



Universiteit
Leiden
The Netherlands

Rechtseenheid en het onderscheid tussen roerende en onroerende zaken

Memelink, P.

Citation

Memelink, P. (2005). Rechtseenheid en het onderscheid tussen roerende en onroerende zaken. *Bw-Krant Jaarboek*, 21, 65-96. Retrieved from <https://hdl.handle.net/1887/36751>

Version: Not Applicable (or Unknown)

License: [Leiden University Non-exclusive license](#)

Downloaded from: <https://hdl.handle.net/1887/36751>

Note: To cite this publication please use the final published version (if applicable).

4 | Rechtseenheid en het onderscheid tussen roerende en onroerende zaken

P. Memelink[■]

1 INLEIDING

Hoe belangrijk is eenheid van recht? Zo belangrijk dat de Hoge Raad het bewaken van de rechtseenheid als één van zijn kerntaken beschouwt.¹

Het belang van rechtseenheid is onder andere gelegen in het beginsel dat gelijke gevallen in Nederland gelijk behandelt dienen te worden (art. 1 Gw). Rechtseenheid leidt niet alleen tot rechtsgelijkheid maar ook tot – meer – rechtszekerheid, in die zin dat een zekere consistentie in rechterlijke uitspraken en bestendige lijnen in de rechtspraak de voorspelbaarheid van toekomstige uitspraken vergroot.² Dit komt de geloofwaardigheid en acceptatie van die uitspraken ten goede, en daarmee de rechtsorde en het handelsverkeer als geheel.

Voor een gelijke behandeling van gelijke gevallen is echter onder meer een noodzakelijke voorwaarde dat onder juristen (een zekere mate van) overeenstemming bestaat over de uitleg en toepassing van basale rechtsbegrippen en onderscheidingen in ons rechtssysteem. In deze bijdrage staat zo'n basaal onderscheid centraal; het onderscheid tussen roerende en onroerende zaken.³ Dit onderscheid is van belang vanwege zowel haar civielrechtelijke als fiscaalrechtelijke gevolgen (zie onder 2).

Voor het onderscheid tussen roerende en onroerende zaken hanteren wij in Nederland sinds het Portacabin-arrest het bestemmingscriterium (zie onder 3). De hantering van dit criterium is in de literatuur om verschillende redenen kritisch ontvangen (zie onder 4). Het criterium zou in strijd zijn met ons goederenrechtelijk systeem en onduidelijkheden in het leven roepen. Daarnaast is opgemerkt dat het bestemmingscriterium niet goed verenigbaar

■ P. Memelink is PhD-fellow bij de afdeling burgerlijk recht, Universiteit Leiden. Met dank aan prof. mr. H.J. Snijders, mr. I.S.J. Houben, mr. J.A. Bomhoff en mr. L. Reurich voor hun commentaar op een eerdere versie.

1 Zie het Advies van de President van en de Procureur-Generaal bij de Hoge Raad der Nederlanden over het Interimrapport Fundamentele Herbezinning Nederlands Burgerlijk Procesrecht d.d. 27 februari 2004 onder IV, te kennen via <www.rechtspraak.nl/Gerechten/HogeRaad/Over+de+Hoge+Raad/Publicaties>.

2 Zo ook H.J. Snijders, M. Ynzonides en G.J. Meijer, *Nederlands burgerlijk procesrecht*, Deventer: Kluwer 2002, nr. 14.

3 Ook in de bijdrage van Bezemer in deze bundel staat dit onderscheid centraal, maar dan gezien vanuit historisch perspectief.

is met het de uitspraak van het Hof van Justitie EG in de zaak Maierhofer/Finanzamt Augsburg.⁴ In die uitspraak wordt, in het kader van de zesde richtlijn inzake de omzetbelasting⁵ voor het onderscheid tussen roerende en onroerende zaken het criterium van de ‘eenvoudige verplaatsbaarheid’ geïntroduceerd.

Mijn bijdrage aan deze bundel over rechtseenheid is tweeledig. Allereerst bezie ik of de op het bestemmingscriterium geuite kritiek terecht is (zie onder 5). Veroorzaakt dit criterium daadwerkelijk uitleg- of toepassingproblemen in de praktijk, en zijn de onduidelijkheden dusdanig groot dat daardoor de – interne – rechtseenheid en rechtsgelijkheid wellicht in gevaar komt (zie onder 6)? Ten tweede bezie ik of de rechtseenheid ten aanzien van het onderscheid tussen roerende en onroerende zaken onder druk staat door de Europeesrechtelijke uitspraak in het genoemde Maierhofer-arrest (zie onder 7).

2 HET BELANG VAN EEN HARD EN HELDER CRITERIUM VOOR HET ONDERSCHEID TUSSEN ROERENDE EN ONROERENDE ZAKEN

De kwalificatie van een zaak als roerend of onroerend is relevant voor de beantwoording van vele vragen. Zo is het onderscheid van belang voor de wijze van levering van de zaak (3:89 en 90), de duur van de verkrijgende verjaringstermijn (art. 3:99 lid 1), het soort zekerheidsrecht dat op de zaak gevestigd kan worden (pand of juist hypotheek) en de mogelijkheid tot het vestigen van opstal- of erfpachtrechten en erfdienstbaarheden. Eigendomsvragen en vragen omtrent natrekking worden verschillend opgelost al naar gelang sprake is van een roerende dan wel onroerende zaak (zie art. 5:14 en 5:20). Het onderscheid heeft verder consequenties voor het huurbeschermingsregime (7:290),⁶ de vraag of er een bouwvergunning noodzakelijk is bij aanpassing van de zaak en voor aansprakelijkheid op grond van art. 6:173 of 6:174 BW.⁷

Het kwalificeren van een zaak als roerend of onroerend is echter niet alleen voor het civiele recht van belang maar heeft ook grote fiscaalrechtelijke gevol-

4 HvJ EG 16 januari 2003, zaak C-315/00, m.nt. H.W.M. van Kesteren in *BNB* 2003, 123c; ook gepubliceerd in *VN* 2003, 9.19.

5 Zesde richtlijn betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting, 77/388/EEG, *PbEG* L 145 van 13 juni 1977.

6 Zie hierover: Z.H. Duijnste-Van Imhoff, ‘De gebouwde onroerende zaak in het huurrecht’, *WR* 1998/9, p. 235-240.

7 Sinds het Portacabin-arrest (*NJ* 1998, 97) is het ‘soepele’ criterium van de duurzame bestemming zoals geformuleerd in HR 13 juni 1975, *NJ* 1975, 509 m.nt. G.J.S. (Amercentrale) en 6:174 lid 4 gelijk aan het goederenrechtelijke criterium voor het onderscheid tussen roerende en onroerende zaken. Zie hierna onder 3 en de daar genoemde literatuur. Zie ook: Rb. Utrecht 25 september 2002, *NJ* 2002, 591 over art. 6:174 en een roerende, want tijdelijke, noodbrug.

gen. Relevant is het onderscheid in verband met de overdrachtsbelasting, de omzetbelasting en de onroerendezaakbelasting, voorheen onroerendgoedbelasting (art. 220 e.v. Gem. wet). Indien een zaak roerend is kan deze onder omstandigheden in aanmerking komen voor heffing van roerenderuimtebelasting (art. 221 Gem. wet). Daarnaast speelt het onderscheid een – bescheiden – rol bij het heffen van rioolrechten, afvalstoffenheffing, waterschapslasten etc.

Overdrachtsbelasting is verschuldigd bij de verkoop van onroerende zaken. Omzetbelasting wordt geheven ten aanzien van door ondernemingen geleverde goederen en diensten. De verhuur van een groot aantal onroerende zaken is echter vrijgesteld van BTW. Deze belastingsystemen complementeren elkaar dan ook in zekere zin. Hetzelfde geldt voor de onroerende zaakbelasting en de roerenderuimtebelasting. Wil men weten aan welke soort belastingheffing het object onderhevig is, dan dient allereerst de voorvraag beantwoord te worden of de zaak in kwestie roerend of onroerend is.

Het onderscheid tussen roerende en onroerende zaken heeft kortom zowel vele zakenrechtelijke als fiscaalrechtelijke en financiële gevolgen. Het belang van een hard en helder criterium voor het onderscheid tussen de roerende en onroerende status van zaken is daarmee gegeven.⁸

Ook het belang van een gelijksoortig criterium in het fiscale en civiele recht lijkt zonneklaar. Niet alleen maken het civiele en het fiscale recht onderdeel uit van dezelfde Nederlandse rechtsorde en is eenzelfde criterium uit het oogpunt van eenvoud en rechtssystematiek wenselijk. Daarnaast zou het voor de gemiddelde burger onbegrijpelijk en onverteerbaar zijn als hij wordt aangeslagen voor onroerendezaakbelasting over zijn stacaravan, terwijl hij deze eerder als roerende zaak geleverd heeft gekregen. Bovendien is duidelijkheid omtrent het onderscheid een voorwaarde voor een goed functionerend financieringssysteem. Banken dienen te weten welke zekerheden in ruil voor het verstrekken van kredieten verkregen kunnen worden.

In het belang van de rechtszekerheid en rechtseenheid is een hard en helder criterium kortom toe te juichen. Voldoet in dat opzicht het 'Portacabin-criterium' en hoe wordt dit toegepast in de praktijk?

3 HET CIVIELRECHTELIJKE CRITERIUM; PORTACABIN-ARREST

Onroerend zijn volgens art. 3:3 lid 1: de grond, de nog niet gewonnen delfstoffen, de met de grond verenigde beplantingen en gebouwen en werken die duurzaam met de grond zijn verenigd. Alle overige zaken zijn roerend (lid 2).

De problematiek met betrekking tot het onderscheid tussen roerende en onroerende zaken spitst zich toe op de laatst genoemde groep in lid 1, de gebouwen en werken. Ten aanzien van de gebouwen en werken rees de vraag wanneer sprake is van 'duurzame vereniging met de grond'. De Hoge Raad

8 Zo ook H.D. Ploeger, 'Een mobiele onroerende zaak?', *WPNR* 1998 (6321), p. 472.

formuleerde daarvoor in zijn veelbesproken Portacabin-arrest⁹ een viertal – verkort weergegeven – maatstaven:

- a) Een gebouw kan duurzaam met de grond verenigd zijn in de zin van art. 3:3 BW, doordat het naar aard en inrichting bestemd is om duurzaam ter plaatse te blijven.
- b) Bij beantwoording van de vraag of een gebouw of een werk bestemd is om duurzaam ter plaatse te blijven moet worden gelet op de naar buiten kenbare bedoeling van de bouwer of van degene in wiens opdracht het bouwwerk wordt aangebracht.
- c) De bestemming van een gebouw of een werk om duurzaam ter plaatse te blijven dient naar buiten kenbaar te zijn. Dit vereiste vloeit voort uit het belang dat de zakenrechtelijke verhoudingen voor derden kenbaar dienen te zijn.
- d) De verkeersopvattingen vormen geen zelfstandige maatstaf voor de beoordeling van de vraag of een zaak roerend of onroerend is. Zij kunnen echter wel in aanmerking worden genomen in de gevallen dat in het kader van de beantwoording van die vraag onzekerheid blijkt te bestaan of een object kan worden beschouwd als duurzaam met de grond verenigd, en voor de toepassing van die maatstaf nader moet worden bepaald wat in een gegeven geval als 'duurzaam', onderscheidenlijk 'verenigd' en in verband daarmee als 'bestemming' en als 'naar buiten kenbaar' heeft te gelden.

De Hoge Raad bevestigde het criterium van de 'duurzame bestemming' nogmaals in het Grafzerken-arrest.¹⁰ Uit dat arrest blijkt nog duidelijker dat een naar buiten kenbare 'duurzame bestemming' voldoende is om een zaak als onroerend te kwalificeren en dat de gemakkelijke verplaatsbaarheid van de zaak daaraan niet afdoet. Een grafsteen, die volgens de Hoge Raad naar verkeersopvatting nadrukkelijk geen bestanddeel is van de grond (r.o. 3.2 en 3.4.1) en ook gemakkelijk verplaatst kan worden (r.o. 3.2), is desondanks een onroerende zaak. De Hoge Raad overweegt in r.o. 3.2:

'Buiten twijfel is echter dat de graftekens (...) op de graven zijn geplaatst als duurzaam herinneringsteken. Deze bedoeling en bestemming zijn op grond van

9 HR 31 oktober 1997, NJ 1998, 97 (Portacabin), m.nt. S.C.J.J. Kortmann in AA 47 (1998), p. 101-105 en M.A.J.G. Janssen in JOR 1997, 152; tevens uitgebreid besproken door H.W. Heyman, 'Wanneer is een gebouw of werk 'duurzaam met de grond verenigd'?', in: S.E. Bartels/J.M. Milo (red.), *Open normen in het goederenrecht*, Boom Juridische Uitgevers Den Haag 2000, p. 91-122. Kort besproken door E.B. Rank-Berenschot, 'Keten en caravans: roerend of onroerend?', *Bb* 1998/5, p. 60-61 en J. Hogenbrink, 'Onroerende zaak in de zin van artikel 3:3 BW?', *V&O* 1998/2, p. 22-23.

10 HR 25 oktober 2002, NJ 2003, 241 m.nt. WMK. Ook besproken door H.D. Ploeger, 'De eigendom van grafmonumenten', *WPNR* (1999) 6359, p. 423-425 en geannoteerd door S.C.J.J. Kortmann, *AA* 52 (2003) p. 291-297.

de aard en de inrichting van de graftekens – te weten als gedenkteken ter plaatse waar de overledene veelal gedurende vele (tientallen) jaren begraven ligt – voor een ieder naar buiten kenbaar.’

Dat grafrechten zowel voor bepaalde als voor onbepaalde tijd en voor kortere of langere duur (10, 20, 40 of 80 jaar) kunnen worden verleend heeft volgens de Hoge Raad evenmin invloed op de ‘duurzaamheid’ van de bestemming. Bij de interpretatie van het begrip ‘duurzaamheid’ speelden de verkeersopvattingen, waarop de begraafplaats St. Barbara een beroep had gedaan, naar het oordeel van de Hoge Raad geen rol. Van twijfel met betrekking tot de duurzaamheid van de bestemming was in dit geval volgens de Hoge Raad geen sprake. Bij de uitleg van het begrip ‘duurzaam’ kwam in casu dan ook aan verkeersopvattingen daarover geen doorslaggevende betekenis toe.¹¹

Het civielrechtelijke criterium voor beantwoording van de vraag of een gebouw of werk onroerend is in de zin van art. 3:3 wordt dan ook gevonden door te bezien of het feitencomplex noopt tot de conclusie dat het gebouw of werk naar aard en inrichting bestemd is om duurzaam ter plaatse te blijven. Een fysieke, vaste of mechanische verbinding met de grond is daarvoor niet noodzakelijk. Verplaatsbaarheid van de zaak speelt in het geheel geen rol¹² en de verkeersopvattingen omtrent de ‘duurzaamheid’ van de bestemming spelen slechts dan een rol indien twijfel mogelijk is, hetgeen blijkbaar niet snel het geval zal zijn. Wel is een rol weggelegd voor de ‘naar buiten kenbare bedoeling’ van de bouwer van de zaak.

Het criterium is volgens de Hoge Raad kennelijk zo duidelijk dat cassatieklachten over de uitleg van art. 3:3 inmiddels met toepassing van art. 81 RO zonder nadere motivering worden verworpen.¹³ Maar is de kwestie nu inderdaad zonneklaar? Is het criterium van de ‘duurzame bestemming’ een hard en helder criterium dat de rechtseenheid en rechtszekerheid bevordert? Het antwoord op die vraag luidt mijns inziens, neen. Niet alleen is op het gehanteerde criterium forse kritiek geuit, daarnaast blijkt de praktijk weerbarstig.

11 Anders: H.D. Ploeger, ‘De eigendom van grafmonumenten’, *WPNR* (1999) 6359, p. 425. Hij meende vóórdat de HR zich over de problematiek boog dat van een dergelijk twijfelgeval juist wel sprake was, vanwege het ontbreken van een fysieke verbinding tussen bouwwerk en grond. Hierdoor ontbrak volgens hem ‘een belangrijk gezichtspunt’ in de toets van art. 3:3 BW en was sprake van een twijfelgeval.

12 HR 31 oktober 1997, *NJ* 1998, 97 (Portacabin), r.o. 3.3 onder a, tweede zin.

13 Zie: HR 24 december 2004, *JOL* 2004, 719, betreffend de vraag of een recreatiewoning op wielen een onroerende zaak is. Het Hof oordeelde op grond van het bestemmingscriterium dat zulks het geval was.

4 KRITIEK OP HET PORTACABIN-CRITERIUM

Op het criterium van de ‘duurzame bestemming’ voor het onderscheid tussen roerende en onroerende zaken is van allerlei zijden forse kritiek geuit.¹⁴ In zijn noot onder het Amercentrale-arrest¹⁵ merkte annotator G.J. Scholten al instemmend op dat de Hoge Raad terecht vermijdt het bouwsel (een cilindervormige opslagtank) als ‘onroerend’ te kwalificeren. Hij meent dat het criterium van de duurzame bestemming, hoezeer ook gewenst voor de oordeelsvorming over de vraag of een eigenaar aansprakelijk is voor schade veroorzaakt door een gebrekkige opstal, geen dienst kan en mag doen als onderscheidend criterium voor roerend hetzij onroerend. Na publicatie van het Portacabin-arrest uitten ook Ploeger, Heyman, Kortmann en Adriaansens kritiek op de hantering van het bestemmingscriterium voor dit onderscheid.¹⁶

Ploeger is van mening dat de jurisprudentie te ver is doorgeschoten waar het de uitleg van het begrip ‘duurzaam’ betreft.¹⁷ Duurzaam moet volgens hem vertaald worden met ‘permanent’, wat wil zeggen dat de zaak voor onbepaalde duur gebonden is aan een erf en niet aan de persoon van de gebruiker. Daarnaast meent Ploeger dat een grotere rol moet zijn weggelegd voor de aard van de zaak.¹⁸

De felste kritiek is geuit door Heyman,¹⁹ die pleit voor afschaffing van het monopolie van het bestemmingscriterium en daartegen een aantal fundamentele bezwaren uit. Hij signaleert de volgende problemen:²⁰

1. de verhouding van het bestemmingscriterium tot de fysieke verbinding is onduidelijk;
2. loslaten van de eis van (praktische) onverplaatsbaarheid wijzigt het stelsel van onroerend zijn en natrekking door de grond op fundamentele wijze, terwijl toepassing van het bestemmingscriterium niet volgt uit de parlementaire geschiedenis (de categorie zelfstandige onroerende hulpzaken is in het NBW immers juist afgeschaft²¹);
3. ratio van de superfecies-regel is om rechtszekerheid te verschaffen omtrent de rechtstoestand van met de grond verenigde opstallen. Praktisch nut van het bestemmingscriterium als natrekkingscriterium ontbreekt wanneer dat leidt tot resultaten die haaks staan op de levende verkeersopvattingen (met name

14 Zie voor een kort overzicht van de kritiek tevens C.A. Adriaansens, ‘Onroerend of niet?’, in: J. Struiksma c.s. (red.), *Vast en goed. Van Velten-bundel*, Kluwer 2003, p. 5.

15 G.J.S onder HR 13 juni 1975, NJ 1975, 509, sub 1.

16 Zie eveneens in kritische zin annotator M.A.J.G. Janssen in *JOR* 1997, 152 en over overgangsrechtelijke problemen door het Portacabin-arrest: T.J. Van der Ploeg, ‘Overgang van eigendom door wijziging van de definitie ‘onroerend?’’, *NJB* 2003/25, p. 1287-1289.

17 H.D. Ploeger, ‘Onroerende stacaravans: hoe lang is duurzaam?’, *WPNR* (2002) 6497, p. 521.

18 H.D. Ploeger, ‘Een mobiele onroerende zaak?’, *WPNR* (1998) 6321, p. 472.

19 Heyman 2000, p. 114-122 (zie noot 8).

20 Heyman 2000, p. 114-118 (zie noot 8).

21 Zie hierover ook H.D. Ploeger, ‘Een mobiele onroerende zaak?’, *WPNR* (1998) 6321, p. 471.

- de opvatting in het spraakgebruik dat een verplaatsbare zaak roerend is en een onverplaatsbare zaak onroerend);
4. onduidelijk is hoe de bestemming moet worden vastgesteld, welke betekenis daarbij toekomt aan de (subjectieve) bedoeling van de bouwer en hoe en in hoeverre die bedoeling kenbaar moet zijn. Heyman wijst op het gevaar van ongewenste subjectivering en meent dat de kenbare feitelijke situatie doorslaggevend moeten zijn, niet de wil of bedoeling van partijen;
 5. onduidelijk is de – subsidiaire – rol van de verkeersopvattingen;
 6. er ontstaat frictie tussen de bestanddelenregel van art. 3:4 en het onderscheid tussen roerende en onroerende zaken in artikel 3:3.²²

Heymans conclusie is – kort gezegd – dat het bestemmingscriterium te ruim en te vaag is en dat de transplantatie van het criterium van de ‘duurzame bestemming’ vanuit het verbintenissenrecht (via het fiscale recht²³) naar het zakenrecht²⁴ onvoldoende gemotiveerd en doordacht is. Hij pleit voor uitleg van het criterium van duurzame bestemming in de zin van ‘fysieke onverplaatsbaarheid’ in maatschappelijk opzicht. Daarbij zouden in het verkeer levende opvattingen over wat een (on)roerende zaak is, het sluitstuk vormen. Met andere woorden: onroerend zijn dan die zaken die maatschappelijk gezien onverplaatsbaar worden geacht en die *tevens* naar verkeersopvatting een duurzame – permanente – bestemming hebben.²⁵

Volgens Kortmann²⁶ heeft de uitspraak in het Portacabin-arrest niet de voor de praktijk zo belangrijke duidelijkheid gebracht. Evenals Heyman wijst hij op het samenloop- en afstemmingsprobleem van de artikelen 3:3 en 3:4. Hij signaleert dat het criterium zo ruim lijkt te zijn dat veel vroegere hulpzaken opeens als onroerend moeten worden aangemerkt. Daarmee wordt naar zijn mening aan de bedoeling van de wetgever tekort gedaan. Ook het belang van de subjectieve bedoeling van de bouwer, naast de aan derden kenbare feitelijke situatie, is Kortmann niet duidelijk. In zijn noot onder het Grafzerken-arrest²⁷ is Kortmann onverminderd kritisch. Het bestemmingscriterium is volgens hem veel te ruim, leidt tot resultaten die in strijd zijn met de bedoeling van de wetgever en met de jurisprudentie over bestanddeelvorming (art. 3:4) en veroorzaakt problemen voor het financieringsverkeer.²⁸

22 Zie hierover ook E.C.M. Wolfert, ‘Bestanddeel of zaak? Over het onderscheid en de samenhang tussen de artikelen 3:4 en 5:20 BW’, *WPNR* (2003) 6523, p. 191-197 en 279-285.

23 Zie de Windturbine-arresten: HR 23 februari 1994, *NJ* 1995, 464 en 465 m.nt. WMK onder 465 en *BNB* 1994, 135 en 136 m.nt. P. den Boer onder nr. 136.

24 Het criterium is afkomstig uit Amercentrale-arrest; zie hierover Heyman 2000, p. 108-114 en Adriaansens 2003, p. 1-5 (zie noot 8 en 13).

25 Heyman 2000, p. 120.

26 Zie zijn annotatie onder het arrest in *AA* 47 (1998), p. 101-105.

27 ‘Het nagetrokken grafteken’, *AA* 52 (2003), p. 291-297.

28 Ook Heyman 2000 noemt dit argument op p. 101-102.

Adriaansens²⁹ kwalificeert de huidige situatie met betrekking tot het onderscheid als onbevredigend en niet passend in de systematiek van het goederenrecht. Hij voegt nog een argument toe dat pleit voor wijziging van de ‘duurzame bestemming’ als onderscheidende criterium. Hij wijst op de onverenigbaarheid van het gehanteerde criterium met de uitspraak van het Europese Hof in de zaak Maierhofer/Finanzamt Augsburg-Land. Op de invloed van deze uitspraak op de eenheid van recht kom ik hierna nog terug.

De fiscaalrechtelijke gevolgen van het Portacabin-arrest worden geschetst door Tap en Kruimel. Tap³⁰ beschrijft de fiscale gevolgen van en problemen met – sindsdien onroerende – stacaravans in het kader van de WOZ. Kruimel³¹ constateert dat heffing van roerenderuimtebelasting op grond van art. 221 Gemeentewet vrijwel illusoir wordt, nu het merendeel van de roerende woon- en bedrijfsruimten waarom het ging, zoals woonboten, woonwagens en stacaravans, sinds het Portacabin-arrest wegens hun duurzame bestemming als onroerend zullen worden aangemerkt. Daarmee vallen deze objecten onder de onroerende zaakbelasting, met alle fiscaalrechtelijke object-afbakeningsproblemen van dien.

5 TERECHTE KRITIEK?

De kritiek op het in het Portacabin-arrest geformuleerde bestemmingscriterium is fors. Maar is die kritiek ook terecht? En zijn de onduidelijkheden in de praktijk zo groot dat gevaar voor de rechtseenheid dreigt?

Nadere bestudering van verschillende uitspraken in de praktijk leidt tot de conclusie dat in het bijzonder de afstemming van de fiscale rechtspraak op het civielrechtelijke criterium inderdaad de nodige vragen oproept. De voor rechtseenheid en rechtsgelijkheid zo wenselijke ‘bestendige lijn’ valt (nog) moeilijk te ontdekken en het criterium van de ‘duurzame bestemming’ heeft problemen opgeworpen. Dat zijn de éne keer problemen van praktische en de andere keer van meer theoretische aard.

Voordat ik toekom aan de bespreking van die problemen allereerst de constatering dat op het eerste gezicht sprake is van rechtseenheid op fiscaalrechtelijk en civielrechtelijk gebied als het gaat om het onderscheid tussen roerende en onroerende zaken. In een aantal arresten op uiteenlopende gebieden, zoals de omzetbelasting, de onroerende zaakbelasting en de overdrachtsbelasting, oordeelde de fiscale kamer van de Hoge Raad steevast dat voor het onderscheid tussen roerende en onroerende zaken aangeknoopt dient te worden bij – de civiele rechtspraak en uitleg van – art. 3:3 BW. Daardoor lijkt

29 Adriaansens 2003, p. 7-8 (zie noot 13).

30 M. Tap, ‘De stacaravan in Nederland: van lust tot last’, *NJB* 2003/17, p. 883-884.

31 J.P. Kruimel, ‘De gemeentelijke belastingen op roerende woon- en bedrijfsruimten zijn deels overbodig’, *WFR* 2002, p. 314-317.

eenzelfde uitleg en toepassing van het onderscheid tussen roerende en onroerende zaken vanzelfsprekend. Ik schets kort de arresten waardoor deze eenheid van recht – daadwerkelijk of ogenschijnlijk – gewaarborgd wordt. Daarna bezie ik – de problemen rond – het bestemmingscriterium in de praktijk.

5.1 De fiscale rechter knoopt aan bij het civiele recht

a) *De onroerende zaakbelasting (WOZ)*

De grondslag voor heffing van gemeentelijke onroerende zaak- (of WOZ) belasting is – welhaast vanzelfsprekend – dat het moet gaan om een onroerende zaak. Noch uit art. 220 Gemeentewet noch uit de Wet Waardering onroerende zaken (WOZ) blijkt wat moet worden verstaan onder onroerende zaken. De parlementaire geschiedenis bij art. 16 WOZ³² is echter duidelijk:

‘Onder onroerende zaak dient te worden verstaan al hetgeen onroerend is op grond van de voorschriften van het Burgerlijk Wetboek dan wel op grond van de mijnwetgeving.’

Dat inderdaad moet worden aangeknoopt bij de civielrechtelijke begrippen roerend en onroerend werd in de literatuur³³ en door de fiscale kamer reeds – impliciet – aangenomen in het Havenkraan-arrest³⁴ en de Windturbine-arresten.³⁵ In deze arresten was sprake van toepassing van het Portacabin-criterium *avant-la-lettre*. Expliciete bevestiging van de aanknoping bij het civiele recht vond in 2002 plaats in een arrest over een mobiele recreatiebungalow.³⁶

‘3.2 (...) Hierbij verdient opmerking dat uit de wetsgeschiedenis van art. 220 respectievelijk 221 van de Gemeentewet niet blijkt dat, zoals de klachten betogen, de wetgever voor de onroerendezaakbelastingen respectievelijk de belastingen als

32 Parl. Gesch. *Kamerstukken II* 1992/93, 22 885, nr. 3 MvT (wet van 15 december 1994, *Stb.* 874).

33 Zie bijv. J.A. Monsma, ‘Recente ontwikkelingen bij waardebeoordeling onroerende zaken voor WOZ en OZB’, *WFR* 1998/108 onder 2.1.

34 HR 8 juli 1997, *JOR* 1997, 126 (Electriciteitscentrale Nijmegen), m.nt. S.C.J.J. Kortmann, die schrijft: ‘De Gemeentewet geeft geen omschrijving van het begrip onroerende zaak. Er moet dan ook van uitgegaan worden dat het begrip onroerende zaak moet worden opgevat in de zin van het burgerlijk recht.’

35 HR 23 februari 1994, *NJ* 1995, 464 en 465 m.nt. WMK onder 465 en *BNB* 1994, 135 en 136 m.nt. P. den Boer onder nr. 136. Beide annotatoren wijzen op het feit dat voor kwalificatie van een object als een onroerende zaak, bij gebreke van eigen definitie in de Gemeentewet, aangeknoopt moet worden bij het burgerlijk recht.

36 HR 7 juni 2002, *BNB* 2002, 283, m.nt. W.J.N.M. Snoijink. Eveneens gesignaleerd in *WFR* 2002, 902.

bedoeld in art. 221 een ander onderscheid tussen onroerend en roerend voor ogen heeft gestaan dan dat van art. 3:3 BW.'

In een recenter arrest over WOZ-beschikkingen voor proefbouwsels in het kader van de aanleg van de hogesnelheidslijn (HSL),³⁷ knoopt de fiscale kamer voor de beoordeling van de vraag of de tijdelijke werken roerend dan wel onroerend zijn opnieuw aan bij het Portacabin-criterium. Toepassing van het civiele recht en geldigheid van het civielrechtelijke criterium voor het onderscheid tussen roerende en onroerende zaken bij gemeentelijke belastingen op onroerende zaken (voorheen goederen) staat dan ook sinds jaar en dag buiten kijf.

b) De overdrachtsbelasting

Voor de overdrachtsbelasting is de aanknoping bij het civiele recht bevestigd in de CAI-arresten.³⁸ Daarin oordeelde de fiscale kamer van de Hoge Raad in r.o. 3.2.2 dat het Hof een juiste maatstaf had gehanteerd voor beantwoording van de vraag of het kabelnet onroerend of roerend was. De maatstaf die het Hof had aangelegd was of het kabelnet, mede gelet op de bedoeling van degene door wie of in wiens opdracht het is aangelegd, naar aard en inrichting bestemd is om duurzaam ter plaatse te blijven en dat dit ook naar buiten kenbaar is, met een verwijzing naar het Portacabin-arrest.

De lagere rechter volgt op het punt van de overdrachtsbelasting het voorbeeld van de Hoge Raad in de CAI-arresten, en knoopt aan bij het bestemmingscriterium zoals door de Hoge Raad in het Portacabin-arrest geformuleerd.³⁹ Op het punt van de overdrachtsbelasting lijkt vooralsnog dan ook daadwerkelijk eenheid van – civiel en fiscaal – recht te bestaan.⁴⁰

c) De omzetbelasting

Ten aanzien van de omzetbelasting heeft de Hoge Raad in het Zeecontainer-arrest⁴¹ uitgemaakt dat voor de vraag of zaken zoals de zeecontainers waar het om draaide, duurzaam met de grond verenigd zijn, aangeknoopt moet

³⁷ HR 13 mei 2005, *LJN* AT5475 (tijdelijke proefwerken HSL).

³⁸ HR 6 juni 2003, *LJN* AD3578 en 3591, m.nt. S.C.J.J. Kortmann in *AA* 52 (2003), p. 842-847 en dezelfde in *JOR* 2003, 222. Onder meer besproken door M.M. van den Broek en E. Bongers, 'Kabelnetwerk-infrastructuur on(t)roerend!', *WPNR* (2003) 6540, p. 539-544 en J.J.A. de Groot, 'Kabels in de grond: onroerend', *WPNR* (2003) 6540, p. 551-554.

³⁹ Hof Arnhem 19 april 2004, *LJN* AO8717 (Houten caravan).

⁴⁰ De vraag hoe het zit met de verplichting tot betaling van overdrachtbelasting over geleverde zaken die voorheen als roerend werden beschouwd en thans op grond van het Portacabin-arrest toch onroerend blijken (zie bijv. Hof Arnhem 19 april 2004, *LJN* AO8717 (Houten caravan)) laat ik graag over aan fiscalisten.

⁴¹ HR 5 januari 2000, *BNB* 2000, 83, r.o. 3.3, kritisch besproken door H.W. Heyman in *NTBR* 2000/5, p. 197-200.

worden bij het criterium zoals geformuleerd in het Portacabin-arrest. Hantering van één en hetzelfde criterium lijkt daarmee op het eerste gezicht ook voor de omzetbelasting een gegeven. Dat deze schijn bedriegt zal blijken onder 7.

5.2 Praktische problemen

Een direct gevolg van de hantering van het 'ruimere' bestemmingscriterium was dat de 200.000 stacaravans die Nederland rijk is, in één klap onroerende zaken werden, althans voorzover zij bestemd zijn 'duurzaam ter plaatse te blijven'. Bij de meeste stacaravans zal dat echter het geval zijn.⁴² Zij heten immers niet voor niets *stacaravan*. De eenheid van fiscaal en civiel recht op het punt van onderscheid tussen roerende en onroerende zaken (zie ook hierna onder 7) bracht dan ook logischerwijs met zich mee dat de zakenrechtelijke aard van stacaravans en andere semi-permanente vakantieverblijven zou wijzigen van roerend naar onroerend.

Dit resulteerde echter in de praktische vraag van de gemeentelijke belasting-inner hoe deze stacaravans gewaardeerd moeten worden in het kader van de Wet waardering onroerende zaken (WOZ).⁴³ Daarnaast rees de vraag of en van wie WOZ-belasting geheven moet worden over stacaravanchalets die door huurders van percelen grond op die grond zijn geplaatst, zonder dat daarvoor een opstalrecht is gevestigd. Dat de huisjes en stacaravans regelmatig zijn gebouwd of geplaatst op gehuurde kavels zonder vestiging van een recht van opstal verhindert, volgens de fiscale rechter, niet dat sprake is van een onroerende zaak.⁴⁴ Van een 'samenstel' van onroerende zaken als genoemd in art. 16 sub d WOZ (kavel en vakantieverblijf), oftewel van één belastingobject, is echter volgens de Hoge Raad⁴⁵ geen sprake, omdat kavel en vakantieverblijf niet in gebruik zijn bij één en dezelfde belastingplichtige maar bij de huurders of recreanten resp. de verhuurder van de kavel.⁴⁶ Beide praktische vragen zijn dan ook inmiddels door de Hoge Raad beantwoord.

42 Zie over de (wellicht ongewilde) fiscale gevolgen M. Tap, 'De stacaravan in Nederland: van lust tot last', *NJB* 2003/17, p. 883-884.

43 Zie over deze problematiek, naast het in de vorige noot genoemde artikel van M. Tap, J. Grijns, 'Het Stappenplan stacaravans: een stap te ver?', *Belastingblad* 2001, 443.

44 HR 28 september 2001, *BNB* 2001, 403.

45 R.o. 3.5 van HR 28 september 2001, *BNB* 2001, 403.

46 In een recent arrest lijkt de Hoge Raad overigens weer op die beslissing terug te komen, waar hij oordeelt dat: 'bij de waardering van een samenstel bestaande uit grond en een daarop geplaatst onroerend stacaravanchalet niet relevant is of dat chalet is geplaatst op gehuurde dan wel op eigen grond', HR 24 juni 2005, *LJN* AQ7093. Hoe deze uitspraak te rijmen valt met de in de vorige noot genoemde uitspraak uit 2001 is mij niet meteen geheel duidelijk, maar bespreking gaat het bestek van deze bijdrage te buiten. Ik laat beantwoording van die vraag dan ook graag over aan fiscalisten.

5.3 De verhouding tussen art. 3:3 en 3:4

Een meer theoretische vraag betreft het door Heyman en Kortmann gesignaleerde probleem van de afstemming tussen het ruim uit te leggen art. 3:3 en het beperkt uit te leggen art. 3:4 BW. Daarmee samen hangt de vraag hoe het bestemmingscriterium zich verhoudt tot het criterium van de fysieke verbondenheid (zie hierboven alinea 4, eerste kritiekpunt).

Dat afstemming tussen art. 3:3 en 3:4 en de verhouding tot het criterium van de fysiek verbondenheid problemen op kan opleveren en onduidelijk is, wordt bijvoorbeeld geïllustreerd door een drietal arresten van gerechtshoven over GSM zendinstallaties. De twee zendinstallaties in Westerveld en Slochteren werden roerend geacht door het Hof te Leeuwarden,⁴⁷ terwijl de derde installatie, te Hengelo, door het Hof te Arnhem als onroerende zaak werd gekwalificeerd.⁴⁸ Alle drie de uitspraken werden gedaan in het kader van de Wet Waardering Onroerende Zaken (WOZ). Het verschil in uitkomst wordt veroorzaakt doordat het Hof Arnhem art. 3:4 hanteert en het Hof te Leeuwarden art. 3:3. Ook in een aantal hierna te bespreken arresten (over de drijvende steigers en HSL bouwwerken) komt de afstemmingsproblematiek tussen art. 3:3 en 3:4 overigens nog zijdelings aan de orde.

GSM zendinstallaties

In alle drie de zaken ging het om vergelijkbare GSM zendinstallaties die bestonden uit een aantal gestandaardiseerde elementen: een Base Transceiver Station (BTS-kast), een antennesysteem en kabels.

In Hengelo was de zendinstallatie geplaatst op het dak van een flatgebouw. De BTS-kast was geplaatst op een constructie van metalen balken die door middel van moeren en bouten via poeren bevestigd was aan het dak. De antennes en schotels waren met klampen en haken aan stangen bevestigd die eveneens door middel van moeren en bouten aan het dak verbonden waren. De kabels verbinden de antennes met de BTS-kast.

Het Hof te Arnhem knoopt voor zijn beslissing aan bij het civiele recht (r.o. 4.2) en overweegt te dien aanzien:

‘4.3. Ingevolge artikel 3:3, eerste lid, van het BW zijn onroerend – voorzover in dezen van belang – de werken die duurzaam met de grond zijn verenigd, hetzij rechtstreeks, hetzij door vereniging met andere gebouwen of werken.

4.4. Op grond van de hiervóór in de onderdelen 2.1 tot en met 2.5 vermelde feiten, in hun onderlinge verband en in het licht van de tot de stukken van het geding behorende foto’s van genoemde onderdelen van de zendinstallatie beschouwd, is het Hof van oordeel dat de zendinstallatie – zijnde een werk – door vereniging met het flatgebouw duurzaam met de grond is verenigd.

⁴⁷ Hof Leeuwarden (belastingkamer) 21 januari 2005, *LJN* AS3939 en 3940.

⁴⁸ Hof Arnhem (2^{de} meervoudige belastingkamer) 26 oktober 2004, *LJN* AR5327.

4.5. Alsdan is, anders dan waarvan belanghebbende uitgaat, voor de beantwoording van de vraag of de zendinstallatie onroerend is niet van belang of deze naar aard en inrichting is bestemd om duurzaam ter plaatse te blijven.'

De beslissing laat aan duidelijkheid niet te wensen over. Aan het Portacabin-arrest wordt door het Hof niet getoetst en het bestemmingscriterium wordt uitdrukkelijk niet toegepast. Hier speelt het in de literatuur gesignaleerde probleem dat onduidelijk is hoe het bestemmingscriterium zich verhoudt tot het criterium van de fysieke verbinding (zie hiervoor alinea 4, eerste kritiekpunt). Het Hof oordeelt dat de zendinstallatie 'verenigd' is met het flatgebouw. Onduidelijk blijft of het Hof hiermee doelt op een fysieke verbinding die niet zonder beschadiging kan worden verbroken (art. 3:4 lid 2) of op bestanddeelvorming op grond van de verkeersopvatting (3:4 lid 1). Van een fysieke verbinding als in lid 2 lijkt mij, gelet op de feiten, geen sprake. Immers, door los-schroeven van de bouten en moeren kan de zendinstallatie zonder schade aan het gebouw worden verwijderd. Hier zal dan ook hooguit art. 3:4 lid 1 van toepassing kunnen zijn. Het Hof toetst evenwel niet aan de voorwaarden voor bestanddeelvorming op grond van de verkeersopvatting, te weten de incompleteit van de éne zaak (in dit geval het flatgebouw) zonder de andere, of de constructieve afstemming van de éne zaak (flatgebouw) op de andere (zendinstallatie). De beslissing van het Hof Arnhem dat de zendinstallatie onroerend is komt mij daarom niet op voorhand overtuigend voor.

Anders pakt het Hof in Leeuwarden⁴⁹ het aan in twee zaken over GSM zendinstallaties. De feiten in die twee zaken zijn iets verschillend. In Slochteren bestaat de GSM zendinstallatie uit drie antennes en drie schotels, die door middel van 'stangen en klampen' geplaatst zijn op en aan een op vier betonnen sokkels rustende hoogspanningsmast. In Westerveld zijn drie antennes en twee schotels gemonteerd aan stangen die met klampen aan een zendmast zijn bevestigd. De zendmast bestaat uit aan elkaar gelaste buizen (met een driehoekige basisvorm) en heeft een hoogte van 37,5 meter. De mast is met twee maal negen moeren gefixeerd op ankerbouten die gedeeltelijk in een betonnen fundament zijn verzonken. Aan de voet van de hoogspanningsmast respectievelijk de zendmast bevinden zich twee BTS-kasten (met daarin zender en ontvanger). De twee tot de zendinstallatie behorende BTS-kasten zijn in beide zaken verbonden met een constructieframe van metalen rails dat weer is bevestigd op stelconplaten (in Slochteren) of een betonnen fundering (in Westerveld).

Het Hof constateert in beide kwesties dat de constructie van een zendinstallatie (antennes, schotels, kabels en grondstation) zodanig is dat het systeem zonder schade van betekenis kan worden verwijderd van het object waarop of waarbij het is gemonteerd en dat zulks in verband met onderhoud en verbetering van de netwerkkwaliteit ook geregeld gebeurt (r.o. 2.14 resp. 2.15).

49 Hof Leeuwarden 21 januari 2005, *LJN* AS3939 en AS3940.

De redenering van het Hof bij zijn beoordeling van het (on)roerende karakter is in beide zaken dezelfde. Het Hof knoopt aan bij art. 3:3 BW en het Portacabin-arrest (r.o. 4.1-4.4). Het kwalificeert vervolgens de zendinstallatie als een zelfstandige zaak (los van de mast) en beziet of die zaak bestemd is om naar zijn aard duurzaam ter plaatse te blijven. Daartoe overweegt het Hof in beide zaken dat de zendinstallaties in constructief opzicht, door stangen en klampen, gedeeltelijk zijn verenigd met de masten en overweegt (r.o. 4.6):

‘De degelijke uitvoering van het werk waarborgt dat de zendinstallatie de werking van zwaartekracht en weersinvloeden door de tijd kan weerstaan. Het werk bezit derhalve de geschiktheid om duurzaam ter plaatse te blijven.’

Die *geschiktheid* om duurzaam ter plaatse te blijven is echter volgens het Hof niet voldoende om te concluderen dat de zaak onroerend is. Het beziet vervolgens of de duurzame bestemming ook volgt uit de naar buiten kenbare *bedoeling* van de eigenaar. De constructie en inrichting van de zendinstallatie geeft daarover, zo vervolgt het Hof, geen uitsluitel. De exploitant heeft immers zowel bij een tijdelijke bestemming als in geval van duurzame bestemming baat bij een ‘solide constructie’ die zwaartekracht en weersinvloeden kan weerstaan. Het Hof gaat daarom na wat de *aard* van de zendinstallatie is en overweegt daartoe het volgende (r.o. 4.7):

‘4.7. De aard van de zendinstallatie moet naar het oordeel van het hof blijken uit de wijze waarop het werk door de belanghebbende wordt gebruikt, waarbij de maatschappelijke factoren waarbinnen de belanghebbende haar netwerk exploiteert mede bepalend zijn. Ontwikkelingen op de draadloze telecommunicatiemarkt, waarbij gedacht kan worden aan de toename van het aantal mobiele bellers en de introductie van nieuwe diensten als General Packet Radio Services (GPRS) en Universal Mobile Telecommunications System (UMTS), vragen van de belanghebbende voortdurend te werken aan optimalisering en uitbreiding van haar netwerk. Omstandigheden in het dekkingsgebied, zoals het oprichten van nieuwe hoge gebouwen, het wegvallen van een draagobject door brand of het wijzigen van een bestemmingsplan, kunnen de belanghebbende nopen tot verplaatsing van zendinstallaties. Naar het oordeel van het hof blijkt uit het voorgaande dat de zendinstallaties naar hun aard niet bestemd kunnen zijn om duurzaam ter plaatse te blijven. Uit de wijze waarop de belanghebbende in de praktijk haar netwerk aanpast aan de wisselende omstandigheden, hetgeen blijkt uit de tot de gedingstukken behorende lijst met opgeheven antenne opstelpunten en de ter zitting gegeven voorbeelden, zoals opgenomen in haar aanvullende pleitnota, kan de geobjectiveerde bedoeling van de belanghebbende met de zendinstallaties worden afgeleid, welke bedoeling in overeenstemming is met het hierboven door het hof vastgestelde karakter daarvan.

Het feit dat de belanghebbende mutaties in haar netwerk tot het minimum probeert te beperken kan niet tot een ander oordeel over de aard van de zendinstallatie leiden, omdat dit uitgangspunt samenhangt met haar streven naar winstmaximalisa-

tie, welk bedrijfseconomisch motief niet van invloed mag zijn op zakenrechtelijke verhoudingen.’

Het Hof komt dan ook tot de conclusie dat de zendinstallaties moeten worden aangemerkt als roerende zaken. Over de *kenbaarheid* van het roerende karakter van de zendinstallaties voor derden merkt het Hof op (r.o. 4.8) dat de vastgestelde – tijdelijke – bestemming niet strijdig is met de thans geldende verkeersopvatting. Het vervolgt:

‘Slechts wat niet dan bij hoge uitzondering en met grote technische en financiële inspanning kan worden verplaatst wordt maatschappelijk als praktisch onverplaatsbaar beschouwd en is dus onroerend. Daarbij overweegt het hof dat de wetgever (Parlementaire Geschiedenis Boek 3, pagina 78) heeft gekozen voor een maatstaf die zich met het voortschrijden van de techniek mee kan ontwikkelen. Indachtig het intersubjectieve karakter van deze norm en de snelle technische ontwikkelingen die zich op het terrein van de telecommunicatiemarkt voordoen kan de niet als duurzaam aan te merken bestemming voor derden -na enig onderzoek- kenbaar zijn.’

Conclusie moet zijn dat het Hof aanknoopt bij de aard van de zaak in kwestie en bij de bedoeling van de belanghebbende (exploitant van de zendinstallatie). Met betrekking tot die bedoeling is voor het Hof doorslaggevend dat het netwerk in de praktijk steeds wordt aangepast aan de wisselende omstandigheden en dat de zendinstallaties daartoe met enige regelmaat verplaatst worden. Opvallend is dat het Hof rekening houdt met de technische ontwikkelingen en maatschappelijke opvattingen. Hij doet dit echter in het kader van de beoordeling van de ‘duurzaamheid’, de ‘kenbaarheid’ en de naar buiten blijkende ‘bedoeling’. De twee arresten vormen naar mijn mening een mooie illustratie van een correcte toepassing van het Portacabin-criterium en art. 3:4 en zijn bovendien uitvoerig en overtuigend gemotiveerd.

De arresten van de Hoven te Arnhem en Leeuwarden illustreren naar mijn mening het gevaar voor rechtsongelijkheid, veroorzaakt door de onduidelijkheid die het Portacabin-arrest laat op het punt van de verhouding tussen art. 3:3 en 3:4. Een gevaar dat slechts het hoofd kan worden geboden door een uitspraak van de Hoge Raad omtrent deze afstemmingsproblematiek. Een uitspraak op dit punt is vooralsnog niet voorhanden.

5.4 Wat is de rol van de kenbare bedoeling van de bouwer?

Een tweede theoretisch probleem betreft de rol van de kenbare bedoeling van de bouwer. In de arresten met betrekking tot de GSM zendinstallaties kwam, naast de verhouding tussen art. 3:3 en 3:4 de kenbare bedoeling van de bouwer reeds aan bod. *Geschiktheid* van de zaak voor duurzame bestemming was

volgens het Hof Leeuwarden niet voldoende. Daarnaast moet sprake zijn van een naar buiten kenbare *bedoeling* tot duurzame bestemming.

In welke gevallen is sprake van het naar buiten kenbaar zijn van de bedoeling van een bouwer? Ook die vraag kan in concreto tot verschillende uitkomsten leiden, zo blijkt in de praktijk. Ik bespreek in dit verband de vraag of de naar buiten kenbare bedoeling kan blijken uit een bestemmingsplan of bouwvergunning, zoals aan de orde kwam in een arrest over gebouwde 'proefwerken' voor de HSL. In het nog te bespreken arrest over de drijvende steigers (zie onder 5.5) komt de vraag opnieuw aan de orde. Daarin het betreft het een uit de inhoud van een huurovereenkomst afgeleide kenbare bedoeling.

Proefwerken van de HSL

Op 13 mei jongsleden sprak de Hoge Raad⁵⁰ zich uit over de vraag of een aantal proefbouwsels voor de hogesnelheidslijn (HSL) roerend of onroerend waren.

In 1998 werd door de belanghebbende een gehuurd perceel grond ingericht als proefterrein voor verschillende funderingstechnieken van aarden banen. Ten behoeve van dit onderzoek naar zettingen en zettingstijden van die aarden banen op een zachte ondergrond werden proefbanen, een brug, heipalen en een hekwerk aangebracht. Het was van meet af aan de bedoeling om het proefterrein na afloop van het onderzoek te ontmantelen en terug te brengen in de oorspronkelijke agrarische staat. In de door de gemeente verstrekte vergunning werd bepaald dat de werken maximaal vijf jaar in stand gehouden mochten worden. De gemeente verleende daarnaast een tijdelijke vrijstelling van vijf jaren van het bestemmingsplan voor de aanleg en instandhouding van het proefterrein. In overeenstemming met dit alles zijn de werken in 2001 weer gesloopt.

De vraag in de procedure was of de werken als onroerende zaken beschouwd moesten worden en of daarom terecht WOZ-beschikkingen (na bezwaar ter hoogte van 2,2 respectievelijk 3,1 miljoen gulden) waren gegeven voor de periode 1 januari 1997 tot 31 december 2000.

Het Hof Den Haag⁵¹ beantwoordde die vraag ontkennend en oordeelde dat de werken als roerende zaken aangemerkt moesten worden. Het verwees naar de maatstaf uit het Portacabin-arrest en trok uit de feiten en omstandigheden de conclusie dat de werken naar hun aard en inrichting niet bestemd waren om duurzaam ter plaatse te blijven en dat die bedoeling van belanghebbende – gelet op de tijdelijke vergunning en de tijdelijke vrijstelling van het bestemmingsplan – naar buiten toe kenbaar was.

De Hoge Raad casseerde het arrest en overwoog:

50 HR 13 mei 2005, *LJN* AT5475.

51 Hof Den Haag 8 januari 2003, *VN* 2003, 28.1.32.

‘3.3. (...) De bedoeling van de bouwer om gebouwen en werken al dan niet duurzaam met de grond te verenigen is slechts relevant indien en voorzover die bedoeling naar buiten kenbaar is uit bijzonderheden van aard en inrichting van die gebouwen of werken. Het Hof heeft echter geen toereikende motivering gegeven voor zijn oordeel dat de bedoeling van belanghebbende om de werken slechts tijdelijk met de grond te verenigen, naar buiten kenbaar was. Immers, noch de door het Hof onder 3.4 en 3.5 van zijn uitspraak vastgestelde feiten, noch de omstandigheden die het onder 6.2 heeft opgesomd, betreffen naar buiten kenbare bijzonderheden van aard en inrichting van de werken.

3.4. Volgens middel 2 is het Hof voorbijgegaan aan de stelling van de Inspecteur dat de werken zozeer met de grond verbonden zijn dat is voldaan aan de maatstaf van artikel 3:4, lid 2 BW.

3.5. Ook dit middel slaagt. Reeds bij zijn verweerschrift voor het Hof heeft de Inspecteur aangevoerd dat de werken niet konden worden verwijderd met behoud van de waarde ervan, en daarom bestanddeel van de grond geworden zijn. Het Hof is niet ingegaan op deze essentiële stelling. Werken die bestanddeel van de grond zijn geworden en daarmee hun zelfstandigheid hebben verloren, zijn immers reeds uit dien hoofde onroerend, ook als niet is voldaan aan de hiervoor in 3.3 besproken maatstaf.’

Een aantal dingen valt op. De fiscale kamer is van oordeel dat de bedoeling van de bouwer om bouwwerken slechts tijdelijk te plaatsen moet blijken uit ‘naar buiten kenbare bijzonderheden van aard en inrichting van de werken’. Dit laatste vereiste is, mijns inziens, niet zonder meer te herleiden tot het Portacabin-arrest. Het arrest brengt daarop een nieuwe nuancering aan en zorgt daarmee voor een verdere verruiming van het bestemmingscriterium en de categorie onroerende zaken. Door deze toevoeging speelt immers de – naar buiten kenbare – bedoeling van de bouwer geen rol meer voorzover die niet blijkt uit ‘de aard en inrichting van het gebouw of werk’ zelf. Het is de vraag of daarmee de rol van de bedoeling niet geheel is uitgespeeld. In dat geval valt die *bedoeling* mijns inziens samen met de uit de aard en inrichting kenbare *duurzame bestemming*.

Dat de *bedoeling* af te leiden moet zijn uit de aard en inrichting van het gebouw of werk leid ik uit het Portacabin-arrest niet zonder meer af. Sterker nog, de verwijzing van de Hoge Raad in dat arrest naar de parlementaire geschiedenis⁵² wijst eerder op het tegendeel. Daarin merkt de wetgever immers op dat directieketen en railbanen en dergelijke gewoonlijk geen bestanddeel zijn van de grond en ‘in de praktijk evenmin uit anderen hoofde als onroerend wordt beschouwd’. Het is, zo vervolgt de wetgever, gewenst om art. 3:3 aan ‘die praktijk’ aan te passen. Vandaar de introductie van de rol van de bedoeling van de bouwer.

52 De Hoge Raad verwijst in het Portacabin-arrest in r.o. 3.3 onder b naar de parlementaire geschiedenis van boek 3, blz. 69 eerste volle alinea.

Ten aanzien van de *kenbaarheid* oordeelt de Hoge Raad dat de bepalingen in de bouwvergunning en de ontheffing van het bestemmingsplan niet naar buiten kenbaar zijn. Op dit oordeel valt in zoverre iets af te dingen dat zowel de verlening van bouwvergunningen als de ontheffingen op bestemmingsplannen plaatselijk bekend worden gemaakt. De stukken worden op het gemeentehuis ter inzage gelegd, zodat derde-belanghebbenden daartegen bezwaar kunnen maken. Anders dan aan de huurovereenkomst in het – hierna te bespreken – arrest over de drijvende steigers (die daar kennelijk wel een rol mag spelen), kan aan de bouwvergunning en het bestemmingsplan enige kenbaarheid naar buiten dan ook niet worden ontzegd.

De casus illustreert de door Heyman en anderen gesignaleerde problematiek met de rol van de ‘bedoeling van de bouwer’ (zie onder 4, kritiekpunt 4). Wanneer is deze bedoeling kenbaar voor derden? In welke gevallen is de bedoeling voldoende geobjectiveerd om een rol te kunnen spelen bij de beoordeling van de duurzaamheid van bestemming? En moet daarbij uitsluitend gekeken worden naar de verschijningsvorm van het gebouw of werk – de aard en inrichting – of is een openbaar stuk zoals een tijdelijk bouwvergunning of een tijdelijke wijziging van het bestemmingsplan daarvoor eveneens toereikend? Het zijn allemaal vragen waarop het antwoord vooralsnog ontbreekt.

Naast de problematiek van de kenbaarheid van de bedoeling speelt ook in de HSL-zaak opnieuw de vraag rond de verhouding tussen art. 3:3 en 3:4 BW. De fiscale kamer van de Hoge Raad gaat er in overweging 3.5 vanuit dat een werk bestanddeel kan zijn van de grond, en uit die hoofde onroerend. Betekent dit nu dat naast het bestemmingscriterium ook de bestanddelenregel uitsluitsel kan geven over de vraag of een zaak roerend of onroerend is? In de literatuur zijn de meningen hierover verdeeld. Janssen⁵³ en Kortmann⁵⁴ verdedigen het standpunt dat een onroerend gebouw of werk steeds bestanddeel is van de grond⁵⁵ (voorzover het onroerend zijn niet volgt uit vereniging met een ander onroerend gebouw of werk). Kraan⁵⁶ en Ploeger⁵⁷ betogen dat een gebouw of werk onroerend kan zijn zonder dat dit tevens moet worden aangemerkt als bestanddeel van de grond. De civiele kamer van de Hoge Raad heeft zich in het Portacabin-arrest niet over de vraag gebogen. Uit de CAI-arresten⁵⁸ valt evenwel af te leiden dat de eigendomsvraag en de vraag naar het roerende of onroerende karakter van een zaak, naar het oordeel van de Hoge Raad, twee verschillende kwesties betreffen, die aan de hand van verschillende criteria moeten worden beoordeeld.

53 Zie zijn noot onder het Portacabin-arrest in *JOR* 1997, 152.

54 Zie zijn noot onder het Portacabin-arrest in *AA* 1998/2, p. 103-104.

55 Een conclusie die volgens beide schrijvers voortvloeit uit art. 5:20 sub e.

56 C.A. Kraan, ‘Roerend of onroerend (BW en NBW)’, *WPNR* (1991) 6022, p. 717-720.

57 H.D. Ploeger, *Horizontale splitsing van eigendom*, diss. Leiden 1997, Kluwer 1997, nr. 117.

58 HR 6 juni 2003, *LJN* AD3578 en AD3591.

5.5 De afstemming tussen de fiscale en civiele kamer van de Hoge Raad

Niet alleen lagere rechters zien zich door het bestemmingscriterium en de onduidelijkheden die daarmee samenhangen voor lastig te beantwoorden vragen gesteld. Ook de Hoge Raad lijkt soms moeite te hebben om de uitspraken van zijn fiscale en civiele kamer op elkaar af te stemmen. Dit hangt deels samen met het feit dat een oordeel over het roerende of onroerende karakter van een zaak een gemengde beslissing is, en daarom in hoge mate mede afhangt van de feiten en omstandigheden in het concrete geval. De Hoge Raad, die niet kan treden in de feitelijke beoordeling van die feiten en omstandigheden, is dan ook genoodzaakt een afstandelijker toetsing te hanteren dan bij 'zuivere rechtsvragen'. Dit maakt het lastiger om op het punt van onderscheid tussen roerende en onroerende zaken steeds op adequate wijze de rechtseenheid te bewaken en bewaren.

De afstemmingsproblematiek tussen fiscale en civiele rechtspraak wordt treffend geïllustreerd door een arrest over drijvende steigers in de jachthaven van Scheveningen. In de – ietwat lange – bespreking komt het gehele pallet aan mogelijke vraagpunten aan bod: de aard van de zaak, de duurzaamheid van de bestemming, de afstemming tussen art. 3:3 en 3:4, afstemming op een Steiger-arrest van de civiele kamer, de kenbaarheid van de bedoeling, de afstemming met art. 8:1 en de (ir)relevantie van de eigendomsverhoudingen.

Drijvende steigers

In 2002 werd aan de Hoge Raad⁵⁹ de vraag voorgelegd of drijvende steigers in een jachthaven 'werken' zijn die naar hun aard en inrichting bestemd zijn om duurzaam ter plaatse te blijven (en dus – onroerende – gebouwde eigendommen in de zin van art. 16 WOZ). Onder verwijzing naar de overwegingen van het Hof in 6.4 en 6.5 oordeelt de Hoge Raad dat 's Hofs beslissing over het onroerend zijn van deze drijvende steigers geen blijk geeft van een onjuiste rechtsopvattingen en verder feitelijk van aard is. Reden om de overwegingen van het Hof nader onder de loep te nemen:

'6.4 Het Hof is op grond van de onder 3.1 vermelde bepalingen uit de considerans en de artikelen 3, 5, 6, 9 en 13 van de huurovereenkomst van oordeel dat het onderhavige object duurzaam bestemd was om als jachthaven te dienen. De omstandigheid dat deze bestemming gedurende 1992 en 1993 in verband met baggerwerkzaamheden tijdelijk is onderbroken doet daaraan niet af. Evenmin doet aan dit oordeel af dat deze bestemming op enig moment in de toekomst zou kunnen wijzigen en dat partijen met die mogelijkheid in hun overeenkomst rekening hebben gehouden, nu tot zodanige bestemmingswijziging geen concrete plannen bestonden.

6.5 Het Hof is voorts van oordeel dat steigers niet, zoals belanghebbende stelt, naar hun aard roerend zijn. Steigers zijn naar hun aard bestemd om te dienen als

59 HR 20 september 2002, BNB 2002, 374 m.nt. Van Leijenhorst.

aanlegplaats voor schepen en vormen aldus een vaste verbinding tussen wal en schip. De steigers vormen daarbij een zo essentieel deel van de hoofdzaak (de jachthaven/jachtaccommodatie) dat deze zonder dit deel niet aan haar economische en maatschappelijke bestemming kan beantwoorden en dat de zaak zonder steigers, gelet op zijn bestemming, in het verkeer als incompleet zou worden beschouwd. De aanwezige steigers behoren gelet op hetgeen onder 3.3 is vastgesteld voorts duurzaam tot het object en zijn niet deels overtollig en bestemd voor verhuur aan derden. Op grond hiervan is het Hof van oordeel dat de onderhavige steigers moeten worden aangemerkt als onroerende zaken.'

In r.o. 6.6 merkt het Hof nog op dat het drijven en meebewegen van de steigers met de getijden en deining niet afdoet aan het onroerende karakter van de zaken, evenmin als hun zeer eenvoudige verplaatsbaarheid en het feit dat de steigers inderdaad regelmatig verplaatst worden. Ten slotte speelt volgens het Hof (r.o. 6.7) evenmin een rol dat tussen de verhuurder van de haven en de belanghebbende (exploitant) in confesso is dat de huurder de steigers als haar eigendom mag beschouwen in die zin dat de steigers bij verplaatsing van de activiteiten de exploitant (tevens belanghebbende in fiscaalrechtelijke zin) zullen volgen en niet verbonden blijven aan de locatie waar de steigers zijn gelegen.

Aan het geciteerde oordeel van het Hof vallen een paar dingen op. Ten eerste speelt ook in dit geval de aard van de zaak (een gemakkelijk verplaatsbare, drijvende constructie van hout en beton, die met beugels rond meerpalen op zijn plaats wordt gehouden) in de overwegingen omtrent het roerende of onroerende karakter daarvan geen enkele rol. Evenmin als relevant was dat een havenkraan wielen had,⁶⁰ is in deze dat een drijvend steigerdeel zeer eenvoudig verplaatsbaar is. Daarop kan men dezelfde kritiek hebben als Ploeger uitte ten aanzien van die havenkranen, namelijk dat de aard van de zaak geen enkele rol meer speelt.⁶¹

Ten tweede valt op dat de 'duurzaamheid van de bestemming' in de overwegingen van het Hof evenmin een rol van betekenis lijkt te spelen. Het Hof wijdt aan de duurzaamheid van de bestemming geen woord, behalve voorzover het letterlijk de formulering van de Hoge Raad uit het Portacabin-arrest over neemt (r.o. 6.3). Toetsen aan het bestemmingscriterium doet het Hof echter niet met zoveel woorden.

Waaraan toetst het Hof dan wel? Ten aanzien van het gehele 'belasting-object' oordeelt het Hof dat dit 'duurzaam bestemd was om als jachthaven te dienen'. Over de steigers merkt het op dat deze een 'essentieel deel van de hoofdzaak uitmaken' en dat die zaak zonder steigers 'gelet op zijn bestem-

60 HR 8 juli 1997, *BNB* 1997, 294 (Havenkranen), met noot S.C.J.J. Kortmann in *JOR* 1997, 126 en besproken door H.D. Ploeger, 'een mobiele onroerende zaak?', *WPNR* (1998) 6321, p. 470-472.

61 Zie H.D. Ploeger, 'Een mobiele onroerende zaak?', *WPNR* (1998) 6321, p. 472.

ming, in het verkeer als incompleet zou worden beschouwd'. Daarmee toetst het Hof, mijns inziens, aan de maatschappelijke functie van het object (de jachthaven) als geheel en voor wat betreft de steigers, aan de maatstaf van art. 3:4 BW, de bestanddelenregel.

Daaromtrent kan het volgende opgemerkt worden. De toets van art. 3:4 is een andere dan die van art. 3:3 BW. Waar het ten aanzien van art. 3:3 aanvaarde bestemmingscriterium leidt tot een ruime uitleg van het begrip 'onroerend' en een snelle kwalificering van een zaak als onroerend, wordt in art. 3:4 juist uitgegaan van een strikte uitleg. Een zaak is alleen dan naar verkeersopvatting een bestanddeel van een andere zaak indien de hoofdzaak zonder dat bestanddeel als incompleet moet worden beschouwd.⁶² Aanwijzing voor bestanddeelvorming is het in constructief opzicht op elkaar afgestemd zijn van de éne zaak op de andere en de vraag of de zaak zonder het bestanddeel als onvoltooid moet worden beschouwd.⁶³ Bij de beoordeling van de 'incompleteetheid' van die zaak komt het daarbij niet aan op het productieproces of de maatschappelijke of economische functie van de zaak c.q. het bestanddeel.⁶⁴ Het gaat om de beoordeling van de completeetheid van de zaak zelf, niet van de functie van die zaak in het maatschappelijk verkeer.

Het oordeel van Hof en Hoge Raad over de drijvende steigers is dan ook in civielrechtelijk opzicht wat vreemd. Het Hof beschouwt kennelijk 'de jachthaven' als hoofdzaak. Hoezeer ook een jachthaven wellicht als één 'object' in het kader van de belastingheffing kan worden gezien, dat wil nog niet zeggen dat een jachthaven ook één zaak is. Daarnaast laat het Hof de economische en maatschappelijke functie van de steigers doorslaggevend zijn voor de beantwoording van de vraag of die steigers bestanddeel zijn van 'de jachthaven'. Hiermee legt het Hof mijns inziens een verkeerde maatstaf aan. Hij had bij toetsing aan art. 3:4 moeten ingaan op de constructieve afstemming van de zaken op elkaar of op de fysieke incompleteetheid van de (hoofd)zaak, waarbij de functie van die zaak er niet toe doet. Voorzover een toets aan art. 3:4 hier al aan de orde zou zijn wordt die toets dan ook foutief uitgevoerd.

Dat een steiger niet per definitie bestanddeel is van de oever waaraan ze zich bevindt blijkt uit het – overigens later gewezen – Steiger-arrest⁶⁵ van de civiele kamer van de Hoge Raad. Of zulks het geval is hangt af van de feitelijke omstandigheden van het geval, zoals de mate van fysieke verbondenheid, de constructieve afstemming en de vraag of de steiger een wezenlijk onderdeel uitmaakt van de grond of oever.⁶⁶ Overigens laat een oordeel dat een steiger een zelfstandige zaak is en geen bestanddeel van de oever, onverlet

62 Hierop wijst ook Heyman 2000, p. 101.

63 HR 15 november 1991, *NJ* 1993, 316 m.nt. WMK (Dépex/Curatoren Bergel).

64 HR 15 november 1991, *NJ* 1993, 316 m.nt. WMK (Dépex/Curatoren Bergel), r.o. 3.4.

65 HR 28 februari 2003, *NJ* 2003, 272.

66 Ook hier betrof het dus een gemengde beslissing, waarin de Hoge Raad slechts terughoudend kon toetsen.

dat deze zelfstandige zaak onroerend kan zijn. Of dit ook ten aanzien van drijvende steigers moet gelden is gelet op de aard van deze zaken, mijns inziens, echter zeer de vraag.

Aan de geciteerde overwegingen van het Hof valt een derde punt op, naast de irrelevantie van de aard van de zaak en de – kennelijke – toetsing aan het criterium van art. 3:4. In de overwegingen van het Hof speelt de inhoud van de huurovereenkomst tussen partijen een kennelijk belangrijke rol (zie r.o. 6.4). Uit die partijafspraken leidt het Hof af dat het object ‘duurzaam bestemd was om als jachthaven te dienen’. Waaraan vervolgens de hiervoor weergegeven conclusie wordt verbonden dat die jachthaven ‘hoofdzaak’ is en de steigers essentieel onderdeel daarvan. De belangrijke rol van de inhoud van de huurovereenkomst lijkt mij in strijd met de overweging van de Hoge Raad in het Portacabin-arrest dat de bestemming van een gebouw of een werk om duurzaam ter plaatse te blijven naar buiten kenbaar dient te zijn (r.o. 3.3 onder c). Een vereiste dat voortvloeit uit publiciteitsbeginsel; het belang van kenbaarheid voor derden van zakenrechtelijke verhoudingen. Het is daarom de vraag of de inhoud van een huurovereenkomst een rol mocht spelen voor het – kennelijke – oordeel dat de hoofdzaak (de jachthaven) onroerend is. Voor de hand ligt dat in ieder geval niet.⁶⁷

Ten slotte nog twee opmerkingen over het hier uitvoerig besproken arrest. Eerder merkte ik al op dat blijkens de uitspraak de constructie van de steigers dusdanig is dat zij bestemd zijn om te drijven. In civielrechtelijke zin ligt het daarom voor de hand deze zaken op grond van art. 8:1 als schepen aan te merken. In de literatuur is inmiddels de vraag opgeworpen of ook schepen in voorkomende gevallen als onroerende zaken voor de WOZ gekwalificeerd dienen te worden.⁶⁸ Men denke daarbij met name aan woonboten, woonarken en drijvende villa’s en huizen.⁶⁹ Voor het aanmerken van een woonschip als ‘belastingobject’ is het onroerend verklaren daarvan op zich niet noodzakelijk, nu gemeenten gebruik kunnen maken van de mogelijkheid om over ‘roerende ruimte’ belasting te heffen.⁷⁰ Ik laat deze problematiek hier verder voor wat zij is en volsta met de opmerking dat ook op dit punt de besproken fiscaalrechtelijke uitspraak lastig inpasbaar is in het civielrechtelijk systeem.

67 Zo hierover ook Van Vliet, ‘Natrekking in enkele buitenlandse rechtsstelsels’, in: S.E. Bartels/J.M. Milo (red.), *Open normen in het goederenrecht*, Den Haag: Boom Juridische Uitgevers 2000, p. 127-129.

68 J.J.A. de Groot, ‘Kan een schip onroerend zijn?’, *WPNR* (2003) 6517, p. 83-86 en H.D. Ploeger, ‘Drijvend wonen. De flexibiliteit van een schip, zo vast als een huis’, *WPNR* (2004), 6590, p. 717-720.

69 Het Hof te Arnhem heeft die vraag met betrekking tot een drijvende woonark inmiddels ontkennend beantwoord: zie Hof Arnhem 26 augustus 2004, *LJN* AR2920.

70 Zie art. 221 Gem.Wet en HR 20 september 2000, *BNB* 2000, 380. Zo bepleit ook H.D. Ploeger, ‘Drijvend wonen. De flexibiliteit van een schip, zo vast als een huis’, *WPNR* (2004), 6590, p. 718.

Mijn laatste opmerking betreft de in dit arrest en ook in andere jurisprudentie⁷¹ steeds terugkerende constatering dat voor de kwalificatie van een zaak als onroerend de bestaande eigendomsverhoudingen irrelevant zijn. Hoe juist die constatering ook moge zijn, de kwalificatie van een zaak als onroerend heeft – andersom – wel degelijk zakenrechtelijke gevolgen. Het blijft in mijn ogen enigszins gekunsteld om in één en hetzelfde arrest te oordelen dat enerzijds drijvende steigers bestanddelen vormen van een onroerende jachthaven en anderzijds te aanvaarden dat de huurder die steigerdelen kan beschouwen als haar eigendom ‘in die zin dat de steigers bij verplaatsing van de activiteiten van belanghebbende haar zullen volgen en niet verbonden blijven aan de locatie waar zij zijn gelegen’. Deze twee overwegingen komen mij – gelet op art. 5:3 – innerlijk tegenstrijdig voor.

Het arrest demonstreert hoe lastig het kan zijn om de civiele en fiscale jurisprudentie met elkaar in de pas te laten lopen.

6 TUSSENCONCLUSIE

Uit bespreking van genoemde fiscaalrechtelijke uitspraken over het onderscheid tussen roerende en onroerende zaken blijkt dat de in de civielrechtelijke literatuur geuite kritiek deels terecht is. De onduidelijkheden rond het bestemmingscriterium speelt met name de fiscale rechter parten en levert enige ‘spanning’ op. De oorzaken voor die spanning lijken tweeledig.

Ten eerste zijn er de onduidelijkheden en problematische aspecten die kleven aan het bestemmingscriterium zelf. Door verschillende auteurs is gewaarschuwd voor fricties in het goederenrechtelijke systeem. Die fricties zien we bij de fiscale rechter inderdaad terug. De verhouding van het bestemmingscriterium tot art. 3:4 lid 2, de fysieke verbondenheid, en tot art. 3:4 lid 1, bestanddeelvorming op grond van de verkeersopvatting is en blijft onduidelijk. Fiscale rechters passen het bestemmingscriterium daarom niet toe (zoals het Hof Arnhem in de kwestie over de GSM zendinstallatie) of menen dat een zaak op grond van bestanddeelvorming onroerend is of kan zijn (zoals bijvoorbeeld in het arrest over de drijvende steigers en de proefwerken voor de HSL).

Zo mogelijk nog onduidelijker dan de verhouding van art. 3:3 tot art. 3:4 BW is de rol van de naar buiten kenbare bedoeling van de bouwer. De éne keer spelen – niet per definitie voor derden kenbare – gesloten huurovereenkomsten een rol voor de beoordeling van die bedoeling, zoals in het arrest over de drijvende steigers en de uiteindelijke uitspraak over de zeecontainers van het Hof Den Haag (zie hierna onder 7.2). De andere keer spelen een

71 Ik denk bijvoorbeeld aan: HR 7 juni 2002, *BNB* 2002, 283 m.nt. W.J.N.M. Snoijink (Mobiele recreatiebungalow); HR 6 juni 2003, *LJN* AD3578 en AD3591 (CAI-arresten); Hof Arnhem 19 april 2004, *LJN* AO8717 (houten caravan), zie hierna onder 7.2.

bestemmingsplan en bouwvergunning – stukken die beter kenbaar zijn voor derden dan de gemiddelde huurovereenkomst – uitdrukkelijk geen rol, zie bijvoorbeeld de HSL-kwestie. De rol van andere omstandigheden dan de aard of inrichting van het gebouw of werk, zoals huurovereenkomsten, verleende bouwvergunningen of verleende ontheffingen van het bestemmingsplan, blijft onduidelijk. Probleem is met name de vraag wanneer de bedoeling van een bouwer geacht kan worden *naar buiten kenbaar* te zijn. Moet die bedoeling steeds blijken uit de ‘aard en inrichting’ van gebouw of werk, zoals de fiscale kamer van de Hoge Raad lijkt voor te staan in de HSL-zaak? Een voordeel daarvan is de grotere objectivering van het ‘subjectieve’ element *bedoeling*. Onduidelijk is echter hoe de *bedoeling* dan nog een zelfstandige rol kan spelen naast de uit de aard en inrichting naar buiten kenbare duurzame bestemming.

Indien ook andere omstandigheden relevant kunnen zijn naast de feitelijk waarneembare aard en inrichting rijst de vraag wanneer die omstandigheden objectief kenbaar zijn voor derden. Kan niet beter aangeknoopt worden bij de aard van de zaak, zoals Ploeger betoogt, en de maatschappelijke opvattingen daarover, zoals Heyman voorstaat? Dat de rechter (en de justitiabele) daarmee uit de voeten zal kunnen moge blijken uit de twee uitgebreid gemotiveerde arresten van het Hof Leeuwarden over de GSM zendinstallaties. Dat de aard van de zaak, als objectiever criterium, soms wel degelijk uitkomst kan bieden blijkt ook in een recenter arrest over een – in beginsel mobiele – grondreinigingsinstallatie.⁷² In die kwestie laat de (fiscale kamer van de) Hoge Raad het oordeel van het Hof dat deze installatie onroerend is in stand, mede gelet op de door het Hof vastgestelde feiten omtrent het gewicht en de omvang van die zaak.

Een tweede oorzaak voor de spanning tussen de fiscale en civiele jurisprudentie is mijns inziens gelegen in het verschil in doelen en terminologie van het fiscale en civiele recht. Het fiscale recht beschikt deels over een ander begrippenapparaat dan het civiele recht (gebouwde en ongebouwde eigendom, samenstel, werktuig) en streeft andere doelen na (het aanwijzen van een belastbaar object). Het duidelijkst laat zich dit illustreren aan de hand van de WOZ-zaken. In die kwesties gaat het steeds om het identificeren van een ‘belastingobject’. Zo kan een ‘samenstel’ van zaken (bijvoorbeeld een jachthaven) heel goed object zijn van één heffing, terwijl dit ‘object’ civielrechtelijk gezien waarschijnlijk uit meerdere zelfstandige zaken zal bestaan.

In de fiscale jurisprudentie over de onroerendgoedbelasting stond destijds met name de vraag centraal of sprake was van gebouwde of ongebouwde eigendom,⁷³ aangezien in veel gemeenten slechts ‘gebouwde eigendommen’ voor belastingheffing in aanmerking kwamen. De vraag naar het al dan niet

72 HR 13 mei 2005, LJN AT5469.

73 Zie bijv. HR 10 december 1980, BNB 1981, 45, m.nt. H.J. Hofstra (boorlocatie Denekamp) en de Windturbine-arresten: HR 23 februari 1994, NJ 1995, 464 en 465 m.nt. WMK onder 465 en BNB 1994, 135 en 136 m.nt. P. den Boer onder nr. 136.

onroerend zijn van het belastingobject werd veelal in het midden gelaten. Fiscale rechters redeneerden als het ware om het – civiele – begrip roerend en onroerend heen. Voor de WOZ-zaken gold hetzelfde. Volgens annotatoren Kleijn en Den Boer onder de Windturbine-arresten⁷⁴ gaat echter aan de vraag of sprake is van een belastingobject, te weten ‘gebouwd eigendom’, de vaststelling vooraf van het feit of het object een onroerende zaak is. Allereerst moet nagegaan worden of een object onroerend is in civielrechtelijke zin en vervolgens of sprake is van een ‘werktuig’ (wat relevant is in verband met de werktuigenvrijstelling) en van ‘gebouwd eigendom’. Vreemd blijft het voor civilisten dat het begrip ‘gebouwd eigendom’ gelijkgeschakeld wordt met ‘onroerende zaak’ zonder dat aan de eigendomsverhoudingen daarbij enige rol van betekenis toekomt (zie bijvoorbeeld het arrest over de drijvende steigers).

Niet ontkend kan kortom worden dat er spanning zit in het systeem. Een spanning die deels wordt veroorzaakt door de onduidelijkheden en vragen die het bestemmingscriterium in de praktijk oproept. Die onduidelijkheden bestaan zowel voor de civiele als fiscale rechter en zijn inherent aan het bestemmingscriterium, zoals door de Hoge Raad in het Portacabin-arrest en daarna gehanteerd. Van een breuk in de rechtseenheid op dit punt tussen het fiscale en civiele recht is dan ook geen sprake, een en ander afgezien van de wenselijkheid (op beide gebieden) om de onduidelijkheden weg te nemen en de fiscale en civiele rechtspraak op elkaar af te (blijven) stemmen. Het zou bijvoorbeeld prettig zijn helderheid te krijgen over de verhouding van art. 3:3 tot 3:4 en de rol die moet worden toegekend aan de kenbare bedoeling van de bouwer. Voorzover die onduidelijkheden in de toekomst worden weggenomen bestaat er echter geen direct gevaar voor de eenheid van recht.

7 EEN EUROPEESRECHTELIJKE KINK IN DE KABEL VAN DE RECHTSEENHEID?

Anders zit het mijns inziens met de transnationale invloed van het Maierhofer-arrest.

Waar het de omzetbelasting betreft wordt de afstemming tussen de civiele en fiscale uitspraken nu eenmaal bemoeilijkt door het feit dat het fiscale recht, althans op onderdelen, niet langer een louter nationale aangelegenheid is. Kunnen wij op zakenrechtelijk gebied nog spreken van een grote mate van autonomie ten opzichte van ‘Europa’, op het gebied van de omzetbelasting (BTW) is dat allang niet meer zo en dient de fiscale rechter rekening te houden

74 Zie de noot van W.M. Kleijn in *NJ* 1995, 465 en de noot van P. den Boer in *BNB* 1994, 136. Zie over de verschillende begrippen ook de conclusie van A-G. Moltmaker voor deze arresten.

met een richtlijnconforme uitleg van de Zesde richtlijn inzake de omzetbelasting.⁷⁵

Het Hof van Justitie van de EG lijkt, in het kader van die zesde richtlijn, een eigen criterium voor het onderscheid tussen roerende en onroerende zaken te hebben ontwikkeld.⁷⁶ Roerend zijn volgens het EG-Hof die zaken die gemakkelijk verplaatsbaar of demonteerbaar zijn, zoals (sta)caravans, tenten en zeecontainers. Onroerend zijn alle zaken die slechts op bewerkelijke wijze te verplaatsen of te demonteren zijn, zoals prefabwoningen. Dit Europeesrechtelijke criterium, de mogelijkheid tot gemakkelijke verplaatsing of demontage, verschilt van het criterium dat wij kennen uit het Portacabin-arrest. Daarin staat immers de kenbare beoogde duurzaamheid van bestemming centraal en speelt de 'technische mogelijkheid om het bouwsel te verplaatsen' volgens de Hoge Raad uitdrukkelijk geen rol.⁷⁷

De uitspraak in het Maierhofer-arrest veroorzaakt dan ook een – transnationale – kink in de kabel van rechtseenheid.

7.1 Schets van de problematiek

Onder de naam omzetbelasting wordt een belasting geheven ter zake van leveringen van goederen en diensten, welke in Nederland door ondernemers in het kader van hun onderneming worden verricht (art. 1 aanhef en sub a Wet OB 1968). Belastingplichtig is degene die economisch activiteiten ontplooit, ongeacht het oogmerk of resultaat van die activiteit (art. 4 Zesde Richtlijn). Op grond van art. 13 B sub b van de Zesde richtlijn bestaat echter een vrijstelling van omzetbelasting voor de verhuur van 'onroerende goederen' (anders dan verhuur van hotelaccommodatie en verhuuraccommodatie in vakantiecampen of op kampeerterreinen, parkeerruimte, blijvend geïnstalleerde werktuigen en machines en safeloketten). Het onderscheid tussen roerende en onroerende zaken (in belastingtechnische zin 'onroerende goederen'⁷⁸) is dan ook van belang voor de beoordeling van de vraag of een ondernemer ter zake van de verhuur van een onroerende zaak BTW verschuldigd is.

Voor dat onderscheid werd door de Hoge Raad in het Zeecontainer-arrest⁷⁹ aangeknoopt bij het bestemmingscriterium (zie hiervoor onder 5.1). Het is echter de vraag of sinds het Maierhofer-arrest dat criterium nog dienst

75 Zesde richtlijn betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting, 77/388/EEG, *PbEG* L 145 van 13 juni 1977.

76 Zie: HvJ EG 3 juli 1997, zaak C-60/96, *VN* 1997, 3632 (Commissie/Frankrijk) en HvJ EG 16 januari 2003, zaak C-315/00, *VN* 2003, 9.19 en *BNB* 2003, 123c m.nt. H.W.M. Van Kesteren (Maierhofer/Finanzamt Augsburg).

77 HR 31 oktober 1997, *NJ* 1998, 97 r.o. 3.3 onder a.

78 Zie hieromtrent de noot van H.W.M. van Kesteren onder het Maierhofer-arrest, *BNB* 2003, 123c.

79 HR 5 januari 2000, *BNB* 2000, 83 (zeecontainers), r.o. 3.3.

kan doen waar het de omzetbelasting betreft. Ik bespreek achtereenvolgens de zeecontainerkwestie, het Maierhofer-arrest en een kwestie betreffende een kunstgrasmat.

7.2 Zeecontainers

In het kader van de omzetbelasting oordeelde het Hof Amsterdam in een uitspraak van 29 oktober 1998 dat een aantal 'als afzonderlijke objecten op een terrein geplaatste zeecontainers' als roerende zaken moesten worden aangemerkt, zodat over de verhuur van die containers als opslagruimte omzetbelasting verschuldigd was. Het Hof overwoog daartoe dat dergelijke containers oorspronkelijk een functie hadden in het vervoer van roerende zaken en niet naar aard en inrichting bestemd zijn om op dezelfde plaats te blijven. De bedoeling van belanghebbende om de containers niet te verplaatsen, was, volgens het Hof, onvoldoende om tot een ander oordeel te komen. De Hoge Raad casseerde het arrest onder verwijzing naar het bestemmingscriterium en het Portacabin-arrest.⁸⁰ Volgens de Hoge Raad komt het bij beantwoording van de vraag of de containers duurzaam met de grond verenigd zijn 'mede aan op de kenbare bedoeling van belanghebbende'. Het arrest werd besproken door Heyman,⁸¹ die het met de Hoge Raad eens is dat de motivering van het Hof Amsterdam tekort schiet, maar anderzijds gemotiveerd aangeeft dat het ondenkbaar en onwenselijk is dat de containers in kwestie als onroerende zaken zouden moeten worden beschouwd.⁸²

Na terugverwijzing besliste het Hof Den Haag echter dat sprake was van verhuur van onroerende zaken.⁸³ Doorslaggevend voor die beslissing lijkt het feit dat de containers sinds hun plaatsing in 1991 zijn verhuurd aan derden en dat niet blijkt van het bestaan van een voornemen om die situatie te beëindigen. Verder weegt het Hof mee dat de containers niet langer geschikt zijn voor het oorspronkelijke doeleinde door inwerking van vocht.⁸⁴

Ook na dit arrest van het Hof Den Haag deel ik de mening van Heyman dat zeecontainers als deze geen onroerende zaken (zouden moeten) zijn. Het is mijns inziens de vraag of uit de huurovereenkomsten met derden een naar buiten kenbare bedoeling tot duurzame bestemming van de plaatser van de containers kan en mag worden afgeleid (zie ook onder 5.4 en 5.5). Het enkele onbruikbaar worden voor transport van goederen door de inwerking van vocht rechtvaardigt naar mijn mening nog niet de verandering van het zakenrechtelijke karakter van de containers van roerende naar onroerende zaken.

80 HR 5 januari 2000, *BNB* 2000, 83 (zeecontainers), r.o. 3.3.

81 H.W. Heyman, 'Zijn zeecontainers onroerend?', *NTBR* 2000/5, p. 197-200.

82 H.W. Heyman, 'Zijn zeecontainers onroerend?', *NTBR* 2000/5, p. 198.

83 Hof Den Haag 7 juni 2001, *LJN* AF6953.

84 Zie r.o. 5.2 Hof Den Haag.

Het is echter weinig zinvol nog lang stil te blijven staan bij de zeecontainers, nu deze uitspraak inmiddels achterhaald lijkt te zijn door de uitspraak van het Europese Hof van Justitie in de zaak Maierhofer.

7.3 Het Maierhofer-arrest

In de zaak Maierhofer vs. Finanzamt Augsburg⁸⁵ werd aan het Hof van Justitie van de EG de prejudiciële vraag voorgelegd of prefab-gebouwen die rustten op betonsokkels onroerend waren, ook indien het gebouw na het verstrijken van de huurovereenkomst moest worden verwijderd en elders zou worden hergebruikt. Dit in verband met de vraag of verhuurder Maierhofer al dan niet omzetbelastingplichtig was op grond van de Zesde richtlijn. Het ging in casu om uit prefab-elementen opgetrokken gebouwen met één of twee verdiepingen, die vergelijkbaar waren met prefabhuizen. De gebouwen rustten op betonsokkels die waren geplaatst op een in de grond aangebrachte betonnen fundering. De muren, bestaande uit platen, waren in de fundering verankerd door schroefbouten. De getimmerde dakconstructies waren met dakpannen bedekt. De bodem en de muren van de sanitaire ruimtes en de keukens waren betegeld. De gebouwen konden op elk ogenblik door 8 personen binnen 10 dagen worden gedemonteerd om later weer te worden opgetrokken.⁸⁶

Het Hof van Justitie van de EG oordeelde ten eerste dat het begrip ‘verhuur van onroerend goed’ een autonoom communautair rechtsbegrip is en als zodanig een communautaire definitie dient te krijgen. De aanname onder fiscalisten dat de lidstaten op het gebied van onroerend goed meer beoordelingsvrijheid zouden hebben vanwege het plaatsgebonden karakter daarvan, bleek dan ook niet bewaarheid.⁸⁷ Er mag kortom voor het onderscheid roerend/onroerend niet worden aangeknoopt bij het burgerlijk recht van een lidstaat. Vervolgens overweegt het Hof:

‘32. De in de zaak in het hoofdgeding bedoelde gebouwen, welke in punt 13 van dit arrest worden beschreven, zijn daarentegen mobiel noch gemakkelijk verplaatsbaar. Het zijn gebouwen die rusten op betonsokkels die zijn geplaatst op een in de grond aangebrachte betonnen fundering. Zij kunnen na het verstrijken van de huurovereenkomst worden gedemonteerd voor later hergebruik, maar daarvoor zijn 80 mandagen (8 personen gedurende 10 dagen) nodig.

33. Dergelijke gebouwen, samengesteld uit vast met de grond verbonden constructies, moeten als onroerend worden aangemerkt. Wat dit aangaat is het van belang

⁸⁵ HvJ EG 16 januari 2003, zaak C-315/00, VN 2003, 9.19 en BNB 2003, 123c m.nt. H.W.M. Van Kesteren. Ook besproken door C.A. Adriaansens, ‘Onroerend of niet?’, in: J. Struiksma c.s. (red.), *Vast en goed. Van Velten-bundel*, Kluwer 2003, p. 8 e.v.

⁸⁶ Zie r.o. 13.

⁸⁷ Zie hierover A. van Dongen, ‘Maierhofer: vast en zeker of twee keer mis?’, *BtwBrief* 2003/4, p. 6-10.

dat de constructies niet gemakkelijk zijn te demonteren en verplaatsen, doch is het, anders dan de Duitse regering stelt, niet nodig dat zij onlosmakelijk met de grond zijn verbonden. De duur van de huurovereenkomst is evenmin doorslaggevend om uit te maken of de betrokken gebouwen roerend dan wel onroerend zijn.'

In een eerder arrest over dezelfde richtlijn oordeelde het Hof van Justitie EG⁸⁸ dat caravans, tenten, stacaravans en chalets roerende goederen waren, nu kenmerkend voor deze goederen was, dat het ofwel mobiele goederen waren (caravans en stacaravans), ofwel gemakkelijk te verplaatsen goederen (tenten en chalets). Het criterium dat door het Hof in de twee arresten wordt aangelegd voor de beantwoording van de vraag of een zaak roerend of onroerend is verschilt dan ook van het criterium dat in Nederland ter beantwoording van die vraag wordt gebruikt. Voor het onderscheid tussen roerende en onroerende zaken staat de eenvoudige verplaatsbaarheid van die zaken centraal.

Dit leidt tot de situatie dat stacaravans, zeecontainers en waarschijnlijk ook eenvoudig te demonteren en te verplaatsen portacabins voor de omzetbelasting moeten worden aangemerkt als roerende zaken, terwijl zij naar huidig Nederlands burgerlijk recht wegens hun duurzame bestemming als onroerende zaken worden beschouwd. Ook Van Kesteren komt in zijn noot onder het Maierhofer-arrest tot de conclusie dat bij de vaststelling of goederen onroerend zijn in communautaire zin geen acht meer mag worden geslagen op de kenbare bedoeling van partijen of de bestemming van het goed.⁸⁹ Slechts de eenvoudige verplaatsbaarheid is daarvoor relevant.

Daarmee is, zo schrijft ook Adriaansen,⁹⁰ de merkwaardige situatie ontstaan dat op Europees niveau voor de bepaling of iets onroerend is de objectieve eis wordt gesteld van duurzaam met de grond verenigd zijn (te beoordelen naar de graad van moeilijkheid en de kosten die verplaatsing of demontage oplevert), terwijl naar Nederlands recht getoetst wordt aan het (subjectievere) criterium van de beoogde duurzaamheid van bestemming en naar buiten kenbare bedoeling van de bouwer.

Met andere woorden; daar gaat de eenheid van recht op het gebied van het onderscheid tussen roerende en onroerende zaken.

88 HvJEG 3 juli 1997, Commissie/Frankrijk, C-60/96, Jurispr. Bla. I-3827.

89 H.W.M. Van Kesteren, *BNB* 2003, 123c, sub 7.

90 C.A. Adriaansens, 'Onroerend of niet?', in: J. Struiksma c.s. (red.), *Vast en goed. Van Veltenbundel*, Kluwer 2003, p. 9.

7.4 De kunstgrasmat

Het Maierhofer-arrest heeft intussen in Nederland navolging gekregen. Het Hof Den Bosch⁹¹ oordeelde inmiddels op grond van het nieuwe criterium dat een lastig te verplaatsen en te demonteren kunstgrasmat tezamen met de onderlaag van het veld als één onroerende zaak in de zin van art. 11.1.b.5 Wet OB moet worden aangemerkt. De relevante overweging van het Hof (r.o. 4.1) luidde als volgt:

‘4.1. De Inspecteur heeft gesteld en het Hof acht aannemelijk dat de kunstgrasmat weliswaar los op de onderlaag komt te liggen, en verwijderbaar is, maar dat voor de verwijdering van een mat als de onderhavige een gespecialiseerd bedrijf dient te worden ingeschakeld, dat voor de door het bedrijf verrichte inspanningen meer dan f 40.000 in rekening is gebracht, dat voor het aanbrengen op een andere plaats opnieuw een bedrag per m2 moet worden betaald, en dat zonder de kunstgrasmat geen sprake is van een verhuurbaar sportveld.

Op grond van het vorenstaande moet worden geoordeeld dat de kunstgrasmat niet gemakkelijk kan worden gedemonteerd of verplaatst, zodat de mat tezamen met de onderlaag van het veld als één onroerende zaak in de zin van artikel 11, lid 1, onderdeel b, 5, van de Wet (jo artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn) moet worden aangemerkt (HvJ EG 16 januari 2003, zaak nr. C-315/00, Maierhofer, V-N 2003/9.19).’

Is dit het begin van het einde van het bestemmingscriterium? Of is het geen bezwaar dat in Nederland twee verschillende criteria worden gehanteerd voor het maken van onderscheid tussen roerende en onroerende zaken? Enkele voorzichtige conclusies.

8 CONCLUSIE

De conclusie is dat in Nederland de eenheid van recht onder druk staat waar het gaat om het onderscheid tussen roerende en onroerende zaken.

In ieder geval blijkt uit de analyse van een aantal uitspraken gewezen sinds het Portacabin-arrest dat het daarin neergelegde bestemmingscriterium niet de zozeer gewenste en voor de praktijk zo belangrijke duidelijkheid heeft gebracht. Het arrest roept vragen op waar in de praktijk mee wordt geworsteld (zie ook de tussenconclusie onder 6). De geconstateerde fricties in het systeem zijn echter eventueel te repareren met nadere jurisprudentie van de Hoge Raad over die vraagpunten, voorzover het gemengde karakter van dit soort beslissingen daaraan niet in de weg staat. Zulks lijkt mij niet het geval waar het (rechts) vragen betreft als de verhouding tussen artikel 3:3 en 3:4.

91 Hof Den Bosch 22 april 2003, *LJN* AH9192.

Een veel fundamentele bres wordt in de eenheid van recht geschoten door de transnationale invloed van het Hof van Justitie EG. De beslissing in de zaak Maierhofer dat het begrip onroerend goed binnen de Europese rechtsorde in het kader van de Zesde Richtlijn een zelfstandige definitie dient te krijgen kan lastig genegeerd worden. Daar waar het de omzetbelasting betreft zal de verplaatsbaarheid van de zaak dan ook als doorslaggevende criterium moeten worden gehanteerd.⁹²

Die uitspraak is – met zijn gevolgen – met name van belang voor gemakkelijk verplaatsbare zaken die zich lenen voor een duurzame bestemming en voor verhuur, zoals bijvoorbeeld portacabins, drijvende steigerdelen, GSM zendinstallatie en zeecontainers (voor stacaravans en andere mobiele recreatieverblijven geldt de vrijstelling niet, zodat daar mijns inziens geen – bijkomend – probleem ontstaat). Een voordeel van het door het Europese Hof ontwikkelde criterium is naar mijn mening de objectiviteit ervan en het feit dat de – eenvoudige en goedkope – verplaatsbaarheid van een zaak relatief gemakkelijk geconstateerd kan worden. Ook sluit het criterium aan bij de beleving van het publiek; zoals Heyman mijns inziens terecht aanvoert een argument voor het criterium van de verplaatsbaarheid.⁹³

Een volgende vraag is natuurlijk of deze gemakkelijk verplaatsbare zaken slechts geleverd kunnen worden door middel van een notariële akte en inschrijving en of bij de overdracht van een dergelijke zaak overdrachtsbelasting verschuldigd is. Met andere woorden; zijn die zaken ook in civielrechtelijk opzicht roerend? Een ontkennend antwoord zou tot curieus gevolg hebben dat een zeecontainer die bestemd is om duurzaam ter plaatse te blijven naar geldend burgerlijk recht onroerend is, maar in het kader van de omzetbelasting (bijvoorbeeld bij verhuur) als roerend aangemerkt moet worden. Het Maierhofer-arrest geeft daarom aanleiding om nog eens kritisch naar het eigen systeem te kijken, mede vanuit het eenheidsoogpunt. Vooralsnog zie ik dan verschillende mogelijke oplossingen.

Ten eerste kunnen wij de eenheidsgedachte op dit punt geheel loslaten en accepteren dat in het kader van de omzetbelasting een ander criterium wordt gehanteerd dan het civiele criterium. Zulks zal mijns inziens wel leiden tot afstemmingsproblemen, bijvoorbeeld tussen de BTW en overdrachtsbelasting en tussen fiscaal- en goederenrecht.

Ten tweede is het uiteraard mogelijk dat wij ons goederenrecht aanpassen, zo dat het civiele criterium weer in de pas loopt met de Europeesrechtelijke definitie van de onroerende zaak. Onwaarschijnlijk is immers dat de Europese wetgever zich zal aanpassen aan het in Nederland gehanteerde criterium.⁹⁴ Voor een dergelijke aanpassing is een wetswijziging wellicht zelfs overbodig.⁹⁵

92 Zo ook A. van Dongen, 'Maierhofer: vast en zeker of twee keer mis?', *BtwBrief* 2003/4, p. 10.

93 Heyman 2000, p. 119.

94 Zo ook Adriaansens 2003, p. 12.

95 Zo suggereert ook Adriaansens 2003, p. 9-10.

Volstaan zou kunnen worden met een andere interpretatie van art. 3:3 lid 1, conform het Maierhofer-arrest. De aanknoping door de fiscale rechter bij het civiele recht doet vervolgens de rest.

Argumenten voor deze tweede optie zijn er voldoende. Het streven naar eenheid van recht op civielrechtelijk en fiscaalrechtelijke gebied kent de charme van de eenvoud, voordelen voor de rechtszekerheid, een grotere aanvaardbaarheid voor justitiabelen, en een betere begrijpelijkheid voor juristen. Het door het Europese Hof gehanteerde criterium van de verplaatsbaarheid is bovendien objectiever en gemakkelijker te hanteren dan het bestemmingscriterium. Invoering van dit criterium zou daarnaast tegemoet komen aan de veelvuldig geuite bezwaren in de literatuur en een einde maken aan een bonte lappendeken van – fiscale – arresten, waarin een bestendige lijn en eenheid van recht mijns inziens ver te zoeken is.

Een derde (tussen)oplossing is ook denkbaar en zou kunnen bestaan uit een nadere definitie van het begrip 'onroerende zaak' in de wet op de Omzetbelasting, zo dat wederom coherentie ontstaat tussen het civielrechtelijke, fiscaalrechtelijke en Europeesrechtelijke systeem. Dit kan wellicht door het stellen van bijkomende eisen voor het onroerend zijn van zaken op het gebied van de omzetbelasting, zoals de eis dat een zaak niet alleen bestemd is om duurzaam ter plaatse te blijven maar daarnaast evenmin gemakkelijk verplaatsbaar is. Het bestemmingscriterium zou dan gehandhaafd kunnen worden in het civiele recht. De schoonheidsprijs verdient zo'n, overigens praktische, oplossing uit het oogpunt van rechtseenheid en eenvoud naar mijn mening niet en het is bovendien de vraag of daarmee alle – fiscaalrechtelijke – afstemmingsproblemen ondervangen zouden worden.