2.3. Overdrachtsbelasting
Op basis van artikel 2 lid 1 van de Wet op belastingen van reehtsverkeer ("Wbr") is de verkrijging van een recht van erfpacht belast met overdrachtsbelasting. De maatstaf van heffing bestaat uit de waarde van het erfpachtrecht vermeerderd met de gekapitaliseerde waarde van de canonverplichting.
De waarde van de canon wordt op grond van artikel 11 lid 1 Wbr vastgesteld aan de hand van de bijlage bij het Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer.

Algemeen
Omdat bij een wijziging van de voorwaarden van een beperkt recht het belang bij de waarde van de onderliggende onroerende zaak kan verschuiven wordt een wijziging van de voorwaarden op grond van artikel 6 lid 2 Wbr fictief aangemerkt als een opzegging en verkrijging van een nieuw beperkt recht. Deze fictie is opgenomen aangezien de omzetting c.q. verandering van de voorwaarden van een beperkt recht civielrechtelijk niet als een nieuw beperkt recht wordt beschouwd terwijl dit voor fiscale doeleinden wel als verkrijging geldt.
Artikel 9 lid 2 Wbr bepaalt vervolgens dat indien van een beperkt recht afstand wordt gedaan tegen verkrijging van een nieuw beperkt recht, de belasting wordt berekend over het verschil in waarde tussen de beperkte rechten. Wordt uitsluitend de schuldplichtigheid gewijzigd, dan wordt bedoeld verschil op nihil gesteld.

De maatstaf van heffing wordt derhalve beperkt tot het verschil in waarde tussen het "oude" en het "nieuwe" recht, waarbij geen waardeverschil wordt geacht te bestaan indien enkel de schuldplichtigheid wijzigt. Naar onze mening wordt bij de overstap van een bestaand erfpachtrecht op basis van de huidige AB naar de AB 2015 niet meer dan de schuldplichtigheid gewijzigd. Bij een dergelijke overstap wordt slechts nog eenmaal de canon herzien in plaats 50-jaarlijks per einde van de opvolgende (toekomstige) tijdvakken. Feitelijk houdt de canon verhoging of betaling van een aanvullende afkoopsom bij de overstap verband met een verschuiving van het betalingsmoment aangezien de canon c.q. afkoopsom in de toekomst (behoudens indexatie in geval van canon betaling) niet meer wordt herzien.Hieronder wordt ingegaan op de fiscale gevolgen ten aanzien van de inwerkingtreding van de AB2015 bij de uitgifte van nieuwe grond in erfpacht en bij bestaande erfpachtrechten.

2.3.1. Overdrachtsbelasting nieuwe uitgiften
De fiscale behandeling van nieuw uit te geven erfpachtrechten onder de AB 2015 is gelijk aan de fiscale behandeling van nieuwe erfpachtrechten op basis van de huidige AB. Op de samenloopvrijstelling voor de overdrachtsbelasting gaan wij nader in paragraaf2.4.1.3.

2.3.2. Overdrachtsbelasting bestaande erfpachtrechten
Bij de omzetting van een bestaand erfpachtrecht op de AB 2015 worden de voorwaarden gewijzigd waaronder het erfpachtrecht is gevestigd. Deze wijziging zal naar onze mening moeten worden beschouwd als een wijziging van een beperkt recht in de zin van artikel 6 lid 2 Wbr en zal uit deze hoofde worden beschouwd als het afstand doen van dit recht tegen verkrijging van een nieuw recht.
Vervolgens wordt voor via de werking van artikel 9 lid 2 Wbr dubbele heffing voorkomen doordat de maatstaf van heffing wordt beperkt tot het verschil in waarde van het "oude"en het "nieuwe" recht. Een verschil in waarde zal zich in beginsel enkel voor doen wanneer het bestaande recht wordt uitgebreid wanneer bijvoorbeeld een tijdelijk erfpachtrecht wordt omgezet in een voortdurend erfpachtrecht of wanneer de grond van het perceel waarop het erfpacht betrekking heeft toeneemt.
Op grond van de tweede volzin van artikel 9 lid 2 Wbr wordt geen (belast) waarde verschil onderkend wanneer enkel de schuldplichtigheid wijzigt. Hiervan is bijvoorbeeld sprake als in

een voortdurend erfpachtcontract is opgenomen dat de canon bij einde van bepaalde tijdvakken wordt herzien (zoals onder de huidige AB).

De wijzigingen van de huidige AB naar de AB 2015 zien met name op de verschuldigdheid, de hoogte van de canon en de afschaffing van erfpachttijdvakken met daaraan verbonden canonherziening;
de overige wijzigingen zijn minimaal en zijn geen wijzigingen die een positieve invloed hebben de waarde van de erfpacht, noch op de waarde in het economische verkeer van de zaak waarop de erfpachtrechten betrekking hebben.
Ingeval van de overstap van een bestaand erfpachtrecht van de huidige AB naar de AB 2015 wijzigt daarom naar onze mening enkel de schuldplichtigheid. Het bestaande erfpachtrecht wordt immers niet uitgebreid, er wordt enkel van de reeds bestaande mogelijkheid gebruik gemaakt om de canon te herzien. Het feit dat de wijziging eenmalig is, dat wil zeggen dat hierna geen wijzigingen meer plaatsvinden in de canon (los van indexatie), is geen cruciaal verschil ten opzichte van de voortdurende mogelijkheid tot wijziging bij einde tijdvak(ken).
Onder de huidige AB geschiedt de uitgifte in erfpacht voor onbepaalde tijd te verdelen in tijdvakken, het is derhalve niet zo dat onder de huidige AB de erfpacht slechts voor een de duur van een tijdvak wordt uitgegeven. Aan de looptijd van de erfpacht wordt derhalve niets wezenlijks gewijzigd door de wijziging van voortdurend naar eeuwigdurend. Er is immers nog steeds sprake is van hetzelfde erfpachtrecht met voortdurende looptijd, er is geen wijziging van de duur van de overeenkomst.
Daarnaast is een eerdere herzieningen van de canon bij einde tijdvak van een erfpachtrecht onder de huidige AB ook niet als belaste verkrijging aangemerkt voor de overdrachtsbelasting aangezien enkel de canon werd gewijzigd en derhalve niet meer dan de schuldplichtigheid wijzigde. Hetzelfde geldt bij voorgaande wijzigingen van de Algemene Bepalingen, laatstelijk in 2000, waar, voor zover ons bekend, ook nooit sprake geweest van een belastbaar feit voor de overdrachtsbelasting. Het constateren van een (belast) waarde verschil bij de omzetting van bestaande erfpachtrechten naar de AB 2015 zou daarnaast resulteren in dubbele heffing nu een erfpachter bij de verkrijging van het voortdurende erfpachtrecht al overdrachtsbelasting heeft betaald.