



**Gemeente  
Amsterdam**

Bezoekadres  
Amstel 1  
1011 PN Amsterdam

Postbus 202  
1000 AE Amsterdam  
Telefoon 14 020  
amsterdam.nl

Retouradres: Postbus 202, 1000 AE Amsterdam

De leden van de raadscommissie RO

Datum 9 juni 2015  
Ons kenmerk 2015-5104  
Behandeld door **5.1.2e** tel. 2544414, **5.1.2e** Amsterdam.nl

Onderwerp Beantwoording mondelinge vragen van dhr. Van Osselaer (D66) over BTW en overdrachtsbelasting bij gronduitgifte

Geachte leden van de raadscommissie,

Op 1 januari 2015 is met betrekking tot de heffing van de omzetbelasting bij uitgaven van beperkte zakelijke rechten als erfpacht een wetswijziging van kracht geworden (staatsblad nr. 579 van 17 december 2014 artikel IX sub B). Op grond van deze wijziging is de heffingsgrondslag vanaf 1 januari 2015 gelijk aan de waarde in het economisch verkeer van de zaak waarop het recht betrekking heeft. Bij een voortdurend erfpachtrecht is deze waarde economisch verkeer gelijk aan de residueel berekende grondwaarde, die de grondslag is van het Amsterdamse grondprijsbeleid.

Deze wetswijziging is op 17 december 2014 gepubliceerd, waarbij in artikel XVI overgangsrecht is opgenomen. Dat overgangsrecht biedt partijen de mogelijkheid overeen te komen "lopende" uitgaven overeenkomstig de oude regelgeving te behandelen ter eerbiediging van reeds gemaakte afspraken / in lijn met lopende onderhandelingen.

Inhakend op de overgangsregeling en de door de gemeente Oss aangenomen gedragslijn heeft het raadslid de heer Van Osselaer (D66) in de raadscommissie RO van 4 maart de volgende vraag over btw en overdrachtsbelasting gesteld: *"Per 1 januari jl. zijn de btw-regels veranderd. Het is daardoor nu zo dat de vestiging of overdracht van zakelijke rechten voor onbepaalde tijd aangemerkt wordt als een belaste btw-regeling. Dat betekent dat er 21% btw betaald moet worden in plaats van 2% overdrachtsbelasting<sup>1)</sup>. In de wet is echter een overgangsregeling opgenomen. Die regeling komt er op neer dat overeenkomsten die voor 1 juli 2015 zijn gesloten nog btw-vrij zijn. Daar moeten partijen dan wel overeenstemming over bereiken. Het moet ook in de koopovereenkomst worden opgenomen. In andere gemeenten wordt daarover actief gecommuniceerd en wordt aangeboden om de juridische overdracht te vervroegen waar mogelijk. Zijn vraag is nu hoe de gemeente Amsterdam Amsterdammers faciliteert om gebruik te maken van dat overgangsrecht."*

1) het verlaagde tarief voor de overdrachtsbelasting van 2% geldt slechts voor bestaande woningen; voor bouwterrein zou ook als die bestemd zijn voor woningbouw het 6%-tarief van de overdrachtsbelasting gelden.

Alvorens in een afrondende conclusie tot de inhoudelijke beantwoording van die vraag te komen, vind u onderstaand als achtergrond en onderbouwing van die conclusie:

- a. een toelichting op de Wet op de Omzetbelasting en de wetsgeschiedenis van de daarin in 1995 opgenomen anti-misbruikbepaling,
- b. een toelichting op de gemeentelijke omgang met btw en
- c. de beoordeling of het overgangsrecht gegeven zijn achtergrond in casu van toepassing dient te zijn.

*ad. a. Wet Omzetbelasting en wetsgeschiedenis antimisbruikbepaling*

- *Algemeen*

Uitgangspunt van de Wet OB is dat de vestiging van een erfpachtrecht op een bouwterrein geldt als een van rechtswege met btw belaste levering van de onroerende zaak waarop het erfpachtrecht wordt gevestigd. Er kan bij vestiging een beroep op vrijstelling van de overdrachtsbelasting gedaan worden op grond van samenloop (artikel 15 eerste lid letter a Wet op Belastingen van Rechtsverkeer).

Naar aanleiding van een aantal fiscale constructies, is in 1995 een antimisbruikbepaling in de Wet OB opgenomen om btw-belaste leveringen met te lage prijzen tegen te gaan. In artikel 3, tweede lid Wet OB is daarom een uitzondering gemaakt op het uitgangspunt dat de vestiging van het erfpachtrecht een levering is voor de gevallen waarin de vergoeding (incl. btw) minder bedraagt dan de waarde van dat recht in het economisch verkeer (WEV). In die gevallen kwalificeert de vestiging van het erfpachtrecht niet als een btw-belaste levering, maar als een (btw-vrijgestelde) verhuurdienst, waardoor de vestiging van de erfpacht in de regel is onderworpen aan de heffing van overdrachtsbelasting.

Uit de wetsgeschiedenis blijkt, dat de toenmalige staatssecretaris beoogde gemeentelijke erfpachtuitgiften buiten de werking van de antimisbruikbepaling te houden. De staatssecretaris achtte namelijk niet aannemelijk dat gemeenten bij de uitgifte van grond aan bedrijven en particulieren, prijzen hanteren die onder het niveau van de economische waarde van de grond liggen.

- *Uitvoeringskader in nationale wetgeving*

Op grond van het bij die Wet OB behorende uitvoeringsbesluit (UBOB) gold tot 1 januari 2015 17 maal de geschatte gemiddelde jaarcanon (gekapitaliseerde canon) voor de beoordeling of de vergoeding voor voortdurende erfpachtrechten gelijk was aan de WEV.

De grondslag voor heffing van belastingen was dan 17 x de geschatte gemiddelde jaarcanon maar ten hoogste de WEV. Tot de gevolgen van de crisis rond 2009 tot structureel lage canonpercentages leiden (want afgeleid van reëel rendement op staatsleningen) was daarom steeds sprake van btw-belaste leveringen waarbij de btw werd berekend over de residuele grondwaarde/WEV.

- *Discrepancie tussen wetsbedoeling en Uitvoeringskader in nationale wetgeving*

Vanaf 2009 werden de gemeentelijke canonpercentages structureel zodanig laag, dat de gekapitaliseerde canon lager was dan de residuele grondwaarde. Hierdoor ontstond ruimte voor de discussie, welk fiscaal regime van toepassing was.

De gemeente heeft zich in lijn met wetsgeschiedenis en bedoeling van de wetgever met een beroep de (Europese) btw-richtlijn steeds op het standpunt gesteld, dat sprake was van btw-belaste leveringen waarbij de grondwaarde als heffingsgrondslag is gehanteerd / heeft te gelden (zie hierna onder 1b). Gemeentelijke uitvoeringspraktijk belastingwetgeving).

- *Wetwijziging Omzetbelasting per 1 januari 2015*

Op 1 januari 2015 is met betrekking tot de heffing van de omzetbelasting bij uitgaven van beperkte zakelijke rechten als erfpacht een wetwijziging van kracht geworden (staatsblad nr. 579 van 17 december 2014 artikel IX sub B).

Op grond van deze wijziging is de heffingsgrondslag vanaf 1 januari 2015 gelijk aan de waarde in het economisch verkeer van de zaak waarop het recht betrekking heeft. Met deze wijziging wordt beter aangesloten bij de bedoeling van de wetwijziging uit 1995 en de wetsgeschiedenis. De gemeentelijke uitvoeringspraktijk is (hernieuwd) volledig in lijn met de nationale wetgeving.

- *Overgangsrecht wetwijziging per 1 januari 2015*

Flankerend aan deze wetwijziging is overgangsrecht opgenomen, dat –volgens de artikelsgewijze toelichting ter eerbiediging van bestaande afspraken– de mogelijkheid biedt de vestiging fiscaal te behandelen naar de tot 1 december geldende nationale wetgeving (staatsblad nr. 579 van 17 december 2014 artikel XVI). Om een beroep op het overgangsrecht te kunnen doen, gelden de volgende voorwaarden:

1. Gemeente en erfpachter dienen vóór 1 juli 2015 over toepassing van het overgangsrecht overeenstemming te hebben bereikt en dat in een (nadere) overeenkomst vastgelegd te hebben,
2. De erfpacht dient uiterlijk 31 december 2016 te zijn gevestigd, waarbij in de akte opgenomen dient te worden dat gemeente en erfpachter een beroep doen op het overgangsrecht.

*ad. b. Gemeentelijke omgang met btw*

- *Uitvoeringspraktijk en onderbouwing daarvan*

Bij uitgifte in erfpacht van een bouwterrein baseert de gemeente Amsterdam de canon op een residueel bepaalde grondwaarde. Deze grondwaarde verhoogd met de daarover verschuldigde belasting wordt bepaald op de marktwaarde van de te stichten bebouwing inclusief belastingen verminderd met de voor realisering benodigde stichtingskosten inclusief btw. Deze grondwaarde vertegenwoordigt aldus de waarde in het economisch verkeer van het recht.

De gemeente heeft in lijn met de hiervoor geschetste wetsgeschiedenis het standpunt ingenomen, dat:

- de waarde in het economische verkeer van een erfpachtrecht gelijk is aan de residuele grondwaarde en dat daarom van misbruik als bedoeld in de wet geen sprake is,
- toepassing van de in het uitvoeringsbesluit vastgelegde heffingsgrondslag van 17 maal de gemiddelde jaarcanon in strijd is met zowel ① doel en strekking van de wet als ② de wetsgeschiedenis
- de neutraliteit van de belastingheffing in het geding is aangezien onverkorte toepassing van het uitvoeringsbesluit er toe zou leiden, dat de op de levering van een bouwterrein verschul-

- digde btw afhankelijk wordt van de gekozen canon of afkoopsom, terwijl de aan de erfpacht verbonden rechten (het product) voor alle betalingswijzen inhoudelijk gelijk is,
- de in het uitvoeringsbesluit vastgelegde heffingsgrondslag van 17 maal de gemiddelde jaar-canon daardoor ook overigens niet in lijn is met de (Europese) btw-richtlijn en
  - de gemeente zich als belastingplichtige ook naar haar erfpachters op de btw-richtlijn mag beroepen.
- *Communicatie uitvoeringspraktijk naar (aspirant) erfpachters*  
Naar aspirant-erfpachters is de gemeente over haar uitvoeringspraktijk steeds helder geweest. In haar erfpachtaanbiedingen heeft zij met een verwijzing naar de btw-richtlijn vastgelegd, dat de levering van de erfpacht onderworpen zal zijn aan ① btw-heffing, die ② wordt berekend over de volle grondwaarde: "De grondwaarde voor de u hierbij in erfpacht aangeboden kavel bedraagt € > (excl. btw)." en "Op het moment van passering van de notariële akte is conform de btw-Richtlijn btw verschuldigd over het bedrag van de grondwaarde naar het ten tijde van de aktepassering geldende tarief (thans 21%).". Deze erfpachtaanbiedingen zijn in alle gevallen ongeclausuleerd geaccepteerd.
  - *Belang gemeente bij uitvoeringspraktijk*  
Bij de productie van uitgeefbare bouwgronden treedt de gemeente tenslotte als belastingplichtig ondernemer voor de omzetbelasting. In die hoedanigheid kan zij de op de voortbrengingskosten van de bouwkafeel drukkende BTW in aftrek nemen voor zover sprake is van met btw belaste uitgiften. Bij van btw vrijgestelde en derhalve met overdrachtsbelasting belaste uitgiften gold tot 1 januari 2014, dat de gemeente over de waarde van de bouwgrond een integratieheffing af moest dragen ter hoogte van de btw over de grondwaarde. Met de afschaffing van de integratieheffing per 1 januari 2014 is het gemeentelijk nadeel bij deze uitgiften beperkt tot het verlies van btw-aftrek over de voortbrengingskosten van de bouwkafeels.

*ad. c. Beoordeling of overgangsrecht in casu van toepassing dient te zijn*

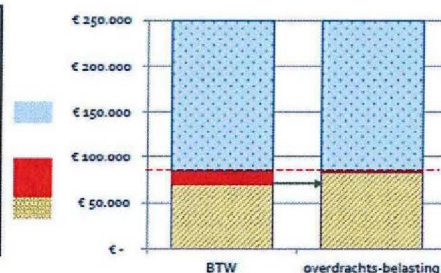
Indien toepassing van het overgangsrecht niet tot aanpassing van de overeengekomen grondwaarde zou leiden, dan zou toepassing aantrekkelijk zijn voor consumenten vanuit btw-perspectief (particulieren/zelfbouwers en niet aftrekgerechtigde ondernemers waaronder beleggers van huurwoningen).

Toepassing zonder aanpassing van de grondwaarde ligt echter niet in de rede omdat:

1. er geen sprake is van te eerbiedigen afspraken met of gemeentelijke toezeggingen aan aspirant-erfpachters op leveringen in de sfeer van de overdrachtsbelasting nu levering in de btw zo nadrukkelijk is overeengekomen en
2. zulks op gespannen voet staat met het beginsel van bestendig beleid en rechtszekerheid (onderdeel algemene beginselen van behoorlijk bestuur) en in dit licht onbillijk zou zijn ten opzichte van erfpachters waarvan de erfpacht vóór 1 januari 2015 (economisch) is gevestigd en die daarbij btw hebben voldaan overeenkomstig de hiervoor geschetste gemeentelijke omgang met btw,
3. zo de gemeente in verzoeken om toepassing zou bewilligen (wat zij niet zal doen), het onaangetast laten van de overeengekomen grondwaarde zich niet verhoudt met de residuele grondwaardebepaling die immers uitgangspunt van het gemeentelijk grondprijnsbeleid is.

In navolgend (fictief) voorbeeld is op basis van dit uitgangspunt een nieuwe residuele grondwaarde bepaald.

waarde-element	levering belast met	
	BTW	overdrachtsbelasting
VON-waarde woning	€ 250.000	€ 250.000
AF: Stichtingskosten woning all-in incl. BTW	€ 165.000	€ 165.000
grondwaarde incl. belastingen	€ 85.000	€ 85.000
AF: 21% BTW over grondwaarde	€ 14.752	n.v.t.
AF: 6% overdrachtsbelasting over 17 X canon à 2,5%	n.v.t.	€ 2.114
grondwaarde exl. Belastingen	€ 70.248	€ 82.886
grondwaardeverhoging bij overdrachtsbelasting		€ 12.638



Bij met overdrachtsbelasting belaste levering van bouwterreinen heeft de gemeente de berekende grondwaardeverhoging overigens deels nodig om haar verlies aan btw-af trek over de voortbrengingskosten van de bouwka vel te compenseren.

### Conclusie

De gemeente Amsterdam zal geen gebruik maken van / toepassing geven aan het overgangsrecht omdat zoals hiervoor uiteengezet:

- het overgangsrecht is in het leven geroepen om bestaande afspraken over de fiscale behandeling van erfpachtuitgiften te eerbiedigen; nu de gemeentelijke fiscale behandeling van uitgiften vóór en ná 1 januari 2015 gelijk is gebleven is van een dergelijke omstandigheid geen sprake;
- toepassing van het overgangsrecht staat op gespannen voet met het beginsel van bestendig beleid en rechtszekerheid (onderdeel algemene beginselen van behoorlijk bestuur) en is in dit licht onbillijk ten opzichte van erfpachters waarvan de erfpacht vóór 1 januari 2015 (economisch) is gevestigd en die daarbij over de grondwaarde btw hebben voldaan overeenkomstig de hiervoor geschetste gemeentelijke omgang met btw.

Met vriendelijke groet,

5.1.2e

5.1.2e