

# Grondwaarde of waarde van de grond?

## Inleiding

Onlangs promoveerde ik aan de Rijksuniversiteit Groningen op mijn onderzoek naar de heffing van omzetbelasting, overdrachtsbelasting en inkomstenbelasting bij beperkt zakelijke rechten met Bart van Zadelhoff als eerste promotor. In de periode voor de verdediging van mijn proefschrift ontving ik het eervolle verzoek om een bijdrage te leveren aan dit liber amicorum. De gedachte kwam op om in deze bijdrage (in het vervolg op mijn proefschrift) nader stil te staan bij de waardering van de canon bij een voortdurend recht van erfpacht voor de heffing van omzetbelasting. Hierbij wil ik met name stilstaan bij een mogelijk verschil tussen de fictieve waardering van de canonverplichting zoals deze de wet- en besluitgever voor ogen staat en de wijze waarop de praktijk hiermee om gaat. Tijdens de verdediging van mijn proefschrift heb ik, naar aanleiding van een vraag van Redmar Wolf, reeds stilgestaan bij een mogelijk verschil.

## Wat is het belang

De waardering van de canonverplichting is van belang voor de vaststelling van de omvang van de vergoeding. De (berekende) vergoeding dient als grondslag voor de heffing van omzetbelasting. De omvang van de vergoeding bepaalt ook of de vestiging, overdracht, wijziging, afstand en opzegging van een recht van erfpacht als levering van goederen voor de heffing van omzetbelasting wordt aangemerkt, dan wel als dienst en onder voorwaarden als verhuur van onroerende zaken.<sup>2</sup> In mijn proefschrift ben ik uitgebreid ingegaan op de voorwaarde die de wetgever stelt aan de omvang van de vergoeding om de prestatie als levering van goederen aan te merken.<sup>3</sup>

## Waardering volgens het uitvoeringsbesluit

De wet bepaalt dat de vergoeding, bij de vestiging en de overdracht van een beperkt zakelijk recht, wordt gesteld op de som van de (eventuele) eenmalige vergoeding

1 Notaris bij Albers en Van Tienen notarissen te Amsterdam.

2 Voor zover verricht door een als zodanig handelend ondernemer onder bezwarende titel.

3 M. Albers, *Het beperkt zakelijk recht en enkele belastingen* (diss. Groningen) 2017.

(dan wel koopsom) en de waarde van de schuldplichtigheid.<sup>4</sup> Hiermee wordt beoogd om de vergoeding te stellen op een bedrag overeenkomende met de waarde van het beperkt zakelijk recht, waarbij het waardedrukkend effect van de schuldplichtigheid is geneutraliseerd.<sup>5</sup> Om de vergoeding te kunnen berekenen zal dan ook de waarde van de schuldplichtigheid bepaald dienen te worden. Voor een recht van erfpacht dat voor bepaalde tijd wordt of is gevestigd, geldt dat de waarde van de schuldplichtigheid forfaitair wordt berekend. Voor een recht van erfpacht dat echter voor onbepaalde tijd wordt of is gevestigd, wordt de waarde van de schuldplichtigheid gesteld op de waarde in het economische verkeer van de onroerende zaak dat met het recht van erfpacht is belast.<sup>6</sup> Een en ander zal ertoe kunnen leiden dat de som van de eenmalige vergoeding of koopsom en de waarde van de schuldplichtigheid uitkomt boven de waarde van de onroerende zaak zelf.<sup>7</sup> Hiervoor is bepaald dat de vergoeding niet hoger kan zijn dan de waarde in het economische verkeer van de zaak waarop het recht betrekking heeft.<sup>8</sup>

Met de hiervoor beschreven fictieve waardering van de canon zal, bij een recht van erfpacht dat voor onbepaalde tijd is of wordt gevestigd, de omvang van de vergoeding in beginsel voldoende zijn om de vestiging en overdracht van het recht als levering van goederen aan te merken.<sup>9</sup> Dit zal het oogmerk van de wet- en besluitgever zijn geweest bij de introductie van de fictie. De Randstedelijke gemeenten die in hun grondbeleid gebruikmaken van erfpacht zullen hier zeker mee geholpen zijn nu de aftrek van voorbelasting ter zake van de uit te geven bouwterreinen gewaarborgd is. Nu de fictie voor alle voortdurende beperkt (zakelijke) rechten geldt en geen onderscheid wordt gemaakt tussen de verschillende rechten zal de vergoeding in veel gevallen hoger worden vastgesteld dan de waarde in het economische verkeer van die rechten. Dat geldt zeker voor die rechten die beperkt van omvang zijn. Overigens merk ik op dat indien er geen canon verschuldigd is, bijvoorbeeld omdat deze voor de (resterende) duur van het recht is afgekocht, de voorgeschreven fictieve waardering geen werking heeft. Alsdan zal de vergoeding uitsluitend bestaan uit de eenmalig (geldelijke) vergoeding die de erfpachter voldoet aan de eigenaar, dan wel de koopsom die de verkrijger voldoet aan zijn rechtsvoorganger. Een en ander brengt met zich mee dat twee identieke rechten van erfpacht op verschillende wijze in de heffing worden betrokken. Het verschil wordt dan uitsluitend veroorzaakt door de vooruitbetaling van de canon. Dit is naar mijn mening strijdig met het rechtskarakter van de heffing.

- 4 Aan het recht van erfpacht zal een waarde toekomen indien de canon lager is dan de rechten en bevoegdheden in zakelijke verhoudingen rechtvaardigen.
- 5 Als beperkt zakelijk recht wordt aangemerkt het recht van erfpacht, het opstalrecht en de erfdiensbaarheid.
- 6 Bijlage A onder c Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968.
- 7 Voor een uiteenzetting dat de som van de waarde van het beperkt zakelijk recht en de hoofdgerechtigdheid minder bedraagt dan de waarde van de volle eigendom zie het artikel van M. de Koe, 'Erfpacht op juiste waarde getaxeerd', *WPNR* 2013/6977.
- 8 Art. 5 lid 1 Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968.
- 9 Dit kan anders zijn indien de actuele kostprijs hoger is dan de som van de eventuele overeengekomen eenmalige vergoeding (of koopsom) en de waarde in het economische verkeer van de onroerende zaak zelf.

## Hoe gaat de praktijk ermee om

Bij de vestiging van een recht van erfpacht wordt tussen partijen een canon overeengekomen. Deze zal hoofdzakelijk afhankelijk zijn van de waarde van de onroerende zaak die wordt belast met het recht van erfpacht. Door gemeenten wordt voor deze waardering ook wel gebruikgemaakt van een zogenoemde grondwaarde. Deze grondwaarde gaat uit van een waarde in het economische verkeer van de onroerende zaak, met dien verstande dat bij de grondwaarde rekening wordt gehouden met de erfpachtbestemming. Een en ander zal ertoe leiden dat het perceel dat bestemd is om te worden bebouwd met een kantoorgebouw een hogere grondwaarde zal hebben dan dat datzelfde perceel bebouwd zou worden met woningen. Ook zullen partijen de grondwaarde afhankelijk stellen van het toegestane bouwvolume. Als er meer vierkante meters gerealiseerd mogen worden, zal de grondwaarde hoger zijn. Nadat de grondwaarde is bepaald, zal de canon worden vastgesteld op basis van een percentage van deze grondwaarde. Dit percentage zal afhankelijk zijn van de ontwikkelingen op de kapitaalmarkt.

Indien de gemeente overgaat tot de vestiging van een voortdurend recht van erfpacht op een perceel grond dat voor de heffing van omzetbelasting als bouwterrein wordt aangemerkt, zal van rechtswege omzetbelasting verschuldigd zijn over de vergoeding. Indien uitsluitend een canon wordt overeengekomen (en niet een eenmalige vergoeding), dient omzetbelasting in rekening te worden gebracht over de waarde in het economische verkeer van de onroerende zaak. In de praktijk zien wij dat de gemeente omzetbelasting berekent over de hiervoor bedoelde grondwaarde.

## Klopt dit wel?

Deze vraag kan bevestigend worden beantwoord indien de grondwaarde overeenkomt met de waarde in het economische verkeer van de onroerende zaak waarmee het recht van erfpacht is bezwaard. Als waarde in het economische verkeer van de onroerende zaak wordt beschouwd de vermoedelijke prijs die bij verkoop door de meestbiedende koper zou worden betaald als de verkoop op de voor het vermogensbestanddeel gebruikelijke wijze en onder normale omstandigheden zou plaatsvinden, en op de gebruikelijke wijze zou zijn voorbereid. Bij de bepaling van de waarde zal onder meer rekening worden gehouden met de publiekrechtelijke bestemming van het object, zoals deze in het bestemmingsplan is vastgelegd. Ook zal met andere beperkingen rekening gehouden moeten worden die het gebruik van het perceel kunnen beperken. Zo zou een erfdienstbaarheid gevestigd kunnen zijn ten laste van het perceel om te dulden dat de buurman over het perceel van en naar de openbare weg mag rijden. Beperkingen in het gebruik kunnen, zoals hiervoor ook al aangegeven, ook voortkomen uit de bepalingen waaronder het recht van erfpacht wordt gevestigd. Deze beperkingen kunnen verdergaan dan de beperkingen welke voortvloeien uit het bestemmingsplan. Indien bij de bepaling van de grondwaarde met deze aanvullende beperkingen rekening wordt gehouden, dan zal de grond-

waarde niet meer overeenkomen met de waarde in het economische verkeer van de onroerende zaak zelf.<sup>10</sup>

### **Een voorbeeld**

De gemeente is gerechtigd tot een bouwterrein dat volgens het bestemmingplan bestemd is voor (de realisatie van) een kantoorgebouw. Hierbij is een bouwvlak en een maximale bebouwingshoogte vastgelegd. Laten we aannemen dat op grond van het bestemmingsplan een kantoorgebouw gerealiseerd kan worden van 10.000 vierkante meter bruto vloeroppervlak (BVO). De (toekomstig) erfpachter heeft zijn zinnen gezet op dit perceel om daarop een gebouw te realiseren dat hij in units zal gaan verhuren aan verschillende startende ondernemers. Deze (toekomstig) erfpachter betracht enige voorzichtigheid en besluit om vooralsnog 8.000 vierkante meter BVO te realiseren, met de mogelijkheid om later nog een extra verdieping van 2.000 vierkante meter op het gebouw te plaatsen. Met dit plan sluit hij met de gemeente een erfpachtovereenkomst. In de uitgifteakte wordt dan ook bepaald dat het perceel bestemd is om te worden bebouwd met een kantoorgebouw bevattende maximaal 8.000 vierkante meter BVO. In de akte wordt ook bepaald dat voor de wijziging van de bestemming de voorafgaande toestemming vereist is van de gemeente, die aan deze toestemming (financiële) voorwaarde kan (en de praktijk leert: zal) stellen. Bij de uitgifte wordt een grondwaarde vastgesteld op de alsdan geldende erfpachtbestemming (die uitgaat van 8.000 vierkante meter BVO). De overeen te komen canon zal op basis van deze grondwaarde vastgesteld kunnen worden. Een latere vergroting van het gebouw zal dan ook leiden tot een hogere grondwaarde en een hogere canon. Bij de uitgifte in erfpacht zal de gemeente een factuur uitreiken aan de erfpachter. Indien de gemeente omzetbelasting in rekening brengt over de grondwaarde (die uitgaat van 8.000 vierkante meter BVO) handelt zij in strijd met hetgeen de wet- en besluitgever heeft voorgeschreven, indien deze waarde lager is dan de waarde in het economische verkeer van (de volle eigendom van) het perceel bouwterrein. In het vorenstaande voorbeeld ligt het voor de hand dat de gemeente handelt in strijd met de voorschriften.

### **Wijziging van het recht**

Het verschil tussen de grondwaarde en de waarde in het economische verkeer van de onroerende zaak leidt ook tot discussie bij een wijziging van het recht van erfpacht (kort) volgend op de vestiging daarvan. In de lijn van het hiervoor geschetste voorbeeld kan worden gedacht aan de verruiming van het toegestane aantal vierkante meters BVO. Deze verruiming zal leiden tot een hogere grondwaarde. De vergoeding wordt gesteld op het verschil van de waarde van het recht voor en na de wijziging. Wanneer wordt uitgegaan van het verschil in grondwaarden zal er sprake zijn van een vergoeding. Indien echter wordt uitgegaan van de

10 Zie in dit verband bij wijze van voorbeeld 'Het grondprijsbeleid 2016 voor nieuwe uitgiften in eeuwigdurende erfpacht Bijlage bij raadsvoordracht "Instemmen met de invoering van eeuwigdurende erfpacht voor nieuwe uitgiften" voor de gemeenteraad d.d. 22 juni 2016', Gemeente Amsterdam.

waardering van het uitvoeringsbesluit zal er van een vergoeding geen sprake zijn. Immers de waarde in het economische verkeer van de onroerende zaak zelf zal niet wijzigen. Dit zal anders zijn indien er sprake is van een aanvullende eenmalige vergoeding die niet als canon wordt aangemerkt.

## De Richtlijn

De heffing van omzetbelasting geschiedt op basis van nationale wetgeving die in overeenstemming dient te zijn met de Btw-richtlijn.<sup>11</sup> De Btw-richtlijn schrijft voor dat geheven dient te worden over de vergoeding. Dit omvat alles wat de leverancier of dienstverlener voor de handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de afnemer of van een derde.<sup>12</sup> Deze tegenprestatie is de subjectieve waarde, dat wil zeggen de werkelijk ontvangen waarde, en niet een volgens objectieve maatstaven geschatte waarde.<sup>13</sup> Hiermee zal de waardering van de schuldpllichtigheid zoals thans is voorgeschreven alleen toegepast kunnen worden indien de bedoelde waarde van de verschuldigde canonverplichtingen overeenkomt met de waarde in het economische verkeer van de onroerende zaak zelf. Naar mijn mening zal dit zich in het merendeel van de gevallen niet voordoen. Een welkenkende erfpachter zal niet snel bereid zijn om de waarde in het economische verkeer van de volle eigendom van de onroerende zaak te voldoen, terwijl hij 'slechts' een recht van erfpacht verkrijgt. Indien het recht van erfpacht meer beperkingen kent dan de onroerende zaak zelf, zal het verschil tussen de waarde in het economische verkeer van de onroerende zaak en hetgeen de erfpachter bereid is te voldoen alleen maar groter worden. Een en ander houdt dan ook in dat de canon die is gebaseerd op de grondwaarde dichter bij de subjectieve waarde van de vergoeding ligt zoals voorgeschreven door de Btw-richtlijn, dan wanneer de canon is gebaseerd op de (hogere) waarde in het economische verkeer van de onroerende zaak. Een en ander laat echter onverlet dat de waardering in strijd kan zijn met de Btw-richtlijn én het besluit.

## Hoe dan wel?

Mijn advies zou zijn om terug te gaan naar de tekentafel met als opdracht om te komen tot een regeling die (meer) aansluit bij de Btw-richtlijn. Hiermee zou de vergoeding gesteld dienen te worden op de tegenprestatie als zijnde de subjectieve waarde van de werkelijk (te) ontvangen waarde. Dit zou naar mijn mening het best bereikt kunnen worden door de waardering van de schuldpllichtigheid over te laten aan de markt dan wel deskundigen. Indien en voor zover gebruikgemaakt wordt van een forfaitaire berekening, zal deze alleen toegepast kunnen worden indien deze berekende waarde overeenkomt met de hiervoor bedoelde subjectieve waarde. Wel zal bedacht moeten worden dat hiermee nog nauwelijks voldaan zal kunnen worden

11 Richtlijn 2006/112/EG.

12 Art. 73 Richtlijn 2006/112/EG.

13 Zie onder meer arresten van HvJ EG 5 februari 1981, nr. C-154/80 (Coöperatieve Aardappelenbe-waarplaats), ECLI:EU:C:1981:38 en HvJ EU 26 april 2012, nr. C-621/10 en C-129/10 (Balkan and Sea Properties en Provadinvest), ECLI:EU:C:2012:248.

aan de voorwaarde die de wet stelt om de prestatie aan te merken als levering van goederen. Het kaartenhuis dat destijds hierop is gebaseerd, zal ineensstorten. De wijziging van de waardering van de schuldplichtigheid zal dan ook deel moeten uitmaken van een meeromvattende wetswijziging betreffende beperkt zakelijke rechten. Uitgangspunt zou moeten zijn om te komen tot een betere aansluiting bij de Btw-richtlijn en het rechtskarakter van de heffing. Tevens zou de wijziging moeten leiden tot een vereenvoudiging van de regeling.

## **Slot**

Hiervoor heb ik een klein onderdeel besproken van de heffing van omzetbelasting ter zake van een recht van erfpacht als beperkt zakelijk recht. Ook hier heb ik moeten constateren dat het wenselijk is om de heffing van omzetbelasting bij beperkt zakelijke rechten wederom tegen het licht te houden. Naar mijn mening zou dit moeten leiden tot een aanzienlijke wijziging van de regeling.