

VU Research Portal

Exploitatie windturbine

Pieterse, L.J.A.

published in

NTFR Beschouwingen
2010

document version

Peer reviewed version

[Link to publication in VU Research Portal](#)

citation for published version (APA)

Pieterse, L. J. A. (2010). Exploitatie windturbine. *NTFR Beschouwingen*, 2010(32), 1-5.

General rights

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal ?

Take down policy

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

E-mail address:

vuresearchportal.ub@vu.nl

This is a postprint of

Exploitatie windturbine

Pieterse, L.J.A.

NTFR Beschouwingen, 2010(32), 1-5

Published version: no link available

Link VU-DARE: <http://hdl.handle.net/1871/47406>

(Article begins on next page)

NTFRB 2010/32 Exploitatie windturbine

NTFR Beschouwingen 2010-32



1. Inleiding

Hoge Raad 23 april 2010 08/04843

mr. L.J.A. Pieterse

1. Inleiding

De omgang met of, wellicht bevredigender gezegd, strijd tegen windmolens heeft in een wereldwijd vermaard werk van letterkundige aard op zodanig tot de verbeelding sprekende wijze vorm gekregen dat de rijkdom daarvan zich in een deel van het collectieve geheugen heeft vastgezet. Ook in ons land hebben windmolens een prominente rol gespeeld, maar de glorie tijd is voorgoed voorbij ('Zoals zij daar staan, in de grijze mantel van de beginnende nacht, hout, hardsteen, zeildoek, baksteen, riet, meer niet, zijn zij een onverbreeklijk verbond van techniek en esthetiek.'

[1]

). Het bestand van traditionele windmolens is geleidelijk, maar definitief, uitgedund en moderne varianten daarvan – windturbines – zijn de laatste jaren op tal van plaatsen als paddenstoelen uit de grond geschoten ('Maar wie ik het mooiste vind, is de nieuwste windmolen, die lange slanke stalen paal, met aan de top drie metalen wieken, als een ouderwetse propeller', aldus een enigszins extatische Kees Fens

[2]

, die ik hier, zo gezegd, niet zou willen tegenspreken). Dat 'de nieuwste windmolen' ook in het fiscale circuit op de nodige aandacht mag rekenen, is een constatering die wel geen tegenwind zal ontmoeten. Zo hebben verschillende feitenrechters

[3]

zich de afgelopen jaren gebogen over de vraag of de exploitatie van een windturbine is aan te merken als (het drijven van) een onderneming. Een vraag die op verschillende wijzen is beantwoord

[4]

, al was de teneur duidelijk: het resultaat van de exploitatie van zo'n turbine levert winst uit onderneming op.

[5]

Inmiddels heeft (ook) de Hoge Raad zich moeten uitlaten over deze kwestie.

[6]

Deze hoge rechterlijke inmenging heeft geleid tot een 'belangrijk arrest', aldus de redactie van een fiscaal weekblad

[7]

, hoewel de zaak in een kleine formatie is afgedaan: niet de gebruikelijke vijf, maar (slechts) drie raadsheren hebben het arrest, dat gewezen is op vrijdag 23 april jl., voor hun rekening genomen. In deze Beschouwing komt dit arrest – en zijn tegelijk daarmee gewezen 'tweelingbroer', zij het terloops – aan bod.

2. Exploitatie windturbine

In de zaak die tot het arrest met nr. 08/04843 heeft geleid, exploiteerde belanghebbende in maatschapsverband samen met zijn echtgenote een bloemenkwekerij. In 2001 besloot hij – met

van een derde aangetrokken vermogen – te investeren in een windturbine, althans is hij dat 'project' gestart, want zo mag zo'n investering wel worden genoemd. In het verleden heeft belanghebbende al eens een windturbine geëxploiteerd

[8]

, maar die ervaring keert in de feiten die de Hoge Raad in cassatie van belang acht, niet terug. De turbine is (in de nabijheid van de woning van belanghebbende?) geplaatst op een stuk grond dat behoort tot zijn privévermogen. In 2002 is de windturbine, die uiteindelijk, na aftrek van verkregen subsidies, een investering van ruim vijf euroton heeft geleverd, gereedgekomen en in gebruik genomen. Met de bouw van de turbine en wat daar zoal bij komt kijken, zoals het zorgen voor de noodzakelijke vergunningen, heeft belanghebbende zich niet ingelaten. Hij heeft dat overgelaten aan een – door hem ingeschakelde – stichting, die kennelijk thuis is in deze markt, althans over relevante expertise beschikt. Ook het vinden van een afnemer van de energie heeft hij door de stichting laten verzorgen. Wel is belanghebbende, zo leren de uitspraak van het hof en het arrest, met de – door de stichting aangedragen – afnemer overeengekomen de elektriciteit die de turbine zal opwekken vanaf het moment van ingebruikneming tot een tijdstip dat tien jaar daarna is gelegen, bij voorbaat te verkopen aan die afnemer. Na afloop van de overeenkomst heeft belanghebbende, zo is bepaald, de keuze om haar (stilzwijgend) te verlengen of met een andere afnemer een soortgelijke overeenkomst te sluiten. Ook heeft belanghebbende (waarschijnlijk op instigatie van de stichting) ter zake van de windturbine een overeenkomst afgesloten met een onderhoudsbedrijf, maar verder reikt(e) de bemoeienis van belanghebbende met de turbine niet (in de andere zaak, die met nr. 08/05321 die ziet op het jaar 2000, is belanghebbende overigens wel verplicht om 'de dagelijkse supervisie en bediening van de installatie uit te voeren'

[9]

). De overeenkomst belet belanghebbende om zelf onderhoud aan de turbine te verrichten. De turbine is volledig computergestuurd en staat in verbinding met het onderhoudsbedrijf. Storingen aan de turbine worden automatisch, zonder tussenkomst van belanghebbende, aan het onderhoudsbedrijf doorgegeven.

Belanghebbende beschouwt de windturbine als een bezitting die samen met de daarvoor opgenomen lening tot de rendementsgrondslag van zijn inkomen uit sparen en beleggen (box 3) behoort. Een opvatting die door de rechtbank wordt gedeeld.

[10]

De inspecteur daarentegen heeft zich – ook in hoger beroep – op het standpunt gesteld dat 'het resultaat uit de exploitatie van de windturbine behoort tot de door belanghebbende genoten winst uit onderneming.'

[11]

Het hof heeft dat standpunt tot de zijne gemaakt en is – in een uitvoerig gemotiveerde beslissing – tot de conclusie gekomen dat belanghebbende 'een aan het maatschappelijk verkeer deelnemend productiebedrijf exploiteert', 'dat hij ondernemersrisico's loopt' en dat deze onderneming voor belanghebbende een bron van inkomen vormt.

[12]

3. Fiscale symbiose: onderneming en ondernemer

De architecten van de (verre voorloper van de huidige) inkomstenbelasting hebben ervan afgezien een wettelijk ondernemingsbegrip te formuleren, onder meer omdat het opnemen van zo'n definitie in de wet 'onraadzaam', 'overbodig' en 'bedenklijk' zou zijn.

[13]

Dat ook (in) later(e) wetten niet een definitie van dat begrip is gegeven, een 'abstracte omschrijving' zou voor de praktijk 'geen toegevoegde waarde' hebben

[14]

, heeft niet kunnen verhinderen dat er in de loop van de jaren – door rechters en wetenschappers – heel wat definities van het begrip (objectieve) onderneming in omloop zijn gebracht.

[15]

Een gangbare (en in de bedrijfseconomie gebruikelijke) omschrijving, die iedere fiscalist waarschijnlijk zo uit zijn mouw kan schudden, is: een duurzame organisatie die erop is gericht met

behulp van arbeid en kapitaal deel te nemen in het maatschappelijke productieproces met het oogmerk om winst te behalen.

[16]

Het winst oogmerk speelt bij een volgroeide onderneming geen rol van betekenis, omdat (aan het ontbreken) daarvan volledig wordt geabstraheerd: 'Deze causale en finale wilsstroom – de aorta van de onderneming – waardoor alle overige handelingen kunnen worden geacht te zijn geïnspireerd, wordt eenvoudigweg verondersteld aanwezig te zijn.'

[17]

Dat arbeid moet worden verricht is – ook in de zojuist gegeven definitie – weliswaar elementair, maar die term moet hier (en elders) niet al te traditioneel en te verkrampt worden opgevat, want daaronder valt stellig ook het nemen van initiatief, het inzetten van zakeninzicht, het rendabel maken van ervaring en het aanwenden van relaties.

[18]

Mede gelet op de(ze) invulling van het begrip arbeid, kan het begrip onderneming ook enigszins anders (en ruimer) worden gedefinieerd. Zo kan een onderneming worden omschreven als 'zelfstandige duurzaam bedoelde activiteiten, gericht op een risicodragende deelneming aan het economische verkeer.'

[19]

,

[20]

Met deze maar ook met de traditionelere omschrijving wordt de ondernemings sfeer afgebakend ten opzichte van de meer arbeidsgerelateerde bronnen (loon en resultaat) en de bron die door kapitaal worden gedomineerd (box 3). Een omschrijving overigens die, aldus H.A.J.P. te Niet, 'erg dicht in de buurt' komt van de Duitse (en Oostenrijkse) inhoud van het begrip 'Gewerbebetrieb'

[21]

, maar dit terzijde. Uiteindelijk gaat het echter niet om een definitie, maar om de *inhoud* van het begrip onderneming, om de vraag dus of een zekere constellatie van verschijnselen, waaronder de windturbine die in deze Beschouwing centraal staat, al dan niet kan worden gerangschikt onder dat begrip dat in de jurisprudentie en literatuur is gevormd en uitgekristalliseerd. Dit (aldus) afgebakende ondernemingsbegrip heeft echter, enigszins vrijgevochten en bijna kras gezegd, géén zelfstandige betekenis

[22]

, omdat het voor de heffing van inkomstenbelasting aankomt op de vaststelling van de kwalificerende band tussen onderneming en (subjectieve) ondernemer, degene dus voor wiens rekening de onderneming wordt gedreven.

4. Kwalificatie (exploitatie) windturbine; theorie

Belanghebbende, om dichter op de huid van de onderhavige zaak te kruipen, situeert de exploitatie van zijn windturbine buiten de reikwijdte van de genoemde omschrijvingen. Hij ziet er niet meer in dan 'een belegging in het kader van box 3', omdat hij 'wezenlijke verschillen' tussen de exploitatie van een windturbine en die van een onroerende zaak (een 'groot pand') niet kan vinden.

[23]

Voor het antwoord op de vraag of de exploitatie van de turbine een onderneming vormt, grijpt hij – evenals later de rechtbank – terug op jurisprudentie waarbij de grens tussen degene die als vermogensbeheerder (belegger) optreedt en degene die bedrijfsmatig een onroerende zaak (of een complex daarvan) exploiteert (nauwkeurig) is geformuleerd.

[24]

In die jurisprudentie is de grens zo getrokken dat van normaal vermogensbeheer geen sprake is, indien het rendabel maken van de onroerende zaak mede geschiedt door middel van arbeid die de eigenaar zelf verricht en deze arbeid naar haar aard en omvang onmiskenbaar ten doel heeft het behalen van voordelen uit de onroerende zaak, die het bij normaal vermogensbeheer opkomende rendement te boven gaan.

[25]

Bij de beantwoording van de vraag of daarvan sprake is dient alleen acht te worden geslagen op de 'aard en omvang van de door hem [de eigenaar] ter zake van de verhuur verrichte

werkzaamheden’.

[\[26\]](#)

Dit zou, bij toepassing van de laatstgenoemde regel op de onderhavige zaak, inhouden dat slechts van betekenis is de arbeid die vanaf het moment waarop de turbine is opgeleverd ter zake van de elektriciteitsproductie door of namens belanghebbende is verricht en dat daartoe niet zou behoren de arbeid die is verricht ter zake van de oprichting en vervaardiging van de turbine.

[\[27\]](#)

Deze benadering vertroebelt echter het zicht op waar het in de onderhavige zaak daadwerkelijk op aankomt. De vraag is niet of belanghebbende vermogen op zodanige wijze exploiteert dat in de inrichting van zijn vermogensbeherende – op winst gerichte – activiteiten een onderneming valt te onderkennen. Die vraag houdt zich als het ware op in het verkeerde paradigma (of denkraam, om een heer van stand te citeren) en doet geen recht aan het cruciale onderscheid tussen vermogensbeheer, dat is gericht op het behalen van een surplus boven een, wat wordt genoemd, normaal rendement, en de activiteiten van belanghebbende, die niet slechts het beheren van vermogen inhouden. De ‘bedrijvigheid’ van belanghebbende bestaat uit iets anders. Hij biedt een zelfvervaardigde prestatie op de markt aan, namelijk (door hem, althans door zijn toedoen) opgewekte elektriciteit.

[\[28\]](#)

Als algemene globale richtlijn kan worden gesteld dat, om een voormalige directeur van ‘s Rijks belastingen en docent aan de Rijksbelastingacademie aan te halen, ‘men bij vermogensbeheer zijn kapitaal in dienst van anderen stelt om er mede te werken, terwijl men bij bedrijfsuitoefening zelf met zijn kapitaal werkt om voor anderen prestaties te kunnen verrichten.’

[\[29\]](#)

Anders gezegd: ‘een ondernemer heeft de intentie met behulp van kapitaal en arbeid een meerwaarde te creëren door een prestatie op de markt aan te bieden. Een belegger stelt uitsluitend zijn vermogensbestanddelen ter beschikking van derden (aandelen, obligaties, onroerend goed) en ontvangt daarvoor een vergoeding.’

5. Exploitatiewindturbine; arrest(en)

De overwegingen van de Hoge Raad in de onderhavige zaak sluiten naadloos aan bij het onder 4 beschreven (theoretisch) doorslaggevende gezichtspunt: ‘De windturbine vormt een productie-inrichting voor het opwekken van elektriciteit, welk product door belanghebbende in het economische verkeer wordt gebracht. Aldus is de opbrengst die belanghebbende geniet van een andere aard dan de vergoeding die belanghebbende zou hebben ontvangen bij verhuur van de turbine aan een derde die deze zou aanwenden in het kader van zijn energieproductiebedrijf; belanghebbende geniet als opbrengst een prijs voor het in de bedoelde inrichting voortgebrachte en verkochte product.’ De Hoge Raad verbindt daaraan vervolgens de conclusie dat het ‘op deze wijze met een productie-inrichting van de omvang als de onderhavige deelnemen aan het economische verkeer is aan te merken als het drijven van een onderneming.’

[\[30\]](#)

De zaak met nr. 08/05321 doet de Hoge Raad af met de overweging dat de ‘middelen falen op grond van hetgeen is overwogen’ in de zaak waarvan de beslissende overwegingen hiervoor zijn weergegeven. Ook het hof is in zijn in cassatie aangevochten uitspraak tot het oordeel gekomen dat de exploitatie ‘naar zijn aard’ dient te worden gekwalificeerd als het drijven van een onderneming. Een oordeel dat het hof (onder meer) baseerde op ‘de bundeling van diverse complexe productiefactoren, de met de exploitatie van de windturbine gemoeide risico’s (zoals windopbrengst, bliksemslag en – op middellange termijn – de concurrentie van andere aanbieders), de voor de exploitatie vereiste deskundigheid en het voor rekening en verantwoordelijkheid van belanghebbende komen van het inhuren van diensten van bij de exploitatie van de windturbine betrokken derden’.

[\[31\]](#)

De advocaat-generaal meent eveneens dat ‘de onderhavige productie van elektriciteit naar haar aard een onderneming’

[\[32\]](#)

vormt. Hij acht cruciaal ‘dat het belanghebbende is die het initiatief heeft genomen om de

productie-eenheid neer te zetten' en 'daarbij substantiële risico's op zich heeft genomen, hetgeen van doorslaggevende betekenis is'.

[\[33\]](#)

N.M. Ligthart acht 'de risico's waarmee de exploitant van een windturbine te maken krijgt van een geheel andere orde (...) dan die van de exploitant van een beleggingspand'.

[\[34\]](#)

Dat met de exploitatie van de windturbine niet geringe risico's zijn gemoeid, is evident, en dat deze risico's van belang zijn bij de beoordeling of sprake is van een onderneming zou in het oordeel van de Hoge Raad, met enige goede wil, kunnen worden geacht besloten te liggen, maar uit zijn uitspraak blijkt dat hij dat facet niet van beslissende betekenis acht bij het vellen van zijn oordeel. Aan dat oordeel ligt, zoals gezegd, een ander gezichtspunt ten grondslag, namelijk dat men bij een onderneming – anders dan bij vermogensexploitatie – zelf met zijn kapitaal werkt om voor anderen prestaties te kunnen verrichten.

6. Tot besluit

De Hoge Raad heeft – kort en goed – beslist dat de exploitatie van een windturbine (als de onderhavige) is aan te merken als het drijven van een onderneming. Een gedachte die, het zij toegegeven, niet onmiddellijk opkomt bij de aanblik van de vele windturbines die ons land rijk is. Maar het arrest reikt verder dan zichzelf. Hoewel het begrip onderneming een norm inhoudt die verweven is en meebuigt met de feiten, bevat de hier besproken beslissing een regel die in hoge mate generaliseerbaar is. De(ze) regel is toepasbaar in bijna alle soortgelijke althans verwante gevallen. In het type geval dat met een productie-inrichting van de – volgens mij gangbare – omvang als de onderhavige wordt deelgenomen aan het economische verkeer, kwalificeert die activiteit als het drijven van een onderneming (wie, om een prikkelend voorbeeld te noemen, met een constructie van zonnepanelen (met een investering) van de omvang als die in de onderhavige zaak deelneemt aan het economische verkeer, is ondernemer

[\[35\]](#)

). Met deze observatie is de belangrijkste 'ratio decidendi' die in de uitspraak valt te herkennen, gegeven. De – in het verleden verkondigde – opvatting van de staatssecretaris van Financiën dat het antwoord op de vraag of de exploitatie van een windturbine als een onderneming kan worden aangemerkt 'sterk afhankelijk is van feiten en omstandigheden'

[\[36\]](#)

, is dan ook, zo betrokken op de bijzonderheden van een geval geformuleerd, niet houdbaar.

[\[1\]](#) Geert van Istendael, 'Molens', in: Mijn Nederland, Atlas, Amsterdam/Antwerpen 2005, p. 226-227.

[\[2\]](#) Kees Fens, 'Wiekjes in de ruimte', in: In het voorbijgaan. Kleine essays, Athenaeum – Polak & Van Gennep, Amsterdam 2007, p. 55.

[\[3\]](#) Die in Amsterdam, Haarlem en Leeuwarden.

[\[4\]](#) Zie bijvoorbeeld: Rechtbank Haarlem 27 juni 2007, nr. 06/04073, NTFR 2007/1380, V-N 2007/54.2.1.

[\[5\]](#) Hof Amsterdam 21 januari 1999, nr. 98/0468, V-N 1999/27.7.

[\[6\]](#) HR 23 april 2010, nr. 08/04843, NTFR 2010/1300, V-N 2010/20.8.

[\[7\]](#) V-N 2010/20.8, p. 33 ('Met dit belangrijke arrest geeft de Hoge Raad (...) een tweede criterium om de bron onderneming af te bakenen ten opzichte van vermogensbeheer').

[\[8\]](#) Aldus de uitspraak van Hof Amsterdam 15 oktober 2008, nr. 07/00488, NTFR 2008/2123, V-N 2008/60.1.3, r.o. 2.5.2.

[\[9\]](#) Hof Leeuwarden 21 november 2008, nr. 07/00087, NTFR 2008/2332.

[\[10\]](#) Rechtbank Haarlem 27 juni 2007, nr. 06/04073, NTFR 2007/1380, V-N 2007/54.2.1.

[\[11\]](#) Zie r.o. 3.1.5 van het arrest.

[\[12\]](#) Hof Amsterdam 15 oktober 2008, nr. 07/00488, NTFR 2008/2123, V-N 2008/60.1.3, r.o. 2.5.4.

- [13] Aldus memoreert J.P. Sprenger van Eyk, De wet ter belasting van bedrijfs- en andere inkomsten, Martinus Nijhoff, 's-Gravenhage 1894, p. 51.
- [14] Kamerstukken II, 1998-1999, 26 727, nr. 3, p. 93.
- [15] In de Handelsregisterwet 2007 is het begrip onderneming wel gedefinieerd, zie daarover: V.A.E.M. Meijers, A.L. Mohr en W.R. Veldhuyzen, 'Het ondernemingsbegrip in de Handelsregisterwet 2007', WPNR 2009/6794. De auteurs achten het 'niet ondenkbaar dat het ondernemingsbegrip in de zin van de Handelsregisterwet een leidend karakter zal gaan krijgen' (voetnoot 3).
- [16] J.H.R. Sinninghe Damsté, De Wet op de Inkomstenbelasting, vijfde druk, Tjeenk Willink, Zwolle 1937, p. 43.
- [17] H.W.M. van Kesteren, Fiscale rechtswil (diss. Leiden), Gouda Quint, Arnhem 1994, p. 150.
- [18] Vgl. Van Soest Belastingen, 23e druk (bewerkt) door J.C.K.W. Bartel, R.P.C. Cornelisse en S. van Weeghel, Kluwer, Deventer 2007, p. 46.
- [19] Zie P.H.J. Essers, in: Personenvennootschappen en aanverwante rechtsvormen (Algemeen deel), Kluwer, Deventer 2004, onderdeel 2.1.2.2; zie in deze zin ook: 'De perverse gevolgen van het verbondenheids criterium van art. 3.4 Wet IB 2001', in: Met Recht (Opstellen over privaot- en fiscaalrechtelijk ondernemingsrecht aangeboden aan Theo Raaijmakers), Kluwer, Deventer 2009, p. 112, voetnoot 3.
- [20] H.A.J.P. te Niet noemt deze omschrijving 'het duidelijkst' (Het beleggingsbegrip in de directe belastingen (diss. Tilburg), Kluwer, Deventer 2007, p. 267).
- [21] H.A.J.P. te Niet, Het beleggingsbegrip in de directe belastingen (diss. Tilburg), Kluwer, Deventer 2007, p. 23, voetnoot 48, en par. 2.3.1.3.
- [22] A.C. Rijkers, 'De subjectieve onderneming in de inkomstenbelasting', in: Fiscale aspecten van ondernemingen (Opstellen aangeboden aan Prof. D.A.M. Meeles), Kluwer, Deventer 1985, p. 123.
- [23] Beroepschrift in cassatie (p. 1).
- [24] T.M. Berkhout, 'Ondernemen en niet-ondernemen in vastgoed' (Opinie), NTFR 2010/1225, p. 1-4.
- [25] HR 17 augustus 1994, nr. 29.755, BNB 1994/319.
- [26] HR 29 mei 1996, nr. 30.774, BNB 1996/232.
- [27] Vgl. r.o. 4.1 van de in voetnoot 3 vermelde uitspraak van de rechtbank.
- [28] Vgl. J.E.A.M. van Dijck, 'Vermogensbeheer', WFR 1976/5258, p. 141 e.v.
- [29] C.P. Tuk, Wetgeving op de Omzetbelasting, Kluwer, Deventer-Antwerpen 1959, p. 44.
- [30] Zie r.o. 3.3.
- [31] Hof Amsterdam 15 oktober 2008, nr. 07/00488, NTFR 2008/2123, V-N 2008/60.1.3, r.o. 2.5.3.1.
- [32] Conclusie A-G Niessen van 9 juli 2009, nr. 08/04843, NTFR 2009/2035, V-N 2009/47.12.
- [33] Een conclusie die 'volledig' wordt onderschreven door L.W. Sillevius, M.L.M. van Kempen en G.W.B. van Westen, Cursus Belastingrecht (Inkomstenbelasting), onderdeel 3.2.2.d3, Kluwer, Deventer 2010.
- [34] Commentaar bij de (in voetnoot 32 genoemde) conclusie, gepubliceerd in NTFR 2009/2035, onderdeel 3.
- [35] Maar de 'particulier met aan aantal zonnepanelen op zijn dak hoeft zich (...) geen zorgen te maken', aldus annotator S. Wolvers in FED 2010/92.
- [36] Zie persbericht van 7 november 1996, nr. 96/177, V-N 1999/27.7 en aanhangsel Handelingen Tweede Kamer, vergaderjaar 1999-2000, nr. 977, p. 2125-2126, ook gepubliceerd in V-N 2000/18.13, p. 1638.