Uit de bespreking d.d.5 januari 2016 kwam naar voren dat de fiscus het standpunt inneemt dat indien de gemeente in situaties waarin eeuwigdurend wordt afgekocht een korting verleent op de afkoopsom waardoor de vergoeding voor het erfpachtrecht onder de waarde in het economische verkeer van de onderliggende onroerende zaak zou komen te liggen, BTW-technisch sprake is van verhuur (ook al zou de korting maar 1% bedragen).

Dit is slechts anders indien de reden van de korting is gelegen in een beperking van de mogelijkheden met de grond die ook in geval van levering van eigendom tot een gelijke beperking van de waarde zou leiden. Dan is BTW-technisch weer sprake van een levering. Deze situatie doet zich voor bij grond bestemd voor markthuurwoningen. De grond bestemd voor markthuurwoningen is nu eenmaal minder waard dan grond bestemd voor koopwoningen.

Deze situatie is in beginsel niet aan de orde indien een korting wordt gegeven vanwege het feit dat de erfpachter niet gerechtigd is om woningen samen te voegen waar een eigenaar daar wel toe gerechtigd zou zijn. Een dergelijke beperking zou evenwel 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. In het laatste geval is naar onze mening BTW-technisch weer sprake van een levering.

Uit nader onderzoek is evenwel gebleken dat de gemeente in het huidige systeem van voortdurende erfpacht in meer dan 90% van de aan de orde zijnde gevallen de volgende handelwijze hanteert:

- 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.

- De gemeente behandelt de terbeschikkingstelling aan de projectontwikkelaar van de grond als een levering van economische eigendom voor de BTW 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

- Vervolgens wordt het erfpachtrecht gevestigd. Daarbij zijn er twee routes:
    1. Het erfpachtrecht wordt gevestigd ten behoeve van de projectontwikkelaar die het erfpachtrecht later overdraagt aan de particuliere koper
    2. Het erfpachtrecht wordt gevestigd ten behoeve van de particuliere koper (ABC)

    Ad 1. 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 2. 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 deze afkoop BTW-technisch niet relevant.

Er van uit gaande 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. Hierdoor is BTW-technisch telkens sprake van een levering.

Op basis van deze route zou de gemeente overigens ook in de andere gevallen kunnen kiezen voor een scenario waarbij de erfpachter pas kan afkopen na de vestiging van het erfpachtrecht.

Conclusie

In de situaties dat de gemeente zaken doet met een projectontwikkelaar voor wat betreft grond voor koopwoningen is altijd sprake van BTW-leveringen 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 is sprake van verhuur tenzij:

- sprake is van markthuurwoningen waarvoor de afkoopsom 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.