

FISCALE ASPECTEN VOOR CORPORATIES BIJ PLAATSING VAN ZONNEPANELEN

NOVEMBER 2021

vereniging van
woningcorporaties



INHOUD

1	INLEIDING	3
2	SAMENWERKINGSVERBANDEN	6
	2.1 Postcoderoosregeling	6
	2.2 Verhuur van het dak	6
	2.3 Gezamenlijke inkoop	7
3	EIGEN PANELEN	8
	3.1 Exploitatie van energie	8
	3.2 Exploitatie van de panelen	8
4	BELASTINGMIDDELEN DIE VAN INVLOED ZIJN OP DE ZONNEPANELEN	9
	4.1 Omzetbelasting	9
	4.2 Vennootschapsbelasting	10
	4.3 Onroerend zaak belasting en Waardering onroerend zaken (WOZ)	11
	4.4 Overdrachtsbelasting	12
	4.4 Verhuurderheffing	12
	4.4.1 Overdrachtsbelasting	12
	4.4.2 Verhuurderheffing	12
	4.4.3 Toepassing Kleine ondernemersregeling (KOR) huurders	13
	4.4.4 Energiebelasting	13
	4.4.5 Loonheffingen (ketenaansprakelijkheid)	13

INHOUD (VERVOLG)

5	FISCALE CONSEQUENTIES PER SCENARIO	14
5.1	Postcoderoos/SCE	14
5.2	Ter beschikking stellen dak	14
5.3	Exploitatie van energie	17
	5.3.1. <i>Opwekking van energie ten behoeve van vastgoed in eigen gebruik</i>	17
5.4	Exploitatie panelen	17
	5.4.1 <i>Casus verhuur zonnepanelen aan huurders bestaand bezit</i>	18
	Btw kwalificatie	19
	Vpb kwalificatie	19
	WOZ kwalificatie	19
	Samenvatting fiscale consequenties	20
	5.4.2 <i>Casus verhuur zonnepanelen aan huurders nieuwbouwwoning</i>	20
	Feiten en omstandigheden casus	20
	Btw kwalificatie	21
	Vpb kwalificatie	21
	WOZ kwalificatie	21
	Samenvatting fiscale consequenties	21

1 INLEIDING

1.1 AANLEIDING

Zonnepanelen blijven in een grote belangstelling staan. Om de verduurzamingsdoelstellingen te halen en te voldoen aan het bouwbesluit bij nieuwbouw, onderzoeken woningcorporaties hoe zo veel mogelijk zonnepanelen op het corporatiebezit gelegd kunnen worden. De manier waarop zonnepanelen worden geplaatst en geëxploiteerd heeft uiteenlopende fiscale gevolgen. In dit memo gaan wij in op die verschillende consequenties. Het doel is om de meeste situaties die zich bij woningcorporaties voordoen te bespreken. Het kan echter voorkomen dat een situatie bij een woningcorporatie dermate specifiek is dat deze niet wordt besproken; in dat geval adviseren wij dit te bespreken met de fiscaal adviseur van de corporatie.

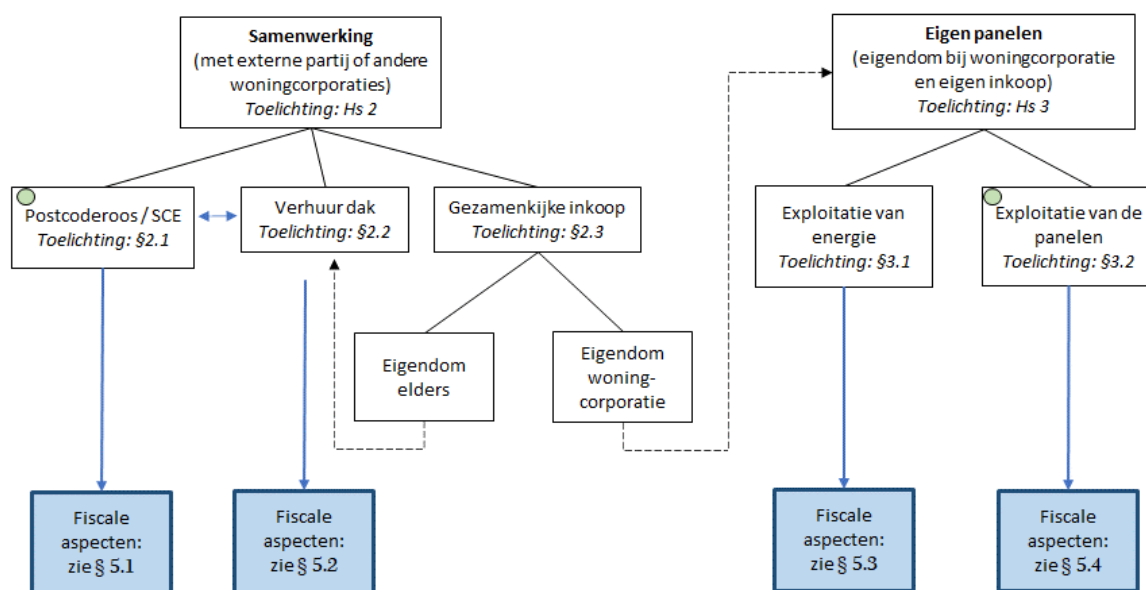
Dit memo en het bijbehorende stroomschema is opgesteld in nauwe samenwerking met bedrijfsfiscalisten werkzaam bij woningcorporaties.

1.2 STROOMSCHEMA

De fiscale aandachtspunten worden besproken aan de hand van onderstaand stroomschema. In de hoofdstukken 2 en 3 worden de genoemde situaties uit het stroomschema toegelicht. In hoofdstuk 4 worden de relevante belastingmiddelen besproken en in hoofdstuk 5 worden de concrete fiscale aspecten van de scenario's (4 blauwe blokjes) uit het stroomschema nader toegelicht.

Aan de linkerkant van het stroomschema worden situaties besproken waarbij sprake is van samenwerking. Deze

ZONNEPANELEN OP DAKEN



samenwerkingsverbanden worden in hoofdstuk 2 vervolgens toegelicht.

Een tegenhanger van de samenwerkingsvormen is dat de exploitatie van zonnepanelen door de woningcorporatie zelf gebeurt (zie rechterkant stroomschema). De woningcorporatie is in deze situatie eigenaar van de zonnepanelen en exploiteert de panelen zelf. Dit wordt nader toegelicht in hoofdstuk 3.

1.3 OPMERKINGEN VOORAF

Als algemene opmerking geven wij mee dat in dit memo experimentele zonnepanelen buiten beschouwing worden gelaten.

Wij gaan in dit memo uit van twee soorten zonnepanelen:

1. Zonnepanelen die los op het dak liggen en zijn bevestigd door middel van beugels op de dakbedekking. Deze panelen zijn relatief makkelijk te verwijderen zonder noemenswaardige moeite en schade aan het dak.
2. Zonnepanelen die geïntegreerd zijn in het dak. Deze panelen zijn niet makkelijk te verwijderen en maken onderdeel uit van de dakbedekking.

Hoewel de werking van beide soorten panelen veelal hetzelfde is, kan de fiscale behandeling hiervan anders uitwerken.

Dit memo is geschreven vanuit de positie van de woningcorporatie. Dit betekent dat fiscale gevolgen voor anderen dan de corporatie alleen worden besproken als dit ook (indirect) gevolgen heeft voor de corporatie.

Tegelijk met dit memo zijn de *Beslisboom en rekentool businesscase zonnepanelen in eigen beheer* gepubliceerd. Dit memo kan als een aanvulling worden gezien op deze besluittool. De verschillende scenario's die uit de besluittool naar voren komen, kunnen door middel van dit memo worden beoordeeld op de fiscale gevolgen.

2 SAMENWERKINGSVERBANDEN

Een woningcorporatie kan ervoor kiezen om zonnepanelen te exploiteren/faciliteren met een andere partij. Denk bijvoorbeeld aan een samenwerking tussen diverse woningcorporaties (in bijvoorbeeld dezelfde regio) waarbij gezamenlijk de zonnepanelen ingekocht worden. Huurders die deelnemen aan dergelijke zonnepanelenprojecten betalen meestal een bijdrage voor de installatie van de panelen. De volledige opbrengst van de panelen is dan voor de bewoner. Een andere manier van samenwerken is dat een derde (commerciële) partij namens de verschillende woningcorporaties de inkoop en het plaatsen van de zonnepanelen verzorgt en desgewenst ook de communicatie met huurders op zich neemt.

De drie meest voorkomende samenwerkingsvormen, zoals ook opgenomen in het stroomschema, zijn de postcoderoosregeling, verhuur van het dak en de gezamenlijke inkoop van panelen.

2.1 POSTCODEROOSREGELING

Een speciale vorm van samenwerking is de zogenoemde postcoderoosregeling. Verschillende deelnemers, die geen eigen dak hebben waarop zonnepanelen kunnen worden geplaatst, kunnen gezamenlijk deelnemen in zonnepanelen op een collectieve locatie. De samenwerking kan worden vormgegeven in een energiecoöperatie of in een vereniging van eigenaren (VvE).

De postcoderoosregeling heet formeel de regeling *Subsidie Coöperatieve Energieopwekking (SCE)*. Deze regeling loopt sinds 1 april 2021. Tot 1 april 2021 betrof het de Regeling Verlaagd Tarief (RVT). De SCE is een exploitatiesubsidie met een garantie voor 15 jaar. De vergoeding bestaat uit een basisbedrag; dit basisbedrag wordt verminderd met een fluctuerend correctiebedrag. De doelstelling hiervan is dat de subsidiegever geld bijlegt naar gelang de exploitatie onrendabel is. De betaling vindt plaats aan de energiecoöperatie, deze verdeelt de subsidie vervolgens onder de leden. Dit is overigens een verschil met de oude postcoderoosregeling, de RVT, waarbij de subsidie rechtstreeks werd uitgekeerd aan de participanten/leden.

De postcoderoos is het postcodegebied waarin de opwek-installatie ligt, plus de direct daaraan grenzende postcodegebieden (gebieden waarin alle postcodes dezelfde vier cijfers hebben). De leden van een energiecoöperatie of VvE die gezamenlijk eigenaar zijn van een opwek-installatie moeten wonen binnen dit postcoderoosgebied. Ook postcodegebieden die het gebied van de installatie alleen raken met een 'punt' horen bij de postcoderoos. De installatie mag in het midden van de postcoderoos liggen, maar ook in een van de 'blaadjes'. Dit maakt het voor energiecoöperaties mogelijk om ook locaties voor energieopwekking in de randen van de postcoderoos te benutten.

De energiecoöperatie is de eigenaar van de zonnepanelen. Wanneer de energiecoöperatie de energie aan het net levert, wordt zij ook als de energieproducent beschouwd.

De woningcorporatie mag op basis van de Woningwet een opstalrecht verlenen aan de energiecoöperatie zonder dat hiervoor goedkeuring van de Autoriteit Woningcorporaties (AW) benodigd is. Na de wijziging van de Woningwet per 1 januari 2022, mag een woningcorporatie ook deelnemen in een energiecoöperatie, mits ze zelf ook vastgoed of energieopwekkende installaties inbrengt in de energiecoöperatie.

2.2 VERHUUR VAN HET DAK

Een andere vorm van een samenwerkingsverband is dat de woningcorporatie niet direct deelneemt in de exploitatie van de zonnepanelen, maar ervoor kiest om het dak ter beschikking te stellen aan een derde partij om hierop zonnepanelen te plaatsen¹. Deze derde partij kan een energiecoöperatie zijn, zoals beschreven bij de postcoderoosregeling; hierin kan de corporatie als deelnemer/lid participeren. Ook kan deze derde een gespecialiseerde partij zijn, een zogenoemde Energy Service Company (ESCO).

Het dak kan op twee manieren ter beschikking worden gesteld: 1) er kan een opstalrecht worden gevestigd, of 2) het dak wordt verhuurd.

¹ De panelen kunnen ook op andere locaties worden geplaatst, bijvoorbeeld grond, of de gevel. De uitwerking is hierbij echter hetzelfde.

Opstalrechten

Zonder iets juridisch te regelen zouden de installaties door middel van *natrekking* eigendom kunnen worden van de eigenaar van het gebouw. Dit kan voorkomen worden door een opstalrecht te vestigen.

Het vestigen van een recht van opstal is op grond van het Burgerlijk Wetboek een zakelijk recht. Een (zakelijk) recht om in, op of boven een onroerende zaak van een andere persoon gebouwen, werken of beplantingen (de zogenaamde opstallen) in eigendom te hebben.

Een opstalrecht wordt gevestigd bij notariële akte. Van die akte wordt vervolgens een afschrift ingeschreven in de openbare registers. In de akte van vestiging zijn de afspraken tussen de gerechtigde tot het opstalrecht (opstaller) en de eigenaar van de onroerende zaak (grondeigenaar) opgenomen. Partijen zijn vrij de duur van het opstalrecht te bepalen, dit kan zelfs eeuwigdurend zijn. Bij de vestiging van het opstalrecht is de opstaller over het algemeen een vergoeding (de canon) verschuldigd. Dit kan een eenmalige vergoeding zijn maar ook een periodieke, die vervolgens voor een bepaalde tijd kan worden afgekocht.

Verhuren

Partijen kunnen er ook voor kiezen een overeenkomst te sluiten voor het gebruik van een deel van het gebruik, zijnde het dak. Het huren van een dak is geen zakelijk recht, maar een persoonlijke gebruiksovereenkomst.

In de praktijk is vaak sprake van een combinatie van een huurovereenkomst en het recht van opstal waarbij deze zijn gekoppeld. De huurovereenkomst eindigt bij het expireren van het opstalrecht.

De afgesproken vergoeding heeft niet alleen betrekking op verkrijging van het recht van opstal, maar ook op een vergoeding voor gebruik van het dak (huur). Jaarlijks wordt een huurvergoeding betaald van € x (gevolgen voor de BTW, zie hoofdstuk 5). Voor de vergoeding van het recht van opstal geldt een vergoeding van € y, ook wel als retributie aangeduid. Alle verzekeringen en onderhoudsverplichtingen komen voor rekening van de eigenaar van de installatie.

2.3 GEZAMENLIJKE INKOOP

Een derde vorm van samenwerking is het gezamenlijk inkopen van zonnepanelen (ook wel collectieve inkoop genoemd). Het gezamenlijk inkopen van zonnepanelen wordt veelal ingegeven door het feit dat hiermee een financieel voordeel behaald kan worden omdat door het afnemen van meer zonnepanelen een hogere korting door leveranciers gegeven wordt. Daarnaast kan gezamenlijke kennis en ervaring gedeeld worden en hoeft maar 1 partij de bestelling te plaatsen waardoor de aanvraag veelal efficiënter verloopt.

De gezamenlijke inkoop kan bijvoorbeeld met andere woningcorporaties plaatsvinden of met VvE's.

Voor de fiscale uitwerking van de gezamenlijke inkoop is het van belang om vast te stellen of de zonnepanelen eigendom worden van de woningcorporatie of dat het eigendom elders belegd wordt. Indien het eigendom elders belegd wordt, kan de fiscale uitwerking van de verhuur van het dak gevolgd worden (zie voorgaande paragraaf).

Voor de zonnepanelen die eigendom worden van de woningcorporatie moet fiscaal het onderscheid gemaakt worden of dit de levering van energie betreft of de verhuur van panelen (zie hoofdstuk 3).

3 EIGEN PANELEN

De woningcorporatie realiseert de zonnepanelen op haar eigendommen (meestal het dak maar dit kan ook bijvoorbeeld grond zijn). De zonnepanelen worden vervolgens gebruikt om zelf energie op te wekken en te gebruiken, of de panelen worden verhuurd aan de huurders.

3.1 EXPLOITATIE VAN ENERGIE

Wanneer de zonnepanelen door de woningcorporatie zelf worden gebruikt voor de energie-opwekking, dan wordt de woningcorporatie de energieproducent. Er kunnen drie (hoofd)vormen benoemd worden over de wijze waarop de opgewekte energie wordt ingezet:

1. Voor het vastgoed in eigen gebruik (zoals kantoor, of beheerderslocaties), waarbij de woningcorporatie energie opwekt ten behoeve van eigen gebruik of teruglevering aan het net (casus zie paragraaf 5.1.1).
2. Voor verhuurd vastgoed, waarbij de woningcorporatie energie opwekt voor gebruik voor algemene ruimtes (voor collectieve voorzieningen zoals verlichting of liften).
3. Voor verhuurd vastgoed, waarbij de woningcorporatie energie opwekt voor levering van energie aan huurders.

Bij de uitwerking van deze situaties gaan we er volledigheidshalve van uit dat de zonnepanelen in juridische eigendom zijn van de woningcorporaties.

Als er sprake is van losse panelen dan betaalt de huurder bij variant 2 en 3 meestal voor de verbruikte energie via de servicekosten (direct voor de woningen of voor de algemene ruimte). Wanneer er sprake is van geïntegreerde panelen dan wordt er meestal geen vergoeding via de servicekosten in rekening gebracht. De kosten worden eventueel via een Energie Prestatie Vergoeding (EPV) in rekening gebracht bij de huurder.

3.2 EXPLOITATIE VAN DE PANELEN

Bij de exploitatie van zonnepanelen is de woningcorporatie eigenaar van de zonnepanelen en exploiteert zij de panelen. De woningcorporatie realiseert de zonnepanelen op haar eigendommen (meestal het dak maar dit kan ook bijvoorbeeld grond zijn). De zonnepanelen worden vervolgens ter beschikking gesteld aan een derde. In een dergelijk geval is die derde de leverancier van de energie aan het elektriciteitsnet. In de meeste gevallen worden de zonnepanelen ter beschikking gesteld aan de huurders van de woningcorporatie. Dit kan de huurder van een individuele woning zijn, of andere huurders vanuit een samenwerkingsverband (bijvoorbeeld de postcodeoosregeling).

Bij de meeste woningcorporaties die zonnepanelen ter beschikking stellen aan huurders gebeurt dit op basis van verhuur. De betreffende huurder betaalt veelal een (kleine) maandelijkse vergoeding bovenop de huurprijs voor de woning.

Hierbij kunnen de volgende varianten onderscheiden worden:

- de huurder heeft een keuze om wel of niet een overeenkomst voor de huur van zonnepanelen aan te gaan (zie casus paragraaf 5.4.1 verhuur bestaand bezit)
- de huurder gaat een overeenkomst aan voor de huur van een woning en hierbij is de huur van zonnepanelen inbegrepen (zie casus paragraaf 5.4.2 verhuur nieuwbouw).

4 BELASTINGMIDDELEN DIE VAN INVLOED ZIJN OP DE ZONNEPANELEN

In dit hoofdstuk worden per belastingsoort op hoofdlijnen de fiscale aandachtspunten en achtergrond besproken. We gaan nog niet in op de exacte fiscale gevolgen van de exploitatie van zonnepanelen, maar enkel op de achtergrond van de relevante belastingsoort en de toelichting in algemene zin. Dit om de uitwerking van de scenario's in een kader te plaatsen.

In dit memo worden achtereenvolgens de volgende belastingmiddelen besproken:

- Btw (omzetbelasting)
- de vennootschapsbelasting (Vpb)
- de onroerende zaak belasting - waardering onroerende zaken (WOZ)
- overige belastingmiddelen.

4.1 BTW (OMZETBELASTING)

In dit memo gaan wij uit van btw ondernemerschap en dat de prestatie tegen vergoeding in Nederland verricht wordt. Hiervan uitgaande moet bij alle prestaties beoordeeld worden of er sprake is van een btw-belaste prestatie (levering of dienst). Bij de verhuur van zonnepanelen gaan wij er in dit document van uit dat er sprake is van een verhuur-prestatie die kwalificeert als dienst². Hierbij moet beoordeeld worden of er sprake is van een zelfstandige prestatie of een bijkomende prestatie. Daarnaast is het onderscheid tussen roerend en onroerend van belang. Hieronder zijn deze definities nader uitgewerkt.

Zelfstandige prestatie of bijkomende prestatie

Een zelfstandige prestatie wordt zelfstandig getoetst op de verschuldigdheid van btw.

Bij een bijkomende prestatie gaat de prestatie op in de hoofdprestatie en is de hoofdprestatie bepalend of er al dan niet btw verschuldigd is. Bijvoorbeeld als de prestatie een bijkomende prestatie is bij een hoofdprestatie die btw vrijgesteld is, dan is de bijkomende prestatie ook btw vrijgesteld.

Om vast te stellen of er sprake is van een zelfstandig belastbare prestatie zijn de volgende vragen van belang:

- is er een afzonderlijke huurovereenkomst?
- is er een afzonderlijke huurprijs overeengekomen?
- is er een intentie tot een besparing op de energiekosten voor de huurder?
- heeft de huurder een keuze om de overeenkomst aan te gaan?

Als deze vragen allemaal met 'ja' beantwoord kunnen worden, is er in ieder geval sprake van een zelfstandige prestatie. Als dit niet het geval is dan zal dit nader beoordeeld moeten worden aan de hand van de concrete feiten.

Wanneer er sprake is van een belastbare prestatie, is het van belang dat de juiste maatstaf van heffing wordt gehanteerd. Hierbij wordt aangesloten bij de vergoeding of de tegenprestatie. De vergoeding kan ook in natura zijn, waardoor de tegenprestatie wellicht lastig te waarderen is. Vervolgens moet worden bepaald welk tarief van toepassing is. In principe is een prestatie in de vorm van verhuur van zonnepanelen belast met 21% btw, tenzij de prestatie is vrijgesteld.

Aandachtspunt bij een btw-belaste prestatie is dat ook de btw op de inkoopkosten die toerekenbaar zijn aan de btw-belaste prestatie in aftrek gebracht mogen worden.

Voor de beoordeling van de scenario's zoals opgenomen in hoofdstuk 5 is de aard van de zonnepanelen (roerend of onroerend) doorslaggevend voor het bepalen van de btw-gevolgen.

Roerend-onroerend

² Als er sprake is van financial-lease vindt er voor de btw een levering plaats van de zonnepanelen door de woningcorporatie (lessor, kredietverstrekker) aan de huurder (lessee, economisch eigenaar). Deze situatie wordt in dit document niet verder uitgewerkt omdat wij verwachten dat deze situatie zich in de praktijk niet zal voordoen.

De omzetbelasting is gebaseerd op Europese regels (die zijn opgenomen in de Europese BTW Richtlijn). Voor een uitleg van het begrip onroerende zaak moet er dan ook geen aansluiting worden gezocht bij het begrip onroerend uit het nationale civiele recht c.q. het Burgerlijk Wetboek, maar bij het unierechtelijke begrip uit de BTW richtlijn en de daaruit volgende jurisprudentie. In het (nationale) vastgoedbesluit is de Europese uitleg van “onroerend” als volgt weergegeven:

‘Onder een ‘onroerende zaak’ wordt verstaan: een zaak die vast is verbonden aan een welbepaald deel van het aardoppervlak. [...] Een zaak is vast met de grond verbonden als de zaak niet gemakkelijk is te demonteren of te verplaatsen’.

Als er geen sprake is van een onroerende zaak (lees: niet aan bovenstaande uitleg wordt voldaan) is er sprake van een roerende zaak.

De verhuur van onroerend goed is btw vrijgesteld³ en de verhuur van roerende goederen is btw belast. Dit onderscheid is dus cruciaal voor het bepalen van de fiscale gevolgen. Zo worden geïntegreerde zonnepanelen doorgaans gekwalificeerd als onderdeel van een onroerende zaak en losse zonnepanelen als roerende zaken. In de scenario’s in hoofdstuk 5 zal hier ook nader op worden ingegaan.

4.2 VENNOOTSCHAPSBELASTING

Voor de vennootschapsbelasting speelt voor zonnepanelen de vraag hoe deze op de fiscale balans moeten worden verantwoord. Als de zonnepanelen apart mogen worden geactiveerd, mag er apart op worden afgeschreven. Dit leidt tot een jaarlijkse aftrekpost, die de belastbare winst verlaagt. Als de zonnepanelen als onderdeel van de woning moeten worden geactiveerd, lopen de zonnepanelen mee in de afschrijving van de woning. Fiscaal gezien mag niet verder afgeschreven worden dan de bodemwaarde. De bodemwaarde bedraagt voor de vennootschapsbelasting 100% van de WOZ-waarde. Indien de zonnepanelen onderdeel uitmaken van het gebouw, is het dus goed mogelijk dat de zonnepanelen überhaupt niet tot aftrekbare kosten leiden. Het is daarom van belang om te beoordelen of de zonnepanelen als zelfstandig bedrijfsmiddel kwalificeren of onderdeel uitmaken van het gebouw.

Gebouw versus zelfstandig bedrijfsmiddel

In de vennootschapsbelasting wordt er niet gesproken over onroerende of roerende zaken zoals voor de btw of ingevolge het Burgerlijk Wetboek, maar gaat het over de vraag of er sprake is van een gebouw of zelfstandig bedrijfsmiddel. In de wet wordt deze term niet nader gedefinieerd. Om te bepalen wat een gebouw is, moet aansluiting gezocht worden bij de parlementaire behandeling en jurisprudentie. Hieronder een aantal terugkerende elementen uit de jurisprudentie over gebouwen:

- het moet duurzaam verbonden zijn met de grond; het moet een duurzame constructie betreffen.
- het moet niet eenvoudig verplaatsbaar/demonteerbaar zijn.
- een gebouw bevat wanden en een dak.
- een gebouw biedt bescherming tegen wind en neerslag.

Tot het geheel van een gebouw behoren in ieder geval de volgende (bouw)delen:

- ondergrond opstal en omliggende tuin en parkeerterrein.
- bouwkundige werken, bijvoorbeeld de fundering, het skelet, het dak, de gevel, de binnenwanden, de vloeren, de trappen en de plafonds.
- installaties, zoals werktuigkundige installaties, elektrotechnische installaties, liften en verwarming- en luchtbehandelingsinstallaties.
- een belangrijk criterium is de vraag of een zaak “onmiddellijk en uitsluitend dienstbaar is aan het gebouw”.

In een zaak waarover de Hoge Raad d.d. 17 januari 2020 zich heeft uitgesproken kwam bij een agrarisch

³ Uitzondering hierop is de optie voor btw-belaste verhuur. Hiervan kan alleen gebruik gemaakt worden als huurder en verhuurder dit beide wensen en de huurder voor minimaal 90% een btw-plichtige ondernemer is. Omwille van de leesbaarheid van dit memo laten we de btw-belaste verhuur verder buiten beschouwing.

bedrijf de kwestie aan de orde of bedrijfsonderdelen (zoals een voedersilo) al dan niet tot het gebouw of tot de aanhorigheden behoorde. De Hoge Raad heeft hierop bevestigend geoordeeld.

In de conclusie van de Advocaat-Generaal op 29 oktober 2019 wordt een aantal criteria genoemd die relevant zijn voor de beoordeling of een zaak tot een gebouw behoort.

In relatie tot de zonnepanelen komen de volgende vragen op:

- kwalificeren zonnepanelen als werktuigen?
- behoren zonnepanelen tot het gebouw?

Er kan voor beide geredeneerd worden dat er sprake is van een duurzame constructie. Daarentegen zijn niet-geïntegreerde zonnepanelen makkelijk demonteerbaar en bieden zij in beginsel geen functie bij de bescherming van het gebouw tegen wind en neerslag (dit in tegenstelling tot geïntegreerde zonnepanelen). Voor niet-geïntegreerde zonnepanelen zou het standpunt daarom ingenomen kunnen worden dat deze als zelfstandig bedrijfsmiddel kwalificeren.

Gevolg hiervan is dat afzonderlijk op de zonnepanelen afgeschreven kan worden. Bovendien maken deze geen onderdeel uit van het gebouw waardoor de afschrijving niet beperkt is tot de bodemwaarde.

Het zal duidelijk zijn dat de Belastingdienst hier anders over kan denken. Wij hebben vernomen dat de Belastingdienst hierover bij verschillende woningcorporaties het gesprek voert. Ons is echter geen (openbaar) standpunt van de Belastingdienst bekend waarin onderbouwd wordt waarom (niet-geïntegreerde) zonnepanelen onderdeel uitmaken van het gebouw.

4.3 ONROERENDE ZAAKBELASTING (OZB) EN WAARDERING ONROERENDE ZAKEN (WOZ)

In de Wet waardering onroerende zaken (hierna: WOZ) wordt gesteld dat deze wet 'de vaststelling en de verstrekking van de waarde van in Nederland gelegen onroerende zaken ten behoeve van afnemers' (= publiekrechtelijke lichamen) regelt.

Voor het begrip onroerende zaken wordt in de WOZ en de OZB aansluiting gezocht bij het Burgerlijk Wetboek. Waar we bij de btw de kwalificatie volgen van onroerende zaken volgens Europese richtlijnen, voor de vennootschapsbelasting aansluiting wordt gezocht bij de vraag of sprake is van een gebouw, wordt voor de WOZ en OZB en ook een aantal andere wetten (zoals de verhuurderheffing, overdrachtsbelasting en huurtoeslag) voor de definitie van onroerende zaken aansluiting gezocht bij het Burgerlijk Wetboek.

Onroerend - roerend volgens het Burgerlijk Wetboek

Volgens het Burgerlijk Wetboek zijn onroerend: 'grond, de nog niet gewonnen delfstoffen, de met de grond verenigde beplantingen, alsmede de gebouwen en werken die duurzaam met de grond zijn verenigd'.

Over de vraag wat 'duurzaam met de grond verenigd is' zijn meerdere gerechtelijke uitspraken. Wanneer het bouwwerk niet materieel/mechanisch met de grond is verbonden, moet aan de hand van feiten en omstandigheden worden beoordeeld of er sprake is van duurzaam met de grond verenigd.

Gevolgen zonnepanelen als onderdeel van de onroerende zaak

Als zonnepanelen behoren tot de onroerende zaak dan leidt dit tot een hogere WOZ-waarde. Dit heeft als gevolg:

- *direct*: een hogere onroerende zaakbelasting (OZB).
- *indirect*: een hogere bodemwaarde bij de afschrijvingsbeperking in de vennootschapsbelasting en inkomstenbelasting.
- *indirect*: een hogere maximaal redelijke huurprijs.

In de huidige jurisprudentie⁴ zijn bij een waarderingkwestie de niet-geïntegreerde zonnepanelen als onroerend aangemerkt en behoren volgens het Hof daarom tot de onroerende zaak. Hierdoor zijn bovenstaande directe en indirecte effecten van toepassing.

Volgens de jurisprudentie zou dit betekenen dat zowel geïntegreerde als niet-geïntegreerde zonnepanelen voor

⁴ Hof Arnhem-Leeuwarden, 17-04-2018, Zaaknr. 17/00508, ECLI:NL:GHARL:2018:3558

het Burgerlijk Wetboek (en derhalve de WOZ, OZB en de overige genoemde wetten) gezien moeten worden als onderdeel van de onroerende zaak. Hierbij dient opgemerkt te worden dat de Minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties (BZK) in een brief aan de Tweede Kamer⁵ voornemens is een voorstel te ontwikkelen waarmee zonnepanelen standaard buiten de OZB gehouden zouden moeten worden.

4.4 OVERIGE BELASTINGMIDDELEN

Naast de btw, Vpb, OZB en WOZ is er nog een aantal belastingmiddelen te onderkennen. Deze lichten we kort toe.

4.4.1 Overdrachtsbelasting

Overdrachtsbelasting wordt geheven bij de verkrijging van onroerende zaken of de rechten daarop. Ook voor de Wet belastingen van rechtsverkeer -waarin de overdrachtsbelasting wordt geregeld- wordt voor een uitleg van het begrip onroerende zaken gekeken naar het Burgerlijk Wetboek (zie voor de definitie paragraaf 4.3).

Als de zonnepanelen onderdeel uitmaken van de onroerende zaak, zal er bij een overdracht van de onroerende zaak ook overdrachtsbelasting worden geheven over de zonnepanelen.

Tarief

De overdrachtsbelasting kent een regulier tarief (vanaf 2021 : 8%), een verlaagd tarief voor woningen (2%) en een vrijstelling (0%) voor starters. Sinds 1 januari 2021 geldt het verlaagde tarief alleen nog wanneer de woning wordt verkregen voor eigen bewoning. Woningcorporaties hebben sinds 2021 in beginsel te maken met het reguliere tarief van 8%.

4.4.2 Verhuurderheffing

Sinds 2013 bestaat de verhuurderheffing. Met deze wet worden woningcorporaties geconfronteerd met een heffing over de WOZ-waarde van huurwoningen met een huur niet hoger dan de liberalisatiegrens. Zoals eerder opgemerkt dient voor de verhuurderheffing aansluiting te worden gezocht bij het begrip onroerende zaak volgens het Burgerlijk Wetboek. Als zonnepanelen toegerekend worden aan de onroerende zaak volgens de WOZ, dan verhoogt dit indirect ook de af te dragen verhuurderheffing, omdat de WOZ-waarde de grondslag voor deze heffing vormt.

Heffingsverminderingen

De Regeling Vermindering Verhuurderheffing Verduurzaming (RVV Verduurzaming) biedt fiscaal voordeel bij het verduurzamen van sociale huurwoningen in heel Nederland. Het door de overheid beschikbaar gestelde budget voor deze regeling is € 150 miljoen voor 2021 en vanaf 2022 structureel € 104 miljoen per jaar.

Per 1 juli 2021 is de regeling RVV-Verduurzaming-2021 geopend voor nieuwe aanvragen. Op 7 september 2021 is besloten om deze regeling per 1 oktober 2021 al weer te sluiten in verband met (wederom) een verwachte overtekening van het budget.

De heffingsvermindering van 2021 is gebaseerd op verbeteringen in de energieprestaties van sociale huurwoningen. Dit gebeurt door het vergelijken van het niveau voor en na de renovatie. De energielabelklasse van de NTA 8800 moet met minimaal 3 stappen verbeterd zijn.

De minimale heffingsvermindering is € 3.000 per woning (bij minimaal 3 labelstappen) en een minimale investering van € 7.500 per woning. De maximale heffingsvermindering is € 10.000 per woning bij minimaal 9 labelstappen en een minimale investering van € 25.000 per woning.

Installatie van zonnepanelen op een woning leidt tot verbetering van het energielabel en mogelijke toepassing van de heffingsvermindering. Meer informatie over het aanvragen van de heffingsvermindering en de voorwaarden is te vinden op de website van de Rijksdienst Voor Ondernemend Nederland (RVO)⁶.

⁵ Brief aan de Tweede Kamer d.d. 14 januari 2021, kenmerk 2020-0000099571

⁶ <https://www.rvo.nl/subsidie-en-financieringswijzer/rvv/rvv-verduurzaming-2021>

4.4.3 Toepassing Kleine ondernemersregeling (KOR) huurders

Huurders die stroom van de zonnepanelen leveren aan het net, kwalificeren in beginsel als ondernemer voor de btw. Hierdoor zouden huurders die zonnepanelen op hun dak hebben en deze stroom leveren aan het net, btw moeten afdragen aan de Belastingdienst c.q. bijkomende kosten in aftrek kunnen brengen. Voor veel woningcorporaties is dit in de praktijk een ongewenste situatie omdat huurders, door het leggen van zonnepanelen op de (sociale) huurwoningen van de woningcorporatie, geconfronteerd worden met (extra) administratieve lasten.

Vanuit de regering is dit ook als een ongewenste situatie getypeerd. Bij besluit van 10 juni 2021 heeft de Staatssecretaris van Financiën daarom goedgekeurd dat er met terugwerkende kracht tot 1 januari 2020 een registratiedrempel voor de Kleine ondernemersregeling (KOR) geldt. Dit houdt in dat tot en met een bedrag van maximaal € 1.800 btw per jaar, de KOR-vrijstelling toegepast kan worden zonder dat je hiervoor een actieve melding (of afmelding) bij de Belastingdienst hoeft te doen. Hiermee is voor huurders die zonnepanelen huren en zelf een energie-aansluiting hebben de btw-plicht van de baan (tot circa 8.182 KWh per jaar).

Bij een btw-omzet hoger dan € 1.800 en tot maximaal € 20.000 kan de reguliere KOR toegepast worden. Om in aanmerking te komen voor de reguliere KOR moet wel een actieve ontheffing van administratieve verplichtingen aangevraagd worden bij de Belastingdienst.

4.4.4 Energiebelasting

Verbruikers van energie betalen energiebelasting over de verbruikte energie. Deze belasting wordt afgedragen door de producenten. Voor dit memo is het van belang om te melden dat de exploitanten van zonnepanelen geen energiebelasting hoeven af te dragen. Dit geldt zowel voor de huurders van de panelen, als voor de woningcorporatie die zelf stroom opwekt met de panelen.

4.4.5 Loonheffingen (ketenaansprakelijkheid)

Als de woningcorporatie voor de koop en het plaatsen van de zonnepanelen kwalificeert als zogenoemde eigenbouwer en er geen uitzonderingsgronden volgens de ketenaansprakelijkheid (zoals ondergeschiktheid) van toepassing zijn, zijn de factuur voor de koop en het plaatsen (voor zover dezelfde aannemer) van de zonnepanelen met btw verlegd. Als de zonnepanelen onderdeel zijn van een groter onderhoudsproject, volgt dit meestal de fiscale kwalificatie van het gehele project. Als de btw verlegd wordt, kan een mogelijke aansprakelijkstelling op basis van de ketenaansprakelijkheid opgelegd worden aan de woningcorporatie als de aannemer die de zonnepanelen geplaatst heeft, niet heeft voldaan aan de loonheffingenverplichtingen. Voor dit memo wordt niet nader ingegaan op de toepassing van de btw-verleggingsregeling en ketenaansprakelijkheid maar als attentiepunt in dit geheel meegegeven.

5 FISCALE CONSEQUENTIES PER SITUATIE

5.1 POSTCODEROOS/SCE

Voor woningcorporaties zal de postcoderoosregeling in de meeste gevallen een specifieke uitwerking zijn van één van de andere situaties:

- de corporatie kan zonnepanelen leveren of verhuren aan een energiecoöperatie (voor de gevolgen zie paragraaf 5.4)
- de corporatie kan haar dak ter beschikking stellen aan de energiecoöperatie (paragraaf 5.2)
- de corporatie kan deelnemen in een energiecoöperatie.

5.1.1 Fiscale consequenties

De energiecoöperatie zal als energieproducent ondernemer voor de btw zijn. Door de omvang van de energielevering zal de energiecoöperatie geen gebruik kunnen maken van de goedkeuring dat zonnepaneelexploitanten in beginsel automatisch onder de registratiedrempel van de kleine ondernemingsregeling (KOR) vallen (zie paragraaf 4.4.3). De totale omvang van de omzet zal bepalen of de energiecoöperatie wel (of niet) onder de kleine ondernemingsregeling kan vallen.

5.2 TER BESCHIKKING STELLEN DAK

5.2.1 Algemeen

Wanneer de woningcorporatie een dak (of eventueel een ander bouwdeel of onroerende zaak) ter beschikking stelt aan een derde, heeft zij geen directe bemoeienis met de zonnepanelen. Een uitgebreide beschrijving van wat verstaan wordt onder het ter beschikking stellen van het dak staat in paragraaf 2.2.

5.2.2 Fiscale consequenties

Levering

Over de verkrijging van een recht waaraan een in Nederland gelegen onroerende zaak is onderworpen, wordt overdrachtsbelasting geheven (art. 2 lid 1 Wet Belastingen van Rechtsverkeer). Hierbij is de verkrijger van het recht van opstal de belastingplichtige voor de overdrachtsbelasting.

In de akte wordt dan opgenomen dat er een jaarlijkse retributie wordt betaald. De retributie vormt de vergoeding voor het vestigen van het recht van opstal.

Verhuur

Partijen kunnen er ook voor kiezen een overeenkomst te sluiten voor het gebruik van (een deel van) het gebruik, zijnde het dak. Het huren van een dak is geen zakelijk recht maar een persoonlijke gebruiksovereenkomst. Het sluiten van een huurovereenkomst is geen belaste prestatie voor de heffing van overdrachtsbelasting. De verhuur van onroerende zaken is in principe vrijgesteld van heffing van omzetbelasting. Uitzondering hierop is een optie voor btw-belaste verhuur.

In geval van vrijgestelde verhuur wordt de eigenaar beperkt in zijn aftrekmogelijkheid. Het verdient dan ook aanbeveling om te opteren voor een btw belaste verhuur wanneer de installatie als onroerend kwalificeert. Alle partijen handelen dan als btw belaste ondernemers en kunnen de btw verrekenen.

Of er geleverd wordt of verhuurd, is afhankelijk van de hoogte van de vergoeding.

De vestiging en de overdracht van een recht van opstal wordt als levering van goederen aangemerkt als de vergoeding ten minste gelijk is aan de waarde in het economische verkeer van het recht van opstal. De waarde van het recht van opstal in het economische verkeer bedraagt hiervoor tenminste de actuele kostprijs van de onroerende zaak zelf. In dit geval is de vergoeding voor het recht van opstal nihil en daarmee fiscaal een verhuurdienst en geen levering.

Vaak is in de praktijk sprake van een combinatie van een huurovereenkomst en het recht van opstal en zijn deze gekoppeld. De huurovereenkomst eindigt bij het expireren van het opstalrecht.

De afgesproken vergoeding heeft niet alleen betrekking op verkrijging van het recht van opstal, maar ook op een vergoeding voor gebruik van het dak (huur).

Partijen moeten een verdeling aanbrengen voor de afgesproken vergoeding omdat het deel dat toeziet op het verkrijgen van het recht van opstal, een belaste verkrijging is voor de overdrachtsbelasting bij een bestaande onroerende zaak.

5.2.3 Casuspositie ter beschikking stellen dak

Ter verduidelijking is onderstaand een praktijkcasus opgenomen van het ter beschikking stellen van een dak en de fiscale consequenties daarvan.



Betrokken partijen

A = woningcorporatie

B = leverancier en beheerder van de zonnepanelen

C = huurder woning

Casus algemeen

B installeert de zonnepanelen op het dak van de woningen van A.

B sluit een overeenkomst af met C over de exploitatie van de panelen: hierin kan een gebruiksvergoeding/huurprijs voor de panelen worden afgesproken en afspraken worden gemaakt over onderhoud en reparatie bij gebreken.

C heeft het gebruiksnuut van de panelen en levert de met de panelen opgewekte energie terug aan de energieleverancier. Hiervoor ontvangt C een vergoeding/saldering op de energierekening.

Casus fiscaal

A en B sluiten de volgende overeenkomsten:

- Vestiging van het recht van opstal
- Aansluitovereenkomst/beheerovereenkomst
- Huurovereenkomst dak

Vestiging van het recht van opstal:

- B installeert zonnepanelen op het dak van A.
- Recht van opstal wordt gevestigd om te voorkomen dat A door natrekking juridisch eigenaar van de panelen wordt.
- Voor de vestiging van het recht van opstal betaalt B een vergoeding aan A (vergoeding X).

Huurovereenkomst dak:

- B betaalt een vergoeding voor de terbeschikkingstelling door A van (een deel van) het dak (vergoeding Y = huur).

De fiscale kwalificatie van de vergoedingen X en Y hebben invloed op:

- verschuldigdheid van overdrachtsbelasting door B over de vestiging van een zakelijk recht.
- verschuldigdheid van btw over de vergoedingen X en Y.
- mogelijk btw-aftrekrecht door A van de aan de huurvergoeding toe te rekenen btw op investeringen/kosten.

	BTW	BTW	OVb	OVb
	Levering	Dienst	Belast	Vrijstelling
X Vergoeding opstalrecht	X + btw ≥ WEV Opteren voor belaste levering is mogelijk Art. 3 lid 2 Wet OB Art. 11 Wet OB	X + btw < WEV Opteren voor belaste dienst is mogelijk Art. 3 lid 2 Wet OB Art. 11 Wet OB	Ja, WEV afhankelijk van looptijd en object (art. 2 WBRV) Zie echter vrijstellingen	Ja, indien: SLV voor IGN Belaste levering/dienst (art. 15.1.1 WBRV) Levering binnen 6 maanden na ingebruikneming (art. 15 lid 6 WBRV)
Y Huur dak	N.v.t.	Opteren voor belaste dienst is mogelijk Art. 11 Wet OB	N.v.t.	N.v.t.

WEV = waarde in het economisch verkeer

OB = omzetbelasting

Optie belaste levering: art. 11 lid 1 onderdeel a onder 1 Wet OB

Optie belaste verhuur/dienst: art. 11 lid onderdeel b Wet OB

WBRV = Wet Belastingen van Rechtsverkeer

SLV = samenloopvrijstelling

IGN = ingebruikneming

Verschuldigheid van overdrachtsbelasting (OVb)

Partij B (leverancier zonnepanelen) zal OVb verschuldigd zijn als gevolg van de vestiging van een zakelijk recht op een onroerende zaak. Dit kan echter voorkomen worden door in de akte van vestiging van het recht van opstal door de partijen A en B gezamenlijk te opteren voor een met btw belaste vergoeding.

Het is van belang dat de akte van vestiging van het recht van opstal voor de ingebruikneming van de onroerende zaak plaatsvindt. Dan is de samenloopvrijstelling⁷ van toepassing.

Als de vestiging van het recht van opstal na ingebruikneming van de onroerende zaak plaatsvindt dan kan alsnog binnen een periode van 6 maanden na ingebruikneming gebruik gemaakt worden van de vrijstelling voor overdrachtsbelasting.

Aftrekrecht omzetbelasting (Btw)

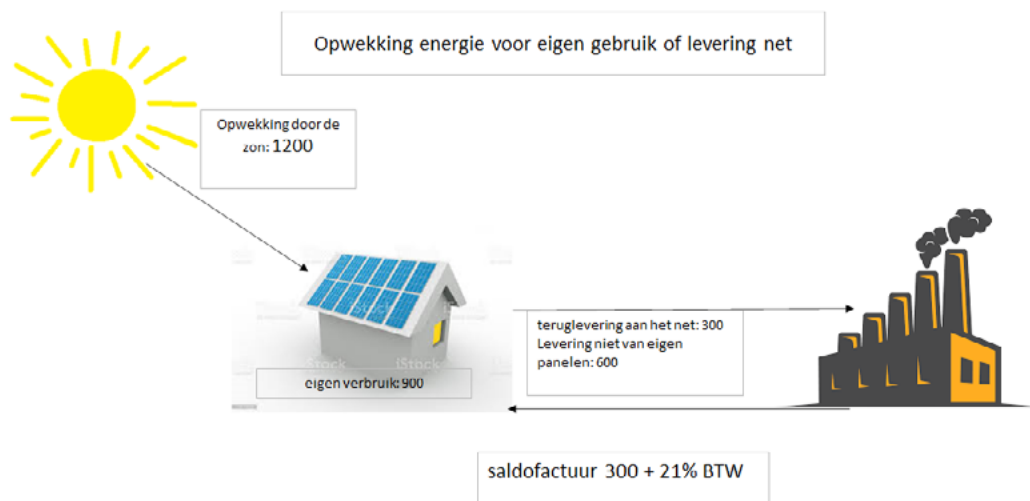
Indien A voor de terbeschikkingstelling van het dak een btw-belaste vergoeding in rekening brengt aan B, dan kan A de btw op de direct hieraan toe te rekenen kosten in aftrek brengen.

⁷ De samenloopvrijstelling voorkomt dat er zowel overdrachtsbelasting als btw wordt geheven. Om hiervan gebruik te kunnen maken moet voldaan worden aan bepaalde voorwaarden. Het voert te ver om hier in dit memo dieper op in te gaan.

5.3 EXPLOITATIE VAN ENERGIE

5.3.1. Opwekking van energie ten behoeve van vastgoed in eigen gebruik

De energie wordt ingezet ten behoeve van het vastgoed in eigen gebruik (zoals kantoor, of beheerderslocaties), waarbij de woningcorporatie energie opwekt voor eigen gebruik of terug levering aan het net.



5.4 EXPLOITATIE PANELEN

Bij de exploitatie hebben we de volgende situaties onderkend:

- Is er sprake van zonnepanelen op bestaand bezit (later aangebracht) of sprake van zonnepanelen op nieuwbouw?
- Heeft de huurder keuzevrijheid en staat er een afzonderlijke vergoeding tegenover?

Omzetbelasting

De gevolgen voor de omzetbelasting kunnen aan de hand van het volgende schema worden weergegeven.

Situatie	Is er sprake van een zelfstandige Prestatie aan huurder?	Betaalt de huurder een vergoeding?	Is er sprake van een vrijstelling?	Gevolg	Aftrek voor de btw?
Verhuur zonnepanelen Bestaand Bezit	Ja	Ja	Nee	Belast	Ja
Verhuur zonnepanelen Bestaand Bezit	Ja	Nee	Nee	Geen heffing van btw	Nee
Verhuur zonnepanelen Nieuwbouw	Afhankelijk huurovereenkomst	Afhankelijk huurovereenkomst	Mogelijk		
Zonnepanelen aangesloten op CVZ – met vergoeding	Nee	Ja, verwerkt in servicekosten	Ja	Vrijgesteld	Nee ⁸
Zonnepanelen aangesloten op CVZ – zonder vergoeding	Nee	Nee	Ja	Vrijgesteld	Nee ⁸

⁸ Indien de opgewekte energie niet direct zelf wordt gebruikt, maar teruggeleverd wordt aan het net, dan is deze belast met 21% btw. Hierover is btw verschuldigd. Over dit gedeelte kan de btw (op investering en exploitatie) in vooraftek worden gebracht.

Vennootschapsbelasting (Vpb)

Voor de Vpb is het van belang of er sprake is van een afzonderlijk bedrijfsmiddel of niet. Dit bepaalt of er op de panelen kan worden afgeschreven of dat er sprake is van een onderdeel van het gebouw (en derhalve onder de afschrijfbepijking van de bodemwaarde valt). Een belangrijk criterium hierbij is of een zaak "onmiddellijk en uitsluitend dienstbaar is aan het gebouw". Voor de zonnepanelen is er een duidelijk verschil tussen geïntegreerde en niet-geïntegreerde zonnepanelen.

Type bedrijfsmiddel	Onmiddellijk en uitsluitend dienstbaar aan het gebouw?
Niet-geïntegreerde zonnepanelen	Nee, aangezien er hoofdzakelijk directe energielevering plaatsvindt aan de energiemaatschappij. Zonder zonnepanelen verliest het gebouw niet de functie als bedrijfsmiddel.
Geïntegreerde zonnepanelen	Nee, weliswaar vervullen de zonnepanelen een functie als dakbedekking dit is echter niet de enige functie. Aangezien er door de zonnepanelen ook energie wordt geleverd is er geen sprake van uitsluitende dienstbaarheid aan het gebouw.

5.4.1 Casus verhuur zonnepanelen aan huurders bestaand bezit



Feiten en omstandigheden casus

Aan bestaande huurders van eengezinswoningen en appartementen wordt aangeboden om een pakket zonnepanelen te huren. De uitgangspunten hierbij zijn als volgt:

Aspect	Uitwerking
Type zonnepanelen	Op-dak-zonnepanelen (niet geïntegreerde zonnepanelen)
Overeenkomst	De woningcorporatie (verhuurder) en bewoner (huurder) gaan een overeenkomst aan waarbij een huurprijs per maand wordt afgesproken afhankelijk van het aantal te plaatsen zonnepanelen.
Duur overeenkomst	De maximale looptijd van de huurtermijnen is 15 jaar. Na de 15 jaar blijft de woningcorporatie eigenaar van de zonnepanelen, maar hoeft de huurder geen huur voor de zonnepanelen meer te betalen.
Eigendom	De woningcorporatie blijft eigenaar van de zonnepanelen ook na afloop van verhuurperiode. Er is geen sprake van financial lease.
Energielevering	De energie-aansluiting staat op naam van de bewoner (huurder). Zowel de levering van energie door de energiemaatschappij aan de huurder als de levering van met de zonnepanelen opgewekte energie aan de energiemaatschappij wordt door de huurder afgerekend.
Prijs	In de huurprijs is de afschrijving van de zonnepanelen en de financieringskosten opgenomen.
Onderhoud	Onderhoudskosten (schoonmaken, etc.) komt voor rekening van de woningcorporatie (verhuurder).
Plaatsing	Plaatsingskosten komen voor rekening van de woningcorporatie (verhuurder). Bij eengezinswoningen worden de zonnepanelen geplaatst na het aangaan van de overeenkomst. Bij appartementencomplexen worden zonnepanelen geplaatst en worden deze individueel aangesloten indien de overeenkomst is aangegaan.
Keuze	De keuze voor het wel of niet huren van de zonnepanelen ligt bij de huurder

Btw kwalificatie

Voor de omzetbelasting wordt de verhuur van "op-dak-zonnepanelen" ten opzichte van de verhuur van de woning als een afzonderlijke prestatie beschouwd. Deze prestatie moet gekwalificeerd worden als een btw-belaste prestatie.

Voor de kwalificatie als afzonderlijke prestatie is getoetst aan de volgende criteria:

- de huurovereenkomst voor de zonnepanelen wordt separaat van de huurovereenkomst van de woning (onroerende zaak) opgesteld, en
- partijen zijn voor de verhuur van de zonnepanelen een afzonderlijke huurprijs overeengekomen, en
- de intentie van de huurder en verhuurder, blijkende uit de huurovereenkomst, is om te besparen op de energiekosten voor de huurder, en
- de huurder heeft een keuze om wel of niet te gaan huren.

Vpb kwalificatie

Voor de vennootschapsbelasting worden de zonnepanelen als een afzonderlijk bedrijfsmiddel beschouwd. Het standpunt is verdedigbaar dat de zonnepanelen geen onderdeel vormen van de woning (het gebouw) omdat ze van de onroerende zaak kunnen worden afgescheiden zonder dat beschadiging van betekenis aan de woning en zonnepanelen wordt toegebracht⁹.

WOZ kwalificatie

Voor de Wet Waardering onroerende zaken worden de zonnepanelen als onderdeel van de onroerende zaak beschouwd op basis van jurisprudentie¹⁰. De zonnepanelen zijn naar aard en inrichting bestemd om duurzaam ter plaatse te blijven. De (technische) mogelijkheid dat de woningcorporatie de zonnepanelen verplaatst is niet relevant. De minister van Binnenlandse Zaken heeft aangegeven dat Gemeentes via een groene heffingskorting wel een vermindering van te betalen Onroerende Zaak Belasting (OZB) kunnen regelen.

⁹ Zoals eerder in dit memo opgemerkt, kan dit standpunt tot discussies met de Belastingdienst leiden
¹⁰ Hof Arnhem-Leeuwarden 17 april 2018, nummer 17/00508 ECLI:NL:GHARL:2018:3558

Samenvatting fiscale consequenties

Samengevat zijn de gevolgen als volgt:

Belasting	Uitwerking
Omzetbelasting	Over de verhuuropbrengsten van zonnepanelen moet btw afgedragen worden. Over de investering, plaatsing- en exploitatiekosten kan btw teruggevraagd worden
Vennootschapsbelasting	Het standpunt kan worden ingenomen dat over de zonnepanelen gedurende de economische levensduur wordt afgeschreven. Afstemming wordt geadviseerd.
Onroerende Zaak Belasting (WOZ-waarde)	De zonnepanelen tellen mee in de bepaling van de WOZ-waarde van de woning of het object. Hierover moet OZB betaald worden.

5.4.2 Casus verhuur zonnepanelen aan huurders nieuwbouwwoning



Feiten en omstandigheden casus

Bij de aanbidding van nieuwbouwwoningen aan toekomstige huurders wordt een woning inclusief een reeds geïnstalleerd pakket zonnepanelen te huur aangeboden. De uitgangspunten hierbij zijn als volgt:

Aspect	Uitwerking
Type zonnepanelen	Op-dak-zonnepanelen (niet geïntegreerde zonnepanelen)
Overeenkomst	De woningcorporatie (verhuurder) en bewoner (huurder) gaan een overeenkomst aan waarbij een huurprijs per maand wordt afgesproken voor de woning inclusief de zonnepanelen.
Duur overeenkomst	Duur van de huurovereenkomst is voor onbepaalde tijd.
Eigendom	De woningcorporatie blijft eigenaar van de woning en de zonnepanelen.
Energielevering	De energie-aansluiting staat op naam van de bewoner (huurder). Zowel de levering van energie door de energiemaatschappij aan de huurder als de levering van met de zonnepanelen opgewekte energie aan de energiemaatschappij wordt door de huurder afgerekend.
Prijs	De huurprijs is gespecificeerd naar een huursom voor de woning en een huursom voor het pakket zonnepanelen.
Onderhoud	Onderhoudskosten (schoonmaken, etc.) komt voor rekening van de woningcorporatie (verhuurder).
Plaatsing	De woning wordt opgeleverd inclusief zonnepanelen.
Keuze	De kandidaat-huurder heeft een keuze om de woning wel of niet te huren. Er kan niet gekozen worden om de woning zonder zonnepanelen te huren.

Btw kwalificatie

Voor de omzetbelasting wordt de verhuur van "op-dak-zonnepanelen" ten opzichte van de verhuur van de woning als een afzonderlijke prestatie beschouwd. Deze prestatie moet gekwalificeerd worden als een btw-belaste prestatie.

Voor de kwalificatie als afzonderlijke prestatie is getoetst aan de volgende criteria:

- de huurprijs voor de zonnepanelen is afzonderlijk gespecificeerd in de huurovereenkomst van de woning (onroerende zaak), en
- partijen zijn voor de verhuur van de zonnepanelen een afzonderlijke huurprijs overeengekomen, en
- de intentie van de huurder en verhuurder, blijkende uit de huurovereenkomst, is om te besparen op de energiekosten voor de huurder, en
- de huurder heeft een keuze om wel of niet te gaan huren.

Vpb kwalificatie

Voor de vennootschapsbelasting worden de zonnepanelen als een afzonderlijk bedrijfsmiddel beschouwd. Het standpunt is verdedigbaar dat de zonnepanelen geen onderdeel vormen van de woning (het gebouw) omdat ze van de onroerende zaak kunnen worden afgescheiden zonder dat beschadiging van betekenis aan de woning en zonnepanelen wordt toegebracht.

WOZ kwalificatie

Voor de Wet Waardering onroerende zaken worden de zonnepanelen als onderdeel van de onroerende zaak beschouwd op basis van jurisprudentie¹¹. De zonnepanelen zijn naar aard en inrichting bestemd om duurzaam ter plaatse te blijven. De (technische) mogelijkheid dat de woningcorporatie de zonnepanelen verplaatst is niet relevant.

De minister van Binnenlandse Zaken heeft aangegeven dat gemeenten via een groene heffingskorting wel een vermindering van te betalen Onroerende Zaak Belasting (OZB) kunnen regelen.

Samenvatting fiscale consequenties

Samengevat zijn de gevolgen als volgt:

Belasting	Uitwerking
Omzetbelasting	Over de verhuuropbrengsten van zonnepanelen moet btw afgedragen worden. Over de investering, plaatsing- en exploitatiekosten kan btw teruggevraagd worden.
Vennootschapsbelasting	Het standpunt kan worden ingenomen dat over de zonnepanelen gedurende de economische levensduur wordt afgeschreven. Afstemming wordt geadviseerd.
Onroerende Zaak Belasting (WOZ-waarde)	De zonnepanelen tellen mee in de bepaling van de WOZ-waarde van de woning of het object. Hierover moet OZB betaald worden.

¹¹ Hof Arnhem-Leeuwarden 17 april 2018, nummer 17/00508 ECLI:NL:GHARL:2018:3558

©2021, Den Haag

COLOFON:

Dit is een Aedes-uitgave.

vereniging van
woningcorporaties

