

Btw-aftrek zonnepanelen

Inleiding

Als gevolg van het arrest HvJ EG 20 juni 2013, nr. C219/12 (Fuchs) is de vraag gerezen of Nederlandse particulieren die zonnepanelen plaatsen op hun woning, btw-ondernemer zijn en daarom recht kunnen hebben op btw-aftrek. Deze vraag kan op dit moment nog niet eenduidig worden beantwoord. Er kunnen verschillende argumenten worden aangevoerd op grond waarvan Nederlandse particulieren met zonnepanelen geen btw-ondernemer zijn, of anderszins geen (volledig) recht hebben op btw-aftrek, maar er zijn ook argumenten die wel pleiten vóór btw-ondernemerschap. De fiscus heeft zich overigens nog niet uitgesproken over deze kwestie.

Om de praktijk te ondersteunen zijn de argumenten vóór en tegen btw-ondernemerschap uiteengezet in deze notitie. Voorts is een aantal aandachtspunten geformuleerd voor het geval particulieren met zonnepanelen op hun huis inderdaad als btw-ondernemer moeten worden gezien. Naar verwachting wordt deze notitie de komende weken en maanden nog aangepast naar aanleiding van ontwikkelingen in de praktijk. Raadpleegt u www.rb.nl voor de meest recente versie.

Ten overvloede wordt opgemerkt dat het ondernemerschap voor de btw andere criteria kent dan het ondernemerschap voor de inkomstenbelasting. Nederlandse particulieren die zonnepanelen plaatsen op hun woning zijn in de regel geen ondernemer voor de heffing van inkomstenbelasting. Overigens wordt hierop niet nader ingegaan in deze notitie.

Deze notitie is tot stand gekomen in samenwerking met het RB-BTW-Specialistennetwerk.

Belangrijkste vindplaatsen

- HvJ EG 26 februari 1996, nr. C-230/94 (Renate Enkler);
- Besluiten van de Staatssecretaris van Financiën van 22 januari 2004, nr. CPP2003/2803M, en van 19 januari 2005, nr. CPP2004/2799M;
- Rechtbank Arnhem 2 februari 2006, nr. AWB 05/2766;
- HvJ EG 12 februari 2009, nr. C-515/07 (VNLTO);
- Conclusie A-G Van Hilten 28 januari 2013, nr. 07/12617bis;
- Bijlage bij het besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 28 februari 2013, nr. BLKB/2013/305M (verlaagd btw-tarief renovatie en herstel woningen);
- HvJ EG 20 juni 2013, nr. C219/12 (Fuchs);
- Vragen van de leden Omtzigt en Mulder (CDA) aan de Staatssecretaris van Financiën, nr. 2013Z13043.

1 Argumenten tegen btw-aftrek op zonnepanelen

Er zijn verschillende argumenten op grond waarvan particulieren met zonnepanelen op het dak van hun huis geen btw-ondernemer zijn, of anderszins geen recht hebben op btw-aftrek.

1.1 Geen btw-ondernemerschap vanwege Nederlandse systeem van teruglevering

In Nederland wordt in principe alleen stroom teruggeleverd aan het net, voor zover de opgewekte elektriciteit op hetzelfde moment niet direct in het huishouden wordt verbruikt. Anders dan in Oostenrijk waar kennelijk alle zonne-energie aan het net wordt geleverd, wordt

in Nederland alleen de zelfopgewekte energie die overblijft teruggeleverd. Op basis hiervan kan worden gesteld dat de uitkomst van HvJ EG 20 juni 2013, nr. C219/12 (Fuchs) niet onverkort geldt. Het HvJ EG overwoog dat het argument van de Oostenrijkse regering, namelijk dat geen sprake kon zijn van btw-ondernemerschap omdat slechts werd gestreefd naar een verlaging van de elektriciteitsrekening en dat de particulier er daarom niet naar streefde om duurzaam opbrengst te verkrijgen uit de installatie, moest worden afgewezen (r.o. 31 en 32). Vanwege het Nederlandse systeem van teruglevering kan het argument dat door de Oostenrijkse regering was aangevoerd, wel valide zijn. Immers, in de Nederlandse situatie kan van tevoren niet worden ingeschat welk deel van de zelf geproduceerde elektriciteit direct in het huishouden zelf wordt verbruikt en welk deel wordt teruggeleverd aan het net.

In zijn arrest van 26 februari 1996, nr. C-230/94 (Renate Enkler) heeft het HvJ EG al beslist dat voor de beantwoording van de vraag of sprake is van btw-ondernemerschap bij de exploitatie van een zaak die naar haar aard zowel voor economische doeleinden als voor privédoeleinden kan worden gebruikt, alle exploitatieomstandigheden moeten worden onderzocht. Hierbij gaat het bijvoorbeeld om de werkelijke duur van het gebruik voor economische doeleinden, de omvang van de clientèle en het bedrag van de opbrengsten. Ten aanzien van het Nederlandse systeem van terugleveren kan op basis van het Renate Enkler-arrest worden gesteld dat geen sprake is van btw-ondernemerschap.

Naar verluidt bestaan er systemen waarbij de opgewekte zonne-energie wordt opgeslagen in een batterij van het huishouden zelf ('Island mode'). Eenmaal opgeslagen in de batterij, kan worden besloten om de stroom voor eigen verbruik te bestemmen of om deze alsnog aan het net te leveren. Indien in deze 'Island mode'-situatie zou worden besloten om alle energie terug te leveren aan het net, zou de situatie wel vergelijkbaar zijn met die in Oostenrijk.

1.2 Geen btw-ondernemerschap met eenrichtingmeter of Ferraris-meter met terugloopblokkering

Afgezien van het verschil tussen het Nederlandse systeem van teruglevering en de situatie in Oostenrijk, is ook van belang welke soort elektriciteitsmeter in het huishouden is geplaatst. Consumenten en kleine bedrijven krijgen de komende jaren in plaats van hun bestaande elektriciteitsmeter een zogenaamde slimme meter. Met een slimme meter wordt de stroom die wordt teruggeleverd aan het net, afzonderlijk geregistreerd. Invoering van de slimme meter gebeurt sinds 2012 op kleine schaal. Naar verwachting hebben eind 2013 een half miljoen huishoudens een slimme meter. Bij huishoudens die zich aanmelden voor teruglevering van zelfopgewekte elektriciteit kan meteen een slimme meter worden geplaatst.

Een eenrichtingmeter of een Ferraris-meter (terugdraaimeter) met terugloopblokkering kan de teruggeleverde energie van de zonnepanelen niet meten. De overproductie is dan niet te salderen en er kan ook geen vergoeding van het energiebedrijf worden ontvangen. In dat geval is er geen sprake van btw-ondernemerschap.

Naar verwachting gaat dit argument in de praktijk niet vaak op, omdat huishoudens bij de teruglevering in dit geval zelf al zullen vragen om plaatsing van een slimme meter om de saldering met de energierekening te realiseren.

1.3 Geen btw-ondernemerschap met Ferraris-meter zonder terugloopblokkering

Wanneer een Ferraris-meter wel terugdraait, kan slechts het saldo van de geleverde en afgenomen stroom worden bepaald. Er kan dan echter niet worden vastgesteld hoeveel stroom is teruggeleverd aan het net. In dat geval is er geen sprake van btw-ondernemerschap.

Dit argument zou kunnen worden weerlegd door een slimme meter te plaatsen, ook al is dat voor de saldering met de energierekening niet strikt noodzakelijk. Of dan werkelijk sprake is van btw-ondernemerschap, is echter de vraag gezien het verschil tussen het Nederlandse systeem van teruglevering en de situatie in Oostenrijk (zie 1.1).

1.4 Wel btw-ondernemerschap maar zonnepanelen zijn verplicht privévermogen

Op basis van de bijlage bij het besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 28 februari 2013, nr. BLKB/2013/305M (verlaagd btw-tarief renovatie en herstel woningen) geldt het 6%-tarief voor arbeidskosten in verband met de plaatsing van zonnepanelen, mits deze in bouwkundig opzicht onderdeel gaan uitmaken van de woning. Indien de leverancier van de zonnepanelen het 6%-tarief heeft toegepast, kan worden gesteld dat men impliciet heeft geaccepteerd dat de zonnepanelen onderdeel zijn geworden van de woning. Op basis van art. 15 lid 1 Wet OB 1968 geldt geen btw-af trek voor zover een onroerende zaak voor privédoeleinden wordt gebruikt; de woning zal in de regel volledig voor privédoeleinden worden gebruikt en daarom bestaat in dat geval geen aftrekrecht voor de btw betaald op de zonnepanelen.

Tegen dit argument kan worden ingebracht dat ondanks het feit dat de woning verplicht privévermogen is, voorzieningen aan de woning in de hoedanigheid van btw-ondernemer kunnen zijn afgenomen. Dit volgt uit de conclusie van A-G Van Hilten van 28 januari 2013, nr. 07/12617bis (zie 2.3). Voor zover kan worden verdedigd dat hoewel de woning verplicht privévermogen is, de zonnepanelen toch in de hoedanigheid van btw-ondernemer zijn afgenomen, zou Nederland op basis van art. 168 bis lid 2 btw-richtlijn nog wel een aftrekbeperking voor bepaalde roerende zaken kunnen invoeren.

2 Argumenten vóór btw-af trek op zonnepanelen

Er zijn ook enkele argumenten die pleiten vóór btw-ondernemerschap en btw-af trek.

2.1 Btw-ondernemerschap met 'slimme meter'

Met een slimme meter wordt de stroom die wordt teruggeleverd aan het net, afzonderlijk geregistreerd. De situatie in Nederland lijkt dan veel op die in Oostenrijk, zodat het standpunt kan worden ingenomen dat de uitkomst van HvJ EG 20 juni 2013, nr. C219/12 (Fuchs) zou moeten gelden.

Of dit standpunt door de fiscus en de rechter wordt gevolgd, is de vraag (zie 1.1).

2.2 Btw-belaste leveringen tot in elk geval 5.000 kWh (via saldering)

Voor door huishoudens opgewekte stroom vindt tot 5.000 kWh per jaar verplicht saldering plaats¹: de teruglevering wordt afgetrokken van het verbruik, waarbij de ontvangen vergoeding per saldo dus gelijk is aan het leveringstarief inclusief btw en energiebelasting. De meeste huishoudens leveren niet meer dan 5.000 kWh per jaar aan het net en in zoverre verrichten zij btw-belaste leveringen.

Voor opgewekte stroom boven 5.000 kWh per jaar wordt een vergoeding geboden exclusief btw. Het aantal huishoudens dat zoveel stroom teruglevert aan het net, is gering. Overigens

¹ Art. 31c Electriciteitswet 1998.

saldereen sommige energieleveranciers ook boven de wettelijke grens van 5.000 kWh per jaar.

2.3 Zonnepanelen kunnen tot btw-ondernemingsvermogen worden gerekend

Op basis van de bijlage bij het besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 28 februari 2013, nr. BLKB/2013/305M (verlaagd btw-tarief renovatie en herstel woningen) geldt het 6%-tarief voor arbeidskosten in verband met de plaatsing van zonnepanelen, mits deze in bouwkundig opzicht onderdeel (gaan) uitmaken van de woning. Indien de leverancier van de zonnepanelen het 6%-tarief heeft toegepast, kan worden gesteld dat men heeft geaccepteerd dat de zonnepanelen onderdeel zijn geworden van de woning. Op basis van art. 15 lid 1 Wet OB 1968 geldt geen btw-af trek voor zover een onroerende zaak voor privédoeleinden wordt gebruikt. Echter, op basis van de conclusie van A-G Van Hilten van 28 januari 2013, nr. 07/12617bis kan worden verdedigd dat ondanks het feit dat de woning verplicht privévermogen is, voorzieningen aan de woning in de hoedanigheid van btw-ondernemer zijn afgenomen. Er kan dus worden verdedigd dat de zonnepanelen daarom tot het btw-ondernemingsvermogen worden gerekend.

3 Aandachtspunten

Ervan uitgaande dat een Nederlandse particulier die zonnepanelen plaatst op het dak van zijn huis als btw-ondernemer moet worden beschouwd en de btw op de investering kan aftrekken, geldt een aantal aandachtspunten.

3.1 Aanmelding als btw-ondernemer

De Kamer van Koophandel beschouwt de particuliere eigenaren van zonnepanelen die zich aan de balie melden niet als ondernemers in de zin van de Handelsregisterwet en schrijft ze daarom ook niet in als ondernemer. Zij worden verwezen naar de website van de Belastingdienst waar zij een btw-nummer kunnen aanvragen.

3.2 Btw-af trekrecht

Ervan uitgaande dat een Nederlandse particulier die zonnepanelen plaatst op zijn huis als btw-ondernemer moet worden beschouwd, gelden voor deze persoon twee hoedanigheden voor de btw. Deze particulier kan optreden als btw-ondernemer of als privépersoon. Om in aanmerking te komen voor btw-af trek moeten de zonnepanelen voor de btw tot het ondernemingsvermogen worden gerekend. Volgens besluiten van de Staatssecretaris van Financiën van 22 januari 2004, nr. CPP2003/2803M, en van 19 januari 2005, nr. CPP2004/2799M geldt voor die keuze slechts een beperkte termijn. Uiterlijk in de btw-aangifte over het tijdvak waarin de btw over de zonnepanelen in rekening is gebracht, moet de keuze voor het ondernemingsvermogen kenbaar worden gemaakt. Indien de zonnepanelen in termijnen worden betaald, moet de keuze worden gemaakt in de btw-aangifte over het tijdvak waarin de btw over de eerste termijn in rekening wordt gebracht. Bovendien moet de keuze om de zonnepanelen tot het ondernemingsvermogen te rekenen, uitdrukkelijk blijken uit de administratie.

Deze voorwaarden van de fiscus hebben tot gevolg dat de Belastingdienst waarschijnlijk niet wil meewerken aan teruggaaf van btw voor investeringen die al hebben plaatsgevonden.

3.3 Lagere subsidie

Particulieren kunnen in de periode vanaf 2 juli 2012 tot 28 december 2013 subsidie aanvragen op zonnepanelen. Deze subsidieregeling wordt door Agentschap.nl uitgevoerd

voor het Ministerie van Economische Zaken. Voor een zon-PV installatie met een minimaal vermogen van 0,601 kWp (kilowattpiek) tot en met 3,5 kWp is het subsidiebedrag 15% van de daadwerkelijk gemaakte aanschafkosten. Onder de daadwerkelijk gemaakte (aanschaf)kosten vallen de kosten voor het materiaal, bijvoorbeeld de aanschaf van de panelen en ondersteunende apparatuur, zoals omvormers. Aanvragers krijgen geen subsidie voor de arbeids- en verbouwingskosten.

Indien een Nederlandse particulier die zonnepanelen plaatst op zijn huis als btw-ondernemer moet worden beschouwd en zodoende recht heeft op btw-aftrek op het investeringsbedrag, moet er rekening mee worden gehouden dat de subsidie ook lager wordt. Reeds ontvangen subsidie moet mogelijk gedeeltelijk worden terugbetaald.

3.4 *Btw over eigen verbruik*

Op basis van art. 4 lid 2 Wet OB 1968 is btw verschuldigd over het privégebruik van de zonnepanelen. Omdat in Nederland alleen stroom wordt teruggeleverd aan het net voor zover de opgewekte elektriciteit op hetzelfde moment niet direct in het huishouden wordt verbruikt, moet in de btw-aangifte rekening worden gehouden met btw-heffing over dit privégebruik van de zonnepanelen. Op basis van art. 8 lid 7 Wet OB 1968 jo. art. 5a Uitv.besch. OB 1968 vormen de werkelijke kosten de heffingsmaatstaf voor de btw over het eigen verbruik. Deze kosten, waarbij bijvoorbeeld ook rekening moet worden gehouden met de aanschafkosten en kosten van onderhoud, kunnen hoger zijn dan de prijs die de energieleverancier vergoedt voor de teruggeleverde stroom.

De btw-aftrek over het eigen verbruik is niet aan de orde indien de kleine ondernemersregeling (KOR) van toepassing is (zie 3.6).

3.5 *Factuurvereisten*

In de praktijk wordt de teruggeleverde stroom vermeld op de nota c.q. afrekening van de energieleverancier, waarbij wordt volstaan met een creditnota van het energiebedrijf. Het is de vraag of dit in overeenstemming is met de factuurvereisten (art. 34c e.v. Wet OB 1968). Het energiebedrijf mag wel de factuur opstellen voor de leveringen die de particulier aan haar heeft verricht (self-billing), maar zal wel aan de factuurvereisten moeten voldoen en bijvoorbeeld de tekst "factuur uitgereikt door afnemer" moeten vermelden.

Uiteraard geldt dit niet indien de kleine ondernemersregeling (KOR) van toepassing is waarbij wordt gekozen voor de ontheffing van administratieve verplichtingen (zie 3.6).

3.6 *Kleine ondernemersregeling (KOR)*

Het voordeel van het btw-ondernemerschap is dat de btw die bij de investering in de zonnepanelen is betaald, in aftrek kan worden gebracht. Daartegenover staat het nadeel van administratieve kosten vanwege een periodieke btw-aangifte en administratieve verplichtingen. Echter, dat nadeel kan gering zijn vanwege de toepassing van de kleine ondernemersregeling (KOR), waarbij kan worden gekozen voor de ontheffing van administratieve verplichtingen

Stel dat het jaarverbruik van een huishouden 4.800 kWh is. Met zonnepanelen wordt 3.500 kWh opgewekt. Hiervan wordt 600 kWh direct door het huishouden zelf verbruikt; de resterende 2.900 kWh wordt teruggeleverd aan het net.

Rekening houdend met de KOR is de af te dragen btw als volgt:

<i>Omzet 2.900 kWh à € 0,09</i>	<i>€ 261</i>
<i>Onttrekking 600 kWh privé à € 0,20</i>	<i>€ 120</i>
<i>Verschuldigde btw na aftrek</i>	<i>€ 381</i>
<i>Vermindering KOR</i>	<i>€ 381</i>
<i>Af te dragen btw</i>	<i>€ 0</i>

Om in aanmerking te komen voor de ontheffing van administratieve verplichtingen, moet een verzoek worden gedaan (art. 25 lid 1 Uitv.besch. OB 1968). De ontheffing gaat pas in bij het begin van het volgende jaar (art. 25 lid 2 Uitv.besch. OB 1968). In het eerste jaar van het btw-ondernemerschap moet dus nog wel btw-aangifte worden gedaan. In dat eerste jaar moet ook worden voldaan aan de administratieve verplichtingen. Dat is overigens ook van belang voor de aftrek van de btw die bij de investering is betaald (zie 3.2).

Voor de toepassing van de KOR is onder meer vereist dat op de factuur op geen enkele wijze melding van btw mag worden gemaakt (art. 25 lid 3 Wet OB 1968). Dit kan in de praktijk een belemmering zijn voor de toepassing van de KOR indien het energiebedrijf op haar nota c.q. afrekening wel de btw op de teruggeleverde stroom vermeldt.

3.7 Btw bij verkoop woning

De keuze om de zonnepanelen tot het btw-ondernemingsvermogen te rekenen om zodoende de btw af te trekken, leidt ertoe dat bij een toekomstige verkoop van de woning ook btw in rekening zal moeten worden gebracht over het deel van de koopsom dat dan aan de zonnepanelen kan worden toegerekend.

Conclusie

Als gevolg van het arrest HvJ EG 20 juni 2013, nr. C219/12 (Fuchs) is het de vraag of Nederlandse particulieren die zonnepanelen plaatsen op hun woning, btw-ondernemer zijn en daarom recht hebben op btw-aftrek. Er zijn enkele argumenten die pleiten vóór btw-ondernemerschap, maar er zijn ook argumenten op grond waarvan particulieren met zonnepanelen op hun huis geen btw-ondernemer zijn of anderszins geen recht hebben op btw-aftrek.

Culemborg, 12 juli 2013

Bureau Vaktechniek

Dr. R.N.F. Zuidgeest