Notitie

Inzake: fiscale gevolgen van overstap door erfpachters van voortdurende erfpacht naar eeuwigdurende erfpacht

voor: **gemeente Amsterdam**

van: 5.1.2e 5.1.2e 5.1.2e

datum: **8 juli 2016**

1. Inleiding

Bij uw email van 27 juni 2016 heeft u mij advies gevraagd inzake de bovengenoemde aangelegenheid. U zond mij daarbij toe een 'analyse fiscale aspecten van een nieuw erfpachtstelsel' opgesteld door KPMG/Meijburg & co. van de hand van 5.1.2e 5.1.2e d.d. 13 juli 2015. Deze fiscale analyse is veel breder van opzet dan de vraag die u mij voorlegt en die ik heb afgestemd met 5.1.2e 5.1.2e van de gemeente Amsterdam, te weten: hoe ik 'als notaris' aankijk tegen de overstap door erfpachters van het huidige systeem van voortdurende erfpacht naar het nieuwe stelsel van eeuwigdurende erfpacht wat betreft de consequenties voor de overdrachtsbelasting. Uitdrukkelijk merk ik op dat ik mijn analyse tot deze laatste belasting beperk aangezien ik geen fiscaal adviseur ben. Voor de overdrachtsbelasting ligt zulks anders omdat deze belasting nauw aansluit bij het civiele recht, al kent deze belasting uiteraard ook eigensoortige regelingen.

2. De overstap van voortdurende naar eeuwigdurende erfpacht

Het huidige stelsel van gronduitgifte in erfpacht door de gemeente Amsterdam kent een systeem van zogenaamde voortdurende erfpacht verdeeld in tijdvakken van vijftig jaar wat betreft de vaststelling van de canon en de mogelijkheid om tussentijds de algemene bepalingen door de gemeente eenzijdig te doen wijzigen. Civielrechtelijk bezien betekent een en ander dat voortdurende erfpacht verstaan kan worden als eeuwigdurende erfpacht.

> Zie hierover: [redacted], Privaatrechtelijke aspecten van onroerend goed, Ars Notariatus 120, 2015, p. 563.

De voortdurende erfpacht kan namelijk niet tussentijds worden beëindigd tenzij op bijzondere gronden die in de algemene bepalingen van erfpacht zijn voorzien, zoals de opzegging op grond van het algemeen belang (zie daarover bijv. art. 23 AB erfpacht 2000) of de opzegging wegens tekortschieten door de erfpachter dan wel wanbetaling van de canon (zie art. 31 resp. art. 32 AB Erfpacht 2000). Aangezien de mogelijkheid van tussentijdse wijziging in de erfpachtsvoorwaarden van de gemeente Amsterdam uitdrukkelijk is voorzien betekent dit civielrechtelijk dat zo'n tussentijdse wijziging van de algemene bepalingen van erfpacht *niet* als de uitgifte van een nieuw recht moet worden gezien maar als een wijziging van het bestaande recht.

> Zie hierover: [redacted], 5* 2008, nr. 218a en [redacted] en [redacted], Erfpacht en opstal, 2008, mon. BW B28, p.71.

Aan een her-uitgifte komt men dan ook niet toe vanuit civielrechtelijk oogpunt indien de algemene bepalingen erfpacht worden gewijzigd.

3. Fiscale analyse wat betreft de overdrachtsbelasting

Fiscaalrechtelijk ligt een en ander anders wat betreft de overdrachtsbelasting omdat men daar de zogenaamde fictiebepaling kent van art. 6 lid 2 Wbrv. Dit artikel luidt:

> Wijziging van een beperkt recht wordt beschouwd als afstand van dat recht tegen verkrijging van een nieuw beperkt recht.

Art. 6 lid 2 Wbrv creëert in beginsel – fictief – aldus twee verkrijgingsmomenten voor de overdrachtsbelasting, enerzijds bij afstand van het recht en verkrijging ten gevolge daarvan door de gemeente (erfverpachter) en anderzijds daartegenover vervolgens de verkrijging van het nieuwe recht door de 'oude' erfpachter.
Deze dubbele verkrijging van art. 6 lid 2 Wbrv wordt door art. 9 lid 2 Wbrv vervolgens tot één heffing gereduceerd waar dit artikel bepaalt:

> Indien van een beperkt recht afstand wordt gedaan tegen verkrijging van een nieuw beperkt recht, wordt de belasting berekend over het verschil in waarde tussen de beperkte rechten.

Daaraan voegt art. 9 lid 2 (slot) Wbrv nog een nadere bepaling toe, te weten de navolgende:

> Wordt uitsluitend de schuldplichtigheid gewijzigd, dan wordt bedoeld verschil op nihil gesteld.

Bij de overstap door erfpachters van het bestaande voortdurende erfpachtsrecht naar het toekomstige eeuwigdurende erfpachtsrecht betreft de wijziging in zeer overwegende mate een verandering van (het systeem van) canonbetaling. Kort samengevat komt het er op neer, dat het systeem van tijdvakken van vijftig jaar uit het bestaande systeem van voortdurende erfpacht zal verdwijnen en daarmee over vijftig jaar geen moment meer voor herziening van de canon met opnieuw berekende grondwaarde en canonpercentage aan de orde zal zijn.

Tevens zal het – mede in dat licht – niet langer noodzakelijk zijn dat de gemeente nog eenzijdig de algemene bepalingen voor erfpacht kan aanpassen. In dit licht kan dan ook gesteld worden dat de overstap van het stelsel van voortdurende erfpacht naar het stelsel van eeuwigdurende erfpacht in zeer overwegende mate een wijziging van de schuldplichtigheid in de zin van art. 9 lid 2 (slot) Wbrv betreft. Dat zou ertoe leiden dat *als* die wijziging van schuldplichtigheid al tot een waardeverschil van het erfpachtrecht zou leiden dit waardeverschil op nihil wordt gesteld.

Toch kan naar mijn mening niet worden volgehouden dat de omzetting van voortdurende erfpacht naar eeuwigdurende erfpacht *uitsluitend* een wijziging van de schuldplichtigheid betreft. Daarnaast zijn er ook enkele andere inhoudelijke wijzigingen van de erfpachtsbepalingen. De belangrijkste daarvan zijn enerzijds een schrapping van de bepaling dat de gemeente Amsterdam te allen tijde de algemene bepalingen van erfpacht eenzijdig kan herzien en anderzijds het uitsluiten van de mogelijkheid van ondererfpacht, tenzij de gemeente alsnog toestemming daarvoor geeft, alsmede het opnemen van een zogenaamde integriteitsclausule in de algemene bepalingen voor erfpacht. Ik merk hierbij op dat ik bij deze inhoudelijke wijzigingen met name ben uitgegaan van de

algemene bepalingen voor eeuwigdurende erfpacht 2016 Amsterdam zoals die thans gelden voor nieuwe uitgifte van percelen in erfpacht. Ik ben ervan uitgegaan dat deze bepalingen in (vrijwel) gelijkluidende zin zullen gelden bij de omzetting van bestaande voortdurende erfpacht in eeuwigdurende erfpacht.

Hoewel derhalve moet worden geconstateerd dat bij omzetting van voortdurende erfpacht in eeuwigdurende erfpacht ook van wijziging van enkele inhoudelijke bepalingen van het erfpachtrecht sprake zal zijn anders dan die de schuldplichtigheid betreffen, moet daaraan het volgende worden toegevoegd. In de eerste plaats is de mogelijkheid van tussentijdse wijziging van de algemene bepalingen van erfpacht door de gemeente Amsterdam sterk verbonden met het feit dat na ieder tijdvak van vijftig jaar – kort gezegd – herziening van de canon aan de orde was in het systeem van voortdurende erfpacht. In die zin hangt de schrapping van deze laatste bepaling nauw samen met een wijziging van de schuldplichtigheid in art. 9 lid 2 Wbrv slot.

In de tweede plaats moet worden geconstateerd dat erfpachters door de voornaamste wijzigingen in de inhoudelijke bepalingen van erfpacht er enerzijds op vooruit gaan – wat betreft de schrapping van de mogelijkheid om tussentijds de algemene bepalingen van erfpacht aan te passen door de gemeente – en anderzijds er op achteruit gaan waar het betreft het uitsluiten van de mogelijkheid van ondererfpacht en het opnemen van de integriteitsclausule. Alles bijeen genomen zijn deze wijzigingen naar mijn mening dermate marginaal en bovendien enerzijds leidend tot wellicht een geringe waardeverhoging en anderzijds wellicht tot een geringe waardeverlaging van bestaande rechten dat ik niet inzie hoe een verschil in waarde tussen het oude voortdurende en het nieuwe eeuwigdurende erfpachtrecht kan worden bepaald, als er al überhaupt van een waardeverschil sprake zou zijn.

Een argument te meer om de overstap van het oude stelsel van voortdurende erfpacht naar het nieuwe stelsel van eeuwigdurende erfpacht *niet* als een heffingsmoment voor de overdrachtsbelasting te zien, is gelegen in het volgende. Naar ik begreep is door de fiscus nooit eerder – bij vroegere herzieningen van de canon bij einde tijdvak in de gemeente Amsterdam conform het vigerende

erfpachtsysteem waarbij ook de algemene bepalingen van erfpacht tussentijds door de gemeente Amsterdam eenzijdig werden herzien en in welke wijziging van de AB erfpacht eveneens verschillende (kleinere) inhoudelijke wijzigingen aan de orde waren – zo'n herzieningsmoment als een verkrijging voor de overdrachtsbelasting aangemerkt.

4. Conclusie

Gezien het feit dat de inhoudelijke aanpassingen van de algemene bepalingen gering van aard zijn en bovendien enerzijds als waarde verhogend maar anderzijds als waarde verlagend kunnen worden bestempeld, is mijn oordeel dan ook dat – mede gelet op de bestendige gedragslijn van de fiscus in het verleden waarbij een canon herziening einde tijdvak met herziening van de toepasselijke AB nooit als een heffingsmoment is aangemerkt – de huidige voorliggende overstap van voortdurende erfpacht naar eeuwigdurende erfpacht niet als een verkrijging voor de overdrachtsbelasting dient te worden beschouwd.

Mijn bovenstaande advies moet u zien als een op argumenten gebaseerde opvatting van iemand die 'als notaris' tegen de bovenstaande problematiek aankijkt. U heeft mij ook uitdrukkelijk om een advies gevraagd vanuit dat gezichtspunt. Mede gelet op de zeer omvangrijke problematiek die hier aan de orde is, raad ik u echter met klem aan om vooraf met de fiscale autoriteiten af te stemmen of de bestendige gedragslijn van de fiscus bij eerdere canonherzieningsmomenten per einde tijdvak ook in dit geval bij een overstap van voortdurende erfpacht naar eeuwigdurende erfpacht kan worden gehandhaafd.

Mocht u nog vragen hebben, laat u mij dat dan weten.

Met vriendelijke groet,

5.1.2e 5.1.2e