



Ervaringen uit het verleden, bouwstenen voor de toekomst

Uit het boekje dat Van den Bosch & Partners uitgaf ter gelegenheid van het afscheid van Peter van den Bosch op 30 maart 2017:

De buisbelasting; een mooi alternatief voor de precariobelasting!?

Ronald Mols

Onlangs vroeg Peter van den Bosch of ik al een alternatief had verzonnen voor de precariobelasting op kabels en leidingen. Directe aanleiding hiervoor was de voorgenomen wettelijke vrijstelling van de precariobelasting op deze voorwerpen. Onder invloed van een sterke kop koffie hebben we onze fantasie laten prikkelen en een rondje gemaakt langs de fiscale jachtvelden. Al snel viel ons oog op de moeder van alle lokale heffingen: de onroerende-zaakbelastingen (OZB). Zou het niet mogelijk zijn om kabels en leidingen in gemeentegrond in de heffing van OZB te betrekken? Onder het motto: *'nothing gained, nothing ventured'*, zijn we een aantal relevante criteria langsgelopen. Peter stelde de vragen en ik gaf de volgende antwoorden.

Zijn kabels en leidingen wel onroerende zaken?

Op 6 juni 2003¹ heeft de Hoge Raad geoordeeld dat CAI-kabels juridisch gezien als onroerende zaak zijn te kwalificeren. Deze kwalificatie is van grote betekenis, omdat de OZB in beginsel aanknoopt bij het civielrechtelijke begrip *'onroerende zaak'*. Hierdoor lijken dus de eigenaren en gebruikers van ondergrondse kabels – maar dus ook leidingen – aan de eigenaren- en gebruikersbelasting te kunnen worden onderworpen. Dat kabels en leidingen zogenoemde *'niet-woningen'* zijn, hoef ik natuurlijk niet uit te leggen.

Hoe kun je deze objecten afbakenen?

Voor het bepalen van de waarde van een onroerende zaak dient het belastingobject conform artikel 16 Wet WOZ te worden afgebakend. Bij de WOZ-objectafbakening zijn de zakelijkrechtsgrenzen (zoals: eigendom) en gebruikersgrenzen van belang.

Voor kabels en leidingen in grond van anderen is in artikel 5:20, tweede lid, van het Burgerlijk Wetboek een specifieke bepaling opgenomen. De bevoegde aanlegger of diens rechtsopvolger blijft eigenaar van deze voorwerpen. De normale natrekkingsregel geldt dus voor deze netwerken niet.

Deze bepaling betekent dan ook dat bij de objectafbakening niet enkel de leidingen in gemeentegrond van belang zijn. De eigendomsgrens volgt immers de voorwerpen zelf die op hun beurt in percelen van verschillende eigenaren kunnen liggen. Voor kabels en leidingen zullen doorgaans de gebruikersgrenzen gelijk lopen aan die van de bevoegde aanlegger/eigenaar.

Zijn de eigenaren en gebruikers van de kabels en leidingen altijd dezelfde?

Voor leidingnetwerken van de waterleidingbedrijven zal gelden dat de juridische eigenaar ook tevens de gebruiker is van de onroerende zaak. Bij het gas- en elektriciteitsleidingnetwerk is de juridische en economische eigendom doorgaans gesplitst over verschillende entiteiten. Het gebruik van dergelijke netten berust dan bij de economische eigenaar (de netbeheerder). Zijn belang treedt immers het meest op de voorgrond.

Is de werktuigenvrijstelling niet van toepassing?

Uit de Uitvoeringsregeling uitgezonderde objecten Wet WOZ volgt dat de waarde van werktuigen – voor zover deze niet zijn aan te merken als op zichzelf gebouwde eigendommen – bij de waardebepaling buiten aanmerking blijft. Vraag is of deze werktuigenvrijstelling voor ondergrondse kabels en leidingen van toepassing is.

¹ HR 6 juni 2003, nr. 36.075, ECLI:NL:HR:AD3578.

Uit het al lang bestaande Stroomdraden-arrest volgt dat bovengrondse hoogspanningsdraden onder het toepassingsbereik van de werktuigenvrijstelling vallen. Ondergrondse elektriciteitskabels delen om deze reden, naar mijn mening, nog steeds hetzelfde lot.

Voor buisleidingen zijn echter de veel recentere Tankterminal-arresten I en II² van belang. Daarbij moet wel worden opgemerkt dat het hierbij ging om een grotendeels bovengronds buisleidingwerk binnen één bedrijfscomplex. Dus net even anders, maar toch relevant.

Het begrip '*werktuig*' moet volgens deze jurisprudentie worden ingevuld naar 'spraakgebruik'. Volgens de Hoge Raad omvat dit begrip onder meer hulpmiddelen bij het verplaatsen van stoffen. Buisleidingen zijn daarom werktuigen in de zin van de werktuigenuitzondering.

Van een '*gebouwd eigendom*' is volgens constante jurisprudentie niet alleen sprake bij gebouwen, maar ook bij werken die naar aard en inrichting bestemd zijn om duurzaam ter plaatse te blijven. Onder bepaalde voorwaarden kan een buisleiding ook op zichzelf een gebouwd eigendom zijn en dus niet onder het toepassingsbereik van de vrijstelling vallen. Bepalend hiervoor is volgens de Hoge Raad of deze buisleiding in bouwkundig opzicht zelfstandig bezit. Daarbij is niet van belang wat de functie van dat onderdeel binnen het gehele (productie)proces is. Het betreft dus enkel een bouwkundig/technisch criterium van een specifiek onderdeel.

Uit de verwijzingsprocedure³ van Tankterminal-arrest I, volgt dat van '*bouwkundige zelfstandigheid*' bij een buisleiding al vrij snel sprake kan zijn. Volgens de Hoge Raad is van belang: de aanwezigheid van de fundering en de wijze waarop deze is geconstrueerd. Verder speelt de constructieve samenhang tussen fundering en de buisleiding een rol. Ook dient aan de omvang betekenis te worden toegekend.

Ook een ondergrondse buisleiding die is aan te merken als een op zichzelf gebouwd eigendom, kan randapparatuur omvatten die onder het toepassingsbereik van de werktuigenvrijstelling valt. Bij buisleidingen zal het doorgaans gaan om randapparatuur zoals pompen en afsluiters. In een situatie waarin sprake is van een buisleidingen, is het naar mijn mening juridisch verdedigbaar om te stellen dat deze werken zijn aan te merken als op zichzelf gebouwde eigendommen en die niet delen in de werktuigenuitzondering. Deze buisleidingen en de bodem (lees: fundering) waarin ze zijn gelegen, vertonen immers constructieve samenhang. Ook aan het omvangscriterium (tientallen kilometers) zal ruimschoots worden voldaan. Meer concreet kan het hierbij dus gaan om: gas- en waterleidingen of buizen voor de stadsverwarming. Daarnaast kan het natuurlijk ook gaan om leidingen van bedrijven.

Deze objecten worden dus ten onrechte niet gewaardeerd?

De Wet WOZ geeft in artikel 17 aan dat aan een onroerende zaak een waarde wordt toegekend. Het niet in de waardering betrekken, is in strijd met deze wet. Het doelbewust buiten de heffing laten van deze objecten zou eventueel ook nog eens strijdig kunnen zijn met het gelijkheidsbeginsel.

Hoe kun je deze objecten waarderen?

Voor het bepalen van de waarde van buisleidingen is de gecorrigeerde vervangingswaarde de meest geëigende taxatiemethodiek. Aangezien het veelal gaat om buisleidingen die niet in de commerciële sfeer worden gebezigd, zal de bedrijfswaarde ook geen rol spelen. De herbouwwaarde op de waardepeildatum vormt het uitgangspunt en deze wordt gecorrigeerd voor technische en economische levensduur. Naast het bepalen van de herbouwwaarde van de buisleidingen zelf, maken naar mijn mening ook de kosten die samenhangen met de noodzakelijke graafwerkzaamheden onderdeel uit van de totale herbouwwaarde.

² HR 27 januari 2012, nr. 10/04842, ECLI:NL:HR:BR7057 en HR 16 juni 2014, nr. 13/04053.

³ Hof Amsterdam 11 april 2013, nr. 12/00144, ECLI:NL:GHAMS:2013:2031.

Wat is de waarde van deze objecten?

In 2005 heeft de Grontmij het rapport 'Waardbepaling kleine ondergrondse infrastructuur' uitgebracht. De herbouwwaarde – dus vóór technische en functionele correctie – is voor een aantal buisleidingentrajecten becijferd. Voor het gehele in Nederland gelegen gas- en waterleidingnetwerk is deze waarde ingeschat op respectievelijk 15 en 9 miljard euro. De buizen van de stadsverwarmingen zijn ook nog eens goed voor ruim 1,2 miljard euro. Uitgaande van de veronderstelling dat de helft is afgeschreven, is de waarde dus in te schatten op circa 12,5 miljard euro.

Wat zou de opbrengst aan OZB kunnen zijn?

Bij een waardering van € 12,5 mld. voor de drie genoemde netwerken en uitgaande van de huidige OZB-tarieven van de gemeente Amsterdam⁴ is de jaarlijkse opbrengst circa € 38,5 mln.

Hoe gaan we om met het gemeentelijke rioleringsstelsel?

Het gemeentelijke rioleringsstelsel is ook een onroerende zaak en als zodanig aan te merken als een zelfstandig WOZ-object. Het opleggen van een aanslag OZB kan voorkomen worden door in de verordening een facultatieve vrijstelling op te nemen voor dit gemeentelijke eigendom.

Deze objecten worden al jaren niet belast. Hoe zit het met het vertrouwensbeginsel?

Het feit dat deze objecten nooit in de heffing zijn betrokken vormt – volgens vaste jurisprudentie – geen beletsel om dit op het enig moment wél te doen. Ook hiervoor geldt dat resultaten uit het verleden geen garantie vormen voor de toekomst. Dit neemt niet weg dat een potentiële belastingplichtige tijdig van deze koerswijziging op de hoogte moet worden gebracht. Het doorbreken van vertrouwen is met een eenvoudig briefje te regelen.

Is de heffing van OZB op de objecten niet een belasting op eerste levensbehoefte?

De heffing van OZB zal, naar het zich laat aanzien, op de afnemers worden afgewenteld. Maar dit is bij elke belasting zo en vormt geen argument om deze objecten buiten de heffing te laten. Zo zit er al jaren BTW op ons drinkwater en ik drink er geen druppel minder om.

Wat zijn nu je conclusies?

Kabels en leidingen zijn onroerende zaken waarbij de WOZ-objectafbakeningsgrenzen relatief eenvoudig zijn vast te stellen. Recente jurisprudentie geeft aan dat buisleidingen onder bepaalde omstandigheden in bouwkundig opzicht zelfstandigheid kunnen bezitten, en dus niet onder het toepassingsbereik van de werktuigenuitzondering vallen. Het is dan ook juridisch verdedigbaar om buisleidingen zoals gas- en waterleidingnetwerken in de heffing van OZB te betrekken. De OZB is dus ook een 'buisbelasting' met een behoorlijk opbrengstpotentieel!

Hoe hoog schat je de kans van slagen in?

Of deze buisbelasting een mooi alternatief is voor de vrijstelling van precariobelasting op nutsleidingen zal de toekomst ons leren. Maar laat ik vooralsnog maar zeggen: *'niet geschoten is altijd mis'*, of wat chiquer: *'nothing gained, nothing ventured'*.

Ronald Mols
Maart 2017

⁴ 0,17265% (eigenarenbelasting) en 0,13803% (gebruikersbelasting).

Van den Bosch & Partners

Belastingadviseurs voor overheden

