton apart te benoemen in de vrijstelling. Omdat de wetgever dat echter wel heeft gedaan, is de conclusie gerechtvaardigd dat de wetgever er bewust voor heeft gekozen niet de vervaardiging van producten van gips zoals gipsvezelplaten onder de vrijstelling te laten vallen. Verweerder heeft daarom terecht besloten dat het aardgasverbruik dat is toe te rekenen aan de productie van gipsvezelplaten niet is vrijgesteld van energiebelasting of opslag duurzame energie.

15. Eiseres heeft erop gewezen dat deze uitleg niet strookt met de oorspronkelijke bedoeling van de vrijstelling. Dit blijkt volgens eiseres onder meer uit de toelichting op het amendement en de beraadslagingen daarover bij de behandeling van het Belastingplan 2016 en de brief van de Staatssecretaris van Financiën van 19 oktober 2015³ die mede is gebaseerd op de resultaten van een onderzoek van PWC van maart 2015. In dat onderzoek heeft PWC onder meer gekeken naar de verschillen tussen Duitsland en België enerzijds en Nederland anderzijds wat betreft de belastingdruk voor het gebruik van aardgas bij metallurgische en mineralogische procedés, met als conclusie dat er op dat moment geen gelijk speelveld was. Eiseres heeft er in dit verband op gewezen dat als de vrijstelling beperkt wordt uitgelegd, in dat geval bijvoorbeeld in Duitsland nog altijd een lagere belastingdruk bestaat dan in Nederland terwijl het de bedoeling was om een gelijk speelveld binnen de Europese Unie te creëren.

16. Hoewel de rechtbank eiseres moet toegeven dat het belang van het creëren van een gelijk speelveld door meerdere partijen is benadrukt in de aanloop naar het amendement waarbij de vrijstelling in de wet is opgenomen, moet bij de uitleg van de uiteindelijke wettekst die tekst leidend zijn als die tekst op zichzelf duidelijk is. En dat laatste is het geval. Als eiseres in wezen bedoelt te betogen dat de wet op dit punt anders had moeten luiden om beter bij de bedoelingen aan te sluiten, kan dat betoog niet slagen, omdat het de rechter niet vrijstaat de innerlijke waarde of billijkheid van de wet te beoordelen.⁴

17. De conclusie moet zijn dat er geen grond is om de vrijstelling ook van toepassing te achten op het aardgasverbruik voor de droogovens van de gipsvezelplaten. Gelet op het in beroep nader ingenomen standpunt van verweerder bestaat wel aanleiding het beroep gegrond te verklaren. Eiseres heeft verklaard in dat geval de cijfermatige uitwerking door verweerder niet te betwisten. Gelet hierop zal de rechtbank de teruggaafbeschikkingen overeenkomstig het nadere standpunt vast te stellen.

18. Omdat de beroepen geacht worden mede gericht te zijn tegen de beschikkingen belastingrente, zijn de beroepen ook in zoverre gegrond. De rechtbank zal de belastingrente vaststellen overeenkomstig de terug te geven bedragen.

19. De rechtbank vindt aanleiding verweerder te veroordelen in de kosten die eiseres in verband met de behandeling van de beroepen redelijkerwijs heeft moeten maken. Deze kosten zijn op de voet van het Besluit proceskosten bestuursrecht voor de door een derde beroepsmatig verleende rechtsbijstand vastgesteld op 1.575 (1 punt voor het indienen van het beroepschrift en 1 punt voor het verschijnen ter zitting, met een waarde per punt van 525 en een wegingsfactor 1,5 omdat sprake is van vier samenhangende zaken). Van overige voor vergoeding in aanmerking komende kosten is de rechtbank niet gebleken.

Beslissing

De rechtbank:

- verklaart de beroepen gegrond;
- vernietigt de uitspraak op bezwaar;
- stelt de teruggaaf vast op 92.103 aan energiebelasting en 11.704 aan opslag duurzame energie;
- stelt de te vergoeden belastingrente dienovereenkomstig vast;
- bepaalt dat deze uitspraak in de plaats treedt van de vernietigde uitspraak op bezwaar;
- veroordeelt verweerder in de door eiseres in beroep gemaakte proceskosten tot een bedrag van 1.575;
- draagt verweerder op het betaalde griffierecht van 345 aan eiseres te voldoen.

Deze uitspraak is gedaan door mr. J.M.W. van de Sande, voorzitter, mr. B.J. Zippelius en mr. W.W. Monteiro, rechters, in tegenwoordigheid van mr. I.A. Kranenburg, griffier.
De beslissing is in het openbaar uitgesproken op:

De griffier is verhinderd deze uitspraak te ondertekenen.	voorzitter
Afschrift verzonden aan partijen op:	

Rechtsmiddel

Tegen deze uitspraak kunnen partijen binnen zes weken na de verzenddatum hoger beroep instellen bij het gerechtshof Arnhem-Leeuwarden (belastingkamer), Postbus 9030, 6800 EM Arnhem.

Bij het instellen van hoger beroep dient het volgende in acht te 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 hoger beroep is ingesteld;
- d. de gronden van het hoger beroep.

¹ Richtlijn 2003/96/EG van de Raad van 27 oktober 2003 tot herstructurering van de communautaire regeling voor de belasting van energieproducten en elektriciteit (Pb L 283/51).

² Of als het gaat om een vrijstelling die in de richtlijn zelf wordt geregeld. Die situatie speelt hier echter niet.

³ Brief van 19 oktober 2015 aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten Generaal, kenmerk IZV/2015 856 U betreffende Energiebelasting grootverbruikers.

⁴ Artikel 11 van de Wet algemene bepalingen.
