

Verduurzaming van vastgoed

Onderzoek naar fiscale kansen en risico's

CONCEPT

Mastercourse Vastgoed Fiscaal

Erasmus Universiteit Rotterdam

Merijn Betjes

augustus 2019



1 Inhoudsopgave

1. Inhoudsopgave	2
2. Inleiding	3
2.1 Aanleiding	3
2.2 Probleemstelling	4
2.3 Indeling	4
3. Vennootschapsbelasting	5
3.1 Investeringsfaciliteiten	5
3.2 Fiscale beleggingsinstelling	9
4. Omzetbelasting	12
5. Energiebelasting	15
6. WOZ	18
7. Verhuurderheffing	21
8. Samenvatting en conclusies	22
Literatuurlijst	24

DRAFT

2 Inleiding

2.1 Aanleiding

“Hoewel de meeste fiscalisten zich vooral druk maken over BEPS, de vennootschapsbelasting en andere internationale fiscale ontwikkelingen, zien we maatschappelijk een heel ander fiscaal aandachtsgebied dat snel in opkomst is: de energie- en milieubelastingen”¹

We stoten met zijn allen teveel CO₂ uit. Die uitstoot draagt bij aan de opwarming van aarde en om de opwarming te beperken, dienen we de CO₂-uitstoot aanzienlijk te verminderen. In 2015 is in het Klimaatakkoord van Parijs besloten om voor 2030 de opwarming te beperken tot ruim onder 2 graden Celsius. De Nederlandse Klimaatwet bevat een streefdoel van 49% minder CO₂-uitstoot in 2030 ten opzichte van 1990 en een einddoel van 95% minder uitstoot in 2050. Om voor groot maatschappelijk draagvlak te zorgen heeft het kabinet besloten om maatregelen om de uitstoot te beperken, vorm te geven in een Klimaatakkoord. In het Klimaatakkoord zijn de maatregelen per sector opgedeeld, waaronder de gebouwde omgeving.

In Nederland zijn gebouwen verantwoordelijk voor ongeveer 40% van de CO₂-uitstoot.² Een groot deel van de uitstoot bestaat uit het verbruik van aardgas voor de verwarming van woningen en kantoren en door het gebruik van elektriciteit. Een energielabel van een pand geeft met klassen aan hoe energiezuinig een pand is in vergelijking met soortgelijke panden. Dit gaat van A (zeer zuinig) tot en met G (zeer onzuinig). Naar mate een pand energiezuiniger wordt, zal de CO₂-uitstoot afnemen. Alle panden in Nederland naar energielabel A brengen betekent dus een aanzienlijke reductie aan uitstoot.

Elk gebouw vraagt om een eigen aanpak om te verduurzamen. Hiervoor is voor gebouweigenaren en -gebruikers een op maat gesneden aanpak nodig. Huurders willen een gezond gebouw dat aansluit bij hun imago. Verhuurders willen gebouwen die niet lang leeg staan en snel verhuurd worden, een hogere waarde hebben en waarvoor ook hogere huren kunnen worden gerekend. Beleggers maken via verduurzaming hun vastgoedportefeuille toekomstbestendig. Voor de huurder zal de energierekening afnemen als er meer energiebesparende maatregelen en technieken in een gebouw worden toegepast.

Er zijn op dit moment al diverse dwingende maatregelen neergelegd in de wet- en regelgeving, waaronder:

- Gebruikt een gebouw jaarlijks meer dan 50.000 kWh elektriciteit of 25.000 m³ gas? Dan schrijft het Activiteitenbesluit voor dat de drijver van de inrichting energiebesparende maatregelen moet nemen met een terugverdientijd van 5 jaar of korter. In veel gevallen is de huurder de drijver van de inrichting. Deze maatregelen worden zijn per sector vastgelegd. Er zijn erkende maatregelenlijsten voor kantoren, retail en bedrijfshallen.
- Gebruikt een instelling jaarlijks meer dan 200.000 kWh stroom of 75.000 m³ gas? Dan kan de gemeente eisen dat een energiebesparingsonderzoek wordt uitgevoerd.

¹ Kavelaars, P., Milieu moet: ook fiscaal, 8 juli 2019, WFR 2019/144

² O.a. <https://www.tno.nl/nl/aandachtsgebieden/bouw-infra-maritiem/roadmaps/buildings-infrastructure/duurzame-gebouwen-naar-een-energieproducerende-gebouwde-omgeving/>

- Bij de oplevering, verkoop of verhuur van een pand of het verlengen of vernieuwen van de huurovereenkomst, is men verplicht een energielabel te overleggen. Voor kantoren geldt per 1 januari 2023 dat minimaal energielabel C verplicht is.
- Nieuw te bouwen kantoren, bedrijfshallen, winkels en andere gebouwen moeten voldoen aan de energieprestatie coëfficiënt (EPC). Deze wordt in de toekomst vervangen door de Bijna Energie neutrale Gebouwen normen (BENG).

Verhuizing, renovatie of een gebouwtransactie is een natuurlijk moment om de stap tot verduurzaming te zetten. Over een transactie wordt gesproken wanneer een nieuw huurcontract wordt afgesloten, een koopovereenkomst wordt gesloten of een gebouw wordt opgeleverd.

Duurzaam vastgoed wordt de norm, zowel voor commercieel als maatschappelijk vastgoed. Maar ik vraag me af of er bij alle verduurzamingsprojecten wel in voldoende mate aandacht is voor de fiscale aspecten. Wat zijn de fiscale voordelen bij het verduurzamen van vastgoed? Welke investeringsfaciliteiten zijn bijvoorbeeld beschikbaar? En wat zijn de fiscale risico's? Wanneer is bijvoorbeeld de energiebelasting van toepassing? De doelstelling van dit paper is om niet-limitatief inzicht te verkrijgen in de fiscale aspecten rondom de verduurzaming van vastgoed.

2.2 Probleemstelling

Welke fiscale kansen en risico's zijn er bij de verduurzaming van vastgoed?

Om de probleemstelling te kunnen beantwoorden, zijn een aantal deelvragen noodzakelijk:

- Welke faciliteiten zijn beschikbaar binnen de vennootschapsbelasting?
- Wat zijn de risico's met betrekking tot de status van fiscale beleggingsinstelling?
- Welke kansen zijn er voor de btw te onderkennen?
- Wat zijn de gevolgen van verduurzaming voor de energiebelasting, WOZ en verhuurderheffing?
- In hoeverre dient de huidige wetgeving aangepast te worden aan de tijd anno nu?

In dit paper wordt getracht de hoofdvraag te beantwoorden aan de hand van de wet- en regelgeving, literatuur en jurisprudentie. Ik merk op dat dit paper tot stand is gekomen in enkele maanden. Hierdoor valt niet te voorkomen om de inhoud en volledigheid, al dan niet op onderdelen, te beperken. Ik heb de focus gelegd op een aantal voor de praktijk relevante actuele issues, met name bij de plaatsing van zonnepanelen daar dit veel voorkomt. Mijn onderzoek heeft als doel het creëren van inzicht in en bewustwording over de actuele fiscale kansen en risico's bij de verduurzaming van vastgoed.

2.3 Indeling

In het volgende hoofdstuk wordt ingegaan op de investeringsfaciliteiten binnen de vennootschapsbelasting. Voorts komt de fiscale beleggingsinstelling aan de orde, in hoeverre vormt verduurzaming een risico voor de status van fiscale beleggingsinstelling? In hoofdstuk 4 ga ik in op de omzetbelasting, in het bijzonder de aftrek bij zonnepanelen. Hoofdstuk 5 staat stil bij de gevolgen van verduurzaming voor de energiebelasting. Tot slot worden de WOZ en verhuurderheffing besproken. Dit paper wordt afgesloten met een samenvatting en conclusies, waarin aan de orde komt in hoeverre de huidige wetgeving nog wel past bij de hedendaagse tijd en ontwikkelingen?

3 Vennootschapsbelasting

3.1 Investeringsfaciliteiten

Bij een investering in nieuw of bestaand vastgoed biedt de fiscale wetgeving een aantal gunstige fiscale faciliteiten voor energiebesparende dan wel milieuvriendelijke investeringen. Deze fiscale faciliteiten dragen in belangrijke mate bij aan de financiële aantrekkelijkheid van duurzame investeringen. Uiteraard bieden dergelijke faciliteiten soelaas indien een ondernemer een positief bedrag aan belastbare winst geniet. Het gaat om de:

- ✓ Energie investeringsaftrek (EIA)
- ✓ Milieu investeringsaftrek (MIA)
- ✓ Vrije afschrijving milieubedrijfsmiddelen (VAMIL)

Voor investeringen in duurzaam vastgoed zijn met name de EIA en de MIA relevant. Er zijn ook nog enkele niet-fiscale subsidies beschikbaar, zoals de SDE+ en ISDE, maar die laat ik in dit paper verder buiten beschouwing.

Energie investeringsaftrek

Het doel van de EIA is het stimuleren van investeringen in energiebesparende bedrijfsmiddelen of in duurzame energie. De regeling is bedoeld voor ondernemers die in Nederland inkomsten- of vennootschapsbelasting betalen en is gecodificeerd in artikel 3.42 Wet IB 2001. Via artikel 8 Wet Vpb 1969 vindt de EIA toepassing binnen de vennootschapsbelasting. Artikel 3.42, eerste lid, Wet IB 2001 luidt:

“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 en Klimaat 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).”

Onder investeren wordt verstaan het aangaan van verplichtingen ter zake van de aanschaffing of de verbetering van een bedrijfsmiddel, alsmede het maken van voortbrengingskosten ter zake van een bedrijfsmiddel, voorzover die verplichtingen en kosten op de belastingplichtige drukken.³ Een bedrijfsmiddel is een goed dat voor het drijven van de onderneming wordt gebruikt. Anders dan voorraad gaat een bedrijfsmiddel meer dan één productieproces mee. Voor de EIA behoort tot de bedrijfsmiddelen niet bedrijfsmiddelen waarvan het investeringsbedrag minder bedraagt dan € 2.500.⁴ Het bedrijfsmiddel dient op de zogenoemde Energielijst te staan.⁵ Voor 2019 bedraagt de aftrek 45% van het investeringsbedrag, lager dan de 54,5% voor 2018. De kosten van een advies ter zake van energiebesparende maatregelen in gebouwen mag ook worden meegenomen.⁶

³ Artikel 3.43 lid 1 Wet IB 2001

⁴ Artikel 3.45 lid 4 onder b Wet IB 2001

⁵ <https://www.rvo.nl/subsidies-regelingen/energie-investeringsaftrek-eia/energielijst/energielijst-2019>

⁶ Artikel 3.42 lid 5 Wet IB 2001

Blijkens de jurisprudentie⁷ is het van belang om de investering tijdig te melden bij de Rijksdienst voor Ondernemend Nederland (RVO). Artikel 3, eerste lid, Uitvoeringsregeling energie-investeringsaftrek 2001 luidt:

“De aanmelding bedoeld in artikel 3.42, zesde lid, van de wet van de aangegeven verplichtingen of de gemaakte voortbrengingskosten ter zake van een investering als bedoeld in artikel 2 moet binnen een termijn van drie maanden plaats vinden. Deze termijn vangt aan:

a. met betrekking tot verplichtingen: bij het aangaan van de verplichtingen;

b. met betrekking tot voortbrengingskosten: bij de aanvang van het kalenderkwartaal volgend op dat waarin de kosten zijn gemaakt of, indien het bedrijfsmiddel of onderdeel ter zake waarvan de kosten zijn gemaakt in het kalenderkwartaal in gebruik is genomen, bij de ingebruikneming van het bedrijfsmiddel respectievelijk het onderdeel.”

Na het tijdig melden van de investering dient de EIA te worden opgegeven in de aangifte. De Belastingdienst beslist uiteindelijk over de aangifte. De EIA blijft voornamelijk tot 1 januari 2024 van kracht.

De ondernemer dan wel de vennootschap waar de onderneming en het vastgoed onderdeel van uitmaken, kunnen gebruik maken van de EIA. Enkel vastgoedbeleggers die een onderneming drijven kunnen gebruik maken van de faciliteiten. De grens tussen ondernemen en beleggen bij vastgoed is niet altijd even duidelijk, gemakshalve verwijs ik naar de jurisprudentie ter zake de bedrijfsopvolgingsregeling en box 3 versus box 1. Dus bij de eigenaar van bijvoorbeeld een verhuurd kantoorgebouw is allereerst de vraag gerechtvaardigd of zij een onderneming drijven. De beoordeling hiervan valt buiten de afbakening van het onderwerp van dit paper.

Indien de EIA is toegepast en het bedrijfsmiddel binnen vijf jaar na het begin van het kalenderjaar waarin de investering heeft plaatsgevonden wordt vervreemd, dient er een desinvesteringbijtelling plaats te vinden als de overdrachtsprijs meer dan € 2.300,- bedraagt. Deze bijtelling vindt plaats in het jaar van de vervreemding en wordt berekend over maximaal het bedrag waarover de investeringsaftrek is genoten, tegen hetzelfde percentage.

Ik heb onderzocht hoe de EIA uitwerkt bij een tweetal in de huidige praktijk voorkomende investeringen op het gebied van verduurzaming:

- ✓ Verbetering van de energieprestatie van een bestaand bedrijfsgebouw (energielabel)
- ✓ Het monteren van LED-verlichting

Bij het verbeteren van de energieprestatie van een bestaand bedrijfsgebouw moet door het pakket van energie-investeringen de prestatie minimaal voldoen aan label B en met minimaal drie labels zijn verbeterd (bijvoorbeeld van F naar B). Het maximum investeringsbedrag dat voor EIA in aanmerking komt bedraagt € 75 per m² bruto vloeroppervlakte per labelsprong. Per 1 januari 2023 moet elk kantoor groter dan 100 m² minimaal energielabel C hebben. Voldoet het pand dan niet aan de eisen, dan mag het pand per 1 januari 2023 niet meer als kantoor worden gebruikt. Deze verplichting staat in het Bouwbesluit. Het is in dit kader raadzaam om, bij het voldoen aan de verplichting per 2023, voortijdig te toetsen of bij bepaalde investeringen wordt voldaan aan de voorwaarden voor het verkrijgen van de EIA. Met het verkrijgen van de EIA dalen in feite de netto kosten.

Het monteren van LED-verlichting in bestaande gebouwen vindt op dit moment al regelmatig plaats. De Energielijst maakt onder andere onderscheid in een LED-verlichtingssysteem (armaturen, met een maximum investeringsbedrag dat voor EIA in aanmerking komt van € 25,- per 1000 lumen door de

⁷ O.a. Gerechtshof Den Bosch 2 juli 2010, ECLI:NL:GHSHE:2010:BO1891

armatuur gegenereerde lichtstroom) en een LED-buis systeem (buizen, met een maximum investeringsbedrag dat voor EIA in aanmerking komt van € 20,- per LED-buis).

Voorbeeld EIA

Een ondernemer investeert dit jaar € 100.000 in een nieuw bedrijfsmiddel dat voldoet aan de Energielijst. De fiscale winst voor toepassing van de EIA bedraagt € 2.500.000. Als de ondernemer geen aanspraak maakt op de EIA, dan is de verschuldigde vennootschapsbelasting € 613.000. Toepassing van de EIA levert een aftrekpost op van 45% van € 100.000 = € 45.000,-. De fiscale winst na toepassing van de EIA bedraagt € 2.455.000. De verschuldigde vennootschapsbelasting neemt hierdoor af naar € 601.750. Een belastingbesparing van € 11.250,-, 11% besparing op de investering.

Tot slot, bij het claimen van de EIA bij zonnepanelen speelt nog de vraag of zonnepanelen op een dak roerend of onroerend zijn. Op de Energielijst komen zonnepanelen voor elektriciteitsopwekking voor, maar ontbreken investeringen in een gebouw. Dit zou betekenen dat als de ondernemer investeert in zonnepanelen die roerend zijn de EIA wel kan worden verkregen, maar zijn ze onroerend dan vervalt dus mogelijkwerwijs het recht op de EIA.⁸

Milieu investeringsaftrek

De MIA is een aan de EIA vergelijkbare regeling en is opgenomen in artikel 3.42a Wet IB 2001:

“1 Indien in een kalenderjaar in een onderneming die de ondernemer voor eigen rekening drijft, wordt geïnvesteerd in niet eerder gebruikte bedrijfsmiddelen die zijn aangewezen als milieu-investeringen, en de ondernemer daarvoor bij de aangifte kiest, wordt een in het derde lid aangewezen percentage van het bedrag aan milieu-investeringen in de onderscheiden categorieën ten laste gebracht van de winst over dat jaar (milieu-investeringsaftrek).”

Deze regeling beoogt investeringen in bepaalde bedrijfsmiddelen te bevorderen die van belang zijn voor het milieu. Afhankelijk van het soort bedrijfsmiddel bedraagt de MIA 36, 27 of 13,5% van het bedrag aan milieu-investeringen. Het toe te passen percentage wordt bepaald door de categorie in de Milieulijst, waarin het betreffende bedrijfsmiddel valt. Ook in 2019 kan gebruik worden gemaakt van de MIA voor een duurzaam gerenoveerd of nieuw gebouw indien deze is gecertificeerd conform BREEAM-NL. Steeds meer panden in Nederland verkrijgen een BREEAM-certificaat en komen dus in aanmerking voor de MIA. Het is niet mogelijk om voor hetzelfde bedrijfsmiddel zowel de EIA als de MIA tegelijk te verkrijgen.⁹

Bij het toepassen van de EIA en de MIA op duurzame investeringen in vastgoed dient men zich te realiseren dat verschillende fiscale en niet-fiscale factoren elkaar onderling beïnvloeden. Het doen van een duurzame investering is op zichzelf een niet-fiscale en technische handeling, die echter wel bepaalt in hoeverre het mogelijk is om de toepassing van de EIA en de MIA te kunnen claimen. Zo werd door het Gerechtshof Den Haag de MIA bij een investering van € 1.000.000 geweigerd, omdat deels niet-gecertificeerd hout was gebruikt.¹⁰

⁸ Besluit 8 maart 2006, nr. CPP2005/2313M

⁹ Artikel 3.42a lid 6 Wet IB 2001

¹⁰ Gerechtshof Den Haag, 7 juli 2015, ECLI:NL:GHDHA:2015:1988 (bekrachtigd door de Hoge Raad ECLI:NL:HR:2016:1355)

Een andere maatregel is de willekeurige afschrijving voor milieu-investeringen (Vamil), gecodificeerd in artikel 3.31 wet IB 2001. De Vamil houdt in dat een belastingplichtige de investering op een willekeurig moment mag afschrijven, voor maximaal 75%. De overige 25% dient regulier te worden afgeschreven. Hierdoor kan de fiscale winst in het boekjaar van de investering aanzienlijk worden teruggebracht. De afschrijvingsbeperking voor gebouwen uit artikel 3.30a Wet IB 2001 is op milieu-bedrijfsmiddelen niet van toepassing. Het is derhalve toegestaan om door te gaan met fiscaal afschrijven als de bodemwaarde is bereikt.

Herinvesteringsreserve

Tot slot sta ik nog even stil bij de herinvesteringsreserve (hierna: HIR), met name bij een uitspraak van het Gerechtshof Den Bosch over het aanwenden van de HIR bij de aankoop van een zonnepaneleninstallatie. De HIR is neergelegd in artikel 3.54 Wet IB 2001:

“1 Indien bij vervreemding van een bedrijfsmiddel de opbrengst de boekwaarde van het bedrijfsmiddel overtreft, kan bij het bepalen van de in het kalenderjaar genoten winst het verschil gereserveerd worden en blijven tot vermindering van de in aanmerking te nemen aanschaffings- of voortbrengingskosten van bedrijfsmiddelen die in het jaar van vervreemding of in de daarop volgende drie jaren worden aangeschaft of voortgebracht, indien en zolang het voornemen tot herinvestering van de opbrengst bestaat (herinvesteringsreserve).”

Bij de verkoop van een bedrijfsmiddel voor een prijs boven de boekwaarde wordt de boekwinst in principe belast. Om te voorkomen dat door deze belastinglast de aankoop van een nieuw bedrijfsmiddel niet kan worden gefinancierd, kan onder voorwaarden de boekwinst worden uitgesteld door vorming van een HIR.

De belangrijkste eis voor het vormen van een HIR is dat het voornemen bestaat om binnen drie jaar na vervreemding van het bedrijfsmiddel te herinvesteren. Bij aankoop van een nieuw bedrijfsmiddel wordt de HIR afgeboekt van de aanschafprijs, waardoor het nieuwe bedrijfsmiddel tegen een lagere fiscale waarde wordt geactiveerd. Hierdoor is de toekomstige lagere fiscale afschrijving gelijk aan de niet in aanmerking genomen boekwinst.

Indien de HIR wordt aangewend voor een nieuw bedrijfsmiddel waarop niet of in meer dan tien jaar wordt afgeschreven, geldt als aanvullende eis dat het nieuwe bedrijfsmiddel economisch dezelfde functie dient te vervullen als het vervreemde bedrijfsmiddel (vervangingseis). Indien het nieuwe bedrijfsmiddel in maximaal tien jaar zal worden afgeschreven, geldt deze vervangingseis niet.

Onlangs moest Hof Den Bosch¹¹ oordelen of de HIR die was gevormd bij de verkoop van melkquota mag worden aangewend bij de aankoop van een zonnepaneleninstallatie. Aangezien de melkquota en de zonnepaneleninstallatie niet dezelfde economische functie vervullen, stond centraal of de nieuwe zonnepaneleninstallatie één bedrijfsmiddel vormt waarover in meer dan tien jaar pleegt te worden afgeschreven.

Net als de rechtbank oordeelt het hof dat de onderdelen van de zonnepaneleninstallatie onvoldoende zelfstandig zijn, waardoor sprake is van één bedrijfsmiddel. Vervolgens oordeelt het hof dat belanghebbende niet voldoende heeft kunnen onderbouwen dat de levensduur (en daarmee de afschrijvingstermijn) van de zonnepaneleninstallatie maximaal tien jaar is. Het hof komt daarom tot de conclusie dat de HIR niet kan worden afgeboekt van de aanschafkosten van de zonnepaneleninstallatie.

¹¹ Gerechtshof Den Bosch 11 januari 2019, ECLI:NL:GHSHE:2019:77

Voor een herinvestering waarbij niet wordt voldaan aan de vervangingseis is de afschrijvingstermijn van het nieuwe bedrijfsmiddel cruciaal. Dit arrest van het hof benadrukt dat een afschrijvingstermijn van maximaal tien jaar door een belastingplichtige voldoende moet worden onderbouwd om gebruik te kunnen maken van de gevormde HIR. Zo niet, dan valt de HIR na drie jaar alsnog vrij in de winst.

3.2 Fiscale beleggingsinstelling

Voor lichamen met de status van fiscale beleggingsinstelling (hierna: FBI) geldt een bijzondere regeling, neergelegd in artikel 28 van de Wet Vpb 1969. De wetgever heeft gekozen voor een stelsel waarbij de fiscale winst van beleggingsinstellingen in principe wordt belast naar een nultarief. Voorwaarde is dat de uitdeelbare winst wordt doorgegeven aan de aandeelhouders (dooruitdelingsverplichting). De gedachte is dat zo het lopende rendement op de beleggingen bij de aandeelhouder in de belastingheffing wordt betrokken. Even de hoofdpunten op een rij:

- De fiscale beleggingsinstelling is een NV, BV, fonds voor gemene rekening of een daarmee vergelijkbaar lichaam dat is opgericht of aangegaan naar het op de BES-eilanden geldende recht alsmede het recht van Aruba, Curaçao, Sint Maarten, een lidstaat van de EU of een verdragsstaat waarvan het belastingverdrag voorziet in een antidiscriminatiebepaling;
- Het nultarief is van toepassing, dus in feite is geen vennootschapsbelasting verschuldigd;
- De winst moet binnen acht maanden na afloop van het boekjaar worden uitgekeerd;
- Fiscale beleggingsinstellingen hebben de mogelijkheid een herbeleggingsreserve te vormen;
- Fiscale beleggingsinstellingen hebben geen recht op een investeringsaftrek en kunnen geen beroep doen op de deelnemingsvrijstelling;
- Aan de financiering van de beleggingen zijn voorwaarden verbonden.

Een lichaam kan pas als FBI worden aangemerkt als aan de wettelijke eisen met ingang van een bepaald boekjaar is voldaan. Aan het einde van het voorafgaande boekjaar worden alle bezittingen op de waarde in het economische verkeer gewaardeerd en de daaruit voortvloeiende winst wordt nog tegen het reguliere tarief belast.

In het Belastingplan 2019 was opgenomen dat door de afschaffing van de dividendbelasting een FBI niet meer direct zou mogen beleggen in Nederlands vastgoed. Als deze maatregel namelijk niet was meegenomen, zou bij buitenlandse beleggers in FBI's het Nederlandse heffingsrecht verloren gaan over resultaten uit in Nederland gelegen vastgoed. Maar aangezien de dividendbelasting mag blijven is nu de directe aanleiding voor deze maatregel vervallen. FBI's die Nederlands vastgoed bezitten blijven dus voorlopig Nederlandse dividendbelasting verschuldigd.

Een essentiële voorwaarde bij de FBI-status is dat doel (omschrijving in de statuten) en feitelijke werkzaamheden van het lichaam moeten bestaan uit het beleggen van vermogen. Beleggen is het beogen van de verkrijging van waardeinstijging en rendement dat bij normaal vermogensbeheer kan worden verwacht. Er is geen sprake van beleggen wanneer de arbeid naar haar aard en relatieve omvang onmiskenbaar ten doel heeft het behalen van voordelen uit de onroerende zaken, die het aan een belegger normaliter opkomende rendement te boven gaan. De passieve verhuur van vastgoed kwalificeert in beginsel als beleggen. De Belastingdienst hanteert als uitgangspunt dat beleggen in vastgoed beperkt is tot "buy-and-hold". Aldus gericht op langetermijnverhuur, geen verkoop en zonder ondernemingsmatige risico's te lopen. Toename van het aandeel "arbeid" kan leiden tot het drijven van een onderneming in plaats van beleggen.

Onder beleggen wordt ingevolge artikel 28, derde lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969 ook verstaan het investeren in een verbetering of uitbreiding van vastgoed, ingeval de investering minder bedraagt dan 30% van de WOZ-waarde van dat vastgoed (safe haven). Op grond van deze bepaling kan een beleggingsfonds een bestaand of nieuw pand voor een gemaximeerd bedrag herontwikkelen. Er kan ook nog steeds sprake zijn van beleggen als de activiteiten binnen de sfeer van normaal vermogensbeheer blijven, bij een investering die groter is dan 30% van de WOZ-waarde. Voorts is het mogelijk dat een FBI aandelen houdt in een normaal belaste ontwikkelingsdochter.¹² Een FBI kan een dergelijke dochter oprichten en besturen die vastgoed ontwikkelt ten behoeve van de FBI of een daarmee verbonden lichaam. Ontwikkeling voor derden is dus niet mogelijk. Daarnaast is het toegestaan voor een FBI die in vastgoed belegt, om aandelen te houden in een (andere) normaal belaste servicedochter.¹³ Deze dochter mag zich bezighouden met werkzaamheden die van bijkomstige aard zijn. De parlementaire geschiedenis noemt de volgende activiteiten:¹⁴

“Gelet op de toegenomen eisen in de markt zowel in Nederland als in het buitenland en gelet op het gelijke speelveld voor buitenlandse vastgoedactiviteiten wordt voorgesteld dat beleggingsinstellingen indirect de mogelijkheid krijgen bijkomstige werkzaamheden te verrichten die rechtstreeks verband houden met het aanhouden en verhuren van vastgoed zonder de status van fbi te verliezen. Daarbij kan gedacht worden aan het verzorgen van bepaalde facilitaire diensten aan huurders zoals schoonmaakdiensten, het verzorgen van de catering, receptie of vergaderservice, het uitbaten van een inpandige horecagelegenheid in een kantoorpand gericht op het bedienen van de kantoorpopulatie van het desbetreffende kantoorpand of de actieve exploitatie van billboards of televisieschermen op of binnen het verhuurde beleggingsobject. In bijzondere gevallen kan onder bijkomstige werkzaamheden ook worden begrepen het leveren van warmte en koude uit een zogenoemde WKO-installatie (warmte- en koudeopslag) aan derden in de directe omgeving of het leveren van overtollige energie uit een PV-installatie (zonne-energie) aan het elektriciteitsnet indien blijkt dat dit voor de verhuur noodzakelijk is, bijvoorbeeld in geval van overcapaciteit of in verband met milieueisen.”

Een activiteit kwalificeert als meer dan beleggen indien het doel is om een afzonderlijke inkomstenstroom te genereren of sprake is van risico's die een verhuurder traditioneel niet loopt. Indien een FBI in de loop van een jaar niet langer voldoet aan één of meer van de voorwaarden, verliest zij haar status met ingang van het boekjaar waarin zij niet langer aan de voorwaarden voldoet. Indien zij niet tijdig voldoet aan de uitdelingsverplichting, verliest zij echter de status met ingang van het jaar waarop de uit te delen winst betrekking heeft.

De vraag die in mij opkomt met betrekking tot vastgoed FBI's, is in hoeverre de verduurzaming van vastgoed kan leiden tot verlies van de FBI-status? Ik denk aan het plaatsen van zonnepanelen waarmee elektriciteit wordt opgewekt met name ten behoeve van de huurder(s). Dit gebeurt in de huidige praktijk namelijk regelmatig.

De investering in zonnepanelen, uitgaande dat de eigenaar/FBI de panelen aanschaft, plaatst en behoudt, zal naar ik aanneem minder bedragen dan 30% van de WOZ-waarde. Kan een dergelijke duurzaamheidsinvestering kwalificeren als investeren in een verbetering van vastgoed?

¹² Artikel 28 lid 3 onderdeel a Wet Vpb

¹³ Artikel 28 lid 3 onderdeel e Wet Vpb

¹⁴ Memorie van Toelichting Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Overige fiscale maatregelen 2014), 33 753, nr. 3

Uit de parlementaire geschiedenis kan het volgende worden opgemaakt:¹⁵

“De grens tussen het uitvoeren van (groot) onderhoud en projectontwikkeling kan niet altijd duidelijk worden getrokken. Om te voorkomen dat ook bij beperkte investeringen discussie ontstaat over de vraag of sprake is van ontwikkeling van een bepaald vastgoed, is in onderdeel b van het derde lid een zogenoemde 'safe haven' opgenomen. Die houdt in dat aangenomen wordt dat steeds sprake is van beleggen wanneer de investering in een verbetering of uitbreiding van vastgoed minder bedraagt dan 30% van de WOZ-waarde van het desbetreffende vastgoed voorafgaande aan de aanvang van die werkzaamheid. In dit verband is gekozen voor de WOZ-waarde, omdat deze waarde een periodiek en geobjectiveerd inzicht verschaft in de waarde van het vastgoed. Als de investering boven de genoemde 30% uitkomt, wil dat overigens niet automatisch zeggen dat sprake is van projectontwikkeling. Die vraag zal elke keer zelfstandig moeten worden beantwoord.”

In beginsel kwalificeert mijns inziens een verhuurd pand voorzien van zonnepanelen als beleggen dan wel als passieve verhuur. De investering in de zonnepaneleninstallatie valt onder normaal vermogensbeheer dan wel onder de safe haven bepaling ingevolge artikel 28, lid 3, onderdeel b, Wet Vpb 1969. Het verhuren van het dak aan derde die daar vervolgens zonnepanelen op plaatst en deze exploiteert kan eveneens worden aangemerkt als beleggen dan wel passieve verhuur.

Als gevolg van maatschappelijke ontwikkelingen met betrekking tot de verhuur van vastgoed bestaat bij vastgoedbeleggingsinstellingen in toenemende mate behoefte aan het (ook) kunnen aanbieden van bijkomstige activiteiten. Hierbij kan gedacht worden aan het verzorgen van bepaalde facilitaire diensten voor huurders als schoonmaakdiensten of het verzorgen van de catering, receptie of vergaderservice. Toegestaan wordt dat een FBI dergelijke bijkomstige werkzaamheden, voor zover deze rechtstreeks verband houden met het beleggen in vastgoed door de FBI, mag onderbrengen in een belaste dochtervennootschap. De belastbare vergoeding voor bijkomstige activiteiten die de dochter verricht, moet worden vastgesteld op basis van zakelijke voorwaarden, zoals die ook tussen onafhankelijke partijen zouden worden vastgesteld.

Met betrekking tot de opwekking en levering van de elektriciteit zijn een aantal situaties te onderscheiden. Indien alle opgewekte elektriciteit wordt geleverd aan de huurders en wordt afgerekend op basis van het werkelijke verbruik per huurder (bemetering) lijkt het goed mogelijk om dit nog vanuit de FBI te doen. Zekerheidshalve acht ik het raadzaam om dergelijke activiteiten toch te laten plaatsvinden via een normaal belastingplichtige dochtervennootschap.

Er ontstaat risico indien er sprake is van terugleveren aan het net. Als de levering aan het net incidenteel plaatsvindt en in relatief kleine hoeveelheden, adviseer ik ervoor te kiezen om de elektralevering via een belaste dochtervennootschap te laten verlopen. De terugleveringen kunnen beschouwd worden als bijkomstige werkzaamheden, bijkomstig aan de verhuur van het vastgoed. Indien de levering aan het net structureel is en in relatief grote hoeveelheden, derhalve per saldo vrijwel altijd terugleveren, kunnen zelfs vraagtekens worden gezet bij de route via een belaste dochtervennootschap. Er is in feite dan sprake van opwekking ten behoeve van derden zonder dat de werkzaamheden nog als bijkomstig kunnen worden aangemerkt. De oplossing kan dan zijn om het dak te verhuren aan een derde. In de praktijk kan deze situatie voorkomen bij panden die goed geschikt zijn voor veel zonnepanelen, maar waar het verbruik relatief laag is (bijvoorbeeld logistiek).

¹⁵ MvT, Kamerstukken II 2005/06, 30 689, nr. 3, p. 5. / Kamerstukken II 2006/07, 30 689, nr. 7, p. 4.

4 Omzetbelasting

Op 20 juni 2013 oordeelde het Hof van Justitie in de zaak Fuchs¹⁶ dat particulieren met zonnepanelen als ondernemer voor de omzetbelasting kunnen worden aangemerkt. Als gevolg van dit arrest worden particulieren die zonnepanelen hebben geplaatst op het dak van hun woning en de opgewekte energie aan het elektriciteitsnet leveren, als belastingplichtige ondernemer beschouwd. In dat geval kunnen zij de btw op de aanschaf en installatie van zonnepanelen terugvragen bij de Belastingdienst. Dit wordt in de praktijk veelvuldig gedaan.

Nader onderzoek wijst uit dat er gronden bestaan om het aftrekrecht van btw verder uit te breiden, te weten met betrekking tot een deel van de btw over de bouwkosten van de woning. We gaan terug naar november 2017. In een zaak bij het Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden¹⁷ heeft de eigenaar van een nieuwbouwwoning de omzetbelasting die hem in verband met de bouw van de woning in rekening is gebracht als voorbelasting in aftrek gebracht. De bewoner stelt dat door het plaatsen van niet-geïntegreerde zonnepanelen het zakelijk gebruik van de woning is gewijzigd. De opgewekte elektriciteit voor zover die door de bewoner niet wordt verbruikt, wordt geleverd aan de energiemaatschappij. De grond en de woning hebben, volgens de bewoner, door de plaatsing een dragende functie voor de zonnepanelen verkregen en worden daardoor (meer) zakelijk gebruikt. Het Hof is allereerst van oordeel van de woning en de zonnepanelen voor de btw als zelfstandige goederen dienen te worden beschouwd. Dit laat volgens het Hof onverlet dat door de bevestiging van de panelen aan de woning het gebruik kan wijzigen. Een deel van het dak heeft een extra zakelijke functie verkregen en wordt nu ook gebruikt voor de ondersteuning van de zonnepanelen. Het deel van het dak waarop de zonnepanelen daadwerkelijk zijn bevestigd staat ten dienste van de energie-opwekking. Om het percentage zakelijk gebruik te berekenen, neemt het Hof de vierkante meters van het dakvlak waarop de panelen bevestigd zijn mee in relatie tot het totaal aantal vierkante meters. Bij deze wijze van berekening worden die onderdelen van de woning die dienstig zijn (o.a. muren, fundering, etc.) naar evenredigheid toegerekend. Tegen deze uitspraak heeft de Belastingdienst cassatie ingesteld, navraag leert dat dit arrest dit jaar wordt verwacht.

In 2018 beslist de Rechtbank Zeeland-West-Brabant¹⁸ anders. De Rechtbank is van oordeel dat de geïntegreerde zonnepanelen na installatie als bestanddelen deel zijn gaan uitmaken van de woning. De geïntegreerde panelen hebben na installatie hun fysieke en economische eigenschappen verloren en leiden tot een duurzame waardevermeerdering van de woning. De rechtbank staat geen aftrek toe. Dit zou tot de tussenconclusie kunnen leiden dat bij niet-geïntegreerde zonnepanelen wel recht bestaat op aftrek van een deel van de btw op de bouwkosten en bij geïntegreerde niet.

De Rechtbank Gelderland¹⁹ buigt zich in 2018 over een tussenvariant. De zonnepanelen zijn verzonken in het dak, maar zij hebben niet de functie van dakbedekking. In de kern betoogt eiser in deze procedure dat het gehele nieuwgebouwde pand ten dienste staat aan en bestemd is voor de opwekking van energie en verzoekt daarom alle btw op de bouwkosten in aftrek te brengen. Dit wordt niet door de Rechtbank gevolgd. De woning is namelijk gebouwd om in te wonen.

¹⁶ HvJ EU 20 juni 2013, C-219/12

¹⁷ Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden 28 november 2017, ECLI:NL:GHARL:2017:10387

¹⁸ Rechtbank Zeeland-West-Brabant 1 februari 2018, ECLI:NL:RBZWB:2018:933

¹⁹ Rechtbank Gelderland 9 april 2018, ECLI:NL:RBGEL:2018:1612

De omstandigheid dat het exploiteren van zonnepanelen btw-ondernemerschap oplevert, leidt er niet toe dat de gehele woning moet worden gezien als een energiecentrale. Wel volgt de Rechtbank het oordeel van het Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden uit november 2017 (zie hierboven). Aldus gedeeltelijk aftrek van btw op de bouwkosten. Mijns inziens een logische uitspraak.

In 2019 gaat ook de Rechtbank Zeeland-West-Brabant om en oordeelt, in lijn met het Hof uit november 2017, dat ook bij geïntegreerde zonnepanelen btw-aftrek op de bouwkosten bestaat. De Rechtbank Gelderland²⁰ en Noord-Nederland²¹ beslissen in 2019 eveneens in gelijke zin.

In mei 2019 haalt het Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden een streep door de uitspraak van de Rechtbank Gelderland van 9 april 2018.²² Het Hof is van oordeel dat een rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen de levering van energie via de zonnepanelen en de aanschaf van het perceel en de bouw van de woning ontbreekt. De plaatsing van de zonnepanelen geeft geen recht op aftrek van btw die drukt op de bouw van de woning en de aanschaf van het perceel. Ook hiertegen loopt op basis van mijn informatie cassatie.

Er zijn op dit moment derhalve twee uiteenlopende uitspraken van hetzelfde hof. De ene gaat over niet-geïntegreerde zonnepanelen en de ander over geïntegreerde panelen die niet de functie van dakbedekking hebben. Ik mag hopen dat de Hoge Raad duidelijkheid schept over beide situaties, zodat de praktijk niet met vragen blijft zitten. Naar mijn mening is het niet goed verdedigbaar om alle btw op de bouwkosten in aftrek te brengen, maar is het wel gerechtvaardigd om een (beperkt) gedeelte van de btw over de bouwkosten in aftrek toe te laten. Er dient natuurlijk wel sprake te zijn van een nieuwbouw- dan wel verbouwsituatie, waarbij vanuit een aannemer btw in rekening wordt gebracht. Reeds voor de start van de (ver)bouwwerkzaamheden houdt een eigenaar rekening met plaatsing van de panelen en zorgt er derhalve voor dat zijn woning daarvoor geschikt wordt gemaakt. Het kan bijvoorbeeld voorkomen dat de eigenaar het dak waar de zonnepanelen worden geplaatst laat verstevigen of een dakvlak bewust niet laat voorzien van dakkapellen om ruimte voor de panelen te creëren in een zo gunstig mogelijke positie. Daarnaast verstrekken gemeenten geen omgevingsvergunning meer zonder te voldoen aan een energieprestatienorm, hetgeen er op neerkomt dat niet meer aan zonnepanelen kan worden ontkomen. Op basis van het vorenstaande is mijns inziens een rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen de levering van energie via de zonnepanelen en de bouw van (een gedeelte van) de woning aannemelijk. Zonder de bouw van de woning kunnen de panelen niet geplaatst worden.

Bij de behandeling van deze materie, die met name ziet op particulieren, komt bij mij de vraag op in hoeverre deze jurisprudentie doorwerkt naar rechtspersonen met residentieel dan wel commercieel vastgoed. Denk aan een vastgoedbelegger die vrijgesteld van btw verhuurt aan een verzekeraar of een woningcorporatie die verhuurt aan een particulier.

Onderzocht dient te worden of de verhuur van zonnepanelen die zijn geplaatst op een onroerende zaak die btw-vrijgesteld wordt verhuurd een zelfstandige (met btw-belaste) prestatie vormt. Dit leidt er namelijk toe dat de verhuurder recht heeft op aftrek van voorbelasting. Zo niet, dan gaat de verhuur van de panelen op in de verhuur van het pand en wordt het in feite meegetrokken in de vrijgestelde sfeer. De Rechtbank Zeeland-West-Brabant²³ heeft eind 2018 geoordeeld dat de verhuur van zonnepanelen een afzonderlijke prestatie is. Daarbij heeft de Rechtbank onder meer van belang geacht dat er een afzonderlijke huurovereenkomst en vergoeding met betrekking tot de panelen is overeengekomen. Het kan dus, afhankelijk van hoe de constructie is vormgegeven, een aparte prestatie voor de btw vormen.

²⁰ Rechtbank Gelderland 18 maart 2019, ECLI:NL:RBGEL:2019:1163

²¹ Rechtbank Noord-Nederland 2 mei 2019, ECLI:NL:RBNNE:2019:1927

²² Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden 7 mei 2019, ECLI:NL:GHARL:2019:3986

²³ Rechtbank Zeeland-West-Brabant 6 december 2018, ECLI:NL:RBZWB:2018:6701

Wordt de verhuur van zonnepanelen gezien als een zelfstandige prestatie (los van de verhuur), dan is er btw verschuldigd over de vergoeding die wordt ontvangen van huurders van de woningen. Dit betekent dus ook dat de btw op de aanschaf, installatie en onderhoud alsmede - wellicht – op een deel van de bouwkosten in aftrek kan worden gebracht. Hierbij spelen wel een aantal elementen een rol, zoals:

- Is sprake van geïntegreerde of niet-geïntegreerde panelen?
- Is er een afzonderlijke huurovereenkomst met de huurder gesloten voor de verhuur van de panelen?
- Op welke wijze wordt de vergoeding voor de zonnepanelen in rekening gebracht?

Uitgaande van een zelfstandige btw-belaste prestatie is het op grond van de huidige jurisprudentie goed verdedigbaar om, ook bij rechtspersonen met residentieel dan wel commercieel verhuurd vastgoed, een deel van de btw op de (ver)bouwkosten in aftrek te brengen. Mijns inziens een extra reden voor een verhuurder om voortijdig aandacht te hebben op welke wijze en tegen welke voorwaarden het vastgoed wordt voorzien van zonnepalen.

DRAFT

5 Energiebelasting

Op Rijksoverheid.nl is het volgende opgenomen over energiebelasting en zonnepanelen:

“Burgers en bedrijven die zelf elektriciteit opwekken met zonnepanelen en die elektriciteit zelf verbruiken, hoeven over de zelf opgewekte elektriciteit geen energiebelasting te betalen.

Let op: als u zonnepanelen heeft en stroom levert aan uw energieleverancier, wordt u door de Belastingdienst gezien als ondernemer voor de omzetbelasting. Meer informatie over het betalen van omzetbelasting door eigenaren van zonnepanelen vindt u op de website van de Belastingdienst.

Verhuurders die zonnepanelen op een huurwoning plaatsen en daarmee elektriciteit leveren aan de huurder, krijgen ook vrijstelling van energiebelasting. De vrijstelling geldt alleen voor de stroom die met de zonnepanelen is opgewekt.”

In de praktijk blijken zonnepanelen regelmatig in aanmerking te komen met energiebelasting. Zijn partijen zich hier voldoende bewust van? De kern komt erop neer dat degene die met behulp van zonnepanelen elektriciteit opwekt en deze elektriciteit levert aan een verbruiker, in feite de rol van energieleverancier heeft verkregen.

Op grond van de Wet belastingen op milieugrondslag (hierna: Wbm) wordt energiebelasting geheven over de levering van aardgas en elektriciteit via een aansluiting aan de verbruiker. Degene die de levering verricht is in beginsel belastingplichtig en zal (maandelijks) aangifte moeten doen. Normaliter zijn in Nederland de energieleveranciers belastingplichtig. Zij brengen de energiebelasting in rekening bij hun klanten en dragen het af aan de Belastingdienst. Vergelijk energiebelasting in dat opzicht met de btw.

Het begrip “aansluiting” is in artikel 47, eerste lid, Wbm gedefinieerd als een aansluiting van een in Nederland gelegen onroerende zaak als bedoeld in artikel 16, onderdelen a tot en met e, van de Wet waardering onroerende zaken op een Nederlands distributienet waaruit elektriciteit of aardgas aan de verbruiker wordt geleverd; een aansluiting kan bestaan uit een of meer leveringspunten. Er is dus een koppeling aangelegd met de Wet WOZ. Energiebelasting kent een degressieve tariefstaffel; hoe hoger het verbruik hoe lager het tarief per kWh/m³.

Bij het verduurzamen van vastgoed door middel van het plaatsen van zonnepanelen op een pand, vindt de opwekking (en levering) van elektriciteit plaats ‘achter de aansluiting’, namelijk achter het WOZ-object. Hier heeft de wetgever in voorzien in artikel 50, derde lid, onderdeel a, Wbm:

“De belasting wordt voorts geheven ter zake van de levering, anders dan via een aansluiting, van aardgas of elektriciteit aan de verbruiker, of van aardgas aan een CNG-vulstation”

Er is dus sprake van een met energiebelasting belaste levering wanneer een eigenaar van een pand zelf zonnepanelen aanschaft en plaatst, om vervolgens elektriciteit op te wekken en deze te leveren aan de verbruiker (huurder). Nader onderzoek wijst uit dat dit wellicht voorkomen kan worden door het sluiten van een huurovereenkomst ten aanzien van de zonnepanelen. Hier kom ik later op terug.

Energiebelasting kent geen fiscale eenheid. Dit betekent dat in concernverband bijvoorbeeld vennootschap X Zon B.V. belastingplichtig is voor de energiebelasting, indien deze vennootschap – als eigenaar van de panelen – elektriciteit opwekt en levert aan vennootschap X B.V.

Indien de leverancier elektriciteit zelf verbruikt is dit ook belast.²⁴ De belasting wordt dan geheven van de verbruiker. Uitzondering hierop is indien de verbruiker de elektriciteit heeft opgewekt door middel van hernieuwbare energiebronnen, zo volgt uit artikel 50 lid 6 onderdeel a Wbm. Zonne-energie kwalificeert als hernieuwbare energiebron. Indien een particulier dus zonnepanelen aanschaft en plaatst, om vervolgens elektriciteit op te wekken en deze zelf te verbruiken, blijft men buiten de belaste sfeer.

Verhuurders van woningen zijn door de wetgever ontzien. Artikel 50 lid 5 Wbm luidt namelijk:

“Het derde lid, onderdeel a, is niet van toepassing met betrekking tot de levering van elektriciteit aan een huurder van een woning, voor zover die elektriciteit door de verhuurder van die woning is opgewekt door middel van hernieuwbare energiebronnen, waarbij de productie-installatie is aangebracht op of aan het gebouw met toebehoren waarvan de woning onderdeel uitmaakt, dan wel op of aan de bij dat gebouw behorende grond met toebehoren.”

Verhuurders van niet-woningen worden niet ontzien. Vanuit maatschappelijk perspectief vind ik het opmerkelijk dat vastgoedeigenaren van niet-residentieel vastgoed worden aangemoedigd om het vastgoed te verduurzamen, onder meer door het plaatsen van zonnepanelen, terwijl de eigenaar al dan niet in een latere fase door de Belastingdienst geconfronteerd kan worden met (naheffingen) energiebelasting. Dit zou een streep kunnen zetten door veel initiatieven en business cases onderuit kunnen halen.

Er is mijns inziens een redelijke oplossing om energiebelasting in dergelijke gevallen te voorkomen. Het blijkt voor de toepassing van de uitzondering als bedoeld in artikel 50 lid 6 onderdeel a Wbm niet van belang, wie de eigenaar van de installatie is.²⁵ De uitzondering kan ook van toepassing zijn als de verbruiker de installatie huurt (of leaset). Het is dan bepalend of de opwekking van de elektriciteit gebeurt voor rekening en risico van de verbruiker. Bij huur komen alleen de huurtermijnen voor rekening van de verbruiker. Bij bijvoorbeeld zonnepanelen is het zo dat als de hoeveelheid daadwerkelijk opgewekte elektriciteit mee- of tegenvalt, dit verschil direct in het voordeel of in het nadeel van de verbruiker is. Bij huur of lease wordt hieraan voldaan als de termijnen alleen gebaseerd zijn op de duur van het gebruik en niet op de hoeveelheid opgewekte elektriciteit.

Van opwekking voor rekening en risico van de verbruiker is geen sprake als de zonnepanelen ter beschikking worden gesteld waarbij de verbruiker betaalt voor de hoeveelheid opgewekte elektriciteit. De betaling is dan een vergoeding voor de levering van elektriciteit, wat betekent dat de elektriciteit niet door de verbruiker zelf wordt opgewekt.

Als de zonnepaneleninstallatie wordt gehuurd of geleased tegen een vergoeding die voor een deel afhankelijk is van de hoeveelheid opgewekte elektriciteit, dan is geen sprake van opwekking voor rekening en risico van de huurder of lessee. Maar er zijn uitzonderingen. Wat dan telt is de strekking van de huur- of leaseovereenkomst, dus de aard van de prestatie waarvoor de vergoeding wordt betaald. Als de huurder of lessee eigenlijk betaalt voor het gebruik van de installatie en niet voor levering van elektriciteit, dan wordt de elektriciteit niet aan hem geleverd maar door hemzelf opgewekt. Dat neemt niet weg dat zich situaties kunnen voordoen waarin de vergoeding verhoogd of verlaagd wordt omdat de productie veel groter of kleiner uitvalt dan waarop gerekend was. Wanneer belanghebbende aannemelijk kan maken dat er minder dan 10% kans is dat de vergoeding naar boven of naar beneden moet worden bijgesteld gaat de Belastingdienst uit van terbeschikkingstelling van de installatie en niet van levering.

²⁴ Artikel 50 lid 3 onderdeel c Wbm

²⁵ Handboek Milieubelastingen 2019, Belastingdienst

Kortom, het sluiten van een huurovereenkomst met betrekking tot de zonnepalen biedt een oplossing. De huurovereenkomst dient gesloten te worden tussen de eigenaar van de zonnepaneleninstallatie en de gebruiker van de elektra. Daarbij dient men kritisch te zijn op de inhoud van de huurovereenkomst.

DRAEF

6 WOZ

Ingevolge de Wet WOZ worden de WOZ-waarde bepaald en vastgesteld. Diverse belastingen zijn gekoppeld aan de WOZ-waarde. Zo worden onroerendezaakbelastingen geheven over deze waarde. In dit kader is het allereerst van belang wat onder het begrip onroerende zaak dient te worden verstaan. Immers, indien een zaak niet onroerend is dan wordt het niet in de WOZ-waarde betrokken en wordt er geen belasting over geheven. Voor de term onroerende zaak dient aansluiting te worden gezocht bij het Burgerlijk Wetboek. Artikel 3:3, eerste lid, BW geeft aan welke zaken op zichzelf onroerend zijn:

“Onroerend zijn de grond, de nog niet gewonnen delfstoffen, de met de grond verenigde beplantingen, alsmede de gebouwen en werken die duurzaam met de grond zijn verenigd, hetzij rechtstreeks, hetzij door vereniging met andere gebouwen of werken.”

Duurzaam met de grond zijn verenigd is door de Hoge Raad²⁶ nader ingevuld met of een gebouw naar aard en inrichting bestemd is om duurzaam ter plaatse te blijven. Hierbij moet worden gelet op de bedoeling van de bouwer voor zover deze naar buiten toe kenbaar is. Indien een zaak op zichzelf niet onroerend is, kan deze toch onroerend zijn omdat het een bestanddeel is van een onroerende zaak. Al hetgeen volgens verkeersopvatting onderdeel van een zaak uitmaakt, is bestanddeel van die zaak (is de hoofdzaak zonder dit bestanddeel incompleet?). Een zaak die met de hoofdzaak zodanig verbonden wordt dat zij daarvan niet kan worden afgescheiden zonder dat beschadiging van betekenis wordt toegebracht aan één van de zaken, wordt bestanddeel (en daarmee onroerend). Naast bestanddeelvorming kunnen zonnepanelen ook onroerend worden door natrekking door de grond of het gebouw.²⁷

De Rechtbank Gelderland²⁸ heeft in 2016 over een zonnepark als volgt beslist:

“11. Gezien de stukken van het geding, de daartoe behorende bouwtekeningen en foto’s van het terrein, alsmede de daarop door partijen ter zitting gegeven toelichting, overweegt de rechtbank als volgt. Het zonnepark bestaat uit een zonnekrachtinstallatie voor het opwekken van elektriciteit uit zonne-energie door middel van zonnepanelen. Die zonnepanelen zijn met moeren vastgemaakt aan stalen profielen, die op hun beurt zijn bevestigd aan een stalen onderstel dat zich deels (tot 80 à 90 cm) in de grond bevindt. De zonnepanelen zijn via kabels en verzamelboxen verbonden met een transformator waarin de door de zonnepanelen geleverde stroom wordt omgezet om vervolgens te worden geleverd aan de afnemer, een nabijgelegen steenfabriek. De transformator is via een elektriciteitskabel met de steenfabriek verbonden. De transformator is daartoe in een transformatorhuisje geplaatst. Het terrein van het zonnepark is omgeven door een manshoog hekwerk dat is voorzien van prikkeldraad.

12. Gelet op voormelde feiten en omstandigheden, in onderlinge samenhang bezien, behoren de zonnepanelen, de profielen en het onderstel tot een complex waarmee eiseres haar onderneming, het zonnepark, ter plaatse duurzaam exploiteert. De zonnepanelen, de profielen en het onderstel vormen zowel visueel als functioneel een onlosmakelijk geheel met de overige onderdelen van het zonnepark op het terrein, zoals de transformator, de verzamelboxen en de bekabeling die alle onderdelen met elkaar verbindt.

²⁶ Hoge Raad 31 oktober 1997, nr. 16404, ECLI:NL:HR:1997:ZC2478

²⁷ Rechtbank Noord-Holland 20 december 2017, ECLI:NL:RBNHO:2017:11385

²⁸ Rechtbank Gelderland 28 juni 2016, ECLI:NL:RBGEL:2016:3469

13. *Op grond hiervan is de rechtbank van oordeel dat het zonnepark als geheel naar aard en inrichting is bestemd om duurzaam ter plaatse te blijven, welke bestemming ook naar buiten kenbaar is. Aan de bestemming om duurzaam ter plaatse te blijven doet niet af dat de zonnepanelen, de stalen profielen en het onderstel door eenvoudige demontage naar een andere locatie kunnen worden verplaatst. Evenmin doet hieraan af dat het zonnepark op gepachte grond is gerealiseerd. Dat is immers niet een fysiek aspect betreffende de aard en inrichting van het zonnepark dat naar buiten kenbaar is.*

14. *Voor de toepassing van de Wet WOZ moet het zonnepark derhalve als onroerende zaak worden aangemerkt, zodat hieraan ingevolge artikel 17, eerste lid, van de Wet WOZ een waarde moet worden toegekend."*

In een procedure voor het Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden²⁹ is de WOZ-waarde van een woning voorzien van 20 zonnepanelen in geschil. Het Hof is van oordeel dat de zonnepanelen als onroerend moeten worden aangemerkt. Ze zijn naar aard en inrichting bestemd om duurzaam ter plaatse te blijven. De (technische) mogelijkheid dat de panelen bij een verhuizing worden meegenomen is niet relevant. De zonnepanelen behoren aldus tot de WOZ-waarde. Wel kunnen bepaalde onderdelen buiten de waardering blijven, omdat deze worden aangemerkt als vrijgestelde werktuigen.

Het standpunt dat zonnepaneleninstallaties na bevestiging op of aan een gebouw als onroerend zijn aan te merken, heeft voor de praktijk een aantal gevolgen. Door natrekking komt de installatie toe aan de grond- of gebouweigenaar. Banken eisen in de regel dat een opstalrecht wordt gevestigd. Hierdoor kan een nieuw WOZ-object ontstaan wat aanleiding kan zijn om de WOZ- aanslag te verhogen. Voorts kan bij vervreemding overdrachtsbelasting verschuldigd zijn.

Op basis van de huidige stand van de WOZ-jurisprudentie is de conclusie dat zonnepanelen onroerend zijn. Daarentegen – buiten de WOZ – heeft de staatssecretaris met betrekking tot de aftrek van de eigenwoningrente gesteld dat zonnepanelen die los op het dak worden gelegd (niet-geïntegreerd) als roerend aangemerkt zouden moeten worden³⁰ en is voor de investeringsaftrek (zie hoofdstuk 3.1) goedgekeurd dat niet-geïntegreerde zonnepanelen als een zelfstandig bedrijfsmiddel zijn aan te merken en dus niet als onderdeel van de onroerende zaak waarop zij zijn gemonteerd aangemerkt behoeven te worden.³¹

De afgelopen jaren is het aantal zonnepanelen in Nederland aanzienlijk toegenomen. Daarbij is de trend niet alleen een toenemend aantal consumenten dat zonnepanelen op het eigen dak plaatst maar wordt tevens in toenemende mate geïnvesteerd in grootschalige projecten (zonneparken). Voor de waardering van zonnepanelen en zonneparken in het kader van de Wet WOZ ontstaan een aantal vragen.

²⁹ Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden 17 april 2018, ECLI:NL:GHARL:2018:3558

³⁰ Besluit 10 juni 2010, 2010/921, 3.8

³¹ Besluit 8 december 2016, 2016-101667, 2.1

Bij zonnepanelen op woningen schrijft de systematiek van de Wet WOZ voor dat bij de waardebeoordeling ook rekening gehouden moet worden met de invloed van de zonnepanelen op de verkoopprijs van de woning (marktwaarde/WOZ-waarde). Investerings in de woning leiden er vaak toe dat de waarde van de woning stijgt. Dit is bijvoorbeeld het geval bij een renovatie, maar ook bij duurzaamheidsinvesteringen, zoals het aanbrengen van isolatie of het plaatsen van zonnepanelen. Wanneer een potentiële koper bereid is meer te betalen voor de woning na deze investeringen, neemt de marktwaarde (en dus ook de WOZ-waarde) van de woning toe. Er wordt overigens in politiek verband nagedacht om duurzaamheidsinvesteringen buiten de waarde/heffing te laten, om zodoende de verduurzaming te blijven stimuleren.

Een onroerend zonnepark heeft dus ook een WOZ-waarde. Wel kan de werktuigenvrijstelling uit de Wet WOZ worden toegepast:³²

“werktuigen die van een onroerende zaak kunnen worden afgescheiden zonder dat beschadiging van betekenis aan die werktuigen wordt toegebracht en die niet op zichzelf als gebouwde eigendommen zijn aan te merken;”

Dit komt erop neer dat onderdelen van de zonnepaneleninstallatie buiten de waarde/heffing blijven. Het gaat op basis van de jurisprudentie niet om de panelen zelf maar om randapparatuur, zoals kabels, transformatoren en vergelijkbare elektronica.

³² Artikel 2, lid 1, onderdeel e, Uitvoeringsregeling uitgezonderde objecten Wet waardering onroerende zaken

7 Verhuurderheffing

Belastingplichtig voor de verhuurderheffing is de eigenaar die bij aanvang van het kalenderjaar meer dan vijftig huurwoningen heeft. Het gaat alleen om in Nederland gelegen voor verhuur bestemde woningen, waarvan de huurprijs niet hoger is dan het bedrag van de huurtoeslag (in 2019: € 720,42). In de kern gaat het derhalve om sociale huurwoningen. Verhuurderheffing wordt in de praktijk ook wel als corporatieheffing gezien, omdat het grootste deel van de heffing door woningcorporaties is verschuldigd. Verhuurderheffing wordt geheven over de som van de WOZ-waarden van de huurwoningen, verminderd met vijftig maal de gemiddelde WOZ-waarde van die huurwoningen. Het tarief 2019 bedraagt 0,561, aldus circa € 5.600,- heffing bij € 1.000.000 WOZ-waarde. De heffing dient op aangifte te worden voldaan, voor 1 oktober van het jaar. Er dient dus voor 1 oktober 2019 aangifte te worden gedaan over het jaar 2019.

Sedert 1 februari 2019 bestond de mogelijkheid om een heffingsvermindering voor verduurzaming van huurwoningen aan te vragen. Deze aanvragen worden behandeld door de Rijksdienst voor Ondernemend Nederland (RVO) en na toekenning kan de vermindering in de aangifte worden opgevoerd, zodat per saldo minder verhuurderheffing is verschuldigd. Hiermee wordt verduurzaming van sociale huurwoningen gestimuleerd. Om in aanmerking te komen voor deze heffingsvermindering dient een verhuurder minimaal een energetische verbetering te realiseren met drie energie-indexklassen, resulterend in een energie-index van maximaal 1,40 (label B of beter). Het gaat om investeringen die na 1 januari 2019 zijn gedaan. De vermindering kan oplopen tot € 10.000 per woning, bij een minimale investering van € 25.000 per woning.

De budgetmaatregel bleek in de praktijk enorm populair, want per 1 juli 2019 heeft het ministerie moeten beslissen om de regeling voorlopig te sluiten. Het beschikbare budget is verbruikt. Mijns inziens positief dat in het kader van de verduurzaming van vastgoed zoveel projecten zijn aangemeld voor het verkrijgen van de heffingsvermindering, maar het had mijns inziens beter passend geweest om dan het budget juist op te hogen in plaats van de regeling te sluiten.

8 Samenvatting en conclusies

8.1 Samenvatting

Verduurzaming van vastgoed heeft de afgelopen periode een enorme vlucht genomen, al dan niet onder druk van wet- en regelgeving. Er zijn binnen het huidige wettelijke kader een aantal interessante fiscale kansen beschikbaar (beantwoording deelvragen):

- Er zijn binnen de vennootschapsbelasting een aantal interessante investeringsfaciliteiten beschikbaar, die de kosten voor het verduurzamen van vastgoed verzachten. Bij het toepassen van de EIA en de MIA op duurzame investeringen in vastgoed dient men zich te realiseren dat verschillende fiscale en niet-fiscale factoren elkaar onderling beïnvloeden. Het doen van een duurzame investering is op zichzelf een niet-fiscale en technische handeling, die echter wel bepaalt in hoeverre het mogelijk is om de toepassing van de EIA en de MIA te kunnen claimen. Het is ook belangrijk om rekening te houden met de extra formaliteiten die gepaard gaan met het claimen van deze faciliteiten. Zo is het vereist dat de aanvraag tijdig wordt ingediend. Daarnaast is het van groot belang dat de duurzame investering is opgenomen op de Energielijst dan wel de Milieulijst. Tot slot, de HIR kan niet zomaar op de aanschaf van een zonnepaneleninstallatie worden afgeboekt.
- Indien een FBI zonnepanelen aanschaft, deze op een verhuurd pand plaatst en de opgewekte elektriciteit tegen een vergoeding gaat leveren aan de huurder(s) en het net, ontstaat mijns inziens een risico voor de FBI-status. Zekerheidshalve acht ik het raadzaam om dergelijke activiteiten te laten plaatsvinden via een normaal belastingplichtige dochtervennootschap.
- Op grond van de huidige jurisprudentie in het kader van de omzetbelasting is het goed verdedigbaar om, ook bij rechtspersonen met residentieel dan wel commercieel verhuurd vastgoed, bij zonnepanelen een deel van de btw op de (ver)bouwkosten in aftrek te brengen.
- Bij de levering van elektriciteit opgewekt middels zonnepanelen kan energiebelasting verschuldigd zijn. Mijns inziens heeft de huidige praktijk hier onvoldoende aandacht voor. Het sluiten van een huurovereenkomst met betrekking tot de zonnepanelen biedt een oplossing. De huurovereenkomst dient gesloten te worden tussen de eigenaar van de zonnepaneleninstallatie en de gebruiker van de elektra. Daarbij dient men kritisch te zijn op de inhoud van de huurovereenkomst.
- Op basis van de huidige stand van de WOZ-jurisprudentie zijn zonnepanelen onroerend en maken ze onderdeel uit van de WOZ-waarde. Zonneparken hebben ook een WOZ-waarde. Wel kunnen onderdelen van de zonnepaneleninstallatie vrijgesteld worden via de werktuigenvrijstelling.
- In het kader van de verhuurderheffing was er tot voor kort de mogelijkheid een heffingsvermindering aan te vragen bij het verduurzamen van sociale huurwoningen. Deze regeling is echter per 1 juli 2019 gesloten.

8.2 Conclusies

Welke fiscale kansen en risico's zijn er bij de verduurzaming van vastgoed? In hoeverre dient de huidige wetgeving aangepast te worden aan de tijd anno nu?

Mijn onderzoek leidt tot de conclusie dat er op dit moment meer fiscale risico's te onderkennen zijn dan fiscale kansen. De fiscale kansen die beschikbaar zijn bij het verduurzamen van vastgoed zijn slechts voor een beperkt deel geïnitieerd vanuit de wetgever dan wel vanuit politiek Den Haag. Bij de verhuurderheffing wordt ervoor gekozen om de regeling te sluiten in plaats van het budget op te hogen. Andere kansen, zoals de aftrek van btw bij zonnepanelen, vloeien voort uit de jurisprudentie. Wellicht fiscalist eigen heb ik een aantal belangrijke risico's kunnen vaststellen, waaronder mogelijk statusverlies voor de FBI, een belastingplicht voor de energiebelasting en een toename van de gemeentelijke belastingen door stijging van de WOZ. De huidige wetgeving bevat mijns inziens onvoldoende stimuleringsmaatregelen ten behoeve van het (versneld) verduurzamen van vastgoed. Hiermee doel ik niet alleen op aftrekposten en faciliteiten, maar ook op het vooraf duiden en wegnemen van mogelijke risico's. Om de verduurzaming van vastgoed niet fiscaal te beperken, dient politiek Den Haag nog veel stappen te zetten om de fiscale wetgeving te vergroenen.

DRAFT

Literatuurlijst

- Alink, E., Zonnepanelen: de fiscus kijkt mee!, 92 april 2019, Vp-bulletin 2019/21
- Belastingdienst, Handboek Milieubelastingen 2019
- Berkhout, T.M. en Oostenrijk, A.J., Taxspecial 2019 PropertyNL, Utrecht, 2019
- Berkhout, T.M. en Van der Paardt, R.N.G, Basisboek Vastgoed Fiscaal, NaardenZeist, 2018
- Berkhout, T.M., Uit je dak met zonnepanelen, Vastgoedmarkt, 2019
- Broens, R.J.W., De kwaliteit van de (fiscale) stimuleringsmaatregelen voor de verduurzaming van vastgoed, Tilburg, 2019
- Bruins Slot, W, Zonnepanelen en de eigen woning, 16 oktober 2018, WFR 2018/189
- Germann, J, Panelen op je dak, Vastgoedmarkt, 2019
- Kavelaars, P., Milieu moet: ook fiscaal, 8 juli 2019, WFR 2019/144
- Makkinga, F.J.H.L e.a., Gemeentelijke belastingen en de Wet WOZ, Deventer, 2017
- Postema, E.D., Fiscale verduurzaming van de Wet WOZ, 22 november 2018, NTFR 2018/2658
- Van den Berg, R., Achter de wolken schijnt de zon, 7 november 2018, V-N 2018/58.0
- Vorbereidingsmateriaal en sheets cursusedagen MasterCourse Vastgoed Fiscaal, Erasmus Universiteit Rotterdam, Rotterdam, 2019