

Zonnepanelen en zonneparken plaatsen bij bedrijven: enkele fiscale aspecten

BR 2020/46

1. Inleiding

De grond van een landbouwondernemer dat rendabeler gebruikt kan worden door plaatsing van een zonnepark en het dak van een gebouw van een bedrijf, een plek met veel onnutte meters, kunnen interessante mogelijkheden bieden voor een exploitant die energie wil opwekken. Met de opkomst van de mobiele telefonie werden daken aantrekkelijk voor het plaatsen van telefoonmasten. Nu zijn zonnepanelen aan een opmars begonnen om de onrendabele terreinen en lege daken op bedrijfsgebouwen zoals distributiecentra te veroveren. Niet alleen een *opportunity* voor de energie-exploitanten maar ook voor de eigenaren van grond en gebouwen zijn er positieve gevolgen voor de verhuurbaarheid en de waardeontwikkeling. Een win-win situatie die nog een extra aantrekkelijkheid heeft als de verhuurders/gebruikers van het gebouw, de op hun daken opgewekte duurzame (en goedkopere) energie kunnen afnemen. Op verschillende manieren investeert men in zonne-energie. Zo kunnen bijvoorbeeld vastgoedeigenaren zelf zonnepanelen op een gebouw of een terrein plaatsen; voor eigen gebruik of voor verhuur/leasing (exploitatie door een ander). Maar niet alle gebouw eigenaren zitten te springen om plaatsing en onderhoud van die panelen. De netto-opbrengsten van elektriciteit zijn laag ten opzichte van de uitgaven voor aanschaffings- en installatiekosten. Exploitanten van zonnepanelen (hierna: exploitanten) daarentegen zien deze bezwaren niet en zijn bereid voor eigen rekening en risico zonnepanelen te plaatsen en te exploiteren op terreinen en de daken van – met name – grote gebouwen. Doordat de markt groeit, verdienen exploitanten en gebouw eigenaren, mede – of juist door – stimuleringsmaatregelen.² De Nederlandse Vereniging van Banken (NVB) speelt hierop in door een modelakte te publiceren waarmee de financiering van deze opzet (exploitant investeert en gebruikt tegen

betaling het dak van de vastgoedeigenaar) vergemakkelijkt moet worden.³

Wat betreft de stimulering en financiering verwijzen wij naar de in de hier en hiervoor in de noten^{4,5} opgenomen artikelen. In dit artikel gaan we in op de fiscale aspecten van het plaatsen van zonneparken en zonnepanelen door exploitanten op terreinen en daken van derden. Daarbij gaan we met name in op de fiscale gevolgen voor deze eigenaren en voor de exploitanten.

2. Verhoudingen tussen eigenaren en exploitanten

Ingeval een grond- en/of gebouw eigenaar een exploitant gelegenheid wil bieden om op zijn eigendom een zonnepark of zonnepanelen te plaatsen zijn er grosso modo twee manieren om een gebruiksrecht toe te kennen aan de exploitant, te weten verhuur of vestiging van een beperkt (zakelijk) recht. Daarbij kan een onderscheid gemaakt worden in vestiging van een erfpachtrecht en vestiging van een opstalrecht, waarbij zij opgemerkt dat veelal een combinatie van deze rechten wordt toegepast. Dat is ook het geval bij verhuur van de onroerende zaak, waarbij ter versterking van het recht van de exploitant (en de financierbaarheid), naast de verhuur een (huuraanvullend of huurafhankelijk) opstalrecht gevestigd wordt. Ingeval de verhuurder van de grond of het gebouw zelf geen vol eigenaar is, maar erfpachter en de bloot eigendom bij een ander berust (gemeente bij voorbeeld), dan zal sprake kunnen zijn van vestiging van een ondererfpachtrecht al dan niet gecombineerd met een

- 3 D.W. Aertsen & B.J. van de Bunt, melden naar aanleiding van hun artikel 'Zonnepanelen op (bedrijfs-)dak van een ander: nieuwe modelaktes', Vastgoed Fiscaal & Civiel 2019, nr. 6, p. 4-7, datde twee modelakten formeel zijn vastgesteld op 11 februari 2020, die niet materieel afwijken van de concepten die zij bij het schrijven van het artikel als uitgangspunt hebben genomen. Zie: <https://www.nvb.nl/publicaties/protocolcollen-regelingen-richtlijnen/model-opstalrecht-zonnestroomsysteem/>.
- 4 Zie K.L.G. Berger & W.L.G. Kremer, t.a.p. Fysiek geïntegreerde zonnepanelen vormen waarschijnlijk een bestanddeel van een gebouw, met name wanneer ze in de dakbedekking zijn geïntegreerd, constructief op elkaar zijn afgestemd en niet zonder wezenlijke beschadigingen kunnen worden verwijderd. Voor niet-fysiek geïntegreerde panelen kan dat een moeilijker te beantwoorden vraag zijn: maken ze volgens de verkeersopvattingen deel uit van de onroerende zaak, is er wel sprake van een constructieve afstemming? Zij concluderen dat het onduidelijk is, hoe niet-geïntegreerde zonnepanelen moeten worden gekwalificeerd en wie eigenaar is of wordt van de zonnepanelen. Van der Plank meent dat zonnepanelen naar de verkeersopvattingen bestanddeel van het gebouw vormen (P.J. van der Plank, *Natrekking door onroerende zaken (Onderneming en recht nr. 94)*, Deventer: Wolters Kluwer 2016, par. 3.3). Zie verder M.C.B. Bril, 'Zonnepanelen zijn onroerend. Aanpassing beleidsbesluit eigenwoningrente vereist en voor VOZ gewenst', Vastgoed Fiscaal & Civiel, 2018/5-2. Een zonnepaneel kan geen bestanddeel zijn van de zaak in de zin van art. 3:4 BW en toch onroerend zijn in de zin van art. 3:3 BW. In dat laatste geval is er sprake van natrekking in de zin van art. 5:20 sub e BW. Zie S.C.A. van Nierop, 'Het zonnepaneel belicht – de ontwikkeling van een juridisch kader', Nederlands Tijdschrift voor Energierecht, 2012/4, par. 2.3 t/m 2.5.
- 5 Zie verder T.M. Berkhout & Ph.H. Zwart, *Basisboek Vastgoedfinanciering*, Naarden/Amsterdam, 2018, p. 39 e.v.

¹ Tom Berkhout is als Professor of Real Estate en Academisch Directeur Master Fiscaal Recht verbonden aan Nyenrode Business Universiteit en werkzaam bij het Belastingdienst/Vastgoedkenniscentrum. René van der Paardt is emeritus hoogleraar fiscale economie Erasmus Universiteit Rotterdam en thans verbonden aan Nyenrode Business Universiteit en AKD N.V.

² Voor een overzicht en bespreking van stimuleringsmaatregelen: K.L.G. Berger & W.L.G. Kremer, 'Zonnepanelen: Stimuleringsmaatregelen en verhuurscenario's', BR 2017/19, p. 127-132. Zie ook D.W. Aertsen & B.J. van de Bunt, 'Zonnepanelen op (bedrijfs-)dak van een ander: nieuwe modelakte', Vastgoed Fiscaal & Civiel, 2019/6 en D.W. Aertsen, 'De Modelakte Zonnepanelen Zonnestroomsysteem (dakproject)', WPNR 2019/7222, p. 24-25 en voor een samenvatting: T.M. Berkhout, 'Zonnepanelen op bedrijfsmatige gebouwen: bepaald geen koud kunstje', NTFR 2019/1119, 1-6.

opstalrecht (mits dat ook al aan de erfpachter is verleend) ten behoeve van de exploitant.

Bij enkele verhuur is sprake van een overeenkomst die inhoudt dat de huurder het exclusieve gebruiksrecht krijgt van een bepaalde roerende of onroerende zaak gedurende een bepaalde tijd tegen betaling van een vergoeding voor dat gebruik: de huur. In geval van het verhuren van een onbebouwd terrein kan ook sprake zijn van pacht (met bijzondere voorwaarden en civielrechtelijke gevolgen die afwijken van verhuur). Voor de fiscale gevolgen wordt dit onderscheid in dit artikel verder niet gemaakt. Er kan sprake zijn van verhuur van roerende of onroerende zaken en voor de heffing van omzetbelasting (hierna: btw) kan sprake zijn van vrijgestelde of belaste verhuur (zie verder par. 4.2).

Het recht van opstal kan zelfstandig dan wel afhankelijk van een ander zakelijk recht of van een recht van huur of pacht op de onroerende zaak worden verleend.⁶ De bevoegdheden van de opstaller tot het gebruiken, aanbrengen en wegnemen van de gebouwen, werken en beplantingen kunnen in de akte van vestiging worden beperkt.⁷ Wanneer het recht van opstal tenietgaat, gaat de eigendom van de gebouwen, werken en beplantingen van rechtswege over op de eigenaar van de onroerende zaak waarop het rustte.⁸ Voor zover niet in de akte van vestiging anders is bepaald, heeft de opstaller bij het einde van zijn recht de bevoegdheid gebouwen, werken en beplantingen die door hemzelf of een rechtsvoorganger onverplicht zijn aangebracht dan wel van de eigenaar tegen vergoeding der waarde zijn overgenomen weg te nemen, mits hij de onroerende zaak waarop het recht rustte in de oude toestand terugbrengt.⁹

3. Overdrachtsbelasting

Verhuur van onroerend goed vormt geen belastbaar feit voor de heffing van overdrachtsbelasting, het gaat dan immers over een persoonlijk gebruiksrecht dat geen zakenrechtelijke werking heeft. De verkrijging van een beperkt (zakelijk) recht door de exploitant is echter wel een belastbaar feit voor de overdrachtsbelasting, aangezien hij een recht verkrijgt waaraan een onroerende zaak is onderworpen.¹⁰ De eigenaar staat als het ware een 'stukje eigendom' af aan de opstaller.

Bij de vestiging van een dergelijk beperkt recht kan sprake zijn van een betaling ineens of een reeks betalingen (canonbetalingen) of een combinatie van een betaling ineens aangevuld met een reeks canonbetalingen.

3.1 Betaling ineens

Ingeval van alleen een betaling ineens rijst de vraag of deze betaling ook de maatstaf van heffing voor de

- 6 Art. 5:101 lid 2 BW.
- 7 Art. 5:102 BW.
- 8 Art. 5:105 lid 1 BW.
- 9 Art. 5:105 lid 2 BW.
- 10 Art. 2 WBR.

overdrachtsbelasting vormt. Ingevolge art. 9 lid 1 WBR wordt de belasting berekend over de waarde van het erfpacht- en/of opstalrecht, waarbij die waarde ten minste gelijk is aan die van de tegenprestatie. Of de waarde van het recht gelijk is aan de tegenprestatie is een lastig te beantwoorden vraag als er geen (kenbare) marktprijzen voor vergelijkbare erfpacht en/of opstalrechten beschikbaar zijn. Wat kan een potentiële investeerder in een opstalrecht en een zonnestroomsysteem (een dak met zonnepanelen die geldstromen genereren) misschien tegemoet zien? Een geldstroom van 17 jaar (of langer), waarbij hij aan het einde van die termijn de opstallen – afhankelijk van de gemaakte afspraken – moet weghalen of achterlaten, al dan niet tegen vergoeding.¹¹ Zonder goede referenties kunnen hier door taxateurs tal van contante waarde-berekeningen voor gemaakt worden, die lastig verifieer- en falsifieerbaar zijn. Risico's zullen in de toekomstige geldstromen of in de disconteringsvoet verdisconteerd moeten worden, met alle discussies over verwachtingen en uitgangspunten van dien. Op een website stond de tekst: 'De hele investering is gekoppeld aan het rendement in functie van het risicogehalte. Hierbij houden we rekening met het verwachtingspatroon van de investeerders. Verwacht geen woekerwinsten, maar een betrouwbare en stabiele belegging met sterk rendement.' Daar kan je alle kanten mee op.

3.2 Reeks periodieke betalingen

Wanneer het erfpacht of opstalrecht plaatsvindt tegen betaling van een bedrag ineens en een reeks periodieke betalingen (de retributie) aan de eigenaar, wordt de overdrachtsbelasting berekend over de som van de waarde in het economische verkeer van het opstalrecht en de waarde van de retributie.¹² Art. 11 lid 1 laatste volzin WBR bepaalt dat de som van beide waarden niet hoger wordt gesteld dan de waarde van de zaak (grond plus gebouw plus zonnepanelen voor zover onroerend) waarop het recht betrekking heeft.

Een fictief voorbeeld ter toelichting. Stel dat een investeerder wil beleggen in een opstalrecht waar al dan niet een retributie voor verschuldigd is. De waarde in economische verkeer van het opstalrecht is afhankelijk van het geprecipieerde risico aangaande de geldstroom. Wat zou een investeerder over hebben voor een netto-geldstroom van € 10.000 gedurende 17 jaar? Een laag geprecipieerd risico zou kunnen resulteren in een disconteringsvoet van 3% en daarmee een contante waarde van € 131.667.¹³

- Als er verder geen retributie (geen uitgaande geldstroom naar een derde) verschuldigd is, zal dat de som ineens zijn die de investeerder zou willen betalen. Heffing over € 131.667 (koopsom).

- 11 Van de Bunt t.a.p., p. 35, stelt dat bij zonneparken niet wordt gerekend op een exit-waarde en dat het zonnepark over de looptijd van 15-25 jaar doorgaans volledig wordt afgeschreven.
- 12 De volgorde is dat eerste de waarde of de hogere koopprijs van het recht wordt bepaald, conform art. 9 lid 1 WBR. Vervolgens wordt conform art. 11 lid 1 WBR de waarde van de schuldplichtigheid bijgeteld, waarvoor wordt aangesloten bij de tabel.
- 13 Eindejaarsgeldstromen. Bij 4% is de contante waarde € 121.667; bij 5% € 112.740; bij 6% € 104.770.

- Wanneer de investeerder wel een retributie (uitgaande geldstroom naar een derde) verschuldigd is, wordt de koopsom lager.
Wanneer die retributie marktconform (€ 10.000 per jaar) is, zal de contante waarde daarvan € 131.667 bedragen en de waarde van het opstalrecht per saldo nihil zijn.
Art. 11 lid 3 WBR bepaalt dat de waarde van de retributie wordt bepaald volgens bij algemene maatregel van bestuur te stellen regels. Op basis van letter b van de tabel in de bijlage van het *Uitvoeringsbesluit belastingen rechtsverkeer* wordt de waarde van de reeks betalingen, althans in het geval dat het gaat om een tijdelijk opstalrecht dat 17 jaar duurt, gesteld op het jaarlijkse bedrag vermenigvuldigd met de factor 10,57.¹⁴ Dit impliceert een disconteringsvoet van 9,4607%.¹⁵ Bij een jaarlijks gelijkblijvende retributie van € 10.000 levert de tabel € 105.700 als uitkomst, hetgeen gelijk is aan € 10.000/(1/10,57). Voor de goede orde merk ik op dat dit feitelijk niets meer of minder is dan een 'fictieve waarde' of 'een getal' voor belastingdoeleinden. Uiteindelijk wordt geheven over € 105.700.
- Wanneer de retributie lager is dan € 10.000, kan het zich lonen om te investeren in het opstalrecht. De investeerder betaalt minder dan € 131.667, omdat hij rekening moet houden met (de contante waarde van) de retributies die hij moet betalen. De heffing komt uit op de koopsom plus € 105.700.

Het maximale bedrag waarover geheven kan worden, is de waarde van het vastgoed (grond plus gebouw plus de installatie voor zover onroerend). In de praktijk wordt dit maximum niet bereikt.

3.3 Verhuur dak en vestigen opstalrecht

Zoals eerder aangegeven vormt de verhuur van onroerend goed geen belastbaar feit voor de heffing van overdrachtsbelasting. Wanneer grond of een dak van een gebouw wordt verhuurd tegen vergoeding (ineens en/of een reeks huurbetalingen) valt deze tegenprestatie buiten de heffing. Echter als naast de verhuurovereenkomst een opstalrecht gevestigd wordt (ter versterking van het recht van de exploitant en de financierbaarheid) is ter zake van de vestiging van dat recht wel overdrachtsbelasting verschuldigd. Is sprake van huurafhankelijk opstalrecht dan wordt aangenomen dat voor de heffing van overdrachtsbelasting de huurbedragen de retributie vormen en over de contante waarde van deze bedragen (al dan niet samen met de betaling ineens) overdrachtsbelasting verschuldigd is. Echter is sprake van een huuraanvullend opstalrecht dan heeft de huurder het genot van het dak tegen betaling van de huurbedragen en het opstalrecht zorgt alleen voor de voorkoming van de natrekking van de eigendom. Zou het huuraanvullend opstalrecht zonder vergoeding of retributie plaatsvinden

de huur zakelijk — niet te laag — is vastgesteld, dan kan de waarde van het daarmee samenhangende opstalrecht nihil bedragen en is geen overdrachtsbelasting verschuldigd.

Denkbaar is ook dat er voor het huuraanvullend opstalrecht wel een (lage) retributie gevraagd wordt, zodat dan over de contante waarde van deze retributie overdrachtsbelasting verschuldigd is. In het fictieve voorbeeld zou gedurende 17 jaar de huur per jaar € 9.750 bedragen en de retributie voor het opstalrecht jaarlijks vastgelegd zijn op € 250, dan wordt ter zake van de vestiging van het huuraanvullend opstalrecht over € 2.642¹⁶ overdrachtsbelasting geheven.

3.4 *Erfpacht en/of opstalrecht op onbebouwd terrein*
Bij vestiging van beperkte rechten ten aanzien van onbebouwd terrein, zoals een grondstuk dat een landbouwondernemer ter beschikking stelt aan een exploitant om een zonnepark te laten aanleggen, is in beginsel overdrachtsbelasting verschuldigd. Echter in dat geval kan sprake zijn van de toepasselijkheid van de samenloopvrijstelling van art. 15 lid 1 letter a Wet belastingen van rechtsverkeer. Dat is aan de orde ingeval (ten eerste) de levering van de grond van rechtswege belast is met btw en (omdat er van uitgegaan wordt dat de btw door de exploitant in aftrek gebracht kan worden, zie hierna) (ten tweede) de onroerende zaak niet als bedrijfsmiddel is gebruikt.

Aan de eerste voorwaarde dat sprake is van een levering die van rechtswege belast is met btw wordt voldaan ingeval er sprake is van:

- een levering van een bouwterrein in de zin van de btw-wetgeving (zie hierna par. 4.3) ofwel;
- een verhuurdienst in de zin van de btw-wetgeving waarvoor rechtsgeldig geopteerd is voor btw-belaste verhuur (zie hierna par. 4.2).

Aan de tweede voorwaarde dat sprake is van een ongebruikt bedrijfsmiddel zal voldaan worden als het terrein waarvoor het erfpacht- en/of opstalrecht gevestigd wordt, kwalificeert als een als zodanig ongebruikt bouwterrein in de zin van de btw-wetgeving. Immers de landbouwgrond zal in de regel wel als bedrijfsmiddel zijn gebruikt, maar bij wijziging van bestemming tot zonnepark zal de grond als het ware van fiscale kleur verschieten en dan als (nog niet gebruikt) bouwterrein kwalificeren, omdat het dan een onbebouwd terrein is dat bestemd is om te worden bebouwd met (een of meer) gebouwen (zie verder par. 4.3).

4. Omzetbelasting (btw)

Voor de heffing van btw in dit kader is van belang dat er een onderscheid wordt gemaakt tussen levering en verhuur en tussen roerende en onroerende goederen.

14 Te weten: (5*0,85) + (5*0,64) + (5*0,46) + (2*0,36).
15 100/10,57 = 9,46073.

16 Factor 10,57 x € 250,- = € 2.642.

De levering en verhuur van roerende zaken is van rechtswege belast met btw terwijl de levering en verhuur van onroerende zaken in beginsel is vrijgesteld van btw. Echter de uitzondering is in dezen meer aan de orde dan de regel, omdat de levering van nieuw vervaardigde onroerende goederen (met name bouwterreinen) wel van rechtswege belast is met btw (art. 11 lid 1 onderdeel a Wet OB 1968). Ook met betrekking tot de verhuur kan een uitzondering op de vrijstelling van toepassing zijn, omdat er geopteerd kan worden voor een btw-belaste verhuur (art. 11 lid 1 onderdeel b sub 5 Wet OB 1968). Daarbij geldt als belangrijkste voorwaarde dat de huurder de gehuurde onroerende zaak gebruikt voor doeleinden waarvoor recht op aftrek van btw¹⁷ bestaat voor minstens 90% (art. 6a Uitv. besch. OB 1968). Aangezien de huurder de exploitant is die energie opwekt en verkoopt (belast met btw) zal aan deze voorwaarde voldaan kunnen worden. Er is geen sprake van uitgezonderde verhuur, omdat de zonnepanelen geen machines of werktuigen zijn in de zin van art. 11 lid 1 onderdeel b onder 1 Wet OB 1968.

4.1 Roerend of onroerend

Vanuit civielrechtelijk oogpunt,¹⁸ dat ook geldt voor de heffing van overdrachtsbelasting, wordt aangenomen dat zonnepanelen, zowel die welke later op een dak aangebracht worden als de in dakplaten geïntegreerde zonnepanelen als onroerend kwalificeren.

De door Berger en Kremer¹⁹ signaleerde onduidelijkheid inzake roerend of onroerend bij zonnepanelen, vindt zijn oorzaak in de btw-wetgeving. Deze wetgeving in Nederland is gebaseerd op de Europese BTW Richtlijn. In die richtlijn is geen definitie gegeven van onroerende zaken, maar de invulling van dat begrip is overgelaten aan het Europese Hof. Daarin is de zaak Maierhofer,²⁰ die betrekking had op verplaatsbare uit prefab-elementen bestaande gebouwen, leidend. Met betrekking tot niet-geïntegreerde zonnepanelen oordeelde de Rechtbank Gelderland recentelijk (18 maart 2019, ECLI:NL:RBGEL:2019:1163) als volgt:

“Voor de beantwoording van de vraag of de zonnepanelen van eiser roerend of onroerend zijn en of zij bestanddelen van de woning zijn, acht de rechtbank niet van belang dat de zonnepanelen onlosmakelijk met de woning zijn verbonden maar wel of deze niet gemakkelijk te demonteren en te verplaatsen zijn (...) Maierhofer (...). Nu de zonnepanelen van eiser op het dak zijn aangebracht en niet zijn geïntegreerd, is de rechtbank van oordeel dat sprake is van zonnepanelen die relatief eenvoudig zijn te demonteren en te verplaatsen. De zonnepanelen zijn geen bestanddelen van de woning (...) Fischer en

Brandenstein²¹ (...). De zonnepanelen dienen derhalve als roerende, zelfstandige goederen aangemerkt te worden.”

Eerder werd een beslissing met dezelfde strekking van het Hof Arnhem-Leeuwarden²² door de Hoge Raad²³ bevestigd.

Aangezien geïntegreerde zonnepanelen onderdeel zijn van het dak en niet gemakkelijk te demonteren en te verplaatsen zijn, zijn wij van mening dat dit soort zonnepalen voor de btw-heffing wel een bestanddeel van het gebouw zijn en dus als onroerende zaken kwalificeren.

Gevolg van dit onderscheid is dat een niet geïntegreerd zonnepaneel dat later op een bestaand dak wordt aangebracht voor de overdrachtsbelasting als onroerend kwalificeert terwijl voor de btw dit paneel roerend is. Dit geldt dan ook voor een aantal zonnepanelen op een woning of bedrijfsgebouw.

Bij een zonnepark (dat meestal een groot oppervlakte van een terrein beslaat) en dat op betonplaten wordt bevestigd en is voorzien van installaties (schakelstations en dergelijke), is naar onze mening wel sprake van één als geheel aangelegde en functionerend bouwwerk, dat (ook) voor de btw-heffing als onroerende zaak kwalificeert. Dit zou ook kunnen gelden voor grote 'zonneparken' die op het dak of meerdere daken van grote distributiecentra worden aangelegd. In dat geval is het totale bouwwerk met panelen en installaties vergelijkbaar met een zonnepark op de grond en is ook niet meer sprake van de mogelijkheid dit gemakkelijk (en zonder veel kosten) te demonteren en te verplaatsen.

4.2 Levering of dienst

Voor de btw is in beginsel sprake van een levering van een onroerende zaak bij vestiging van een erfpachtrecht of opstalrecht. Echter er is sprake van een (verhuur)dienst bij het vestigen van een beperkt recht tegen een vergoeding plus btw, die lager is dan de waarde in het economische verkeer van de (gehele) onroerende zaak waarop het recht betrekking heeft.²⁴ Een verhuurdienst die in beginsel is vrijgesteld, tenzij men rechtsgeldig opteert.²⁵ We benadrukken welbewust 'gehele onroerende zaak'. De wettekst blinkt niet uit door duidelijkheid en lijkt wat anders te suggereren, aangezien wordt gesproken van 'vestiging van rechten' en 'waarde in het economische verkeer van die rechten'. Er zou dan vrij snel sprake kunnen zijn van een levering hetgeen naar onze mening niet de bedoeling is geweest van de wetgever. In de praktijk komt het dan ook niet vaak voor dat het vestigen van het tijdelijke opstalrecht tegen een vergoeding gaat die hoger is dan de waarde in het economische verkeer van de (gehele) onroerende zaak, waardoor voor de btw geleverd zou worden.²⁶

17 Art. 11 lid 1 letter b 5e jo. art. 15 Wet OB 1968.
18 Zie: *Portocabin*-arrest, HR 31 oktober 1997, *BNB* 1970/245, *NJ* 1998/97; Rb. Gelderland 28 juni 2016, *BNB* 2016/357, r.o. 12 en 13 en HR 27 september 2013, *BNB* 2013/248 (*WKK*).
19 K.L.G. Berger & W.L.G. Kremer, 'Zonnepanelen: Stimuleringsmaatregelen en verhuurscenario's', *BR* 2017/19, p. 127-132.
20 HvJ EU 16 januari 2003, ECLI:EU:C:2003:23.

21 HvJ EU 17 mei 2001, nr. C-322/99 en 323/99, ECLI:EU:C:2001:280.
22 Hof Arnhem-Leeuwarden 28 november 2017, nr. 16/01522.
23 HR 27 september 2019, ECLI:NL:HR:2019:1438 (art. 81 Wet RO).
24 Art. 3 lid 2 Wet OB 1968.
25 Art. 11 lid 1 onderdeel b onder 5 Wet OB 1968.
26 Vergelijk B.G. van Zadelhoff, noot bij HR 24 augustus 1999, nr. 34 514, *BNB* 1999/439 en *WFR* 2002/333, 'Verhuur van onroerend goed en BTW', par. 3.

Meestal wordt er van uitgegaan dat bij vestiging van een tijdelijk opstalrecht sprake is van een (verhuur) en wordt er geopteerd voor een btw-belaste huur. Ook bij de vestiging van een tijdelijk erfpachtrecht (of ondererfpachtrecht) wordt uitgegaan van een (verhuur)dienst, omdat ook dan de gekapitaliseerde canon (volgens de tabel van Bijlage A behorende bij het Uitvoeringsbesluit OB 1968) op een bedrag uitkomt dat lager is dan de waarde in het economisch verkeer van de onroerende zaak waarop het erfpachtrecht betrekking heeft. Opteren voor belaste verhuur is in de regel geen probleem omdat de exploitant/erfpachter als 'huurder' de btw volledig in aftrek kan brengen omdat de exploitant energie opwekt als ondernemer en deze energie levert in het economisch verkeer tegen btw-belaste vergoeding.

Zowel bij een verkrijging van een opstalrecht c.q. erfpachtrecht als levering of dienst kan sprake zijn van een bouwterrein of nieuw gebouw (zie hierna par. 4.3) dat niet als bedrijfsmiddel is gebruikt en kan bij verkrijging een beroep op de vrijstelling overdrachtsbelasting wegens samenloop met btw worden gedaan (zie hiervoor par. 3.4).

4.3 *Bouwterrein en ook dak als 'onbebouwde grond'?*

De levering van onbebouwde grond is alleen van rechtswege belast met btw als er sprake is van een 'bouwterrein'. Onder 'bouwterrein' wordt verstaan onbebouwde grond die kennelijk bestemd is om te worden bebouwd met een of meer gebouwen.²⁷ Een gebouw is ieder bouwwerk dat vast met de grond is verbonden; na een verbouwing van een gebouw kan ook sprake zijn van vervaardigd goed.²⁸

Naar onze mening kwalificeert een zonnepark als bouwwerk zowel vanwege de aard van de opstallen als vanwege de bestemmingswijziging en omgevingsvergunning die benodigd is om een dergelijk zonnepark aan te (mogen) leggen.

Er is in de praktijk (en ook door de opstellers van de modelakte²⁹ van de NVB³⁰) gesuggereerd dat het mogelijk zou zijn om het dak van een gebouw als onbebouwde grond aan te merken. Naar onze mening dient de term onbebouwde 'grond' aangehouden te worden. Destijds (1973) bood het Ontwerp Zesde Richtlijn hiervoor mogelijk wel een – weliswaar moeilijk inpasbare – invalshoek, doordat als bouwterrein ook werden beschouwd 'rechten tot het hoger optrekken van een reeds bestaand gebouw'. Te denken valt dan aan woonappartementengebouwen in Griekenland die – alhoewel in gebruik genomen – op de daken voorzien blijven van betonijzers om later nog een extra woonlaag aan te brengen. Het gebouw is nog niet voltooid en blijft 'in aanbouw' ook in

fiscale zin. Deze bepaling is echter niet overgenomen in de btw-richtlijn en de Nederlandse wet.³¹

4.4 *Nieuw vervaardigd dak of gebouw*

Het is uiteraard wel mogelijk dat sprake is van een btw-belaste levering ter zake van het vestigen van een opstalrecht, ingeval het gebouw waarop de zonnepanelen geplaatst worden als zodanig zelf in aanbouw is of nog kwalificeert als nieuw gebouw en de levering/vestiging opstalrecht binnen twee jaar na de eerste ingebruikneming plaatsvindt.³²

De vraag is of een dak waarop de opstallen worden gevestigd ten aanzien van de aanleg daarvan kwalificeert als (gedeelte van) een 'nieuw vervaardigd gebouw' waarvan dan de levering belast zou zijn (zo wordt ook in de eerdergenoemde Modelakte gesuggereerd). Naar onze mening wordt echter een horizontale splitsing aangebracht in een bestaand gebouw. Door het aanbrengen van zonnepanelen op het dak wordt het gebouw zelf niet gewijzigd, zeker niet vanuit het oogpunt van de eigenaar, die immers veelal voordat de zonnepanelen worden geplaatst het opstalrecht ten behoeve van de exploitant vestigt, zodat op dat moment er überhaupt niets aan het bestaande pand gewijzigd is. De draagconstructie van de gehele onroerende zaak wordt niet aangepast, de herkenbaarheid van de onroerende zaak zelf, het gebouw, wijzigt niet. Wanneer eerst een opstalrecht wordt gevestigd en later de zonnepanelen worden aangebracht, is geen sprake van de levering van een nieuw vervaardigd goed.

De vraag is of dit anders ligt wanneer ná het aanbrengen van de zonnepanelen – maar voor de ingebruikneming – een opstalrecht voor de zonnepanelen (niet: het dak met zonnepanelen) wordt gevestigd. Dit kan men bij de zogenoemde 'unitbenadering'³³ mogelijk aanmerken als de verkrijging van een ongebruikt bedrijfsmiddel, omdat sprake kan zijn van een 11-1-a-1^o levering van een 'gedeelte van een gebouw' in het geval dat een gebouw horizontaal (appartementenrechten) of verticaal is gesplitst. Door een opstalrecht wordt een horizontale splitsing teweeg gebracht zodat de beoordeling of sprake is van een 'vervaardigd' (ongebruikt bedrijfsmiddel) wellicht ook enkel kan worden betrokken op het werk waarop het opstalrecht ziet, ook al rust het opstalrecht civielrechtelijk niet enkel op het werk. Wij zijn dan ook geneigd ook in die situatie uit te gaan van een niet van rechtswege btw-belaste levering en is er dan ook geen mogelijkheid voor toepasselijkheid van de eerdergenoemde samenloopvrijstelling voor de overdrachtsbelasting (ook niet bij optie voor belaste verhuur als de vestiging van het beperkte recht als dienst kwalificeert voor de btw-heffing, zie par. 4.2).

27 Art. 11 lid 6 Wet OB 1968.

28 Art. 11 lid 5 letters a en b Wet OB 1968.

29 Toelichting, punt 23, p. 19-20 bij de Modelakte (zie noot 20).

30 zie: K.L.G. Berger & W.L.G. Kremer, 'Zonnepanelen: Stimuleringsmaatregelen en verhuurscenario's', BR 2017/19, p. 127-132. Zie ook D.W. Aertsen & B.J. van de Bunt, 'Zonnepanelen op (bedrijfs-)dak van een ander: nieuwe modelakte', Vastgoed Fiscaal & Civiel, 2019/6 en D.W. Aertsen, 'De Modelakte Zonnepanelen Zonnestroomsysteem (dakproject)', WPNR 2019/7222, p. 24-25.

31 V-N 15 september 1973, Ontwerp Zesde Richtlijn omzetbelasting, art. 4 lid 3 letter c.

32 Art. 11 lid 1 letter a Wet OB 1968.

33 HR 8 maart 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ3574, *BNB* 2013/110, met kritische noot Van Zadelhoff. Appartementenrechten worden voor de heffing van omzetbelasting als afzonderlijke onroerende zaken aangemerkt (HR 19 oktober 2018, ECLI:NL:HR:2018:1966, *V-N* 2018/56.15).

4.5 *Waarover is btw verschuldigd*

Btw is verschuldigd over de vergoeding of tegenprestatie (ook in natura). Bij vestiging van een beperkt recht wordt uitgegaan van de betaling ineens alsmede van de eventuele periodieke betalingen (retributie of canonbedragen). Is sprake van een levering dan is de btw verschuldigd ter zake van deze levering en wordt ingeval van die periodieke betaling de contante waarde van de geldstromen (retributie) – volgens de tabel van bijlage A van het Uitvoeringsbesluit OB 1968 – als maatstaf van heffing in aanmerking genomen.

Indien sprake is van een tijdelijk opstalrecht zal die contante waarde (samen met de eventuele betaling ineens bij vestiging van het recht) in de regel lager zijn dan de waarde van de gehele onroerende zaak, waardoor in beginsel sprake is van een vrijgestelde verhuurdienst. Als dan rechtsgeldig wordt gekozen voor btw-belaste verhuur, zal btw verschuldigd zijn. Bij verschuldigdheid van de periodieke retributie dient dan de btw in het desbetreffende tijdvak op aangifte te worden voldaan. Bij een eenmalige betaling bij vestiging van het beperkte recht, is op dat moment btw verschuldigd. Bij een combinatie van een eenmalige betaling en een periodieke retributie zal per tijdvak waarin de betaling moet plaatsvinden ook btw voldaan moeten worden.

5. *Wet WOZ*

De Gemeentewet bepaalt dat onroerendezaakbelasting kan worden geheven van degenen die bij het begin van het belastingjaar van onroerende zaken het genot hebben krachtens eigendom, bezit of beperkt recht. Deze belasting wordt wel aangeduid als zakelijkgerechtigdenbelasting of eigenarenbelasting.³⁴ Voor de opstalgerechtigde vormt de zelfstandige zonne-energiecentrale op een dak een zelfstandig WOZ-object, dat bestaat uit de zonnepanelen, de elektronica en de aansluiting op het elektriciteitsnet.³⁵ Hij ontvangt als eigenaar en gebruiker de WOZ-beschikking. Ook hier is waardebeoordeling aan de orde. Voor zonnepanelen die als zelfstandig gebouw eigendom worden aangemerkt, is de werktuigenvrijstelling niet van toepassing op het gehele object. Wel kunnen onderdelen (randapparatuur, zoals kabels, transformatoren, vergelijkbare elektronica en leidingen) uitgezonderd worden, als door de verwijdering ervan de uiterlijke herkenbaarheid van de hoofdzak niet verloren gaat.³⁶ Gemeenten kunnen in hun belastingverordening bepalen

34 Art. 220, aanhef en onder b Gemw.

35 Het Hof Arnhem-Leeuwarden bepaalde in een casus dat 20 niet-geïntegreerde, op een woning geplaatste zonnepanelen onroerend waren en daarom meetelden bij het bepalen van de WOZ-waarde. Ze waren naar aard en inrichting bestemd om duurzaam ter plaatse te blijven zolang als de belanghebbende in de onroerende zaak woont. De zonnepanelen moeten volgens het hof daarom als onroerend worden aangemerkt. De (technische) mogelijkheid dat belanghebbende bij verhuizing de zonnepanelen meeneemt, is niet relevant. ECLI:NL:GHARL:2018:3558, 17 april 2018, nr. 17/00508, *NTFR* 2018/1080, *V-N* 2018/46.21 (gemeente Emmen).

36 A.P. Monsma, 'Zonnepanelen en de Wet WOZ', *Belastingblad* 2018/451; Vraagbaak waardebeoordeling in het kader van de Wet WOZ, Waarderingskamer, Den Haag 2017, vraag 153. Wanneer er sprake is van een gebouwgebonden installatie, die het object beter geschikt maakt voor het gebruik waarvoor object is bestemd (installatie ten behoeve van het functioneren van een gebouw), is de werktuigenvrijstelling niet van toepassing.

dat de waarde van zonnepanelen niet worden betrokken in de heffing van de onroerendezaakbelasting.³⁷ Voor een uitgebreidere beschouwing over de zonnepanelen en de wet WOZ verwijzen wij naar A.P. Monsma in Vastgoed Fiscaal & Civiel, 2019/6.

6. *Winstsfeer*

Zoals gezegd, een opstalrecht is het zakelijk recht om in, op of boven een onroerende zaak die eigendom is van een ander, opstallen in eigendom te hebben. In de winstsfeer schrijft de opstaller af op de aanschaffingskosten (betaalde som ineens) van het erfpachtrecht en de installatie gedurende de overeengekomen periode van het opstalrecht (in beginsel 17 jaar volgens de modelakte). Jaarlijkse retributies komen in aftrek op de winst. Aangezien zonnepanelen volgens het spraakgebruik geen 'gebouw' vormen (ze bieden ook geen bescherming tegen de elementen, geen dak en wanden) is de afschrijvingsbeperking niet van toepassing.³⁸ Wanneer de eigenaar van grond plus opstal aan het einde van het opstalrecht een (eventueel overeengekomen) vergoeding betaalt aan de opstaller, wordt deze vergoeding op het bedrijfsmiddel (grond plus opstal) geactiveerd en afgeschreven.

7. *Slot*

Het exploiteren van zonneparken en zonnepanelen op het dak van een ander is niet eenvoudig. Op uiteenlopende terreinen moeten horden worden genomen: investeringsanalytisch, waarderingstechnisch en civiel- en fiscaalrechtelijk. Voor de bedrijfsdaken van gebouwen lijkt vanuit fiscale optiek, het geheel van mogelijkheden en hobbels overziende, een simpele huurovereenkomst met een huuraanvullend opstalrecht (ter voorkoming van natrekking) een mogelijkheid die zeker overwogen dient te worden. Voor de heffing van overdrachtsbelasting kan volstaan worden met een heffing over een lage c.q. minimale retributie voor het opstalrecht. Voor de heffing van btw kan daarbij voor belaste verhuur van het dak worden gekozen. Voor zonneparken die als bouwterrein in de zin van de btw-wetgeving kwalificeren, is vestiging van een erfpachtrecht of opstalrecht een mogelijkheid die een vrijstelling voor de overdrachtsbelasting tot gevolg heeft, zowel bij een btw-technische levering als bij een verhuurdienst waarbij partijen opteren voor btw-heffing.

37 Art. 220d lid 1 onderdeel i Gemw.

38 Art. 3.30a lid 1 Wet IB 2001.