

ECLI:NL:PHR:2020:1017

Instantie	Parket bij de Hoge Raad
Datum conclusie	30-10-2020
Datum publicatie	27-11-2020
Zaaknummer	19/02837
Formele relaties	Arrest Hoge Raad: ECLI:NL:HR:2021:1158
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	-

Inhoudsindicatie

A-G Ettema heeft conclusie genomen in een zaak waarin de vraag centraal staat of en, zo ja, in hoeverre vanwege de exploitatie van zonnepanelen op het dak van een nieuwbouwwoning voor de verwerving van die woning recht op aftrek van voorbelasting bestaat. De A-G heeft de gelegenheid aangegrepen op iets algemener niveau in te gaan op de aftrek van omzetbelasting bij nieuwbouwwoningen met zonnepanelen. De omstandigheid dat ook iedere particulier die met zonnepanelen opgewekte elektriciteit duurzaam (voor onbepaalde tijd) aan ‘het net’ levert, voor de heffing van omzetbelasting als ondernemer moet worden gezien, stelt in zoverre voor enige hoofdbrekens.

In de voorliggende zaak heeft belanghebbende een nieuwbouwwoning verworven waarop – schijnbaar – door een ander dan de leverancier van de woning zonnepanelen zijn aangebracht. Van het totale bruto nuttig bruikbaar vloeroppervlak wordt 9,4% in de vorm van een werkkamer verhuurd aan een bv. De zonnepanelen op het dak beslaan een oppervlak van 48 vierkante meter. De panelen zijn niet integrerend onderdeel van de dakbedekking. Belanghebbende heeft om teruggaaf van tweederdedeel van de betaalde voorbelasting voor de verwerving van de woning verzocht, een en ander omdat tweederdedeel van de met de zonnepanelen opgewekte elektriciteit aan het net wordt geleverd. De Inspecteur heeft integrale aftrek van de voorbelasting voor de zonnepanelen zelf toegestaan en daarnaast een beperkte aftrek van de voorbelasting voor de verwerving van de woning vanwege de verhuur van de werkkamer. Oftewel, de Inspecteur meent dat belanghebbende alleen de zonnepanelen voor zijn zonnepanelenonderneming gebruikt en niet de woning.

In beroep heeft de rechtbank Gelderland wel aftrek toegestaan voor de woning. Er is een verdeelsleutel bepaald aan de hand van het nuttig bruikbaar oppervlak van de woning, waarbij het dakoppervlak waarop de zonnepanelen zijn aangebracht, als zodanig meetellen. Bij wijze van compromis zou belanghebbende 3,1% van de woning gebruiken voor de exploitatie van de zonnepanelen. In hoger beroep heeft het gerechtshof Arnhem-Leeuwarden daarentegen beslist dat belanghebbende helemaal geen aftrek kan toepassen voor de verwerving van de woning. Niet gesteld of gebleken is namelijk dat de kosten van het perceel en de woning zijn opgenomen in de prijs die belanghebbende ontvangt voor de levering van elektriciteit. Omdat de Inspecteur ter zitting heeft medegedeeld het bij de rechtbank gesloten compromis gestand te willen doen, is het gerechtshof uiteindelijk toch

uitgekomen op 12,5% (3,1% + 9,4%) ondernemingsgebruik van de woning. Belanghebbende bestrijdt in cassatie het oordeel van het gerechtshof.

Volgens A-G Ettema dient allereerst te worden nagegaan of een zonnepanelenexploitant zijn zonnepanelen en eventueel de nieuwbouwwoning waarop die panelen zijn aangebracht, als ondernemer heeft verworven. De A-G meent dat dit het geval is, nu een woning waarop een exploitatie van zonnepanelen geschiedt, feitelijk en meer dan volstrekt verwaarloosbaar voor een economische activiteit wordt gebruikt. In de voorliggende zaak kan sowieso een verwerving als ondernemer worden aangenomen vanwege de verhuur van de werkkamer. Vervolgens is de vraag of sprake is van gebruik voor belaste handelingen. Ook die stap kan vanwege het feitelijke gebruik voor het leveren van elektriciteit aan het net worden gezet. Het gerechtshof is volgens de A-G te strikt door van belanghebbende bewijs te verlangen dat in feite kosten van de woning zijn doorberekend in de prijs voor de elektriciteit die aan het net is geleverd.

Het voorgaande brengt mee dat de mate moet worden bepaald waarin dan recht op aftrek bestaat. Bij uitgaven in verband met een onroerende zaak, is het werkelijke gebruik leidend. Het gaat de A-G te ver om te verlangen dat dit werkelijk gebruik aannemelijk wordt gemaakt aan de hand van objectief en nauwkeurig vast te stellen gegevens, nu het de enige methode is om de mate van aftrek vast te stellen. Zij ziet dan in elk geval nog niet een berekening die leidt tot een enigszins reële uitkomst. Zo leidt de berekening die de rechtbank Gelderland in deze zaak heeft toegepast, tot een aanmerkelijk te hoog gebruik van de woning voor de exploitatie van zonnepanelen. Idealiter zou op dit punt (hardheidsclausule)beleid bestaan. De A-G komt uiteindelijk tot de slotsom dat de exploitant van zonnepanelen moet kunnen volstaan met het aan de hand van schattingen aannemelijk maken wat het aftrekbare bedrag (minimaal) moet zijn uitgaande van het in redelijkheid te bepalen werkelijke gebruik van de woning voor de zonnepanelenonderneming.

Vindplaatsen

Rechtspraak.nl

Viditax (FutD), 27-11-2020

V-N Vandaag 2020/2912

FutD 2020-3514

NTRF 2020/3589 met annotatie van mr. dr. J.B.O. Bijl

V-N 2020/65.20 met annotatie van Redactie

NLF 2020/2715 met annotatie van Micha Soltysik

Conclusie

PROCUREUR-GENERAAL

BIJ DE

HOGE RAAD DER NEDERLANDEN

Nummer 19/02837

Datum 30 oktober 2020

Belastingkamer A

Onderwerp/tijdvak Omzetbelasting 1 juli 2016-30 september 2016

Nr. Gerechtshof 18/00445

Nr. Rechtbank AWB 17/2528

CONCLUSIE

C.M. Ettema

in de zaak van

[X]

tegen

de staatssecretaris van Financiën

1 Inleiding

Het zonnedak van de nieuwbouwwoning

- 1.1 Waar het dak vroeger vooral een dak was, is het tegenwoordig steeds vaker ook een opstelplaats voor zonnepanelen of bestaat het zelfs uit zonnepanelen. In deze conclusie gaat het over de gevolgen voor de heffing van omzetbelasting van het (gelijktijdige) gebruik van het multifunctionele dak van nieuwbouwwoningen voor bedrijfsdoeleinden en privédoeleinden. Buiten beschouwing blijven de situaties van het (achteraf) aanbrengen van zonnepanelen op bestaande woningen.
- 1.2 Een ieder die met zonnepanelen opgewekte elektriciteit duurzaam (voor onbepaalde tijd) aan 'het net' levert, is voor de heffing van omzetbelasting ondernemer.¹ Dit geldt ook voor de vele particulieren met zonnepanelen op het dak van hun woning. Omdat die ondernemer voor de heffing van omzetbelasting bovendien belast presteert, heeft hij recht op aftrek van de omzetbelasting die hij betaalt ter zake van goederen en diensten die hij verwerft en gebruikt voor zijn zonnepanelenonderneming.
- 1.3 De vraag rijst dan van welke goederen en diensten kan worden gezegd dat de exploitant van zonnepanelen deze verwerft als ondernemer en gebruikt voor het opwekken en leveren van elektriciteit. Zijn dit ook de kosten van het multifunctionele dak en, zo ja, in welke mate? En hoe zit het met de constructie waarop het dak rust en het perceel waarop de woning staat? Deze vragen rijzen vooral bij nieuwbouwwoningen waarop direct bij de bouw zonnepanelen worden aangebracht. Bij de oplevering van nieuwbouwwoningen moet de leverancier immers

omzetbelasting in rekening brengen waarvan de koper op dat moment het recht op aftrek moet beoordelen.

- 1.4 Omdat inmiddels op veel daken van nieuwbouwwoningen zonnepanelen liggen, acht ik het zinvol op deze materie in een conclusie in te gaan en acht ik het wenselijk dat de Hoge Raad richting geeft, voor zover hij dat uiteraard als cassatierechter kan. Rechtskundig speelt vooral de vraag of – in dit geval – het gerechtshof Arnhem-Leeuwarden (het Hof) de voor het recht op aftrek geldende regels juist heeft toegepast. Zo niet, rijst de vraag hoe de aftrek dan wel moet worden bepaald bij nieuwbouwwoningen met zonnepanelen.

Uitgangspunten van feitelijke aard

- 1.5 In de voorliggende zaak hebben twee samenwonende personen, hierna gezamenlijk als belanghebbende aan te duiden, een nieuwbouwwoning met zonnepanelen op het dak verworven. Zij zijn op 1 september 2016 met hun kinderen in de woning gaan wonen. De woning staat op een perceel van 1.100 m², heeft een bruto nuttig bruikbaar vloeroppervlak van 211,231 m², waarvan 19,82 m² (9,4%) als werkkamer met omzetbelasting wordt verhuurd aan de bv van één van de partners, bedekt 158,85 m² (14,44%) van het perceel, en heeft 48 m² aan zonnepanelen op het dak liggen die niet de functie van dakbedekking hebben. Belanghebbende heeft € 110.900,83 aan omzetbelasting betaald voor de aanschaf van het perceel (een bouwterrein destijds). Daarnaast is voor de bouw van de woning (exclusief zonnepanelen) € 108.436,17 aan omzetbelasting betaald en voor de aanschaf en de installatie van de zonnepanelen € 3.787 omzetbelasting.
- 1.6 Belanghebbende heeft de Inspecteur bij bezwaarschrift in verband met de exploitatie van zonnepanelen om een aftrek/teruggaaf van € 159.067 verzocht. Dit bedrag zou gelijk zijn aan tweederdedeel van de betaalde omzetbelasting voor de aanschaf van het perceel en voor de bouw van de woning plus alle omzetbelasting met betrekking tot de zonnepanelen.² Het tweederdedeel aftrek voor de woning en het perceel is gebaseerd op het aandeel van de opgewekte elektriciteit die belanghebbende op basis van ervaringscijfers niet direct zelf gebruikt en die (dus) aan het net wordt geleverd. De volledige aftrek met betrekking tot de zonnepanelen houdt verband met de keuze de roerende zonnepanelen volledig zakelijk te bestemmen. Dit standpunt impliceert dat de woning en het perceel volledig voor het opwekken van energie worden gebruikt en dat het overige gebruik van de woning en het perceel irrelevant zijn.
- 1.7 Bij uitspraak op bezwaar heeft de Inspecteur de teruggaaf op € 15.488 vastgesteld. Daarbij is de Inspecteur uitgegaan van aftrek voor de bouw van de woning en het perceel naar rato van de nuttig bruikbare vierkante meters die als werkkamer worden verhuurd (9,4% resp. 9,4% van 14,44%) en van integrale aftrek voor de aanschaf en de installatie van de zonnepanelen. Oftewel, de Inspecteur meent dat belanghebbende alleen de zonnepanelen voor zijn zonnepanelenonderneming gebruikt en niet de woning en het perceel.

De rechtbank Gelderland en het gerechtshof Arnhem-Leeuwarden

- 1.8 De rechtbank Gelderland³ (de Rechtbank) heeft een middenweg gekozen: de oppervlakte van het dak waarop de zonnepanelen liggen, tellen mee als nuttig bruikbaar oppervlak van de woning. Dit oppervlak wordt gebruikt voor het opwekken en leveren van elektriciteit. Ter zitting is een (in hoger beroep niet-bindend) compromis bereikt over de cijfermatige gevolgen. Dit compromis houdt in dat belanghebbende 3,1% van de woning gebruikt voor de zonnepanelenonderneming. Samen met de 9,4% gebruik voor de belaste verhuur van de werkkamer, brengt dit het gebruik van de woning voor ondernemingsdoeleinden op 12,5%.
- 1.9 Het gerechtshof Arnhem-Leeuwarden⁴ (het Hof) is strikter: belanghebbende mag geen aftrek toepassen voor de verwerving van het perceel en de bouw van de woning voor de zonnepanelenonderneming. Niet gesteld of gebleken is dat de kosten van het perceel en de woning zijn opgenomen in de prijs die belanghebbende ontvangt voor de levering van elektriciteit. Alleen de betaalde omzetbelasting voor de aanschaf en installatie van de zonnepanelen is aftrekbaar. Omdat de Inspecteur ter zitting heeft medegedeeld het bij de Rechtbank gesloten compromis gestand te willen doen, is het Hof uiteindelijk toch uitgekomen op 12,5%⁵ ondernemingsgebruik van de woning.⁶

Het geding in cassatie

- 1.10 In cassatie komt belanghebbende op tegen de hiervoor genoemde oordelen van het Hof. Belanghebbende verzoekt het gebruik van de woning voor de zonnepanelenonderneming op 18,5% (= $48/(48+211) * 100\%$) vast te stellen. Dit is de uitkomst als het deel van het dak waarop de zonnepanelen liggen wordt meegeteld als nuttige bruikbare ruimte van de woning. Die methode heeft de Rechtbank willen toepassen en die methode achtte ook het Hof in een eerdere uitspraak nog juist, aldus belanghebbende.
- 1.11 Bij verweer betoogt de staatssecretaris van Financiën (de Staatssecretaris) dat het oordeel van het Hof van een juiste rechtsopvatting getuigt. Voor het overige is het zijns inziens verweven met waarderingen van feitelijke aard, die aan het Hof zijn voorbehouden.
- Inhoudsindicatie*
- 1.12 In onderdeel 2 van deze conclusie ga ik in op het bestaan van recht op aftrek voor de zonnepanelen en de woning. Omdat ik tot de slotsom kom dat zowel de zonnepanelen als de woning (mede) voor de exploitatie van de zonnepanelen wordt gebruikt, en daarom recht op aftrek bestaat, komt in onderdeel 3 de mate waarin dan recht op aftrek bestaat aan de orde.
- 1.13 De conclusie strekt tot gegrondverklaring van het cassatieberoep van belanghebbende.

2 Recht op aftrek voor zonnepanelen en woning?

Twee vragen

- 2.1 Voor het recht op aftrek moet eerst worden bezien of het betrokken goed of de betrokken dienst als ondernemer (belastingplichtige) is verworven. Bij een verwerving als ondernemer 'ontstaat' het recht op aftrek, wat zoveel betekent dat de aftrekregeling van toepassing is. Als dit het geval is, moet vervolgens worden beoordeeld in welke mate de ondernemer het goed of de dienst gebruikt voor belaste handelingen. Het voorgenomen of daadwerkelijke gebruik is daarbij maatgevend. Zie onder meer de volgende overweging uit een arrest van de Hoge Raad van 20 september 2019:⁷
- "2.3.3 (...) Het ontstaan van het recht op aftrek en van eventuele herzieningen tijdens de daaropvolgende herzieningsperiode is (...) afhankelijk van de hoedanigheid waarmee iemand handelt op het tijdstip waarop hij een goed of een dienst verwerft en de belasting aan hem in rekening wordt gebracht. De omvang van de initieel in aftrek te brengen omzetbelasting en van eventuele herzieningen tijdens de daaropvolgende herzieningstermijn wordt bepaald aan de hand van het voorgenomen of daadwerkelijke gebruik van het goed, maar dat gebruik is niet van invloed op het ontstaan van het recht op aftrek (vgl. HvJ 28 februari 2018, Imofloresmira, C-672/16, ECLI:EU:C:2018:134, punt 39)."
- De hoedanigheid waarin zonnepanelen en de nieuwbouwwoning worden verworven*
- 2.2 Volgens vaste rechtspraak is de hoedanigheid waarin een ondernemer goederen of diensten verwerft een feitelijke vraag voor de beoordeling waarvan alle omstandigheden van het geval in aanmerking moeten worden genomen.⁸ Daarbij moet worden uitgegaan van een ruime uitleg van het begrip 'verwerving als belastingplichtige' (ondernemer).⁹ Relevant kunnen zijn: de aard van de betrokken goederen of diensten, het tijdsverloop tussen het moment waarop zij zijn betrokken en dat van hun gebruik voor de economische activiteit (\approx onderneming) van de ondernemer. Verder lijkt in de rechtspraak waarde te worden gehecht aan de registratie voor btw-doeleinden van de betrokkene en een expliciet of impliciet geuit voornemen tot bestemming voor economisch gebruik.¹⁰
- 2.3 In de voorliggende zaak is het strikt genomen overbodig in te gaan op de hoedanigheid waarin belanghebbende de woning en de zonnepanelen heeft verworven. In 's Hof's uitspraak ligt namelijk al besloten dat dit als ondernemer is gebeurd, nu zowel voor de zonnepanelen als de woning aftrek is toegestaan. Dat kan alleen als de woning in de eerste plaats als ondernemer is verkregen (zie 2.1). En van het impliciete feitelijke oordeel kan de Hoge Raad in cassatie slechts de motivering toetsen, maar daarover klaagt belanghebbende – uiteraard – niet. Niettemin acht ik het in het kader van de bredere zonnepanelenproblematiek nuttig toch enige aandacht te besteden

aan de verwerving van zonnepanelen en de woningen waarop zij liggen als ondernemer.

- 2.4 Allereerst ligt het eenvoudig met de zonnepanelen zelf die los van een woning worden verworven (dat wil zeggen, degene die de zonnepanelen levert is niet dezelfde persoon als degene die de woning levert). Op zich lenen zonnepanelen zich naar hun aard zowel voor een economische exploitatie als voor privégebruik.¹¹ Niettemin acht ik het buiten redelijke twijfel dat een particulier zonnepanelen als ondernemer verwerft wanneer hij daarmee op duurzame basis tegen vergoeding elektriciteit aan het net gaat leveren. Daar wordt ook algemeen van uitgegaan.
- 2.5 Genuanceerder kan in dit verband worden gedacht over een (nieuwbouw)woning die de leverancier levert met zonnepanelen en al, opgesteld op of geïntegreerd in het dak (dat wil zeggen, de koper verwerft de woning en de zonnepanelen als één totaalpakket). Of over een (nieuwbouw)woning waarop de koper zelf direct zonnepanelen laat aanbrengen door een derde (dat wil zeggen, de woning en de zonnepanelen worden door verschillende partijen geleverd, hetgeen ook in deze zaak aan de orde lijkt).¹² Een woning is nog meer dan zonnepanelen naar haar aard geschikt om te gebruiken voor privédoeleinden, al is verhuur ervan natuurlijk ook mogelijk. Omdat een woning uiteindelijk eigenlijk altijd een consumptiegoed is, is niet elk medegebruik voor een economische activiteit toereikend om aan te nemen dat de betrokkene de woning als ondernemer heeft verworven. Bijvoorbeeld het af en toe 's avonds aan de eetkamertafel bijwerken van de administratie door een ondernemer die een eenmanszaak heeft, is te mager.¹³ Dat kan zelfs niet op een ruime uitleg van het begrip 'verwerving als belastingplichtige' worden gebaseerd.
- 2.6 De omstandigheid dat een ondernemer/natuurlijke persoon een woning primair en volstrekt overwegend aanschaft om erin te wonen, sluit echter een verwerving als belastingplichtige ook weer niet uit. Zo heeft de Hoge Raad een duurzame terbeschikkingstelling van een onzelfstandige werkruimte in een woning aan een eigen vennootschap van de bewoner als een economische activiteit aangemerkt.¹⁴ Ik zou denken dat dan ook recht op aftrek met betrekking tot de woning moet kunnen bestaan. Dit wordt alleen al geëist door de beoogde neutraliteit van het btw-stelsel die de aftrekregeling volgens vaste rechtspraak mede moet bewerkstelligen.¹⁵ En een recht op aftrek is, als eerder vermeld, slechts mogelijk bij een verwerving als belastingplichtige.
- 2.7 Evengoed kan de verhuur van het dak van een woning¹⁶ aan een derde die daar op zijn beurt zonnepanelen kan exploiteren, een economische activiteit zijn. Wanneer een woning bij verwerving mede bestemd is voor die activiteit, lijkt mij dat de eigenaar de woning als ondernemer moet kunnen verwerven. Het gebruik van de woning voor een dergelijke exploitatie is dan immers toch al snel meer dan verwaarloosbaar. Wat mij betreft bestaat een belangrijk verschil met het af en toe gebruik van een woning voor het bijwerken van de administratie van de eenmanszaak aan de eetkamertafel.¹⁷
- 2.8 Als bij de verhuur van het dak inderdaad een verwerving van de woning als belastingplichtige mogelijk is, dan moet naar mijn mening hetzelfde gelden bij een eigen exploitatie van zonnepanelen op het dak. In het kader van de beoordeling van de hoedanigheid waarin een woning wordt verworven zie ik althans niet in wat een onderscheid rechtvaardigt naar gelang de precieze aard van de exploitatie van de ruimte op (dan wel onder) het dak. Daarom, en omdat het in deze zaak een vaststaand gegeven is, hanteer ik hierna verder het uitgangspunt dat een nieuwbouwwoning met zonnepanelen op het dak als ondernemer wordt verworven. Ik sluit echter niet helemaal uit dat het in bepaalde gevallen toch gerechtvaardigd is daarover anders te oordelen.

Gebruik voor belaste handelingen

- 2.9 Als goederen of diensten als ondernemer zijn verworven, is het recht om een aftrek toe te passen weliswaar gegeven maar dat brengt nog niet direct mee dat daadwerkelijk een bedrag aan omzetbelasting kan worden terugontvangen. Ook moet namelijk sprake zijn van gebruik voor belaste handelingen (artikel 15(1) Wet OB en artikel 168 Btw-richtlijn). Vertaald naar de exploitatie van zonnepanelen gaat het in wezen erom of en in welke mate bepaalde kosten aan de zonnepanelenexploitatie zijn toe te rekenen. Daarbij merk ik direct op dat als vanwege het feitelijke gebruik voor de zonnepanelenexploitatie een verwerving van bepaalde goederen als ondernemer wordt aangenomen, het voor de hand ligt ook aan te nemen dat de goederen voor

belaste handelingen worden gebruikt. De *output* van de economische activiteit (de zonnepanelenexploitatie) bestaat in beginsel immers slechts uit belaste handelingen in de vorm van leveringen van elektriciteit tegen vergoeding.

2.10 Het Hof heeft in zijn bestreden uitspraak echter geoordeeld dat voor de nieuwbouwwoning in beginsel geen recht op aftrek bestaat. Naar zijn oordeel ontbreekt namelijk een rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen aanschaf van de woning (inclusief perceel) en de levering van elektriciteit. Dit rechtstreekse en onmiddellijke verband komt uit de rechtspraak van het Hof van Justitie over het aftrekrecht: voor aftrek dient een rechtstreeks en onmiddellijk verband te bestaan tussen de ingekochte goederen of diensten en belaste handelingen op een later moment, dan wel tussen inkopen en de economische activiteit (\approx onderneming) in het algemeen.¹⁸ Een dergelijk verband is aanwezig als de kosten van de inkopen zijn opgenomen in de prijs van bepaalde handelingen in een later stadium of als kosten tot de algemene kosten van de belastingplichtige behoren en als zodanig zijn opgenomen in de prijzen van zijn handelingen. Een gedeeltelijke opname van kosten in de prijzen van belastbare handelingen moet ook kunnen. Dit doet zich voor als ingekochte goederen of diensten voor zowel economische als niet-economische doeleinden worden gebruikt.¹⁹

2.11 Het Hof vat voormelde regel kennelijk vrij letterlijk op. Wordt echter de concrete uitwerking van het criterium van het rechtstreekse en onmiddellijke verband in de rechtspraak bezien, dan ontstaat veeleer het beeld dat, behoudens de invloed van vrijstellingen, aftrek mogelijk is voor zover kosten in bedrijfseconomisch opzicht kunnen worden geacht deel uit te maken van de kostprijs van beoogde goederenleveringen en diensten, dan wel voor zover kosten een noodzakelijk gevolg zijn van de uitoefening van een economische activiteit als geheel. Zo staat aan het recht op aftrek niet in de weg dat de beoogde goederenleveringen of diensten niet van de grond komen of verlieslatend zijn.²⁰ En ook niet dat kosten in de afwikkelingsfase van een economische activiteit worden gemaakt, zelfs als al duidelijk is dat geen belaste handelingen meer zullen volgen.²¹ Ik zie geen aanwijzingen dat het Hof van Justitie dit als uitzonderingsgevallen ziet, zodat deze rechtspraak alleen verklaarbaar is als kosten niet strikt letterlijk in de prijs van belaste handelingen hoeven te zijn opgenomen.²² Dat komt ook naar voren uit het arrest in de zaak *University of Cambridge*, waarin het Hof van Justitie beoordeelt of kosten *kunnen worden geacht* te zijn opgenomen in prijzen:²³

“32 (...) Dankzij deze inkomsten [uit beleggingen met giften en donaties; CE] kunnen dus de prijzen van de door de universiteit geleverde goederen en diensten worden verlaagd. De betrokken kosten [voor het beheer van bedoelde beleggingen; CE] kunnen dan ook geenszins worden geacht te worden doorberekend in deze prijzen (...). (...)”

2.12 Daar komt bij dat een lezing van de in 2.2 bedoelde rechtspraak in de zin dat de prijs voor een product de uitkomst moet zijn van een optelsom van kosten, eventueel vermeerderd met een winstmarge, de economische realiteit uit het oog verliest. In de vrije markt ontstaan prijzen door vraag en aanbod. Zeker op markten voor niet-unieke goederen met veel aanbieders, zoals de markt voor elektriciteit, heeft het kostenniveau van een enkele individuele kleine aanbieder geen enkele invloed op de prijs die tot stand komt. Het is dan ook niet reëel van een dergelijke kleine aanbieder het bewijs te verlangen dat hij bepaalde kosten heeft doorberekend in de prijs van zijn product.

2.13 Verder moet worden bedacht dat het criterium van het rechtstreekse en onmiddellijke verband vooral is ontwikkeld in zaken waarin het gebruik van (met name) diensten in feitelijke zin voor belaste handelingen niet zo duidelijk of tastbaar was. Het lijkt dan de omgekeerde wereld om te gaan twifelen aan het bestaan van elk rechtstreeks en onmiddellijk verband in gevallen waarin het feitelijke gebruik voor belaste handelingen, of de economische activiteit als geheel, wél duidelijk is, doordat onmiskenbaar een objectief verband bestaat.²⁴ Dat is ook niet te verenigen met de tendens in de rechtspraak om vrij ruimhartig aftrek toe te staan. Dit laat onverlet dat vervolgens discussie mogelijk is over de omvang van de toe te passen aftrek als tevens sprake is van gebruik voor niet-economische doeleinden.

2.14 Ten slotte blijkt uit de wetgeving noch de rechtspraak een ondergrens voor de vereiste mate van gebruik voor economische doeleinden. In de zaak *Lennartz*, waarin het ging over een auto die een

ondernemer/eenmanszaak voor slechts acht percent zakelijk gebruikte, heeft het Hof van Justitie zelfs uitdrukkelijk overwogen dat een dergelijke ondergrens niet bestaat:²⁵

“28 Daar er geen regel is die het recht op aftrek uitsluit ingeval het gebruik van de goederen voor economische activiteiten niet een bepaalde omvang bereikt, en gelet op de uitdrukkelijke bepalingen van artikel 17, lid 5, sub e, en van artikel 18, lid 4, van de Zesde richtlijn, kan artikel 17 niet aldus worden uitgelegd, dat het impliciet een dergelijke regel bevat.

29 Derhalve mogen de Lid-Staten het recht op aftrek niet beperken, zelfs niet wanneer de goederen slechts in zeer beperkte mate voor economische activiteiten worden gebruikt, tenzij zij zich kunnen baseren op een van de door de Zesde richtlijn geboden afwijkingsmogelijkheden.”

Betekenis voor de zonnepanelenonderneming

2.15 Wat de zonnepanelenexploitatie betreft, is evident dat zonnepanelen waarmee elektriciteit aan het net wordt geleverd, in feitelijke zin worden gebruikt voor belaste handelingen. Iets minder evident, maar nog steeds duidelijk is het gebruik voor belaste handelingen van de woning waarop de panelen liggen. Het is immers noodzakelijk de zonnepanelen onder een zekere hoek op een constructie of onderstel te plaatsen, willen zij goed werken. Aan het gebruik van de woning voor belaste handelingen doet naar mijn mening niet af dat een onderstel op de grond over het algemeen ook mogelijk is en bovendien meer voor de hand ligt als een ondernemer op een zo efficiënt mogelijke manier zonnepanelen wil exploiteren. Een andere opvatting neigt al snel naar het verlangen van een vrij hoge mate van zakelijkheid van de ondernemer in de wijze waarop hij zijn onderneming drijft. Dat acht ik niet gepast.

2.16 Aldus heeft het Duitse Bundesfinanzhof (BFH) ook geoordeeld. De door mij gevonden uitspraken van het BFH gaan over zonnepanelen (*PV-Anlage*) op een carport, een loods en een schuurtje, alsmede over zonnepanelen die op een nieuw dak van een bestaande woning zijn geïnstalleerd.²⁶ Ik citeer uit de uitspraak over de carport (alinea's 36 tot en met 39):

“aa) Eine PV-Anlage besteht im Wesentlichen aus Solarzellen, die in sog. Solarmodulen zusammengefasst werden, einem Wechselrichter, der den Gleichstrom umwandelt und einem Einspeisezähler. Die Solarmodule benötigen eine Halterung, um sie in einem bestimmten Winkel auszurichten. Bei einer sog. "Auf-Dach-Montage" --wie vorliegend-- werden die Solarmodule ohne Eingriff in die Dichtigkeit der Dachhaut mit einem Gestell auf das bestehende Dach installiert (...).

bb) Der Carport, für dessen Errichtung die streitigen Vorsteuerbeträge angefallen sind, diene der vom Kläger betriebenen Dach-PV-Anlage. Da das Dach für die Installation der PV-Anlage erforderlich war, besteht ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen den geltend gemachten Vorsteuerbeträgen und den vom Kläger mittels seiner PV-Anlage ausgeführten steuerpflichtigen Ausgangsumsätzen.

cc) Dem kann nicht entgegengehalten werden, dass eine PV-Anlage auch unabhängig von einer Dachfläche zum Zweck der Stromerzeugung betrieben werden kann und dass eine Bodeninstallation einer PV-Anlage durchaus möglich und üblich ist. Denn der Unternehmer ist in seiner Entscheidung frei, in welcher Form er sein Unternehmen betreibt.

Hinzu²⁷ kommt, dass der Betreiber einer PV-Anlage nach dem im Streitjahr 2008 geltenden § 11 Abs. 2 Satz 1 des Gesetzes für den Vorrang Erneuerbarer Energien (...) dann eine erhöhte Vergütung für den von ihm erzeugten Strom beanspruchen konnte, wenn --wie im Streitfall-- die Anlage auf einem Gebäude angebracht war (...) --je nach Leistung der Anlage-- mindestens 57,4 Cent, 54,6 Cent oder 54 Cent pro Kilowattstunde.”

2.17 Haaks hierop staan echter uitspraken van de rechtbank Gelderland, het gerechtshof Arnhem-Leeuwarden en het gerechtshof 's-Hertogenbosch. In een uitspraak van 7 april 2020 overweegt gerechtshof Arnhem-Leeuwarden (het Hof) dat de bouw van een woning niet strikt noodzakelijk is voor de exploitatie van zonnepanelen en dat daarom in zoverre het vereiste rechtstreekse onmiddellijke verband met de levering van elektriciteit ontbreekt:²⁸

“4.2. Het Hof is van oordeel dat een rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen de levering van

energie via de zonnepanelen en de bouw van de woning ontbreekt. De werkzaamheden bestaande uit de bouw van de woning reiken verder dan hetgeen noodzakelijk is om belanghebbende in staat te stellen om met behulp van zonnepanelen energie op te wekken (vgl. HvJ EU 14 september 2017, C-132/16, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, ECLI:EU:C:2017:683, punt 39). De panelen kunnen bijvoorbeeld ook in een zonnepark worden geplaatst of op al bestaande gebouwen. Niet aannemelijk is dat de kosten van de bouw van de woning op enigerlei wijze rechtstreeks of als algemene kosten zijn verdisconteerd in de prijs die door belanghebbende van de energiemaatschappij voor de levering van elektriciteit (zijnde de belaste handeling) wordt ontvangen. In dit verband heeft belanghebbende weliswaar gesteld dat hij extra bouwkosten heeft gemaakt met het oog op de plaatsing van de zonnepanelen, maar dit heeft hij niet aannemelijk gemaakt. (...)"

In vergelijkbare zin heeft dit gerechtshof overwogen op 3 maart 2020:²⁹

"4.2. Het Hof is van oordeel dat een rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen de levering van energie via de zonnepanelen en de bouw van de woning ontbreekt. De werkzaamheden bestaande uit de bouw van de woning reiken verder dan hetgeen noodzakelijk is om belanghebbende in staat te stellen om met behulp van zonnepanelen energie op te wekken (vgl. HvJ EU 14 september 2017, C-132/16, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, ECLI:EU:C:2017:683, punt 39). De panelen kunnen bijvoorbeeld ook in een zonnepark worden geplaatst of op al bestaande gebouwen. Niet aannemelijk is dat de kosten van de bouw van de woning op enigerlei wijze rechtstreeks of als algemene kosten zijn verdisconteerd in de prijs die door belanghebbende van de energiemaatschappij voor de levering van elektriciteit (zijnde de belaste handeling) wordt ontvangen. In dit verband acht het Hof niet aannemelijk dat belanghebbende in de begroting voor de bouw van de woning op enigerlei wijze rekening heeft gehouden met de opbrengst van de zonnepanelen. Dat belanghebbende is gebonden aan de prijzen die de afnemende energiemaatschappij rekent, maakt dit niet anders."

De rechtbank Gelderland gaat in een uitspraak van 29 november 2019 nog een stapje verder door voor een recht op aftrek in verband met de bouw van de woning zelfs te vereisen dat de woning is gebouwd voor de zonnepanelenexploitatie:³⁰

"22. Voor de beantwoording van de vraag of eiser recht op aftrek heeft van de omzetbelasting die in verband met de bouw van de woning aan hem in rekening is gebracht, acht de rechtbank doorslaggevend of de woning is gebouwd ten behoeve van het uitoefenen van de economische activiteit van eiser, bestaande uit de levering van de met de zonnepanelen opgewekte energie."

Naar het vereisen dat de woning is gebouwd voor de zonnepanelenexploitatie tendeert ook een uitspraak van het gerechtshof 's-Hertogenbosch van 30 januari 2020:³¹

"4.2. Het Hof is daarom [omdat niet is gesteld of gebleken dat de kosten van de bouw van de woning op enigerlei wijze zijn verdisconteerd in de prijs die door belanghebbende van energiemaatschappij voor de levering van elektriciteit wordt ontvangen; CE] van oordeel dat een rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen de levering van energie via de zonnepanelen en de bouw van de woning ontbreekt. Met de bouw van de woning was een privébelang gediend, de woning is niet gebouwd voor het plaatsen van zonnepanelen. De stelling van belanghebbende dat het dak en de woning ten dienste staan van het opwekken van energie en dat dit moet leiden tot (meer) aftrek van voorbelasting wordt dan ook verworpen. (onderstreping CE)"

- 2.18 Het punt 39 uit het arrest in de zaak *Iberdrola* waarnaar het gerechtshof Arnhem-Leeuwarden verwijst in de hiervoor opgenomen citaten, bevat inderdaad een noodzaakcriterium.³² In die zaak wenste de belastingplichtige een aftrek toe te passen voor werkzaamheden die zij had laten verrichten aan een goed (een pompstation) van een ander (een Bulgaarse gemeente). Naar het oordeel van het Hof van Justitie kan in een dergelijk geval het voor aftrek vereiste rechtstreekse en onmiddellijke verband aanwezig zijn, maar dit kan ook worden verbroken:

"39 Zo de werkzaamheden in verband met het herstel van dat pompstation daarentegen verder mochten reiken dan noodzakelijk voor de door Iberdrola opgetrokken gebouwen alleen, zou het bestaan van een rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen bedoelde dienst en de in een later stadium door Iberdrola verrichte belaste handeling, de bouw van die onroerende goederen, gedeeltelijk zijn verbroken en zou Iberdrola slechts een recht op aftrek moeten worden toegekend

voor de voorbelasting die drukt op het deel van de kosten voor het herstel van het pompstation voor afvalwater in het hoofdgeding dat objectief noodzakelijk was om Iberdrola in staat te stellen haar belaste handelingen te verrichten.”

- 2.19 Ik acht het vanwege de specifieke feitelijke achtergrond onjuist uit voormelde overweging op te maken dat in het algemeen een strikte zakelijkheidstoets geldt in de zin dat van de ondernemer mag worden verwacht dat hij de meest zakelijke beslissingen neemt. In het geval van zonnepanelen moet de noodzaak dat zij ergens op worden opgesteld mijns inziens voldoende zijn. 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.
- 2.20 Ten slotte zou ik nogmaals de vergelijking willen maken met de situatie waarin iemand ruimte op het dak van zijn woning aan een derde verhuurt om daar op zijn beurt zonnepanelen op te leggen. De vraag rijst dan of het voor het aannemen van gebruik van de woning voor belaste handelingen verschil maakt dat ruimte op het dak wordt verhuurd of ruimte daaronder, zoals een werkkamer. Ik zou denken van niet. En ik zie vervolgens niet in waarom het dan wel gerechtvaardigd zou zijn onderscheid te maken naar gelang de aard van het gebruik van de ruimte onder (zoals de werkkamer) dan wel op het dak. Verhuur ten behoeve van de zonnepanelenexploitatie door een ander of levering van elektriciteit uit een eigen zonnepanelenexploitatie moet voor het beoordelen van het gebruik voor belaste handelingen van de woning niet uitmaken, evenmin als dat het geval is voor de hoedanigheid waarin de woning wordt verworven (zie 2.8).

3 De mate van aftrek

Uitgaven in verband met onroerende zaken

- 3.1 Zowel zonnepanelen als de woning waarop zij liggen mogen – in voorkomende gevallen – dan wel als ondernemer zijn verworven en worden gebruikt voor belaste handelingen (zie het vorige onderdeel), maar daarmee is nog niet de vraag beantwoord in welke mate dit het geval is. Tot 2011 was deze laatste vraag niet of nauwelijks van belang voor de aftrek bij gemengd privé en zakelijk gebruik van als ondernemer aangeschafte en derhalve tot het bedrijfsvermogen behorende goederen. Vanwege de gelijkstelling van privégebruik met een belaste handeling, bestond in beginsel bij verwerving steeds volledig recht op aftrek.³³ Sinds 2011 ligt dat door de slotalinea van artikel 15(1) Wet OB anders voor uitgaven in verband met onroerende zaken die deel uitmaken van het bedrijfsvermogen. Kortgezegd houdt de in die alinea vervatte regel in dat slechts aftrek mag worden toegepast voor zover sprake is van gebruik voor de bedrijfsdoeleinden:
- “Indien een onroerende zaak deel uitmaakt van het vermogen van het bedrijf van een ondernemer en door de ondernemer zowel voor de activiteiten van het bedrijf als voor zijn privégebruik of voor het privégebruik van zijn personeel, of, meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden wordt gebruikt, is de belasting over de uitgaven in verband met deze onroerende zaak slechts aftrekbaar, overeenkomstig de in dit artikel vervatte beginselen, naar evenredigheid van het gebruik ervan voor de bedrijfsactiviteiten van de ondernemer. Voor het gebruik van de onroerende zaak voor privédoeleinden van de ondernemer of van zijn personeel, of meer in het algemeen voor andere dan bedrijfsdoeleinden is artikel 4, tweede lid, onderdeel a, niet van toepassing.”
- 3.2 De geciteerde alinea komt bijna woordelijk overeen met artikel 168 bis(1) Btw-richtlijn. Ik merk op dat in het oorspronkelijke voorstel voor artikel 168 bis Btw-richtlijn van de Europese Commissie nog werd gesproken over “verwerving, bouw, renovatie of ingrijpende verbouwing van een

onroerend goed".³⁴ Het Europees Parlement heeft daarna nog geprobeerd eenvoudige herstel- en verbeteringswerkzaamheden van de reikwijdte van de bepaling uit te zonderen.³⁵ De Europese Raad heeft uiteindelijk echter juist voor een ruimere reikwijdte van artikel 168 bis Btw-richtlijn gekozen, onder meer door te kiezen voor de bewoordingen "uitgaven in verband met deze onroerende zaak".³⁶ Een toelichting op de keuze voor deze bewoordingen heb ik niet gevonden. De (nationale) parlementaire geschiedenis van de implementatie van artikel 168 bis Btw-richtlijn in de Wet OB geeft evenmin veel inzicht in wat bedoeld zou kunnen zijn met "in verband met", behalve dat in elk geval aanschaffings-, onderhouds- en renovatiekosten met betrekking tot onroerende zaken eronder vallen.³⁷

- 3.3 Dat de regel van toepassing is op de uitgaven voor de verwerving als ondernemer van de (nieuwbouw)woning waarop zonnepanelen worden geëxploiteerd, is dus wel duidelijk. Ook uitgaven voor in het dak geïntegreerde zonnepanelen, die tevens als dakbedekking dienen, zijn duidelijk uitgaven in verband met een onroerende zaak. Die panelen zijn immers zelf onroerend, nu de woning zonder de panelen (een gedeelte van) het dak mist en niet volledig is.³⁸
- 3.4 Discussie is mogelijk over het antwoord op de vraag of het anders ligt bij uitgaven voor zonnepanelen die niet als dakbedekking fungeren (niet-geïntegreerde panelen). Dat ligt niet voor de hand als dergelijke panelen (ook) als onroerend moeten worden beschouwd. Hoewel ik zou verwachten dat dit niet het geval is, omdat de woning zonder de panelen vermoedelijk niet onvolledig is en de panelen naar mijn inschatting zonder noemenswaardige wijziging van de woning kunnen worden verwijderd,³⁹ wordt daar ook anders over gedacht. In een (niet-bindende) toelichting (*Explanatory Notes*) op wat diensten met betrekking tot onroerende goederen zijn in de zin van artikel 47 Btw-richtlijn en artikel 13 ter van Uitvoeringsverordening EU nr. 282/2011, schrijft de Europese Commissie namelijk het volgende:⁴⁰

"120. Concerns might arise in relation to the installation of items onto specific parts of a building or construction, such as solar panels for example. Since different situations are possible, depending on how these items are installed, a careful examination of the circumstances would need to be carried out in order to determine whether or not the installation meets the criteria of Article 13b (artikel 13 ter van Uitvoeringsverordening EU nr. 282/2011; CE).

121. In general, solar panels would be covered by Article 13b(b) (vast met de grond verbonden gebouw of constructie; CE) as they constitute infrastructure of the building. To serve their specific purpose that is to generate electricity or heat, they indeed have to be integrated with the electrical or heating installations of the building or construction. When solar panels are installed on a building or construction without being a part of its infrastructure, it would be necessary to determine whether the conditions under Article 13b(c) (geïnstalleerd element zonder welke het gebouw of de constructie waarvan het integrerend deel uitmaakt, onvolledig is; CE) or (d) (blijvend geïnstalleerd element, werktuig of machine dat niet zonder vernietiging of wijziging van het gebouw of de constructie kan worden verplaatst; CE) are met.

122. As already mentioned before, it might happen that goods will be covered by more than one provision under Article 13b. For instance, when solar panels are installed on the roof of a building or construction, they could also be covered by Article 13b(c) if they become part of the roof in the sense that they are incorporated into it and serve as the roof. This would also be the case for solar panel windows. Solar panel walls would normally be covered by Article 13b(b) as they constitute part of the building."

- 3.5 En zelfs als niet-geïntegreerde zonnepanelen roerend zouden zijn, is nergens beslist dat zij niet toch in de zin van artikel 168 bis Btw-richtlijn verband kunnen houden met de woning waarop zij liggen. Daar komt nog bij dat bij woningen die nieuw worden opgeleverd met zonnepanelen op het dak, waarschijnlijk slechts sprake is van één levering, zijnde de levering van een nieuw gebouw waaraan de levering van de zonnepanelen bijkomstig is. Ik acht het dan niet mogelijk de uitgaven voor de zonnepanelen afzonderlijk te beschouwen voor de bepaling van de mate van aftrek en niet aan te merken als uitgaven in verband met een onroerende zaak.⁴¹ Wat daar verder ook zij, ik laat het hier verder rusten, omdat in uitlatingen van de Belastingdienst op zijn website ligt besloten dat uitgaven voor niet-geïntegreerde zonnepanelen niet uitgaven in verband met een

onroerende zaak zijn:⁴²

“U heeft op uw woning zonnepanelen laten aanbrengen die niet tegelijkertijd dienen als dakbedekking (ze dienen dus alléén om stroom op te wekken⁴³, het betreft dan niet-geïntegreerde zonnepanelen). U kunt dan het hele BTW-bedrag (voorbelasting) dat in rekening is gebracht voor de aanschaf en installatie van de zonnepanelen in aftrek brengen.”

- 3.6 Verder staat in deze zaak niet ter discussie dat de omzetbelasting voor de aanschaf en de installatie van de zonnepanelen, volledig aftrekbaar is. In geschil is enkel de aftrek van de omzetbelasting die is betaald voor de verwerving van de woning. Daarvoor geldt de slotalinea van artikel 15(1) Wet OB, zoals hiervoor al opgemerkt, zonder meer.

Bepaling van de mate van aftrek bij uitgaven in verband met onroerende zaken

- 3.7 In artikel 11(4) Uitv.besch. OB, dat bij invoering overigens maar heel summier is toegelicht,⁴⁴ is neergelegd dat in gevallen waarin de slotalinea van artikel 15(1) Wet OB geldt, de mate van aftrek wordt berekend op basis van het werkelijke gebruik van de onroerende zaak:

“De in artikel 15, eerste lid, laatste alinea, van de wet bedoelde aftrek over uitgaven in verband met een onroerende zaak wordt berekend op basis van het werkelijke gebruik van die onroerende zaak.”

- 3.8 Het werkelijke gebruik is ook het criterium in artikel 11(2) Uitv.besch. OB. Die bepaling gaat – kortgezegd – over de mate van aftrek bij gebruik van goederen en diensten voor zowel belaste als vrijgestelde prestaties als ondernemer. In de context van die bepaling is volgens de rechtspraak van de Hoge Raad vereist dat de vaststelling van het werkelijke gebruik dient te berusten op objectief en nauwkeurig vast te stellen gegevens, waarmee ook het werkelijke gebruik objectief en nauwkeurig is vast te stellen.⁴⁵ Toepassing van de werkelijkgebruiksmethode in de zin van artikel 11(2) Uitv.besch. OB bij onroerende zaken houdt doorgaans in dat het gebruik van de nuttig bruikbare oppervlakte wordt gezien. Onder omstandigheden kan ook bij de inhoud van nuttige ruimten worden aangesloten.

Nadere uitwerking bij zonnepanelen

- 3.9 Bij zonnepanelen op een woning zou een uitwerking van de werkelijkgebruiksmethode naar analogie met artikel 11(2) Uitv.besch. OB kunnen zijn dat het gebruik van de nuttig bruikbare oppervlakte wordt gezien, waarbij naast het oppervlak van de binnenruimten het oppervlak van het dak waarop de zonnepanelen liggen, als nuttig bruikbaar worden beschouwd. Het gerechtshof Arnhem-Leeuwarden heeft in een uitspraak van 28 februari 2017 een dergelijke benadering gevolgd in een casus waarin artikel 15(1) slotalinea Wet OB nog niet gold, en privégebruik van een woning moest worden belast op grond van artikel 4(2)a Wet OB:⁴⁶

“4.8 Tussen partijen is niet in geschil dat, nu het primaire standpunt van belanghebbende niet slaagt, gelet op het subsidiaire standpunt van belanghebbende en de berekeningswijze in het rapport, het privégebruik van de woning dient te worden berekend aan de hand van de oppervlaktes van de nuttige ruimtes van de woning. Hierbij is niet in geschil dat het gebruik in de woning door de plaatsing van de zonnepanelen niet is gewijzigd. Ten aanzien van de in de woning gelegen nuttige ruimtes gelden derhalve de in het rapport opgenomen oppervlaktes en de aldaar neergelegde verdeling tussen zakelijk gebruik (52,9 m²) en privégebruik ((237 m² -/- 52,9 m² =) 184,1 m²). Bij deze wijze van berekening worden die onderdelen van de woning die dienstig zijn aan de nuttige ruimtes (bijvoorbeeld de muren, de fundering en het dak) naar evenredigheid aan de nuttige ruimtes toegerekend. Naar het oordeel van het Hof heeft de plaatsing van de zonnepanelen op het dak tot gevolg dat het deel van het dak waar de zonnepanelen daadwerkelijk zijn bevestigd niet meer alleen ten dienste staat van de nuttige ruimtes in de woning, maar ook van de energie-opwekking. Dat deel van het dak heeft door dit gewijzigde gebruik een extra functie verkregen en dient daarom te worden aangemerkt als nuttige ruimte. Anders dan belanghebbende bepleit, is het Hof van oordeel dat daarbij niet het hele dak als nuttige ruimte dient te worden aangemerkt. Het deel van het dak waarop geen zonnepanelen zijn bevestigd, staat nog steeds alleen ten dienste van de nuttige ruimtes, waaronder het deel van het dak waar de zonnepanelen zijn bevestigd. Vorenstaande betekent dat ten aanzien van de woning de nuttige ruimtes met zakelijk gebruik door plaatsing van de zonnepanelen zijn

toegenomen met 10,9 m2 tot 63,8 m2 en - anders dan waarvan belanghebbende uitgaat in zijn berekening - ook het totale oppervlakte van de nuttige ruimtes van de woning is toegevoegd met 10,9 m2 tot 247,9 m2. Het totale privégebruik van de woning is dan 74,2% ((184,1 m2 / 247,9 m2) x 100)."

- 3.10 Volgens diverse auteurs zou deze benadering ook bij het bepalen van de mate van aftrek conform artikel 15(1) slotalinea Wet OB het uitgangspunt moeten zijn.⁴⁷ Het Hof heeft dat onder meer in de voorliggende zaak anders gezien, en vindt daarin het gerechtshof 's-Hertogenbosch aan zijn zijde,⁴⁸ vanwege de afwijkende juridische context:

"4.1. Het Hof merkt op dat de uitspraak van dit Hof van 28 november 2017 (...) waarnaar in de stukken van het geding wordt verwezen, weliswaar ten aanzien van de feiten overeenkomsten vertoont met de onderhavige zaak, maar dat geen sprake is van een gelijk wettelijk toetsingskader. Vóór 1 januari 2011 kon een ondernemer die een onroerende zaak liet bouwen voor zowel zakelijk (belast) als privégebruik ervoor kiezen de onroerende zaak geheel aan het bedrijfsvermogen toe te rekenen en alle in rekening gebrachte omzetbelasting in aftrek brengen. Het gebruik voor privé doeleinden werd gelijkgesteld met een dienst verricht onder bezwarende titel ter zake waarvan omzetbelasting was verschuldigd. Vanaf 1 januari 2011 is in artikel 15, lid 1, laatste alinea, van de Wet OB overeenkomstig artikel 168 bis van de Btw richtlijn 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. Het is daarbij aan belanghebbende, als degene die aanspraak maakt op de aftrek, om aannemelijk te maken dat en in hoeverre zij recht heeft op aftrek van de voorbelasting wegens belast gebruik van de woning en het perceel."

- 3.11 Deze overweging komt wat formalistisch op mij over. Dat neemt niet weg dat ik de benadering van het Hof in zijn uitspraak van 28 februari 2017 ook niet geheel gelukkig vind. Hoewel die benadering uitgaat van objectief en nauwkeurig vast te stellen gegevens uit, is het de vraag of de berekening wel tot een objectieve en nauwkeurige dan wel reële vaststelling van het werkelijke gebruik van de woning leidt. Betwijfeld kan met name worden of het reëel is vloeroppervlakte en dakoppervlakte op één lijn te stellen en verhoudingsgewijs evenveel kosten van de gehele woning (inclusief desnoods de kosten voor marmer en gouden kranen) toe te rekenen aan het gebruik van het dakoppervlakte waarop zonnepanelen liggen. Het dak heeft anders dan de vloeren ook een dubbelfunctie. Daarbij acht ik het bovendien reëel meer belang te hechten aan de betekenis van het dak voor de bescherming van de woning tegen weersinvloeden en dergelijke dan aan de betekenis ervan voor het opstellen van zonnepanelen. In vergelijkbare zin heeft in Duitsland het BFH geoordeeld. Ik citeer opnieuw uit de in onderdeel 2.16 al genoemde uitspraak over een carport (alinea's 56 tot en met 58):

"b) Im Rahmen des § 15 Abs. 4 UStG kommt bei Gebäuden nach Auffassung der Finanzverwaltung als sachgerechter Aufteilungsmaßstab "in der Regel" eine Aufteilung nach dem Verhältnis der Nutzflächen in Betracht (...).

Nach Ansicht des Senats scheidet aber im Streitfall die Ermittlung des abziehbaren Vorsteueranteils durch eine Gegenüberstellung von Nutzflächen des Carports, die einerseits unternehmerisch und die andererseits privat genutzt werden, aus. Denn durch eine solche Aufteilung nach dem Verhältnis der Nutzflächen lässt sich nicht objektiv widerspiegeln, welcher Teil der Eingangsaufwendungen jedem dieser beiden Bereiche wirtschaftlich zuzurechnen (...) ist.

Nutzflächen innerhalb eines Gebäudes und Nutzflächen auf dessen Dach sind nicht ohne weiteres zu einer Gesamtnutzfläche zu addieren, weil sie in der Regel nicht miteinander vergleichbar sind. Zudem macht es einen Unterschied, ob eine PV-Anlage auf einem mit geringem Aufwand zu errichtenden Gebäude --wie einem Carport-- oder z.B. auf einem Ein- oder Mehrfamilienhaus installiert ist (...)." (onderstreept CE)

- 3.12 Als werkelijk gebruik in de context van artikel 11(4) Uitv.besch. OB op dezelfde wijze moet worden begrepen als in de context van artikel 11(2) Uitv.besch. OB, zou die uitleg in gevallen van zonnepanelen op een woning dus kunnen meebrengen dat het niet te bewijzen is. De

zonnepanelenexploitant vist dan alsnog achter het net van aftrek, omdat hij voor de aftrek in beginsel wel de bewijslast heeft. Het gerechtshof 's-Hertogenbosch heeft bij uitspraak van 21 juni 2019 geoordeeld dat de jurisprudentie van de Hoge Raad over artikel 11(2) Uitv.besch. OB inderdaad moet worden toegepast in de context van artikel 11(4) Uitv.besch. OB.⁴⁹ Daar valt echter ook wel anders over te denken.

3.13 Bedacht moet worden dat in gevallen waarin artikel 11(2) Uitv.besch. OB in beeld komt, steeds de mogelijkheid bestaat terug te vallen op het bepalen van een aftreksleutel naar omzetverhoudingen (conform artikel 11(1)c Uitv.besch. OB). Bij artikel 11(4) Uitv.besch. OB bestaat een dergelijke terugvalmogelijkheid niet. De mate van aftrek *moet* aan de hand van het daarin bedoelde werkelijke gebruik worden bepaald. In dit verschil is een rechtvaardiging te vinden om minder strikt om te gaan met bewijs ter staving van het werkelijke gebruik. Te betwijfelen valt ook of het in overeenstemming is met artikel 168 bis Btw-richtlijn om specifiek het bewijs van werkelijk gebruik te verlangen als dat in bepaalde gevallen niet te leveren valt. Conform artikel 168 bis Btw-richtlijn moet immers een verdeelsleutel worden bepaald naar analogie met de in de artikelen 167, 168, 169 en 173 Btw-richtlijn vervatte beginselen. Een sleutel op basis van (werkelijk) gebruik lijkt daarbinnen slechts één van de mogelijkheden.

3.14 Naar mijn mening is een redelijke uitleg van artikel 11(4) Uitv.besch. OB hoe dan ook dat het "werkelijk gebruik" in die bepaling ook met minder objectief en nauwkeurig vast te stellen gegevens moet kunnen worden bewezen dan het werkelijk gebruik in artikel 11(2) Uitv.besch. OB. Van belang is dat er een zo goed mogelijke inschatting van het werkelijke gebruik tot stand komt, liefst aan de hand van zo objectief en nauwkeurig mogelijk vast te stellen gegevens, maar zonder dat de exploitant van zonnepanelen bij voorbaat in een onmogelijke bewijspositie komt. In dat kader moet voor ogen worden gehouden dat zeker bij gelijktijdig gebruik van een goed voor bedrijfsdoeleinden en andere dan bedrijfsdoeleinden, absolute objectiviteit en nauwkeurigheid niet bestaat.

3.15 Dan nog blijft het lastig het werkelijke gebruik vast te stellen. Ik zie nog niet hoe een verdeelsleutel aan de hand van oppervlaktes of inhoud van de woning leidt tot redelijke uitkomsten. Een redelijke uitkomst heeft het BFH naar mijn mening wel gevonden, al is de wettelijke context in Duitsland iets anders.⁵⁰ Het BFH heeft ten eerste vastgesteld dat in de Duitse wet niet is voorgeschreven hoe een verdeelsleutel voor de aftrek moet worden vastgesteld in een geval als hier aan de orde. Tegen die achtergrond heeft het BFH als vangnet een proratomethode aan de hand van fictieve huuromzetten uiteengezet (alineas 58-62):

"c) Der Senat hält für die Aufteilung der Vorsteuerbeträge im Streitfall vielmehr --vorbehaltlich einer anderen vom Kläger im zweiten Rechtsgang gewählten sachgerechten Schätzungsmethode-- die Anwendung eines Umsatzschlüssels für sachgerecht.

aa) Da es sowohl an einem Umsatz für das Innere des Carports als auch an einer entgeltlichen Nutzung der Dachfläche fehlt, könnte insoweit jeweils auf einen fiktiven Vermietungsumsatz abgestellt werden.

Hinsichtlich der Dachfläche wäre abzustellen auf den fiktiven Umsatz, der sich ergäbe, wenn der Kläger die Dachfläche an einen Dritten zum Betrieb einer PV-Anlage vermietet hätte. Grundstückseigentümer betreiben oftmals eine PV-Anlage nicht selbst, sondern vermieten die Dachfläche ihres Gebäudes zu diesem Zweck an einen Dritten (...).

bb) Einer derartigen oder ähnlichen Anwendung eines Umsatzschlüssels im Streitfall steht § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG nicht entgegen, wonach eine Ermittlung des nicht abziehbaren Teils der Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der Umsätze, die den Vorsteuerabzug ausschließen, zu den Umsätzen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, nur zulässig ist, wenn keine andere wirtschaftliche Zurechnung möglich ist.

Dabei kann offen bleiben, ob § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG möglicherweise unionsrechtswidrig ist (...). Denn im Streitfall ist aus den dargelegten Gründen --soweit ersichtlich-- keine andere sachgerechte wirtschaftliche Zurechnung der Vorsteuerbeträge als nach einem (fiktiven)

Umsatzschlüssel möglich.”

- 3.16 Hierop valt af te dingen dat in wezen van schattingen wordt uitgegaan en dat het vaststellen van fictieve huuromzetten uitwerkingsvraagstukken oproept. Anders dan in de Duitse wet is in Nederland bovendien voorgeschreven hoe de verdeelsleutel voor de aftrek moet worden vastgesteld, en dat is aan de hand van het werkelijke gebruik. De benadering van het BFH lijkt mij daarom niet een op een toepasbaar in Nederland.
- 3.17 In de Nederlandse context kan een oplossing zijn voor de – naar het zich laat aanzien toch wel aanmerkelijke – complicaties met het vaststellen van het werkelijke gebruik, dat de zonnepanelenexploitant kan volstaan met het aan de hand van schattingen aannemelijk maken wat het aftrekbare bedrag (minimaal) moet zijn uitgaande van het in redelijkheid bepalen van het werkelijke gebruik van de woning voor de zonnepanelenonderneming. Dat is de oplossing die ik voorsta.
- 3.18 Afgezien van zonnepanelenexploitanten laten verdrinken in hun bewijsnood, is nog een alternatief het hanteren van een of meer (ontzenuwbare) bewijsvermoedens. Een dergelijk vermoeden laat zich echter nog niet zo eenvoudig door de rechter formuleren. Ik heb mijn gedachten laten gaan over de mogelijkheden, maar een eenvoudig vermoeden dat ook nog enigszins reëel is, heb ik (nog) niet gevonden. Ik vraag mij dan ook af of het formuleren van enig (hardheidsclausule)beleid van de Staatssecretaris eigenlijk niet de geëigende oplossing is. Dat biedt rechtszekerheid en kan vele geschillen voorkomen.⁵¹
- 3.19 Voor de volledigheid geef ik hieronder ten slotte nog de gedachten weer die bij mij opkwamen voor het formuleren van een bewijsvermoeden. Deze blinken, als gezegd, niet uit in eenvoud dan wel realiteit, en ook overigens valt er denk ik het nodige op af te dingen.
- (i) De aftrekbare belasting zou toch minimaal gelijk moeten zijn aan (a) de belasting voor de aanschaf van de zonnepanelen met toebehoren, (b) de belasting die de exploitant zou hebben moeten betalen als hij een onderstel had aangeschaft om de panelen mee op de grond op te bevestigen, (c) de belasting die dan zou zijn betaald om de zonnepanelen te installeren en (d) de eventueel voor de aanschaf van de grond betaalde belasting voor zover die grond nodig zou zijn om de zonnepanelen op de grond op te stellen, een en ander voor zover de exploitant de met de zonnepanelen opgewekte elektriciteit aan het net levert (ik begrijp dat het gemiddeld genomen om een tweederdedeel van de opgewekte elektriciteit gaat⁵²).
- (ii) De voorbelasting in de kosten van het casco van de woning en de kosten voor de ondergrond van de woning is aftrekbaar, overeenkomstig een verdeelsleutel op basis van vierkante meters nuttig bruikbaar oppervlak, waarbij het oppervlak op het dak slechts voor de helft meetelt en enkel voor zover daarop zonnepanelen komen te liggen c.q. de bedekking ervan uit zonnepanelen komt te bestaan, gecorrigeerd voor de mate waarin de exploitant de met de zonnepanelen opgewekte elektriciteit aan het net levert.⁵³ Het meetellen van het nuttige oppervlak op het dak voor slechts de helft dient ertoe om rekenschap te geven van de dubbelfunctie van het dak. Daarnaast is de voorbelasting in de kosten voor de zonnepanelen, de aanleg daarvan en de benodigde installaties aftrekbaar. Als ook in zoverre sprake is van uitgaven in verband met een onroerende zaak, bestaat laatstbedoelde aftrek slechts voor zover de exploitant de met de zonnepanelen opgewekte elektriciteit aan het net levert.
- (iii) De methode van het BFH, maar dan als methode voor schatting van het werkelijke gebruik.

4 Bespreking van de klachten

- 4.1 In het beroepschrift in cassatie klaagt belanghebbende ten eerste dat het Hof het gebruik van de woning voor de zonnepanelenexploitatie niet op eenzelfde wijze heeft vastgesteld als in zijn uitspraak van 28 februari 2017, waaruit in onderdeel 3.8 is geciteerd. Deze klacht faalt, alleen al omdat geen rechtsregel bestaat die het Hof bindt aan zijn eerdere uitspraken.
- 4.2 De tweede klacht begrijp ik aldus, dat het Hof onder meer heeft miskend dat belanghebbende de woning in de hoedanigheid van ondernemer heeft verworven gelet op het medegebruik ervan voor

de exploitatie van zonnepanelen. Die klacht treft doel, om de redenen vermeld in onderdeel 2 van deze conclusie. Daaruit volgt ook dat de derde klacht terecht is voor zover die moet worden begrepen als zijnde gericht tegen het oordeel dat een rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen de kosten van de woning en de exploitatie van de zonnepanelen geheel ontbreekt.

4.3 Voor nader onderzoek naar de mate waarin recht op aftrek bestaat voor de woning, dient de zaak mijns inziens te worden verwezen. Een berekening conform de methode die het Hof in zijn uitspraak van 28 februari 2017 heeft toegepast, die volgens belanghebbende tot 18,5% aftrek zou leiden, acht ik dan echter onjuist. Redelijkerwijs kan niet worden volgehouden dat de woning in een dergelijke mate wordt gebruikt voor de zonnepanelenonderneming. Zie in zoverre onderdeel 3.11.

5 Conclusie

Ik geef de Hoge Raad in overweging het beroep in cassatie van belanghebbende gegrond te verklaren.

De Procureur-Generaal bij de
Hoge Raad der Nederlanden

Advocaat-Generaal

¹ HvJ 20 juni 2013, Fuchs, C-219/12, na conclusie A-G Sharpston, ECLI:EU:C:2013:413.

² Dit laatste staat in punt 2.5 van de bestreden uitspraak. Ik merk overigens op dat twee derde van de voorbelasting op het perceel en de woning plus alle voorbelasting in verband met de zonnepanelen niet meer is dan €150.011,67. Dit bedrag sluit dus niet aan op het in aftrek gebrachte bedrag. Dat komt doordat het Hof de voorbelasting op de woning lager heeft vastgesteld (€ 108.436,17) dan het bedrag waarvan belanghebbende in eerste instantie is uitgegaan (€ 132.017,20). Uit het dossier kan ik echter niet opmaken welke posten uiteindelijk uit het initiële bedrag zijn geëlimineerd. Mogelijk valt daaromtrent iets te lezen in de brief van de Inspecteur met de voorgenomen uitspraak op bezwaar, waarvan in het dossier weliswaar melding wordt gemaakt, maar die ik niet in het dossier heb aangetroffen.

³ Rb Gelderland 9 april 2018, nr. AWB 17/2528, ECLI:NL:RBGEL:2018:1612. C. Verweij en de redactie van Fiscaal up to Date hebben de uitspraak becommentarieerd in *NtFR* 2018/1105 respectievelijk *FutD* 2018/1184.

⁴ Hof Arnhem-Leeuwarden 7 mei 2019, nr. 18/00445, ECLI:NL:GHARL:2019:3986. E.H.A.M. Thijssen heeft de uitspraak becommentarieerd in *NtFR* 2019/1745.

⁵ Om preciezer te zijn: 12,5% van de woning en 12,5% van het bebouwde deel van het perceel (14,44%).

⁶ Terzijde merk ik op dat bij de Rechtbank en het Hof ook in geschil was welk deel van de woning en het perceel precies worden gebruikt voor de belaste verhuur. Omdat die kwestie in cassatie geen rol meer speelt, laat ik haar hier onbesproken.

⁷ HR 20 september 2019, nr. 17/04489, ECLI:NL:HR:2019:1399.

⁸ Zie onder meer HvJ 11 juli 1991, Lennartz, C-97/90, na conclusie A-G Jacobs, ECLI:EU:C:1991:315, punt 21, HvJ 20 juni 2013, Fuchs, C-219/12, na conclusie A-G Sharpston, ECLI:EU:C:2013:413, punt 19, HvJ 25 juli 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, na conclusie A-G Kokott, ECLI:EU:C:2018:595, punten en HR 20 september 2019, nr. 17/04489, ECLI:NL:HR:2019:1399, punt 2.3.4.

- ⁹ HR 20 september 2019, nr. 17/04489, ECLI:NL:HR:2019:1399, punt 2.3.4.
- ¹⁰ HvJ 25 juli 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, na conclusie A-G Kokott, ECLI:EU:C:2018:595, punt 41-50.
- ¹¹ Vgl. HvJ 20 juni 2013, Fuchs, C-219/12, na conclusie A-G Sharpston, ECLI:EU:C:2013:413, punt 20.
- ¹² Als de leverancier de woning met zonnepanelen en al levert, lijkt mij dat in beginsel één ondeelbare levering, ongeacht of de panelen zijn opgesteld op het dak of dat zij in het dak zijn geïntegreerd. Zie ook P. Berkhuizen & J.C. van Straaten, Bestanddelen van gebouwen – overdrachtsbelasting – omzetbelasting, *FBN* 2019/50, onderdeel 3.
- ¹³ Daarnaast tendeert misschien ook de (niet-bindende) vierde richtlijn die het Btw-comité als bedoeld in artikel 398 Btw-richtlijn heeft geformuleerd tijdens zijn 27e bijeenkomst op 11 en 12 december 1989, nr. XXI/370/90: “The **large majority** of delegations considered that tax on expenditure on the purchase, repair, maintenance and renovation of housing was not deductible, where such housing was used by employees, directors or members of the taxable business or by sole traders themselves, provided that such expenditure was (exclusively) intended to meet domestic housing needs, and where it was linked to the provision of housing, itself exempt.”
- ¹⁴ HR 6 juni 2014, nr. 13/00982, ECLI:NL:HR:2014:1320.
- ¹⁵ Het Hof heeft in dit kader bijvoorbeeld verwezen naar HvJ 21 februari 2018, Kreuzmayr, C-628/16, ECLI:EU:C:2018:84, punten 41 en 42, waarbij het vooral het oog op punt 42 zal hebben gehad.
- ¹⁶ Daaronder tevens te verstaan: het vestigen van een opstalrecht.
- ¹⁷ Het voorgaande laat overigens onverlet dat de ondernemer/natuurlijke persoon ervoor kan kiezen zijn woning vanwege het privégebruik deels of geheel van de toepassing van het btw-stelsel uit te sluiten. Dat blijkt uit HvJ 4 oktober 1995, Armbrecht, C-291/92, na conclusie A-G Van Gerven, ECLI:EU:C:1995:305, punten 19 en 20 en HvJ 8 maart 2001, Backsi, C-415/98, na conclusie A-G Saggio, ECLI:EU:C:2001:136, punt 26. Reden om daarvoor te kiezen is dat een verwerving van een woning als ondernemer niet steeds zonder nadelen is.
- ¹⁸ Zie bv. HvJ 3 juli 2019, University of Cambridge, C-316/18, ECLI:EU:C:2019:559, punt 27.
- ¹⁹ Vgl. o.m. HvJ 13 maart 2008, Securenta, C-437/06, na conclusie A-G Mazák, ECLI:EU:C:2008:166 en HvJ 8 mei 2019, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach, C-566/17, na conclusie A-G Sharpston, ECLI:EU:C:2019:390.
- ²⁰ HvJ 29 februari 1996, INZO, C-110/94, na conclusie A-G Lenz, ECLI:EU:C:1996:67 en HvJ 15 januari 1998, Ghent Coal, C-37/95, na conclusie A-G Ruiz-Jarabo Colomer, ECLI:EU:C:1998:1.
- ²¹ HvJ 3 maart 2005, I/S Fini H, C-32/03, na conclusie A-G Jacobs, ECLI:EU:C:2005:128.
- ²² In die zin ook A-G Kokott in haar conclusie in de zaak C&D Foods, C-502/17, ECLI:EU:C:2018:676, punt 45-46.
- ²³ HvJ 3 juli 2019, University of Cambridge, C-316/18, ECLI:EU:C:2019:559.
- ²⁴ Vgl. HvJ 21 februari 2013, Becker, C-104/12, ECLI:EU:C:2013:99, punt 22.
- ²⁵ HvJ 11 juli 1991, Lennartz, C-97/90, na conclusie A-G Jacobs, ECLI:EU:C:1991:315.
- ²⁶ BFH 19 juli 2011, nr. XI R 21/10 (carport), BFH 19 juli 2011, nr. XI/R 29/10 (loods) BFH 19 juli 2011, nr. XI R 29/09 (schuurtje) en BFH 14 maart 2012, XI R 26/11 (nieuw dak woning). De omstandigheid dat de uitspraken van het Bundesfinanzhof geen nieuwbouwwoningen betreffen, kan overigens ermee verband houden dat Duitsland tegenwoordig beschikt over een derogatie die haar toestaat de aftrek uit te sluiten bij minder dan tien percent gebruik voor ondernemingsdoeleinden en dat aan die tien percent met alleen zonnepanelen op een woning niet wordt toegekomen.
- ²⁷ Dit lees ik als de opmaat naar een overweging ten overvloede.
- ²⁸ Hof Arnhem-Leeuwarden 7 april 2020, nr. 19/00765, ECLI:NL:GHARL:2020:2676. Zie ook Hof Arnhem-Leeuwarden 3 maart 2020, nr. 19/00548, ECLI:NL:GHARL:2020:1983 en 3 maart 2020, nr. 19/00549, ECLI:NL:GHARL:2020:1984.
- ²⁹ Hof Arnhem-Leeuwarden 3 maart 2020, nr. 19/00548, ECLI:NL:GHARL:2020:1983 en nr. 19/00549, ECLI:NL:GHARL:2020:1984.

- ³⁰ Rb Gelderland 29 november 2019, nr. AWB 19/1844, ECLI:NL:RBGEL:2019:5488.
- ³¹ Hof 's-Hertogenbosch 30 januari 2020, nr. 19/00204, ECLI:NL:GHSHE:2020:321.
- ³² HvJ 14 september 2017, Iberdrola, C-132/16, na conclusie A-G Kokott, ECLI:EU:C:2017:683, punt 39.
- ³³ Behoudens vrijstellingen, ander niet-economische gebruik en een eventuele keuze van de ondernemer/natuurlijke persoon om de goederen van de toepassing van het btw-stelsel uit te sluiten. Zie over het laatste voetnoot 17.
- ³⁴ Voorstel voor een richtlijn van de Raad tot wijziging van enkele bepalingen van Richtlijn 2006/112/EG van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, COM(2007) 677 definitief.
- ³⁵ Verslag over het voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van enkele bepalingen van Richtlijn 2006/112/EG van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (COM(2007)0677, institutioneel dossier 2007/0238(CNS)), nr. C6-0433/2007. Zie ook Wetgevingsresolutie van het Europees Parlement van 24 november 2009 over het ontwerp voor een richtlijn van de Raad tot wijziging van enkele bepalingen van Richtlijn 2006/112/EG van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (10893/2009 – C7-0002/2009 – 2007/0238(CNS))
- ³⁶ Ook het tweede lid van artikel 168 bis Btw-richtlijn, dat toestaat hetzelfde te bepalen voor andere goederen dan onroerende goederen, maakte niet deel uit van het oorspronkelijke voorstel.
- ³⁷ *Kamerstukken II* 2009/10, 32 400, nr. 3, onderdeel 1.2.1.2.
- ³⁸ Zie artikel 13 ter Uitvoeringsverordening EU nr. 282/2011.
- ³⁹ Vgl. HvJ 17 mei 2011, Fischer en Brandenstein, C-322/99 en C-323/99, na conclusie A-G Jacobs, ECLI:EU:C:2001:280, punt 70. Zie ook: C.J. Hummel, Een zonnige toekomst voor zonnepanelen?, *NTRF* 2013/33 en P. Berkhuizen & J.C. van Straaten, Bestanddelen van gebouwen – overdrachtsbelasting – omzetbelasting, *FBN* 2019/50. Anders: J. Ariës & E. Sparidis, Btw en overdrachtsbelasting bij zonneprojecten op andermans vastgoed: geen eigen huis, wel een plek onder de zon, *FBN* 2019/57.
- ⁴⁰ European Commission, Explanatory notes on EU VAT place of supply rules on services connected with immovable property that enter into force in 2017, doi:10.2778/495705.
- ⁴¹ Zie over de levering van zonnepanelen die zou kunnen opgaan in de levering van een onroerende zaak P. Berkhuizen & J.C. van Straaten, Bestanddelen van gebouwen – overdrachtsbelasting – omzetbelasting, *FBN* 2019/50, onderdeel 3.
- ⁴² Veel gestelde vragen en antwoorden over btw-heffing bij particulieren die zonnepanelen aanschaffen, <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/publicaties/2018/01/12/vragen-en-antwoorden-over-btw-heffing-bij-particulieren-met-zonnepanelen>.
- ⁴³ Voetnoot in origineel: "In de praktijk gaat het vooral om zonnepanelen die op de bestaande dakbedekking worden aangebracht."
- ⁴⁴ Zie de toelichting op artikel XI, onderdeel C, van het besluit 'Wijziging van enige fiscale uitvoeringsregelingen, van enige overige uitvoeringsregelingen en van de Wet op de accijns' van 23 december 2010, nr. DB 2010/281 M, *Stcrt.* 2010, 21111.
- ⁴⁵ HR 23 februari 2018, nr. 16/04051, ECLI:NL:HR:2018:267, punt 2.4.2.
- ⁴⁶ Hof Arnhem-Leeuwarden 28 november 2017, nr. 16/01522, ECLI:NL:GHARL:2017:10387. Het beroep in cassatie van de Staatssecretaris tegen deze uitspraak is onder verwijzing naar artikel 81(1) van de Wet op de rechterlijke organisatie ongegrond verklaard. Zie HR 27 september 2019, nr. 18/00087, ECLI:NL:HR:2019:1438. Daaruit mag – voor alle duidelijkheid – niet worden afgeleid dat de Hoge Raad de uitspraak van het gerechtshof onderschrijft, maar 'slechts' dat de door de Staatssecretaris voorgestelde middelen, die niet zijn gepubliceerd, niet tot cassatie kunnen leiden en geen aanleiding geven tot het beantwoorden van rechtsvragen in het belang van de rechtseenheid of de rechtsontwikkeling.
- ⁴⁷ P.F. Zijlstra, Zonnepanelen, vastgoed en btw, *VGFC* 2019/42, N.P. Arzini & J.R.M. Kindt, Zonnepanelen en btw: een duurzame oplossing?, *WFR* 2020/91, onderdeel 4.1.2, P. Tielemans & E.A. Lathouwers,

Btw-af trek over bouwkosten bij levering zonnepanelen: wonen in een elektriciteitscentrale?, *BtwBrief* 2020/20 en, in mindere mate, Kaylee Schriek, Stand van zaken zonnepanelen: duurzaam verwarrend, *BTW-bulletin* 2020/16. Anders: W.D. Rijkeboer, Aftrek voor zonnepaneelwoningen: prove it!, *BtwBrief* 2020/37.

⁴⁸ Hof 's-Hertogenbosch 21 juni 2019, nr. 18/00143, ECLI:NL:GHSHE:2019:2249, punt 4.9.

⁴⁹ Hof 's-Hertogenbosch 21 juni 2019, nr. 18/00143, ECLI:NL:GHSHE:2019:2249, punt 4.9.

⁵⁰ In België, Frankrijk en het Verenigd Koninkrijk lijkt aftrek van btw op nieuwbouwwoningen met zonnepanelen overigens niet of nauwelijks een thema. In de mij ter beschikking staande bronnen heb ik niets erover kunnen vinden.

⁵¹ Net als dat de Staatssecretaris een praktische berekening van de verschuldigde belasting voor het privégebruik van auto's van de zaak heeft goedgekeurd, die naar mijn indruk in de praktijk heel veel geschillen voorkomt.

⁵² Dit leid ik af uit het document "Veel gestelde vragen en antwoorden over btw-heffing bij particulieren die zonnepanelen aanschaffen" op <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/publicaties/2018/01/12/vragen-en-antwoorden-over-btw-heffing-bij-particulieren-met-zonnepanelen>. Zou van de werkelijke verhouding van aan het net geleverde elektriciteit ten opzichte van de opgewekte elektriciteit moeten worden uitgegaan, dan is bij aanschaf een schatting vereist en dient vervolgens jaarlijks een herziening te worden toegepast.

⁵³ Bij belanghebbende leidt dit tot een aftreksleutel van ongeveer 6,8%, uitgaande van 211 m² vloeroppervlak, een net zo groot oppervlak aan plafonds en 48 m² zonnepanelen op het dak ($48/(211+211+48) * 2/3$), die mag worden losgelaten op 14,44% van de voorbelasting voor het perceel (€ 100.900, zie 1.5; dat maakt € 16.014) en het cascadeel van de voorbelasting op de bouwkosten van de woning (stel dat dit 65% van € 108.436 is, dan gaat het over € 70.483). Grof gerekend is voor de woning dan een kleine € 5.900 van de voorbelasting op de woning aftrekbaar vanwege de zonnepanelenexploitatie. Daarbij komt dan nog de voorbelasting die toerekenbaar is aan de verhuurde werkruimte.
