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 (10)(2e)
Postbus 58944
1040 EE Amsterdam

Datum 2015
Ons kenmerk (10)(2e)/2015.....
Uw kenmerk
Behandeld door (10)(2e) (10)(2e)
Doorkiesnummer (10)(2e)
Bijlage(n)

Betreft Analyse nieuwe erfpachtstelsel onder de Wet op belastingen van rechtsverkeer 1970 en de Wet op de omzetbelasting 1968

Geachte heer (10)(2e),

In onze brief van 16 juli jl. hebben wij u onze eerste analyse gegeven van de fiscale gevolgen van de voorgenomen invoering van een eeuwigdurende erfpachtstelsel. Met u hebben wij afgesproken om de analyse in gewijzigde vorm aan u voor te leggen. De analyse is beperkt tot de fiscale gevolgen van nieuwe uitgiftes onder het nieuwe erfpachtstelsel (de fiscale gevolgen van omzetting van de lopende erfpachtrechten komen in een separaat traject aan de orde) en wordt in twee delen aan u voorgelegd. Zoals door u verzocht gaan wij in de onderhavige brief in op de gevolgen in de omzetbelasting en overdrachtsbelasting en in een separate brief (met een zelfde dagtekening) gaan wij in op de gevolgen in de inkomstenbelasting.

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 nog geen instemming gevraagd maar vragen wij u om collegiaal te reflecteren op de analyse en het beeld. De AB 2015 zullen, voorzien van een fiscale toets en standpunt, in een later stadium 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. Om die reden wordt in deze brief nog geen analyse gegeven van de fiscale gevolgen van een omzetting van de lopende erfpachtrechten naar de AB 2015. Daarnaast ontbreken op dit moment nog een aantal belangrijke documenten zoals 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

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).

1.2. 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 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.

Ingeval van een volumewijziging 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.

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 het aanvullend beleid bekend is, stemmen wij graag de fiscale gevolgen van de AB 2015 nader met u af.

2.1. 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.

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.

2.2. BTW

Alvorens in onderdeel 2.2.2 in te gaan op de btw-gevolgen van de uitgifte van eeuwigdurende erfpachtrechten, beschrijven wij in onderdeel 2.2.1 eerst de relevante btw-regelgeving met betrekking tot erfpachtrechten.

2.2.1. 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.

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 verkeer van de zaak waarop het recht betrekking heeft (oftewel de waarde van volle eigendom)[1].

2.2.2 Uitgifte van nieuwe erfpachtrechten

Ten aanzien van de uitgifte van nieuwe erfpachtrechten zijn twee gezichtspunten aan de orde: De waarde in het economisch verkeer van de volle eigendom is gelijk aan de afkoopsom, dan wel deze waarde is hoger dan de afkoopsom. Ondeerstaand behandelen wij beide gezichtspunten.

Waarde economisch verkeer van de volle eigendom = afkoopsom

De grondwaardecommissie gaat er van uit dat de waarde van de volle eigendom in beginsel altijd iets hoger is dan de door de gemeente te hanteren afkoopsom onder de veronderstelling dat een koper altijd een gering bedrag extra over zou hebben voor een volle eigendom dan voor een erfpachtrecht. In de praktijk blijkt evenwel dat dat niet zo is. Zowel ontwikkelaars als beleggers geven aan dat zij

[1] De vóór 1 januari 2015 geldende regeling wordt niet in de beschouwing betrokken.

voor een voortdurend erfpachtrecht dat voor 50 jaar (of zelfs 40 jaar) is afgekocht hetzelfde bedrag betalen dat zij zouden betalen als het om eigendom zou handelen. Voor hen is er derhalve geen verschil tussen langlopend afgekochte erfpacht en eigendom. De gemeente brengt op zakelijke gronden de maximale prijs voor de afkoop van het erfpachtrecht in rekening (gebaseerd op de residuele grondwaarde) en zoals gezegd is dat gelijk aan de maximale prijs die de kopers zouden willen betalen voor de volle eigendom. Om die reden zijn wij van mening dat de bij nieuwe uitgiften door de gemeente te hanteren afkoopsom gelijk is aan de waarde in het economische verkeer van de onderliggende onroerende zaak en dat daarmede op grond van artikel 3, lid 2 Wet OB 1968 sprake is van een levering voor btw-doeleinden van de onderliggende onroerende zaak. Zowel in het geval dat wordt afgekocht als in het geval dat niet wordt afgekocht is de door de gemeente te hanteren afkoopsom altijd de maatstaf van heffing voor de vestiging van het erfpachtrecht. Als de onderliggende onroerende zaak kwalificeert als een onroerende zaak als bedoeld in artikel 11, lid 1, onderdeel a Wet OB 1968 is over het bedrag van de gehanteerde afkoopsom derhalve btw verschuldigd door de gemeente.

Waarde economisch verkeer van de volle eigendom > afkoopsom

Voor het geval u net als de grondwaardecommissie van mening mocht zijn dat de waarde in het economische verkeer van de onderliggende onroerende zaak iets hoger is dan de door de gemeente gehanteerde afkoopsom met als gevolg dat op grond van artikel 3, lid 2 Wet OB 1968 sprake is van verhuur van btw-doeleinden, merken wij het volgende op. Als inderdaad sprake zou zijn van verhuur betreft dit een eeuwigdurende verhuur nu het een eeuwigdurend erfpachtrecht betreft. Op basis van het arrest Centralan van het Hof van Justitie van 15 december 2005, nr. C-63/04 vormt deze eeuwigdurende huur naar onze mening de overdracht van de macht om als eigenaar te kunnen beschikken over de onroerende zaak als bedoeld in artikel 3, lid 1, onderdeel a Wet OB 1968. Daarmede vormt de vestiging van het eeuwigdurende erfpachtrecht derhalve altijd een levering voor de BTW.

Dan resteert in dat geval nog de maatstaf van heffing. In geval van afkoop is de afkoopsom de maatstaf van heffing nu dit het enige bedrag is dat door de gemeente wordt ontvangen. Onderdeel c. van Bijlage A geldt naar onze mening tekstueel alleen in de situatie dat sprake is van een jaarlijkse canon voor onbepaalde tijd. Als onderdeel c. van Bijlage A ook zou worden toegepast op een eenmalige betaling die direct plaatsvindt zou dit apert in strijd zijn met de Btw-richtlijn aangezien in dat geval de door partijen gehanteerde vergoeding kunstmatig zou worden verhoogd (daar heeft Nederland geen toestemming voor, nog afgezien van de vraag of de te hanteren afkoopsom niet de normale waarde is). In geval van niet-afkoop vormt de waarde in het economische verkeer van de onderliggende onroerende zaak de maatstaf van heffing op grond van onderdeel c. van Bijlage A (dat in dat geval niet in strijd is met de Btw-richtlijn nu deze niet voorziet in een waardebepaling van een toekomstige geldstroom voor onbepaalde tijd).

Dit betekent dat ingeval van afkoop aan de koper een lager btw-bedrag in rekening zal moeten worden gebracht dan in geval van niet-afkoop. Er van uitgaande dat dit hooguit een heel klein verschil zal betreffen stellen wij voor om vanuit praktische redenen ook bij niet-afkoop aan te sluiten bij de afkoopsom als maatstaf van heffing. Dit heeft namelijk als praktisch voordeel dat niet voor elke niet-afkoopsituatie de waarde in het economische verkeer van de onderliggende onroerende zaak separaat moet worden bepaald. Bovendien wordt in de huidige situatie van voortdurend erfpachtrecht ook bij niet-afkoop de facto de afkoopsom (= grondwaarde) gehanteerd als maatstaf van heffing.

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

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