

# Moeten alternatieve woonvormen leiden tot alternatieve criteria voor de btw?

WFR 2025/76

**De auteurs onderzoeken in hoeverre de huidige criteria voor de btw-kwalificatie 'onroerend goed' nog houdbaar zijn met (onder meer) de opkomst van alternatieve woonvormen. Zij komen tot de conclusie dat het 'niet gemakkelijk te demonteren of te verplaatsen-criterium' niet altijd voldoende houvast biedt om neutrale belastingheffing te garanderen.**

## 1. Inleiding

De volkshuisvestingsopgave houdt heel Nederland bezig. Er moet snel woonruimte worden bijgebouwd. Daarbij wordt naast de traditionele huisvesting steeds vaker geïnvesteerd in alternatieve woonvormen. Voorbeelden van alternatieve woonvormen zijn flexwoningen zoals container- en prefabwoningen, tiny houses en zogenoemde kangeroewoningen. Wij verwachten dat de opkomst van alternatieve woonvormen zich in de toekomst gaat doorzetten. Niet alleen vanwege de woningnood, maar ook vanwege de circulaire economie die onomkeerbaar is ingezet. De vraag naar nieuwe duurzame bouwvormen, zoals modulaire en de-/remontabele bouw, neemt toe.

Deze ontwikkelingen leveren ook interessante fiscale vragen op. Van Esch en Schraa zijn ingegaan op hoofdzakelijk de Vpb-aspecten van specifiek flexwoningen.<sup>2</sup> Wij richten ons in dit artikel op de vraag wanneer een alternatieve woonvorm voor de btw kwalificeert als onroerend goed. Voor het antwoord op die vraag zijn we veroordeeld tot wet- en regelgeving uit de tijd vóór de grootschalige opkomst van alternatieve woonvormen. Wij onderzoeken in dit artikel of de huidige beoordelingscriteria nog houdbaar zijn en, waar deze tekortschieten, welke alternatieven we dan kunnen toepassen. Wij starten daarvoor met een korte schets van het belang in paragraaf 2, gaan in paragraaf 3 in op de huidige criteria uit de wet- en regelgeving en jurisprudentie, om vervolgens de balans op te maken en te komen tot beantwoording van voormelde vraag in paragraaf 4 en 5.

## 2. Verschil roerend – onroerend

De vraag of een alternatieve woonvorm kwalificeert als roerend of onroerend goed is van belang om de juiste btw-

gevolgen te kunnen bepalen van een handeling aan of met die woonvorm.<sup>3</sup> Zo is de levering en verhuur van roerende goederen in beginsel btw-belast, terwijl deze prestaties bij onroerende goederen in beginsel vrijgesteld zijn van btw.<sup>4</sup> Dit heeft niet alleen gevolgen voor de btw-heffing bij de levering en verhuur zelf, maar ook voor het antwoord op de vraag of de btw op kosten voor de realisatie, instandhouding of verbouwing van alternatieve woonvormen in aftrek kan worden gebracht.<sup>5</sup>

Ook voor de herzieningsregels heeft de kwalificatie gevolgen. Roerende goederen worden voor de btw-aftrek gevolgd voor een periode van vier jaren na het jaar van ingebruikneming.<sup>6</sup> Voor woonvormen die kwalificeren als onroerende goederen geldt als herzieningstermijn het jaar van ingebruikneming en de negen daaropvolgende jaren. De kwalificatie is verder onder andere van belang voor de hoogte van het btw-tarief,<sup>7</sup> de eventuele status als bouwterrein, de gevolgen van het vestigen of overdragen van beperkt zakelijke rechten,<sup>8</sup> een mogelijke verleggingsregeling<sup>9</sup> en in internationale situaties waar de btw is verschuldigd.<sup>10</sup> De vraag of een woonvorm roerend of onroerend is, verdient daarom een nauwkeurige afweging, nu er zo veel btw-technische aspecten van afhankelijk zijn.

- 3 Voor de verkrijger is ook van belang hoe de alternatieve woonvorm voor de overdrachtsbelasting kwalificeert. Enkel de verkrijging van een onroerende zaak kan tot heffing van overdrachtsbelasting leiden. De overdrachtsbelasting sluit aan bij het nationale civielrechtelijke begrip 'onroerende zaak' en wijkt daardoor af van het EU-rechtelijke begrip 'onroerend goed' voor de btw. Voor een overzicht voor de overdrachtsbelasting verwijzen wij naar M.M.W.D. Merckx & M. Albers, 'De cirkel is rond – bouwen aan circulariteit in de bouwsector', *MBB* 2024/27. Wij laten de mogelijke gevolgen voor de overdrachtsbelasting verder buiten beschouwing.
- 4 Ingevolge art. 11 lid 1 onderdelen a en b Wet OB 1968. De vrijstelling van art. 11 lid 1 onderdeel r Wet OB 1968 geldt juist alleen voor roerende goederen.
- 5 Waarbij de roerende of onroerende aard ook van invloed is op de gevolgen van eventueel privégebruik, zie o.a. art. 15 lid 1 slot-alinea Wet OB 1968.
- 6 Dezelfde herzieningstermijn zal per 1 januari 2026 ook gaan gelden voor investeringsdiensten. Op basis van HvJ EU 12 september 2024, nr. C-243/23 (*Drebers*), ECLI:EU:C:2024:736 kan een belastingplichtige (in de gevallen dat die daar baat bij heeft) een herzieningstermijn van tien jaar toepassen met een direct beroep op de Btw-richtlijn. Zie ook Nota naar aanleiding van het verslag, *Kamerstukken I* 2024/25, 36602, nr. F, par. 9, waarin de Staatssecretaris van Financiën dit erkent en aangeeft de herzieningstermijn van vijf jaar desondanks niet aan te passen.
- 7 Zie Tabel I, onderdeel b, posten 8, 19 en 20 behorende bij Wet OB 1968.
- 8 Art. 3 lid 2 Wet OB 1968 is alleen van toepassing als de rechten betrekking hebben op onroerende goederen.
- 9 De verleggingsregelingen als bedoeld in art. 12 lid 5 Wet OB 1968 jo. art. 24b en 24ba onderdelen a en e Uitvoeringsbesluit OB 1968 gelden alleen in het geval van onroerende goederen.
- 10 Zie art. 6b Wet OB 1968.

1 Matthijs van Ooij & Joëlle Veens zijn beiden werkzaam bij de btw-adviesgroep van BDO Accountancy, Tax & Legal B.V.  
 2 R. van Esch & D.G. Schraa, 'VPB-aspecten van flexwoningen', *WFR* 2024/132.

### 3. Het begrip ‘onroerend goed’

Nu we tot de conclusie zijn gekomen dat de btw-kwalificatie een nauwkeurige afweging behoeft, diepen we verder uit wanneer naar de huidige stand van zaken sprake is van onroerende goederen.

#### 3.1 Europees begrip

Binnen het geharmoniseerde btw-stelsel is het begrip ‘onroerend goed’ een Unierechtelijk begrip. Daardoor bepaalt het Unierecht de kaders van de btw-kwalificatie. In de Btw-richtlijn wordt geen definitie van het begrip ‘onroerend goed’ gegeven, maar duidelijk is dat in ieder geval ‘gebouwen’ hieronder vallen. Op grond van art. 12 lid 2 Btw-richtlijn valt onder ‘gebouw’ ieder bouwwerk dat vast met de grond is verbonden, maar wordt niet verder aangegeven wat onder bouwwerk wordt verstaan. Op grond van de Btw-uitvoeringsverordening kwalificeert als onroerend goed: ‘ieder gebouw of iedere constructie dat of die vast met de grond verbonden is onder of boven zee-niveau en dat niet gemakkelijk te demonteren of te verplaatsen is’.<sup>11</sup> Dit maakt de inhoud van het begrip naar onze mening nog niet duidelijk. Van de volgende omschrijving van ‘gebouw’ door de Europese Commissie worden we ook maar beperkt wijzer: “Een gebouw kan worden omschreven als een (door de mens opgetrokken) structuur met dak en muren, zoals een huis of een fabriek.”<sup>12</sup> In de Europese jurisprudentie wordt alleen ingegaan op het criterium ‘niet gemakkelijk te demonteren of te verplaatsen’.<sup>13</sup> Bij meer traditionele vormen van huisvesting is het eenvoudig om hiervan een voorstelling te maken. Bij alternatieve woonvormen en modulaire of de-/remontabele bouw biedt dit naar onze mening minder houvast. Daarbij komt dat het steeds eenvoudiger is geworden om gebouwen te demonteren of te verplaatsen.

In het vastgoedbesluit is voor de Nederlandse praktijk aangesloten bij het begrip ‘gebouw’ volgens het Unierecht.<sup>14</sup> Volgens de Staatssecretaris van Financiën is sprake van een gebouw als het bouwwerk vast met de grond is verbonden, wat inhoudt dat deze niet makkelijk te de-

monteren of te verplaatsen is, oftewel zonder inspanningen en aanzienlijke kosten.

#### 3.2 Vast verbonden met de grond

In het bekende *Maierhofer*-arrest geeft het Hof van Justitie meer duidelijkheid over het begrip ‘onroerend goed’. Het gaat om de verhuur van gebouwen voor de tijdelijke huisvesting van asielzoekers. De gebouwen bestaan uit prefabelementen die rusten op betonsokkels op een betonnen fundering. De muren van de prefabgebouwen zijn met schroefbouten in de betonnen fundering verankerd. In dat arrest is de conclusie dat de gebouwen vast zijn verbonden met de grond (zie ook onderdeel 3.3 hierna). Het Hof preciseert dat een constructie niet onlosmakelijk met de grond hoeft te zijn verbonden.<sup>15</sup> Er moet sprake zijn van ‘vast met de grond verbonden’. Die vaste verbondenheid moet blijken uit het in de volgende paragraaf te bespreken gemak waarmee een constructie is te demonteren of te verplaatsen. Naar hun aard mobiele goederen, zoals caravans en stacaravans, of gemakkelijk te verplaatsen goederen, zoals tenten en chalets, zijn weliswaar verbonden met de grond, maar niet verbonden genoeg om te kunnen spreken van *vast verbonden met de grond*.<sup>16</sup>

In de Nederlandse praktijk zien we de afgelopen jaren het criterium ‘vast verbonden met de grond’ onder meer terugkomen bij klinkerbestrating. De Staatssecretaris van Financiën gaat daar in het vastgoedbesluit specifiek op in.<sup>17</sup> Naar zijn mening is sprake van een gebouw als de klinkers deel uitmaken van een geheel met onder andere drainage en terreinverlichting of als de klinkers in een fundering van asfalt zijn ingelegd. Maken de klinkers geen onderdeel uit van een geheel en kunnen deze eenvoudig worden verwijderd, dan is geen sprake van een gebouw. Recent heeft Hof Arnhem een uitspraak gedaan over een met klinkers bestrate parkeerplaats die niet in overeenstemming is met dit besluit.<sup>18</sup> In deze zaak zijn de klinkers aangebracht op

11 Art. 13ter onderdeel b Uitvoeringsverordening EU nr. 282/2011. Dit artikel betreft de codificatie van de rechtspraak van het Hof van Justitie EU. Wij verwijzen voor een nadere uitleg hierover naar M. van der Wulp, ‘Vastgoedtransacties in de Europese btw’ (2021), par. 4.2.2. In art. 13ter Uitvoeringsverordening EU, nr. 282/2011 zijn naast onderdeel b ook nog drie andere scenario’s opgenomen waaronder sprake is van ‘onroerende goederen’. Zie o.a. ook HvJ EU 2 juli 2020, nr. C-215/19 (*A Oy*), ECLI:EU:C:2020:518.

12 Toelichting op de EU-btw-regels betreffende de plaats van een dienst voor diensten met betrekking tot onroerend goed die in 2017 in werking treden, 26 oktober 2015, doi: 10.2778/7287, punt 64 en 65, p. 20. Overigens zijn wij wel nieuwsgierig naar de reden dat de Commissie ‘(door de mens opgetrokken)’ in deze definitie tussen haakjes heeft geplaatst.

13 Zie o.a. HvJ EU 16 januari 2003, nr. C-315/00 (*Maierhofer*), ECLI:EU:C:2003:23 en HvJ EU 15 november 2012, nr. C-532/11 (*Leichenich*), ECLI:EU:C:2012:720.

14 Vastgoedbesluit van 12 december 2023, nr. 2023-26908, *Stcrt.* 2023, 31602, par. 3.2.

15 HvJ EU *Maierhofer*, reeds aangehaald, r.o. 33.

16 In r.o. 30 en 31 van het *Maierhofer*-arrest verwijst het Hof van Justitie naar zijn arrest van 3 juli 1997, nr. C-60/96 (*Commissie/Frankrijk*), ECLI:EU:C:1997:340. Volgens de A-G in de *Maierhofer*-zaak zijn tenten, caravans en stacaravans ‘less firmly attached to the ground’ (conclusie A-G Jacobs 6 juni 2002, nr. C-315/00, ECLI:EU:C:2002:344, punt 42). Zie ook M. van der Wulp, ‘Vastgoedtransacties in de Europese btw’ (2021), par. 4.2.2.3.

17 Vastgoedbesluit, eerder aangehaald, par. 3.2.1.

18 Hof Arnhem-Leeuwarden 2 juli 2024, nr. 23/516, ECLI:NL:GHARL:2024:4430. Het Hof komt slechts op basis van het door het vastgoedbesluit in rechte opgewekte vertrouwen tot de conclusie dat de bestrating, de lantaarnpaal en afwateringsput op één van de kavels wel als gebouw mag worden gezien. Op dezelfde datum heeft hetzelfde Hof nog een uitspraak gedaan over een met klinkers bestrate parkeerterrein (Hof Arnhem-Leeuwarden 2 juli 2024, nr. 22/1717, ECLI:NL:GHARL:2024:4431). Hoewel in die zaak (zelfs) sprake was van een splitsing in appartementsrechten (en in eerstgenoemde uitspraak slechts van kadastrale verkaveling), is het Hof met partijen erin meegegaan om over het gehele perceel – de gehele parkeerplaats, en niet ieder appartementsrecht afzonderlijk – te beslissen of sprake was van een bouwterrein. Tegen beide Hof-uitspraken is cassatie ingesteld.

een speciaal daarvoor aangelegde geëgaliseerde zandstrook. Op het parkeerterrein zijn ook een lantaarnpaal, stoerpranden en afwateringsputten aangesloten op de rioering aanwezig. Vanwege de beoogde bestemming is de parkeerplaats eerst kadastraal verkaveld en vervolgens als zes losse kavels verkocht aan particuliere kopers. Het gerechtshof is van oordeel dat de klinkers niet vast zijn verbonden met de grond en oordeelt dat geen sprake is van enige verbinding met de grond. Zelfs de afwateringsputten op een aantal kavels acht het gerechtshof dienstbaar aan de klinkerbestrating en kennelijk niet als het middel waarmee de bestrating vast is verbonden met de grond, mede omdat deze qua omvang verwaarloosbaar zijn. Uit het *Leichenich*-arrest kan echter op geen enkele wijze worden afgeleid dat de omvang van de verankering van de woonboot enig belang heeft gespeeld.<sup>19</sup> De woonboot in dat arrest was bovendien met niet meer dan een paar buizen, touwen en kabels vastgemaakt aan de grond; in verhouding tot een grote woonboot waarschijnlijk nog kleiner in omvang dan de afwateringsputten bij de parkeerplaats. Ook de Europese Commissie geeft aan dat een gebouw of constructie (en zelfs mobiele goederen) op verschillende manieren vast met de grond kan worden verbonden: 'met verbindend materiaal zoals cement of met bevestigingsmateriaal zoals koorden, ketens, bouten of ankers'.<sup>20</sup> Wij kunnen ons derhalve niet vinden in de uitleg van het gerechtshof. Het gerechtshof lijkt zich ook geen rekenschap te geven van het feit dat in de Nederlandse parlementaire geschiedenis is aangegeven dat parkeerplaatsen, straten, pleinen en trottoirs gebouwen zijn.<sup>21</sup>

Uit het hierna nog uitvoeriger te bespreken *Leichenich*-arrest blijkt dat de woonboot niet afzonderlijk moet worden onderzocht, maar tezamen met het deel van de rivierbodem en het stuk grond waarboven respectievelijk waarnaast de boot in feite is 'neergelegd'. Zou de geëgaliseerde grond (de ligplaats) waarin de klinkers volledig zijn geïntegreerd dan niet ook moeten worden meegewogen? En

hoe zit het met het feit dat die bestrating daar (waarschijnlijk) al tientallen jaren lag?<sup>22</sup>

### 3.3 Niet gemakkelijk te demonteren of te verplaatsen

Zoals in onderdeel 3.2 toegelicht, geeft het Hof van Justitie in het *Maierhofer*-arrest aan dat het niet noodzakelijk is dat een gebouw onlosmakelijk met de grond is verbonden. Het Hof benadrukt dat moet worden getoetst of het gebouw of de constructie gemakkelijk te demonteren of te verplaatsen is.<sup>23</sup> *Maierhofer* moet de prefabgebouwen na afloop van een vijfjarige huurovereenkomst verwijderen en naar een andere locatie brengen. Het demonteren voor later gebruik zou circa 80 mandagen kosten. In dit arrest komt het Hof tot de conclusie dat de gebouwen noch mobiel noch gemakkelijk verplaatsbaar zijn, ondanks dat de gebouwen bestaan uit prefabelementen en na het einde van de huurovereenkomst moeten worden verplaatst. De tijdsbesteding voor het demonteren en verplaatsen van de gebouwen maakt dat deze niet gemakkelijk te verplaatsen zijn. De duur van de huurovereenkomst en het feit dat de gebouwen moeten worden verplaatst zijn volgens het Hof niet doorslaggevend.<sup>24</sup>

Volgens de Europese Commissie moet – om te bepalen of sprake is van niet gemakkelijk te demonteren of te verplaatsen – worden gecontroleerd of het goed zodanig is verbonden met de grond dat het niet zonder inspanningen en aanzienlijke kosten kan worden verwijderd. De Europese Commissie geeft handvatten voor dit fysieke ('zonder inspanningen') en economische criterium ('zonder aanzienlijke kosten') met de volgende objectieve criteria:<sup>25</sup>

- de behoefte aan technische vaardigheden, d.w.z. de instrumenten, werktuigen, knowhow enz. die nodig zijn om het gebouw of de constructie werkelijk te ontmantelen of verplaatsen, met inbegrip van de middelen om dit uit te voeren (gebruik van een kraan, oplegger, vrachtwagen enz.);
- de kosten van de volledige operatie/dienst om het gebouw of de constructie te ontmantelen of verplaatsen ten opzichte van de waarde van hetgeen werkelijk wordt ontmanteld of verplaatst;
- de tijd die nodig is om het gebouw of de constructie te ontmantelen of verplaatsen;
- het feit dat door het verplaatsen of ontmantelen van het gebouw of de constructie, dit gebouw of deze

19 HvJ EU *Leichenich*, reeds aangehaald.

20 Toelichting 26 oktober 2015, reeds aangehaald, punt 75 e.v., p. 21 en 22.

21 M. van der Wulp, 'Vastgoedtransacties in de Europese btw (2021)', par. 4.2.2.2.4.3.1, suggereert dat uit de parlementaire geschiedenis slechts blijkt dat wegen een *constructie* zijn en niet dat deze wegen *gebouwen* (vast met de grond verbonden constructies) zijn. Wellicht dat het gerechtshof deze visie deelt. In MvT, *Kamerstukken II* 1993/94, 23638, nr. 3, p. 9, laat de zin: "Er is eerst dan sprake van vervaardigen indien in het verleden de voorzieningen ook zijn aangebracht met het oog op de bebouwing van de grond (met bouwwerken zoals gebouwen, parkeerplaatsen, straten, pleinen, trottoirs)", uit een toelichting over het begrip 'bouwterrein' echter geen enkele twijfel bestaat over het feit dat de wetgever wel degelijk parkeerplaatsen, straten, pleinen en trottoirs als gebouwen aanmerkte. Zonder beoogd gebouw (vast met de grond verbonden constructie) immers geen bouwterrein.

22 Net als in het *Leichenich*-arrest weegt Hof 's-Hertogenbosch in zijn uitspraak van 9 november 2018, nr. 17/00647, ECLI:NL:GHSHE:2018:4636, bij de levering van een chalet op een vakantiepark ook mee dat het chalet al jaren in zijn standplaats was geïntegreerd en de houten bekisting om het chalet vergelijkbaar is met de stoerpranden van een parkeerplaats. Het is ons overigens niet duidelijk waarom het Hof in die uitspraak art. 37d Wet OB niet heeft toegepast, terwijl het chalet in verhuurde staat is geleverd.

23 HvJ EU *Maierhofer*, reeds aangehaald, r.o. 31-33.

24 HvJ EU *Maierhofer*, reeds aangehaald, r.o. 33.

25 Toelichting 26 oktober 2015, reeds aangehaald, punt 80, p. 22.

constructie zou worden vernietigd of sterk in waarde zou dalen.

Deze handvatten betreffen geen strikte criteria.<sup>26</sup> Hierdoor blijft onduidelijk onder welke omstandigheden de criteria tot aanzienlijke inspanningen en kosten leiden. Waar het kantelpunt ligt, blijft subjectief. De lidstaten zouden desgewenst de criteria in hun nationale wet- en regelgeving kunnen verduidelijken. Hoewel dat de rechtszekerheid en uitvoering (in ieder geval op de korte termijn) ten goede zal komen, zouden te strikte of te concreet vastgelegde criteria, zonder enige mate van subjectiviteit, naar onze mening echter te star kunnen uitwerken. Alleen al door technologische en economische ontwikkelingen zou te concrete wetgeving snel achterhaald raken. Daarnaast zou het kunstmatige constructies in de hand werken. Per situatie zal een afweging moeten worden gemaakt op basis van alle feiten en omstandigheden. Door geen strikte criteria te hanteren, kan bijvoorbeeld ook rekening worden gehouden met de tijdsgeest. Door de technologische vooruitgang is nu veel minder tijd nodig om een gebouw of constructie te demonteren of te verplaatsen dan een aantal jaar geleden, en dat zal in de toekomst steeds eenvoudiger worden. Daarnaast is de modulaire en de-/remontabele bouw juist gericht op het (eenvoudig) demonteren en verplaatsen. Het is naar onze mening niet wenselijk als we dan blijven vasthouden aan strikte criteria van meer dan twintig jaar geleden.<sup>27</sup> De feitelijke werkelijkheid en de fiscale duiding, op basis van te strikte regelgeving, gaan dan te ver uit elkaar lopen.

Wij hebben moeite met het laatste door de Europese Commissie verstrekte handvat. Het toepassen van dit handvat kan namelijk leiden tot een zeer onbevredigend resultaat gelet op de rechtszekerheid en de neutraliteit. Hiermee kan de leeftijd en de staat van onderhoud van bijvoorbeeld een stacaravan er namelijk toe leiden dat deze van roerend naar onroerend ‘verkleurt’. De stacaravan zou gedurende de jaren zelfs meermaals ‘van kleur kunnen veranderen’. Een oude en slecht onderhouden stacaravan kan niet meer zonder (aanzienlijke) schade worden verplaatst. Wordt deze stacaravan vanaf dat moment onroerend?<sup>28</sup> Het antwoord daarop wordt nog lastiger als naast deze stacaravan eenzelfde en even oude stacaravan staat die wel goed is onderhouden en een verplaatsing eenvoudig(er) zou kunnen doorstaan. Wij menen dat in dit soort gevallen omwille van de fiscale neutraliteit de omgeving (bijv. nabijgelegen vergelijkbare objecten) en de bedoeling

van partijen moet meewegen. Aan het laatste handvat van de Europese Commissie moet daarom naar onze mening beperkte waarde worden toegekend.

### 3.4 De intentie van partijen

Het is de vraag of het Hof van Justitie in het *Maierhofer*-arrest heeft aangegeven dat de bedoeling van partijen niet van belang is. Wij lezen dat niet in dit arrest.<sup>29</sup> Het Hof geeft slechts in het specifieke geval van *Maierhofer* aan dat de duur van de huurovereenkomst en de verplichting om de gebouwen na afloop van de verhuur te verwijderen niets veranderen aan het feit dat de constructies niet gemakkelijk zijn te demonteren en te verplaatsen en reeds daarom onroerend zijn. Het Hof slaat naar onze mening dan ook geen andere weg in met het *Leichenich*-arrest.<sup>30</sup> In dat arrest gaat het erom of de verhuur van een woonboot met bijbehorende aanlegsteiger en ligplaats kwalificeert als de verhuur van onroerend goed. De verhuur vindt plaats voor het gebruik van de woonboot als restaurant en discotheek. De woonboot is vastgemaakt met touwen, kettingen en ankers. De motor en aandrijving is niet meer aanwezig en de woonboot ligt al dertig jaar op dezelfde vaste plek aangemeerd. Ook is de woonboot aangesloten op verschillende nutsvoorzieningen, heeft deze een eigen adres en een telefoon- en rioolaansluiting. Het Hof komt tot de conclusie dat de woonboot, het stuk grond boven het water en het deel van de rivierbodem eronder één geheel vormen. Hoewel de woonboot in theorie binnen een korte tijdsperiode kan worden verplaatst, komt het Hof op basis van voorgaande elementen toch tot het oordeel dat de woonboot niet gemakkelijk (lees: zonder inspanningen en aanzienlijke kosten) kan worden verwijderd en kwalificeert als onroerend. In het *Maierhofer*-arrest is geen belang gehecht aan de bedoeling van partijen, omdat al vaststond dat de prefabgebouwen naar hun aard onroerend zijn. In het *Leichenich*-arrest staat het Hof wel stil bij de bedoeling van partijen dat de woonboot bestemd is om duurzaam te worden gebruikt als restaurant/discotheek op een afgebakende en identificeerbare ligplaats, simpelweg omdat de woonboot mobieler is en makkelijker te verplaatsen dan de prefabgebouwen in het *Maierhofer*-arrest. Daardoor zijn ook andere omstandigheden nodig op basis waarvan de onroerende aard kan worden vastgesteld.

In de literatuur zijn de meningen verdeeld over de impact van het *Leichenich*-arrest op de vraag in hoeverre de bedoeling van partijen meeweegt bij de beoordeling of spra-

26 De toelichting van de Europese Commissie dient overigens te worden beschouwd als een ondersteunend instrument ter verduidelijking van de praktische toepassing van de Europese btw-wetgeving. Het heeft geen bindend karakter.

27 Wat in de zaak *Maierhofer* in 2003 – de bouw vond in die zaak zelfs al plaats in 1992 (!) – nog 80 mandagen kostte, kost tegenwoordig wellicht nog maar een fractie van die tijd.

28 In Hof 's-Hertogenbosch 9 november 2018, reeds aangehaald, weegt de onderhoudsstaat van het chalet wel mee.

29 Voor een andersluidende mening zie o.a. P. Berkhuizen, ‘Voor de kwalificatie van opstallen als onroerend bestaat in de btw (te) weinig houvast’, *WFR* 2019/220, par. 8.1.

30 A-G Ettema komt tot eenzelfde oordeel in haar conclusie van 28 juni 2024, nr. 23/01287, ECLI:NL:PHR:2024:720 en de aldaar aangehaalde literatuur en rechtspraak (het arrest van de Hoge Raad is van 6 december 2024, nr. 23/01287, ECLI:NL:HR:2024:1796).



ke is van onroerende goederen.<sup>31</sup> Merckx en Albers komen tot een vergelijkbare conclusie als wij: uit het arrest kan worden opgemaakt dat de intentie van partijen wel dege-lijk van belang is.<sup>32</sup> Van der Wulp ziet het *Leichenich*-arrest niet als een afzwakking van het objectieve *Maierhofer*-criterium. Hij leidt uit het *Leichenich*-arrest af dat de duur van een huurovereenkomst en het beschikken over een postadres, een telefoonaansluiting en een aansluiting op de nutsvoorzieningen wel aanwijzingen kunnen zijn dat een constructie vast met de grond is verbonden.<sup>33</sup> Wij menen dat het Hof dit aspect zal meewegen als element wanneer de onroerende aard niet reeds volledig vaststaat op basis van het 'niet gemakkelijk te demonteren of te verplaatsen-criterium'.

Dat de intentie van partijen kan meespelen in de beoordeling, maar geen doorslaggevend element is, volgt ook uit de toelichting van de Europese Commissie.<sup>34</sup> De Europese Commissie merkt expliciet op dat het beoogde en/of het werkelijke gebruik als permanente of niet-permanente locatie een aanwijzing kan zijn, maar dat dit niet volstaat als criterium.

Het is naar wij menen ook goed, gelet op de economische realiteit, om de intentie van partijen mee te wegen, maar niet te beschouwen als doorslaggevend criterium. Berkhuizen merkt op dat dit anders zou leiden tot een onbetrouwbaar criterium.<sup>35</sup> Door de intentie als doorslaggevend te beschouwen, kunnen partijen inderdaad een grote mate van invloed uitoefenen op de kwalificatie roerend of onroerend. Wij menen echter dat ook een grote mate van invloed bestaat voor partijen als we de intentie helemaal buiten beschouwing laten. Is het ongewenst om een bepaalde mate van invloed te kunnen uitoefenen? Het kunnen uitoefenen van een bepaalde mate van invloed zien we immers onder andere ook terug bij de keuze in het leveren van een terrein met voor de btw oude bebouwing (vrijgesteld als levering van een oud gebouw), of eerst de bebouwing te slopen en een bouwterrein te leveren (belast).

Het Hof maakt in het *Leichenich*-arrest duidelijk kenbaar de bedoeling van partijen mee te wegen in zijn oordeel.<sup>36</sup> Volgens het Hof staat het door partijen beoogde restaurant in deze woonboot in economisch opzicht in concurr-

rentie met soortgelijke inrichtingen die zich in vast met de grond verbonden gebouwen bevinden. Omwille van de fiscale neutraliteit moet daarom de woonboot gelijk worden behandeld als een gebouw op de wal.

Uit de in paragraaf 3.2 aangehaalde uitspraak over de klinkerbestrating blijkt op geen enkele wijze dat het gerechtshof heeft meegewogen dat de kopers op hun deel van het parkeerterrein nieuwe woningen willen plaatsen. Gezien het *Leichenich*-arrest vinden wij de vraag op zijn plaats of moet/mag worden meegewogen wat de verkrijgende partij (koper of huurder) met die klinkerbestrating van plan is. Kan worden gesteld dat geen sprake is van een gebouw als de koper de dag na de notariële levering van plan is om de klinkerbestrating geheel te verwijderen? Het is immers duidelijk dat de kopers in deze zaak niet de intentie hebben om de klinkerbestrating lang te laten liggen. Er is dus niet zoals in het *Leichenich*-arrest sprake van een uitsluitende bestemming voor duurzaam gebruik (als parkeerplaats). Wel mag de eventuele feitelijke situatie en status van de bestrating op het moment van de levering zelf niet worden miskend, getuige ook het arrest *J.J. Komen en Zonen*.<sup>37</sup>

Uit het *J.J. Komen en Zonen*-arrest blijkt dat weliswaar de objectief vast te stellen intenties (of wilsverklaring) van partijen kunnen meewegen. Deze tellen echter slechts mee voor zover de werkzaamheden ten behoeve van die intenties, vóór dan wel na het moment van levering, door of voor rekening van de verkoper worden verricht.<sup>38</sup> Er mag dus geen rekening worden gehouden met de werkzaamheden of gebeurtenissen door of namens de koper na het moment van levering ten behoeve van de verwezenlijking van zijn intenties. Het beoogde doel en de bestemming van de afnemer kan echter wel van invloed zijn op de concrete en actuele functie van een gebouw of constructie. De oorspronkelijke bestemming kan immers niet garanderen dat een gebouw of constructie voorgoed een bepaalde btw-behandeling krijgt.<sup>39</sup> Het is dan ook onzeker of het Hof in het *Leichenich*-arrest tot dezelfde conclusie was gekomen als de huurder direct of kort na het ondertekenen van de huurovereenkomst de bedoeling had om de woonboot te verplaatsen naar een andere ligplaats. Wij achten de kans groot dat het Hof de woonboot dan als roerend goed had aangemerkt.

En wanneer is sprake van een uitsluitende bestemming voor duurzaam gebruik? In de arresten *Maierhofer* en *Leichenich* betreft het huurovereenkomsten voor een periode

31 O.a. A.J. van Doesum & G.J. van Norden, *Omzetbelasting (Fed Fiscale Studiereserie nr. 6)*, Deventer: Wolters Kluwer 2023, p. 336.

32 Zie eerder genoemd artikel van M.M.W.D. Merckx & M. Albers, a.w., par. 4.2.1.

33 M. van der Wulp, 'Vastgoedtransacties in de Europese btw' (2021), par. 4.2.2.2.4.2.

34 Toelichting 26 oktober 2015, eerder aangehaald, punt 81 en 82, p. 22.

35 P. Berkhuizen, *WFR* 2019/220, eerder aangehaald. Zie echter Hof 's-Hertogenbosch 9 november 2018, reeds aangehaald, waarin het Hof net als in het *Leichenich*-arrest de intentie van partijen om het chalet duurzaam ter plaatse te gebruiken als recreatiewoning meeweegt bij de kwalificatie als onroerend goed.

36 Zie HvJ EU *Leichenich*, reeds aangehaald, r.o. 26 en 36.

37 HvJ EU 12 juli 2012, nr. C-326/11 (*J.J. Komen en Zonen*), ECLI:EU:C:2012:461.

38 Zie ook HvJ EU 19 november 2009, nr. C-461/08 (*Don Bosco*), ECLI:EU:C:2009:722 en in dezelfde zin het vastgoedbesluit, reeds aangehaald, par. 4.4.2 en HvJ EU 4 september 2019, nr. C-71/18 (*KPC Herning*), ECLI:EU:C:2019:660, r.o. 48.

39 HvJ EU *Leichenich*, reeds aangehaald, r.o. 33 (alsmede r.o. 26 en 36).

van vijf jaar. We kunnen daaruit afleiden dat vijf jaar in ieder geval lang genoeg is. Of een kortere huurperiode niet duurzaam is, blijft helaas onduidelijk.

#### 4. Is gemakkelijk te demonteren of te verplaatsen nog lang een juist criterium?

Er kan pas sprake zijn van een gebouw als deze vast met de grond is verbonden. Op basis van de huidige jurisprudentie moet daarvoor aan het 'niet gemakkelijk te demonteren of te verplaatsen-criterium' worden getoetst. Wij vragen ons af, gezien de technologische ontwikkelingen, of dit criterium nog lang bruikbaar zal zijn bij de toets of een gebouw in de zin van de btw vast met de grond is verbonden. Er zijn immers tegenwoordig zoveel innovatieve bouw- en woonvormen. Zo worden woningen bijvoorbeeld vaker in fabrieken gemaakt en kunnen zelfs monumentale panden worden verplaatst. Door de technologische vooruitgang zal verplaatsen dan ook steeds sneller kunnen (in tijdsduur) en eenvoudiger worden (minder moeite, kennis en middelen). Dat is waarom naar onze mening ook naar de intentie van partijen moet worden gekeken, ook in het licht van de fiscale neutraliteit.<sup>40</sup> In het *Leichenich*-arrest is dat een duidelijke overweging van het Hof. Het Hof overweegt in dat kader namelijk dat het voor de huurder geen verschil maakt of hij een woonboot huurt of een gebouw op vaste grond. Beide gebouwen concurreren met elkaar en verdienen daarom eenzelfde fiscale behandeling. Fiscale neutraliteit dient naar onze mening bovendien te voorkomen dat vergelijkbare objecten verschillend in de btw-heffing worden betrokken op basis van de onderhoudsstaat waarin die (verder concurrerende) objecten zich bevinden. Twee dezelfde chalets, waarvan de ene in hele slechte staat, moeten beide als onroerende óf beide als roerende goederen worden aangemerkt als de overige omstandigheden gelijk zijn. Ook zien wij geen goede rechtvaardiging om een in wezen mobiel chalet, woonwagen of stacaravan als onroerend te beschouwen, omdat het vanwege een gebrekkige onderhoudsstaat niet kan worden verplaatst. Naar onze mening moet dan de intentie van partijen worden meegewogen. Bestaat de intentie om met bijvoorbeeld het mobiele chalet het land door te trekken, dan zal sprake zijn van een roerend goed voor de btw. Wordt het mobiele chalet als vakantiewoning op bijvoorbeeld grond in eigendom of langdurige erfpacht geplaatst om daar langdurig te laten staan, dan zou eerder sprake kunnen zijn van onroerend goed. In wezen is dit chalet dan namelijk niet anders dan de stenen vakantiewoning ernaast.

<sup>40</sup> Berkhuizen meent dat de neutraliteit niet mag worden meegewogen (zie eerder genoemd artikel, par. 8.8). M.M.W.D. Merx & M. Albers komen in par. 4.2.1 van eerder aangehaald artikel net als wij tot een eenzelfde conclusie dat de intentie van partijen vanwege de fiscale neutraliteit wel degelijk meegenomen moet worden.

#### 5. Conclusie

Met alle (nieuwe) alternatieve woonvormen die als paddestoelen uit de grond schieten, bijvoorbeeld de container- en prefabwoningen, tiny houses en kangoeroewoningen, alsmede duurzame bouwvormen zoals modulaire en de-/remontabele bouw, hebben we in dit artikel onderzocht in hoeverre de huidige criteria voor de btw-kwalificatie 'onroerend goed' nog houdbaar zijn. De wet- en regelgeving en jurisprudentie leren ons dat voor deze beoordeling het 'niet gemakkelijk te demonteren of te verplaatsen-criterium' moet worden toegepast om te bepalen of een bouwwerk vast verbonden is met de grond. Onze conclusie is dat dit criterium in de basis nog steeds een goed uitgangspunt vormt, maar bij de invulling daarvan voldoende rekening moet worden gehouden met de tijdgeest. Met de opkomst van alternatieve woonvormen, de noodzaak van circulariteit en de technologische vooruitgang biedt dit criterium niet altijd voldoende houvast om een neutrale belastingheffing ten aanzien van gebouwen te garanderen. Alternatieve woonvormen zullen steeds gemakkelijker kunnen worden gedemonteerd of verplaatst, zeker in vergelijking met meer traditionele woonvormen. Als het nog niet volledig duidelijk is dat een woonvorm naar zijn aard kwalificeert als onroerend goed, wat bij (nieuwe) alternatieve woonvormen eerder aan de orde zal zijn, is het naar onze mening noodzakelijk om – naast de huidige criteria – ook te kijken naar de bedoeling van partijen. Dit kan naar onze mening zelfs doorslaggevend zijn om de fiscale neutraliteit te waarborgen. De technologische ontwikkelingen staan niet stil. Vasthouden aan alleen het 'niet gemakkelijk te demonteren of te verplaatsen-criterium' zonder de intentie van partijen mee te wegen, zou er op enig moment zelfs toe leiden dat we nog maar heel weinig onroerende zaken overhouden. Dat kan niet de bedoeling zijn. Ook kan het niet de bedoeling zijn dat in het licht van de intentie van partijen concurrerende objecten – bijvoorbeeld een traditionele stenen woning en een makkelijker te verplaatsen prefabwoning – voor de btw-heffing anders worden behandeld. Het meewegen van de intentie van partijen creëert een gelijk spelveld. Alternatieve en duurzame woonvormen als oplossing in de volkshuisvestingsopgave nopen naar onze mening daarom tot een alternatieve invulling van het bestaande criterium, waarbij de bedoeling van partijen en de fiscale neutraliteit steeds belangrijkere elementen zijn en zullen worden.