Bezoekadres
Herikerbergweg 290
1101 CT Amsterdam

Postbus 23475
1100 DZ Amsterdam
Telefoon (020) 2554670

Gemeente Amsterdam
Bureau Fiscaal Advies & Control

Belastingdienst/kantoor Amsterdam
t.a.v. de heer 5.1.2e 5.1.2e
Postbus 58944
1040 EE Amsterdam

Datum	16 juli 2015
Ons kenmerk	BdV20150716-1
Uw kenmerk	
Behandeld door	5.1.2e 5.1.2e
Doorkiesnummer	5.1.2e
Bijlage(n)	2
Betreft	Analyse fiscale aspecten nieuwe erfpachtstelsel

Geachte heer 5.1.2e,

Eerder hebben wij uitvoering contact met u gehad over de beoogde afstemming van de fiscale gevolgen van het nieuwe erfpachtstelsel onder de Algemene Bepalingen 2014 ("AB 2014'). Zoals bij u bekend is het voorstel voor dit nieuwe stelsel door de gemeente ingetrokken.

De gemeente werkt naar aanleiding van het coalitieakkoord (juni 2014) nu aan het invoeren van een eeuwigdurend erfpachtstelsel. De opdrachtomschrijving met de uitgangspunten van dat nieuwe stelsel is op 10 februari 2015 door het college vastgesteld. De heer 5.1.2e van de gemeente heeft u dit startdocument toegelicht in een bijeenkomst met de belastingdienst.

Conform de afspraak tussen de Gemeente Amsterdam en de Belastingdienst stemmen wij graag de fiscale gevolgen van de invoering van het eeuwigdurende erfpachtstelsel met u af. Op basis van het genoemde startdocument wordt nu gewerkt aan de voorbereiding van de Algemene Bepalingen 2015 ("AB 2015'). Deze AB 2015 zal door ons worden voorzien van een fiscale toets en een standpunt. Dit ter afstemming met de belastingdienst. Met u is afgesproken om op basis van een eerste analyse de fiscale onderwerpen en de reikwijdte daarvan te bespreken.

In het kader van deze eerste stap treft u hieronder op hoofdlijnen een analyse van de fiscale gevolgen van het nieuwe erfpachtstelsel voor wat betreft de inkomstenbelasting, de vennootschapsbelasting, de overdrachtsbelasting en de omzetbelasting. Per belastingmiddel zullen we de uitgangspunten en uitwerking

toelichten. Wij willen dit beeld graag aan u voorleggen zodat u de gemeente in de huidige fase van uitwerking van het stelsel nog op omissies of onderzoeksvragen kunt wijzen. Zoals afgesproken wordt aan u in dit stadium geen instemming gevraagd maar om collegiaal te reflecteren op de analyse en het beeld.

Zoals met u afgesproken zullen de AB 2015, voorzien van een fiscale toets en standpunt aan u worden voorgelegd voor formeel overleg en akkoord.

Voor de volledigheid merken wij op dat de AB 2015 nog niet definitief zijn vastgesteld en op diverse punten nadere uitwerking en/of invulling behoeven. Daarnaast ontbreken op dit moment nog een aantal belangrijke documenten zoals de overstapregeling en aanvullend beleid. De onderstaande fiscale analyse is derhalve niet definitief en dient vooral ter voorbereiding op het nog in te plannen vooroverleg.

1. Feiten en omstandigheden

1.1. De huidige AB

1.1.1. Algemeen

Onder het huidige stelsel is de grond uitgegeven in voortdurende erfpacht. Dit betekent dat de erfpacht geen einddatum kent, maar herzieningstijdvakken waarbij nieuwe algemene voorwaarden van toepassing worden die mede invloed hebben op de voor het opvolgende erfpachttijdvak nieuw vast te stellen hoogte van de canon. Bij de canonherziening wordt de waarde van de grond vastgesteld volgens de residuele grondprijsmethodiek met inachtneming van de voor het opvolgend erfpachttijdvak van toepassing te verklaren nieuwe algemene bepalingen en de uit de voor herziening geldende (en te handhaven) bijzondere erfpachtvoorwaarden. Het uitgangspunt daarbij is dat de grondwaarde van de woning het verschil (residu) is tussen de marktwaarde (de verkoopprijs) en de genormeerde bouwkosten (exclusief grondkosten).

1.1.2. Grondprijsbeleid

Ieder jaar stelt de gemeente Amsterdam een grondprijzenbrief op. In de Grondprijzenbrief worden de hoofdlijnen van de grondprijsbepaling voor de belangrijkste ruimtelijke functies in Amsterdam weergegeven, samen met de grondprijzen voor de verschillende bestemmingen. Hoofduitgangspunt bij het vaststellen van de grondprijs zijn de functionele grondprijspolitiek en de residuele grondwaardebenadering. In de functionele grondprijspolitiek wordt de waarde van grond gerelateerd aan de daarop te realiseren bestemming (functie). De residuele grondwaardebenadering (residuele methode) houdt in dat de grondprijs het verschil (residu) is van de marktwaarde van een bestemming en de kosten die

moeten worden gemaakt om het vastgoed te realiseren (stichtingskosten). Voor deze residuele grondprijsbepaling wordt elk jaar onderzoek gedaan naar marktontwikkelingen in de verschillende vastgoedsegmenten. Daarnaast worden elk jaar de stichtingskosten van de verschillende typen vastgoed onderzocht. Belangrijke typen vastgoed die in de grondprijzenbrief worden gehanteerd zijn wonen, bedrijfsruimte, kantoor, hotel en detailhandel.

Ten behoeve van de vaststelling van de marktwaarde en de bouwkosten van een woning wordt uitgegaan van zogeheten buurt codetabellen. In deze tabellen wordt, afhankelijk van een buurtcode of locatie, een gemiddelde marktwaarde per vierkante meter gebruiksoppervlakte en een bijbehorende grondwaarde gegeven, waarbij onderscheid wordt gemaakt tussen ééngezins- en meergezinswoningen en tussen koop- en markthuurwoningen. De daadwerkelijke transactieprijs speelt bij de vaststelling van de waarde van de grond onder het huidige systeem geen rol. Indien geen waarde is toegekend aan een bepaalde buurtcode of locatie, zal de afdeling Regie en Advies van de rve Grond en Ontwikkeling ("GO"), een grondprijsadvies afgeven.

Bij eerste uitgifte van de erfpachtgrond is de grondwaarde die de gemeente vaststelt een gegeven. De erfpachter kan er alleen voor kiezen om niet akkoord te gaan met de gronduitgifte in erfpacht. Bij canonherziening einde tijdvak kan een erfpachter ervoor kiezen het gemeentelijk voorstel niet te accepteren. In dat geval worden drie onafhankelijke taxateurs aangesteld om de waarde van de grond vast te stellen. Doordat verschillende waarderingsmethoden worden toegepast komen deskundigen voor identieke erfpachtrechten regelmatig tot verschillende waarderingen.

1.1.3. De hoogte van de canon

De hoogte van de canon wordt vastgesteld aan de hand van de waarde van de grond. Conform de huidige AB wordt de canon berekend aan de hand van een bepaald percentage van de grondprijs.

Deze percentages worden vastgesteld door het GO en verschillen al naar gelang sprake is van een canon die onderhevig is aan jaarlijkse prijsaanpassingen of van een vaste canon voor 10 of 25 jaar. Overigens wordt op basis van de huidige AB en het voor de uitvoering daarvan opgestelde beleid na de canonherziening een korting verleend gedurende de eerste twee jaren. Deze zogeheten ingroeiregeling stelt erfpachters in staat te wennen aan de nieuwe (veelal hogere) canon, aangezien pas in jaar 3 de volledige canon hoeft te worden betaald.

1.1.4. Betalingsmogelijkheden

Onder het huidige stelsel is het mogelijk de canon ofwel jaarlijks te voldoen ofwel voor een bepaald tijdvak af te kopen. Om de canon voor 50 jaar af te kopen zal de erfpachter de gehele grondprijs moeten voldoen. In geval er voor minder dan 50 jaar wordt afgekocht wordt de afkoopsom gebaseerd op een met een index geactualiseerde waarde van de grond op moment van afkoop. Bij verkoop van de woning wordt de afgekochte canonverplichting overgedragen aan de koper. Voor zover een waarde aan het erfpachtrecht valt toe te kennen zal deze zijn inbegrepen in de koopsom. Er vindt dus geen tussentijdse restitutie plaats door de Gemeente Amsterdam.

1.2. De AB 2015

1.2.1. Algemeen

De belangrijkste wijziging van de AB 2015 ten opzichte van de huidige AB is dat wordt overgestapt van een voortdurend erfpachtrecht naar een eeuwigdurend erfpachtrecht. Op grond hiervan wordt de waarde van de grond bij gelijkblijvend gebruik nog maar één keer bepaald en krijgen erfpachters de mogelijkheid om de canon voor altijd af te kopen en niet enkel voor een tijdvak zoals op basis van de huidige AB mogelijk is.

De grondwaardecommissie heeft geadviseerd over de waarde van de grond en de methode van canonbetaling. In het kort adviseert de grondwaardecommissie de gemeente om de residuele-waardemethode te hanteren voor het bepalen van de waarde van de grond waarbij de volgende uitgangspunten gelden:

- de objectwaarde wordt bepaald op basis van de WOZ waarde;
- de bouwkosten en waardevermindering van de opstal te schatten op wetenschappelijke basis; en
- het canonpercentage vast te stellen aan de hand van de financiële theorie.

Een kopie van het advies van de grondwaardecommissie is als bijlage bij deze brief gevoegd.

Met de invoering van de AB 2015 is niet langer sprake van de herzieningsprocedure van de canon zoals het geval is bij de huidige AB en krijgen erfpachters meer zekerheid over de hoogte van canon.

Bij de overstap naar een eeuwigdurend erfpacht worden enkel de AB van de huidige voortdurend erfpacht gewijzigd. Het bestaande erfpachtrecht blijft van kracht waardoor civielrechtelijk geen sprake is van een nieuw uitgegeven erfpachtrecht. De AB 2015 zijn dan ook gebaseerd op de AB2000. Voor de volledigheid hebben wij een kopie van de AB 2000 als bijlage bijgevoegd.

De AB 2015 zullen overigens gelden voor grond in zowel particulier als commercieel gebruik, met uitzondering van het Havenbedrijf Amsterdam en de Amsterdamse woningcorporaties, wier erfpachten onder sectorspecifieke erfpachtvoorwaarden zijn gevestigd.

Hieronder wordt nader ingegaan op de belangrijkste kenmerken van de AB 2015.

1.2.2. De hoogte van de canon

De grondwaardecommissie adviseert de gemeente om iedere erfpachter zelf te laten kiezen uit een drietal mogelijkheden voor wat betreft de betaling van de canon. Wanneer de gemeente dit advies opvolgt zal een erfpachter de mogelijkheid hebben om te kiezen voor de periodieke vaste of geïndexeerde canon of een eenmalige betaling van een afkoopsom ter grootte van de contante waarde van de toekomstige canon betalingen. Voor wat betreft de eventuele indexering van de canon adviseert de grondwaardecommissie om aan te sluiten bij de werkelijke prijsontwaarding van het voorgaande jaar.

De canon die onder de huidige AB periodiek is verschuldigd of door middel van een afkoop vooruit is betaald zal op basis van het nieuwe stelsel, behoudens enkele uitzonderingsgevallen zoals hieronder beschreven, in beginsel nog slechts eenmaal worden herzien. Voor bestaande erfpachtrechten vindt deze eenmalige herziening plaats bij de overstap naar de AB 2015 en voor de uitgifte van nieuwe grond in erfpacht geldt dat de canon en/of afkoopsom eenmalig bij uitgifte wordt vastgesteld.

Ingeval van een volume wijziging van een particuliere woning op erfpachtgrond geldt dat de canon niet wordt aangepast voor zover het aantal woningen en de bestemming niet verandert. Dit is anders onder de huidige AB en het voor de uitvoering daarvan opgestelde beleid waarbij dergelijke wijzigingen gevolgen hebben voor de canonherziening bij einde tijdvak. Voor overige wijzigingen van volume of bestemming zal de canon net als onder de huidige AB wel worden aangepast. Gezien de beperkte voorgestelde wijzigingen ten opzichte van de huidige AB worden de regels voor wat betreft volume en bestemmingswijzigingen in de AB 2015 niet verder behandeld.

1.2.3. Betalingsmogelijkheden

Op basis van de AB 2015 zal een erfpachter de mogelijkheid hebben om de canon periodiek in (waarschijnlijk) maandelijkse termijnen te voldoen of vooruit te betalen via een afkoop.

Op basis van de AB 2015 heeft een erfpachter geen recht op een (gedeeltelijke) teruggaaf van de afkoopsom.

1.2.4. Overstap naar de AB 2015

1.2.4.1. Nieuwe uitgiften

Nieuwe grond wordt uitgegeven in eeuwigdurende erfpacht op basis van de AB 2015.

1.2.4.2. Bestaande erfpachtrechten einde tijdvak

Op grond van de geldende erfpachtvoorwaarden zal de gemeente bij de afloop van een erfpachttijdvak de nieuwe AB 2015 aanzeggen, die automatisch van kracht worden en, vanwege het eeuwigdurende karakter van het erfpachtrecht, voor de verdere duur van de erfpacht van toepassing zullen zijn.

1.2.4.3. Bestaande erfpachtrechten tussentijds

De bestaande erfpachtrechten worden bij invoering van het nieuwe stelsel niet automatisch tussentijds omgezet naar de AB 2015. Bij een tussentijdse wijziging is hiervoor namelijk toestemming van de erfpachter nodig. Een tussentijdse overstap vindt dan ook enkel plaats wanneer de erfpachter hiervoor kiest.

De Gemeente Amsterdam is voornemens erfpachters een aanbieding te doen om tussentijds over te stappen naar een eeuwigdurend erfpacht recht. Bij het uitbrengen van een aanbieding wordt rekening gehouden met de bestaande afspraken, zoals bijvoorbeeld de afkoop van de canon voor resterend tijdvak.

Daarnaast wordt op dit moment gewerkt aan een overstapregeling waarin zal worden geregeld wanneer en onder welke voorwaarden kan worden overgestapt naar de AB 2015. Tegelijk met de publicatie van de overstapregeling zal aanvullend beleid worden gepubliceerd waarin nadere regels zullen worden vastgesteld aan onder andere gronduitgifte, bebouwingswijzigingen,

bestemmingswijzigingen, verticale splitsing, horizontale splitsing, samenvoeging en de afkoop van de canon.

Bij een overstap naar de AB 2015 heeft de erfpachter de keuze om de canon te voldoen in maandelijkse termijnen of af te kopen. Wanneer eenmaal is gekozen voor het betalen van een afkoopsom kan de erfpachter hier niet later op terugkomen.

2. Fiscale analyse AB 2015

Zoals hierboven reeds beschreven dient deze fiscale analyse om de fiscale gevolgen van de AB 2015 op hoofdlijnen te beschrijven. Zodra de AB 2015 definitief zijn vastgesteld en ook de exacte inhoud van de overstapregeling en het aanvullend beleid bekend is stemmen wij graag de fiscale gevolgen van de AB 2015 nader met u af.

2.1. Inkomstenbelasting

2.1.1. Particuliere erfpachter: de eigenwoningregeling

Voor de toepassing van de eigenwoningregeling gelden diverse voorwaarden. Woningen op in erfpacht uitgegeven grond kunnen kwalificeren als eigenwoning conform artikel 3.111 Wet IB 2001 mits de belastingplichtige of zijn partner de economisch eigendom van de woning bezit. Een schuld aangegaan ter financiering van de woning of een schuld ter afkoop van een recht van erfpacht, opstal of beklemming met betrekking tot de eigen woning kan worden aangemerkt als een eigenwoningschuld op grond van artikel 3.119a Wet IB 2001. Door de werking van artikel 3.120 lid 1 letter a Wet IB 2001 zijn vervolgens de met de eigenwoningschuld verband houdende rente en kosten aftrekbaar. Verder geldt op grond van artikel 3.120 lid 1 letter b Wet IB 2001 dat periodieke canonbetalingen aftrekbaar zijn.

2.1.2. Fiscale gevolgen AB 2015

2.1.2.1. Eigenwoningregeling

Algemeen

Op basis van de AB 2015 vindt een overstap plaats naar een eeuwigdurend erfpachtrecht, tussentijds op verzoek, dan wel per einde tijdvak. Dit heeft echter geen gevolgen voor de fiscale kwalificatie van de woning op grond van artikel 3.111 Wet IB 2001 en het besluit van 2 november 2009, nr. CPP2009/998M. De

erfpachter blijft immers de economische eigenaar van de woning. Dit betekent dat een woning op in erfpacht uitgegeven grond die onder de AB 2000 als eigen woning kwalificeert ook onder de AB 2015 als eigen woning wordt aangemerkt en periodieke canonbetalingen aftrekbaar zijn op grond van 3.120 lid 1 Wet IB 2001.

Mogelijkheid tot afkoop van de canon onder de AB 2015

Op basis van de AB 2015 hebben erfpachters de mogelijkheid om de canon vooruit te betalen. Aangezien een erfpachter geen recht heeft op restitutie is naar onze mening sprake van een afkoop van de canon. Op basis van vaste jurisprudentie van de Hoge Raad (zie onder andere BNB 2003/256) is de betaling van een afkoopsom niet aftrekbaar aangezien een dergelijke betaling het karakter heeft van een kapitaalsuitgaaf.

Op grond van artikel 3.119a lid 2 onderdeel b Wet IB 2001 wordt een schuld ter financiering van de afkoopsom van een recht van erfpacht aangemerkt als eigenwoning schuld. Dit betekent dat de rente op deze schuld aftrekbaar is van artikel 3.120 lid 1 onderdeel a Wet IB 2001 wanneer de erfpachter aan de overige voorwaarden voor aftrek voldoet.

Overstap naar de AB 2015

De overstap naar de AB 2015 kan plaatsvinden op verschillende manieren. Doordat de AB 2015 en de huidige AB voor de eigenwoningregeling gelijk worden behandeld zijn de fiscale gevolgen van een overstap beperkt.

Ook in geval een erfpachter tussentijds overstapt en kiest voor betaling van een periodieke canon onder het nieuwe stelsel terwijl onder de huidige AB de canon was afgekocht, zullen de fiscale gevolgen beperkt zijn. Als in deze situatie de eerder betaalde afkoopsom wordt verrekend met de periodieke canon betalingen komt immers per saldo enkel de lagere canon in aftrek en wanneer de afkoopsom ineens wordt terugbetaald wordt deze teruggaaf niet belast (de afkoopsom is immers ook niet eerder in aftrek is gebracht).

Conclusie eigenwoningregeling

Onder de AB 2015 wordt de fiscale behandeling van de huidige AB voortgezet. Op basis hiervan kwalificeert een woning op erfpacht grond onder de AB 2015 voor de eigenwoningregeling. Dit betekent dat de betaling van een periodieke canon aftrekbaar is. Daarentegen leidt de betaling van een afkoopsom niet tot een aftrekbare last terwijl financieringslasten die verband houden met de afkoop wel in aftrek kunnen worden gebracht wanneer aan de overige voorwaarden wordt voldaan.

2.1.2.2. Ondernemers in de inkomstenbelasting

Algemeen

Voor de fiscale behandeling van een erfpachtrecht met afgekochte canon in de winstsfeer is het van belang onderscheid te maken tussen een voortdurend erfpachtrecht en een eeuwigdurend erfpachtrecht.

Uit jurisprudentie volgt dat in het algemeen de houder van de juridische eigendom van een bepaald object kan worden aangemerkt als de eigenaar voor fiscale doeleinden, tenzij een ander de volledige economische eigendom houdt en dus gerechtigd is tot het risico van waardeveranderingen en het risico van beschadiging en tenietgaan van dat object (zie in dit kader onder andere BNB 1986/118).

Op basis van het bovenstaande wordt bij een eeuwigdurend erfpachtrecht met afgekochte canon de erfpachter voor fiscale doeleinden aangemerkt als eigenaar van de grond doordat de erfpachter in dit geval de volledige economisch eigendom van de grond bezit. Alsdan wordt de waarde van het erfpachtrecht geactiveerd bij de waarde van de opstal en worden deze voor de afschrijvingsbeperkingen van artikel 3.30a Wet IB 2001 gezien als één bedrijfsmiddel. Op basis van dit artikel kan de erfpachter de geactiveerde betalingen voor de verkrijging van de opstal en bijkomende aankoopkosten afschrijven tot een bodemwaarde die gelijk is aan 50% van de WOZ-waarde van het gebouw bij eigen gebruik en tot een bodemwaarde die gelijk is aan de WOZ-waarde van het gebouw ingeval van verhuur. Op het recht van erfpacht kan niet worden afgeschreven, nu dit voor fiscale doeleinden gezien wordt als eigen grond.

Bij een voortdurend erfpacht recht met afgekochte canon wordt de betaling inzake de afkoop afzonderlijke geactiveerd en afgeschreven gedurende de periode van afkoop. In zijn arrest van 23 juni 1954, BNB 1954/253 heeft de Hoge Raad namelijk bepaald dat als uitgaven op meerdere jaren betrekking hebben zij doorgaans dienen te worden geactiveerd en vervolgens ten laste moeten komen van de jaren waarin profijt wordt getrokken van deze uitgaven. Deze geactiveerde kosten vormen overigens geen bedrijfsmiddel, maar een transitorische post.

Wanneer geen sprake is van een afkoop van de canon wordt de periodieke canon die is verschuldigd uit hoofde van een voortdurend en een eeuwigdurend erfpachtrecht in aftrek gebracht op het moment van betaling.

Overstap naar de AB 2015

Bij de uitgifte van nieuwe grond in eeuwigdurende erfpacht onder de AB 2015 met afgekochte canon zal een ondernemer de erfpacht activeren bij de waarde de

opstal, terwijl een voortdurend erfpachtrecht met afgekochte canon in de regel afzonderlijk wordt geactiveerd.

Bij de uitgifte van nieuwe grond in erfpacht zonder afgekochte canon geldt in beide situaties dat de periodieke canon in aftrek kan worden gebracht bij betaling.

De fiscale gevolgen van een overstap van de huidige AB naar AB 2015 zijn ons inziens beperkt. Een erfpachter onder de huidige AB met een afgekochte canon die tussentijds overstapt en er daarbij kiest de canon (definitief) af te kopen zal immers de resterende geactiveerde canon (en een eventuele bijbetaling voor de nieuwe afkoop) activeren bij de waarde van de opstal. Wanneer dezelfde erfpachter er bij de overstap voor kiest een periodieke canon te voldoen zal een (eventuele) vergoeding van de Gemeente Amsterdam die ineens wordt uitbetaald worden behandeld als een verkoop van de eerder betaalde afkoopsom. Indien in deze situatie de eerder vooruitbetaalde canon wordt verrekend met de toekomstige canon betalingen geldt in principe hetzelfde maar ontvangt de erfpachter de vergoeding in termijnen. Op basis hiervan zal het restant van de geactiveerde vooruitbetaling moeten worden toegerekend aan de jaren waarin de vergoeding wordt uitbetaald (in bijvoorbeeld de vorm van een lagere canon).

Conclusie ondernemers in de inkomstenbelasting

De fiscale gevolgen van de AB 2015 voor de ondernemers in de inkomstenbelasting zijn beperkt. Na de publicatie van de overstapregeling en het aanvullend beleid kunnen de fiscale gevolgen van een overstap eventueel nader worden afgestemd.

2.2. Vennootschapsbelasting

De fiscale gevolgen zoals beschreven voor de ondernemers in de inkomstenbelasting in paragraaf 2.1.2.2. zijn gelijk aan de fiscale gevolgen voor ondernemingen die zijn onderworpen aan de vennootschapsbelasting.

2.3. Overdrachtsbelasting

Op basis van artikel 2 lid 1 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer ("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 van 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 AB 2015 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 paragraaf 2.4.1.3.

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 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 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 van hetzelfde erfpachtrecht met voortdurende looptijd; er is geen wijziging van de duur van de overeenkomst.

Daarnaast is een eerdere herziening 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.

2.4. BTW

Alvorens in te gaan op de btw-gevolgen van de wijziging van voortdurende erfpachtrechten naar eeuwigdurende erfpachtrechten, beschrijven wij hieronder eerst de relevante btw-regelgeving met betrekking tot erfpachtrechten.

2.4.1. Btw-behandeling erfpachtrechten: levering of dienst

Voor de btw wordt de vestiging, overdracht, wijziging, afstand en opzegging van beperkte rechten (door een als zodanig handelend btw-ondernemer zoals de gemeente Amsterdam) op basis van artikel 3 lid 2 Wet OB aangemerkt als een levering, tenzij de vergoeding, vermeerderd met de btw, minder bedraagt dan de waarde in het economische verkeer van die rechten.

De waarde in het economische verkeer van die rechten bedraagt ten minste de kostprijs, met inbegrip van btw, van de onroerende zaak waarop het recht betrekking heeft, zoals die zou ontstaan bij de voortbrenging door een onafhankelijke derde op het tijdstip van handeling.

Wanneer de vergoeding voor een handeling met een beperkt recht minder bedraagt dan de waarde in het economische verkeer van dat recht, dan is voor de btw sprake van een (verhuur)dienst.

2.4.1.1.Btw-gevolgen levering

Indien een handeling met een erfpachtrecht voor de btw kwalificeert als een levering, is deze van rechtswege belast met btw wanneer deze plaatsvindt vóór, op of uiterlijk twee jaar na de eerste ingebruikneming van de desbetreffende onroerende zaak. Ook de levering van een btw- bouwterrein is van rechtswege belast met 21% btw.

Wanneer de levering meer dan twee jaar na de eerste ingebruikneming plaatsvindt of het andere onbebouwde grond dan een bouwterrein betreft, dan is die levering in beginsel vrijgesteld van btw op grond van artikel 11 lid 1 a onderdeel 1 Wet OB. Ter voorkoming van gedeeltelijke terugbetaling van investerings-btw door de verkoper of om alsnog een gedeeltelijk aftrekrecht bij verkoper te bewerkstelligen, kunnen partijen onder omstandigheden op grond van artikel 11 lid 1 letter a onderdeel 2 Wet OB opteren voor een met btw-belaste

levering. Hiervan maken partijen vaak gebruik indien de levering plaatsvindt binnen de zogenoemde btw-herzieningsperiode (boekjaar ingebruikname en de negen daarop volgende boekjaren van verkoper). Eén van de voorwaarden om te kunnen opteren voor een met btw-belaste levering is dat de koper de delen waarvoor wordt geopteerd gebruikt voor prestaties waarvoor een (nagenoeg) geheel (tenminste 90% en voor sommige branches 70%) recht op btw-aftrek bestaat.

2.4.1.2. Btw-gevolgen verhuur

Als een handeling met een erfpachtrecht voor de btw kwalificeert als een (verhuur)dienst, is die (verhuur)dienst in beginsel vrijgesteld van btw. Indien de 'huurder' het erfpachtrecht gaat gebruiken voor prestaties waarvoor een (nagenoeg) geheel (tenminste 90% en voor sommige branches 70%) recht op aftrek van de btw bestaat, kunnen erfverpachter en erfpachter opteren voor een met btw-belaste verhuur op grond van artikel 11 lid 1 letter b onderdeel 5 Wet OB.

2.4.1.3. Samenloopvrijstelling overdrachtsbelasting

In het geval de uitgifte van een erfpachtrecht van een btw-bouwterrein of een gebouw voor de btw kwalificeert als een levering kan de erfpachter ter zake van de verkrijging een beroep doen op de zogenoemde samenloopvrijstelling overdrachtsbelasting. Het maakt daarbij niet uit of de erfpachter de btw (deels) in aftrek kan brengen of niet[1].

Kwalificeert de uitgifte van een erfpachtrecht daarentegen als een (verhuur)dienst voor de btw dan kan de verkrijger in beginsel geen beroep doen op de samenloopvrijstelling overdrachtsbelasting. Een dergelijk beroep is onder voorwaarden echter wel mogelijk als partijen ter zake opteren voor een met btw-belaste verhuur.

2.4.1.4. Maatstaf van heffing voor de btw bij uitgifte van nieuwe erfpachtrechten

Wanneer een erfpachtrecht wordt uitgegeven voor onbepaalde tijd, waarbij de erfpachter periodiek een canon verschuldigd is, wordt de waarde van de canon (sinds 1 januari 2015) voor de btw gesteld op de waarde in het economische

[1] Als de onroerende zaak op het moment van de verkrijging reeds in gebruik is genomen is de vraag of de erfpachter de btw (deels) in aftrek kan brengen wel relevant. Bestaat er (deels) recht op aftrek van btw dan is alleen de verkrijging binnen zes maanden na de eerste ingebruikneming vrijgesteld van overdrachtsbelasting. Heeft de erfpachter echter in het geheel geen recht op aftrek van de btw dan is de levering tot twee jaar na de eerste ingebruikneming belast met 21% btw maar vrijgesteld van overdrachtsbelasting

verkeer van de zaak waarop het recht betrekking heeft (oftewel de waarde van volle eigendom)[2].

De grondwaardecommissie stelt voor om de grondslag van de canon en de afkoopsom van eeuwigdurende erfpacht te bepalen op basis van de residuele-grondwaarde. De grondwaarde in geval van een eeuwigdurende erfpacht is volgens de grondwaardecommissie nagenoeg gelijk aan de grondwaarde wanneer de grond zou worden verkocht (volle eigendom). De grondwaardecommissie geeft voor de afwijking indicatief een bandbreedte aan van 0 tot 5%. De grondwaardecommissie geeft geen nadere onderbouwing van het verschil en heeft ook geen methode aangereikt in welke situaties er sprake is van 0%, 5% of iets er tussen in. Bij nieuwe eeuwigdurende uitgiftes geeft de gemeente uit tegen de actuele marktwaarde voor eeuwigdurende erfpacht waarbij de afkoopsom gelijk is aan de grondwaarde. De grondwaardecommissie geeft in haar advies aan dat het voor gemeente en erfpachter in financiële zin niet uitmaakt of deze voor afkoop of canon kiest. De grondslag, de grondwaarde, is in beide gevallen gelijk.

Hoewel er in theoretische zin een klein verschil is tussen eeuwigdurende erfpacht en eigendom is het niet goed mogelijk om bij uitgifte een onderbouwde verhoging van de uitgegeven marktwaarde te bepalen om tot de (fictieve) waarde van de volle eigendom te komen. Wij willen hierover graag een werkafspraak met de Belastingdienst maken, waarbij het wat ons betreft het meest praktisch is om bij nieuwe uitgiftes de marktwaarde voor eeuwigdurende erfpacht (derhalve de door de gemeente gehanteerde grondwaarde) als heffingsgrondslag voor de btw te beschouwen.

Voor de maatstaf van heffing bij een erfpachtrecht waarvan de canon is afgekocht, zijn volgens ons twee benaderingswijzen mogelijk:

1. De vergoeding moet worden vastgesteld op de afkoopsom. Volgens artikel 3 lid 2 Wet OB wordt de vestiging van een erfpachtrecht als een levering aangemerkt, tenzij de vergoeding vermeerderd met btw minder bedraagt dan de waarde in het economische verkeer van dat recht. Naar onze mening is de door gemeente gehanteerde grondwaarde gelijk aan de waarde in het economische verkeer van het erfpachtrecht.
2. De vergoeding moet worden vastgesteld overeenkomstig de regels die gelden voor de periodieke canon. In dat geval wordt de vergoeding vastgesteld op de waarde in het economische verkeer van de zaak waar het betrekking op heeft (ofwel de waarde van volle eigendom).

Beide benaderingswijzen hebben naar onze mening dezelfde uitkomst, namelijk dat de vestiging van een nieuw erfpachtrecht als een belaste levering moet worden aangemerkt. Zoals hiervoor al beschreven is de grondwaarde in geval van

[2] De vóór 1 januari 2015 geldende regeling wordt niet in de beschouwing betrokken. In dit stadium gaan wij evenmin in op de verenigbaarheid van deze regeling met de BTW-Richtlijn, zie o.a. WFR 2015/212.

een eeuwigdurende erfpacht nagenoeg gelijk aan de grondwaarde wanneer de grond zou worden verkocht (volle eigendom). De maatstaf van heffing zou bij beide benaderingswijzen theoretisch kunnen verschillen. Indien de tweede benaderingswijze van toepassing zou zijn, dan willen wij graag met u werkafspraken maken over de wijze waarop de waarde van het volle eigendom kan worden bepaald. Zoals gezegd heeft het praktisch gezien onze voorkeur om de door de gemeente gehanteerde grondwaarde als heffingsgrondslag voor de btw te beschouwen.

2.4.1.5. Maatstaf van heffing voor de btw bij de wijziging van erfpachtrechten

Bij wijziging van een erfpachtrecht behoort het verschil in waarde tussen de canon vóór en na de wijziging tot de maatstaf van heffing voor de btw. Bij een vermindering van de waarde van de canon, zonder dat daar een vermindering van de rechten van de erfpachter tegenover staat, wordt het verschil in waarde op de maatstaf van heffing in mindering gebracht.

In dit kader is voor de heffing van de btw bij voortdurend erfpachtrecht waarvan de canonverplichting 'tijdelijk' is afgekocht en waarbij de erfpachter na een aantal jaren weer periodiek een canon verschuldigd (afkoop in de bestaande situatie) is, tevens de waardering van die canon relevant. Voor de maatstaf van heffing van de btw dient in dat geval naar onze mening eveneens aangesloten te worden bij de waarde in het economisch verkeer van de zaak waarop het recht betrekking heeft, waarbij de maatstaf van heffing op grond van artikel 5, lid 1 Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 niet hoger kan zijn dan de waarde in het economisch verkeer van de zaak waarop het recht betrekking heeft.

2.4.2. Btw gevolgen AB 2015

Bij de wijziging van de erfpachtrechten van voortdurend naar eeuwigdurend onderkennen wij voor de gemeente Amsterdam onder andere de volgende situaties:

i. De vestiging van een nieuw erfpachtrecht met periodieke canonbetalingen,

ii. De vestiging van een nieuw erfpachtrecht tegen betaling van een afkoopsom,

iii. Wijziging periodieke canon voortdurend naar periodieke canon eeuwigdurend,

iv. Tijdelijk afgekochte canon voortdurend naar periodieke canon eeuwigdurend,

v. Periodieke canon voortdurend naar afgekochte canon eeuwigdurend, en;

vi. Tijdelijk afgekochte canon voortdurend naar afgekochte canon eeuwigdurend.

Hieronder worden aan de hand van de bovenstaande scenario's de gevolgen voor de btw beschreven.

2.4.2.1. Btw nieuwe uitgiften

i. De vestiging van een nieuw erfpachtrecht met periodieke canonbetalingen

Bij de vestiging van zowel een voortdurend als een eeuwigdurend erfpachtrecht met een periodieke canonbetaling, is voor de btw naar onze mening sprake van een levering. De maatstaf van heffing voor de btw bedraagt dan (bij fictie) de waarde in het economisch verkeer van de zaak waarop het recht betrekking heeft (waarde volle eigendom).

Of ter zake van de vestiging al dan niet btw verschuldigd is, hangt af van de status van de zaak waarop het erfpachtrecht wordt gevestigd, zie hiervoor het onderdeel Btw-gevolgen levering in paragraaf 2.4.1.1.

ii. De vestiging van een nieuw erfpachtrecht tegen (de eenmalige) betaling van een afkoopsom

Ons inziens bedraagt bij de vestiging van een eeuwigdurend erfpachtrecht tegen de eenmalige betaling van een afkoopsom de maatstaf van heffing de waarde in het economisch verkeer van het erfpachtrecht (de grondwaarde) of de waarde in het economische verkeer van de zaak waarop het recht betrekking heeft. Voor de btw is naar onze mening in een dergelijk geval eveneens sprake van een levering.

Of ter zake van de vestiging al dan niet btw verschuldigd is, hangt af van de status van de zaak waarop het erfpachtrecht wordt gevestigd, zie hiervoor het onderdeel Btw-gevolgen levering in paragraaf 2.4.1.1.

2.4.2.2. Btw bestaande erfpachtrechten

iii. Periodieke canon voortdurend naar periodieke canon eeuwigdurend

De maatstaf van heffing wordt zowel bij een voortdurend erfpachtrecht als een eeuwigdurend erfpachtrecht gesteld op de waarde in het economische verkeer van de zaak waarop het recht betrekking heeft (waarde volle eigendom). Deze waarde is in beide gevallen gelijk. Daarnaast treedt er geen wijziging op in de (gebruiks)rechten. Deze wijziging leidt ons inziens daarom niet tot gevolgen voor de btw.

iv. Tijdelijk afgekochte canon voortdurend naar periodieke canon eeuwigdurend

Na afloop van bijvoorbeeld de 50-jaarsperiode is de erfpachter weer periodiek een canon verschuldigd. Voor de maatstaf van heffing voor de btw dient naar onze mening aangesloten te worden bij de waarde in het economisch verkeer van de zaak waarop het recht betrekking heeft. Omdat de waarde van een eeuwigdurend erfpachtrecht met periodieke canonbetalingen op dezelfde wijze dient te worden bepaald, is de waarde in beide gevallen gelijk. Daarnaast treedt er geen wijziging op in de (gebruiks)rechten. Deze wijziging leidt ons inziens daarom niet tot gevolgen voor de btw.

v. Periodieke canon voortdurend naar afgekochte canon eeuwigdurend

De erfpachter zal in dat geval een eenmalige afkoopsom aan de gemeente verschuldigd zijn.

De waarde van het 'oude' voortdurend recht van erfpacht met periodieke canonbetalingen dient voor de btw te worden gesteld op de waarde in het economisch verkeer van de zaak waarop het recht betrekking heeft.

Voor het eeuwigdurend erfpachtrecht waarvan de canon eenmalig wordt afgekocht dient de maatstaf voor de heffing van de btw ons inziens eveneens te worden gesteld op de waarde in het economische verkeer van de zaak waarop het recht betrekking heeft. Omdat de waarde in beide gevallen op dezelfde wijze dient te worden bepaald, is de waarde in beide gevallen gelijk. Daarnaast treedt er geen wijziging op in de (gebruiks)rechten. Deze wijziging leidt ons inziens daarom niet tot gevolgen voor de btw

vi. Afgekochte canon voortdurend naar afgekochte canon eeuwigdurend

De erfpachter zal in dat geval een eenmalige (aanvullende) afkoopsom aan de gemeente verschuldigd zijn.

Omdat na afloop van de 50-jaarsperiode de erfpachter weer periodiek een canon verschuldigd is, dient voor de waardering voor de btw van het voortdurend erfpachtrecht naar onze mening aangesloten te worden bij de waarde in het economisch verkeer van de zaak waarop het recht betrekking heeft.

Voor het eeuwigdurend erfpachtrecht waarvan de canon eenmalig wordt afgekocht dient de maatstaf van heffing voor de btw ons inziens eveneens te worden gesteld op de waarde in het economische verkeer van de zaak waarop het recht betrekking heeft. Omdat de waarde in beide gevallen op dezelfde wijze

dient te worden bepaald, is de waarde in beide gevallen gelijk. Daarnaast treedt er geen wijziging op in de (gebruiks)rechten. Deze wijziging leidt ons inziens daarom niet tot gevolgen voor de btw.

Zie met het oog op de vaststelling van de waarde in het economisch verkeer van de zaak waarop het recht betrekking heeft in de zes hiervoor genoemde situaties tevens ons verzoek om voor de heffingsmaatstaf voor de btw te mogen aansluiten bij de grondwaarde van het eeuwigdurende erfpachtrecht, nu deze volgens de grondwaardecommissie nagenoeg gelijk zou zijn aan de waarde van de volle eigendom.

3. Vervolg

Zoals hierboven reeds is aangegeven bespreken wij graag de bovenstaande analyse van de fiscale gevolgen tijdens een nog te plannen bespreking. Mocht u in de tussentijd nog vragen hebben dan vernemen wij dat uiteraard graag.

Hoogachtend,
Bureau Fiscaal Advies & Control

5.1.2e

5.1.2e

5.1.2e De heer drs. 5.1.2e

5.1.2e