

ECLI:NL:RBZWB:2013:CA3790

Instantie	Rechtbank Zeeland-West-Brabant
Datum uitspraak	29-04-2013
Datum publicatie	19-06-2013
Zaaknummer	11/1753
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Eerste aanleg - meervoudig
Inhoudsindicatie	Verpakkingenbelasting. Kokers en worsten, afgevuld met afdichtingskit, voldoen niet aan de vereisten van de uitzonderingsbepaling van artikel 80, onderdeel a, onder 1, van de Wet belastingen op milieugrondslag. Voorts hebben die kokers en worsten niet een naar hun aard hoofzakelijk andere functie dan een verpakkingfunctie.
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl NTFR 2013/1763 met annotatie van mr. H Spaermon

Uitspraak

RECHTBANK ZEELAND-WEST-BRABANT

Belastingrecht, meervoudige kamer

Zittingsplaats: Breda

Procedurenummer AWB 11/1753

uitspraak van 29 april 2013

Uitspraak als bedoeld in afdeling 8.2.6 van de Algemene wet bestuursrecht (Awb) in het geding tussen

[belanghebbende] B.V., gevestigd te [plaats A],
belanghebbende,

en

de inspecteur van de Belastingdienst/Rivierenland, kantoor Arnhem,
de inspecteur.

1. Ontstaan en loop van het geding

1.1. De inspecteur heeft aan belanghebbende over het tijdvak 1 januari 2008 tot en met 31 december 2008 een naheffingsaanslag (aanslagnummer [nummer]) verpakkingenbelasting opgelegd van 259.596.

1.2. Na daartegen door belanghebbende gemaakt bezwaar, heeft de inspecteur bij uitspraak van 10 februari 2011 de naheffingsaanslag gehandhaafd.

1.3 Belanghebbende heeft daartegen bij brief van 22 maart 2011, ontvangen bij de rechtbank op 22 maart 2011, beroep ingesteld. Ter zake van dit beroep heeft de griffier van belanghebbende een griffierecht geheven van 302.

1.4. De inspecteur heeft een verweerschrift ingediend.

1.5. Belanghebbende heeft, na daartoe door de rechtbank in de gelegenheid te zijn gesteld, schriftelijk gerepliceerd, waarna de inspecteur schriftelijk heeft gedupliceerd.

1.6. Belanghebbende heeft vóór de zitting nadere stukken ingediend. Deze stukken zijn in afschrift verstrekt aan de inspecteur.

1.7. Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 7 februari 2013 te Breda.

Aldaar zijn verschenen en gehoord, [vertegenwoordiger belanghebbende] als vertegenwoordiger van belanghebbende, vergezeld van gemachtigden [gemachtigden], verbonden aan [kantoor naam gemachtigden] te Rotterdam, en namens de inspecteur, [gemachtigden]. Het beroep van [X BV], met procedurenummer 11/2083 is gelijktijdig behandeld.

1.8. De rechtbank heeft het onderzoek gesloten en een schriftelijke uitspraak aangekondigd.

1.9. Van het verhandelde ter zitting is een proces-verbaal opgemaakt dat gelijktijdig met deze uitspraak wordt verzonden.

2. Feiten

Op grond van de stukken van het geding en het verhandelde ter zitting staat het volgende vast:

2.1. Belanghebbende is fabrikant en leverancier van onder andere afdichtingskitten (hierna: de kit). De kit wordt gebruikt in de bouw, industrie en in de doe-het-zelf sector. De kit wordt door belanghebbende afgevuld in zogenoemde kokers en worsten en geleverd met een bijbehorend spuitmondje. De kokers en worsten zijn gemaakt van kunststof, aluminium en overig metaal. Voor het gebruik van de kit is een zogenoemd kitpistool (voor de kokers) of een kitbus (voor de worsten) nodig. De kit kan in de koker jarenlang worden bewaard. De kit wordt vrijwel meteen hard als hij uit de koker/wordt komt en wordt gebruikt voor afvuldoeleinden of als lijm.

2.2. Belanghebbende heeft geen verpakkingenbelasting op aangifte voldaan ter zake van de kokers en worsten. Op 18 augustus 2009 heeft zij de gewichts- en materiaalgegevens van de kokers en de worsten aan de inspecteur verstrekt. De inspecteur heeft op basis van deze gegevens de naheffingsaanslag opgelegd zonder heffingsrente en zonder boete.

2.3. De inspecteur heeft met dagtekening 29 oktober 2010 de naheffingsaanslag ambtshalve verminderd tot 251.269.

3. Geschil

3.1. In geschil is het antwoord op de vraag of de kokers en worsten verpakkingen zijn in de zin van de verpakkingenbelasting. De berekening van de naheffingsaanslag zelf is niet in geschil.

3.2. Belanghebbende beantwoordt deze vraag ontkennend, de inspecteur bevestigend.

3.3. Partijen doen hun standpunten steunen op de gronden die daartoe door hen zijn aangevoerd in de van hen afkomstige stukken en het verhandelde ter zitting.

3.4. Belanghebbende concludeert tot gegronde verklaring van het beroep, vernietiging van de uitspraak op bezwaar en vernietiging van de naheffingsaanslag.

3.5. De inspecteur concludeert tot ongegronde verklaring van het beroep.

4. Beoordeling van het geschil

Wettelijk kader

4.1.1. Artikel 80 (aanvankelijk artikel 36s) van de Wet belastingen op milieugrondslag [tekst 2008] (hierna: de Wet) luidt, voor zover hier van belang:

Voor de toepassing van dit hoofdstuk en de daarop berustende bepalingen wordt verstaan onder:

a. verpakkingen: alle producten, vervaardigd van materiaal van welke aard ook, die kunnen worden gebruikt voor het insluiten, beschermen, verladen, afleveren en aanbieden van andere producten, van grondstoffen tot afgewerkte producten, over het gehele traject van producent tot gebruiker of consument, wegwerpartikelen die voor dit doel worden gebruikt daaronder begrepen, waarbij verpakkingen uitsluitend omvatten verkoop- of primaire verpakkingen, verzamel- of secundaire verpakkingen en verzend- of tertiaire verpakkingen en:

1° waarbij producten als verpakking worden beschouwd indien zij aan het vorenstaande voldoen, ongeacht andere functies die de verpakking ook kan vervullen, tenzij het product integraal deel uitmaakt van een ander product en het nodig is om dat product tijdens zijn levensduur te bevatten, te ondersteunen of te bewaren en alle elementen bedoeld zijn om samen gebruikt, verbruikt of verwijderd te worden;

2° (.)

3° (.) [en vanaf 1 januari 2009] en

4° met uitzondering van bij ministeriële regeling aan te wijzen logistieke hulpmiddelen en producten die wel voldoen aan de definitie van verpakking, maar die naar hun aard hoofdzakelijk een andere functie dan een verpakkingsfunctie hebben, en mitsdien niet als verpakking worden beschouwd. De aanwijzing kan zowel individuele producten als groepen van producten betreffen. Ter zake kunnen eisen worden gesteld aan afmetingen dan wel inhoud;

(.)

4.1.2. In de memorie van toelichting op artikel 36s (kamerstukken II, 2007-2008, 31.205, nr. 3, blz. 64) staat vermeld:

Kern van de definitie is dat onder «verpakkingen» worden begrepen alle producten, vervaardigd van materiaal van welke aard ook, die kunnen worden gebruikt voor het insluiten, beschermen, verladen, afleveren en aanbieden van andere producten. Met andere woorden, het gaat om alle geproduceerde materialen (verpakkingsmaterialen/verpakkings«producten») die kunnen worden gebruikt voor het insluiten en dergelijke (het verpakken) van andere producten. Bij de te verpakken «producten» is sprake van een ruime interpretatie: het loopt van (grond)stoffen en preparaten tot (al dan niet) afgewerkte producten. Voorts kunnen verpakkingen in het gehele traject van producent tot gebruiker of consument worden gebruikt. Verpakkingen zijn dan ook alle denkbare verkoop-, verzamel- en verzendverpakkingen, dus bijvoorbeeld flessen, flacons van kunststof, blikjes, tubes, dozen, draagtasjes, kratten, pallets of wikkelfolie.

()

De onder 1°, 2° en 3°, van artikel 36s, onderdeel a, opgenomen criteria volgend een product moet aan een van deze criteria voldoen, wil het onder de definitie van verpakking vallen zijn de navolgende voorbeelden van verpakkingen te noemen (het gaat hier om voorbeelden die bijna alle ter illustratie van bedoelde criteria zijn opgenomen in bijlage I van de verpakkingenrichtlijn): (ad 1°) de navolgende producten vormen een verpakking: bonbondozen en plasticfolie om een cd-doesje (geen verpakking

volgens dit criterium zijn: bloempotten die voor de gehele levensduur van de plant zijn bedoeld, gereedschapsdozen, theezakjes, waslagen om kaas en velletjes rond worst);

4.1.3. In de memorie van toelichting bij het belastingplan 2009 ad artikel IX, staat vermeld (kamerstukken II, 2008-2009, 31.704, nr. 3, blz. 56):

Artikel IX, onderdeel C (artikel 80 van de Wet belastingen op milieugrondslag)

Met de eerste drie leden van dit onderdeel C wordt geregeld dat aan artikel 80, onderdeel a, van de Wet belastingen op milieugrondslag (Wbm) een subonderdeel (onder 4°) wordt toegevoegd. Op grond van dit nieuwe subonderdeel 4° worden twee categorieën producten van de definitie van verpakking uitgesloten. Het gaat enerzijds om logistieke hulpmiddelen (zie toelichting op definitie) en anderzijds om de producten die op grond van het overigens bepaalde in artikel 80, onderdeel a, van de Wbm in feite een verpakking zijn, maar die naar hun aard hoofdzakelijk (70%) een andere functie dan een verpakkingsfunctie hebben en mitsdien niet langer als een verpakking worden beschouwd. De verpakkingsfunctie zal daarbij meerledig kunnen zijn. De verpakkingsfunctie valt uiteen in:

een beschermingsfunctie, de verpakking zorgt ervoor dat het product niet beschadigd raakt;

een marketingfunctie, de verpakking zorgt voor identificatie van het product en geeft het een bepaald imago,

een verzamelfunctie, de verpakking houdt meerdere producten bij elkaar zodat het als één product kan worden verkocht, en:

een transportfunctie, zonder de verpakking is het product niet te vervoeren, af te leveren of over te brengen van producent naar consument.

De niet-verpakkingsfunctie zal vaak een gebruiksfunctie zijn. Zonder de verpakking is het product niet te gebruiken. De producten die hoofdzakelijk geen verpakkingsfunctie hebben, zullen bij ministeriële regeling worden aangewezen. Er is voor deze delegatiegrondslag gekozen omdat zo in lagere regelgeving een lijst ontstaat waarmee aan het bedrijfsleven de gewenste duidelijkheid wordt verschaft. Alleen de producten die vermeld staan op de lijst vallen buiten de verpakkingdefinitie en worden niet in de heffing betrokken. Alle andere producten wel, ook al meent een belastingplichtige dat het product als zodanig wel aan de definitie voldoet. Voorbeelden van producten die bij ministeriële regeling zullen worden aangewezen zijn: injectiespuit, niet-navulbare pen, (markerings)stiften, correctieroller en wegwerpaansteker.

4.2.1. In artikel 32, derde lid, van de Uitvoeringsregeling belasting op milieugrondslag (hierna: Uvr) is per 1 januari 2009 uitvoering gegeven aan het bepaalde in artikel 80, onderdeel a, onder 4°, van de Wet. Bij besluit van 17 december 2008, Stcrt. 2008, 253 is bepaald dat de regeling geldt met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2008.

4.2.2. Artikel 32, derde lid, Uvr luidt, voor zover hier van belang:

()

3. Als producten die wel voldoen aan de definitie van verpakking, maar die naar hun aard hoofdzakelijk een andere functie dan een verpakkingsfunctie hebben, bedoeld in artikel 80, onderdeel a, onder 4°, van de wet worden aangemerkt:

- a. niet-navulbare aansteker;
- b. injectiespuit;
- c. niet-navulbare pen;
- d. schrijfstift, daaronder begrepen markeringsstift;
- e. correctieroller.

4.2.3. Voornoemd artikel is bij besluit van 17 december 2009, DB 2009/735 (Stcrt. 2009, nr. 20549) gewijzigd. Dit besluit vermeldt voor zover hier van belang het volgende:

Artikel 80, onderdeel a, onder 4, van de Wet belastingen op milieugrondslag, biedt de mogelijkheid bij ministeriële regeling producten aan te wijzen die wel voldoen aan de definitie van verpakking, maar die naar hun aard hoofdzakelijk een andere functie dan een verpakkingsfunctie hebben, en mitsdien niet als verpakking worden beschouwd. Het gaat hierbij om producten die naar het spraakgebruik niet echt als verpakkingen worden aangemerkt, maar die door de oorspronkelijk brede definitie van het begrip verpakkingen in art. 80, onderdeel a, Wet belastingen op milieugrondslag, wel een verpakking zijn en aldus belastingobject waren voor de verpakkingenbelasting. Als een product (de verpakking) aldus bij ministeriële regeling als exoot wordt aangewezen, valt het product buiten de verpakkingen-definitie en wordt het product niet in de heffing betrokken. Deze exoten zijn vermeld in artikel 32, derde lid, van de Uitvoeringsregeling belastingen op milieugrondslag. In artikel II, onderdeel B, worden toner- en inktcartridges toegevoegd aan de opsomming in artikel 32, derde lid, van de Uitvoeringsregeling belastingen op milieugrondslag. In aanvulling op de producten die al genoemd worden in artikel 32, derde lid, van de Uitvoeringsregeling belastingen op milieugrondslag zijn ook deze cartridges verpakkingen die naar hun aard hoofdzakelijk een andere functie dan een verpakkingsfunctie hebben en worden mitsdien niet langer als een verpakking beschouwd. Van belang is dat zogenaamde tonerflessen hier niet onder vallen, deze zullen als verpakking van toner gewoon belast blijven. De maatregel zal terugwerkende kracht krijgen tot en met 1 januari 2008. Dit sluit aan bij de datum waarop artikel 32, derde lid, van de Uitvoeringsregeling belastingen op milieugrondslag, in werking is getreden.

De wijziging luidt:

ARTIKEL XIX De Uitvoeringsregeling belastingen op milieugrondslag wordt als volgt gewijzigd:

()

F Aan artikel 32, derde lid, wordt, onder vervanging van de punt aan het slot van onderdeel e door een puntkomma, een onderdeel toegevoegd, luidende: f. toner- en inktcartridges.

Het geschil

4.3. Het is tussen partijen niet in geschil, en de rechtbank volgt hen hierin, dat de kokers en worsten voldoen aan de definitie van verpakkingen, als bedoeld in artikel 80, onderdeel a, van de Wet. Nu belanghebbende zich beroept op een uitzondering op die hoofdregel rust op haar de last feiten en omstandigheden aannemelijk te maken waaruit volgt dat kokers en worsten niet kunnen worden aangemerkt als verpakkingen in de zin van de Wet.

4.4. Ter ondersteuning van haar standpunt heeft belanghebbende primair het volgende gesteld. De kokers en worsten voldoen aan de zogenoemde tenzij-bepaling van artikel 80, onderdeel a, onder 1^o, van de Wet en daardoor zijn uitgezonderd van de belasting. De kokers en worsten vormen een integraal onderdeel van de kit, zijn nodig om de kit tijdens zijn levensduur te bevatten, te ondersteunen of te bewaren en alle elementen zijn bedoeld om samen gebruikt, verbruikt of verwijderd te worden. De kokers en worsten zijn zo ontworpen dat zij niet anders dan met een pistool of bus gebruikt kunnen worden om de kit op de juiste wijze te verwerken. De kit kan niet los gezien worden van de worsten respectievelijk de koker, omdat de kit niet zonder de koker of worsten verwerkt kan worden. Er is sprake van gezamenlijk gebruik of verbruik en de kokers en worsten worden na gebruik en verbruik, eventueel met restanten, weggegooid. Verder stelt belanghebbende dat de kokers en worsten vergelijkbaar zijn met de in punt 4.1.2. vermelde, in de memorie van toelichting bij het Belastingplan 2008 gegeven voorbeelden van andere goederen die niet onder de reikwijdte van de verpakkingenbelasting vallen.

4.5.1. De rechtbank stelt voorop dat uit de wetsgeschiedenis volgt dat het begrip verpakkingen ruim dient te worden uitgelegd. Uit de tekst van artikel 80, onderdeel a, onder 1^o, van de Wet volgt dat slechts indien

aan alle drie aldaar genoemde criteria cumulatief voldaan wordt er geen sprake is van een verpakking in de zin van de Wet. Naar het oordeel van de rechtbank voldoen de worsten en kokers in ieder geval niet aan het derde criterium, te weten dat alle elementen zijn bedoeld om samen gebruikt, verbruikt of verwijderd te worden.

4.5.2. De kokers en worsten dienen weliswaar in een kitpistool of kitbus geplaatst te worden om de kit te verwerken, maar dit leidt naar het oordeel van de rechtbank niet tot het samen gebruiken of verbruiken of verwijderen in de zin van voornoemd criterium. Immers, de kit is bestemd om uit de koker of worst gehaald te worden om er naden mee te dichten of voor lijmdoeleinden. De kit heeft dus een langere levensduur dan de koker of worst en heeft (na gebruik) een bestaan los van de koker. Dat betekent dat er geen sprake is van gezamenlijk gebruik, verbruik of een gezamenlijk verwijderen in voornoemde zin. De rechtbank is met de inspecteur van oordeel dat de kokers en worsten in dat opzicht te vergelijken zijn met tubes tandpasta. Dat een wat geavanceerdere techniek vereist is om de kit te verwerken dan nodig is voor het gebruik van een tube met bijvoorbeeld tandpasta doet daar naar het oordeel van de rechtbank niet aan af.

4.6.1. Belanghebbende heeft subsidiair het volgende gesteld. De kokers en worsten zijn op grond van het bepaalde in artikel 80, onderdeel a, onder 4^o, van de Wet, ten onrechte niet opgenomen in artikel 32 van de Uvr. De kokers en worsten vertonen een dermate grote gelijkenis qua functie en werking met enkele van de producten genoemd in artikel 32 van de Uvr, zoals de toner- en inktcartridges, dat het niet opnemen ervan in de Uvr strijdigheid oplevert met het gelijkheidsbeginsel als vervat in artikel 26 IVBPR en de Grondwet.

4.6.2. Naar het oordeel van de rechtbank is bij de kokers en worsten de bewaarfunctie van wezenlijk groter belang dan bij de toners en inktcartridges omdat bij toners en inktcartridges, mede gezien de daarin verwerkte elektronica, de gebruiksfunctie voorop staat. Derhalve is geen sprake van gelijke gevallen. Belanghebbendes beroep op het gelijkheidsbeginsel faalt.

4.7. Gelet op het vorenstaande dient het beroep ongegrond te worden verklaard.

5. Proceskosten

De rechtbank ziet geen aanleiding voor een proceskostenveroordeling.

6. Beslissing

De rechtbank verklaart het beroep ongegrond.

Deze uitspraak is gedaan op 29 april 2013 door mr. J.W.M. Tijnagel, voorzitter, mr. A.F.M.Q. Beukers-van Dooren en mr.drs. M.M. de Werd, rechters, en op dezelfde dag in het openbaar uitgesproken in tegenwoordigheid van mr. M.J.M. Mies, griffier.

De griffier, de voorzitter,

Afschrift aangetekend verzonden aan partijen op: 7 mei 2013

Rechtsmiddel

Tegen deze uitspraak kunnen partijen binnen zes weken na de verzenddatum hoger beroep instellen bij het gerechtshof te s-Hertogenbosch (belastingkamer), Postbus 70583, 5201 CZ s-Hertogenbosch.

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.