

## Proefschrift

Auteur: Mr. dr. M. Albers, Notaris te Amsterdam. (m.albers@avtn.nl)  
Rubriek: Artikel  
Publicatie: WPNR Weekblad voor Privaatrecht, Notariaat en Registratie  
Editie: 2017, 7149  
Publicatiedatum: 06-05-2017  
Uitgever: Koninklijke Notariële Beroepsorganisatie

**M. Albers, Het beperkt zakelijk recht en enkele belastingen**  
**Promotores: prof. dr. B.G. van Zadelhoff en prof. dr. L.C.A. Verstappen**  
**Het proefschrift is verdedigd aan de Rijksuniversiteit Groningen op 12 januari 2017**

### Inleiding

Op 12 januari 2017 verdedigde ik mijn proefschrift "Het beperkt zakelijk recht en enkele belastingen". In mijn proefschrift beschreef ik mijn onderzoek naar de heffing van omzetbelasting, overdrachtsbelasting en inkomstenbelasting met beperkt zakelijke rechten als belastingobject. Bij mijn onderzoek heb ik onderzocht of door de wetgever voldoende rekenschap is gegeven van de eigenaardigheden van, en de onderlinge verschillen tussen, de verschillende beperkt zakelijke rechten. Daarbij heb ik de eventuele gevolgen van een onvoldoende afstemming beschreven en aangegeven welke maatregelen genomen kunnen worden om tot een meer evenwichtige heffing te komen. Aan het proefschrift heb ik een aantal stellingen toegevoegd. Hieronder zal ik er drie daarvan bespreken.

### **Stelling 1: De waarde van de schuldplichtigheid wordt in veel gevallen forfaitair bepaald. Deze waardebepaling zou beter moeten aansluiten bij de maatschappelijke werkelijkheid**

De verkrijging van een beperkt zakelijk recht (rechten van erfpacht en opstal alsmede de erfdiensbaarheid) wordt, behoudens een vrijstelling, belast met overdrachtsbelasting. Als grondslag wordt aangenomen de waarde van het beperkt zakelijk recht waarbij het waardedrukkend effect van de canon of retributie is geneutraliseerd. Om tot de (juiste) grondslag te komen wordt de eenmalige vergoeding of koopsom verhoogd met de waarde van de schuldplichtigheid. Deze waarde wordt forfaitair bepaald, met dien verstande dat voor een recht dat voor onbepaalde tijd wordt of is gevestigd de waarde wordt gesteld op een zeventienvoud van de jaarlijkse canon of retributie. Bij de totstandkoming heeft de wetgever aangegeven dat de forfaitaire berekeningsmethode dient aan te sluiten bij de maatschappelijke werkelijkheid.<sup>1</sup> Het forfait gaat echter thans uit van een rekenrente van 6%, hetgeen niet meer past in het huidige economische klimaat. Partijen zullen bij het vaststellen van de verschuldigde canon/ retributie wel degelijk rekening houden met de ontwikkelingen op de kapitaalmarkt. Een en ander zal er toe leiden dat de forfaitair berekende waarde van de canon of retributie niet overeenkomt met de waarde daarvan in het economische verkeer. Daarmee wordt ook de waarde van het beperkt zakelijk recht (waarbij het waardedrukkend effect van de schuldplichtigheid is geneutraliseerd) onjuist vastgesteld. De forfaitaire bepaling van de waarde zou de heffing dienen te vereenvoudigen. Deze vereenvoudiging wordt thans echter niet bereikt. Door het intrekken van de Toelichting behorende bij de Wet op belastingen van rechtsverkeer zal bij de heffing onder meer rekening gehouden dienen te worden met toekomstige aanpassingen van de schuldplichtigheid in verband met een overeengekomen indexatie.<sup>2</sup> Een en ander leidt in de praktijk tot veel discussie over de grondslag van heffing nu de gemiddelde jaarlijkse canon/retributie geschat dient te worden.<sup>3</sup> Dat de meningen over het schatten van de gemiddelde jaarlijkse canon/retributie tot discussie leidt, blijkt ook uit recente literatuur. Ik heb dan ook voorgesteld om het forfait en de fictieve waardebepaling van de schuldplichtigheid los te laten en de bepaling van de waarde van de schuldplichtigheid dan wel de waarde van het recht, waarbij de schuldplichtigheid is geneutraliseerd, over te laten aan de markt dan wel deskundigen.

Hetzelfde zou moeten gelden bij de heffing van omzetbelasting. Omzetbelasting wordt geheven over de vergoeding. De vergoeding 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>4</sup> Deze tegenprestatie is de subjectieve waarde, dat wil zeggen de werkelijk ontvangen waarde, en niet een volgens objectieve maatstaven geschatte waarde.<sup>5</sup> Een forfaitaire berekening in strijd hiermee zal

geen stand kunnen houden. Bij de heffing van omzetbelasting wordt de schuldplichtigheid bij een voortdurend recht, anders dan bij de heffing van overdrachtsbelasting, bepaald op de waarde in het economische verkeer van de onroerende zaak waarop het recht betrekking heeft. Dit heeft tot gevolg dat de vergoeding veelal te hoog wordt vastgesteld. Dit geldt ook bij de vestiging dan wel overdracht van een voortdurend recht van erfpacht. Immers een zakelijk handelend erfpachter zal bij de bepaling van de vergoeding rekening houden met de rechten die verblijven bij de grondeigenaar. Ook deze achtergehouden rechten zullen een waarde vertegenwoordigen.<sup>6</sup> Naar mate de omvang van het voortdurend beperkt zakelijk recht kleiner is, zal het verschil tussen de waarde en de fictief vastgestelde vergoeding alleen maar toenemen. De fictief vastgestelde vergoeding houdt immers geen rekening met de beperkingen in het recht. Zo zal de fictieve vergoeding ook kunnen gelden voor een erfdiensbaarheid dat de verplichting oplegt om te dulden dat een buurman over het dienend erf zijn vuilnisbak buiten mag zetten. De waarde in het economische verkeer van dit recht (en ook de vergoeding) zal zeer beperkt zijn. De hiervoor bedoelde waardering van de vergoeding zal niet alleen in strijd met de Btw-richtlijn kunnen zijn maar ook met het rechtskarakter van de heffing. Het rechtskarakter van de heffing wordt veelal geduid als een verbruiksbelasting in de zin van een bestedingsbelasting. Een heffing die uitstijgt boven het verbruik dan wel de besteding past niet in het rechtskarakter van de heffing. Ook voor de heffing van omzetbelasting zou de bepaling van de waarde van de schuldplichtigheid aan de markt dan wel deskundigen overgelaten moeten worden.

**Stelling 2: Indien het beperkt zakelijk recht per definitie als lichamelijke zaak wordt aangemerkt, en meer in het bijzonder als aandeel in de onroerende zaak zelf, zou een aantal van de gesignaleerde heffingsproblemen verdwijnen en zou de heffing op eenvoudige wijze kunnen plaatshebben**

Op grond van de wet wordt (onder meer) de vestiging en de overdracht van een beperkt zakelijk recht voor de heffing van omzetbelasting slechts als levering van goederen aangemerkt indien de omvang van de vergoeding ten minste gelijk is aan de waarde van het recht. Hierbij zal deze waarde ten minste gelijk zijn aan de actuele kostprijs van de onroerende zaak zelf. Indien de waarde van de schuldplichtigheid, net als bij de heffing van overdrachtsbelasting, wordt gesteld op een zeventienvoud van de jaarlijkse canon of retributie zal in het huidige financiële klimaat niet of nauwelijks voldaan kunnen worden aan deze wettelijke voorwaarde. Indien niet wordt voldaan aan deze voorwaarde, dan zullen de vestiging en overdracht als dienst worden aangemerkt. De dienst waarbij sprake is van de voor gebruik ter beschikkingstelling van een onroerende zaak, anders dan als levering, wordt op grond van de wet aangemerkt als de verhuur van onroerende zaken.<sup>7</sup> Deze gelijkenschakeling voor de heffing van omzetbelasting wordt ook wel aangeduid als de verhuuranalogie. Deze verhuuranalogie kan alleen stand houden in die gevallen waarin de voor gebruik terbeschikkingstelling van de onroerende zaak, anders dan als levering, ook unierechtelijk als verhuur van onroerende zaken kan worden aangemerkt.<sup>8</sup> Dit zal veelal niet het geval zijn. Denk hierbij aan de overdracht door een erfpachter van zijn erfpachtrecht aan zijn rechtsopvolger. De prestatie van de overdragende erfpachter zal niet kunnen kwalificeren als verhuur van onroerende zaken. Hij zal het gebruiksrecht niet aan zijn rechtsopvolger blijven verlenen. Dat doet immers de eigenaar. Overigens zal niet elk beperkt zakelijk recht de kenmerken hebben om te kunnen voldoen aan de gebruikseis.

De verhuur van onroerende zaken is in beginsel vrijgesteld van omzetbelasting. De vrijstelling kan onder voorwaarden terzijde worden geschoven. Zo zal de afnemer de onroerende zaak dienen aan te wenden voor doeleinden die hem het recht geven om de aan hem in rekening gebrachte omzetbelasting (nagenoeg) geheel in aftrek te brengen. In die situaties waarbij partijen deze mogelijkheid niet hebben, zal de vestiging en de overdracht onbelast blijven en zal de eigenaar niet gerechtigd zijn om de aan hem in rekening gebrachte omzetbelasting in aftrek te brengen dan wel te houden. Bij wijze van voorbeeld kan gedacht worden aan de omzetbelasting die de eigenaar heeft voldaan ter zake van het bouwrijp maken van het perceel. Deze niet aftrekbare omzetbelasting zal als kosten drukken bij de eigenaar.<sup>9</sup> Gemeenten die in hun grondbeleid gebruik maken van de uitgifte van bouwterreinen in voortdurende erfpacht zullen dan ook geholpen zijn met de fictie dat de waarde van de schuldplichtigheid wordt gesteld op de waarde in het economische verkeer van de onroerende zaak waarop het recht betrekking heeft. Immers hierdoor zal de uitgifte in beginsel als levering van goederen worden aangemerkt en zal de uitgifte van een bouwterrein belast zijn met omzetbelasting waardoor de gemeente gerechtigd is/blijft om de aan haar in rekening gebrachte omzetbelasting in aftrek te brengen/ houden. De gedachte om de waarde van de schuldplichtigheid fictief te stellen op de waarde in het economische verkeer van de onroerende zaak waarop het recht betrekking heeft, is dan ook niet zo maar uit de lucht komen vallen.

Het stellen van een voorwaarde aan de omvang van de vergoeding om de prestatie aan te merken als levering van goederen, gecombineerd met de verhuuranalogie is bedoeld om misbruik te bestrijden. Dit doel wordt niet altijd bereikt. Sterker nog, in bepaalde gevallen zal de opzet juist leiden tot een lagere belastingdruk dan die als wenselijk kan worden beschouwd. Ook meer principieel heb ik bezwaren tegen de wettelijke opzet. Het beperkt zakelijk recht zal als lichamelijke zaak worden aangemerkt indien ten tijde van de (rechts)handeling de omvang van de vergoeding voldoende is om deze als levering van goederen aan te merken. Indien bij een opvolgende rechtshandeling niet meer aan de voorwaarde wordt voldaan, zal de (rechts)handeling niet meer als levering van goederen kwalificeren en zal het beperkt zakelijk recht niet meer als lichamelijke zaak worden aangemerkt. Ook het omgekeerde zal het geval kunnen zijn. Het verbruik van een lichamelijke zaak en een dienst verschilt voor de heffing van omzetbelasting. Ik heb betoogd dat dit wisselend verbruik strijdig is met het rechtskarakter van de heffing en geen recht doet aan een evenwichtige heffing.

Om tot een meer evenwichtige heffing te komen heb ik voorgesteld om het beperkt zakelijk recht per definitie aan te merken als een lichamelijke zaak. Hiermee zal elke vestiging, overdracht, opzegging en afstand als levering van goederen aangemerkt kunnen worden, zonder dat een voorwaarde wordt gesteld aan de omvang van de vergoeding. Zo zal ook de vestiging van een recht van erfpacht met een duur van 5 jaren als levering van goederen worden aangemerkt. Ter zake van deze vestiging zal omzetbelasting verschuldigd zijn indien het recht ziet op een nieuw vervaardigde onroerende zaak dan wel een bouwterrein. De erfpachter zal bij de vestiging omzetbelasting verschuldigd zijn over de vergoeding en de eigenaar zal gerechtigd zijn om de hem in rekening gebrachte omzetbelasting in verband met het bouwrijp maken of de realisatie van de nieuwbouw in aftrek te brengen. Na verloop van 5 jaren zal het recht van erfpacht eindigen. Daarmee wordt de onroerende zaak verlost van het beperkt zakelijk recht en zullen alle bevoegdheden weer terugkeren bij de eigenaar. De eigenaar zal alsdan de onroerende zaak voor belaste dan wel onbelaste doeleinden kunnen gaan aanwenden. Indien hij de onroerende zaak voor onbelaste doeleinden aanwendt, zal hij zijn aftrek dienen te herzien. Hoewel de voorwaarde die de wet stelt aan de omvang van de vergoeding is gesanctioneerd door het Hof van Justitie van de Europese Unie in het zogenoemde Goed Wonen arrest sluit de door mij voorgestelde opzet beter aan bij de Btw-richtlijn en leidt dit tot een meer evenwichtige heffing.<sup>10</sup> Dat mijn opzet wordt gedragen door de Btw-richtlijn heb ik uitvoerig besproken in mijn proefschrift. Hierbij heb ik onder meer verwezen naar het zogenoemde Centralan arrest.<sup>11</sup> In dit arrest heeft het HvJ EU bepaald dat het mogelijk is dat meer dan één persoon het recht heeft om als een eigenaar over een goed te beschikken. In de betreffende casus werd zowel het aangaan van een huurovereenkomst van 999 jaar alsook de overdracht van de residuele eigendom als levering van goederen aangemerkt. Een en ander diende er toe om de aftrek toe te staan naar rato van de beide aan de orde zijnde leveringen.

**Stelling 3: De economische en civielrechtelijke vestiging van een beperkt zakelijk recht zullen als één enkele, ondeelbare, economische handeling aangemerkt dienen te worden. De beide (rechts)handeling zijn zo nauw met elkaar verbonden dat zij objectief gezien één enkele ondeelbare economische handeling vormen, waarvan splitsing kunstmatig zou zijn. De verschillende prestaties zullen als één handeling aangemerkt dienen te worden**

De hiervoor besproken verhuuranalogie wordt ook toegepast bij de economische vestiging van een recht van erfpacht. Van een economische vestiging zal sprake kunnen zijn indien partijen vooruitlopend op de civielrechtelijke vestiging van het recht reeds uitvoering geven aan de tussen hen gemaakte afspraken. Voor de heffing van omzetbelasting zal deze economische vestiging worden aangemerkt als verhuur van onroerende zaken. De Hoge Raad heeft immers bepaald dat de economische vestiging van een toekomstig beperkt zakelijk recht niet als levering van goederen aangemerkt kan worden.<sup>12</sup> De opvolgende civielrechtelijke vestiging zal wel als levering van goederen aangemerkt worden indien wordt voldaan aan de voorwaarde die wordt gesteld aan de omvang van de vergoeding. Als niet aan de voorwaarde wordt voldaan zal ook de civielrechtelijke vestiging als verhuur van onroerende zaken worden aangemerkt. De gevolgen hiervan heb ik uitgebreid besproken in mijn proefschrift. De huidige opzet kan leiden tot een onevenwichtige belastingdruk. In bepaalde gevallen zal de belastingdruk ook lager zijn dan als evenwichtig wordt beschouwd. Gedacht kan worden aan het volgende voorbeeld. Een gemeente stelt een nieuw vervaardigde onroerende zaak vooruitlopend op de civielrechtelijke vestiging ter beschikking aan de erfpachter, die deze zal gaan aanwenden voor onbelaste doeleinden. Deze economische vestiging zal als verhuur van onroerende zaken worden aangemerkt, waarbij partijen niet de mogelijkheid hebben om te kiezen voor de heffing van omzetbelasting. Nu geen omzetbelasting verschuldigd is, zal voor de heffing van overdrachtsbelasting de samenloopregeling niet toegepast kunnen worden. Al met al zal de belastingdruk bij de economische vestiging bestaan uit de te heffen

overdrachtsbelasting en de aan de gemeente in rekening gebrachte omzetbelasting die niet kan worden afgetrokken. Partijen hebben echter de mogelijkheid om gebruik te maken van een goedkeurend besluit van de Staatssecretaris van Financiën teneinde de hiervoor bedoelde heffing van overdrachtsbelasting te voorkomen.<sup>13</sup> Als voorwaarde wordt gesteld dat bij de economische vestiging omzetbelasting op aangifte zal worden voldaan als ware er sprake van een juridische vestiging van het recht. Naar mijn mening is dit strijdig met de wet en de Btw-richtlijn. Er is immers geen sprake van een belaste prestatie zodat van een heffing geen sprake zou mogen zijn. Hierbij komt nog dat partijen in de onderhavige casus geen gebruik zullen (willen) maken van het besluit, in het geval ook de civielrechtelijke vestiging niet als levering van goederen zal worden aangemerkt, omdat alsdan de totale belastingdruk lager is. De totale belastingdruk bestaat dan uit de overdrachtsbelasting die verschuldigd was bij de economische verkrijging van het recht, eventueel te vermeerderen met de overdrachtsbelasting die ondanks toepassing van art. 9 lid 4 dan wel art. 13 Wet op belastingen van rechtsverkeer verschuldigd is bij de civielrechtelijke vestiging, alsmede de door de gemeente niet in aftrek gebrachte omzetbelasting. Dit zal in veel gevallen lager zijn dan de omzetbelasting die door de niet aftrekgerechtigde afnemer verschuldigd zal zijn indien gebruik gemaakt wordt van het besluit.

In mijn proefschrift heb ik betoogd dat het onderscheid tussen de feitelijke terbeschikkingstelling als economische vestiging en de daaropvolgende civielrechtelijke vestiging van het beperkt zakelijk recht voor de heffing van omzetbelasting, beschouwd dienen te worden als twee (of meer) elementen of handelingen die de belastingplichtige levert of verricht en die zo nauw met elkaar verbonden zijn dat zij objectief gezien één enkele, ondeelbare, economische handeling vormen, waarvan splitsing kunstmatig zou zijn. Hierbij zouden de civielrechtelijke vestiging en de terbeschikkingstelling als één ondeelbare handeling aangemerkt worden. Naar mijn mening zou de economische vestiging als heffingsmoment aangemerkt dienen te worden voor de heffing van omzetbelasting. De latere civielrechtelijke vestiging zal dan niet meer leiden tot heffing van omzetbelasting. Voor de heffing van overdrachtsbelasting zou bij zowel de economische als ook de civielrechtelijke vestiging gebruik gemaakt kunnen worden van de samenloopregeling voor de heffing van overdrachtsbelasting, dan wel zal deze toegepast kunnen worden bij de economische vestiging en zal bij de latere civielrechtelijke vestiging gebruik gemaakt kunnen worden van de regelingen van art. 13 en art. 9 lid 4 Wet op belastingen van rechtsverkeer. Een dergelijke opzet sluit beter aan bij de Btw-richtlijn en past beter in het rechtskarakter van de heffingen.

### Tot slot

Hiervoor heb ik getracht om een inkijk te geven op enkele onderdelen van mijn proefschrift, waarbij ik mij realiseer dat voor een volledig beeld het hele onderzoek gezien zal moeten worden. Wellicht kan als algemene conclusie getrokken worden dat de huidige (wettelijke) regeling op onderdelen tekortschiet en dat een aanpassing zeer wenselijk is.

### Voetnoten

1. MvT, *Kamerstukken II*, 1969-1970, nr. 10560, nr. 3. p 18.
2. De Toelichting behorende bij de Wet op belastingen van rechtsverkeer is opgenomen in het Besluit van 21 april 1972, nr. B72/5399 (overdrachtsbelasting), laatstelijk gewijzigd bij Besluit van 18 juli 1991, nr. VB91/1044 en is ingetrokken bij Besluit van de Minister van Financiën van 14 september 2010, nr. DGB2010/3544M, *Stcrt.* 2010, 14496 (V-N 2010/ 50.22).
3. Onderdeel f van de Bijlage behorende bij het Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer.
4. Art. 73 Btw-richtlijn.
5. Zie onder meer arresten van 5 februari 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, 154/80, *Jurispr.* blz. 445, punt 13, en 26 april 2012, *Balkan and Sea Properties en Provdin-vest*, C-621/10 en C-129/11, punt 43.
6. Zie in dit kader M. de Koe, "Erpacht op juiste waarde getaxeerd", *WPNR* 2013/6977.
7. Art. 11 lid 1 sub b laatste volzin Wet op de omzetbelasting 1968.
8. Als van verhuur van onroerende goederen wordt aangemerkt het door de eigenaar van een onroerend goed onder bezwarende titel en voor een overeengekomen tijdsduur aan de huurder verleende recht, dit onroerend goed te gebruiken en ieder ander van het genot van dat recht uit te sluiten.
9. Hetzelfde geldt voor de beperkt zakelijk gerechtigde die een bouwterrein of nieuw vervaardigde onroerende zaak overdraagt aan zijn rechtsopvolger.
10. HvJ 4 oktober 2001, zaak C-326/99, ECLI:EU:C:2001:506, (Goed Wonen) (V-N 2001/56.25).
11. HvJ 15 december 2005, zaak C-63/04, ECLI:EU:C:2005:773 (Centralan Property) (V-N 2005/61.19).
12. HR 27 september 2002, zaak 34631, ECLI:NL:HR:2002: AE8145 (BNB 2003/41 (m.nt. Van Kesteren)).
13. Thans verwoord in het besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 16 maart 2017, nr. 2017-51500.