Bezoekadres
Herikerbergweg 290
1101 CT Amsterdam

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

Gemeente Amsterdam
Bureau Fiscaal Advies & Control

Belastingdienst/kantoor Amsterdam
t.a.v. de heer (10)(2e)
Postbus 58944
1040 EE Amsterdam

Datum	18 januari 2016
Ons kenmerk	BdV20160118-1
Uw kenmerk	
Behandeld door	(10)(2e)
Doorkiesnummer	(10)(2e)

Betreft: Vooroverleg Gemeente Amsterdam en Belastingdienst over de invoering van het eeuwigdurende erfpachtstelsel - Wet op de omzetbelasting 1968

Geachte heer (10)(2e),

Tijdens ons overleg op 5 januari jl. is aan de orde gekomen dat de gemeente na invoering van het eeuwigdurende erfpachtstelsel mogelijk in bepaalde gevallen een korting zal toepassen op de residueel bepaalde grondwaarde. Deze 'netto' grondwaarde zou daardoor mogelijk (een fractie) lager zijn dan de waarde in het economisch verkeer van de onderliggende onroerende zaak.

Voor de wet op de omzetbelasting zou dat volgens de Belastingdienst tot gevolg kunnen hebben dat een erfpachtrecht met periodieke schuldplichtigheid (canon) een andere kwalificatie (levering of dienst) en een andere maatstaf van heffing heeft dan een erfpachtrecht waarvan de canon is afgekocht.

Tijdens het overleg van 5 januari jl. heeft u ons verzocht om u te informeren over de situaties waarin korting toegepast kan worden en geven wij u een aanvulling op onze fiscale analyse.

Mogelijke toepassing van korting

Vooralsnog wordt gedacht aan drie situaties waarin een korting toegepast zou kunnen worden:

- De uitgifte van grond in erfpacht aan particulieren. Deze korting zou een reactie zijn op het standpunt van de Stichting Erfpachters Belang Amsterdam (SEBA). Volgens de SEBA zou een uitgifte in eeuwigdurend erfpacht tegen een lagere grondwaarde dienen te geschieden dan een grondwaarde vastgesteld op basis van de volle en onbezwaarde eigendom van de grond, om de reden dat het bloot eigendom dat bij de gemeente blijft altijd enige marktwaarde vertegenwoordigt.
- De uitgifte in erfpacht van grond met bestemming markthuurwoningen. De residueel bepaalde grondwaarde is bepaald op basis van transacties van Amsterdamse woningen. De korting zou dan gegeven worden om recht te doen aan het verschil in waarde tussen huurwoningen en koopwoningen.
- Een korting kan gegeven worden vanwege het feit dat de erfpachter niet gerechtigd is om woningen samen te voegen waar een eigenaar daar wel toe gerechtigd zou zijn.

Analyse voor de Wet OB

In het huidige systeem van voortdurende erfpacht hanteert de gemeente in meer dan 90% van de aan de orde zijnde gevallen de volgende handelwijze.

1. De gemeente sluit met een projectontwikkelaar een uitgifteovereenkomst waarbij wordt vastgelegd dat de uitgifte plaatsvindt tegen een canon, die de ontwikkelaar voor de eerste twee jaar bij de feitelijke levering dient te voldoen. Bij vestiging of overdracht van het erfpachtrecht op grond van een tussen de projectontwikkelaar en koper gesloten koop-/aannemingsovereenkomst heeft de particuliere koper vervolgens de mogelijkheid om af te kopen. Voor deze afkoop sluit de particuliere koper een aparte overeenkomst met de gemeente.
2. De gemeente behandelt de terbeschikkingstelling aan de projectontwikkelaar van de grond als een levering van economische eigendom voor de Wet OB en reikt een factuur uit aan de projectontwikkelaar voor de waarde in het economische verkeer van de onderliggende grond overeenkomstig onderdeel c. van Bijlage A van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968.

3. Vervolgens wordt het erfpachtrecht gevestigd. Daarbij zijn er twee routes:
    a. Het erfpachtrecht wordt gevestigd ten behoeve van de projectontwikkelaar die het erfpachtrecht later overdraagt aan de particuliere koper.
    b. Het erfpachtrecht wordt gevestigd ten behoeve van de particuliere koper (ABC transactie).

Ad a. In dit geval wordt nog niet afgekocht. De gemeente heeft reeds een factuur uitgereikt aan de projectontwikkelaar (zie hiervoor). Ter zake van de opvolgende overdracht van het nog niet afgekochte erfpachtrecht aan de particuliere koper zal de projectontwikkelaar een factuur dienen uit te reiken aan de particuliere koper voor de waarde in het economische verkeer van de onderliggende grond overeenkomstig onderdeel c. van Bijlage A van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968. Vervolgens kan de particuliere koper als erfpachter eventueel de canonverplichting afkopen op basis van een afkoopovereenkomst met de gemeente. Deze eventuele afkoop tegen de 'gekorte' afkoopsom kan in dezelfde akte plaatsvinden maar altijd pas na de overdracht (omdat alleen kan worden afgekocht in de hoedanigheid van erfpachter). Daardoor is deze afkoop BTW-technisch niet relevant.

Ad b. Ook in dit geval heeft de gemeente reeds een factuur uitgereikt aan de projectontwikkelaar (zie hiervoor). Daarnaast zal de projectontwikkelaar een factuur dienen uit te reiken aan de particuliere koper voor de waarde in het economische verkeer van de onderliggende grond overeenkomstig onderdeel c. van Bijlage A van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968. Vervolgens kan de particuliere koper als erfpachter eventueel de canonverplichting afkopen op basis van een afkoopovereenkomst met de gemeente. Deze eventuele afkoop kan in dezelfde akte plaatsvinden maar altijd pas na de vestiging (omdat alleen kan worden afgekocht in de hoedanigheid van erfpachter). Daardoor is ook deze afkoop BTW-technisch niet relevant.

Ervan uitgaande dat de gemeente deze handelwijze zal voortzetten ingeval van eeuwigdurende erfpacht, dient er dus telkens een factuur uitgereikt te worden voor de waarde in het economische verkeer van de onderliggende onroerende zaak en dus niet voor het iets lagere bedrag van de afkoopsom (de afkoopsom is gelijk aan de grondwaarde, inclusief een eventuele korting). Hierdoor is BTW-technisch telkens sprake van een levering.

Op basis van deze route zou de gemeente ook in de andere gevallen (ca. 10% van de uitgiftes) kunnen kiezen voor een scenario waarbij de erfpachter pas kan afkopen na de vestiging van het erfpachtrecht.

Ten aanzien van de situatie waarin een korting gegeven wordt vanwege het feit dat de erfpachter niet gerechtigd is om woningen samen te voegen, waar een eigenaar daartoe wel gerechtigd zou zijn (derde bullet, pagina 2) kan naar onze mening ook bij afkoop (tegen de grondwaarde inclusief korting) sprake zijn van een levering voor de Wet OB. Een dergelijke beperking zou immers ook aan een eigenaar opgelegd kunnen worden in de vorm van een kwalitatieve verplichting, al dan niet in combinatie met een kettingbeding. Daardoor zou de waarde in het economische verkeer van de eigendom ook lager worden (wij verwijzen u naar HR 26 mei 1993, BNB 1993/232). De gemeente zou er dus voor kunnen kiezen om deze beperking niet in de algemene erfpachtvoorwaarden op te nemen maar als een kwalitatieve verplichting (al dan niet in combinatie met een kettingbeding) op te leggen aan de erfpachter.

Conclusie

In de situaties dat de gemeente zaken doet met een projectontwikkelaar voor wat betreft de uitgifte van grond voor koopwoningen is voor de Wet OB altijd sprake van een levering, omdat de afkoop altijd plaatsvindt na overdracht c.q. vestiging van het erfpachtrecht.

In andere situaties waarbij de canon gelijktijdig met de levering eeuwigdurend wordt afgekocht zou sprake van een dienst kunnen zijn, tenzij:

- sprake is van markthuurwoningen aangezien de afkoopsom (die gelijk is aan de grondwaarde, inclusief een eventuele korting) gelijk is aan de waarde van de eigendom van die huurwoningen; of
- de gemeente de desbetreffende beperking waarop de korting ziet oplegt in de vorm van een kwalitatieve verplichting, al dan niet in combinatie met een kettingbeding.

Het is dan aan de gemeente om in voorkomend geval te kiezen uit één van deze mogelijkheden.

In afwachting van uw reactie op bovenstaande analyse verblijven wij.

Hoogachtend,
Bureau Fiscaal Advies & Control

De heer drs. [redacted]
Hoofd Bureau Fiscaal Advies & Control