Beste [redacted],

Hiermee leg ik de resultaten van onze verkenning (met mijn nadere bespiegelingen) ter verifiëring/becommentariëring aan je voor. Mijn conclusie is dat alleen de beperking van de eigendomswaarde aan de Belastingdienst voorgelegd moet worden omdat de andere varianten gekunsteld/omslachtig of nauwelijks uitlegbaar zijn.

Kan jij op deze basis een opzet voor de Belastingdienst samenstellen?

1. Belangen erfpachters

a. *Erfpachter is consument / niet aftrekgerechtigde ondernemer*

Bij een gelijke erfpachtgrondwaarde of afkoopsom heeft deze groep erfpachters belang bij btw-vrijgestelde leveringen in de overdrachtsbelasting (verhuurdiensten vanuit btw-perspectief). Deze erfpachters kunnen geen btw in aftrek nemen en zijn dus gebaat bij een zo laag mogelijke belasting. Zuiver residueel zou je kunnen stellen, dat als de waarde van het recht inclusief belasting uitgangspunt is voor de erfpachtgrondwaarde, deze erfpachtgrondwaarde bij een levering in de overdrachtsbelasting hoger zal zijn dan bij een btw-levering.

b. *Erfpachter is aftrekgerechtigde ondernemer*

Voor ondernemers genieten btw-belaste leveringen de voorkeur aangezien deze ondernemers over hun product altijd btw moeten afdragen. Daar staat tegenover, dat zij hun inkoop-btw in aftrek mogen nemen. Bij btw-belaste leveringen van een erfpacht kunnen ondernemers een beroep doen op de samenloopvrijstelling voor de overdrachtsbelasting. Bij btw-vrijgestelde leveringen is overdrachtsbelasting verschuldigd, die kostprijsverhogend is aangezien zij over hun product alsnog btw af moeten dragen en de overdrachtsbelasting niet afgetrokken of verrekend kan worden.

2. Positie Gemeente

De gemeente als grondproducent is een aftrekgerechtigd ondernemer indien en voor zover zij percelen belast met BTW in erfpacht uitgeeft. Bij btw-vrijgestelde leveringen kan de gemeente de op de kostprijs van de uitgeefbare kavels niet in aftrek nemen (betreft niet overheidsinvesteringen waarvoor BCF).

Dat maakt de positie van de gemeente bijzonder omdat zij met het oog op haar financieel resultaat met de grondwaardebepaling zou kunnen spelen (maar dat niet doet of wil). De gemeente heeft haar grondwaardebepaling echter altijd beschouwd als beantwoordend aan (tenminste de strekking van) de gestelde voorwaarden voor BTW-belaste leveringen.

Vanuit de eenduidigheid/helderheid naar haar erfpachters wil zij deze gedragswijze continueren. Daarin past uitsluitend een fiscale grondprijsdifferentiatie als dat verband houdt met de vraag of sprake is van een bouwterrein;① zo ja dan BTW onafhankelijk van betaling canon of afkoop, ② dan overdrachtsbelasting met een residueel hogere grondwaarde.

Die lijn kan onverkort worden uitgevoerd als de gemeente in haar grondwaardebepaling bij erfpacht uitgaat van / gelijk stelt aan de waarde van de volle eigendom. In de Amsterdamse markt treedt daarbij de paradox op, dat:

- er tot kort voor een canonherziening einde tijdvak geen wezenlijk waardeverschil waarneembaar is tussen een afgekocht erfpachtrecht en de volle eigendom terwijl:
- een geïnteresseerde die keuze geboden zou worden tussen eigendom of erfpacht altijd bereid zou zijn een (gering) hogere koopsom te betalen voor de eigendom en
- de aan een erfpachtrecht verbonden beperking vanuit de waardetheorie ook een gevolg voor de koopsom moet hebben.

Als de gemeente echter op grond van het tenminste theoretische waardeverschil een marginale korting zou geven (in de door de GWC aangegeven bandbreedte) voor eeuwigdurende erfpacht, dan wordt niet voldaan aan de letter van de wet. Op grond daarvan zou de levering van een canonbetalend recht een btw-belaste levering vormen (met heffingsgrondslag waarde eigendom). Bij afkoop van de canonverplichting bij de levering zou echter sprake zijn van een verhuurdienst in de sfeer van de overdrachtsbelasting.

Een uitweg kan dan uitsluitend gevonden worden in omstandigheden, die leiden tot een beperking van de eigendomswaarde.

3. Beperking eigendomsgrondwaarde

Voor huurwoningen heeft de belastingdienst aangegeven, dat de waarde van de eigendom wordt bepaald door de bestemmingsruimte die de eigenaar heeft. Met andere woorden als in een eigendomssituatie huurwoning als bestemming is vastgelegd, dan is de waarde van de grond lager dan wanneer de eigenaar volledig vrij is in de bestemming. Mits de bestemmingsbeperking geen deel uitmaakt van de erfpachtvoorwaarden maar een andere grondslag kent, is dan ook bij erfpacht sprake van een levering voor de btw.

In het publieke domein kan je daarbij denken aan een bestemmingsplan, waarin de bestemming (sociale) huurwoning is vastgelegd. Binnen dat toepassingsgebied zijn verengde bestemmingen op de schaal van (woning)kavels onwerkbaar en daardoor onwenselijk. Daardoor rest een privaatrechtelijke beperking, die de eigendom onverlet laat en niet ook leidt tot een beperkt zakelijk recht waarop artikel 3.2. Wet OB van toepassing is.

Rotterdam heeft bij de verkoop van de bloot eigendom aan erfpachters kwalitatieve verplichtingen gevestigd met betrekking tot de bestemming en de toegestane bebouwing. Op grond van die verplichtingen is het de eigenaar niet toegestaan ① de grond voor een andere dan de gegeven bestemming te gebruiken of ② een groter vloeroppervlak te realiseren. Bij langs deze weg opgelegde verplichtingen is geen sprake van een beperkt zakelijk recht.

Ook bij eeuwigdurende erfpacht is sprake van een vergelijkbare inperking. In de algemene erfpachtvoorwaarden is opgenomen, dat de gemeente met de algemene en bijzondere erfpachtvoorwaarden derdenwerking beoogt. Ter uitvoering daarvan geldt, dat "Alle verplichtingen van een partij die in de overeengekomen voorwaarden staan om iets te dulden of niet te doen en die geen zakelijke werking hebben, worden als kwalitatieve verplichting gevestigd." Dat wil zeggen, dat de beperkingen die Rotterdam oplegt in Amsterdam eveneens gelden. Het verschil tussen beide steden is alleen dat waar Rotterdam volstaat met de kwalitatieve verplichting Amsterdam een tweede anker hanteert.

Materieel wordt in beide gevallen hetzelfde bewerkstelligd. Naar analogie kan worden gesteld, dat de ook in Amsterdam de waarde van de eigendom lager is ten opzichte van de situatie dat geen sprake was van de combinatie van kwalitatieve verplichtingen c.q. met kwalitatieve verplichtingen geborgde erfpachtvoorwaarden.

Een uitgifte in erfpacht kwalificeert als levering voor de omzetbelasting als deze plaatsvindt tegen de grondwaarde van de volle eigendom die (mede) met kwalitatieve verplichtingen is ingeperkt. De grondslag van heffing is gelijk aan de grondwaarde.

4. Levering bij canonbetaling (afkoop na eerste levering)

We constateerden dat de vestiging van een erfpachtrecht op een bouwterrein bij canonbetaling als levering kwalificeert, maar bij afkoop van de canon niet als sprake is van een marginale korting op de eigendomswaarde.

Als de Belastingdienst de kwalitatieve verplichting niet ziet als een beperkende factor op de waarde van de eigendom, dan zou een oplossing gevonden kunnen worden door afkoop eerst na de (economische) levering of vestiging mogelijk te maken. Dit is thans bij woningbouwprojecten reeds het geval aangezien de gemeente de projectontwikkelaar bij de (economische) levering alleen de canon over de eerste twee erfpachtjaren in rekening brengt [1]. De koper kan daarna als zelfstandige overeenkomst afkoop met de gemeente overeenkomen. Deze afkoop kan vervolgens in de vestigings- of leveringsakte worden geconstateerd, naast de levering van het erfpachtrecht op grond van een tussen ontwikkelaar en koper gesloten koop-/aannemingsovereenkomst.

Een dergelijke opzet is uitvoerbaar maar heeft niet de voorkeur van de gemeente omdat deze gekunsteld is in situaties waarin geen sprake is van het samengaan van afkoop met een koop-/aannemingsovereenkomst. Denk hierbij aan de uitgifte van zelfbouwkavels of de rechtstreekse uitgifte aan consumenten / niet-aftrekgerechtigde ondernemers, die bij een gelijke grondwaarde belang hebben bij leveringen voor de overdrachtsbelasting. Weliswaar kan de grondwaarde in een dergelijke die situatie residueel worden gedifferentieerd afhankelijk van het fiscale regime, maar dat is moeilijk uitlegbaar (zie hierna).

Bijkomend bezwaar van deze werkwijze zou zijn, dat de grondslag van heffing bij een erfpachtgrondwaarde van 99% van de WEV van eigendom met toch 100% zou moeten zijn.

5. Grondwaarde residueel differentiëren op basis van belastingregime

Binnen het uitgangspunt van residuele grondwaardebepaling is het mogelijk de grondwaarde te differentiëren als naar gelang het fiscaal regime dat op de uitgifte van toepassing is. Daarmee neem je bij afkoop tegen een ten opzichte van de eigendomswaarde licht verlaagde erfpachtgrondwaarde het voordeel van overdrachtsbelasting weg. Het totaal van de afkoopsom verhoogd met de overdrachtsbelasting is dan gelijk aan de erfpachtgrondwaarde bij canonbetaling verhoogd met de btw.

Omdat de erfpachtgrondwaarde wordt bepaald op basis van het residuele beleidsuitgangspunt, is dat houdbaar binnen het gelijkheidsbeginsel. Het behoeft echter geen betoog, dat sterk verschillende uitkomsten bij inhoudelijk vergelijkbare erfpachtrechten moeilijk uitlegbaar en op termijn na een eerste verkoop wellicht onhoudbaar zijn.

Overigens zou differentiatie voor de gemeente aantrekkelijk kunnen zijn in de gevallen, dat de af te dragen btw hoger is dan de btw die in aftrek kan worden genomen. Leveringen in de overdrachtsbelasting tot structureel uitgangspunt van het grondprijsbeleid maken is echter niet mogelijk aangezien projectontwikkelaars/commerciële partijen door levering in de omzetbelasting vrijstelling verkrijgen van de (kostprijsverhogende) overdrachtsbelasting, terwijl zij over hun output btw af moeten dragen.

6. Resumerend

In theorie zijn er meer wegen die naar Rome leiden. Vanuit een eenduidig en transparant stelsel voldoet echter alleen de benadering, waarin sprake is van een beperking van de eigendomswaarde.

1) Projectontwikkelaarsregeling bij afkoop onder AB2016

| gegevens erfpachtrecht | | |
|---|---|---|
| grondwaarde eigendom | | € 100.000,00 |
| erfpachtgrondwaarde | | € 99.000,00 |
| indexcanon | 3,00% | € 2.970,00 |
| afkoopsom | | € 99.000,00 |

| economische levering erfpacht aan ontwikkelaar 01-01-2017<br>factuur gemeente aan ontwikkelaar | | |
|---|---|---|
| - 2 jaar indexcanon | | € 5.940,00 |
| - BTW grondwaarde eigendom | 21% | € 21.000,00 |
| - totaal | | € 26.940,00 |

| vestiging erfpacht op naam koper 01-07-2018 |
|---|

| factuur ontwikkelaar aan koper | |
|---|---|
| - indexcanon als deel koopsom | € 5.940,00 |
| - BTW grondwaarde econoom | € 21.000,00 |
| - koopsom excl. erfpachtcanon en incl BTW | p.m. |
| - termijnen aanneemsom incl. BTW | p.m. |
| - totaal (excl. p.m.) | € 26.940,00 |

| factuur gemeente aan koper | | | |
|---|---|---|---|
| a. bij voortzetting huidige regeling | | | |
| - afkoopsom | 01-01-2017 tot ∞ | | € 99.000,00 |
| - te verrekenen canon tot | 01-01-2019 | | € -5.940,00 |
| - rente over saldo | | 3,00% | € 4.176,23 |
| totaal | | | € 97.236,23 |
| b. bij voorgestelde nieuwe regeling | | | |
| - afkoopsom | 01-01-2019 tot ∞ | | € 99.000,00 |
| - rentecorrectie periode | 01-07-2018 | 01-01-2019 | € -1.497,21 |
| totaal | | | € 97.502,79 |

NB voor erfpachter niet budgettair neutraal ten opzichte van huidige regeling. Geldt in nog hogere mate als afkoopsom bij vestiging van geïndexeerde canon ten tijde van afkoop wordt afgeleid in plaats van ten tijde van ingangsdatum erfpacht