

University of Groningen

Over zonnepanelen en btw-aftrek op kosten die je toch zou maken

Wolf, Redmar

Published in:
 Vastgoed Fiscaal & Civiel

IMPORTANT NOTE: You are advised to consult the publisher's version (publisher's PDF) if you wish to cite from it. Please check the document version below.

Document Version
 Publisher's PDF, also known as Version of record

Publication date:
 2021

[Link to publication in University of Groningen/UMCG research database](#)

Citation for published version (APA):
 Wolf, R. (2021). Over zonnepanelen en btw-aftrek op kosten die je toch zou maken. *Vastgoed Fiscaal & Civiel*, 2021(5), 4-6. Artikel 2021/23.

Copyright

Other than for strictly personal use, it is not permitted to download or to forward/distribute the text or part of it without the consent of the author(s) and/or copyright holder(s), unless the work is under an open content license (like Creative Commons).

The publication may also be distributed here under the terms of Article 25fa of the Dutch Copyright Act, indicated by the "Taverne" license. More information can be found on the University of Groningen website: <https://www.rug.nl/library/open-access/self-archiving-pure/taverne-amendment>.

Take-down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

Downloaded from the University of Groningen/UMCG research database (Pure): <http://www.rug.nl/research/portal>. For technical reasons the number of authors shown on this cover page is limited to 10 maximum.

23. Over zonnepanelen en btw-aftrek op kosten die je toch zou maken

PROF. MR. DR. R.A. WOLF

Een recent arrest van de Hoge Raad¹ zou nog wel eens een grote impact kunnen hebben op de btw-aftrek voor niet strikt zakelijke kosten. In een zaak die ging over zonnepanelen op een zelfgebouwde woning verwierp de Hoge Raad enige btw-aftrek voor de bouwgrond en de bouwkosten. Reden hiervoor was dat de betreffende kosten toch wel gemaakt zouden zijn. Belanghebbende wilde immers een 'eigen' woning en niet zozeer een ondergrond voor zijn btw-belaste zonnepaneelonderneming. De Hoge Raad gebruikt hiermee voor de eerste maal een door het Hof van Justitie aangelegd, maar in de praktijk nog weinig onderkend, criterium voor aftrek. Kosten moeten opgeroepen zijn door de belastbare activiteiten. Uitgaven die toch wel gemaakt zouden zijn, komen niet voor aftrek in aanmerking. Mijns inziens een 'Umwertung aller Werte'²; althans voor zover het gaat om btw-aftrek op kosten voor gemengd gebruik.

1. De bouwende zonnepaneel-ondernemer

In de berechte casus ging het om een belanghebbende, een samenwerkingsverband tussen levenspartners, die een gezinswoning voor eigen gebruik had laten bouwen. Een gedeelte van de woning verhuurde belanghebbende met btw aan de 'eigen' bv als werkkamer. In de procedure kwam uiteindelijk vast te staan dat in verband hiermee een evenredig gedeelte van de btw op bouwgrond en bouwkosten aftrekbaar was. Voor de goede orde: een aftrek die de Belastingdienst heden ten dage niet in alle gevallen meer lijkt te accepteren met een beroep op het arrest van het Hof van Justitie in de zaak *Gemeente Borsele*.³ Maar daarover graag een andere keer.⁴

Naast de aftrek voor de werkkamer speelde ook de aftrek in verband met de zonnepanelen die belanghebbende op het dak van zijn nieuwbouwwoning had laten aanbrengen. Belanghebbende exploiteerde hiermee een (btw-belaste) zonnepaneel-onderneming met bijbehorend (gedeeltelijk)

recht op aftrek.⁵ Belanghebbende claimde hiervoor ook een gedeeltelijke aftrek van de btw op het bouwperceel en de bouwkosten. De nieuwbouwwoning fungeerde immers als ondergrond voor de zonnepanelen. De inspecteur meende dat belanghebbende alleen de zonnepanelen zélf voor zijn zonnepaneelonderneming gebruikte en niet het perceel en de woning.

In eerste aanleg stond rechtbank Gelderland⁶ enkel een aftrek toe voor een gedeelte van het dak. De rechtbank refereerde hierbij aan een eerdere uitspraak van het gerechtshof Arnhem-Leeuwarden over een vergelijkbare casus.⁷ De rechtbank stelde verder vast dat belanghebbende de woning had gebouwd om in te wonen en dat het in strijd zou komen 'met het systeem van de wet en de richtlijn als geen omzetbelasting zou drukken op een groot deel van het wonen, alleen omdat op het dak van de woning zonnepanelen zijn aangebracht.'

In hoger beroep weigerde het gerechtshof Arnhem-Leeuwarden⁸ enige aftrek van de omzetbelasting op het perceel en de nieuwbouw. Het hof stelde hierbij vast dat zijn eerdere

1 HR 17 juli 2021, nr. 19/02837, ECLI:HR:2021:1158, *NTR* 2021/2407.

2 Vrij naar Friedrich Nietzsche.

3 HvJ 12 mei 2016, C-520/14, ECLI:EU:C:2016:334 (*Gemeente Borsele*).

4 Ik wijs in dit kader ook op het onlangs op de site van de Rijksoverheid gepubliceerde 'Besluit op Wob-verzoek over kwalificatie van verhuur onzelfstandige werkrimte', <https://www.rijksoverheid.nl/ministeries/ministerie-van-financien/documenten/wob-verzoeken/2021/10/13/besluit-op-wob-verzoek-over-kwalificatie-van-verhuur-onzelfstandige-werkrimte>.

5 Zie voor een – helaas door het onderhavige arrest deels gedateerd – overzicht van de btw-gevolgen van zonnepanelen: P.F. Zijlstra, 'Zonnepanelen, vastgoed en btw', *VGFC* 2019/42.

6 Rb. Gelderland 9 april 2018, ECLI:NL:RBGEL:2018:161.

7 Het betrof de uitspraak van het Hof Arnhem-Leeuwarden 28 november 2017, ECLI:NL:GHARL:2017:10387. Het cassatieberoep tegen deze uitspraak werd door de Hoge Raad met een beroep op 81 RO verworpen in HR 27 september 2019, ECLI:NL:HR:2019:1438.

8 Hof Arnhem-Leeuwarden 7 mei 2019, nr. 18/00445, ECLI:NL:GHARL:2019:3986.

uitspraak uit 2017 toepassing miste, aangezien inmiddels de wet was aangepast. Het hof wees hierbij op het feit dat per 1 januari 2011 in art. 15 lid 1, laatste alinea, Wet OB is neergelegd dat aftrek van in rekening gebrachte omzetbelasting alleen nog mogelijk is voor zover de onroerende zaak door de ondernemer wordt gebruikt voor belaste handelingen. Volgens het hof hield deze nieuwe regelgeving in dat belanghebbende, als degene die aanspraak maakte op de aftrek, aannemelijk moest maken dat en in hoeverre zij recht had op aftrek van de voorbelasting wegens belast gebruik van de woning en het perceel. Aan de hand van deze toets kwam het hof tot het 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 ontbrak. Overigens verleende de inspecteur in het kader van eerder overeengekomen compromis toch een teruggave van 3,1% van de omzetbelasting op de bouwkosten en de aanschafkosten van het perceel. Het hof sloot zich hierbij aan; het betrof immers een recht op aftrek dat tussen partijen niet meer in geschil was, maar van het hof had deze aftrek niet gehoeven.

In zijn uitspraak verwees het gerechtshof Arnhem-Leeuwarden naar de arresten van het Hof van Justitie in de zaken *Kreuzmayer*⁹, *Iberdrola*¹⁰ en *AB SKF*¹¹. De Hoge Raad zou een andere selectie maken uit de catalogus van btw-arresten van het Hof van Justitie. En hieraan voor de praktijk verstrekende conclusies verbinden.

2. Ook kosten zonder economische activiteit?

De Hoge Raad wijst het cassatieberoep – en daarmee enig recht op aftrek voor belanghebbende – van de hand met een beroep op de overwegingen van het Hof van Justitie in de zaak *Wolfram Becker*¹². Uit dit HvJ-arrest (en de aldaar genoemde arresten) volgt, zo meent de Hoge Raad, dat de aftrek beperkt moet worden tot uitgaven die objectief verband houden met de belastbare activiteit van belastingplichtige. De objectieve inhoud van de betreffende goederen en diensten is hierbij bepalend. En, zo merkt de raad op: ‘Wanneer vaststaat dat een uitgave niet ten behoeve van de belastbare activiteit van de belastingplichtige is gedaan, kan niet worden aangenomen dat tussen deze uitgave en die activiteit een rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat in de zin van de rechtsspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie.’ En dan volgt het klapstuk van het onderhavige HR-arrest: ‘Een rechtstreeks en onmiddellijk verband ontbreekt als de belastingplichtige de desbetreffende uitgave toch zou hebben gedaan wanneer hij geen belastbare activiteit zou hebben uitgeoefend.’ Denk de (toekomstige) belastbare activiteit weg; zouden de kosten dan ook gemaakt zijn? Zo ja, dan lijkt iedere aftrek uitgesloten aangezien de kosten dan klaarblijkelijk niet ‘getrig-

gerd’ worden door de (voorgenomen) belastbare activiteiten. De Hoge Raad spreekt in dit kader van een ‘uitsluitende oorzaak’. Een alles-of-nietscriterium, waarbij geen ruimte is voor de nu nog in de praktijk toegepaste grijstinten rondom (gedeeltelijk) zakelijk/privégebruik.

De Hoge Raad leest in de uitspraak van het gerechtshof dat belanghebbende de kosten voor het perceel en het woonhuis hoe dan ook zou hebben gemaakt; ook zonder de zonnepaneel-exploitatie. Het hof had hieruit afgeleid dat de uitgaven niet waren gemaakt ten behoeve van het met zonnepanelen opwekken en tegen vergoeding leveren van energie. Een – voor een recht op aftrek noodzakelijke – rechtstreeks verband en onmiddellijk verband tussen de betreffende uitgaven en de levering van energie ontbrak. Volgens de Hoge Raad waren deze oordelen ‘van feitelijke aard en niet onbegrijpelijk’. Het hof had bovendien aangenomen dat een belanghebbende het bewijs moest leveren dat aan de voorwaarden voor aftrek was voldaan. Het was volgens de Hoge Raad inderdaad aan belanghebbende om ‘feiten en omstandigheden te stellen en bij betwisting aannemelijk te maken op grond waarvan kan worden aangenomen dat de uitgave haar uitsluitende oorzaak vindt in de belastbare activiteit ondanks het privégebruik van het goed of de dienst en ongeacht de mate van dat privégebruik.’ Belanghebbende was niet geslaagd in het aannemelijk maken van een dergelijke ‘uitsluitende oorzaak’.

3. Op het spoor van de uitsluitende oorzaak

De ‘uitsluitende oorzaak’¹³ als voorwaarde voor aftrek is een criterium dat het Hof van Justitie voor het eerst gebruikt in zijn uitspraak in de zaak *Investrand*.¹⁴ Hier overweegt het Europese hof dat aftrek alleen aan de orde is voor kosten die rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met belastbare prestaties. De betreffende kosten moeten door de belastbare prestaties zijn opgeroepen en de belastingplichtige moet dat aannemelijk maken, anders ontbreekt de aftrek. Het hof spreekt in dit verband over ‘gegevens die kunnen aantonen dat deze diensten *uitsluitend* in de door de belastingplichtige verrichte economische activiteit in de zin van deze richtlijn hun *oorzaak* vinden’. Als die gegevens er niet zijn, en de uitsluitende oorzaak aldus niet aannemelijk kan worden gemaakt, ontbreekt de aftrek.

In *Wolfram Becker* vat het Hof van Justitie zijn overwegingen in *Investrand* als volgt samen: ‘Het Hof heeft enkel geoordeeld, zoals uit punt 33 van dat arrest in wezen blijkt, dat *Investrand BV* de betrokken kosten toch zou hebben gemaakt wanneer zij geen belastbare activiteit zou hebben uitgeoefend, zodat niet kon worden aangenomen dat deze kosten waren gemaakt ten behoeve van de belastbare activiteit van deze vennootschap.’ Vervolgens stelt het hof vast

9 HvJ 21 februari 2018, C-628/18, ECLI:EU:C:2018:84 (*Kreuzmayer*).

10 HvJ 14 september 2017, C-132/16, ECLI:EU:C:2017:683 (*Iberdrola*).

11 HvJ 29 oktober 2009, C-29/08, ECLI:EU:C:2009:665 (*AB SKF*).

12 HvJ 21 februari 2013, C-104/12, ECLI:EU:C:2013:99 (*Wolfram Becker*).

13 In de Franse, Engelse en Duitse taalversie van de betreffende arresten is sprake van een ‘cause exclusive’, ‘exclusive reason’ en ‘ausschließliche Entstehungsgrund’.

14 HvJ 8 februari 2007, C 435/05, ECLI:EU:C:2007:87 (*Investrand*).

dat aan de hand van de objectieve inhoud van een dienst bepaald moet worden of tussen deze dienst en de gehele belastbare economische activiteit een rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat. De uitsluitende oorzaak van de betrokken handeling is hierbij een criterium ter bepaling van de objectieve inhoud.

In het latere arrest *C&D Foods*¹⁵ overweegt het Hof van Justitie ter zake: ‘dat rekening moet worden gehouden met de uitsluitende oorzaak van de betrokken handeling, die moet worden beschouwd als een criterium ter bepaling van de objectieve inhoud. Wanneer vaststaat dat een handeling niet ten behoeve van de belastbare activiteit van een belastingplichtige is verricht, kan niet worden aangenomen dat tussen deze handeling en deze activiteit een rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat in de zin van de rechtspraak van het Hof (...)’

Uit het voorgaande moge blijken dat ook het Hof van Justitie de ‘uitsluitende oorzaak’ als voorwaarde voor aftrek beschouwd. De Hoge Raad heeft het dus niet van een vreemde.

4. De Hoge Raad volgt zijn A-G niet

Met het introduceren van de ‘uitsluitende oorzaak’ als relevant criterium voor aftrek wijkt de Hoge Raad af van het advies van A-G Ettema in deze procedure¹⁶. De A-G kwam eind vorig jaar tot de conclusie dat een recht op aftrek wel degelijk bestaat, maar dat de zaak verwezen moet worden naar een ander hof voor het feitelijk vaststellen van de omvang van dit recht.

De A-G overweegt onder meer:

‘Vereisen dat de woning voor de zonnepanelenexploitatie is gebouwd, spreekt mij evenmin aan, nog afgezien van de omstandigheid dat dit eerder een argument lijkt om niet een verwerving als ondernemer aan te nemen. Als die benadering voor juist gehouden moet worden, dan lijkt mij dat ook moet gelden dat een ondernemer geen recht op aftrek heeft als hij (primair) voor privédoeleinden een auto aanschaft (bijvoorbeeld een cabrio) die hij, omdat de auto dan toch voor de deur staat, ook af en toe voor zijn economische

activiteit gaat gebruiken (laten we zeggen voor een procent of acht). Uit het arrest in de zaak *Lennartz* volgt dat dit laatste onjuist is.’¹⁷

Voor de goede orde; in de zaak *Lennartz*¹⁸ ging het om het bepalen van de mate van btw-aftrek in een situatie waarin een particulier goederen had verworven met het oog op economische activiteiten. Dit is in de onderhavige casus nu juist niet het geval. Het gerechtshof Arnhem-Leeuwarden heeft immers feitelijk vastgesteld dat de woning niet is aangeschaft voor de zonnepaneel-onderneming. Hoe het ook zij, in het door haar gegeven voorbeeld van de cabrio ziet de A-G wel een aanschaf die primair voor privédoeleinden is, maar onderkent niet een ‘uitsluitende oorzaak’ als een voorwaarde voor aftrek. De Hoge Raad ziet dat duidelijk anders.

5. Ten slotte

In het onderhavige arrest introduceert de Hoge Raad een basisvoorwaarde voor aftrek: de uitsluitende oorzaak. Aftrek is enkel aan de orde voor kosten die worden opgevoerd door het btw-ondernemerschap. Kosten die hoe dan ook zouden zijn gemaakt, komen niet voor aftrek in aanmerking. Belanghebbende moet in voorkomend geval aannemelijk maken dat aan deze voorwaarde is voldaan. Dat zal niet in alle gevallen eenvoudig zijn en in veel situaties onmogelijk. Maar in die gevallen zouden de uitgaven vermoedelijk ook zonder enige belastbare activiteit zijn gemaakt. Het weigeren van aftrek lijkt dan een niet-onredelijke uitkomst.

Aldus biedt het arrest niet zozeer een besparingsmogelijkheid voor belastingplichtigen als wel een heffingsmogelijkheid voor de fiscus. Dat past wellicht in de huidige tijdgeest, maar zal niet overal met gejuich worden ontvangen.

Over de auteur



Prof. mr. dr. R.A. Wolf

Verbonden aan Baker McKenzie en de Rijksuniversiteit Groningen, raadsheer-plaatsvervanger bij het Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden en tevens redacteur van deze uitgave.

15 HvJ 8 november 2018, C-502/17, ECLI:EU:C:2018:888 (*C&D Foods Acquisition ApS*).

16 A-G bij de Hoge Raad Ettema, conclusie van 30 november 2020, nr. 19/02837, ECLI:NL:PHR:2020:1017, punt 2.19.

17 A-G bij de Hoge Raad Ettema, conclusie van 30 november 2020, nr. 19/02837, ECLI:NL:PHR:2020:1017, punt 2.19.

18 HvJ 11 juli 1991, C-97/90, ECLI:EU:C:1991:315 (*Lennartz*).