

54. Het dak op! De potentie en knelpunten van optoppingsconstructies (deel II)

MW. MR. F. STROUCKEN, MW. MR. M.B. DE BLOK, MR. E.W.E.M. COX EN MW. MR. P.S.I. WIMINK

Het optoppen van gebouwen waarbij een of meerdere (extra) bouwlagen worden gecreëerd biedt kansen en mogelijkheden voor de schaarste op de vastgoedmarkt. In een tijd waarin we te maken hebben met complexe uitdagingen rondom het vergroten van de woningvoorraad, is het van belang te kijken waar oplossingen (kunnen) liggen. Via optoppingsconstructies kunnen vele extra vierkante meters bebouwing worden gerealiseerd, zonder dat grond moet worden opgeofferd. Toch worden dergelijke constructies in Nederland nog niet op grote schaal toegepast. In ons vorige artikel belichtten we vanuit civiel-juridisch en fiscaal perspectief enkele aandachtspunten in vol eigendomssituaties. In dit tweede deel gaan we nader in op gevallen waarin het bestaande, op te toppen gebouw in erfpacht of opstal is uitgegeven.

1. Top-up en erfpacht

1.1 Inleiding

Net als in het eerste artikel nemen wij in dit artikel als uitgangspunt dat er sprake is van een (niet-tijdelijke) top-up op het dak van een uitgepand gebouw, met verschillende (particuliere) gerechtigden als appartementsgerechtigde(n) en een vereniging van eigenaars. In grote steden komt erfpacht vaak voor. Samen zijn de vier grote steden (Amsterdam, Rotterdam, Utrecht en Den Haag) goed voor zo'n 84% van de erfpachtuitgiften met woonfunctie. Maar ook andere gemeenten zetten erfpacht steeds vaker in als instrument in het kader van gebiedsontwikkeling.

De klassieke situatie waarbij de in erfpacht uitgegeven grond is gesplitst in appartementsrechten ('Erfpachtscenario 1') dient te worden onderscheiden van de situatie waarbij niet de erfpacht is gesplitst in appartementsrechten maar de eigendom en deze appartementsrechten vervolgens ieder individueel zijn uitgegeven in erfpacht ('Erfpachtscenario 2'). In Erfpachtscenario 2 komt het erfpachtrecht toe aan de individuele appartementsgerechtigde, te vergelijken met een (reguliere) uitgifte in erfpacht van een grondgebonden gebouw met één gerechtigde. In het geval van Erfpachtscenario 1 omvat het appartementsrecht een aandeel in het onverdeeld erfpachtrecht en kwalificeren alle appartementsgerechtigden tezamen als erfpachter. De erfpacht zal dus in handen kunnen zijn van een grote groep appartementsgerechtigden tezamen, hetgeen besluitvorming vaak bemoeilijkt. Besluitvorming lijkt in het geval van Erfpachtscenario 2 op het eerste gezicht eenvoudiger, maar is dat inderdaad zo?

1.2 Wijziging erfpachtvoorwaarden

Indien men wil overgaan tot optopping en de onroerende zaak in erfpacht is uitgegeven, is het van belang de gewenste optopping van het gebouw te toetsen aan de inhoud van de vigerende erfpachtvoorwaarden. Doorgaans is voorafgaande schriftelijke toestemming van de grondeigenaar vereist voor verandering van het gebruik of wijziging van de bebouwing. Indien men een additionele functie aan het bestaande gebouw (en dus aan het bestaande erfpachtrecht) toevoegt, hetgeen bijvoorbeeld het geval is indien op een kantoorgebouw woningen gerealiseerd worden terwijl daar in de vestigingsakte niet in is voorzien, zal de privaatrechtelijke bestemming in de erfpachtvoorwaarden aanpassing behoeven. Bij nieuwe(re) erfpachtconstructies bevatten de erfpachtvoorwaarden qua bestemming steeds vaker een specifiek aantal woningen, woonlagen en/of een toegestane vierkante meter bruto vloeroppervlakte van het gebouw. Als een voorgenomen top-up het maximaal aantal overschrijdt, zal de erfpachtbestemming eveneens moeten worden aangepast. Een wijziging van de erfpachtvoorwaarden betreft een meerzijdige rechtshandeling en behoeft de medewerking van de grondeigenaar en de erfpachter(s).¹ Zo'n erfpachtwijziging heeft alleen zakelijke werking als deze bij notariële akte is vastgelegd en de akte is ingeschreven in de openbare registers. Bij het realiseren van een top-up bovenop een in appartementen gesplitst gebouw, zal een wijziging van de erfpacht ook altijd een wijziging van de appartementensplitsing met zich meebrengen. Door de bouw van een top-up op het dak van een appartementen-

¹ Uitgaande van een restrictieve uitleg van art. 5:117 lid 2 BW zodat de erfpacht met medewerking van de grondeigenaar en de erfpachter kan worden gewijzigd óók nu het een erfpachtrecht betreft dat in een splitsing in appartementsrechten is betrokken.

complex worden immers extra vierkante meters vloeroppervlakte gecreëerd die kunnen worden toegevoegd aan 1) de gemeenschappelijke gedeelten van het gebouw, 2) aan (een of meer) privégedeelte(n) van (een van) de appartementsgerechtigden, of 3) de extra ruimte zal in de vorm van een of meerdere nieuw te ontstane appartementsrechten kunnen worden verzelfstandigd. Hieronder zullen wij voor beide erfpachtscenario's nader ingaan op de vraag wiens medewerking vereist is voor wijziging van de erfpacht en wijziging van de appartementensplitsing.

Erfpachtscenario 1

Een wijziging van de gesplitste erfpacht behoeft de medewerking van de grondeigenaar en (de gemeenschap van) erfpachter(s). De grondeigenaar is bevoegd (financiële) voorwaarden aan haar medewerking te verbinden. Zo dient de erfpachter veelal een vergoeding af te dragen aan de grondeigenaar in het geval de nieuwe bebouwing daartoe redelijkerwijs aanleiding geeft, hetgeen vaak het geval is als door deze wijziging en/of bebouwing waarde aan onroerende zaak wordt toegevoegd. Als de grondwaarde hoger wordt door een bestemmings- en/of bebouwingswijziging, zal doorgaans ook de canon hoger worden. Dit leidt bij omvangrijke splitsingen in de praktijk nogal eens tot problemen, bijvoorbeeld in het geval de feitelijke wijziging slechts betrekking heeft op het recht van één individuele appartementsgerechtigde. Voor een wijziging van de splitsingsakte bestaat sinds 2005 een vereenvoudigde procedure (art. 5:139 lid 2 BW; toepassing splitsingswijziging met ten minste 80% van het aantal stemmen in combinatie met medewerking van het bestuur).² Voor aanpassing van de (onderliggende) erfpacht bestaat een dergelijke procedure niet.³ Alle erfpachters casu quo appartementsgerechtigden zullen dus hun medewerking moeten verlenen aan een wijziging van de erfpacht (unaniem).

Erfpachtscenario 2

Ook een wijziging van de erfpacht in de situatie waarbij niet de erfpacht is gesplitst in appartementsrechten maar de eigendom en deze appartementsrechten vervolgens ieder individueel zijn uitgegeven in erfpacht behoeft de medewerking van de grondeigenaar en de individuele erfpachter. In dit scenario kan de grondeigenaar eveneens (financiële) voorwaarden aan zijn medewerking verbinden. Zoals gezegd, lijkt het maken van afspraken in dit geval eenvoudig(er); er is maar één grondeigenaar en één erfpachter. Maar is dat wel zo? Ook in dit scenario zal een wijzi-

ging van de erfpacht altijd een wijziging van de appartementensplitsing met zich meebrengen. Voor een wijziging van de splitsing in appartementsrechten is de toestemming van de grondeigenaar nodig alsmede de toestemming van degenen met een beperkt recht op de appartementsrechten (art. 5:139 lid 2 en lid 3 BW). In de situatie waarin de gemeenschap bestaat uit vol eigendom, is voor de wijziging van de splitsing mitsdien alsnog de medewerking van alle erfpachters vereist, nu zij in die constructie een beperkt recht (namelijk de erfpachtrechten) hebben op de appartementsrechten (art. 5:139 lid 3 BW). De wetgever is hier bij de invoering van art. 5:118a BW ons inziens abusievelijk aan voorbij gegaan⁴.

In zowel Erfpachtscenario 1 als in Erfpachtscenario 2 is per saldo de medewerking van alle appartementsgerechtigden benodigd teneinde de erfpachtvoorwaarden alsmede de appartementensplitsing te (kunnen) wijzigen en daarmee de bouw en realisatie van de top-up juridisch te formaliseren, hetzij in hoedanigheid van erfpachter hetzij in hoedanigheid van beperkt gerechtigde in de zin van art. 5:139 lid 3 BW.

1.3 Kwalitatieve verplichting of toestemming: een alternatief?

In de literatuur worden mogelijke alternatieven besproken voor individuele appartementsgerechtigden voor het geval niet alle deelgenoten bereid of in staat zijn mee te werken aan een wijziging van de erfpachtvoorwaarden.

Kwalitatieve verplichting(en) (art. 6:252 BW)

Een van de alternatieven betreft de rechtsfiguur van de kwalitatieve verplichting van boek 6 BW. De grondeigenaar en de individuele appartementsgerechtigden kunnen obligatoire afspraken maken waaraan – eventueel gecombineerd met een ketting-/boetebeding – kwalitatieve werking kan worden gegeven.⁵ Hiermee kan worden voorzien in de situatie dat de bestemming voor een enkel appartement gewijzigd wordt. De appartementsgerechtigde kan met de grondeigenaar bijvoorbeeld overeenkomen dat deze zal nalaten de in de vestigingsakte opgenomen woonbestemming te handhaven en zal nalaten op te treden tegen de gewenste bestemming als bijvoorbeeld kantoor. Een wijziging door middel van kwalitatieve verplichtingen betreft net als een wijziging van de erfpacht een meerzijdige rechtshandeling waaraan zowel de grondeigenaar als de appartementsgerechtigde(n) dient mee te werken. Men kan zich echter sterk afvragen of deze constructie tegen de wil van (een of meer) appartementsgerechtigde(n) kan worden toegepast in de situatie dat aan het gehele gebouw een extra bouwlaag wordt toegevoegd door – zonder de medewerking van de betreffende appartementsgerechtigde(n) – overeen te komen dat de grondeigenaar zal nalaten op te treden tegen de beoogde uitbreiding van de bestemming in

2 Voor een eventueel daaropvolgende *toedeling* van appartementsrechten lijkt wel de hoofdregel van art. 5:139 lid 1 BW van toepassing.

3 Indien en voor zover een wijziging van de erfpacht zou leiden tot het ontstaan van een nieuw erfpachtrecht zal dit ingevolge art. 5:143 BW niet tot gevolg hebben dat de splitsing van rechtswege wordt opgeheven. Wel dient in dit verband de positie van beperkt gerechtigden, zoals hypotheekhouders, te worden onderzocht. Aandacht verdient voorts nog dat bij invoering van bedoeld wetsartikel gehandhaafd is gebleven het vereiste van toestemming van alle beperkt gerechtigden, zoals hypotheekhouders en beslagleggers. Vgl. *Kamerstukken II* 2002/03, 28614, nr. 3, p. 9 (MvT).

4 Zie ook GS Zakelijke rechten, Titel 7 Boek 5 BW, aant. 8.1.3.

5 GS Zakelijke rechten, art. 5:89 BW, aant. 2.1 en GS Zakelijke rechten, Titel 7 Boek 5 BW, aant. 8.1.3.

verband met een voorgenomen realisatie van de top-up. De impact van die ontwikkeling is immers groot en is voor alle gerechtigden van belang.

Toestemming grondeigenaar (art. 5:89 BW)

Ingevolge art. 5:89 lid 2 BW is door de wetgever uitdrukkelijk bepaald dat een erfpachter zonder toestemming van de grondeigenaar niet een andere bestemming aan de zaak mag geven of een handeling in strijd met de bestemming van de zaak mag verrichten. Mét toestemming van de grondeigenaar komt deze bevoegdheden de erfpachter wel toe. Op grond van deze wettelijke bepaling kan de grondeigenaar met een eenzijdige verklaring de *bevoegdheden* van de erfpachter uitbreiden. Let wel dat in de literatuur verschillende opvattingen bestaan over de goederenrechtelijke werking van een aldus verleende toestemming op grond van deze bepaling. Algemeen uitgangspunt lijkt dat de toestemming heeft te gelden als een eenzijdige rechtshandeling met goederenrechtelijke werking, waarbij de eigenaar wel (financiële) voorwaarden kan stellen aan de te verlenen toestemming maar niet de inhoud van de goederenrechtelijke *verplichtingen* van de erfpachters kan wijzigen. Het is niettemin opmerkelijk dat op deze manier op eenvoudige wijze zonder verdere vormvoorschriften eenzijdig goederenrechtelijke aanspraken kunnen ontstaan, iets waarbij door verscheidene auteurs – terecht – kanttekeningen worden geplaatst.⁶ Een erfpachtwijziging met enkel een toestemming van de bloot eigenaar kan voor individuele gerechtigden uitkomst bieden in zowel Erfpachtscenario 1 als Erfpachtscenario 2. Of een voorgenomen optopping over de volle breedte van het gehele gebouw kan plaatsvinden waarbij de toestemming is verzocht door slechts een deel van de appartementsgerechtigden is zeer de vraag. Zoals gezegd zullen immers alle gerechtigden een belang hebben bij een dergelijke wijziging van het gebouw.

1.4 Opbrengsten top-up

In deze bijdrage hebben we tot uitgangspunt genomen dat appartementsgerechtigden kiezen voor een top-up om de opbrengsten te gebruiken voor onderhoud, renovatie of verduurzaming van het gebouw. In het eerste deel van dit artikel bespraken wij dat in navolging van de wijziging van de akte van splitsing in beginsel een toedeling en/of levering van de nieuwe appartementsrechten dient plaats te vinden (met medewerking van *alle* appartementsgerechtigden) aan de appartementsgerechtigden tezamen teneinde deze in hun vermogen te laten vallen. Een wijziging van de splitsingsakte inhoudende het creëren van nieuwe appartementsrechten ('**Splitsingswijziging 1**') werd onderscheiden van een wijziging van de splitsingsakte inhoudende een vergroting van een appartementsrecht om vervolgens de vergrote appartementsrechten verder onder te splitsen

in twee separate (onder)appartementsrechten woningen ('**Splitsingswijziging 2**'). Daargelaten of de Hoge Raad zich kan vinden in de constructie van Splitsingswijziging 2, dient men zich in beide scenario's te realiseren dat de opbrengsten niet zonder meer toe zullen (of zelfs kunnen) vloeien aan (het reservefonds van) de VvE. In beide scenario's wordt de ruimte (luchtkolom) boven het dak van het gebouw toegevoegd aan het bestaande appartementengebouw. Bij het toepassen van Splitsingswijziging 1 wordt deze toegevoegd aan het gebouw in de vorm van een (of meer) appartementsrecht(en) ten behoeve van alle appartementsgerechtigden gezamenlijk en zullen ook de opbrengsten uit eventuele verkoop (of verhuur) van de nieuwe appartementsrechten in beginsel toekomen aan hen gezamenlijk. In dit kader lijkt relevant de vraag of een onttrekking heeft plaatsgevonden *ten laste van gemeenschappelijk eigendom*.⁷ Bij het toepassen van Splitsingswijziging 2 wordt de ruimte (luchtkolom) boven het dak van het gebouw toegevoegd aan het privé gedeelte van (een of meer) van de bestaande appartementsrechten van het gebouw en zullen de opbrengsten uit eventuele verkoop (of verhuur) van de (onder)appartementsrecht(en) die betrekking hebben op de nieuwe woningen toekomen aan de individuele appartementsgerechtigde(n) die reeds gerechtigd was tot de appartementsrechten van de bestaande woningen waaraan de nieuwe woningen zijn toegevoegd. De VvE is doorgaans niet vertegenwoordigd in de kring van gerechtigden in de gemeenschap casu quo als appartementsgerechtigde. De opbrengsten zullen dus in beginsel niet toe (kunnen) vloeien aan (het reservefonds van) de VvE. Men doet er goed aan hier bij de besluitvorming binnen de VvE rekening mee te houden, bijvoorbeeld door het aanwenden van de opbrengsten voor onderhoud, renovatie of verduurzaming van het gebouw als voorwaarde voor de splitsingswijziging te stellen.

2. Top-up en opstal

De moeilijkheden het dak van het appartementengebouw te bezwaren met een opstalrecht ten behoeve van de top-up zijn in deze bijdrage buiten beschouwing gelaten. Wij volstaan met de korte opmerking dat goederen die in een splitsing zijn betrokken niet geheel of ten dele kunnen worden bezwaard (art. 5:117 lid 2 BW) casu quo dat enkel het privégedeelte van een van de appartementsrechten

⁶ Zie F.J. Vonck, *De flexibiliteit van het recht van erfpacht* (diss. Groningen), Den Haag: Boom Juridische uitgevers 2013, p. 185 e.v. Wij pleiten ervoor een dergelijke toestemming of ontheffing van de grondeigenaar schriftelijk en bij notariële akte vast te (laten) leggen en kenbaar te maken voor derden door de akte in te (laten) schrijven in de openbare registers.

⁷ In het eerste deel van dit artikel werd onder meer verwezen naar een arrest van de Hoge Raad van 24 februari 2023 en discussie in literatuur en jurisprudentie over de lezing hiervan, meer specifiek over de vraag splitsingswijzigingen ten laste van gemeenschappelijke eigendom en of in dat geval wel of niet kan worden volstaan met ten minste 80% van het aantal stemmen in combinatie met medewerking van het bestuur. Zie ook Rb. Noord-Holland 12 juni 2023, nr. 10298275 \ EJ VERZ 23-2 (ECLI:NL:RBNHO:2023:6528) waarin wordt aangenomen dat door het aanbrengen van een dakopbouw op een gemeenschappelijk dak, het privégedeelte wel vergroot wordt ten laste van gemeenschappelijke eigendom. Niettemin wordt ook hier een wijziging van de splitsingsakte inhoudende een vergroting van een appartementsrecht met ten minste 80% van het aantal stemmen in combinatie met medewerking van het bestuur mogelijk geacht.

zonder toestemming van de overige gerechtigden met een opstalrecht kan worden bezwaard (art. 5:118a BW). Ook is buiten beschouwing gelaten de situatie waarbij ten behoeve van de eigendomsverkrijging van het gebouw een opstalrecht is gevestigd en dit opstalrecht vervolgens is gesplitst in appartementsrechten en hiermee gepaard gaande juridische vraagstukken over natrekking en bestanddeelvorming.⁸

3. Fiscaliteit

3.1 Inleiding

Zoals in het eerste deel van dit artikel beschreven, is de verkrijging van een beperkt recht in beginsel belast met overdrachtsbelasting, tenzij een beroep kan worden gedaan op een vrijstelling. Ook voor de btw kan sprake zijn van een belastbaar feit bij de uitgifte en overdracht van een beperkt recht door een als zodanig handelend btw-ondernemer. Daarnaast is ook een wijziging van de erfpacht (of opstal) doorgaans een belastbaar feit voor zowel de overdrachtsbelasting als de btw. De civiele kwalificatie loopt op dit punt niet altijd synchroon met fiscale kwalificatie. Anders dan in het civiele recht is er in het fiscale recht nauwelijks discussie over de vraag of de wijziging van een recht leidt tot het ontstaan van een nieuw recht. Ingevolge art. 6 lid 2 WBRV wordt de wijziging van een beperkt recht namelijk beschouwd als afstand van dat recht tegen verkrijging van een nieuw beperkt recht. Om te voorkomen dat hiermee voor de heffing van overdrachtsbelasting sprake is van twee (belaste) verkrijgingen, is in art. 9 lid 2 WBRV bepaald dat overdrachtsbelasting wordt geheven over het verschil in waarde tussen het recht voor wijziging en het gewijzigde beperkte recht. Als uitsluitend de schuldplichtigheid wordt gewijzigd, wordt de maatstaf van heffing op nihil gesteld. Ingevolge art. 5 lid 3 van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 wordt bij wijziging van een recht van erfpacht of opstal het verschil in de waarde van de canon/retributie vóór en na de betreffende wijziging tot de vergoeding gerekend.

Of de uitgifte, overdracht of wijziging van een beperkt recht is onderworpen aan btw- of overdrachtsbelastingheffing zal afhangen van de hoedanigheid van de betrokken partijen, de kenmerken (duur en vergoeding) van het beperkte recht en de fiscale kwalificatie van de onderliggende onroerende zaak. Betreft het object een oud gebouw, dan zal overdrachtsbelasting verschuldigd worden ter zake van de verkrijging of wijziging. Wordt daarentegen bijvoorbeeld door een btw-ondernemer een nieuw eeuwigdurend opstalrecht gevestigd voor een zelfstandig te gebruiken top-up, na start bouw maar binnen twee jaar na eerste ingebruikneming, dan zal btw verschuldigd worden en kan – onder voorwaarden – een beroep worden gedaan op de samenloopvrijstelling voor de overdrachtsbelasting.

⁸ Zie onder meer de bijdrage van P.J. van der Plank, 'Een opstalrecht ten behoeve van een zendmast op een gebouw?', *O&R* 2016/1.8 op basis waarvan betoogd kan worden dat een top-up die niet kwalificeert als bestanddeel van het gebouw in de zin van art. 3:4 BW wordt nagetrokken door (de eigendom van) de grond (in plaats van door de eigendom van het gebouw).

3.2 Alternatief

Er kan overwogen worden de nieuw gecreëerde (onder) appartementsrechten woningen door de individuele eigenaars aan de VvE te verkopen alvorens de VvE deze doorverkoopt aan de uiteindelijke afnemer (bijvoorbeeld een ontwikkelaar). Daarbij kan – om fiscale redenen – gebruik gemaakt worden van een AC-levering, waardoor de opbrengsten weliswaar aan (het reservefonds van) de VvE toevloeien maar dubbele heffing wordt voorkomen. In geval van een A-C levering is sprake van een rechtstreekse levering door de individuele eigenaars (A) aan de uiteindelijke afnemer (C). Aangezien sprake is van de levering van (een beperkt recht op) een onroerende zaak, is in beginsel overdrachtsbelasting verschuldigd, tenzij een beroep op bijvoorbeeld de samenloopvrijstelling kan worden gedaan. Hoewel civiel-juridisch rechtstreeks wordt geleverd door A aan C, wordt een dergelijke AC-levering (waarbij B aan- en doorverkoopt) krachtens art. 3 lid 4 Wet OB voor de btw-heffing aangemerkt als een levering door A en B, gevolgd door een levering door B aan C. Voor btw-doeleinden is dus – krachtens wetsfictie – sprake van twee separate, opvolgende leveringen. Dergelijke leveringen kunnen voor de btw als belastbaar feit gelden, mits de individuele eigenaars resp. de VvE als btw-ondernemer(s) handelen en mits sprake is van een zelfstandig te gebruiken top-up, die na start bouw maar binnen 2 jaar na eerste ingebruikneming wordt geleverd.

Voor de overdrachtsbelasting verkrijgt C van A. Voor de btw is evenwel geen sprake van een levering van A aan C, maar van B aan C. Daardoor kan samenloopvrijstelling niet aan de orde komen ter zake van de verkrijging van de (juridische) eigendom of gerechtigdheid door C van A. Deze situatie is echter ondervangen in onderdeel 2.2.10 van het besluit van de staatssecretaris van Financiën van 16 maart 2017, nr. 2017-51500 (het 'Samenloopbesluit').⁹ Indien rechtstreeks door A aan C wordt geleverd, kan de samenloopvrijstelling toch toepassing vinden onder de volgende voorwaarden:

'Ik keur onder voorwaarden goed dat bij A-B-C-leveringen, waarbij de btw-levering van een onroerende zaak in een andere schakel plaatsvindt dan de juridische levering van die zaak, de samenloopvrijstelling kan worden toegepast op de verkrijging door C.'

Voorwaarden

- De btw-levering aan C is van rechtswege met btw belast ingevolge artikel 11, eerste lid, onderdeel a, 1°, van de Wet OB.*
- Op het tijdstip van de verkrijging van de juridische eigendom is nog steeds sprake van een onroerende zaak als bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel a, 1°, van de Wet OB.*
- De onroerende zaak is op het tijdstip van de verkrijging van de juridische eigendom:*

⁹ Zoals laatstelijk gewijzigd bij besluit van 13 december 2022, nr. 2022-26122.

- i. *nog niet als bedrijfsmiddel gebruikt; of*
 - ii. *wel als bedrijfsmiddel gebruikt;*
 - iii. *maar de verkrijger zou de in rekening gebrachte btw niet in aftrek kunnen brengen; of*
 - iv. *artikel 15, zesde of zevende lid, van de WBR zou van toepassing zijn.*
- d. *De tussenschakel (B) vervult bij de A-B-C-levering een wezenlijke functie. B is bijvoorbeeld niet slechts tussen-gevoegd omwille van het fiscale resultaat voor de overdrachtsbelasting.'*

Om een beroep op bovenstaande goedkeuring te kunnen doen, is het van belang dat de VvE (B) handelt als btw-ondernemer. Indien dit niet het geval is, kan de VvE niet btw-belast leveren en zal dus geen samenloop met overdrachtsbelasting plaatsvinden. In dat geval zal sowieso geen beroep op de samenloopvrijstelling kunnen worden gedaan.

Bovendien mag de VvE niet louter voor het fiscale resultaat zijn tussengeschoven. Indien de opbrengsten aan – bijvoorbeeld – de VvE moeten toevloeien en deze opbrengsten vervolgens worden ingezet ten behoeve van de gemeenschap (bijvoorbeeld verduurzaming of wegwerken van achterstallig onderhoud van het totale complex), zou dit volgens ons een niet-fiscale reden kunnen zijn om de VvE tussen te voegen.

Tot slot is het van belang dat de VvE van A (de individuele appartementsgerechtigden) niet meer verwerft dan slechts het recht op levering, omdat anders een economische eigendomsverkrijging in de zin van art. 2 lid 2 WBRV plaats zou kunnen vinden. Onder economische eigendomsverkrijging wordt verstaan een samenstel van rechten en verplichtingen met betrekking tot onroerende zaken of rechten waaraan deze zijn onderworpen, dat een belang bij die zaken of rechten vertegenwoordigt. Het belang moet ten minste enig risico van waardeverandering omvatten en moet uiteraard toekomen aan een ander dan de eigenaar of beperkt gerechtigde. De verkrijging van uitsluitend het recht op levering wordt evenwel niet aangemerkt als verkrijging van economische eigendom. De verkrijging van economische eigendom ten aanzien van vastgoed is belast met overdrachtsbelasting, tenzij een beroep kan worden gedaan op de samenloopvrijstelling. Echter, wanneer een of meerdere appartementsgerechtigden niet handelen als btw-ondernemer, is de (fictieve) levering door deze appartementsgerechtigden aan de VvE sowieso niet btw-belast. De VvE kan ter zake van de eventuele verkrijging van de economische eigendom dan geen beroep doen op de samenloopvrijstelling, nu zich geen samenloop voor-

doet. Ditzelfde doet zich voor als de appartementsgerechtigden wel als btw-ondernemer kwalificeren, maar geen of een symbolische vergoeding wordt berekend. Een en ander zou als gevolg kunnen hebben dat zich dubbele heffing voordoet: overdrachtsbelasting in de schakel A-B en btw in de schakel B-C.

4. Afsluiting

Het optoppen van gebouwen biedt kansen en mogelijkheden voor de schaarste op de vastgoedmarkt, maar kent – zoals uit het voorgaande volgt – diverse civiel-juridische en fiscale consequenties. In dit tweede deel hebben we gekeken naar optoppingsconstructies bij appartementengebouwen waarin erfpacht is betrokken en men geconfronteerd wordt met een gemeenschap van deelgenoten. Er lijkt weinig tot geen ruimte om de plannen voor de realisatie van de top-up te kunnen realiseren zonder medewerking van alle deelgenoten. Dit leidt tot de onwenselijke situatie dat optoppen in zo'n geval niet of niet zonder rechterlijke machtiging mogelijk is door de weigering tot medewerking van een minderheid van de appartementsgerechtigden, of zelfs van één enkele appartementsgerechtigde. Dit strookt niet met de huidige wettelijke regeling ten aanzien van een wijziging splitsing in appartementsrechten die wel kan plaatsvinden met medewerking van ten minste 80% van het aantal stemmen. Bij het realiseren van een top-up bovenop een in appartementen gesplitst gebouw zal een wijziging van de erfpacht ook altijd een wijziging van de appartementensplitsing met zich meebrengen en vice versa. Beide zijn communicerende vaten en kunnen niet los van elkaar worden gezien. Wij pleiten er derhalve voor in zulke gevallen ook een toedeling van de via de splitsingswijziging nieuw gecreëerde appartementsrechten aan de VvE en een wijziging (uitbreiding) van de erfpacht met eenzelfde lagere stemverhouding en medewerking van het bestuur mogelijk te maken. Het maatschappelijk belang van en de behoefte aan meer woningen voor een groeiend aantal mensen en verduurzaming van gebouwen is hiermee gediend. Bovendien worden de belangen van de deelgenoten die tegen de optopping is of zijn, ons inziens reeds voldoende geborgd door de wijze van besluitvorming binnen de vergadering van eigenaars, waarbij – hetzij herhaald – de wetgever sinds 2005 uitdrukkelijk heeft gekozen voor invoering van de huidige wettelijke regeling dat de akte van splitsing kan worden gewijzigd met medewerking van ten minste 80% van het aantal stemmen in combinatie met medewerking van het bestuur. Deze uitleg doet ons inziens het meest recht aan de zekere mate van flexibiliteit die nodig is om optoppen tot een succes te brengen.

Over de auteurs



Mw. mr. F. Stroucken
Notaris / Partner



Mw. mr. M.B. de Blok
Kandidaat - notaris / Counsel



Mr. E.W.E.M. Cox
Fiscalist / Counsel



Mr. P.S.I. Wilmink
Fiscalist

De auteurs zijn allen werkzaam in de commerciële vastgoedpraktijk van CMS