

41. Voor niets gaat de zon op

Over de juridische en fiscale complicaties bij zonnepanelen op commercieel vastgoed

MW. MR. C.H.A. VAN DER WEIJDEN, MR. M.H. RABBIE, MR. E.W.E.M. COX EN MR. S.C.M. VAN HEUGTEN

De Tweede Kamer heeft haar zorgen geuit over het toenemende aantal zonneparken dat ten koste gaat van landbouwgrond en negatieve gevolgen heeft voor kwetsbare natuur en bodemleven.¹ De oplossing: bij het opstellen van beleid voor de ruimtelijke inpassing van zonne-energie dient de focus te liggen op onbenutte daken en andere terreinen. In veel gevallen is de potentie van daken immers groter dan de elektriciteitsbehoefte van de betreffende dakeigenaar.² Om deze potentie te benutten is het wenselijk dat derde partijen de mogelijkheid krijgen om op deze daken zonnepanelen te exploiteren, zo wordt gesteld.³ Door onduidelijke regelgeving lopen exploitanten echter tegen tal van juridische en fiscale hobbels aan voordat zij de dakopstelling kunnen installeren.

Grootverbruik

Kleinverbruikers vs. grootverbruikers

Als we het over dakopstellingen hebben, dient er een onderscheid gemaakt te worden tussen kleinschalige dakopstellingen met een aansluiting op het elektriciteitsnet van maximaal 3*80A en grootschalige dakopstellingen (met een grotere aansluiting dan 3*80A). Dit onderscheid is van belang omdat voor installaties met een grootverbruikersaansluiting subsidie beschikbaar is voor de exploitatie van de dakopstelling (SDE+-subsidie), terwijl kleinverbruikers gebruik kunnen maken van de salderingsregeling. Kleinverbruikers hebben een relatief eenvoudig business model: de dakopstelling wordt geïnstalleerd door een derde en de gebruiker kan zijn investering terugverdienen door de opgewekte elektriciteit te verrekenen met de afgenomen elektriciteit van de energieleverancier. Hij betaalt aldus alleen voor de energie die hij per saldo van de energieleverancier afneemt. Bovendien is slechts over dit saldo energiebelasting, opslag duurzame energie (ODE) en btw verschuldigd. Voor partijen die een grootschalige dakopstelling willen realiseren – op commercieel vastgoed – is het juridisch en fiscaal vormgeven van een rendabel business model vaak een stuk ingewikkelder (en dus kostbaarder).

Financieren grootschalige dakopstelling

In de praktijk is voor de financiering van zonnepanelen met grootverbruikersaansluiting van doorslaggevend belang dat aanspraak kan worden gemaakt op SDE+-subsidie en de vrijstelling van energiebelasting voor zelfopwekking. Als een eigenaar van een bedrijfsgebouw een dakopstelling wil realiseren, zal hij vaak de financiering, bouw en exploitatie niet zelf op zich nemen maar hiervoor een derde inschakelen. Investeerders bieden een dakeigenaar vaak een ‘ontzorgconstructie’ aan (in de vorm van financial of operational lease). De investeerder financiert de installatie en verhuurt deze aan de gebruiker van de elektriciteit (de dakeigenaar of de huurders van het gebouw). Hiervoor zal de investeerder aanspraak willen maken op de beschikbare stimuleringsmaatregelen. Onder de huidige wet- en regelgeving is het echter niet altijd duidelijk:

- wie aanspraak maakt op SDE+-subsidie;
- hoe een investeerder in de ontwikkelingsfase de gerechtigheid tot de SDE+-subsidie kan veiligstellen; en
- of de investeerder en/of gebruiker de zelfopwekkingsvrijstelling in de energiebelasting kan aanwenden.

SDE+-subsidie

Wie maakt aanspraak op de subsidie?

SDE+-subsidie is een exploitatiesubsidie voor producenten van hernieuwbare energie.⁴ Met SDE+-subsidie wordt het verschil tussen de kostprijs van de hernieuwbare energie en de algemene marktwaarde van de geproduceerde ener-

¹ Kamerstukken II 2018/19, 32813, nr. 204, p. 1.

² Kamerstukken II 2018/19, 34682, nr. 29, p. 12.

³ Overigens is momenteel het aandeel dakopstellingen al groter dan het aandeel grondgebonden systemen. Gemeten naar opgesteld vermogen is dit een verhouding van 73% dakopstellingen en 27% grondgebonden projecten (zie Kamerstukken II 2018/19, 34682, nr. 29, p. 2).

⁴ Art. 8 Besluit stimulering duurzame energieproductie.

gie (de onrendabele top) gecompenseerd.⁵ Het is niet altijd duidelijk wie aanspraak kan maken op SDE+-subsidie. In het Besluit stimulerings duurzame energieproductie is bepaald dat SDE+-subsidie verleend wordt aan de ‘*producent*’.⁶ De *producent* is volgens het besluit ‘*een ieder die een productie-installatie in stand houdt*’.⁷ Welke criteria doorslaggevend zijn om te kunnen bepalen wie de productie-installatie *in stand houdt* wordt niet nader toegelicht in het Besluit stimulerings duurzame energieproductie of in de wetshistorie. De RVO heeft op zijn website wel geprobeerd handvatten te geven met de aanwijzing dat de *producent* degene is die ‘*van plan is de productie-installatie in bedrijf te nemen en te exploiteren*’. In de praktijk gaat men ervan uit dat degene aan wie de eigendom van de productie-installatie toekomt aangemerkt wordt als degene die de productie-installatie *in stand houdt*. Of het eigendoms criterium doorslaggevend is of dat ook de gemaakte afspraken tussen de verhuurder en huurder van de dakopstelling (bijv. wie is verantwoordelijk voor onderhoud en herstel en voor het verzekeren van de productie-installatie) indicaties zijn dat een partij de productie-installatie *in bedrijf neemt en exploiteert*, is tot op heden echter onduidelijk.⁸

Wie is de eigenaar van de dakopstelling?

Om vast te stellen wie eigenaar is van op een dak aangebrachte zonnepanelen is het van belang om te weten of deze panelen beschouwd dienen te worden als een bestanddeel van het gebouw, en indien dit niet het geval is of de zonnepanelen roerend of onroerend zijn. Het antwoord op deze vragen zal afhangen van de specifieke situatie. Over het algemeen wordt aangenomen dat zonnepanelen die niet geïntegreerd zijn in een dak of muur geen bestanddeel zullen uitmaken van het gebouw en beschouwd worden als onroerend aangezien zij naar aard en inrichting bestemd zijn om duurzaam ter plaatse te blijven.

Om veilig te stellen dat het eigendomsrecht van de dakopstelling toe zal komen aan de investeerder, wordt dan ook

doorgaans een opstalrecht gevestigd.⁹ Hiermee wordt de eigendom van de zonnepanelen en het gebouw gesplitst.¹⁰

Veiligstellen van gerechtigdheid tot SDE+-subsidie

Een investeerder die als *producent* wordt aangemerkt en SDE+-subsidie krijgt toegekend, zal deze pas vanaf het moment dat de dakopstelling operationeel is ontvangen. De investeerder zal echter al vóór ingebruikname van de productie-installatie, vroeg in de ontwikkelingsfase, de gerechtigdheid tot de ontvangst van de SDE+-subsidie willen veiligstellen.¹¹ Dit kan lastig zijn omdat doorgaans de investeerder pas in het spel komt als de dakeigenaar de SDE+-subsidie al heeft aangevraagd en toegewezen gekregen. Het Besluit stimulerings duurzame energieproductie laat niet toe dat een SDE+-subsidiebeschikking wordt overgedragen vóórdat de productie-installatie operationeel is, tenzij hiervoor een ontheffing van de RVO (namens de Minister van Economische Zaken en Klimaat) is verkregen.¹² Na ingebruikname van de productie-installatie is een dergelijke ontheffing niet nodig.

Het is niet bekend welke criteria de RVO hanteert voor het verlenen van een ontheffing voor de overdracht¹³ van een SDE+-subsidiebeschikking. Wel is bekend dat de RVO terughoudend is om een ontheffing te verlenen. Dit blijkt ook uit twee uitspraken van het College van beroep voor het bedrijfsleven (hierna: CBB).¹⁴ In deze zaken had de minister een ontheffingsverzoek om de locatie van een productie-installatie gedurende de ontwikkelingsfase te wijzigen afgewezen. Appellanten gingen in beroep maar het CBB heeft dit beroep ongegrond verklaard en verwijst in haar overwegingen naar een intern memo dat door de Minister gehanteerd wordt voor het verstrekken van een ontheffing. Uit dit – niet openbaar gepubliceerde – memo genaamd ‘Projectwijziging en overdracht beschikking’ van 26 november 2015 blijkt het volgende:

‘Bij de beoordeling van een verzoek tot ontheffing wordt een belangenafweging gemaakt, waarbij groot gewicht toekomt aan het tegengaan van speculatie en manipulatie met subsidies. Verweerder [lees: de Minister] verleent een

5 De SDE+-subsidieregeling zal in 2020 verbreed worden met de introductie van een nieuwe regeling: de Stimuleringsregeling Duurzame Energietransitie (SDE++). Het doel van de SDE++-regeling is gericht op CO₂-reductie in plaats van op duurzame energieproductie zoals thans onder de SDE+ het geval is.

6 Art. 8 lid 1 Besluit stimulerings duurzame energieproductie.

7 Art. 1 onderdeel i Besluit stimulerings duurzame energieproductie.

8 Het is daarom verstandig om, voorafgaand aan het plaatsen van de productie-installatie, de juridische constructie voor de dakopstelling aan de RVO voor te leggen om zeker te stellen dat de beoogde partij SDE+-subsidie zal ontvangen.

9 Hier zitten eveneens enkele haken en ogen aan, want de hypotheekhouder zal medewerking dienen te verlenen aan de rangwisseling van het opstalrecht (art. 3:262 lid 2 BW) aangezien het eerder gevestigde hypotheekrecht in rangorde vóór het opstalrecht zal gaan volgens het prioriteitsbeginsel (art. 3:21 BW). Indien er tevens een recht van erfpacht is gevestigd wordt de situatie nog complexer.

10 Op basis van de criteria in art. 3:4 BW jo. 5:3 BW wordt bepaald of er sprake is van bestanddeelvorming. Aan de hand van het *bestemmingscriterium*, zoals ontwikkeld in het Portacabin-arrest (HR 31 oktober 1997, NJ 1998/97), wordt beoordeeld of een dakopstelling al dan niet als onroerende zaak wordt nagetrokken ex art. 5:20 lid 1 onderdeel e BW.

11 Indien de aanvrager van de SDE+-subsidie failliet voortdurend de productie-installatie in gebruik wordt genomen, is het mogelijk dat de SDE+-subsidie in de boedel terecht komt en niet kan worden aangewend om de rente en financiering af te lossen.

12 De minister heeft dit mandaat aan de RVO verleend (*Stcrt.* 2019, 3755, 28 januari 2019).

13 Krachtens art. 61 lid 2 Besluit stimulerings duurzame energieproductie.

14 ECLI:NL:CBB:2017:247 en ECLI:NL:CBB:2012:BY0655.

onthefing indien aan verscheidene (cumulatieve) voorwaarden is voldaan. Er dient sprake te zijn van overmacht als gevolg van een niet vooraf te voorzien omstandigheid, waardoor het voor de subsidieontvanger onmogelijk is geworden om te exploiteren op de oude locatie. De wijziging mag niet enkel gebaseerd zijn op financiële en bedrijfsmatige keuzes.¹⁵

Het lijkt erop dat de minister voor het verstrekken van een ontheffing voor een locatiewijziging¹⁶ dezelfde criteria hanteert als voor het verlenen van een ontheffing voor overdracht. De titel van het memo verwijst namelijk naar zowel een projectwijziging als de overdracht van een beschikking. Helderheid over het gehanteerde beleid zou de rechtszekerheid voor ontwikkelaars en investeerders ten goede komen. De ontheffingsprocedure is nu een volledige ‘black box’.

In de praktijk werkt men doorgaans met projectvennootschappen waarin de eigendom van de productie-installatie (waarvoor doorgaans een opstalrecht is gevestigd) en de SDE+-subsidiebeschikking wordt ondergebracht. De SDE+-subsidie kan dan gedurende de ontwikkelingsfase vrijelijk worden overgedragen aan een investeerder door de aandelen van de projectvennootschap over te dragen. Hiervoor is namelijk géén ontheffing van de minister nodig. De projectvennootschap dient dan al wel in de beginfase van het project opgericht te worden zodat deze de SDE+-subsidie kan aanvragen.

Energiebelasting

Belastbaar feit

Energie is een product dat niet of moeilijk tastbaar is voor de mens. Wanneer de energie wordt gebruikt of verbruikt wordt de aanwending daarentegen wel zichtbaar (de lamp brandt). Wellicht vanwege deze ongrijpbare aard van energie, heeft de wetgever voor de heffing van energiebelasting met name aansluiting gezocht bij het verbruik. Ieder gebruik of verbruik van elektriciteit door een gebruiker is in beginsel onderworpen aan de heffing. Voor de verschuldigheid (wie moet de energiebelasting afdragen aan de Belastingdienst) hanteert de Wet belastingen op milieugrondslag (hierna: Wbm) voorts het begrip ‘levering’. Om te voorkomen dat iedere gebruiker belastingplichtig wordt, wordt de belasting – waar mogelijk – verschuldigd door degene die elektriciteit levert aan een gebruiker.

Gezien de aard van energie als een niet-tastbaar goed kan het lastig zijn om een levering van energie waar te nemen. De definitie van het begrip levering in de Wbm is blijkens jurisprudentie en parlementaire geschiedenis mitsdien zeer breed. Uit de parlementaire geschiedenis blijkt dat iedere verstrekking van energie aan gebruikers als belastbare levering wordt aangemerkt indien de gebruiker de macht

verkrijgt om als eigenaar over de energie te beschikken. Of er één of meerdere leveranciers en/of gebruikers zijn, is niet alleen van belang voor de vraag wie belastingplichtig is, maar ook voor het toepasbare tarief. De energiebelasting kent immers een degressief tarief, waarbij het energieverbruik wordt belast op basis van het verbruik in kWh en grootverbruikers aldus per saldo minder belasting betalen. Als de elektriciteit wordt (door)geleverd aan meerdere gebruikers kan evenwel energiebelasting zijn verschuldigd tegen een hoger tarief.

In verhuurpanden bestaan twee basismogelijkheden. De huurders hebben een eigen aansluiting en nemen rechtstreeks energie af van een energieleverancier, of de eigenaar-verhuurder koopt de energie in en levert deze vervolgens door aan zijn huurders. In beginsel zou in het laatste geval sprake zijn van twee belaste leveringen van energie en derhalve zou tweemaal energiebelasting verschuldigd zijn over dezelfde energie. Anders dan de btw kent de Wbm geen teruggaaf/afrekening. Om dubbele heffing te voorkomen is evenwel het uitgangspunt dat de belasting enkel is verschuldigd in de laatste schakel van de distributieketen. Wanneer een verhuurder elektriciteit inkoopt die hij vervolgens doorlevert aan zijn huurder(s), is in beginsel alleen over die doorlevering energiebelasting verschuldigd. Wil een verhuurder van deze mogelijkheid gebruikmaken, dan dient hij evenwel aan de energieleverancier een verklaring te overleggen waaruit blijkt dat de energie wordt doorgeleverd aan derde gebruikers. Alleen met zo’n verklaring is de energieleverancier gerechtigd de elektriciteit vrij van energiebelasting aan de verhuurder te leveren. De consequentie is dat de verhuurder zich zal moeten registreren als belastingplichtige voor de energiebelasting en periodiek aangifte en afdracht zal moeten plegen.

Vrijstelling zelfopwekking

In de Wbm zijn regelingen opgenomen om duurzame energieopwekking door gebruikers te stimuleren. Een belangrijke voorbeeld daarvan is de vrijstelling voor het verbruik van met een dakopstelling zelf opgewekte energie. Voor de toepassing van de vrijstelling is niet vereist dat de gebruiker ook de eigenaar is van de hernieuwbare energiebron. Een huurder kan – onder voorwaarden – ook (een deel van) de zonnepanelen op het gebouw huren en de opgewekte energie daarvan vrijgesteld verbruiken. Hiervoor is vereist dat de huurder voor eigen rekening en risico de energie opwekt.¹⁷ De contractuele afspraken op dit punt zijn veelal doorslaggevend. Een voorbeeld van een aanwijzing dat de huurder het risico van de zelfopwekking draagt, is indien de hoogte van de huur van de zonnepanelen niet afhankelijk is gesteld van de hoeveelheid elektriciteit die daarmee is opgewekt. Met andere woorden, indien de huurder vooraf vastgestelde huurtermijnen betaalt, onafhankelijk

15 ECLI:NL:CBB:2017:247; in deze casus zag de door appellante beoogde locatie voor de dakopstelling overigens op een loods.

16 Art. 62 lid 3 Besluit duurzame energieproductie.

17 Er geldt een afzonderlijke vrijstelling voor situaties waarin de huurder van een woning elektriciteit geleverd krijgt die wordt opgewekt door middel van een hernieuwbare energiebron die door de verhuurder aan de woning is aangebracht.

of de daadwerkelijke productie mee- of tegenvalt, dan kan de vrijstelling in beginsel worden toegepast. Aan de andere kant zal een huurder geen vaste, hoge huurtermijnen willen betalen voor een dakopstelling die minder elektriciteit opwekt dan werd beoogd. Naast de hoge huurtermijn zal de huurder in dat geval immers ook nog extra energie moeten inkopen bij een energieleverancier, wil hij zijn productieproces op gang houden.

Wij kunnen ons dan ook goed voorstellen dat een huurder enige contractuele zekerheid wenst te verkrijgen over het opleverings- en onderhoudsniveau van de zonnepanelen en de mogelijkheid wil hebben om – bij gebrekkige prestaties – (een deel van) de huursom achter te kunnen houden. Naar onze mening kan in een huurovereenkomst evenwel worden opgenomen dat de verhuurder zorg draagt voor onder meer een optimale plaatsing en aansluiting van de zonnepanelen en tussentijds toezicht op de staat en performance van de installatie. Dit zijn volgens ons reguliere afspraken omtrent productaansprakelijkheid, die niet afdoen aan de omstandigheid dat de opwekking voor rekening en risico van de huurder plaatsvindt. Niettemin zal het in de praktijk lastig zijn om een precieze grens te trekken bij de beoordeling welke afspraken verhuurder en huurder kunnen maken ten aanzien van de verhuur van zonnepanelen, zonder de toepassing van de vrijstelling in gevaar te brengen.

Uit de parlementaire geschiedenis blijkt overigens dat het vereiste dat de energie ‘voor eigen rekening en risico’ van de huurder wordt opgewekt niet volledig uitsluit dat de huurvergoeding een productieafhankelijk element heeft. In dit kader wordt de grens gesteld op het moment dat het productieafhankelijke element van de vergoeding *meer dan bijkomstig* is. De Belastingdienst hanteert in dit kader de norm dat de belastingplichtige aannemelijk moet kunnen maken dat er een maximale kans is van 10% dat de vergoeding voor de huur van de zonnepanelen moet worden bijgesteld, doordat de productie exponentieel mee- of tegenvalt. Kan de belastingplichtige zulks niet aannemelijk maken, dan wordt de vergoeding geacht voor een meer dan bijkomstig deel afhankelijk te zijn van de productie en kan de vrijstelling niet worden gehanteerd.

Vrijstelling kleinverbruikers VvE

De energiebelasting kent voor kleinverbruikers (verbruikers met een aansluiting met een maximale doorlaatwaarde van 3*80A) een belastingvermindering wanneer zij niet volledig zelfstandig maar als lid zijn van een coöperatie of een vereniging van eigenaren energie opwekken door middel van hernieuwbare bronnen. Voor deze type organisaties geldt namelijk een vermindering van energiebelasting tot een verbruik van 10.000 kWh door ieder van de leden. Vóór 1 januari 2015 gold deze vrijstelling enkel voor kleinverbruikers in de particuliere sector. Met de verruiming die per 1 januari 2015 in werking is getreden kan de vrijstelling ook worden toegepast door ondernemers die lid zijn van een dergelijke coöperatie of vereniging. Er gelden weliswaar nog een aantal specifieke voorwaarden ten aanzien van de rechten en verplichtingen van de coöperatie of vereniging,

maar volgens ons zijn deze eisen vrij rechttoe rechtaan. Met andere woorden, voor kleinverbruikers bestaat een grote mate van rechtszekerheid wanneer zij een samenwerking aangaan rondom duurzame energieopwekking. Een soortgelijke regeling bestaat helaas niet voor grootverbruikers. Wat ons betreft een gemist kans om de energietransitie te stimuleren.

Zelfopwekking door meerdere grootverbruikers?

In de praktijk kan de vrijstelling voor zelfopwekking veelal niet of slechts in beperkte mate worden toegepast door een eigenaar die zijn pand verhuurt aan verschillende grootgebruikers. De plaatsing van zonnepanelen is een aanzienlijke investering, terwijl de verhuurder wellicht weinig van de zelf opgewekte energie voor eigen gebruik zal aanwenden. Vervolgens kan weliswaar met de huurders een huurovereenkomst worden gesloten die voldoet aan de vereisten voor de vrijstelling zelfopwekking, maar het is maar zeer de vraag of iedere huurder staat te springen om een eigen risico te lopen. Dit des te meer als de huur een relatief korte duur heeft. En wat als een deel van het pand leegstaat? In dat geval is mogelijk sprake van overproductie van de zonnepanelen. Het surplus aan duurzame energie wordt dan geleverd aan het net. Hierdoor zal uiteindelijk – doorgaans in de laatste schakel van de distributieketen – een heffingsmoment voor de energiebelasting ten aanzien van deze energie ontstaan; ook wanneer de eigenaar de zelf-opgewekte energie op een andere locatie aanwendt. Een faciliteit voor ‘*energy trading*’ zou dit voorkomen.

Bovendien kunnen we ons voorstellen dat één enkele dakopstelling wordt geplaatst die elektriciteit opwekt voor het hele gebouw en dat niet iedere huurder een eigen installatie op een afgescheiden deel van het dak huurt. Kan dan nog sprake zijn van opwekking voor eigen rekening en risico van de huurder? Of dragen de huurders gezamenlijk een risico? Gelet op de regeling die nodig is geacht voor VvE's en coöperaties, achten wij de kans groot dat de vrijstelling in zulke gevallen niet kan worden toegepast. Zoals gezegd, is een regeling op dit punt een zeer wenselijke aanvulling.

Tot slot

Eén van de doelstellingen van de SDE+-regeling is het stimuleren van de financierbaarheid van zonnepanelen. Op dit moment bestaat er echter veel onduidelijkheid over hoe een ontzorgconstructie vormgegeven dient te worden zodat een investeerder in aanmerking komt voor SDE+-subsidie en de verbruiker gebruik kan maken van de vrijstelling zelfopwekking voor de energiebelasting. Het lijkt in eerste instantie vreemd dat de *producent*, degene die in de praktijk de eigendom van de dakopstelling onder zich heeft, als ontvanger van de SDE+-subsidie de elektriciteit niet voor eigen rekening en risico opwekt maar dat dit de verbruiker is. Toch is dit volgens ons niet ondenkbaar. Immers, de eigenaar staat weliswaar garant voor de goede werking van zijn product, maar wanneer een vaste huurtermijn wordt berekend komt het risico dat de zon onvoldoende schijnt (en dus het risico of elektriciteit wordt opgewekt) bij de

verbruiker te liggen. Het afwijkende begrippenkader maakt mogelijk dat beide partijen de voor hen relevante risico's kunnen dragen. In alle gevallen zal zulks contractueel evenwel goed moeten worden uitgewerkt en desgewenst kan afstemming worden gezocht met de RVO en de Belastingdienst.

Nu extra ingezet zal worden op dakprojecten lijkt de tijd rijp om deze onduidelijkheid weg te nemen en zo de financierbaarheid van dakprojecten te vergroten en de juridische kosten te beperken.

Over de auteurs**Mw. mr. C.H.A. van der Weijden**

Advocaat-partner en hoofd sectorgroep *Energy* bij CMS.

**Mr. M.H. Rabbie**

Advocaat bij CMS.

**Mr. E.W.E.M. Cox**

Vastgoedfiscalist bij CMS.

**Mr. S.C.M. van Heugten**

Fiscalist bij CMS.