Bezoekadres
Herikerbergweg 290
1101 CT Amsterdam

Postbus 23475
1100 DZ Amsterdam
Telefoon (10)(2e)

Gemeente Amsterdam
Bureau Fiscaal Advies & Control

Notitie

Onderwerp	Ongewenste effecten bij toepassing van artikel 3 lid 2 van de Wet OB 1968 op de uitgifte van een beperkt zakelijk recht
Datum	23 september 2016
Opsteller	(10)(2e) (10)(2e) en (10)(2e)

In deze notitie behandelen we een casus waarbij de relevante bepalingen in de wet op de omzetbelasting 1968 (wet OB) worden toegepast op de uitgifte van een beperkt zakelijk recht. Daarmee willen we aantonen dat de toepassing van artikel 3 lid 2 wet OB in de praktijk tot ongewenste effecten leidt.

1.Inleiding

In de wet OB wordt op grond van art. 3 lid 2 mede als levering aangemerkt de vestiging, (overdracht, wijziging, afstand en opzegging) van rechten waaraan onroerende zaken zijn onderworpen. Als voorwaarde voor het aanmerken als levering geldt (met ingang van 31 maart 1995) dat de vergoeding voor de vestiging enz. van die rechten ten minste gelijk is aan de waarde van die rechten in het economische verkeer.

De vergoeding zoals genoemd in art. 3 lid 2 wet OB blijkt in de praktijk afhankelijk te zijn van de wijze van betaling voor het recht:

- voor een beperkt zakelijk recht met een periodieke schuldplichtigheid voor onbepaalde tijd, die niet van het leven afhankelijk is, is deze bij fictie (art. 8 lid 5 onderdeel b wet OB jo. art. 5 Uitv.besl. OB en onderdeel c van bijlage A bij dit besluit) gesteld op de waarde van de volle eigendom van de onroerende zaak waarop het erfpachtrecht betrekking heeft;
- voor een beperkt zakelijk recht zonder periodieke schuldplichtigheid kent de wet OB geen fictie; de eenmalige vergoeding die de afnemer betaalt (de afkoopsom) is dan de vergoeding zoals genoemd in artikel 3 lid 2 wet OB.

Net als Amsterdam geven gemeentes als Den Haag en Utrecht nog actief grond in erfpacht uit. Onderstaand overzicht geeft een indicatie van de btw bedragen die de gemeente Amsterdam heeft gefactureerd naar aanleiding van uitgifte van beperkt zakelijke rechten:

situatie Amsterdam	2014	2015	2016 (1e helft)
btw op uitgiftes	39 miljoen	63 miljoen	42 miljoen

Aan de hand van een concrete casus van een bouwterrein laten wij hierna zien hoe artikel 3 van de wet OB uitwerkt in de praktijk voor:

a. Eigendomsoverdracht van grond
b. Vestiging eeuwigdurend erfpachtrecht met periodieke schuldplichtigheid ('canon')
c. Vestiging eeuwigdurend erfpachtrecht waarbij de canon voor eeuwig is afgekocht.

Daarbij nemen we ook de te factureren btw bedragen onder a), b) en c) op om te laten zien dat binnen Nederland thans een zelfde soort bouwterrein in gebruik kan worden genomen tegen 3 totaal verschillende btw bedragen (in onderstaande uitwerking: € 21.000, € 25.000 en € 0).

2. Casusuitwerking

Casus

- Gemeente en afnemer sluiten op 1-1-2015 een overeenkomst.
- Levering is op 1-7-2016: grond te leveren met de fiscale status van bouwterrein.
- De koopsom / erfpachtgrondwaarde is € 100.000.
- Op 1-7-2016 is de waarde in het economisch verkeer (w.e.v.) van de grond gestegen tot € 120.000 (vanwege positieve ontwikkelingen op de vastgoedmarkt).

A. Eigendomsoverdracht van de grond

De eigendomsoverdracht van het (fiscale) bouwterrein is een levering, ongeacht de hoogte van de vergoeding in relatie tot de w.e.v. (ex art 3 lid 1 onderdeel a wet OB).

De gemeente dient btw over de subjectieve vergoeding (€ 100.000) in rekening te brengen:

21% x € 100.000 = € 21.000.

De verkrijger is geen overdrachtsbelasting verschuldigd (art 15, lid 1, onderdeel a WBR).

B. Vestiging eeuwigdurend erfpachtrecht met canon

De uitgifte van het erfpachtrecht op 1-7-2016 is het belastbaar feit voor de wet OB en WBR.

De vergoeding voor deze prestatie wordt geobjectiveerd (art. 8 lid 5 onderdeel b wet OB jo. art. 5 Uitv.besl. OB, onderdeel c van bijlage A bij het besluit) en dient gesteld te worden op € 120.000. Vanwege de geobjectiveerde vergoeding zal de uitgifte van het eeuwigdurend erfpachtrecht met canonverplichting op grond van art. 3 lid 2 wet OB te allen tijde als levering voor de wet OB kwalificeren.

De gemeente dient btw in rekening te brengen over genoemde € 120.000:

21% x € 120.000 = € 25.000 (afgerond)

De verkrijger is geen overdrachtsbelasting verschuldigd (art 15, lid 1, onderdeel a WBR).

Effecten:

- Erfpachters zullen een btw factuur van € 21.000 verwachten (21% x de overeengekomen erfpachtgrondwaarde van € 100.000). Een factuur van € 25.000 zal op onbegrip stuiten;

- Voor zover een erfpachter al rekening houdt met deze 'dynamische' maatstaf van heffing zal hij in een opgaande markt een financieringsprobleem hebben (de erfpachter dient het bedrag aan btw direct bij uitgifte te betalen): totdat hij de factuur van de gemeente heeft ontvangen is voor hem onbekend wat zijn totale financieringsbehoefte zal zijn;

- In een neergaande markt ontstaat de vreemde situatie dat de erfpachter minder btw hoeft te betalen dan verwacht en minder dan iemand die het eigendomsrecht heeft verkregen van eenzelfde soort terrein (de uitwerking onder A).

C. Vestiging eeuwigdurend erfpachtrecht zonder canon (afgekochte schuldplichtigheid)

De uitgifte van het erfpachtrecht op 1-7-2016 is het belastbaar feit voor de wet OB en de WBR.

Omdat de periodieke schuldplichtigheid ontbreekt, wordt niet toegekomen aan art. 8 lid 5 onderdeel b wet OB jo. art. 5 Uitv.besl. OB en onderdeel c van bijlage A bij dit besluit. De erfpachtgrondwaarde van € 100.000 is de afkoopsom en de enige vergoeding voor het recht.

Omdat de erfpachtgrondwaarde van € 100.000 lager is dan de w.e.v. van € 120.000 is de uitgifte op grond van art. 3 lid 2 wet OB geen levering maar een btw vrijgestelde verhuurdienst.

De gemeente brengt € 0 btw in rekening.

Effecten:

- Door de afkoop van de periodieke schuldplichtigheid ontstaat de situatie dat identieke erfpachtrechten fiscaal verschillend behandeld worden. Bij afkoop betaalt de erfpachter geen 21% btw maar € 0,-- aan btw en slechts 6% overdrachtsbelasting;

- Echter, in een neergaande markt ontstaat een hele andere situatie: de afkoopsom van € 100.000 is hoger dan de w.e.v. (van stel € 95.000) en dan is de uitgifte toch een btw belaste levering voor de wet OB. De afnemer krijgt dan niet alleen de afkoopsom van € 100.000 gefactureerd maar ook opeens een btw bedrag van (afgerond) € 20.000 (21% x € 95.000). Wederom: onbegrip bij de afnemer die opeens een financieringsprobleem heeft.

3. Resumé

- De eigendomsoverdracht van een bouwterrein is te allen tijde een btw belaste levering met als maatstaf van heffing de tussen partijen afgesproken vergoeding.

- De vestiging van een eeuwigdurend erfpachtrecht met periodieke schuldplichtigheid is een btw belaste levering met als maatstaf van heffing de w.e.v. van de onderliggende onroerende zaak ten tijde van de uitgifte. Omdat de uitgifte (het belastbaar feit voor de wet OB) in de praktijk nagenoeg nooit op hetzelfde moment plaatsvindt als de prijsafspraak, ontstaat de vreemde (en onwenselijke) situatie dat de maatstaf van heffing afwijkt van de prijsafspraak.

- De vestiging van een eeuwigdurend erfpachtrecht waarbij de erfpachter de periodieke schuldplichtigheid afkoopt is in beginsel een btw vrijgestelde dienst. De erfpachter krijgt dan de beschikking over een bouwterrein zonder daarover 21% btw verschuldigd te zijn; alleen doordat hij de periodieke schuldplichtigheid heeft afgekocht.
  Echter, in een markt met dalende prijzen is de vestiging van een dergelijk recht toch een btw belaste levering.

- In deze notitie is nog niet aan de orde gekomen de - ook in de literatuur (W.A.P. Nieuwenhuizen in NTFR 2014/2980) behandelde - (theoretische) veronderstelling dat de erfpachtgrondwaarde altijd lager is dan de waarde van de volle eigendom. Op grond van artikel 3 lid 2 wet OB zal de uitgifte van een afgekocht recht dan per definitie een (vrijgestelde) dienst zijn en geen levering (tenzij prijsafspraak en belastbaar feit niet samenvallen en de marktprijzen zijn gedaald; dan kan de erfpachtgrondwaarde immers boven de w.e.v komen).

Wij denken dat de oplossing van deze problemen niet in de uitvoering is gelegen, maar in aanpassing van de regelgeving. De gemeente Amsterdam pleit ervoor om de uitgifte van eeuwigdurende erfpachtrechten voor de omzetbelasting gelijk te behandelen, ongeacht de wijze waarop de prijs wordt betaald (afkoop of canonbetalend). Wat ons betreft zou het logisch zijn om alle uitgiftes van voortdurende rechten aan te merken als belaste leveringen voor de wet OB, waarbij ① een toetsing aan enige waarde achterwege zou moeten blijven en ② de tussen partijen overeengekomen erfpachtgrondwaarde de maatstaf van heffing zou moeten zijn.