

Btw-heffing bij de vestiging en overdracht van een recht van erfpacht

WBR, Wet OB 1968

Voor de heffing van omzetbelasting wordt de vestiging en de overdracht van een recht van erfpacht alleen aangemerkt als wordt voldaan aan de voorwaarde die de wet stelt aan de omvang van de vergoeding. Een uitspraak van de Europese rechter geeft echter een handreiking om onder omstandigheden voorbij te gaan aan die voorwaarde. De omvang van de vergoeding zou alsdan niet meer bepalend zijn voor de kwalificatie van de prestatie. Overigens leidt de bepaling van de omvang van de vergoeding tot discussie.



mr. M. Albers

1. GELIJKSCHAKELING VAN BEPERKT (ZAKELIJKE) RECHTEN

De vestiging en de overdracht van een recht van erfpacht wordt als levering van goederen aangemerkt indien de vergoeding ten minste gelijk is aan de waarde in het economische verkeer van het recht van erfpacht. De waarde van het recht van erfpacht in het economische verkeer bedraagt hiervoor tenminste de actuele kostprijs van de onroerende zaak zelf.¹ Indien niet aan deze voorwaarde wordt voldaan zal de vestiging en de overdracht voor de heffing van omzetbelasting niet kwalificeren als levering van goederen maar als dienst. Deze dienst zal bij een recht van erfpacht worden aangemerkt als verhuur van onroerende zaken.² De verhuur van onroerende zaken is, behoudens enige uitzonderingen, waaronder begrepen de optie voor btw-belaste verhuur, vrijgesteld van heffing van omzetbelasting. In deze opzet zal de eigenaar worden beperkt in zijn aftrekmogelijkheid indien de vestiging dan wel overdracht geschiedt aan een niet-aftrekgerechtigde tegen een te lage vergoeding.

De mogelijkheid om de vestiging en de overdracht van het recht van erfpacht als levering van goederen aan te merken komt voort uit de Btw-richtlijn.³ De Btw-richtlijn biedt lidstaten de mogelijkheid om als lichamelijke zaak aan te merken:

- a. bepaalde rechten op onroerende goederen; en
- b. de zakelijke rechten die de rechthebbende de bevoegdheid verschaffen een onroerende zaak te gebruiken.⁴

Nederland heeft op eigen wijze gebruikgemaakt van deze keuzemogelijkheid. De wet bepaalt immers dat onder voorwaarden de vestiging, overdracht, wijziging, opzegging en afstand van een recht waaraan onroerende zaken zijn onderworpen als levering van goederen wordt aangemerkt. Het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJ) heeft in het zogenoemde Goed Wonen-arrest bevestigd dat de gestelde voorwaarde aan de omvang van de vergoeding niet strijdig is met de Btw-richtlijn.⁵ De wijze waarop de wetgever misbruik wenst te voorkomen lijkt hiermee gesanctioneerd. Dit ondanks de twijfels van het HvJ of in de praktijk ooit aan de voorwaarde zal worden voldaan.

2. HET CENTRALAN-ARREST

Het is echter maar de vraag of het belang van het Goed Wonen-arrest niet (aanzienlijk) is verminderd sinds uitspraak is gedaan in de Centralan-zaak, nu mogelijk de vestiging en overdracht van een recht van erfpacht aangemerkt kunnen worden als de levering van goederen zonder dat voldaan wordt aan de gestelde voorwaarde.⁶ Ik kom hier later op terug. In de onderliggende casus van het Centralan-arrest werd een universiteitsgebouw in eigendom verkregen waarop de verkrijger:

1. een huurovereenkomst aanging met de universiteit, waarbij de verkrijger het gebouw verhuurde aan de universiteit voor twintig jaar, ter zake van welke verhuur omzetbelasting was verschuldigd;
2. een huurovereenkomst aanging met een zustervennootschap voor 999 jaar (behoudens de huurovereenkomst vermeld onder 1) voor een aanzienlijke vergoeding, ter zake van welke verhuur geen omzetbelasting was verschuldigd;
3. het residuele eigendomsrecht leverde aan de universiteit voor een zeer beperkte vergoeding, belast met omzetbelasting.

In het arrest heeft het HvJ aangegeven dat zowel het aangaan van de huurovereenkomst (voor 999 jaar) alsook de opvolgende levering van de residuele eigendom van diezelfde onroerende zaak aangemerkt zou kunnen worden als de levering van goederen. Dit zal het geval zijn indien beide rechtshandelingen leiden tot de overdracht van de macht om als eigenaar over het goed te beschikken. Op deze wijze zou zich dan tweemaal een levering kunnen voordoen ter zake van dezelfde onroerende zaak. Hierbij gaat het HvJ voorbij aan de mogelijkheid om de huurovereenkomst zelf als lichamelijke zaak aan te merken, zoals is voorgeschreven in de Btw-richtlijn.⁷ Wat betreft de aftrek van in rekening gebrachte omzetbelasting oordeelde het HvJ dat het doel van de Btw-richtlijn het meest toereikend kon worden verwezenlijkt door (voor de aftrek van voorbelasting) de beide aan de orde zijnde leveringen (enerzijds het aangaan van de huurovereenkomst en anderzijds de overdracht van de residuele eigendom) in aanmerking te nemen naar rato van de beide waarden.⁸

3. CENTRALAN EN HET RECHT VAN ERFPACHT

Wanneer wij de uitkomst van voormeld arrest toepassen op de vestiging van een recht van erfpacht, zal die vestiging als levering van goederen aangemerkt kunnen worden zonder dat expliciet het recht van erfpacht door onze wetgever als lichamelijke zaak is aangemerkt. Alsdan zal evenwel sprake moeten zijn van de overdracht of overgang van de macht om als eigenaar over het goed te beschikken. In dat geval wordt voorbijgegaan aan de voorwaarde die art. 3, lid 2, Wet OB 1968 stelt. De omvang van de vergoeding zal alsdan geen doorslaggevende betekenis hebben bij de beoordeling of de vestiging dan wel overdracht van een recht van erfpacht als levering van goederen wordt aangemerkt. Hiermee zal wel discussie ontstaan in welke gevallen zich een levering zal voordoen. Het is aan de nationale rechter om te beoordelen of sprake is van de overdracht of overgang van de macht om als eigenaar over het goed te beschikken. Het moge echter duidelijk zijn dat de voorwaarde die de wet stelt aan de omvang van de vergoeding unierechtelijk onder omstandigheden terzijde geschoven kan worden.

4. HET VERVALLEN VAN DE VOORWAARDE VAN ART. 3, LID 2, WET OB 1968

Het geheel overziende moeten wij constateren dat de Btw-richtlijn toestaat dat meerdere leveringen ter zake van dezelfde onroerende zaak mogelijk zijn. Voorts staat de Btw-richtlijn toe dat ook een recht van erfpacht waarbij niet het gehele belang bij de onroerende zaak overgaat als lichamelijke zaak kan worden aangemerkt en daarmee vatbaar is om als goed geleverd te worden. Een en ander brengt met zich mee dat ook de vestiging van een recht van erfpacht voor een periode van vijf jaar op grond van de Btw-richtlijn als de levering van goederen aangemerkt kan worden. Overigens zal bedacht moeten worden dat ook de overdracht van een aandeel in de volle eigendom van de onroerende zaak als levering van goederen wordt aangemerkt, terwijl de verkrijger niet het gehele belang verkrijgt bij de hele onroerende zaak. Het gevolg is dat omzetbelasting wordt geheven over de vergoeding (overeenkomend met de waarde van het recht) indien sprake is van een gebouw en het erbijbehorende terrein vóór, op of uiterlijk twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikneming, dan wel van een bouwterrein. Hiernaast zal de partij die het recht van erfpacht vestigt (de eigenaar) of overdraagt (de voormalig erfpachter) gerechtigd zijn om de hem in rekening gebrachte omzetbelasting in aftrek te brengen. Een en ander is overigens vergelijkbaar met de situatie waarbij de eigenaar de onroerende zaak voor een periode van vijf jaar verhuurt en waarbij wordt gekozen voor btw-heffing. Voor die gevallen waarin de onroerende zaak niet alleen door de erfpachter wordt gebruikt, maar ook door een ander (denk aan een andere erfpachter of huurder), dan zal de aftrek door de eigenaar van de hem in rekening gebrachte omzetbelasting toegestaan dienen te worden naar rato van de waarde van de beide prestaties. Vorenstaande opzet zou de heffing van omzetbelasting bij beperkt zakelijke rechten (zoals het recht van erfpacht) aanzienlijk vereenvoudigen. Zo zal de verhuuranalogie geen werking meer hebben.⁹ Alsdan zal niet meer voldaan hoeven te worden aan de voorwaarden die gesteld worden aan de keuze voor een btw-belaste verhuur. Deze voorwaarden zijn geschreven voor een reguliere verhuursituatie en zijn maar slecht inpasbaar bij de vestiging en overdracht van beperkt zakelijke rechten. Gedacht kan worden aan de verplichting om binnen de gestelde

termijn de onroerende zaak in gebruik te nemen, terwijl de erfpachter (projectontwikkelaar) vóór de ingebruikname het recht doorlevert aan de eindkoper. Bovendien zou de wet met de door mij voorgestelde wijziging meer in lijn zijn met het doel van de Btw-richtlijn en tevens beter aansluiten bij het rechtskarakter van de heffing. De wet zou hierop aangepast dienen te worden.

Het is wellicht goed om het Centralan-arrest in het juiste perspectief te brengen. In de onderliggende casus hebben partijen gekozen voor een opzet waarbij zo veel mogelijk belasting zou worden bespaard, hetgeen werd bestreden door de belastingdienst van het Verenigd Koninkrijk. Aan een onderzoek naar misbruik van recht kwam het HvJ echter niet toe, nu is bepaald dat de aftrek geschiedt naar rato van de respectievelijke waarde van de beide leveringen.

5. WAARDE VAN DE CANON BIJ VOORTDURENDE RECHTEN

Zoals ik hiervoor heb aangegeven, wordt de vestiging en de overdracht van een recht van erfpacht als levering van goederen aangemerkt indien de omvang van de vergoeding voldoet aan de wettelijk gestelde voorwaarde. Voor de bepaling van deze vergoeding wordt een eventuele eenmalige vergoeding of koopsom verhoogd met de waarde van de periodiek verschuldigde canon.¹⁰ Een eenmalige vergoeding of koopsom zal in zakelijke verhoudingen verschuldigd zijn indien de canon lager is dan de omvang van het recht rechtvaardigt. De waarde van de canon wordt forfaitair bepaald. Bij een voortdurend recht van erfpacht wordt de waarde van de canon gesteld op de waarde in het economische verkeer van de onroerende zaak waarop het recht betrekking heeft.¹¹ De totale vergoeding zal echter niet hoger zijn dan de waarde in het economische verkeer van de onroerende zaak waarop het recht betrekking heeft.¹² Hiermee zal bij een voortdurend recht van erfpacht in de meeste gevallen worden voldaan aan de wettelijk gestelde voorwaarde.¹³ Overigens zal bedacht moeten worden dat deze fictieve waardebepaling bij voortdurende rechten ertoe zal leiden dat de vergoeding hoger wordt gesteld dan de waarde in het economische verkeer van het recht van erfpacht. De waarde van het recht van erfpacht zal in beginsel nooit gelijk zijn aan de waarde van de onroerende zaak zelf. De eigenaar behoudt zich immers ook bepaalde rechten en bevoegdheden voor, die een waarde zullen vertegenwoordigen. Hiernaast kunnen beperkingen in het recht leiden tot een lagere economische waarde, waarmee geen rekening wordt gehouden bij de bepaling van de vergoeding. Een en ander zal onder omstandigheden strijdig zijn met de Btw-richtlijn.

Gezien de reikwijdte van dit artikel laat ik buiten beschouwing de waardering van de retributie bij de vestiging van een erfdienstbaarheid die in beginsel altijd voor onbepaalde tijd wordt gevestigd en waarbij de waarde in het economische verkeer in een zeer beperkt aantal gevallen de actuele kostprijs van de onroerende zaak zal benaderen.

6. WAARDE VAN DE CANON BIJ TIJDELIJKE RECHTEN

Indien een recht van erfpacht voor bepaalde tijd wordt gevestigd, zal de waarde van de canon worden bepaald op basis van het forfait. Het forfait dat geldt voor de heffing van omzetbelasting geldt ook voor de heffing van overdrachtsbelasting. Bij

de invoering van het forfait heeft de wetgever voor de heffing van overdrachtsbelasting aangegeven dat bij de waardebepaling van de schuldplichtigheid zo veel mogelijk aansluiting moet worden gezocht bij de maatschappelijke werkelijkheid.¹⁴ Wanneer bedacht wordt dat het forfait al geruime tijd uitgaat van een rekenrente van 6%, zal duidelijk zijn dat een dergelijke rekenrente niet past in het huidige financiële klimaat. Hier komt bij dat de huidige opzet van de waardebepaling van de canon tot discussie en complicaties leidt.¹⁵ Het lijkt vooralsnog niet mogelijk om tot een eenduidig standpunt te komen op welke wijze de waarde van de schuldplichtigheid moet worden vastgesteld. Dit geldt met name in die gevallen waarin de canon wordt geïndexeerd of na verloop van een bepaalde periode zal worden herzien in verband met een gewijzigde grondwaarde. Nu de waardebepaling in de praktijk te ingewikkeld en onduidelijk is en bovendien resulteert in een waarde die niet (per definitie) aansluit bij de maatschappelijke werkelijkheid, zou het huidige forfait aangepast dan wel afgeschaft dienen te worden. Het zou veel meer voor de hand liggen om de waarde van de schuldplichtigheid en (daarmee) de waarde van het recht van erfpacht te laten bepalen door de markt, dan wel door deskundigen. Een en ander doet meer recht aan de opzet van de wetgever die voor de heffing van overdrachtsbelasting heeft aangegeven dat de schuldplichtigheid aangemerkt dient te worden als een persoonlijke schuldvordering die de grondslag van heffing niet zou mogen verlagen. Ofwel de grondslag van heffing wordt vastgesteld op de waarde van het recht, waarbij de schuldplichtigheid wordt geneutraliseerd.

Martijn Albers is notaris te Amsterdam en promovendus aan de Rijksuniversiteit van Groningen (*Het beperkt zakelijk recht en enkele belastingen*, beoogde promotiedatum 12 januari 2017).

- 1 De waarde in het economische verkeer bedraagt ten minste de kostprijs, met inbegrip van de omzetbelasting, van de onroerende zaak waarop het recht betrekking heeft, zoals die zou ontstaan bij de voortbrenging door een onafhankelijke derde op het tijdstip van de handeling.
- 2 Art. 11, lid 1, onderdeel b, laatste volzin, Wet OB 1968.
- 3 Richtlijn 2006/112EG.
- 4 Art. 15, lid 2, Btw-richtlijn.
- 5 HvJ 4 oktober 2001, zaak C-326/99 (Goed Wonen), ECLI:EU:C:2001:506, NTFR 2001/1444, V-N 2001/56.25.
- 6 HvJ 15 december 2005, zaak C-63/04 (Centralan Property), ECLI:EU:C:2005:773, NTFR 2006/90, V-N 2005/61.19.
- 7 Art. 15, lid 2, Btw-richtlijn.
- 8 Als doel geldt het neergelegde stelsel van aftrek en herziening dat tot doel heeft een nauw en rechtstreeks verband te vestigen tussen het recht op aftrek van voorbelasting en het gebruik van de betrokken goederen en diensten voor belaste handelingen.
- 9 Art. 11, lid 1, onderdeel b, laatste volzin, Wet OB 1968.
- 10 Art. 8, lid 5, onderdeel b Wet OB 1968 en art. 5 Uitv.besl. OB 1968.
- 11 Bijlage A, onderdeel c, Uitv.besl. OB 1968.
- 12 Art. 5, lid 1, Uitv.besl. OB 1968.
- 13 Dit zal alleen anders zijn indien de som van de eenmalige vergoeding en de waarde van de canon gelijk is (dan wel wordt gesteld) aan de waarde in het economische verkeer van de onroerende zaak waarop het recht betrekking heeft, maar minder bedraagt dan de actuele kostprijs.
- 14 Memorie van toelichting, Kamerstukken II, 1969-1970, 10 560, nr. 3. p. 18.
- 15 Zie onder meer J. van Rennes, 'De maatstaf van heffing bij een recht van erfpacht: lang leve de goedkeuring uit 1971!', *WPNR* 2016, 7118;

R.N.G. van der Paardt, 'Erfpacht en de berekening van de maatstaf van heffing', *WPNR* 2016, 7113; R. van Hell, 'Waarde, tegenprestatie en overdrachtsbelasting bij erfpacht, is er iemand die het begrijpt?', *Vastgoed Fiscaal & Civiel* 2016, nr. 4.