

ECLI:NL:CBB:2008:BH2606

Instantie	College van Beroep voor het bedrijfsleven
Datum uitspraak	23-12-2008
Datum publicatie	11-02-2009
Zaaknummer	AWB 08/356
Rechtsgebieden	Bestuursrecht
Bijzondere kenmerken	Eerste aanleg - meervoudig Eerste en enige aanleg
Inhoudsindicatie	Wet inkomstenbelasting 2001 Uitvoeringsregeling energie-investeringsaftrek 2001
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl

Uitspraak

College van Beroep voor het bedrijfsleven

AWB 08/356 23 december 2008

27652 Wet inkomstenbelasting 2001

Uitvoeringsregeling energie-investeringsaftrek 2001

Uitspraak in de zaak van:

Treasury Tankvaart B.V., te De Rijp, appellante,
gemachtigde: mr. G.J.S. Bouwens, advocaat te s-Hertogenbosch,
tegen
de Minister van Economische Zaken, verweerder,
gemachtigden: mr. R. Volkers, mr. C. Cromheecke, mr. M. Reuvekamp, E.H. van Mulligen,
ing. W. Brinkman en ir. K. Haverkorn van Rijsewijk, allen werkzaam bij verweerders agentschap
SenterNovem.

1. De procedure

Appellante heeft bij brief van 21 mei 2008, bij het College binnengekomen op 22 mei 2008, beroep ingesteld tegen een besluit van verweerder van 15 april 2008.

Bij dit besluit heeft verweerder ongegrond verklaard het bezwaar van appellante tegen de afwijzing van haar aanvraag voor energie-investeringsaftrek (hierna: EIA) op grond van artikel 3:42 van de Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB 2001).

Bij brief van 5 juni 2008 heeft appellante de gronden van het beroep aangevuld.

Bij brief van 9 juli 2008 heeft verweerder een verweerschrift ingediend en de op de zaak betrekking hebbende stukken overgelegd.

Op 30 oktober 2008 heeft het onderzoek ter zitting plaatsgehad, waarbij de gemachtigden van partijen hun standpunten hebben toegelicht. Aan de zijde van appellante is tevens verschenen A van A Subsidie Advies.

2. De grondslag van het geschil

2.1 De Wet IB 2001 luidt voor zover hier van belang:

" Artikel 3.42

1. Indien in een kalenderjaar in een onderneming die de ondernemer voor eigen rekening drijft, wordt geïnvesteerd in niet eerder gebruikte bedrijfsmiddelen met betrekking waartoe op een door de ondernemer gedaan verzoek door Onze Minister van Economische Zaken is verklaard dat sprake is van energie-investeringen, en de ondernemer daarvoor bij de aangifte kiest, wordt een in het derde lid aangewezen percentage van het bedrag aan energie-investeringen ten laste gebracht van de winst over dat jaar (energie-investeringsaftrek).

2. Energie-investeringen zijn investeringen die door Onze Minister in overeenstemming met Onze Minister van Economische Zaken en na overleg met Onze Minister van Volkshuisvesting, Ruimtelijke Ordening en Milieubeheer bij ministeriële regeling zijn aangewezen als investeringen die in het belang zijn van een doelmatig gebruik van energie.

()

6. De energie-investeringsaftrek is van toepassing indien de energie-investering is aangemeld bij Onze Minister.

7. Bij ministeriële regeling kunnen:

a. in overeenstemming met Onze Minister van Economische Zaken regels worden gesteld met betrekking tot de in het eerste lid bedoelde verklaring en

b. regels worden gesteld met betrekking tot het zesde lid.

()"

In de Uitvoeringsregeling energie-investeringsaftrek 2001 (Stcrt. 2000, 249, nadien gewijzigd; hierna: Uitvoeringsregeling 2001) is onder meer bepaald:

" Artikel 2

1. Als energie-investeringen als bedoeld in artikel 3:42, tweede lid, van de wet worden aangewezen: de investeringen in bedrijfsmiddelen of in onderdelen daarvan, opgenomen in bijlage 1 van deze regeling, mits:

a. het bedrijfsmiddel of het onderdeel in overeenstemming is met de bestemming voor zover aangegeven in de bijlage, niet eerder is gebruikt en bestaat uit de in die bijlage genoemde bestanddelen;

()"

In de in artikel 2 van de Uitvoeringsregeling 2001 bedoelde bijlage (hierna: Bijlage) zoals die luidde vanaf 1 januari 2007 tot en met 31 december 2007, is het volgende bepaald:

"Artikel 1

Als energie-investeringen als bedoeld in artikel 3:42, tweede lid, van de wet worden aangemerkt:

()

D. Investerings ten behoeve van energiebesparing bij transportmiddelen

Technische voorzieningen ten behoeve van energiebesparing bij () vaartuigen bij de binnenvaart () door:

()

1.3A Additionele efficiency-verhogende voorzieningen.

(...)

Artikel 2

1.a. Bij de investeringen voor de technische voorzieningen als omschreven in artikel 1 dient de energiebesparing voor de investeringen onder:

() D.1.3.A () ten minste 0,3 Nm³ aardgasequivalent (a.e.) per jaar per geïnvesteerde euro te bedragen, maar niet meer dan 2 Nm³ aardgasequivalent (a.e.) per geïnvesteerde euro.

b. Bij het berekenen van de energiebesparing per geïnvesteerde euro voor investeringen dient te worden gerekend met het totale bedrag dat de aanvrager voor de voorziening heeft uitgegeven, dus zonder rekening te houden met verkregen subsidies of andere bijdragen van derden.

2. Als referentie voor de berekening van de energiebesparing dient bij bestaande bouwwerken, bestaande processen en bestaande transportmiddelen het historisch energiegebruik. Bij nieuwe processen, nieuwe bouwwerken en nieuwe transportmiddelen dient het in de betreffende branche gemiddeld gangbare energiegebruik bij (soortgelijke) nieuwe investeringen bij vergelijkbare toepassingen als referentie.

()

Artikel 3

Bij de berekening van de besparing gelden de volgende omrekenfactoren:

()

- 1 liter diesel ten behoeve van wegvervoer komt overeen met 1,13 Nm³ aardgasequivalent (a.e.);

()"

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

- Appellante heeft door middel van het daarvoor bestemde formulier, binnengekomen bij de Belastingdienst op 26 januari 2007, onder vermelding van code 340000 van de Energielijst verzocht om een verklaring energie-investeringsaftrek (hierna: verklaring) op grond van de Wet IB 2001 voor een investering in hermotorisatie van het binnenvaartschip "Treasury".

- De investering waarvoor de verklaring is aangevraagd, bedraagt volgens het aanvraagformulier 186.000,--.

- Bij besluit van 26 juli 2007 heeft verweerder appellante meegedeeld dat hij voor het gemelde bedrijfsmiddel geen verklaring kan afgeven omdat de investering niet voldoet aan de vereiste energiebesparing van ten minste 0,3 Nm³ aardgasequivalent (a.e.) per jaar per geïnvesteerde euro.

- Bij brief van 6 augustus 2007 heeft appellante hiertegen bezwaar gemaakt.

- Bij brief van 16 augustus 2007 heeft verweerder appellante bevestigd dat de behandeling van het bezwaar is aangehouden in afwachting van de uitspraak van het College op het beroep in een verwante zaak.

- Op 6 september 2007 heeft het College uitspraak gedaan in deze zaak (AWB 06/281, www.rechtspraak.nl; LJN: BB5605).
- Op 19 maart 2008 heeft verweerder appellante gehoord.
- Vervolgens heeft verweerder het bestreden besluit genomen.

3. Het standpunt van verweerder

Bij het bestreden besluit heeft verweerder het bezwaar van appellante ongegrond verklaard. Verweerder baseert zijn standpunt, mede gelet op het verweerschrift en de toelichting ter zitting, op het volgende.

Als referentie voor de berekening van de energiebesparing bij bestaande transportmiddelen dient volgens het tweede lid van artikel 2 van de bijlage bij de Uitvoeringsregeling 2001 het historisch energieverbruik. Verweerder is bij het bepalen van de referentie hierbij rekening houdend met bovengenoemde uitspraak van het College van 6 september 2007 uitgegaan van het historisch feitelijke energieverbruik. Aangezien een objectieve meting van het energieverbruik van de oude motor niet meer mogelijk is, heeft verweerder het gemiddelde jaarverbruik aan brandstof berekend op basis van de bunkergegevens voor diesel, de aantallen draaiuren van de oude motor van de laatste drie jaar en een aannemelijke schatting van het brandstofverbruik van andere installaties dan de voortstuwingmotor. Het brandstofverbruik van andere installaties op het schip zoals boegschroeven of aggregaten is immers bij de bunkergegevens inbegrepen en dient bij de berekening van het energieverbruik van de motor buiten beschouwing worden gelaten. Het historisch energieverbruik dient vervolgens te worden afgezet tegen het geschatte energieverbruik van het nieuwe bedrijfsmiddel. Een dergelijke schatting kan bij scheepsmotoren worden gemaakt op basis van de meetgegevens van de nieuwe motoren van de fabrikant.

Verweerder heeft er voor gekozen om praktijkcijfers van de nieuwe motor over de eerste periode van gebruik niet bij de berekening van de energiebesparing te betrekken omdat het verbruik van een binnenvaartscheepsmotor afhankelijk is van diverse variabelen. Deze variabelen zijn bijvoorbeeld de vaarsnelheid van het schip, de beladingsgraad, stroming in het vaarwater, snelheidsbeperkingen in het vaarwater, de waterstand in de rivieren en in belangrijke mate ook het vaargedrag. Verweerder kan onvoldoende nagaan of de omstandigheden waarin het schip vaart in de nieuwe situatie overeenkomen met de omstandigheden in de oude situatie. Bovendien is het in het belang van een consequente uitvoeringspraktijk dat vergelijkbare aanvragen op een gelijke objectieve manier worden beoordeeld. De termijnen in de EIA verzetten zich er tegen om pas nadat een investering drie jaar in gebruik is geweest, een energiebesparingsberekening op te stellen. Een melding dient binnen drie maanden na het aangaan van de verplichtingen te worden ingediend. De periode waarin het nieuwe bedrijfsmiddel bij melding in gebruik is geweest, is veel korter dan de referentieperiode voor het historisch verbruik. De verbruikscijfers zijn dan ook om deze reden niet bruikbaar voor vergelijking.

Bij de schatting van het energieverbruik van de nieuwe motor gaat verweerder uit van een gemiddelde motorbelasting, die overeenkomt met de gemiddelde motorbelasting in de oude situatie. Hierdoor is sprake van een vergelijkbare situatie, waarbij de invloed van genoemde variabelen is uitgesloten. Het hanteren van een schatting is ook bij andere voorzieningen gebruikelijk.

In dit geval berekent verweerder uitgaande van de door appellante verstrekte bunkergegevens voor diesel (gemiddeld 307.332 liter per jaar), gegevens over het verbruik van de boegschroefmotor en de generator (21.873 liter) en het aantal draaiuren per jaar (2.666) een historisch verbruik van 107 liter per uur.

Verweerder schat vervolgens het brandverbruik van de nieuwe motor. Het gemiddeld gebruikt vermogen in de oude situatie is volgens de opgave van appellante bij de melding 348 kW. Als in de oude situatie met dit vermogen zou zijn gevaren, dan was het brandstofverbruik van de oude motor 258 gram per kWh, dat is ruim 18% meer dan het verbruik volgens het testprotocol. Verweerder acht een meerverbruik van 18% onaannemelijk. Volgens de, door appellante in het geding gebrachte, brief van 23 maart 2006 van Dieselservice Emmeloord B.V. kan het meer brandstofverbruik bij oude viertaktmotoren oplopen tot 10 tot 13%. Verweerder concludeert dat de oude motor gemiddeld met een groter vermogen zal hebben gevaren dan gemiddeld 348 kW.

Verweerder heeft vervolgens berekend bij welk gemiddeld gebruikt vermogen de besparing door de nieuwe motor aan de besparingseis zou voldoen en heeft, mede op basis van het testprotocol van de oude motor,

beoordeeld of het aannemelijk was of in de referentiesituatie met een dergelijk gemiddeld vermogen is gevaren.

Volgens verweerder zou minimaal 55.800 Nm³ a.e. ofwel 49.380 liter per jaar bespaard moeten worden, om aan de besparingsnorm te voldoen. De besparing wordt bereikt bij een gemiddeld gebruikt vermogen van 351 kW (uitgaande van een geschat specifiek brandstofverbruik van de nieuwe motor van 211 gram per kWh). Als in de oude situatie met dit vermogen zou zijn gevaren, dan was het brandstofverbruik van de oude motor nog 17% meer dan het specifiek brandstofverbruik van de oude motor volgens testprotocol. Ook dat acht verweerder niet aannemelijk.

Slotsom van verweerder is dat niet aannemelijk is dat de investering in de nieuwe motor aan de besparingseis van 0,3 Nm³ a.e. voldoet.

4. Het standpunt van appellante

Appellante meent dat verweerder het energieverbruik van de nieuwe motor op basis van de beschikbare praktijkcijfers had moeten vaststellen. De variabelen die volgens verweerder invloed hebben op het brandstofverbruik zijn niet gewijzigd en daarom te verwaarlozen. Appellante heeft in dit verband ook verwezen naar de uitspraak van het College van 2 oktober 2008 (AWB 07/865 e.a., www.rechtspraak.nl; LJN: BG1634) waarin in beroep overgelegde praktijkcijfers bij de beoordeling van de energiebesparing van de investering zijn betrokken.

Appellante stelt dat de nieuwe motor op basis van de werkelijke brandstofverbruikcijfers 106,1 liter per draaiuur verbruikt. Rekening houdend met een extra besparing van 25% doordat het schip sneller is gaan varen, berekent appellante uitgaande van het historisch verbruik van de oude motor van 107,1 liter per uur een besparing van 0,449 a.e. per jaar per geïnvesteerde euro en concludeert zij dat met deze besparing aan de besparingseis wordt voldaan.

Appellante heeft ten slotte betoogd dat verweerder een onjuiste uitleg heeft gegeven aan de bovengenoemde uitspraak van het College van 6 september 2007 omdat verweerder een berekening heeft gehanteerd bij welk gemiddeld vermogen aan de besparingseis wordt voldaan en daarbij mede op basis van de brandstofverbruikgegevens zoals die blijken uit het testprotocol van de oude motor heeft beoordeeld of het aannemelijk was dat in de referentiesituatie met een dergelijk gemiddeld gebruikt vermogen is gevaren. Verweerder lijkt het feitelijke historisch energieverbruik slechts in theorie aan het besluit ten grondslag te leggen.

5. De beoordeling van het geschil

5.1 In dit geschil is aan de orde de vraag of het bestreden besluit waarbij verweerder heeft gehandhaafd de afwijzing van de aanvraag van appellante om een EIA-verklaring voor de investering in een nieuwe scheepsmotor op de grond dat deze investering niet voldoet aan de in artikel 2.1.a van de Bijlage bij de Uitvoeringsregeling 2001 genoemde energiebesparing van ten minste 0,3 Nm³ a.e. per jaar per geïnvesteerde euro, in rechte stand kan houden. Het College beantwoordt deze vraag bevestigend en overweegt hiertoe het volgende.

5.2 Partijen twisten over de vraag op basis van welke gegevens het energieverbruik van het nieuwe bedrijfsmiddel moet worden vastgesteld. Het College volgt appellante niet in haar betoog dat verweerder bij de berekening van het energieverbruik van de nieuwe motor had moeten uitgaan van de daadwerkelijke verbruikcijfers van de nieuwe motor. Naar het oordeel van het College heeft verweerder het historisch verbruik van de oude motor op goede gronden afgezet tegen een schatting van het energieverbruik van de nieuwe motor op basis van testprotocollen van de nieuwe motor. Tussen partijen is niet in geschil dat de door verweerder genoemde variabelen als stroming in het vaarwater, vaarsnelheid, beladingsgraad en vaargedrag het brandstofverbruik relevant beïnvloeden. Het College deelt de opvatting van verweerder dat de door appellante verstrekte verbruikcijfers niets zeggen over deze variabelen en dat niet duidelijk is in hoeverre de gestelde brandstofbesparing kan worden toegerekend aan de nieuwe motor. De enkele stelling van appellante dat deze variabelen niet zijn veranderd acht het College onvoldoende om op dit punt tot een ander oordeel te kunnen komen. Het College acht daarnaast van belang dat, zoals

verweerder onweersproken heeft gesteld, ten tijde van de melding in de regel slechts verbruiksgegevens van de nieuwe motor over een korte periode beschikbaar zijn een melding dient binnen drie maanden na het aangaan van de verplichtingen te worden ingediend en dat deze gegevens, gezien de beperkte periode waarop zij betrekking hebben, een minder betrouwbaar beeld kunnen geven van het brandstofverbruik van de nieuwe motor. Dat in het voorliggende geval de verbruiksgegevens over een langere periode beschikbaar kunnen worden gesteld als gevolg van de procedure van bezwaar en beroep, doet niet af aan de eerder genoemde beperkingen die aan de verbruiksgegevens kleven.

Naar het oordeel van het College kan appellante in dit verband geen argumenten ontleen aan de uitspraak van het College van 2 oktober 2008 inzake AWB 07/865 e.a. Anders dan in de onderhavige zaak had verweerder in die zaak niet de beschikking over testprotocollen waaruit het brandstofverbruik kon worden afgeleid. Het ging in die zaak immers niet om de energiebesparing die werd behaald door het plaatsen van een nieuwe motor maar door het maken van een koppelverband van het schip met een duwbak.

Ook de stelling van appellante dat de berekening van verweerder getuigt van een onjuiste uitleg van de bovengenoemde uitspraak van het College van 6 september 2007 faalt. Het College heeft in die uitspraak geoordeeld dat de gewijzigde invulling die verweerder aan het begrip "historisch energieverbruik" heeft gegeven door het historisch brandstofverbruik in het geval van vaartuigen bij de binnenvaart niet meer - anders dan bij de andere in de Bijlage bij de Regeling genoemde transportmiddelen - te bepalen aan de hand van de bunkercijfers maar aan de hand van de fabrieksgegevens van de oude motor, een wettelijke grondslag ontbeert. Het College stelt vast dat verweerder in het geval van appellante het historisch energieverbruik heeft bepaald aan de hand van het gemiddelde van de door appellante opgegeven bunkercijfers en draaiuren van de laatste drie jaar van de oude motor. Verweerder heeft daarmee een berekeningsmethode gehanteerd die uitgaat van het historisch feitelijke energieverbruik van de oude bedrijfsmiddel. Het opgegeven gemiddeld verbruikt vermogen heeft geen invloed op de vaststelling van de referentie, uitgedrukt in een bepaalde hoeveelheid liters diesel per uur, maar is een grootheid bij de schatting van het verbruik van de nieuwe motor.

Naar het oordeel van College valt voorts niet in te zien waarom verweerder niet de aannemelijkheid van het door appellante opgegeven gemiddeld gebruikt vermogen met behulp van de fabrieksgegevens van de oude motor mag toetsen. Evenmin valt in te zien waarom verweerder in het geval hij heeft onderzocht bij welk vermogen van de nieuwe motor de besparingsnorm zou worden behaald, niet met behulp van de fabrieksgegevens van de oude motor mag nagaan of het aannemelijk is dat in de oude situatie daadwerkelijk met een dergelijk vermogen is gevaren. Grondslag van de vergelijking van verweerder is immers dat het gemiddeld gebruikt vermogen van de motor in de oude situatie en de nieuwe situatie gelijk is. Het College ziet geen aanknopingspunt om de beoordeling van verweerder dat een meerverbruik aan brandstof van respectievelijk 17% en 18% niet aannemelijk is, onjuist te achten.

5.3 Het voorgaande in aanmerking genomen en gezien de uitkomst van de berekening van de energiebesparing zoals die blijkt uit het bestreden besluit, is het College van oordeel dat verweerder bij het bestreden besluit zijn afwijzing van de aanvraag om een EIA-verklaring voor de investering in een nieuwe scheepsmotor op goede gronden heeft gehandhaafd.

5.4 Uit het vorenstaande volgt dat het beroep ongegrond is.

5.5 Voor een vergoeding van de proceskosten op de voet van artikel 8:75 van de Algemene wet bestuursrecht ziet het College geen aanleiding.

6. De beslissing

Het College verklaart het beroep ongegrond.

Aldus gewezen door mr. E.R. Eggeraat, mr. M.A. van der Ham, mr. M. van Duuren, in tegenwoordigheid van mr. A. Graefe als griffier, en uitgesproken in het openbaar op 23 december 2008.

w.g. E.R. Eggeraat w.g. A. Graefe