

ECLI:NL:GHARN:2010:BN5139

Instantie	Gerechtshof Arnhem
Datum uitspraak	20-07-2010
Datum publicatie	27-08-2010
Zaaknummer	09-00309
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Hoger beroep
Inhoudsindicatie	Inkomstenbelasting. Geen energie-investeringsaftrek voor bloemenkweker wegens te late indiening van aanvraag.
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl V-N 2010/59.16 met annotatie van Redactie

Uitspraak

GERECHTSHOF ARNHEM

Sector belastingrecht

nummer 09/00309

uitspraakdatum: 20 juli 2010

Uitspraak van de derde meervoudige belastingkamer

op het hoger beroep van

X te Z (hierna: belanghebbende)

tegen de uitspraak van de rechtbank Arnhem van 14 juli 2009, nummer AWB 07/5468, in het geding tussen belanghebbende

en

de inspecteur van de Belastingdienst/P (hierna: de Inspecteur).

1. Ontstaan en loop van het geding

1.1 Aan belanghebbende is voor het jaar 2003 een aanslag in de inkomstenbelasting/ premie volksverzekeringen opgelegd naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van nihil en een verliesbeschikking voor 74.617.

1.2 Op het bezwaarschrift van belanghebbende heeft de Inspecteur bij uitspraak op bezwaar de aanslag en de verliesbeschikking gehandhaafd.

1.3 Belanghebbende is tegen die uitspraak in beroep gekomen bij de rechtbank Arnhem (hierna: de Rechtbank). De Rechtbank heeft het beroep bij uitspraak van 14 juli 2009 ongegrond verklaard.

1.4 Belanghebbende heeft tegen de uitspraak van de Rechtbank hoger beroep ingesteld. De Inspecteur heeft een verweerschrift ingediend.

1.5 Tot de stukken van het geding behoren, naast de hiervoor vermelde stukken, het van de Rechtbank ontvangen dossier dat op deze zaak betrekking heeft.

1.6 Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 12 mei 2010 te Arnhem. Daarbij zijn verschenen en gehoord de gemachtigde van belanghebbende, alsmede de Inspecteur.

1.7 Van het verhandelde ter zitting is een proces-verbaal opgemaakt dat aan deze uitspraak is gehecht.

2. De vaststaande feiten

2.1 Belanghebbende dreef in 2003 samen met A en B in de vorm van een maatschap een onderneming, bestaande uit het exploiteren van een bloemenkwekerij, genaamd C.

2.2 In het kader van de mogelijke aanschaf van een warmtekrachtkoppelinginstallatie (hierna: WKK) is contact gelegd met D B.V. (hierna: D). De activiteiten van D zijn per 1 december 2005 overgegaan naar E energiesystemen (hierna: E).

2.3 In de algemene voorwaarden van toepassing op de verkoop en levering van producten door D is voor zover van belang bepaald:

2.1 Alle aanbiedingen van D zijn vrijblijvend.

2.2 Opdrachten en acceptaties van aanbiedingen door de opdrachtgever gelden als onherroepelijk.

2.3 D is slechts gebonden wanneer zij schriftelijk heeft aanvaard dan wel met uitvoering is begonnen. D is bovendien slechts gebonden zoals zij schriftelijk heeft aanvaard. Mondelinge toezeggingen of afspraken door of met haar personeel verbinden D niet dan nadat en in zoverre zij deze schriftelijk heeft bevestigd.

2.4 Tot de stukken van het geding behoort een opdrachtbevestiging, die voor zover van belang als volgt luidt:

10 juli 2003

().

Opdrachtbevestiging warmtekrachtinstallatie projekt Kwekerij C, Z

().

Wij danken u hartelijk voor uw mondelinge opdracht van donderdag 3 juli j.l.

Zoals overeengekomen is deze opdracht onder voorbehoud van financiering.

().

TOTAALPRIJS VOOR POS. 1 T/M POS. 10 ? 544.420

Deze opdrachtbevestiging is getekend door zowel A als D.

2.5 Belanghebbende heeft een formulier getiteld 2003 Melding/Verzoek om verklaring Energie-investeringsaftrek (EIA) (hierna: het verzoek) ingevuld. In het verzoek is voor zover van belang vermeld:

3a Korte omschrijving van het bedrijfsmiddel Warmte Kracht Koppeling

3b Code van de energie-investering volgens Energielijst 231001

3c Bedrag van de investering: 544.420

()

3d Datum aangaan van de investeringsverplichting 10 juli 2003

2.6 Het verzoek is op 7 oktober 2003 door het Bureau investeringsregelingen en willekeurige afschrijving (hierna: het Bureau) ontvangen. In de verzonden ontvangstbevestiging van 14 oktober 2003 wordt vermeld:

Het ontvangen formulier is doorgezonden naar Senter in Zwolle. Die zal na een technische beoordeling van de door u gemelde investering een al dan niet positief advies uitbrengen ten behoeve van de Belastingdienst. Het is mogelijk dat Senter ten behoeve van genoemde beoordeling u zal vragen uw verzoek nader toe te lichten. ().

Wellicht ten overvloede merk ik op dat de inspecteur, die belast is met de aanslagregeling van de onderneming waartoe het bedrijfsmiddel behoort, uiteindelijk beoordeelt of u voldoet aan de wettelijke vereisten om in aanmerking te komen voor de energie-investeringsaftrek

2.7 Bij brief van 24 oktober 2003 heeft Senter om nadere informatie verzocht met betrekking tot het verzoek. Er is onder meer verzocht om een kopie van de opdrachtbevestiging(en).

2.8 Bij fax van 12 november 2003 heeft F B.V. (hierna: F), namens belanghebbende, D verzocht om de brief van Senter te beantwoorden.

2.9 Op 17 november 2003 heeft D een fax naar F verzonden met daarin vermeld: Zoals telefonisch besproken sturen wij hierbij het eerste blad van de opdrachtbevestiging van 10 juli jl. met daarin de aangepaste datum.

2.10 Eveneens op 17 november 2003 heeft F de vragen van Senter beantwoord. Hierbij werd meegezonden de volgende opdrachtbevestiging:

10 juli 2003

().

Opdrachtbevestiging warmtekrachtinstallatie projekt Kwekerij C, Z

().

Wij danken u hartelijk voor uw mondelinge opdracht van heden.

Zoals overeengekomen is deze opdracht onder voorbehoud van financiering.

().

TOTAALPRIJS VOOR POS. 1 T/M POS. 10 ? 544.420

2.11 Met dagtekening 4 juli 2005 is door de Belastingdienst een rapport opgesteld naar aanleiding van een ingesteld boekenonderzoek naar de volgende elementen inzake de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen voor het jaar 2003: energie-investeringsaftrek (hierna: EIA), milieu-investeringsaftrek en Vamil. In het rapport is onder andere vermeld:

Tijdens het onderzoek heb ik geconstateerd dat er bij de belastingplichtige een tweetal opdrachtbevestigingen van de WKK installatie aanwezig waren:

-Er is een opdrachtbevestiging die gedateerd is op 10 juli 2003 en waarin op het voorblad wordt verwezen naar de mondelinge opdracht van 3 juli 2003 over deze transactie. Tevens wordt verwezen naar het voorbehoud van financiering. Deze opdrachtbevestiging is getekend door de leverancier D (één handtekening). Echter niet door kwekerij C [Hof: hierna: OB1]

-Er is een opdrachtbevestiging die gedateerd is op 10 juli 2003 waarin de verwijzing naar de mondelinge opdrachtverstrekking niet meer is vermeld. Deze opdrachtbevestiging is getekend door D (één handtekening) en kwekerij C. [Hof: hierna: OB2]

Naar aanleiding van het voornoemde heb ik bij leverancier D een derdenonderzoek verricht en zijn uit het daar aanwezig zijnde dossier van Kwekerij C de volgende feiten geconstateerd:

Er waren een tweetal opdrachtbevestigingen aanwezig:

-Er is een opdrachtbevestiging die gedateerd is op 10 juli 2003 en waarin op het voorblad wordt verwezen naar de mondelinge opdracht van 3 juli 2003 over deze transactie. Tevens wordt verwezen naar het voorbehoud van financiering. Deze opdrachtbevestiging is getekend door de leverancier D (twee handtekeningen) en door kwekerij C. [Hof: hierna: OB3]

-Er is een opdrachtbevestiging die gedateerd is op 10 juli 2003 waarin de verwijzing naar de mondelinge opdrachtverstrekking op 3 juli niet meer is vermeld. Deze opdrachtbevestiging is getekend door D (één handtekening) en kwekerij C. [Hof: hierna: OB4]

Gelet op de handtekeningen zijn dit afzonderlijke opdrachtbevestigingen.

Hieruit blijkt dat er op 3 juli al een mondelinge opdracht is gegeven voor het leveren van de WKK installatie. De andere bevestiging waarin de datum van de mondelinge opdracht is weggelaten is gebruikt voor het aanvragen van de EIA.

Conclusie:

Hieruit blijkt dat de datum van de mondelinge opdrachtbevestiging op 03-07-2003 juist is. Derhalve is de "melding/verzoek om verklaring" niet binnen drie maanden na het aangaan van de verplichting ontvangen bij Bureau IRWA te Breda (ontvangstdatum 7 oktober 2003). Derhalve voldoet men niet aan de gestelde voorwaarden (3 maanden termijn) en kan de aftrek niet worden verleend.

2.12 Op 13 april 2007 is door de Belastingdienst naar aanleiding van het ingediende bezwaarschrift een bedrijfsbezoek gebracht aan E. Met dagtekening 5 juli 2007 is een rapport opgesteld naar aanleiding van het ingestelde onderzoek. In het rapport is als conclusie vermeld:

De conclusie is dat de opdrachtbevestigingen OB1, OB3 en DIGIOB1en3 de juiste documenten zijn. De datum waarop het digitale document is opgemaakt, opgeslagen en afgedrukt komen overeen met de datum die op het document is afgedrukt. De opdrachtbevestiging OB3 zoals die geprint bij D bv werd aangetroffen voldoet aan de kenmerken die volgens de administratieve organisatie bij een opdrachtbevestiging horen. Dat betekent twee handtekeningen van D bv en een handtekening van de opdrachtgever. Van de opdrachtbevestigingen die niet verwijzen naar de mondelinge opdracht van 3 juli 2003 is vastgesteld dat de wijziging ten opzichte van het originele document eerst op 17 november 2003 zijn aangebracht en afgedrukt. De aanleiding voor D bv om een wijziging in het originele document aan te brengen is het telefoongesprek van 17 november 2003 tussen dhr. G van F bedrijfsadvies namens belastingplichtige en dhr. H namens D bv. Het namens belastingplichtigen aan Senter gestuurde exemplaar van de opdrachtbevestiging (OB4) heeft een voorblad dat op 17 november 2003 door D bv via de fax is verstuurd. Dit sluit precies aan op de datum waarop bij D bv een gewijzigd voorblad van de opdrachtbevestiging is gemaakt.

De datum waarop door belastingplichtigen verplichtingen inzake de investering in de WKK-installatie zijn aangegaan is 3 juli 2003 zoals in de opdrachtbevestigingen OB1, OB3 en DIGIOB1en3 is vastgelegd.

2.13 In de aangifte inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen voor het onderhavige jaar 2003 is een EIA geclaimd van 115.812. De Inspecteur heeft deze aftrek geweigerd.

3. Het geschil, de standpunten en conclusies van partijen

3.1 In geschil is het antwoord op de vraag of belanghebbende recht heeft op een EIA van 115.812, meer in het bijzonder of het verzoek voor de EIA tijdig is ingediend.

3.2 Belanghebbende beantwoordt deze vraag bevestigend.

3.3 De Inspecteur beantwoordt deze vraag ontkennend.

3.4 Beide partijen hebben voor hun standpunt aangevoerd wat is vermeld in de van hen afkomstige stukken. Daaraan hebben zij ter zitting toegevoegd hetgeen is vermeld in het aan deze uitspraak gehechte proces-verbaal van de zitting.

3.5 Belanghebbende concludeert tot vernietiging van de uitspraak van de Rechtbank en de uitspraak van de Inspecteur, tot gegrondverklaring van het beroep bij de Rechtbank en tot vermindering van de aanslag tot een aanslag berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van nihil en een verliesbeschikking voor 190.429.

3.6 De Inspecteur concludeert tot bevestiging van de uitspraak van de Rechtbank.

4. Beoordeling van het geschil

4.1 Op grond van artikel 3.42, lid 6, van de Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB 2001) is de EIA van toepassing indien de energie-investering is aangemeld. In lid 7, aanhef en onderdeel b, van dit artikel is onder meer bepaald dat bij ministeriële regeling regels kunnen worden gesteld met betrekking tot het voornoemde zesde lid. Artikel 3, lid 1, aanhef en onderdeel a, van de Uitvoeringsregeling energie-investeringsaftrek 2001 (hierna: de Uitvoeringsregeling 2001) bepaalt onder meer dat de aanmelding als bedoeld in artikel 3.42, lid 6, van de Wet IB 2001 van de aangevane verplichtingen binnen een termijn van drie maanden moet plaatsvinden en dat deze termijn aanvangt bij het aangaan van de verplichtingen. In de Toelichting bij de Uitvoeringsregeling 2001 (Stcrt. 2000, 249) is voor zover van belang opgemerkt:

Doordat de Wet op de inkomstenbelasting 1964 bij artikel 11.1, eerste lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 is ingetrokken, vervalt van rechtswege ook de op die wet gebaseerde uitvoeringsregeling energie-investeringsaftrek, tenzij een nieuwe grondslag wordt gegeven aan die regeling. Met het oog op de duidelijkheid is gekozen voor een nieuwe regeling: de Uitvoeringsregeling energie-investeringsaftrek 2001.

Artikel 3.42, tweede lid, geeft de bevoegdheid om bij ministeriële regeling de investeringen aan te wijzen die voor de energie-investeringsaftrek in aanmerking kunnen komen. In artikel 3.42, zevende lid, van de wet is de bevoegdheid opgenomen om regels te stellen met betrekking tot de in het eerste lid van de wet bedoelde verklaring en de in het zesde lid daarvan bedoelde aanmelding van de energie-investering. De onderhavige regeling geeft invulling aan deze bevoegdheden.

Met de redactionele aanpassingen met het oog op de Wet inkomstenbelasting 2001 is geen inhoudelijke wijziging beoogd.

4.2 In artikel 3 van de over de jaren 1997 tot en met 2000 van toepassing zijnde Uitvoeringsregeling energie-investeringsaftrek (hierna: de Uitvoeringsregeling) is een aan artikel 3 van de Uitvoeringsregeling 2001 nagenoeg identieke bepaling opgenomen. In de Toelichting bij de Uitvoeringsregeling (Stcrt. 1996, 248) is voor zover van belang opgenomen:

Met het oog op de budgettaire beheersbaarheid van de energie-investeringsaftrek rust op de belastingplichtige de verplichting om de investering binnen een bepaalde termijn aan te melden. De meldingsprocedure komt grotendeels overeen met de meldingsprocedure bij de VAMIL.

In artikel 3 en 4 is de meldingsverplichting opgenomen. (). De termijn waarbinnen de meldingsformulieren moeten zijn ingeleverd, wordt gesteld op drie maanden. In artikel 3 wordt aangegeven wanneer deze termijn aanvangt.

4.3 In de Meldingsregeling willekeurige afschrijving milieu-investeringen is een aan artikel 3 van de Uitvoeringsregeling nagenoeg identieke bepaling opgenomen. In de Toelichting bij deze meldingsregeling (Stcrt. 1991, 166) is voor zover van belang opgemerkt:

Voor het aangaan van een verplichting is de termijn () gekoppeld aan het tijdstip waarop de verplichting - in het algemeen de bestelling van het bedrijfsmiddel bij een derde - is aangegaan.

4.4 Het verzoek is op 7 oktober 2003 door het Bureau ontvangen. Dit betekent dat het verzoek tijdig is gedaan indien de verplichtingen niet eerder dan 8 juli 2003 zijn aangegaan.

4.5 In dezen moet onder het aangaan van verplichtingen in beginsel worden verstaan het bij overeenkomst tot verwerving van een bedrijfsmiddel aangaan van verplichtingen tot betaling, waarvan nakoming door de wederpartij kan worden gevorderd.

4.6 De Inspecteur heeft onder verwijzing naar de in 2.4 genoemde opdrachtbevestiging gesteld dat de mondelinge opdracht op 3 juli 2003 door A is verstrekt. Dat dit leidt tot het aangaan van verplichtingen als bedoeld in artikel 3, lid 1, aanhef en onderdeel a, van de Uitvoeringsregeling 2001, kan worden afgeleid uit het arrest van 10 juli 1995, nr. 30407, LJN: AA1669, BNB 1995/284. Daarin oordeelde de Hoge Raad, voor zover van belang:

Immers de enkele omstandigheid dat de wederpartij van de opdrachtgever zich erop kan beroepen dat zij op grond van de op de overeenkomst toepasselijke algemene voorwaarden niet aan de opdracht is gebonden, staat niet eraan in de weg dat door de opdrachtgever ingevolge de opdrachtverlening verplichtingen zijn aangegaan.

4.7 A heeft gesteld dat hij hoewel dit wel in de opdrachtbevestiging is vermeld op 3 juli 2003 geen mondelinge opdracht heeft verstrekt, dat hij op die datum uitsluitend heeft gezegd dat als de maatschap zou overgaan tot de aanschaf van een installatie het wat hem betreft de WKK zou worden, dat hij dit eerst met de andere maten moest bespreken, dat volgens hem op 10 of 11 juli 2003 de opdrachtbevestiging door beide partijen is ondertekend en dat het hem pas later duidelijk is geworden dat de zinsnede Wij danken u hartelijk voor uw mondelinge opdracht van donderdag 3 juli jl. vanuit fiscaal oogpunt van belang was.

4.8 Het Hof ziet zich gesteld voor de vraag of op 3 juli 2003 door A een mondelinge opdracht is verstrekt. Het Hof stelt voorop dat de bewijslast dat op voornoemde datum geen mondelinge opdracht is verstrekt, op belanghebbende rust, omdat hij stelt dat de feitelijke gang van zaken afwijkt van hetgeen in de mede door A ondertekende opdrachtbevestiging (zie 2.4) is vermeld.

4.9 Het Hof is van oordeel dat belanghebbende niet in zijn bewijslast is geslaagd. Het Hof heeft daarbij in aanmerking genomen dat de tekst van de opdrachtbevestiging eerst op 17 november 2003 (zie 2.9 tot en met 2.12), nadat Senter om nadere informatie met betrekking tot het verzoek (waaronder een kopie van de opdrachtbevestiging) had verzocht, is aangepast. Indien naar de mening van belanghebbende geen mondelinge opdracht was verstrekt op 3 juli 2003, had het voor de hand gelegen dat A D daar al eerder op had gewezen, vooral nu A ter zitting heeft verklaard dat hij het belangrijk vindt dat afspraken juist vermeld staan. A heeft het door hem in 4.7 weergegeven gestelde onvoldoende aannemelijk gemaakt.

Slotsom

Op grond van het vorenstaande is het hoger beroep ongegrond.

5. Kosten

Het Hof acht geen termen aanwezig voor een veroordeling in de proceskosten.

6. Beslissing

Het Hof bevestigt de uitspraak van de Rechtbank.

Deze uitspraak is gedaan door mr. B.F.A. van Huijgevoort, voorzitter, mr. C.M. Ettema en mr. M.G.J.M. van Kempen, in tegenwoordigheid van mr. N. ten Broek als griffier.

De beslissing is op 20 juli 2010 in het openbaar uitgesproken.

De griffier, De voorzitter,

(N. ten Broek) (B.F.A. van Huijgevoort)

Afschriften zijn aangetekend per post verzonden op 20 juli 2010.

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 Den Haag.

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. de 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.