Belastingdienst Amsterdam
t.a.v. mevrouw 5.1.2e
Postbus 58944
1040 EE AMSTERDAM

Datum	15 augustus 2014
Ons kenmerk	nog te registreren
Uw kenmerk	
Behandeld door	Mevrouw mr. 5.1.2e
Doorkiesnummer	5.1.2e
Bijlage(n)	Geen

Betreft Fiscale gevolgen omzetting van in appartementsrechten gesplitste erfpachtrechten

Geachte mevrouw 5.1.2e

Wij vragen uw aandacht voor het volgende, namelijk de vraag of het omzetten van de huidige in appartementsrechten gesplitste erfpacht naar in erfpacht uitgegeven appartementsrechten binnen de in deze brief beschreven kaders zonder fiscale gevolgen kan blijven voor de heffing van overdrachtsbelasting.

Probleem: in appartementsrechten gesplitste erfpachtrechten

In Amsterdam zijn veel erfpachtrechten gesplitst in appartementsrechten. Dit betekent dat voor elke wijziging van het erfpachtrecht de medewerking van alle appartementsrechteigenaars en derden gerechtigden mee moeten werken. Ook voor een wijziging die materieel slechts op één appartementsrecht betrekking heeft.. Dit speelt als bijvoorbeeld één van de appartementsgerechtigden een bestemmingswijziging of verandering van het bouwvolume wil.

Er is dus geen flexibiliteit. De hiervoor geschetste situatie doet zich bij nieuwe erfpachtuitgiften overigens niet (meer) voor. Daarvoor is reeds besloten om in beginsel geen terrein meer in erfpacht uit te geven, maar door de gemeente gevormde appartementsrechten. Omdat het erfpachtrecht daardoor op de appartementsrechten rust, kunnen erfpachtmutaties worden doorgevoerd, zonder dat daardoor andere erfpachters in hun rechten of belangen worden geraakt. Door voorgesplitst uit te geeft de gemeente haar erfpachters voor in de toekomst zoveel mogelijk flexibiliteit.

De oplossing?

Tegen de hiervoor geschetste achtergrond van in appartementsrechten gesplitste erfpachtrechten heeft de gemeente mogelijke oplossingen geïnventariseerd. Deze oplossingen hebben slechts als oogmerk de flexibiliteit te vergroten zonder daarbij het erfpachtrecht te verruimen en/of appartementsgerechtigden meer rechten te verlenen, dan zij thans hebben.

Met het oog op juridische houdbaarheid op de lange termijn onderzoekt de gemeente de mogelijkheden om de zakenrechtelijke structuur om te keren waardoor per appartementsrecht een individueel erfpachtrecht ontstaat. Dit zou tot een gelijk resultaat leiden als de uitgifte van door de gemeente gevormde appartementsrechten. Om dat te bewerkstelligen vinden direct opvolgend de volgende transacties plaats:

1. Alle appartementsgerechtigden tezamen en de gemeente doen afstand van het erfpachtrecht onder voorbehoud van het recht op levering van vervangende erfpachten.
2. De gemeente wordt hierdoor vol eigenaar van het uitgegeven perceel
3. De gemeente vormt appartementsrechten, die tenminste gelijk zijn aan de bij afstand teloor gegane appartementsrechten
4. De gemeente geeft de appartementsrechten elk aan hun voormalige appartementsgerechtigden in (vervangende) erfpacht uit onder gelijke voorwaarden als vóór afstand voor het appartementsrecht golden (dus ① de geldende algemene erfpachtvoorwaarden aangevuld met de op het appartementsrecht betrekking hebbende ② bijzondere voorwaarden, en dus ook canon / afkoopsom en einddatum tijdvak.
5. De eventueel derden gerechtigden zullen ook medewerking moeten verlenen aan bovenstaande. Bijvoorbeeld zullen erfpachters elk aan hun hypotheekhouder een vervangend hypotheekrecht onder gelijke voorwaarden als vóór afstand het hypotheekrecht op het appartementsrecht golden, verlenen.

Wil een dergelijk oplossing haalbaar zijn, dan is nodig dat alle betrokkenen medewerking verlenen èn dat de met omzetting gemoeide kosten op een aanvaardbaar niveau liggen. In dat kader vragen wij u de fiscale gevolgen van een dergelijke omzetting te beoordelen.

Fiscale gevolgen oplossing ?

Als gesteld is een omzetting van bestaande erfpachtrechten alleen haalbaar indien deze kan plaatsvinden zonder fiscale gevolgen. In de onderzochte opzet zal evenwel sprake zijn van een aantal belastbare feiten. Aangezien alle transacties betrekking hebben op een bestaande onroerende zaak zou over transacties overdrachtsbelasting verschuldigd zijn, waarbij de vraag rest, welke heffingsgrondslag daarvoor heeft te gelden.

Daarbij is van belang erop te wijzen dat de omzetting nadrukkelijk niet gebruikt wordt om de canon te wijzigen, erfpachtrechten uit te breiden of andere dan de hiervoor genoemde wijzigingen door te voeren. Met andere woorden het samenstel van rechten vóór en ná de transacties is voor de appartementsgerechtigde/erfpachter gelijk; bijgevolg is er vanuit erfpachtperspectief ook geen sprake van een waardeverschil vóór en ná.

Graag leggen wij u in dit kader de rechtsvraag voor of de omzetting tot verschuldigdheid van overdrachtsbelasting leidt, alvorens wij verder zullen gaan

met het onderzoek naar grootschalige omzettingen binnen de Gemeente Amsterdam.

1. Afstand doen van erfpachtrecht
   Gegeven het door de appartementsgerechtigden voorbehouden recht op erfpacht op een appartementsrecht vindt de beëindiging van het erfpachtrecht 'om niet' plaats. Wel is sprake van een verkrijging voor de heffing van de overdrachtsbelasting op grond van artikel 6, lid 2, Wet op belastingen van rechtsverkeer 1970 (hierna: WBR). Voor zover sprake is van een reële heffingsgrondslag kan de gemeente Amsterdam een beroep doen op een vrijstelling als bedoeld in artikel 15, lid 1, onder c, WBR.
2. Splitsing van grond en opstallen in appartementsrechten
   De splitsing als zodanig door de gemeente Amsterdam heeft geen gevolgen voor de heffing van de overdrachtsbelasting.
3. Uitgifte van de appartementsrechten in erfpacht
   De uitgifte van de appartementsrechten in erfpacht vindt hier op grond van het bij afstand voorbehouden recht op levering van een erfpacht op een appartementsrecht eveneens 'om niet' plaats. Er is daardoor sprake van een verkrijging voor de heffing van de overdrachtsbelasting op grond van artikel 2, lid 1 WBR.

Wijziging van een beperkt recht wordt beschouwd als afstand doen van dat recht, tegen verkrijging van een nieuw recht. Er is daardoor sprake van een verkrijging voor de heffing van de overdrachtsbelasting op grond van artikel 6, lid 2 WBR. Artikel 9, lid 2, WBR, regelt de maatstaf van heffing in die gevallen en neemt alleen het waardeverschil in aanmerking tussen het oude en nieuwe beperkte recht. Indien uitsluitend de schuldplichtigheid wijzigt, wordt het waardeverschil op nihil gesteld.

De waarderingsregel van artikel 9, lid 2, WBR, is echter niet van toepassing als er afstand wordt gedaan van een beperkt recht in ruil voor een beperkt recht dat ziet op een andere onroerende zaak. Hoewel formeel-juridisch gezien de som van de in erfpacht uitgegeven appartementsrechten in de onderhavige situatie niet te vereenzelvigen is met het oorspronkelijke uitgegeven erfpachtrecht (de erfpachtvoorwaarden worden immers aangepast), vertegenwoordigen de erfpachtrechten materieel economisch gezien hetzelfde erfpachtrecht en zijn ze afgeleid uit dezelfde onderliggende onroerende zaak en bieden ze de erfpachters niet meer rechten, dan ze voordien uit hoofde van hun appartementsrecht jegens de gemeente konden doen gelden.

Gelet op het vorenstaande leidt de omzetting daarom naar de mening van FAC niet tot de heffing van overdrachtsbelasting, nu het afstand doen van het bestaande recht tegen verkrijging van een nieuw recht als bedoeld in artikel 6 lid 2 WBR juncto 9 lid 2 WBR, niet leidt tot een waardeverschil tussen het oude en het nieuw verkregen beperkte recht.

Wij menen dat de omzetting naast de formeel juridische, geen andere wijzigingen beoogt, omdat de erfpachtvoorwaarden en dus ook de canon gelijk blijven en er mitsdien geen sprake is van een waardevermeerdering. Alleen de erfpachtvoorwaarden veranderen formeel gezien, maar leiden niet tot materieel economische veranderingen, waardoor er geen overdrachtsbelasting verschuldigd is. Een eventuele waardevermeerdering wordt uiteindelijk wel in de heffing van de overdrachtsbelasting betrokken, bij een latere verkrijging op het moment dat het in erfpacht uitgegeven appartementsrecht wordt verkocht, waardoor er geen gevaar is voor verlies van belastinginkomsten.

Mocht er onverhoopt naar uw mening toch sprake zijn van verschuldigdheid van overdrachtsbelasting, dan kan de beoogde omzetting vanwege de grote nadelige consequenties voor de huidige erfpachters niet tussentijds plaatsvinden, hetgeen tot een onwenselijke situatie leidt met het oog op langdurige inflexibiliteit van erfpachter en erfverpachter.

Gaarne vernemen wij uw standpunt op de vraag of de maatstaf van heffing in de onderhavige situatie op nihil kan worden gesteld en of de omzetting zonder gevolgen kan blijven voor de heffing van overdrachtsbelasting. Mocht nadere informatie of nadere uitleg gewenst zijn, dan vernemen wij dat graag.

Hoogachtend,
Bureau Fiscaal Advies & Control

5.1.2e 5.1.2e
Hoofd