

17  
juni 2003

Artikel juridisch up to date.

FISCAAL RECHT/ BTW

Mw. mr.F.J. Manzoni – van de Kuilen, Nauta Dutilh Rotterdam

## **ONROERENDE ZAAK: EEN COMMUNAUTAIR BEGRIP**

### **Inleiding**

De levering en verhuur van onroerende zaken heeft gevolgen voor de heffing van omzetbelasting en/of overdrachtsbelasting. De gevolgen voor de levering en verhuur van roerende zaken wijken af van die van de levering en verhuur van onroerende zaken, zodat het van belang is vast te stellen of zaken roerend dan wel onroerend zijn. In de Nederlandse Wet op de omzetbelasting 1968 zijn bepalingen opgenomen die gebaseerd zijn op de communautaire regeling van de Zesde richtlijn. In zowel de Europese regeling, waarop onze Nederlandse Wet op de omzetbelasting 1968 is gebaseerd, als de nationale regelgeving ontbreekt echter een omschrijving van wat onder onroerende zaken (1) moet worden verstaan. Ook de Wet op belastingen van rechtsverkeer geeft geen definitie van het begrip onroerende zaak. Op dit terrein moet dan ook te rade worden gegaan bij het burgerlijke recht. Het Hof van Justitie van de EG heeft op 13 januari 2003 arrest gewezen in de zaak Maierhofer (2). Het Hof van Justitie oordeelde in deze zaak dat onroerend goed een communautair begrip is. De heffing van omzetbelasting ten aanzien van onroerend goed mag niet afhankelijk zijn van de uitlegging van communautaire richtlijnen in 15 verschillende lidstaten. Betekent dit nu dat voor de definitie van het begrip onroerende goed niet langer kan worden aangeknoopt bij het burgerlijke recht van de lidstaten?

In dit artikel wil ik nader ingaan op de definitie van onroerende zaken in zowel nationaal als communautair verband. Om het belang van het onderscheid tussen roerende en onroerende zaken aan te geven, zal ik eerst het wettelijke kader scheppen.

### **Wettelijk kader**

De levering van onroerende zaken is vrijgesteld van heffing van omzetbelasting, met uitzondering van de levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het erbij behorende terrein vóór, op of uiterlijk twee jaar na het tijdstip van eerste ingebruikneming evenals de levering van een bouwterrein (3).

De levering van roerende zaken is daarentegen in beginsel onderworpen aan de heffing van omzetbelasting.

Voor de verhuur van onroerende zaken geldt eveneens dat deze in beginsel is vrijgesteld (4) van omzetbelasting, terwijl de verhuur van roerende zaken belast is.

Bij zowel de levering als de verhuur van onroerende zaken kunnen partijen onder bepaalde voorwaarden opteren voor heffing van omzetbelasting, als de onroerende zaak door de koper c.q. huurder wordt gebruikt voor doeleinden die (nagenoeg) geheel (5) recht geven op aftrek van voorbelasting.

Een optie belaste levering of verhuur kan voordelig zijn als de verkoper of verhuurder de omzetbelasting op de aanschafkosten in aftrek heeft gebracht of wil brengen, dan wel veel onderhoudskosten heeft gemaakt of zal gaan maken. De verkoper c.q. verhuurder zal in dat geval de omzetbelasting op de kosten in aftrek kunnen brengen.

De verkrijger van een in Nederland gelegen onroerende zaak is in beginsel 6% overdrachtsbelasting verschuldigd. Als de levering ziet op een gebouw dat korter dan twee jaar geleden in gebruik is genomen of op een bouwterrein kan een beroep worden gedaan op een vrijstelling van overdrachtsbelasting (6). Hierbij geldt als voorwaarde dat het onroerend goed niet als bedrijfsmiddel mag zijn gebruikt en de verkrijger de omzetbelasting geheel of gedeeltelijk als voorbelasting in aftrek kan brengen. Een vrijstelling kan bijvoorbeeld ook van toepassing zijn als de onroerende zaak wordt geleverd in het kader van een fusie, interne reorganisatie of inbreng in een vennootschap (7).

In artikel 3:3 BW is bepaald dat zaken roerend of onroerend kunnen zijn. Onroerende zaken zijn:

- de grond;
- de nog niet gewonnen delfstoffen;
- de met de grond verenigde beplantingen;
- de gebouwen en werken die duurzaam met de grond zijn verenigd.

Roerend zijn alle zaken die niet onroerend zijn.

### **De zaak Maierhofer**

Maierhofer verhuurde in de Freistaat Bayern aan deze deelstaat gemeenschapshuizen voor tijdelijk onderdak van asielzoekers. De gemeenschapshuizen bevonden zich op grond die Maierhofer van een gemeente had gehuurd en op grond die de Freistaat Bayern zelf had gehuurd. De gemeenschapshuizen waren uit prefabelementen opgebouwd. De gebouwen rustten op betonsokkels die waren geplaatst op een in de grond aangebrachte betonnen fundering. De muren waren in de fundering verankerd met schroefbouten. Het getimmerde dak was bedekt met dakpannen. De vloer en de muren van de sanitaire ruimtes en de keukens waren betegeld. De gebouwen konden op elk ogenblik door 8 personen in 10 dagen worden gedemonteerd om later weer te worden opgetrokken.

De heer Maierhofer heeft de omzetbelasting op de kosten van de prefabgebouwen niet in aftrek gebracht omdat hij van mening was dat de verhuur was vrijgesteld van omzetbelasting. De Duitse belastingdienst legde een naheffingsaanslag op, omdat de gebouwen niet als onroerend konden worden beschouwd en vond dat over de huurtermijnen omzetbelasting was verschuldigd. Uit jurisprudentie van het Duitse gerechtshof blijkt dat het begrip onroerend goed moet worden geïnterpreteerd op basis van het Duitse civiele recht.

Overeenkomstig paragraaf 94, lid 1, van het Bürgerliches Gesetzbuch behoren tot wezenlijke bestanddelen van een gronderf, de vast met het erf of de grond verbonden zaken, in het bijzonder de gebouwen (...).

Paragraaf 95, lid 1 van het Bürgerliches Gesetzbuch bepaalt: "tot de bestanddelen van een gronderf behoren niet die zaken die slechts tijdelijk met de grond of het erf zijn verbonden (...)".

Volgens het Finanzamt vormden de gebouwen geen bestanddeel van een gronderf in de zin van paragraaf 95, lid 1 van het Bürgerliches Gesetzbuch, omdat zij slechts tijdelijk met de grond zijn verbonden. Maierhofer ging in hoger beroep en het Bundesfinanzamt betwijfelde echter of de Duitse rechtspraak wel in overeenstemming is met het gemeenschapsrecht, mede omdat de Zesde richtlijn niet voorschrijft hoe lang zaken aan de grond moeten zijn verbonden, voordat ze als onroerend kunnen worden aangemerkt. Het Bundesfinanzamt besloot twee prejudiciële vragen te stellen.

Ten eerste wilde de rechter weten of het onder bezwarende titel ter beschikking stellen van een uit prefabelementen opgetrokken gebouw, dat na beëindiging van de huurovereenkomst moet worden verwijderd en opnieuw kan worden opgebouwd, onder het begrip "verhuur van onroerende goederen" in de zin van de Zesde richtlijn valt. Ten tweede vroeg de rechter het Hof van Justitie antwoord te geven op de vraag of het hierbij relevant is of tevens de grond ter beschikking wordt gesteld.

De Duitse regering is van mening dat de eerste vraag niet relevant is omdat Duitsland in een administratieve instructie de verhuur van gebouwen die tijdelijk met de grond zijn verbonden, van de vrijstelling heeft uitgesloten. In deze administratieve instructies is de jurisprudentie inzake onroerend goed vastgelegd, waaruit blijkt dat de wet moet worden geïnterpreteerd overeenkomstig het civiele recht. Het Hof van Justitie verwerpt dit verweer. Uit de Zesde richtlijn volgt namelijk dat een lidstaat, een van de Zesde richtlijn afwijkende bepaling, in een wet dient vast te leggen. Een administratieve instructie, die slechts aanwijzingen bevat, kan niet op één lijn worden gesteld met een wettelijke bepaling. De Duitse omzetbelastingwetgeving heeft de bepalingen uit de Zesde richtlijn zonder nadere beperkingen overgenomen en dit betekent dat de Duitse omzetbelastingwetgeving overeenkomstig de bepalingen in de Zesde richtlijn dient te worden uitgelegd. Voor de definitie van onroerend goed kan dus niet worden aangesloten bij het civiele recht (8). De definitie dient te worden bepaald aan de hand van de bewoordingen, de context en de doelstellingen van de Zesde richtlijn (9).

Het Hof van Justitie lijkt met name de context van de Zesde richtlijn te onderzoeken. Het Hof van Justitie had in juli 1997 in een Franse zaak (10) bepaald dat de verhuur van tenten, caravans, chalets en stacaravans niet mocht worden vrijgesteld omdat de goederen mobiel waren. De vrijstelling voor verhuur van onroerende goederen mag niet gelden voor mobiele of makkelijk te verplaatsen goederen. Het Hof van Justitie stelt vervolgens in de Maierhofer-zaak vast dat de prefabgebouwen niet mobiel zijn, noch gemakkelijk verplaatsbaar. Het zijn gebouwen die rusten op betonsokkels die zijn geplaatst op een in de grond aangebrachte betonnen fundering. De gebouwen kunnen na het verstrijken van de huurtermijn worden gedemonteerd en op een andere plaats worden opgebouwd, maar daarvoor zijn 80 mandagen nodig. Dergelijke gebouwen, samengesteld uit vast met de grond verbonden constructies, moeten als onroerend worden aangemerkt. De constructies zijn niet gemakkelijk te demonteren en te verplaatsen, doch is het niet nodig dat de gebouwen onlosmakelijk met de grond zijn verbonden. Het Hof overweegt vervolgens dat de duur van de huurovereenkomst niet doorslaggevend is om uit te maken of de betrokken gebouwen roerend dan wel onroerend zijn.

Op de tweede vraag antwoordt het Hof van Justitie dat het voor de toepassing van de vrijstelling niet uitmaakt of de verhuurder hetzij slechts de prefabgebouwen ter beschikking stelt dan wel de gebouwen alsmede de grond waarop zij zijn geplaatst.

### **Uitwerking Nederlandse praktijk**

Het Maierhofer arrest heeft gevolgen voor de Nederlandse praktijk. Uit jurisprudentie van de belastingkamer van de Hoge Raad volgt dat ook in Nederland voor het begrip onroerende zaak wordt aangesloten bij het civiele recht. Op 6 juni 2003 heeft de Hoge Raad nog een arrest gewezen inzake een kabelnetwerk. De Hoge Raad oordeelde dat een kabelnetwerk moet worden aangemerkt als een werk dat duurzaam met de grond is verbonden en verwijst naar de criteria zoals die waren geformuleerd in het Portacabin-arrest. Nu duidelijk is dat een

kabelnetwerk als onroerend moet worden aangemerkt, zal moeten worden bekeken welke gevolgen dit heeft voor de heffing van overdrachtsbelasting en omzetbelasting. Maar hoe is de Hoge Raad tot deze conclusie gekomen en om welke criteria ging het ook al weer? Ik zal hierna kort ingaan op de jurisprudentie van de Hoge Raad en deze plaatsen in het licht van het Maierhofer-arrest.

#### *Het portacabin-arrest (11)*

Op een perceel grond was een zogenaamde portacabin van 10 bij 15 meter geplaatst naast een gebouw dat zich reeds op dat perceel bevond. De portacabin was door middel van leidingen aangesloten op het gas-, water- en elektriciteitsnet. Bovendien was de portacabin aangesloten op de riolering en het telefoonnetwerk. In geding was de vraag of de portacabin valt onder het hypotheekrecht of onder het bij notariële akte gevestigde pandrecht. In hoger beroep heeft zich de rechtsstrijd verder beperkt tot de vraag of de portacabin onroerend is in de zin van artikel 3:3, eerste lid BW.

In cassatie oordeelt de Hoge Raad dat de portacabin onroerend is omdat de portacabin naar aard en inrichting was bestemd om duurzaam ter plaatse te blijven; de bedoeling van de bouwer en opdracht objectief kenbaar was; alsmede de bestemming van de portacabin objectief kenbaar was. De verkeersopvattingen kunnen hierbij niet als zelfstandige maatstaf worden gehanteerd, maar moeten wel in aanmerking worden genomen.

#### *Zeecontainers-arrest*

Op 5 januari 2000 wijst de Hoge Raad (12) een arrest inzake zeecontainers die voornamelijk als opslagplaats voor materialen worden gebruikt. Elke container is voorzien van een eigen elektriciteitsaansluiting. Op het terrein waar de zeecontainers staan is één watertappunt aanwezig. De Hoge Raad vond dat nader onderzocht moest worden of zeecontainers in de gegeven omstandigheden duurzaam met de grond waren verbonden. Het verwijzingshof (13) haalt de procedure inzake de portacabins aan en komt tot de conclusie dat de zeecontainers op grond van hun bestemming als onroerend moeten worden aangemerkt. Hierbij is de kenbare bedoeling van belanghebbende doorslaggevend. Het Hof lijkt bij de afweging vooral waarde te hechten aan het feit dat de containers al langere tijd verhuurd zijn geweest en dat de containers, gelet op de staat waarin deze zich bevinden, niet meer voor ander doeleinden kunnen worden gebruikt.

#### *Telecominfrastructuur*

Weer even terug naar het arrest van de Hoge Raad van 6 juni 2003 inzake de telecominfrastructuur (14). Belanghebbende bestrijdt in cassatie niet dat het kabelnet gelet op de bedoeling van de opdrachtgever, naar aard en inrichting bestemd is om duurzaam ter plaatse te blijven. Dit is eveneens naar buiten kenbaar. Belanghebbende gooit het over een ander boeg en betoogt dat de kwalificatie onroerend ernstige afbreuk zou doen aan het recht van de eigenaar, omdat het kabelnet niet overdraagbaar zou zijn bij gebreke van een kadastrale aanduiding.

De Hoge Raad is van mening dat dit niet afdoet aan het oordeel van het Hof. Slechts percelen in de zin van artikel 1 van het Kadasterbesluit en appartementsrechten hebben een eigen kadastrale aanduiding. Voor onroerende zaken, zoals kabelnetten, die geen eigen kadastrale aanduiding hebben wordt volstaan met de vermelding van de kadastrale aanduiding van de percelen waarin zij zich bevinden.

## **Objectieve versus subjectieve criteria.**

Uit de jurisprudentie van de Hoge Raad blijkt dat de criteria uit het portacabin-arrest nog steeds overeind staan. De Hoge Raad laat ook subjectieve elementen meespelen in haar overweging dat een werk als onroerend moet worden beschouwd. In het portacabin-arrest oordeelt de Hoge Raad bij de beantwoording van de vraag of een gebouw of een werk bestemd is om duurzaam ter plaatse te blijven, moet worden gelet op de bedoeling van de bouwer voor zover deze naar buiten kenbaar is. De bedoeling van de bouwer is subjectief. Niet van belang is dan meer dat technisch de mogelijkheid bestaat om het bouwsel te verplaatsen.

Ook in het zeecontainers-arrest komt de Hoge Raad terug op de kenbare bedoeling van belanghebbende. De Hoge Raad hecht voornamelijk belang aan het feit dat de containers voor langere tijd verhuurd zijn geweest en dat de containers, vanwege de inwerking van vocht niet meer voor andere doeleinden kunnen worden gebruikt.

In de conclusie bij het Maierhofer arrest, sloot Advocaat Generaal Jacobs alle subjectieve elementen, zoals de voorgenomen duur van een overeenkomst, expliciet uit. Volgens de AG mag bij de vaststelling of een zaak roerend dan wel onroerend is, niet te rade worden gegaan bij de bedoeling van de bouwer. Geen enkele bepaling in de Zesde richtlijn ondersteunt het gebruik van subjectieve criteria. Het Hof van Justitie neemt de conclusie van de AG echter niet expliciet over, maar bepaalt dat de duur van de overeenkomst niet doorslaggevend is.

De Zesde richtlijn bepaalt dat onder gebouw moet worden verstaan: elk bouwwerk dat vast met de grond is verbonden. Het is naar mijn mening dus wel degelijk van belang of technisch de mogelijkheid bestaat om het gebouw te verplaatsen. Ten behoeve van de rechtszekerheid dient volgens de AG dit het enige objectieve criterium te zijn. Subjectieve criteria zorgen ervoor dat de rechtszekerheid wordt ondermijnd.

De Duitse regering stelde als eis dat de prefabgebouwen onlosmakelijk met de grond moeten zijn verbonden. Het Hof van Justitie stelt deze eis niet. Voldoende was dat de prefabgebouwen niet gemakkelijk demonteerbaar en verplaatsbaar zijn. Duidelijk is dat 80 mandagen voldoende zijn om het werk als niet gemakkelijk demonteerbaar aan te merken. Waar de grens ligt tussen vast en mobiel zal in praktijk moeten blijken.

## **Onroerende zaak: een communautair begrip**

Onroerende zaak is een communautair rechtsbegrip en lidstaten mogen voor de definitie niet te rade gaan bij het civiele recht. Na lezing van het Maierhofer-arrest zou het oordeel van de Hoge Raad over de portacabins en zeecontainers naar mijn mening dan ook anders moeten uitvallen.

De zeecontainers en portacabins zijn op enkel een terrein geplaatst en aangesloten op elektra. De zeecontainers en portacabins rusten niet zoals de prefabgebouwen op betonsokkels en zijn niet op een betonnen fundering geplaatst. De zeecontainers en portacabins zijn niet vast met de grond verbonden en kunnen met behulp van een kraan (eenvoudig) worden verplaatst.

Om het kabelnetwerk als onroerend aan te merken stelt het Gerechtshof als eis dat deze duurzaam met de grond moet zijn verenigd. Het mag duidelijk zijn dat de kabels in de grond worden gelegd om daar ten minste voor enige tijd te blijven. Advocaat Generaal Wattel (15) merkte in zijn conclusie echter op dat de kabels op vrij eenvoudige wijze kunnen worden

verlegd of worden vervangen zonder dat de grond wordt beschadigd. De kabels kunnen daarom niet als bestanddeel van de grond in de zin van artikel 3:4 BW worden aangemerkt. Hoe verhoudt dit arrest zich nu tot de overweging van het Hof van Justitie in de Maierhofer zaak, waarin het Hof de eis stelt dat de werken vast met (*of in*) de grond (16) moeten zijn verbonden? Van tunnels en buisleidingen van enige omvang zal iedereen vinden dat deze vast in de grond zijn gelegd. Voor telecomkabels is dit minder eenvoudig vast te stellen en naar mijn mening is de kwalificatie roerend of onroerend dan ook afhankelijk van de omstandigheden van het geval. De kabels hoeven niet onlosmakelijk met de grond te zijn verbonden, maar moeten niet makkelijk kunnen worden gedemonteerd of verplaatst. Uit de feiten blijkt niet hoeveel tijd nodig is om de kabels uit de grond te verwijderen. Gelet op de omvang van het kabelnetwerk kan ik me voorstellen dat dit toch enige dagen in beslag zal nemen. Voor deze "grensgevallen" zou de tijdsduur waarvoor de kabels in de grond worden gelegd, naar mijn mening wel in aanmerking kunnen worden genomen, ook al is dit criterium niet doorslaggevend.

### Conclusie

Onroerend goed is voor de heffing van omzetbelasting een communautair begrip en voor de definitie kan niet worden aangeknoopt bij het burgerlijke recht van de lidstaten. Het Hof van Justitie definieert het begrip onroerende zaak als elk werk dat vast met de grond is verbonden. Constructies die niet makkelijk zijn te demonteren of te verplaatsen worden als onroerend aangemerkt. Hiervoor is niet nodig dat zij onlosmakelijk met de grond zijn verbonden. De advocaat-generaal sluit in zijn conclusie het gebruik van subjectieve criteria uit. Het Hof van Justitie van de EG neemt dit niet expliciet over. Het Hof bepaalt slechts dat de duur van de huurovereenkomst niet doorslaggevend is. Kennelijk kan deze dus wel een rol spelen. De Nederlandse jurisprudentie inzake omzetbelastingheffing bij onroerend goed is gebaseerd op het civiele recht. De Hoge Raad zal na het Maierhofer-arrest het communautaire recht als richtlijn moeten hanteren. Dit zal in de toekomst zeker tot andere conclusies leiden bij de beoordeling of een werk als roerend of onroerend moet worden aangemerkt.

### Noten:

1. Nederlands civiel rechtsbegrip. Sinds de invoering van het Nieuw BW ook in de Wet op de omzetbelasting 1968 en Wet op belastingen van rechtsverkeer gebezigd.
2. Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen, 16 januari 2003, nr. C-315/00.
3. Artikel 11, lid 1, onder a, Wet op de omzetbelasting 1968.
4. Artikel 11, lid 1, onder b, Wet op de omzetbelasting 1968.
5. 90% of meer.
6. Artikel 15, lid 1, onder a, Wet op belastingen van rechtsverkeer.
7. De opsomming van vrijstellingen is niet uitputtend.
8. Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen, 12 september 2000, Commissie versus Verenigd Koninkrijk, C-359/97.
9. Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen, 14 oktober 1999, Adidas, C-223/98 en Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen, 14 juni 2001, Kvaerner, C-191/99.
10. Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen, 3 juli 1997, Commissie versus Frankrijk, C-60/96.
11. Hoge Raad, 31 oktober 1997, nr. 16 404.
12. Hoge Raad, 5 januari 2000, nr. 34 974.
13. Hof 's-Gravenhage, 7 juni 2001, nr. 00/0117.

14. Hoge Raad, 6 juni 2003, nr. 36 075.
15. Conclusie AG Wattel, 5 juli 2001, nr. 36 076.
16. Engelse vertaling: "firmly attached to or in the ground".