

VPB-aspecten van flexwoningen

WFR 2024/132

Steeds meer woningcorporaties en andere vastgoedbeleggers investeren in flexwoningen. In het artikel gaan de auteurs in op diverse vragen voor de vennootschapsbelasting, zoals de vraag of de afschrijvingsbeperking van toepassing is, de vraag of een gebouw voor fiscale regelgeving op enig moment kan transformeren naar niet-gebouw, hoe moet worden omgegaan met verplaatsingsuitgaven van flexwoningen en of flexwoningen kunnen worden afgewaardeerd en zo ja, tot welk bedrag.

1. Inleiding

De afgelopen jaren is in het kader van de uitdagende woningbouwopgave in Nederland ingezet op flexwoningen. Steeds meer woningcorporaties en andere vastgoedbeleggers investeren in deze relatief nieuwe woonvorm. Dit brengt diverse fiscale vragen met zich mee in de vennootschapsbelasting, zoals de vraag of de afschrijvingsbeperking van toepassing is, de vraag of een gebouw voor fiscale regelgeving op enig moment kan transformeren naar niet-gebouw, hoe moet worden omgegaan met verplaatsingsuitgaven van flexwoningen en of flexwoningen kunnen worden afgewaardeerd en zo ja, tot welk bedrag.

In dit artikel gaan wij in op deze vragen en beschrijven wij onder andere dat diverse criteria uit oude jurisprudentie omtrent de definitie 'gebouw' wellicht niet meer passend zijn bij de huidige (technologische) ontwikkelingen.

2. Begrip 'flexwoningen'

Flexwoningen – ook wel 'verplaatsbare huisvesting' genoemd – zijn woningen die snel kunnen worden gebouwd en op tijdelijk beschikbare locaties worden geplaatst. In de praktijk zien wij dat gemeenten tijdelijke vergunningen afgeven voor de plaatsing van flexwoningen met looptijden variërend tussen de vijf en de vijftien jaar. Het is daarbij de bedoeling dat de bewoner langer dan enkele maanden in de flexwoning verblijft (geen *short-stay*-verhuur).

Vaak is onbekend wat na het verstrijken van de tijdelijke vergunning met de woning zal gebeuren. De Regeling tegemoetkoming herplaatsing flexwoningen (hierna: de herplaatsingsgarantie) biedt onder voorwaarden een tegemoetkoming: na het verlopen van de eerste vergunning wordt getracht de flexwoning te herplaatsen. Lukt dat

niet, dan ontvangt de eigenaar een financiële bijdrage voor de financiering van de zogenoemde onrendabele top van de flexwoning bij verkoop.

3. Afschrijven op een gebouw

De jaarlijkse afschrijving wordt bepaald aan de hand van de aanschaf- of voortbrengingskosten, restwaarde en gebruiksduur. Zoals vaker bij nieuwe (woon)producten is het in de praktijk lastig de hoogte van de restwaarde en levensduur van de flexwoningen in te schatten.² Indien de herplaatsingsgarantie van toepassing is, worden voorwaarden gesteld aan de minimale levensduur en is vooraf de hoogte van de eventuele compensatie bepaald. Dit heeft invloed op de bepaling van de afschrijvingen.

Een belangrijk vraagstuk zit in de toepassing van art. 3.30a Wet IB 2001 (hierna: de afschrijvingsbeperking). Deze bepaling houdt in dat afschrijving op een gebouw slechts mogelijk is indien en voor zover de boekwaarde van het gebouw hoger is dan de bodemwaarde. Als bodemwaarde geldt de WOZ-waarde. In de praktijk betekent toepassing van de afschrijvingsbeperking dat er veelal niet of nauwelijks kan worden afgeschreven.

De afschrijvingsbeperking is van toepassing indien sprake is van een gebouw. De term 'gebouw' is niet in de wet gedefinieerd. Volgens de jurisprudentie geldt het spraakgebruik als uitgangspunt. De jurisprudentie is uitgebreid, maar ook casuïstisch van aard. Toch kan volgens de staatssecretaris³ een aantal terugkerende elementen uit de jurisprudentie worden afgeleid:

- duurzame constructie duurzaam verbonden met de grond;
- niet gemakkelijk verplaatsbaar of demonteerbaar;
- wanden en dak die beschermen tegen wind en neerslag.

Deze elementen spelen allemaal een rol, maar zijn geen cumulatieve vereisten. Wat ons opvalt, is dat vrijwel alle jurisprudentie in dit kader over niet-woningen gaat. Daarnaast is de jurisprudentie gevormd onder de Wet IB 1964 en heeft deze betrekking op de destijds geldende WIR of investeringsaftrek. De vraag is dus in hoeverre de lijn uit de oude jurisprudentie toepasbaar is op de moderne technische mogelijkheden.

¹ Rutger van Esch en Daniëlle Schraa zijn beiden werkzaam als belastingadviseur bij BDO Tax & Legal.

² J. Groot e.a., 'Flexwoningen als aanvulling op het woningaanbod. Een verkenning van de kansen en obstakels bij het realisatieproces', Planbureau voor de Leefomgeving 2022, par. 3.2.1.

³ *Kamerstukken II 2005/06*, 30572, nr. 3, p. 36 (MvT).

Hierna gaan wij in op de eerste twee genoemde elementen en hoe deze zich verhouden tot flexwoningen; aan de derde voorwaarde wordt namelijk doorgaans voldaan.

3.1 *Duurzame constructie duurzaam verbonden met de grond*

Bij het element 'duurzame constructie duurzaam verbonden met de grond' leiden wij een drietal terugkerende niet-cumulatieve subelementen uit de jurisprudentie af: de fundering, aansluiting op voorzieningen en temporele duurzaamheid. Deze worden hierna behandeld.

3.1.1 *Fundering*

In een aantal zaken speelden de fundering en verankering een rol. Zo werden bijvoorbeeld een opblaasbare tennishal en een silo aangemerkt als gebouw, waarbij meespeelde dat deze via ankers bevestigd waren op een betonnen fundering.⁴ Ook nertshokken die via betonnen palen verankerd waren met de grond, werden aangemerkt als gebouw.⁵ Daarentegen werden twee silo's niet aangemerkt als gebouw, ook al moest voor de betonnen fundering geheid worden en waren ze op die betonnen fundering met bouten verankerd.⁶ Het heien komt ook terug in een zaak over tijdelijke schakelunits (bedrijfsgebouwen). Deze werden als gebouw aangemerkt, mede omdat deze met schroeven waren bevestigd op een onderheid grondvlak.⁷ Een strandtent werd dan weer niet als gebouw aangemerkt onder andere omdat deze stond op houten palen, al vermoeden wij dat in deze situatie met name de temporele duurzaamheid een grote rol speelde (zie hierna).⁸

Flexwoningen staan doorgaans verankerd op betonnen bodemplaten, maar er is geen sprake van betonnen palen onder de bodemplaaf of een onderheid grondvlak. We hebben daarnaast diverse praktijksituaties gezien waarin die betonnen bodemplaten verplaatsbaar zijn. Het is dus lastig te zeggen wat de invloed van de hiervoor beschreven jurisprudentie is op flexwoningen.

3.1.2 *Aansluiting op voorzieningen*

In een aantal zaken komt de aansluiting op voorzieningen aan bod. Zo speelde in de zaak van de strandtent mee dat deze slechts was aangesloten op het elektriciteitsnet en de afvalwaterafvoer. Een drijvend koffiehuis was aangesloten op gas, water, licht en riolering, maar werd niet aangemerkt als gebouw.⁹

Naar onze mening zal de aansluiting op voorzieningen tegenwoordig een steeds kleinere rol spelen bij de toetsing of sprake is van een duurzame constructie die duurzaam verbonden is met de grond. Woningen worden namelijk steeds vaker gasvrij opgeleverd en/of zijn zelfvoorzienend door middel van bijvoorbeeld zonnepanelen, al dan niet in combinatie met een thuisbatterij.

3.1.3 *Temporele duurzaamheid*

Duurzaamheid qua tijd speelt ook een rol in het toetsen van het eerstgenoemde element. Van temporele duurzaamheid lijkt al snel sprake te zijn. De hiervoor genoemde tijdelijke schakelunits hadden een bouwvergunning voor vijf jaar en een technische en economische levensduur van zeven tot vijftien jaar. De nertshokken hadden een levensduur van ten minste tien jaar. De strandtent werd daarentegen niet als gebouw aangemerkt, mede omdat deze in het voorjaar op het strand werd gemonteerd en in het najaar weer werd gedemonteerd en in gedemonsteerde toestand werd opgeslagen. De redactie van *Vakstudie Nieuws* vatte het treffend samen: "Wezenskenmerk van een gebouw is de duurzaamheid, die zich niet verdraagt met een levenscyclus van een half jaar een gebouw, gevolgd door een half jaar een verzameling losse planken."¹⁰

Nu onduidelijk is wanneer sprake is van een fundering en de aansluiting op voorzieningen nauwelijks een rol speelt, kan de temporele duurzaamheid een reden zijn om flexwoningen als gebouw aan te merken. De vergunning heeft doorgaans een looptijd van minimaal vijf (vaak tien) jaar en de flexwoning heeft een technische dan wel economische levensduur van een nog langere periode. Tevens worden flexwoningen niet regelmatig gedemonteerd, hoogstens bij verplaatsing na afloop van de vergunning.

3.1.4 *Tussenconclusie*

Of sprake is van een duurzame constructie die duurzaam is verbonden met de grond, is lastig te toetsen bij flexwoningen. Flexwoningen hebben namelijk soms een verplaatsbare fundering en worden soms niet of beperkt aangesloten op voorzieningen. Aan de voorwaarde van temporele duurzaamheid wordt daarentegen vaak voldaan.

3.2 *Niet gemakkelijk verplaatsbaar of demonteerbaar*

Uit de jurisprudentie blijkt niet hoelang een verplaatsing of demontage maximaal mag duren voordat dit niet meer 'gemakkelijk' is. In de zaak van de strandtent wordt niet duidelijk hoelang het op- en afbouwen duurt. Bouwketen werden niet als gebouw aangemerkt, onder andere omdat deze gemakkelijk uitneembaar en verplaatsbaar zijn en ook meermaals van het ene naar het andere bouwwerk

4 Zie voor de opblaasbare tennishal Hof 's-Gravenhage 28 juli 1980, ECLI:NL:GHSGR:1980:AW9644, *BNB* 1981/340; en voor de silo Hof 's-Hertogenbosch 2 februari 1983, ECLI:NL:GHSHE:1983:AX1743, *V-N* 1983/1286, 8.

5 HR 12 oktober 1983, ECLI:NL:HR:1983:AW8783, *BNB* 1983/318.

6 HR 16 september 1981, ECLI:NL:HR:1981:AW9806, *BNB* 1981/282.

7 Hof 's-Gravenhage 22 juni 1982, ECLI:NL:GHSGR:1982:AW9119, *BNB* 1983/310.

8 Hof 's-Gravenhage 29 juni 1994, ECLI:NL:GHSGR:1994:AW2934, *V-N* 1994/3434, 20.

9 Hof 's-Gravenhage 29 april 1982, ECLI:NL:GHSGR:1982:AX2289, *V-N* 1983/1027, 18.

10 Hof 's-Gravenhage 29 juni 1994, ECLI:NL:GHSGR:1994:AW2934, *V-N* 1994/3434, 20, r.o. 6.3.

verhuizen.¹¹ Bij de eerdergenoemde opblaasbare tennishal speelde mee dat deze tegen de zomer niet geheel werd afgebroken en opgeslagen en dat ook de overkapping 's zomers bleef staan. Het lijkt dus niet alleen van belang of iets gemakkelijk te verplaatsen of te demonteren is, maar ook of dit daadwerkelijk gebeurt. Uitzondering hierop is de uitspraak over twee silo's: die werden niet aangemerkt als gebouw, onder andere omdat het technisch mogelijk was deze geheel te verplaatsen naar en op een andere fundering. Aangezien dit de enige uitzondering is die wij in de jurisprudentie hebben gevonden, vragen wij ons af hoeveel waarde aan deze uitspraak moet worden toegekend.

Naar onze mening is tegenwoordig sneller sprake van een gemakkelijk te verplaatsen en te demonteren bouwsel. Dit komt doordat de techniek ondertussen verder ontwikkeld is, denk aan grotere vrachtwagens en sterkere kranen. Mogelijk speelt dit element daarom tegenwoordig een kleinere rol.

3.3 Conclusie

Als gevolg van de zich steeds verder ontwikkelende techniek is het bij moderne bouwvormen tegenwoordig niet noodzakelijk om te zijn aangesloten op voorzieningen en worden bouwwerken steeds gemakkelijker verplaatsbaar. Ook hoeven flexwoningen niet altijd meer op een (onderheide) fundering geplaatst te worden. Dit maakt naar onze mening dat de bestaande criteria ten aanzien van het begrip 'gebouw' niet gemakkelijk toepasbaar zijn op moderne woonvormen als flexwoningen. Wanneer we terugvallen op de feitelijke situatie – waarbij flexwoningen in het algemeen minimaal vijf jaar ter plaatse staan – en het spraakgebruik, dan kunnen wij ons voorstellen dat flexwoningen in het algemeen als gebouw kwalificeren. Wat ons betreft zou het echter beter zijn als het begrip 'gebouw' bij de afschrijvingsbeperking niet een op zichzelf staand begrip zou zijn, maar meer zou aansluiten bij het begrip 'onroerende zaak'. Hierna lichten we dit nader toe.

3.4 Aanbeveling: aansluiting bij begrip 'onroerende zaak'?

Het begrip 'gebouw' in de afschrijvingsbeperking sluit aan bij de WOZ-waarde. In art. 16 Wet WOZ, waarin de objectafbakening is bepaald, wordt in de aanhef niet gesproken over 'gebouwen', maar over onroerende zaken. Voor deze definitie moet worden aangesloten bij art. 3:3 BW.¹² Hierin is bepaald dat o.a. een gebouw of werk dat duurzaam met de grond verenigd is, onroerend is. Wat opvalt is dat de jurisprudentie in dit kader moderner is en beter aansluit bij flexwoningen. Uit het *Amercentrale*-arrest blijkt dat 'duurzaam met de grond verenigd zijn', moet worden uitgelegd

als 'naar aard en inrichting bestemd om duurzaam ter plaatse te blijven'.¹³ In het *Portacabin*-arrest heeft de Hoge Raad daaraan toegevoegd dat daarbij moet worden gelet op de bedoeling van de bouwer, voor zover deze naar buiten kenbaar is.¹⁴ In de jurisprudentie wordt niet alleen gekeken naar temporele duurzaamheid en aansluiting op voorzieningen, maar ook naar de visuele verbondenheid met andere gebouwen of de grond en naar de duurzaamheid qua plaats.¹⁵

Voorheen leidde het verschil tussen de begrippen 'gebouw' en 'onroerende zaak' niet snel tot onduidelijkheden, maar bij flexwoningen kan dit weleens anders uitpakken. Naar onze mening zou het wenselijk zijn als de afschrijvingsbeperking niet meer uitgaat van een zelfstandige definitie van het begrip 'gebouw', maar aansluit bij art. 3:3 BW. Aangezien de term 'onroerend' daar breder is, zou in de afschrijvingsbeperking de eis toegevoegd kunnen worden dat sprake moet zijn van wanden en een dak die beschermen tegen wind en neerslag om ongewenste uitbreiding van de afschrijvingsbeperking te voorkomen.

4. Transformatie naar een niet-gebouw?

In de vorige paragraaf hebben wij geconcludeerd dat flexwoningen in de regel als gebouw kwalificeren voor de afschrijvingsbeperking, waarbij voornamelijk de temporele duurzaamheid een grote rol speelt. Als echter na afloop van de vergunning de flexwoning wordt weggehaald, maar nog geen nieuwe plek beschikbaar is, kan het voorkomen dat de flexwoning tijdelijk wordt opgeslagen. Op dat moment is van een fundering of verankering geen sprake, is de flexwoning niet aangesloten op voorzieningen, kan de temporele duurzaamheid onzeker zijn, is deze gemakkelijk verplaatsbaar en vindt veelal geen demontage plaats. Ook kan het voorkomen dat de flexwoning wél direct wordt herplaatst, maar voor een periode korter dan vijf jaar. In die situaties is het de vraag in hoeverre nog sprake is van temporele duurzaamheid. Moet die worden getoetst op basis van de flexwoning inclusief de bestemde (tijdelijke) locatie? Of moet worden gekeken naar de temporele duurzaamheid van de flexwoning op welke willekeurige locatie dan ook? Het antwoord op deze vraag bepaalt of de kwalificatie van gebouw op enig moment kan komen te vervallen (en op een later moment ook weer kan ontstaan).

Ter illustratie de volgende situatie:

- Jaar 1 t/m 10: de flexwoning krijgt een bestemming op een tijdelijke locatie.

11 Hof Arnhem 26 februari 1968, ECLI:NL:GHARN:1968:AX5507, BNB 1968/235.

12 Zie *Kamerstukken II* 1992/93, 22885, nr. 3, p. 14 (MvT) en HR 24 juni 2005, ECLI:NL:HR:2005:AQ7093, BNB 2005/275, r.o. 3.2.

13 HR 13 juni 1975, ECLI:NL:HR:1975:AC3080, NJ 1975, 509.

14 HR 31 oktober 1997, ECLI:NL:HR:1997:ZC2478, V-N 1997/4334, 24.

15 Zie HR 6 juni 2003, ECLI:NL:HR:2003:AD3578, BNB 2003/271; HR 13 mei 2005, ECLI:NL:HR:2005:AT5469, BNB 2005/211; HR 24 juni 2005, ECLI:NL:HR:2005:AQ7093, BNB 2005/275.

- Jaar 11: de flexwoning staat opgeslagen in afwachting van een nieuwe locatie.
- Jaar 12: de flexwoning krijgt voor één jaar een andere bestemming.
- Jaar 13 t/m 20: de flexwoning krijgt weer een andere bestemming.

Zoals in de vorige paragraaf vermeld, zijn wij van mening dat de flexwoning in jaar 1 t/m 10 kwalificeert als gebouw. Uit de parlementaire geschiedenis en jurisprudentie blijkt niet op welk moment de toetsing of sprake is van een gebouw, plaats dient te vinden. Naar onze mening moet, indien sprake is van een bedrijfsmiddel, allereerst op het moment van aanschaf worden getoetst of sprake is van een gebouw. Aangezien art. 3.30a lid 1 Wet IB 2001 spreekt van afschrijving in een kalenderjaar, lijkt het dat sprake is van een continue c.q. jaarlijkse toets. De vraag is of in jaar 11 kan worden geconcludeerd dat niet langer sprake is van een gebouw, de flexwoning heeft immers tijdelijk geen locatie. Ook in jaar 12 is het de vraag in hoeverre gesproken kan worden van temporele duurzaamheid. Op de specifieke locatie in jaar 12 ontbreekt de temporele duurzaamheid. Wanneer de voorwaarde van temporele duurzaamheid wordt getoetst ten aanzien van de flexwoning inclusief de op dat moment geldende tijdelijke locatie, zou in jaar 11 en 12 gesteld kunnen worden dat geen sprake is van een gebouw. De woning staat dan namelijk niet duurzaam op een locatie. In dat geval kan op de flexwoning regulier worden afgeschreven.

Als wordt gekeken naar de flexwoning zonder ondergrond, zou kunnen worden geconcludeerd dat de levensduur van de flexwoning voldoende is om op andere locaties weer als gebouw te kunnen fungeren. Dit kan tot de conclusie leiden dat sprake blijft van een gebouw, ondanks dat de woning op verschillende locaties staat.

Het antwoord op de vraag hoe moet worden omgegaan met deze situatie, kunnen wij niet met zekerheid geven. Het is meestal de bedoeling van de investeerder om de flexwoning gedurende langere tijd te verhuren. Tevens is de technische levensduur van een flexwoning doorgaans veel langer dan tien of vijftien jaar. Daarom lijkt het ons voor de hand liggend dat de kwalificatie 'gebouw' de gehele periode blijft gelden en dat de voorwaarde temporele duurzaamheid wordt beoordeeld in samenhang met het beschikbaar komen van nieuwe (tijdelijke) locaties.

5. De flexwoning op gehuurde grond of met tijdelijke erfpacht

De grond waarop flexwoningen worden geplaatst, wordt in sommige gevallen gehuurd of door middel van een recht van erfpacht ter beschikking gesteld. Zonder nadere afspraken worden de flexwoningen mogelijk door natrekking eigendom van de eigenaar van de grond. De manier

waarop de afspraken tussen huurder en verhuurder (of erfpachtgever en erfpachter) van de grond worden vormgegeven, heeft ook gevolgen voor de afschrijvingsbeperking. Dit lichten wij hierna toe.

5.1 Investerings in huurrecht

Gehuurde grond vormt voor de huurder in beginsel geen bedrijfsmiddel.¹⁶ Een belangrijke investering in die grond moet daarom worden aangemerkt als een investering in het huurrecht. Krijgt dat recht hierdoor een bijzondere waarde, dan wordt dit een economisch goed waarover de huurder moet afschrijven.

Of sprake is van een belangrijke investering is een subjectieve toets. Muller en Knops concluderen dat het belang van de investering moet worden getoetst op ondernemingsniveau.¹⁷ Naar onze mening moet ook worden gekeken naar het belang van de investering ten opzichte van (de waarde van) het betreffende recht. Ook de vraag wanneer het recht een bijzondere waarde verkrijgt, is een subjectieve. Hierbij is van belang of de waardeontwikkeling van het gebouw in 'zo overwegende mate' de huurder aangaat.¹⁸

Door het subjectieve karakter van de hiervoor genoemde vereisten, is het lastig te bepalen wanneer de aanschaf en plaatsing van een flexwoning door de huurder of erfpachter op grond die door middel van huur- of erfpachtrecht ter beschikking staat, gezien kunnen worden als een investering in dat huur- of erfpachtrecht.

5.2 Gevolgen voor de afschrijvingsbeperking

Als de investering in de flexwoning gezien wordt als een belangrijke investering in het huurrecht en dit huurrecht een bijzondere waarde heeft verkregen, is het de vraag of de afschrijvingsbeperking geldt. Doornebal en Bruijsten concluderen dat de afschrijvingsbeperking alleen aan de orde kan komen bij belastingplichtigen:

- die een recht hebben dat als bedrijfsmiddel gekwalificeerd kan worden; en
- welk recht betrekking heeft op een gebouw; en
- welk recht hun het belang verschaft bij de ontwikkeling van de werkelijke waarde van dat gebouw.¹⁹

Doornebal en Bruijsten concluderen dat voor de afschrijvingsbeperking van belang is hoe het recht is vormgegeven. Het gaat om de vraag of de huurder de grond in oorspronkelijke staat moet herstellen en of hij daarvoor een vaste, variabele of geen vergoeding krijgt. Als de huurder de grond niet in oorspronkelijke staat hoeft te herstellen en een vergoeding ontvangt ter hoogte van de waarde in

¹⁶ HR 23 januari 1957, ECLI:NL:HR:1957:AY1542, BNB 1957/68.

¹⁷ Muller & Knops, *WFR* 2013/1189, ond. 2.2.2.

¹⁸ HR 9 mei 1990, ECLI:NL:HR:1990:ZC4281, BNB 1990/316, r.o. 5.3.

¹⁹ Doornebal & Bruijsten, *WFR* 2008/681, ond. 2.

het economische verkeer van het geïnvesteerde, gaat hem de waardeontwikkeling aan. Is sprake van een gebouw, dan vindt in dat geval de afschrijvingsbeperking toepassing. Indien de huurder de grond niet in oorspronkelijke staat hoeft te herstellen, maar ook geen vergoeding ontvangt dan wel een vaste vergoeding krijgt voor de investering in de grond, dan gaat de waardeontwikkeling de huurder niet aan en is de afschrijvingsbeperking niet van toepassing.

Wanneer de grond wél in oorspronkelijke staat moet worden hersteld – oftewel: verplaatsen van de flexwoningen – ontstaat een andere situatie dan bij reguliere gebouwen. Een flexwoning behoudt immers waarde en functie wanneer deze verplaatst wordt, terwijl een regulier gebouw bij herstel van de grond in oude staat veelal gesloopt zal moeten worden en daardoor een waardedaling ondergaat. Bij flexwoningen heeft de investeerder dus belang bij de waardeontwikkeling indien bij de huur van de grond overeen wordt gekomen dat de grond in oorspronkelijke staat moet worden hersteld.

Ervan uitgaande dat een flexwoning een gebouw is, is van belang hoe de huur wordt vormgegeven en welke afspraken worden gemaakt met de eigenaar van de grond. Dit kan namelijk voorkomen dat de afschrijvingsbeperking van toepassing is. Hetzelfde geldt bij erfpacht, dan is de vraag of het recht is aangegaan voor bepaalde of onbepaalde tijd en of sprake is van een periodieke, afgekochte of geen canon.

6. Verplaatsingsuitgaven

Bij aanschaf van de flexwoning en bij latere verplaatsing, kunnen uitgaven worden gedaan ter zake van deze (ver)plaatsingen. In de praktijk komt de vraag op aan welke periode de verplaatsingsuitgaven toerekenbaar zijn: aan de verstreken huurperiode of aan de toekomstige huurperiode op de nieuwe locatie?

Ter zake van verplaatsingsuitgaven die toerekenbaar zijn aan de periode dat de flexwoning stond op de oude locatie, kan naar onze mening een voorziening worden gevormd.²⁰

In het geval dat de uitgaven zien op de periode van de nieuwe locatie, dan kwalificeren deze uitgaven als bijkomende kosten die geactiveerd moeten worden. Dergelijke uitgaven worden immers gedaan om de flexwoning (we-

derom) bedrijfsklaar te maken. Deze bijkomende kosten gelden dan als aanschafkosten en worden afgeschreven gedurende de periode waarin de flexwoning op de locatie staat waar de plaatsingsuitgaven op zien.²¹ Door de afschrijvingsbeperking kan het voorkomen dat deze kosten niet door middel van afschrijving ten laste van het fiscaal resultaat kunnen worden gebracht. Als de flexwoning meerdere keren verplaatst wordt, kan dit resulteren in een (ongewenste) cumulatie van verplaatsingsuitgaven.

Als de flexwoning na afloop van de (eerste) plaatsing tijdelijk elders opgeslagen wordt, bijvoorbeeld omdat nog geen nieuwe locatie beschikbaar is, dan zijn de daarvoor gedane uitgaven toerekenbaar aan de periode voorafgaande aan de verplaatsing.²² Voor deze uitgaven mag naar onze mening een voorziening worden gevormd. Bij de verplaatsing van de opslaglocatie naar een nieuwe locatie zijn de daarmee samenhangende uitgaven volledig toerekenbaar aan de periode van de nieuwe locatie en moeten deze uitgaven worden geactiveerd.

Wanneer de flexwoning direct naar de nieuwe locatie wordt verplaatst, is de splitsing complexer. Om ongewenste cumulatie van verplaatsingsuitgaven te voorkomen, achten wij het niet onredelijk voor de verplaatsingsuitgaven een voorziening te vormen voor zover de uitgaven voor verplaatsing naar de nieuwe locatie niet hoger zijn dan voor verplaatsing naar een opslaglocatie. Als de flexwoning naar een opslaglocatie was verplaatst, waren deze uitgaven immers ook gedaan.

7. Afwaarderen

Bij flexwoningen kan door verschillende omstandigheden – waaronder de cumulatie van verplaatsingsuitgaven – de bedrijfswaarde lager worden dan de aanschaf- of voortbrengingskosten minus afschrijvingen. De vraag is in hoeverre dan kan worden afgewaardeerd en of art. 3.29c Wet IB 2001 van toepassing is.

Art. 3.29c Wet IB 2001 regelt dat omstandigheden die op het tijdstip van de investering al bekend zijn geen reden kunnen zijn om af te waarderen op een bedrijfsmiddel. De staatssecretaris noemt als voorbeeld dat het kan voorkomen dat al ten tijde van de aanschaf bekend is dat de huuropbrengsten relatief laag zijn in verhouding tot de gedane investeringen.²³ Fiscaal mag deze zogenoemde 'onrendabele top' niet ineens in het jaar van aanschaf genomen worden, maar komt een lager rendement jaarlijks tot uitdrukking in lagere huuropbrengsten en daarmee in een lagere belastbare winst.

²⁰ HR 16 september 1992, ECLI:NL:HR:1992:BH8479, *BNB* 1992/356. Naar onze mening blijft dit arrest ook van toepassing na het *Baksteen*-arrest (HR 26 augustus 1998, ECLI:NL:HR:1998:AA2555, *BNB* 1998/409). Zie tevens HR 11 april 2001, ECLI:NL:PHR:2001:AB1004, *BNB* 2001/259. Beide arresten laten zien dat ook voor uitgaven die aan het eind van een periode worden gemaakt, onder voorwaarden een voorziening kan worden gevormd.

²¹ HR 30 oktober 1963, ECLI:NL:HR:1963:AX7522, *BNB* 1964/2.

²² Voor de volledigheid merken wij op dat de flexwoning in opslag naar onze mening geen nut oplevert.

²³ *Kamerstukken II* 2007/08, 31205, nr. 3, p. 38 (MvT).

Voor beleggingsvastgoed is de bedrijfswaarde gelijk aan de marktwaarde plus overdrachtskosten.²⁴ Wij kunnen ons voorstellen dat waardering van flexwoningen een uitdaging is, omdat de waarde mede afhankelijk is van de vraag in hoeverre een locatie (langdurig) beschikbaar is om de flexwoning te plaatsen en de verplaatsingsuitgaven mee moeten worden gerekend.

Wij zijn het eens met Lubbers dat art. 3.29c Wet IB 2001 niet zou moeten gelden voor omstandigheden die de belastingplichtige ten tijde van het investeren bekend waren, maar waarvan mocht worden aangenomen dat deze zich niet zouden voordoen.²⁵ Maar hoe moet art. 3.29c Wet IB 2001 worden getoetst bij flexwoningen? Zoals hiervoor vermeld, is de restwaarde nog onzeker. Dat in de toekomst verplaatsingsuitgaven zullen worden gemaakt, is ten tijde van investering vaak al bekend, al is niet altijd bekend hoe vaak verplaatst zal worden en hoe hoog de uitgaven zullen zijn. Het zou de wetgever dan wel de Belastingdienst sieren als in deze gevallen soepel wordt omgegaan met afwaarderingen en art. 3.29c Wet IB 2001 met terughoudendheid wordt toegepast.

8. Conclusie

Nieuwe ontwikkelingen brengen vaak fiscale uitdagingen met zich mee, zo ook bij flexwoningen. De bestaande jurisprudentie omtrent de kwalificatie 'gebouw' past niet bij de huidige technologische ontwikkelingen, waardoor het moeilijk is vast te stellen wanneer flexwoningen kwalificeren als gebouw. Daarom pleiten wij voor een definitie van het begrip 'gebouw' in art. 3.30a Wet IB 2001 die aansluit bij het begrip 'onroerende zaak' zoals gedefinieerd in art. 3:3 BW, aangevuld met de eis van wanden en een dak die bescherming bieden tegen wind en neerslag.

Daarnaast hebben wij in dit artikel gesignaleerd dat wanneer flexwoningen worden geplaatst op gehuurde grond dan wel in erfpacht uitgegeven grond, de vormgeving van deze afspraken van groot belang is, omdat deze bepalen of de afschrijvingsbeperking van toepassing is.

Tot slot voorzien wij in de toekomst vraagstukken over het afwaarderen naar lagere bedrijfswaarde van flexwoningen. Gezien de onzekerheid die op dit moment bestaat over de waardeontwikkeling en restwaarde van flexwoningen, pleiten wij voor terughoudendheid in het inroepen van art. 3.29c Wet IB 2001. Goedkeurend c.q. toelichend beleid van de wetgever hierover kan naar onze mening een bijdrage leveren aan zekerheid en duidelijkheid voor investeerders en daarmee aan de bouwopgave in Nederland.

²⁴ HR 11 december 1985, ECLI:NL:PHR:1985:AW8138, *BNB* 1987/187.

²⁵ Lubbers, *WFR* 2022/44, ond. 5.