

TOELICHTING

Op de Vaststellingsovereenkomst 2 “Belastingplicht Woningcorporaties”

Eerste druk,

Projectgroep Belco
23 januari 2009

Belastingdienst

aedes 
vereniging van woningcorporaties

INHOUDSOPGAVE

I Inleiding

II Algemene toelichting

1. Inleiding en belastingplicht vanaf 1 januari 2008

- 1.1 Aanleiding
- 1.2 Vennootschapsbelasting
- 1.3 Omzetbelasting en overdrachtsbelasting
- 1.4 Controle en toezicht
- 1.5 Buiten de kaders van VSO2

2. Derdenbeding

III Toelichting artikelsgewijs

1. Begrippen

- 1.1 Uitleg begrippen
- 1.2 Uitleg begrippen tussenvormen

2. Openingsbalans

- 2.1 Algemeen
- 2.2 Vastgoed in exploitatie
- 2.3 Tussenvormwoningen
- 2.4 Vastgoed in ontwikkeling (Projectontwikkeling)
- 2.5 Financiële activa
- 2.6 Overige activa
- 2.7 Voorzieningen
- 2.8 Leningen o/g (opgenomen gelden)

3 Projectontwikkeling

- 3.1 Algemeen
- 3.2 Systematiek bij gemengde projecten
- 3.3 Krimp

4 Tussenvormen

- 4.1 Fiscale winstneming bij kooptussenvormen
- 4.2 Voorbeelden fiscale behandeling kooptussenvormen
- 4.3 Specifieke gevallen

5 Omzetbelasting

- 5.1 Fiscale eenheid
- 5.2 Integratieheffing
- 5.3 Beheer- en/of onderhoudsdiensten
- 5.4 Verval van mededeling 26

6 Overige bepalingen

- 6.1 Heffingsrente en invorderingsrente
- 6.2 Looptijd van VSO2
- 6.3 Afstand van rechtsmiddelen
- 6.4 Bestaande afspraken
- 6.5 Interpretatie verschillen regeling: adviescommissie

7 Bijlagen bij VSO2

- 7.1 Bijlage 2 – Begrippen

IV Bijlage bij deze toelichting

– rente curve

I Inleiding

Dit document vormt een toelichting op de VSO2 van 23 januari 2009 'Belastingplicht Woningcorporaties' en de bijlagen, verder in deze toelichting de "VSO2" genoemd. Deze toelichting heeft tot doel te komen tot een nadere en praktische uitleg van de VSO2 en bevat derhalve tevens achtergrondinformatie van de diverse werkgroepen die hebben bijgedragen aan de totstandkoming van de VSO2.

Deze toelichting bij de VSO2 dient in samenhang te worden gelezen met de verschillende artikelen van de VSO2, waarbij de tekst van VSO2 leidend is voor de fiscaal juridische interpretatie van deze toelichting.

Indien partijen van mening verschillen over de interpretatie van de VSO2 en ook de toelichting hierop niet het antwoord geeft, kunnen partijen het geschil voorleggen aan een adviescommissie VSO2, gebaseerd op een regeling, zoals opgenomen in artikel 6.6 van de VSO2.

Deze toelichting bestaat uit een algemeen deel (hoofdstuk II) en een bespreking per artikel (hoofdstuk III). De toelichting is gebaseerd op de door de verschillende werkgroepen binnen het Belco2-project opgestelde teksten. Voor zover deze teksten meer inzicht verschaffen in de VSO2 zijn deze in de toelichting overgenomen. Daarnaast wordt in een aantal gevallen aangegeven, waarom bepaalde onderdelen niet in de VSO2 zijn opgenomen. De toelichting heeft daarmee de functie van naslagwerk.

In de toelichting wordt de overeenkomst uit 2007 aangegeven als VSO1.

Zowel de VSO2 alsmede deze toelichting hebben slechts betrekking op de fiscale gevolgen van de invoering van de integrale belastingplicht op grond van artikel 2, eerste lid, onderdeel d, en artikel 2, vijfde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (hierna: Wet Vpb), zoals deze luiden vanaf 1 januari 2008. Aan deze toelichting kunnen geen rechten, verplichtingen, of vertrouwen worden ontleend ten aanzien van andere fiscale geschillen of (fiscale) dossiers.

Voor de overige fiscale gevolgen wordt hier geen toelichting gegeven. Hierbij valt bijvoorbeeld te denken aan de fiscale winstbepaling, onderscheid tussen onderhoud en verbetering, toepassing deelnemingsvrijstelling, etc. Voor al deze zaken wordt verwezen naar www.aedes.nl uw eigen belastingadviseur of www.belastingdienst.nl; alsmede naar de op korte termijn te verschijnen "Best Practices".

Projectgroep Belco2
23 januari 2009

II Algemene toelichting

1 Inleiding en belastingplicht vanaf 1 januari 2008

1.1 Aanleiding

Met ingang van 1 januari 2008 zijn toegelaten instellingen integraal belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting. Doordat artikel 5, eerste lid, onderdeel d, Wet Vpb (tekst 2007) met ingang van 1 januari 2008 is vervallen, is de VSO1 van rechtswege beëindigd.

Uit de parlementaire behandeling (Belastingplan 2008) rond de integrale belastingplicht volgde voor de Belastingdienst de opdracht met de toegelaten instellingen in overleg te treden om te komen tot een VSO2. Daarbij moet onder meer aandacht worden besteed aan de openingsbalansproblematiek, de beëindiging van VSO1, alsmede aan de overgang van VSO1 naar VSO2.¹

VSO2 geeft alleen de contouren weer van de fiscale behandeling van toegelaten instellingen vanaf 1 januari 2008 vanwege de intrede van de integrale belastingplicht voor de vennootschapsbelasting voor toegelaten instellingen vanaf deze datum.

1.2 Vennootschapsbelasting

In VSO2 worden fiscale vraagstukken voor de vennootschapsbelasting uitgewerkt vanwege de overgang van de vrijstelling (tot 1 januari 2006) dan wel de partiële vrijstelling voor woningcorporaties naar de integrale belastingplicht (vanaf 1 januari 2008). In VSO2 wordt evenwel geen aandacht besteed aan algemeen geldende fiscale wet- en regelgeving. Slechts fiscale onderwerpen die specifiek zijn voor woningcorporaties worden in VSO2 geregeld.

In de VSO2 zijn, voor zover het over de vennootschapsbelasting gaat, de volgende twee categorieën onderkend:

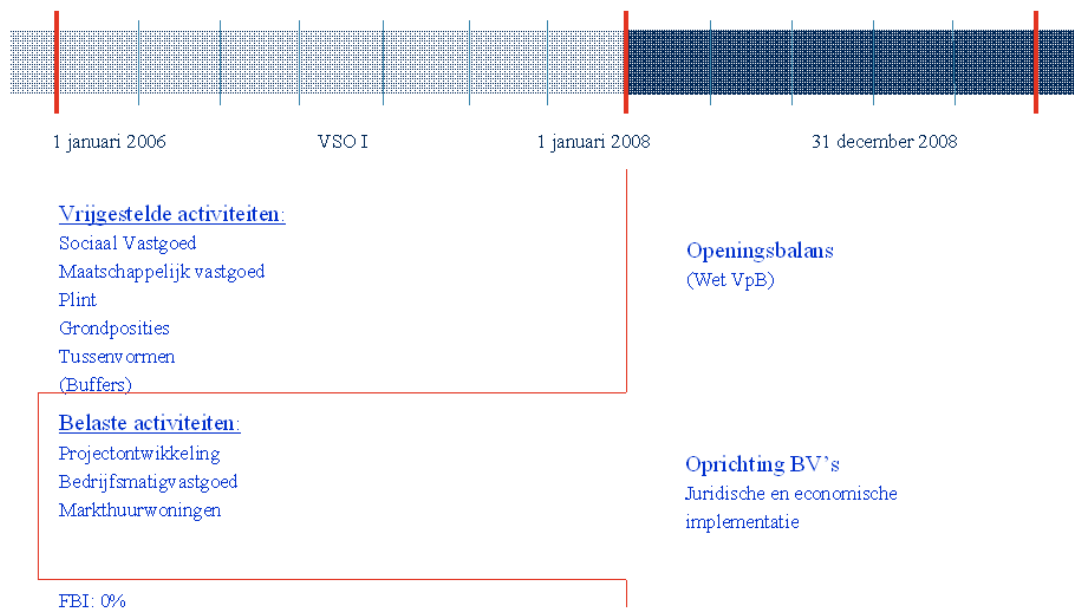
- De openingsbalans per 1 januari 2008.
Alle bezittingen en schulden, welke tot en met 31 december 2007 tot de vrijgestelde sfeer werden gerekend, komen tegen de waarde in het economische verkeer op de fiscale openingsbalans van de toegelaten instelling. In hoofdstuk 2 van onderdeel III van VSO2 is afgesproken, hoe de waarde in het economische verkeer voor de specifieke bezittingen en schulden moet worden ingevuld.
- Overgangsproblematiek tussen vrijgestelde en belaste periode voortvloeiende uit de VSO1.
VSO1 geeft behalve een splitsing in belaste en vrijgestelde activiteiten ook verrekenprijeregels tussen deze vrijgestelde een belaste sfeer. In VSO2 zijn de afspraken gecontinueerd ten aanzien van projectontwikkeling, voor zover het gemengde projecten betreft. Dit is uitgewerkt in hoofdstuk 3 van onderdeel III van VSO2. Op basis van VSO1 stonden de grondposities in de vrijgestelde sfeer op de balans. In het hoofdstuk over de openingsbalans is hier een waarderingsregeling voor opgenomen, die recht doet aan hetgeen in VSO1 is afgesproken.
In VSO1 zijn voor bepaalde tussenvormwoningen twee regelingen getroffen; de Franchise regeling en de Duurzame Exploitatie regeling. In onderdeel III, hoofdstuk 4 van VSO2 is voor kooptussenvormwoningen een nieuwe afspraak vastgelegd. In het hoofdstuk over de openingsbalans is voor de tussenvormwoningen, die onder de regelingen uit VSO1 vielen, alsmede voor de terugkoopverplichtingen van deze woningen, een waarderingsregeling

¹ Moties Tang: TK 2007-2008, 31.205 en 31.206, nr. 47 en nr. 46;
Motie Essers: EK 2007-2008, 31.205 en 31.206, I.

opgenomen, die recht doet aan hetgeen in VSO1 is afgesproken.

In VSO1 zijn tevens regels gegeven voor de openingsbalans van de per 1 januari 2006 belaste activiteiten. Voor deze bezittingen en schulden geldt hoofdstuk 2 van de VSO2 niet. In voorkomende gevallen zal een deel van de in 2006 en 2007 belaste activiteiten echter in de plinruimte of buffer zijn geplaatst. In die gevallen geldt dat deze feitelijk nog vrijgesteld zijn en dan ook volgens de regels van VSO2 op de openingsbalans van 1 januari 2008 komen te staan.

Bovenstaande is in het volgende schema samengevat:



1.3 Omzetbelasting en overdrachtsbelasting

In het kader van VSO1 zijn in het Addendum (d.d. 14 maart 2007) regelingen voor omzetbelasting en overdrachtsbelasting gegeven. Met deze regelingen werd voorkomen, dat VSO1 (model I) niet werkbaar zou zijn.

Met name met het oog op een vloeiende overgang van VSO1 naar VSO2 is voor VSO2 gekozen voor handhaving van de onder VSO1 getroffen regelingen. De regelingen uit het addendum voor de omzetbelasting is daarom inhoudelijk overgenomen. Voor de overdrachtsbelasting is er sinds eind 2007 een verruimd wettelijk kader voor de reorganisatievrijstelling, zodat hierover geen aparte afspraken meer hoeven te worden gemaakt.

1.4 Controle en toezicht

In VSO1 is een geheel hoofdstuk gericht op controle en toezicht. De partiële belastingplicht en de in VSO1 aangedragen modellen leenden zich uitstekend voor de doelstellingen om tot een vereenvoudigd toezichtsregime te komen met een relatief geringe uitbreiding van de administratieve lastendruk. Nu de corporaties vanaf 2008 niet meer gedeeltelijk, maar geheel belastingplichtig zijn, is er voor gekozen om het toezicht vanuit de Belastingdienst op dezelfde manier vorm te geven, als bij de andere belastingplichtige ondernemingen. Dit toezicht zal in een apart traject worden uitgewerkt en maakt dan ook geen onderdeel uit van VSO2.

1.5 Buiten de kaders van VSO2

In de parlementaire behandeling rond de integrale belastingplicht van woningcorporaties is aandacht gevraagd voor de rol van woningcorporatie als maatschappelijke onderneming. Aangezien er tijdens het opstellen van VSO2 geen wetgeving over de maatschappelijke onderneming bestaat, is dit geen onderwerp van bespreking geweest. Dit is namelijk een politieke aangelegenheid, waarover de Belastingdienst niet bevoegd is afspraken te maken.

Bij de uitwerking van VSO2 is rekening gehouden met een nadere invulling van de moties Tang en Essers², waarin onder meer oog is voor de maatschappelijke rol van de woningcorporaties. Tevens is aandacht besteed aan de toezeggingen van de staatssecretaris³. Daarbij is binnen de bestaande wet- en regelgeving alsmede het beleid van de Belastingdienst geopereerd en niet gepreludeerd op mogelijk toekomstige wet- of regelgeving dan wel beleidsbesluiten.

2. Derdenbeding

In onderdeel I van de VSO2 is een derdenbeding opgenomen. De corporatie die de VSO2 wenst aan te gaan moet ervoor zorgen dat ook zijn dochtervennootschappen de rechten en verplichtingen van de VSO2 nakomen. Alle afzonderlijke dochtervennootschappen moeten deze verklaring afgeven. Indien één of meer dochtervennootschappen deze verklaring niet afgeven kan de inspecteur in redelijkheid een van de VSO2 afwijkend standpunt innemen ten opzichte van de corporatie ten aanzien van één of meerdere in de VSO2 geregelde onderwerpen. De verklaringen van de dochtervennootschappen moeten zich in de administratie van de toegelaten instelling bevinden en kunnen bij controle door de Belastingdienst worden opgevraagd. De gehele VSO2 geldt daarmee ook voor deze dochtervennootschappen. In artikel 1.1 van de VSO is de betekenis

² Motie Tang: TK 2007–2008, 31.205 en 31.206, nr. 47 en nr. 46; Motie Essers: EK 2007–2008, 31.205 en 31.206, I.

³ Zie Bijlage: Handelingen 1^e Kamer en Handelingen 2^e Kamer

van het begrip dochtervennootschap opgenomen. Voorgaande geldt ook voor nieuw op te richten dochtervennootschappen.

III Toelichting artikelsgewijs

In dit deel wordt per paragraaf en zonodig per artikel een nadere toelichting gegeven op de bepalingen in VSO2.

Hoofdstuk 1 Begrippen

1.1 Uitleg begrippen

In dit onderdeel van VSO2 zijn alleen die begrippen gedefinieerd die vragen kunnen oproepen en voorkomen in VSO2. De uitleg van deze begrippen geldt alleen voor VSO2. Begrippen van meer algemene aard, alsmede fiscale begrippen worden niet nader gedefinieerd.

Bedrijfsmatig vastgoed (artikel 1.1, onderdeel a)

Dit zijn de verhuurde onroerende zaken, waarin de huurder zijn bedrijf of beroep uitoefent. Woningen en zelfstandige parkeervoorzieningen worden dan ook niet tot dit vastgoed gerekend. Voorbeelden van bedrijfsmatig vastgoed zijn winkelruimten, kantoren en andere bedrijfsruimten, werkplaatsen, enz. Bedrijfsmatig vastgoed onderscheidt zich van maatschappelijk vastgoed, hetgeen apart gedefinieerd is (zie hierna).

Dochtervennootschap (artikel 1.1, onderdeel b)

Voor de uitleg van dit begrip is aansluiting gezocht bij het BW, artikel 2:24a (dochtermaatschappij) en artikel 2:24c (deelneming). Hieronder vallen de dochters en kleindochters van de toegelaten instelling alsmede andere deelnemingen. In alle gevallen moet de participatie meer dan 50% zijn. Dit percentage kan ook in samenwerking met andere toegelaten instellingen gehaald worden. Een deelneming valt alleen onder deze definitie indien hiervan sprake is. Hiervoor geldt dan echter wel de voorwaarde dat ook de andere toegelaten instellingen VSO2 hebben ondertekend.

Indien een belang in een vereniging of stichting bestaat, wordt deze vereniging of stichting ook aangemerkt als een dochtervennootschap indien er een verplichting is tot consolidatie (conform boek 2 BW titel 9).

Het begrip deelneming in de zin van artikel 13 Wet Vpb wijkt van het in artikel 1.1 onderdeel b genoemde begrip deelneming af.

Grondpositie (artikel 1.1, onderdeel d)

Het betreft hier de eigendom evenals de mogelijkheid om de eigendom te verwerven op grond van een overeenkomst. De overeenkomst kan op vele manieren vorm gegeven zijn. Er is dus geen beperking tot optieovereenkomst of koopovereenkomst met uitgestelde levering. Ontwikkelrechten vallen niet onder deze definitie.

Maatschappelijk vastgoed (artikel 1.1, onderdeel g)

Vastgoed, niet zijnde woningen, worden in VSO2 in meerdere categorieën gesplitst. De twee belangrijkste zijn maatschappelijk vastgoed en bedrijfsmatig vastgoed. Voor de uitleg van het begrip bedrijfsmatig vastgoed wordt naar de toelichting aldaar verwezen.

In VSO2 wordt met maatschappelijk vastgoed hetzelfde begrip bedoeld, als in VSO1 werd verstaan onder "gebouw met een maatschappelijke functie". In VSO1 was met die terminologie aangesloten bij de toenmalige wettekst. In VSO2 is er voor gekozen om éénduidig het begrip

vastgoed te hanteren. Voor de uitleg van het begrip maatschappelijk vastgoed verandert er ten opzichte van VSO1 niets; de afbakening van dit begrip wordt dus mede bepaald door de parlementaire behandeling van het Belastingplan 2006 (invoering partiële belastingplicht). Ten eerste is bepaald dat deze gebouwen een duidelijke lokale functie moeten hebben. Gebouwen die een landelijke of boven lokale functie hebben maken hier geen deel van uit. Deze worden in VSO2 aangemerkt als bedrijfsmatig vastgoed. Verder moet bepaald worden of er sprake is van economisch nut bij de huurder. In dat geval zou volgens de parlementaire geschiedenis dit vastgoed als commercieel aangemerkt moeten worden. Teneinde dit te concretiseren is gekozen om verhuur van vastgoed aan ondernemers als niet maatschappelijk te beschouwen. Dit betekent dat het verhuren aan rechtspersonen als een BV en NV en aan de rechtsvormen van een IB ondernemer belast is.

De IB ondernemer wordt in dit kader geacht via een eenmanszaak, vennootschap onder firma, commanditaire vennootschap of maatschap zijn beroep of bedrijf uit te oefenen. Na inwerkingtreding van BW 7:13 zullen deze rechtsvormen de openbare vennootschap (met rechtspersoonlijkheid) of commanditaire vennootschap (met rechtspersoonlijkheid) heten. Het vastgoed dat verhuurd wordt aan stichtingen en verenigingen is in eerste instantie maatschappelijk vastgoed, tenzij deze stichting en/of vereniging een onderneming drijft (bijvoorbeeld een kinderdagverblijf dat belastingplichtig is). Er is geen verdere toets op welke wijze deze vrijgestelde stichting en/of vereniging het vastgoed gebruikt. Het kan de toegelaten instelling (verhuurder) niet tegengeworpen worden, als de stichting (huurder) belastingplichtig wordt nadat het huurcontract al aangegaan is.

In bijlage 2 bij VSO2 is een overzicht opgenomen van soorten maatschappelijk vastgoed welke niet limitatief is. Indien de huurder slechts een gedeelte van een gebouw huurt, wordt dat gedeelte – met inachtneming van bovenstaande – ook aangemerkt als maatschappelijk vastgoed.

Enkele voorbeelden van mogelijk verhuurd maatschappelijk vastgoed zijn ontleend aan de vragen bij VSO1:

- of bij verzorgingshuis sprake is van maatschappelijk vastgoed is afhankelijk van de feiten en de omstandigheden. Hierbij is de positie van de huurder bepalend;
- een HOED wordt doorgaans gehuurd door een maatschap, waardoor de HOED niet als maatschappelijk vastgoed kwalificeert;
- indien de woonvoorziening, hospice of verpleeghuis door een stichting (instelling van weldadigheid of algemeen nut beogende instelling) wordt geëxploiteerd zal het gebouw als maatschappelijk vastgoed kwalificeren;
- verhuur van gebouwen aan Universiteit, Rechtbank, CWI, Sociale Dienst kunnen als maatschappelijk vastgoed worden aangemerkt, indien sprake is van een activiteit ten behoeve van de lokale gemeenschap en de huurder geen economisch nut heeft.

Voor de uitleg van VSO2 wordt onder maatschappelijk vastgoed mede verstaan trapveldjes, speelplaatsen, etc.

Parkeervoorziening (artikel 1.1, onderdeel i)

Het gaat hier om alle soorten van parkeervoorzieningen dus niet alleen de garages maar ook parkeerplaatsen, beugels alsmede plaatsen in parkeergarages. Of de betreffende parkeervoorziening daadwerkelijk gebruikt wordt voor het stallen van motorvoertuigen is daarbij niet relevant; het gaat om de mogelijkheid tot stallen. Een garage die als bergruimte wordt gebruikt valt dus ook onder dit begrip.

Sociale huurwoning (artikel 1.1, onderdeel j)

Het onderscheid tussen een sociale huurwoning en markthuurloning wordt bepaald door de huurprijs. Indien de huurprijs gelijk of lager is dan de huurtoeslaggrens, is sprake van een sociale huurwoning. Indien de huurprijs van een huurwoning hoger is dan de huurtoeslaggrens, is er sprake van een markthuurloning. Als huurprijs geldt een overeengekomen huurprijs, of bij het ontbreken van een huurcontract de huurwaarde van de woning. Deze situatie kan zich voordoen bij leegstand of projectontwikkeling.

Waarde economische verkeer (artikel 1.1, onderdeel m)

Deze definitie is gebaseerd op fiscale jurisprudentie van de Hoge Raad⁴ die mede gebruikt wordt voor het vaststellen van de openingsbalans van een onderneming. De overdrachtskosten komen normaliter voor rekening van de koper en moeten dus voor dit begrip buiten beschouwing worden gelaten⁵.

1.2 Uitleg begrippen tussenvormen

Tussenvormwoning (artikel 1.2, onderdeel e)

In de praktijk bestaan diverse varianten van tussenvormwoningen. In VSO2 zijn alleen bepalingen opgenomen voor de kooptussenvormwoningen. Via de “best practices” zal worden aangegeven hoe deze regeling naar doel en strekking uitwerkt voor andere dan kooptussenvormen. De fiscale behandeling van tussenvormwoningen, die niet als kooptussenvormwoning kwalificeren kunnen bovendien worden voorgelegd aan de adviescommissie (als bedoeld in artikel 6.6 VSO2). Hierbij zal de adviescommissie zoveel mogelijk aansluiten bij de uitgangspunten van de bepalingen in VSO2 over de kooptussenvormen. De volgende tussenvormen kwalificeren op voorhand niet voor dezelfde behandeling als kooptussenvormwoning:

- huurtussenvormen,
- erfpachttussenvormen,
- mengtussenvormen.

Huurtussenvormen

Huurtussenvormen zijn tussenvormen waarbij de huurprijs niet jaarlijks per 1 juli wordt aangepast, maar voor meerdere jaren wordt vastgesteld. Voorbeelden van huurtussenvormen zijn Huurzeker en Huurvast.

⁴ BNB 1969/63

⁵ BNB 1990/336

Erfpachttussenvormen (artikel 1.2, onderdeel b)

Bij de erfpachtvormen koopt de bewoner de woning en huurt de grond. In juridische zin wordt de grond in erfpacht uitgegeven en zijn de opstallen daarin begrepen. De canon (grondhuur) wordt niet afgekocht, maar maandelijks betaald.

Voorbeeld van een erfpachtvorm is Koop goedkoop.

Mengtussenvormen (artikel 1.2, onderdeel d)

Mengvormen zijn een combinatie van huur en koop. Bij deze variant wordt een deel van de woning verkocht (bijvoorbeeld 60%) en een deel wordt door de corporatie verhuurd (40%). Deze tussenvorm wordt slechts op zeer beperkte schaal toegepast.

Voorbeelden van mengvormen zijn onder andere Vario koop en Eigen huurwoning.

Kooptussenvormwoning (artikel 1.2, onderdeel c)

Kooptussenvormen zijn regelingen waarbij bij verkoop de woning al dan niet met korting wordt verkocht. Hierbij wordt afgesproken dat winsten of verliezen na verkoop aan de corporatie of na doorverkoop worden gedeeld. In sommige gevallen is slechts sprake van een aanbiedingsplicht en een terugkooprecht maar geen afnameplicht.

Ten opzichte van de fiscale behandeling van tussenvormen onder VSO1 is de toezegging van de staatssecretaris van Financiën relevant dat kooptussenvormen met een afnameplicht voor de corporatie tot de balanskwalificatie bedrijfsmiddel leidt. Daardoor kan een boekwinst binnen de gestelde voorwaarden⁶ aan een herinvesteringsreserve worden toegevoegd. Dat leidt tot uitstel van belastingheffing.

Voorbeelden van kooptussenvormwoningen waarbij verkoop met korting plaatsvindt zijn onder andere Koopgarant, Slimmer Kopen en Koopzeker, MGE, Kopen met korting. Een voorbeeld van kooptussenvormwoningen waarbij sprake is van verkoop zonder korting is onder andere Koopcomfort.

Financieringsvarianten

Van financieringsvarianten wordt gesproken indien de koper een financiering afsluit, al dan niet bij de corporatie, waarbij (tijdelijk) niet alle rente betaald hoeft te worden of (tijdelijk) niet hoeft te worden afgelost. Ook een bijdrage of subsidie in de financieringslasten worden hiertoe gerekend. Voorbeelden van financieringsvarianten zijn onder andere de starterslening en betaalbare koopwoning. Bij een financieringsvariant deelt de corporatie na verkoop van de woning niet in de waardeontwikkeling van de woning na verkoop tot het moment van terugkoop of doorverkoop.

Duurzame Exploitatierегeling (artikel 1.2, onderdeel a)

Dit is een regeling uit VSO1 voor kooptussenvormen. Voor een uitgebreidere toelichting wordt verwezen naar de Toelichting op de VSO1, tweede herziene druk, onderdeel III, paragraaf 7.3.

⁶ Zoals deze voorwaarden in de fiscale wetgeving en jurisprudentie inzake de herinvesteringsreserve zijn vastgelegd.

Hoofdstuk 2 Openingsbalans

In hoofdstuk 2 van de VSO2 wordt duidelijkheid gegeven over de waarderingsregels voor de fiscale openingsbalans op 1 januari 2008. Bij de bespreking daarvan in VSO2 is de volgorde van de vennootschappelijke jaarrekening aangehouden.

2.1 Algemeen

De fiscale openingsbalans bij de corporatie is de balans, die wordt opgemaakt aan het begin van de periode van belastingplicht. Op dat moment wordt vastgesteld welke vermogensvermeerderingen aan de vrijgestelde periode moeten worden toegerekend. Anders gezegd, op dat moment wordt vastgesteld welke resultaten de fiscale winst (de totaalwinst) beïnvloeden en welke niet. De fiscale openingsbalans per 1 januari 2008 heeft alleen betrekking op de activa en passiva, waarmee in 2006 en 2007 vrijgestelde activiteiten werden uitgevoerd. De onder VSO1 belaste activiteiten zijn op de openingsbalans van 1 januari 2006 opgenomen. De onder VSO1 in model II opgenomen balansposten, vormen samen met de openingsbalans per 1 januari 2008 één balans.

Op de fiscale openingsbalans moeten de activa en passiva worden gewaardeerd tegen de waarde in het economische verkeer. Deze waarderingsregel geldt voor het opmaken van een (fiscale) openingsbalans voor elke onderneming.

Er kunnen op de openingsbalans echter wel vermogensbestanddelen voorkomen die voor toegelaten instellingen een relatief groter belang hebben dan voor een willekeurig ander lichaam dat belastingplichtig wordt. Daarbij gaat het dan bijvoorbeeld om de waardering van woningen in verhuurde staat, van projecten in ontwikkeling en de leningen opgenomen gelden. Met deze bezittingen en schulden is een groot bedrag en een groot belang gemoeid. Het is daarom niet zozeer de bijzondere positie van de toegelaten instellingen, maar meer het absolute belang van de problematiek dat speciale aandacht vraagt.

In de volgende paragrafen wordt beschreven hoe voor bepaalde activa en passiva de waarde in het economische verkeer zal worden bepaald.

Indien er geen bepaling over een specifieke balanspost is opgesteld, geldt de hoofdregel, dat deze op de openingsbalans tegen waarde in het economische verkeer moet worden opgenomen. Voor zelfgevormde goodwill daarentegen, geldt op grond van artikel 33 Wet Vpb, dat deze niet op de openingsbalans mag worden opgenomen.

2.2 Vastgoed in exploitatie

De VSO2 maakt voor de openingsbalans per 1 januari 2008 onderscheid tussen woningen in verhuurde staat en een gering aantal woningen bestemd voor de verkoop. De woningen in verhuurde staat zijn enerzijds de sociale huurwoningen, welke op grond van VSO1 vrijgesteld waren tot 1 januari 2008 en anderzijds de markthuurloningen, welke op grond van VSO1 in de plint of de buffer op de balans van de toegelaten instelling stonden.

Naast de woningen was er op grond van VSO1 ook ander vastgoed in de vrijgestelde sfeer mogelijk. Voor maatschappelijk vastgoed (VSO1: gebouwen met een maatschappelijke functie),

bedrijfsmatig vastgoed, vastgoed ten dienste van de eigen exploitatie (eigen kantoorpand) en parkeervoorzieningen worden hiertoe ook waarderingsregels gegeven.

Voor zover er sprake is van in erfpacht uitgegeven grond wordt de WOZ-waarde hiervoor volgens een vaste systematiek gecorrigeerd. Deze systematiek wordt toegelicht bij artikel 2.2.7.

2.2.1 Sociale huurwoningen

In dit artikel is de hoofdregel opgenomen voor de waardering van sociale huurwoningen welke op grond van VSO1 waren vrijgesteld. De waarde in het economische verkeer van sociale huurwoningen wordt vastgesteld op een gemiddeld percentage van 70% van de WOZ-waarde per de waardepeildatum 1 januari 2008, beschikkingsjaar 2009.

Mocht onverhoopt de WOZ-waarde per 1 juni 2009 nog niet bij beschikking zijn vastgesteld, dan wordt gebruik gemaakt van de vastgestelde WOZ-waarde per de waardepeildatum 1 januari 2007, beschikkingsjaar 2008, waarbij deze WOZ-waarde wordt geïndexeerd met 4%. Indien er bezwaar of beroep is ingesteld tegen de WOZ-beschikking, dan is er wel een WOZ-waarde vastgesteld.

Tijdens de besprekingen zijn vele waardebegrippen en waarderingsmethoden de revue gepasseerd. In aansluiting voor de waardering van onder andere markthuurloningen (woningen met een huur boven de huurtoeslaggrens) onder VSO1 is ook voor VSO2 besloten aan te sluiten bij de WOZ-waarde.

Een nadere differentiatie naar locatie, soort woning, bouwjaar of anderszins is – na ampel beraad en mede gelet op het grote aantal te waardenen woningen – niet gemaakt. Deze differentiatieaspecten worden geacht te zijn begrepen in de WOZ-waarde.

De Wet WOZ kent echter eigen waarderingsregels die niet geheel overeenkomen met de voor de fiscale openingsbalans te bepalen waarde in het economische verkeer.

De Wet WOZ kent twee waarderingsficties:

1. de volle en onbezwaarde eigendom van de onroerende zaak kan worden overgedragen (overdrachtsfictie); en
2. de verkrijger kan de onroerende zaak in de staat waarin die zich bevindt, onmiddellijk en in volle omvang in gebruik nemen (verkrijgingsfictie). Er wordt een leegwaarde gewaardeerd.

De WOZ-waarde wordt, voor de te bepalen waarde in het economische verkeer voor de fiscale openingsbalans, voor deze twee ficties gecorrigeerd:

- de overdrachtsfictie wordt gecorrigeerd voor de waarde van het erfpachtrecht. Dit is geregeld in art. 2.2.7.
- de verkrijgingsfictie dat met de (ver)huur geen rekening wordt gehouden wordt gecorrigeerd met een afslag van 30% op de WOZ-waarde.

De invloed van het sociale verhuurcontract is bepaald op een gemiddelde van 30% van de leegwaarde. De WOZ-waarde, na een eventuele correctie voor het erfpachtrecht, wordt vanwege de verkrijgingsfictie gecorrigeerd met 30%.

Bij studentenkamers waarvan de WOZ-waarde is bepaald op complexniveau en niet op individueel kamer- c.q. woningniveau en waar de taxateur van de gemeente bij de waardering reeds rekening heeft gehouden met de feitelijke huur van het WOZ-object, mag voor de fiscale openingsbalans worden uitgegaan van de WOZ-waarde zoals vermeld op de WOZ-beschikking.

Deze WOZ-objecten met woongedeelten (complexen van onzelfstandige onroerende zaken c.q. onzelfstandige verhuureenheden) worden in de praktijk veelal gewaardeerd als niet-woning.¹

Vragen hierover kunnen aan de adviescommissie worden voorgelegd.

2.2.2 Markthuurwoningen

De exploitatie van markthuurwoningen is vanaf 1 januari 2006 al een belaste activiteit. Op basis van VSO1 was het echter mogelijk dat er markthuurwoningen in de plintruimte of buffer gesitueerd waren en feitelijk tot en met 31 december 2007 op de balans van de vrijgestelde sfeer hebben gestaan. Voor deze markthuurwoningen geldt dat deze worden gewaardeerd op 80% van de WOZ-waarde per de waardepeildatum 1 januari 2008, beschikkingsjaar 2009.

Onder VSO1 werden deze woningen gewaardeerd tegen 90% van de WOZ-waarde per 1 januari 2006. Dit betrof in vrijwel alle gevallen de WOZ-waarde per de waardepeildatum 1 januari 2003, beschikkingsjaar 2005. Gelet op de waardestijging tussen 1 januari 2003 en 1 januari 2006 kwam de waarde in het economische verkeer voor de fiscale openingsbalans per 1 januari 2006 neer op ongeveer 80% van de WOZ-waarde per de (fictieve) waardepeildatum 1 januari 2006.

Mocht onverhoopt de WOZ-waarde per 1 juni 2009 nog niet bij beschikking zijn vastgesteld, dan wordt gebruik gemaakt van de vastgestelde WOZ-waarde per de waardepeildatum 1 januari 2007, beschikkingsjaar 2008, waarbij deze WOZ-waarde wordt geïndexeerd met 4%. Indien er bezwaar of beroep is ingesteld tegen de WOZ-beschikking, dan is er wel een WOZ-waarde vastgesteld.

2.2.3 Woningen bestemd voor de verkoop

Corporaties die op 1 januari 2008 voorheen verhuurde woningen hebben leegstaan in verband met een voorgenomen verkoop, dan wel woningen hebben waarvan de huurovereenkomst van de woning voor of op 1 januari 2008 is opgezegd in verband met het voornemen tot verkoop, mogen deze waarden op de prijs waartegen de corporatie de woningen in het kalenderjaar 2008 heeft verkocht.

Zijn deze voor de verkoop bestemde woningen in 2008 niet verkocht, dan geldt in afwijking van het eerste lid een waarde in het economische verkeer gelijk aan de waarde in het economische verkeer voor sociale huurwoningen of markthuurwoningen conform het gestelde in de artikelen 2.2.1, respectievelijk 2.2.2.

Deze voorheen duurzaam verhuurde woningen worden als bedrijfsmiddel verkocht.

2.2.4 Maatschappelijk vastgoed

In onderdeel III, hoofdstuk 1 van VSO2 is een definitie gegeven van maatschappelijk vastgoed en in bijlage 2 bij VSO2 zijn enkele voorbeelden opgenomen. Voor een nadere uitleg van dit begrip wordt verwezen naar de paragrafen 1.1 en 7.1. Maatschappelijk vastgoed is hetzelfde als het begrip “gebouw met een maatschappelijke functie” in VSO1.

Aangezien “gebouwen met een maatschappelijke functie” op grond van artikel 5, eerste lid, onderdeel d, Wet Vpb tot en met 31 december 2007 in de vrijgestelde sfeer vielen, dienen deze voor de waarde in het economische verkeer op de openingsbalans van 1 januari 2008 te komen. Deze waarde is op grond van het eerste lid van artikel 2.2.4 VSO2 gelijk aan de WOZ-waarde per de waardepeildatum 1 januari 2008, beschikkingsjaar 2009.

Het overgrote deel van het maatschappelijk vastgoed wordt voor de Wet WOZ aangemerkt als een ‘niet-woning’. Een niet-woning wordt ingevolge art. 17, derde lid Wet WOZ gewaardeerd op de hoogste van de WOZ-WEV (ingevolge art. 17, lid 2 Wet WOZ) en de gecorrigeerde vervangingswaarde.⁷

Uit het achterliggende taxatieverslag van de gemeente blijkt hoe de onroerende zaak is gewaardeerd. Indien dit correct is gebeurd dan zal de WOZ-waarde de hoogste zijn van de WOZ-WEV en de gecorrigeerde vervangingswaarde.

In de gevallen waarin blijkt dat de gemeente niet de toets van art. 17, derde lid heeft gemaakt voor de woningen of wanneer de WOZ-waarde overduidelijk niet correct blijkt te zijn, mag de corporatie een onafhankelijk en gecertificeerd taxateur de opdracht geven te beoordelen of de door de gemeente berekende waarde niet te laag is. Indien dit het geval is mag worden uitgegaan van de getaxeerde hogere waarde (artikel 2.2.4, tweede lid, VSO2).

Het moet gaan om die gevallen waarin de (taxateur van de) gemeente bij niet-woningen (al dan niet met onzelfstandige wooneenheden) – om haar moverende redenen – niet de afweging heeft gemaakt zowel de WOZ-WEV als de gecorrigeerde vervangingswaarde te berekenen, dan wel dat het partijen bij het ontvangen van de WOZ-beschikking aanstonds duidelijk is dat de vermelde WOZ-waarde voor het betreffende maatschappelijk vastgoed niet correct is.

Mocht onverhoopt de WOZ-waarde per 1 juni 2009 nog niet zijn vastgesteld, dan wordt gebruik gemaakt van de vastgestelde WOZ-waarde per de waardepeildatum 1 januari 2007, beschikkingsjaar 2008, waarbij deze WOZ-waarde wordt geïndexeerd met 4%. Indien er bezwaar of beroep is ingesteld tegen de WOZ-beschikking, dan is er wel een WOZ-waarde vastgesteld.

⁷ Art. 17, derde lid Wet WOZ luidt:

‘In afwijking in zoverre van het tweede lid wordt de waarde van een onroerende zaak, voor zover die niet tot woning dient, en met uitzondering van onroerende zaken die zijn ingeschreven in een van de ingevolge de Monumentenwet 1988 vastgestelde registers van beschermde monumenten, bepaald op de vervangingswaarde indien dit leidt tot een hogere waarde dan die ingevolge het tweede lid. Bij de berekening van de vervangingswaarde wordt rekening gehouden met:

- de aard en de bestemming van de zaak
- de sedert de stichting van de zaak opgetreden technische en functionele veroudering, waarbij de invloed van latere wijzigingen in aanmerking wordt genomen.’

2.2.5 Bedrijfsmatig vastgoed en vastgoed ten dienste van de eigen exploitatie

Gezien de grote diversiteit die zich kan voordoen heeft elk bedrijfsmatig geëxploiteerd vastgoed een zeer individueel karakter. De WOZ-waarde, zoals vermeld op de beschikking voldoet hier niet. De waardering op de openingsbalans (de waarde in verhuurde staat) moet blijken uit een individueel taxatierapport van een onafhankelijk en gecertificeerd taxateur. Hiervoor hanteert een taxateur doorgaans de kapitalisatiemethode, de aanvangsrendementsmethode of de discounted cash flow methode, waarbij aansluiting wordt gezocht bij marktgegevens.

Het kantoorgebouw van de corporatie behoorde op grond van VSO1 tot de vrijgestelde sfeer. Ook dit vastgoed ten dienste van de eigen exploitatie dient met ingang van 1 januari 2008 op de openingsbalans te komen. Aangezien dit vastgoed het meest vergelijkbaar is met het bedrijfsmatig vastgoed dient de waarde in het economische verkeer op dezelfde wijze te worden vastgesteld. Mutatis mutandis geldt dit ook voor het overige vastgoed ten dienste van de eigen exploitatie.

2.2.6 Parkeervoorzieningen

In VSO1 is dit begrip gedefinieerd. Parkeervoorzieningen behoren met ingang van 1 januari 2006 (VSO1) tot de belaste sfeer. Op basis van VSO1 was het mogelijk dat er parkeervoorzieningen in de plintruimte of buffer gesitueerd waren en feitelijk tot en met 31 december 2007 op de balans van de vrijgestelde sfeer hebben gestaan. Voor deze parkeervoorzieningen geldt naar keuze van de corporatie de individuele taxaties of de WOZ-waarde per de waardepeildatum 1 januari 2008, beschikkingsjaar 2009.

Mocht onverhoopt de WOZ-waarde per 1 juni 2009 nog niet zijn vastgesteld, dan wordt gebruik gemaakt van de vastgestelde WOZ-waarde per de waardepeildatum 1 januari 2007, beschikkingsjaar 2008, waarbij deze WOZ-waarde wordt geïndexeerd met 4%. Indien er bezwaar of beroep is ingesteld tegen de WOZ-beschikking, dan is er wel een WOZ-waarde vastgesteld.

2.2.7 Erfpacht

In voorkomende gevallen moet er onderscheid gemaakt worden tussen volle eigendom- en erfpachtsituaties. Bij afkoop van erfpacht van 50 jaar of langer wordt een volle eigendomssituatie verondersteld. In andere gevallen zal moeten worden nagegaan wat de waarde van het erfpachtrecht op 1 januari 2008 bedraagt. Bij periodieke canonbetaling moet worden uitgegaan van 17 keer de op jaarbasis berekende zakelijk betaalde canon per 1 januari 2008. De waarde van het erfpacht wordt van de WOZ-waarde afgetrokken.

Onder VSO1 werd een onderscheid gemaakt tussen periodieke canonbetaling en afgekochte erfpacht voor meer dan 50 jaar. In het eerste geval werd de WOZ-waarde gecorrigeerd met 17 keer de zakelijk betaalde canon. In het tweede geval werd er niet gecorrigeerd. Het artikel kende geen bepaling voor erfpachtcontracten met een looptijd – op het moment van afsluiten – van minder dan 50 jaar.

Gelet op de grote aantallen te waarderen woningen, met mogelijke erfpacht, is het wenselijk hiervoor onder VSO2 wel een bepaling op te nemen.

In de gevallen waarin vóór 1 januari 2008 erfpacht is afgekocht voor een periode van minder van 50 jaar, wordt van het resterende erfpachtrecht per 1 januari 2008 opnieuw gewaardeerd naar de waarde in het economische verkeer.

Bij de waardering wordt aangesloten bij de erfpachtvoorwaarden – en prijzen van de betreffende lokale overheid alsmede de resterende looptijd op 1 januari 2008.

De berekende waarde van het erfpachtrecht, van het afgekochte erfpachtrecht met een afkoopperiode van minder dan 50 jaar, wordt in mindering gebracht op de WOZ-waarde. De waarde van het erfpachtrecht kan fiscaal lineair worden afgeschreven over de resterende looptijd/levensduur.

Hierbij kan worden opgemerkt dat de waarde van het (resterende) erfpachtrecht niet hoger kan zijn dan de waarde van de onderliggende onroerende zaak.

Voorbeeld:

Op 1 januari 1988 is voor 25 jaar een erfpacht afgekocht. De afkoopsom bedroeg (in euro's) € 8.500. Commercieel zou dit bedrag lineair kunnen worden afgeschreven, derhalve € 340 per jaar; fiscaal was er geen belang. Op 1 januari 2008 bedraagt de vennootschappelijke boekwaarde dan € 1.700 (resterende looptijd 5 jaar).

Stel dat de waarde van dit 5-jarige erfpachtrecht, met behulp van de informatie bij de lokale overheid, op 1 januari 2008 wordt berekend op € 3.000.

Dit bedrag wordt dan op de WOZ-waarde in mindering gebracht. De € 3.000 kan vervolgens fiscaal over een periode van 5 jaar lineair worden afgeschreven. Fiscaal wordt er dan € 600 per jaar (voor een periode van vijf jaar) in plaats van de historische kostprijs van € 340 per jaar afgeschreven.

2.2.8 Verkoop met verlies en afwaarderen van huurwoningen

Uit doelmatigheidsoverwegingen en ter beperking van de administratieve lasten is de waarde in het economische verkeer van zeer grote aantallen huurwoningen bepaald door het hanteren van twee ficties, te weten 70% dan wel 80% van de WOZ-waarde. Dit gemiddelde impliceert een zekere mate van ruwheid, hetgeen de partijen bij de totstandkoming van VSO2 onderkend hebben en waarvan zij ongewenste effecten willen tegengaan.

Verkoop met verlies.

Om ongewenste effecten te voorkomen is in de eerste drie leden van artikel 2.2.8 de afspraak opgenomen, dat bij verkoop voor 31 december 2012 van de huurwoningen de waardering op de openingsbalans moet worden aangepast.

Aangezien er in de periode tot en met 31 december 2012 ook te activeren investeringen in deze huurwoningen kunnen plaatsvinden, dient voor het bepalen van het resultaat niet alleen naar de openingsbalans gekeken te worden, maar ook naar de boekwaarde van de geactiveerde investeringen.

De afspraak is te illustreren aan de hand van de volgende voorbeelden.

Verkoopprijs is lager dan de openingsbalanswaarde, dan wel boekwaarde.

Indien bij de verkoop van een complex woningen de boekwaarde (tevens openingsbalanswaarde) per woning € 70.000 bedraagt en deze worden verkocht voor € 55.000, dan moet het verschil ad € 15.000 per woning leiden tot een openingsbalans van € 55.000. Er is geen fiscaal verlies.

openingsbalans	70.000	Aangepaste openingsbalans	55.000
Verkoop	55.000		
		Fiscaal resultaat vastgoed	0

Indien bij de verkoop van een complex woningen de boekwaarde (openingsbalanswaarde vermeerderd met € 12.000 geactiveerde investeringen) per woning € 82.000 bedraagt en deze worden in verhuurde staat verkocht voor € 65.000, dan leidt het verschil ad € 17.000 per woning tot een openingsbalanswaarde van het vastgoed van € 65.000. Er is geen fiscaal verlies, anders dan op de geactiveerde investering.

openingsbalans	70.000	Aangepaste openingsbalans	65.000
Verkoop	65.000		
		Fiscaal resultaat vastgoed	0
Geactiveerde investering	12.000		
Verkoop investering	0	Fiscaal resultaat investering	- 12.000

Afwaarderen

Het vierde en vijfde lid voorzien in de situatie, dat er een duurzame waardedaling van de huurwoningen is. Deze duurzame waardedaling dient te blijken uit de nieuwe WOZ-waarden. Indien sprake is van een duurzame waardedaling van een vastgoedobject, kan conform de bestaande fiscale jurisprudentie⁸ incidenteel worden overgegaan op deze lagere waarde en kan deze waardedaling als fiscaal resultaat worden verantwoord.

⁸ BNB 1987/187. In de benadering van de Hoge Raad wordt de gebruikswaarde van beleggingsvastgoed bepaald door zijn marktwaarde. Het college herhaalt in BNB 1987/ 187 eerst de definitie van bedrijfswaarde en werkt die daarna uit voor een onderneming tot exploitatie van onroerende goederen: 'Uitgangspunt voor de bepaling van de bedrijfswaarde der onroerende goederen in zulk een onderneming is de marktwaarde van die goederen. Immers in een dergelijke onderneming zijn slechts van belang de wijze waarop de onroerende goederen per het beoordelingstijdstip worden geëxploiteerd dan wel naar verwachting kunnen worden geëxploiteerd en de opbrengst bij een mogelijke toekomstige verkoop, al welke factoren in de marktwaarde tot uitdrukking komen. Die marktwaarde dient echter ter bepaling van de bedrijfswaarde der onroerende goederen nog verhoogd te worden met overdrachtskosten,

In VSO2 is de afspraak neergelegd, dat de waardedaling evenredig met de bepalingen voor de sociale huurwoningen en markthuurloningen genomen mag worden. Hierin zijn de overdrachtskosten – als bedoeld in de aangehaalde jurisprudentie – verdisconteerd. Indien in een later jaar de WOZ-waarde weer hoger wordt vastgesteld, moet de afwaardering weer teruggenomen worden.

Voorbeeld

Op grond van artikel 2.2.1 is de sociale huurwoning op € 70.000 op de openingsbalans opgenomen. De WOZ-waarde per waardepeildatum 1 januari 2008, was derhalve € 100.000. Per waardepeildatum 1 januari 2010 wordt de WOZ-waarde op € 90.000 vastgesteld. Ten laste van het resultaat 2009, mag dan een afwaardering tot 70% van € 90.000 = € 63.000 gedaan worden. Er komt dan € 70.000 -/- 63.000 = € 7.000 ten laste van het fiscale resultaat 2009. Indien de WOZ-waarde per waardepeildatum 1 januari 2012 weer op € 100.000 wordt vastgesteld, dient de afwaardering uit 2009 in 2011 weer ten gunste van het fiscale resultaat gebracht te worden.

Afwaardering in één keer naar de in de jaarrekening, het Centraal Fonds Volkshuisvesting (CFV), het Waarborgfonds Sociale Woningbouw (WSW) gehanteerde bedrijfswaarde dan wel andere in de praktijk gehanteerde waardebegrippen is dus niet mogelijk. Opgemerkt wordt dat de basis voor deze lagere waarde nimmer het in de jaarrekeningen gehanteerde begrip bedrijfswaarde kan zijn, mede omdat dit begrip niet aansluit op de in de fiscale jurisprudentie en de interpretatie van het in de wet gedefinieerde fiscale begrip bedrijfswaarde.

2.3 *Tussenvormwoningen*

In artikel 1.2 van VSO2 wordt het begrip tussenvormwoning gedefinieerd. In paragraaf 1.2 van deze toelichting is een nadere uitleg opgenomen. De afspraken in VSO2 gelden voor de kooptussenvormwoningen. Volgens VSO1 werden deze tussenvormen veelal aan de vrijgestelde sfeer toegerekend. In dergelijke gevallen moeten op 1 januari 2008 deze tussenvormwoningen op de openingsbalans worden opgenomen.

Tussenvormwoningen die op 1 januari 2008 worden verhuurd, worden als sociale huurwoningen gewaardeerd op de openingsbalans. De bepalingen van artikel 2.2.1 zijn van overeenkomstige toepassing. Voor zover er verhuurde tussenvormwoningen op grond van VSO1 in de buffer of plint opgenomen waren, dienen deze tegen 80% van de WOZ-waarde op de openingsbalans opgenomen te worden (artikel 2.2.2).

Voor de waardering van tussenvormwoningen die op 1 januari 2008 'bestemd voor de verkoop' zijn (artikel 2.3.2), wordt aangesloten bij de regeling van voor de verkoop bestemde sociale huurwoningen (artikel 2.2.3). In afwijking daarop wordt evenwel niet aangesloten bij de prijs na korting die de koper aan de corporatie moet betalen, maar de prijs vóór aftrek van deze korting. Dat wil zeggen dat wordt aangesloten bij de toen geldende marktwaarde van de woning.

aangezien bij overneming van de gehele onderneming die kosten boven de marktwaarde tevens voldaan zouden dienen te worden. Nu overdrachtskosten bij verkrijging van onroerende goederen relatief niet onbelangrijk zijn, mogen deze kosten bij het bepalen van de bedrijfswaarde niet worden verwaarloosd.'

Als de voorgenomen verkoop in 2008 niet doorgaat en de woning in 2008 alsnog wordt verhuurd, wordt voor de waardering op de openingsbalans aangesloten bij de waarderingsregel van artikel 2.3.1.

Verkochte tussenvormwoningen die nog niet vóór 1 januari 2008 zijn teruggekocht, worden niet op de openingsbalans geactiveerd. Omdat de corporatie op 1 januari 2008 voor deze woningen een terugkooprecht heeft, moet dat terugkooprecht op de openingsbalans worden opgenomen. Het terugkooprecht bestaat in beginsel uit een recht op vergoeding van de verleende korting bij de toenmalige vervreemding, alsmede het recht op waardedeling vanaf het moment van vervreemding (*winstrecht*). De korting en het winstrecht moeten afzonderlijk op de balans worden geactiveerd.

Door het terugkooprecht op de openingsbalans op te nemen, wordt voorkomen dat de waardevermindering van de woning tot 1 januari 2008 na deze datum in de belastingheffing wordt betrokken.

De fiscale behandeling van tussenvormen volgens VSO2 wijkt wezenlijk af van die volgens VSO1. De Franchise regeling en de Duurzame Exploitatierегeling⁹ volgens VSO1 gaven onder voorwaarden recht op vrijstelling van belastingheffing.

Duurzame Exploitatierегeling bepaalde dat bij een minimale verhuurperiode van vijf aaneengesloten jaren na terugkoop van de woning door de corporatie, de verkregen opbrengsten en kosten vanwege de tussenvorm vrijgesteld van belastingheffing zouden blijven. Hoe moeten deze voorwaarden worden uitgelegd, nu op 1 januari 2008 slechts (maximaal) 2 jaren zijn verstreken? Met andere woorden: hoe en wanneer kan worden vastgesteld of aan de vijfjaarsvoorwaarde is voldaan?

In het kader van VSO2 is bepaald, dat er op 1 januari 2008 van wordt uitgegaan dat de teruggekochte woning tenminste 5 jaren verhuurd is geweest. Dat betekent dat daardoor onder de werking van VSO1 zich vanwege deze teruggekochte tussenvormwoningen geen belastbaar feit heeft voorgedaan.

De waarde in het economische verkeer van de teruggekochte tussenvormwoningen wordt vervolgens gesteld op de waarde van de woning bij terugkoop, tot maximaal 70% of 80% van de WOZ-waarde volgens de regels van artikel 2.2.1, respectievelijk artikel 2.2.2.

Voor verkochte woningen in de periode 2006–2007 die aan de Franchiseregeling (met een algehele vrijstelling) moesten worden toegerekend, is een dergelijke regeling in VSO2 niet vereist.

Omdat de Duurzame Exploitatierегeling alleen geldt voor VSO1 (2006–2007), geldt het bovenstaande niet voor woningen die zijn verkocht vóór 1 januari 2006. Tot 1 januari 2006 gold een integrale vrijstelling van belastingheffing (vennootschapsbelasting) voor woningcorporaties.

⁹ Voor een uitgebreide uitleg en de achtergronden van deze regelingen uit VSO1 wordt verwezen naar hoofdstuk 7 in onderdeel III van de toelichting op VSO1.

2.4 Vastgoed in ontwikkeling (Projectontwikkeling)

Door de gekozen methodiek in VSO1 behoorden de grondposities tot de vrijgestelde sfeer. VSO2 geeft per 1 januari 2008 fiscale waarderingsregels voor deze balanspost. In deze paragraaf is tevens geregeld hoe ontwikkelrechten op de fiscale openingsbalans opgenomen moeten worden. Tenslotte was het op grond van VSO1 mogelijk om alleen de sociale woningbouw in de vrijgestelde sfeer uit te oefenen. Voor die gevallen is in VSO2 voor de waardering van de in ontwikkeling zijnde sociale huurwoningen ook een regeling opgenomen.

2.4.1 Grondposities

In hoofdstuk 3 van deze toelichting wordt beschreven hoe in VSO2 omgegaan wordt met projectontwikkeling, waaronder begrepen grondrealisatie en herontwikkeling. Uit die toelichting volgt, dat het resultaat op grondposities door grondexploitatie eerst bij vervreemding van de grond aan derden wordt gerealiseerd. Omdat de waardeontwikkeling van de grondpositie tot 1 januari 2006 onbelast is, en onder VSO1 de grondposities op de balans van de vrijgestelde sfeer stonden, is in VSO2 voor de openingsbalans aansluiting gezocht bij lineaire toerekeningsmethodiek uit VSO1. Om deze reden dient de grond op de openingsbalans tegen kostprijs opgenomen te worden, tenzij een taxatie aanwezig is.

Onder kostprijs van de grond wordt in VSO2 verstaan, de historische kostprijs inclusief de daar aan toe te rekenen financieringskosten, zoals deze kostprijs is af te leiden uit de jaarrekening.

Deze openingsbalanswaarde moet echter herrekend worden op het moment, dat het project gestart wordt, waarbij de waardeestijging lineair wordt toegerekend aan de periode voor 1 januari 2006 en na 1 januari 2006. Indien projecten pas op 1 januari 2011 of later starten, wordt de waardeestijging geacht geheel in de belaste periode (dus na 1 januari 2006) te hebben plaatsgevonden.

Indien uiterlijk 31 december 2010 een bestemmingsplan wijziging plaatsvindt, waardoor de waarde van de grondposities opnieuw getaxeerd kunnen worden, zal deze nieuwe waarde vaststelling als nieuwe waardering voor de openingsbalans gelden.

Met de termijn tot en met 31 december 2010 is aansluiting gezocht bij de oorspronkelijke duur van VSO1.

2.4.2 Ontwikkelrechten

Ontwikkelrechten werden in VSO1 op een zelfde wijze als grondposities behandeld en om deze reden ook tot de vrijgestelde sfeer gerekend. Voor de openingsbalans per 1 januari 2008 is voor de waardering hiervan aansluiting gezocht bij het jaarrekeningenrecht. Hiermee wordt voorkomen, dat er een aparte (fiscale) definitie met afwijkende voorwaarden gebruikt moet gaan worden. Bouwclaims worden ook als ontwikkelrecht behandeld.

2.4.3 Sociale woningbouw in ontwikkeling

Indien op 1 januari 2008 bij nieuwbouw- of herontwikkelingsprojecten met alleen sociale woningbouw er al gestart is met de bouw van de opstallen, moeten deze projecten gewaardeerd worden op de voortbrengingskosten van de opstalrealisatie. Indien er wordt ontwikkeld voor entiteiten buiten de fiscale eenheid dient de genormeerde winst van de opstalrealisatie (tenminste 2% van de verwachte voortbrengingskosten) gefaseerd en tijdsgelang aan het project te worden

toegerekend. In dat kader wordt het genormeerde resultaat van deze opstalrealisatie van 2% binnen de VSO aan de volgende fasen toegerekend.

Per te onderscheiden deelfase wordt gedurende de realisatie van het opstal fiscaal gefaseerd het opstalresultaat verantwoord:

a. Start bouw opstal:	10%
b. Gedurende bouwrealisatie opstal:	75%
c. Einde opstalrealisatie, oplevering en start onderhoudstermijn:	5%
d. Einde garantie onderhoudstermijn:	<u>10%</u>
	100%

De garantie onderhoudstermijn betreft de periode waarin de opleveringsgebreken hersteld moeten worden. Deze fasering gold onder VSO1 voor de voor 2006 gestarte opstalrealisatie. Hiermee wordt bereikt dat er geen belastingheffing plaatsvindt over de winst op de opstallen die aan de periode voor 2008 is toe te rekenen.

2.5 Financiële activa

2.5.1 Leningen u/g (uitgeleende gelden/beleggingen)

Voor de berekening van de marktwaarde van de financiële activa wordt gebruik gemaakt van de in de financiële wereld gebruikelijke methodieken. De kasstromen vanaf 2008 dienen contant gemaakt te worden tegen de zogenaamde zero coupon rente zoals die bekend was per 31 december 2007. Hierbij wordt uitgegaan van de fictie dat de kasstromen vervallen aan het einde van ieder jaar. Zero coupon obligaties hebben geen rentecoupons of periodieke rentebetalingen gedurende de looptijd van de obligatie. In plaats daarvan ontvangt de investeerder één betaling die gelijk is aan de oorspronkelijke investering plus de opgebouwde samengestelde interest. De zero coupon rente curve toont de "internal rate of return" van een investering. In de bijlage is deze curve bijgevoegd. De zero coupon rente curve is afgeleid van de IRS curve per 31 december 2007.

Ter vereenvoudiging is er bij deze toelichting tevens een discount rente curve toegevoegd. Door het vermenigvuldigen van deze discountfactors met de kasstromen van het betreffende jaar krijgt men bij het optellen van al deze contante waardes de contante waarde (en dus de marktwaarde) van de financiële activa.

De meeste leningen uitgeleende gelden zijn op basis van bovenstaande methodiek te bepalen. Naast bovenstaande methodiek is het ook mogelijk een bankwaardering te hanteren.

2.5.2 Derivaten

Derivaten worden op de openingsbalans gewaardeerd tegen marktwaarde. Binnen de corporaties worden tal van derivaten gebruikt zoals swaps, fra's, caps, floors, collar's en swaptions. Al deze producten dienen tegen de marktwaarde gewaardeerd te worden. In principe geldt voor de waardering van swaps en fra's die op 31 december 2007 waren afgesloten dat de marktwaarde van deze swaps op dezelfde wijze kan worden berekend dan de in artikel 2.5.1 en 2.8.1 beschreven methodiek. Caps, floors, collar's en swaptions zijn in feite optie contracten. Optiewaardering is afhankelijk van vele factoren zoals expiratedatum, expiratieprijs, looptijd contract en met name volatiliteit van de onderliggende waarde. Gezien de complexiteit van deze

waardering wordt aan de corporaties die gebruik hebben gemaakt van deze producten een onderbouwing aan te leveren voor de waardering van deze producten. De corporatie heeft de verplichting indien van dit soort producten gebruik is gemaakt dit toe te lichten in de commerciële jaarrekening 2007. Bij deze commerciële jaarrekening is een door de accountant goedgekeurde verklaring afgegeven.

Daarnaast kan ook gebruik gemaakt worden van de door de banken zelf aangereikte waarderingsoverzichten per 31 december 2007 die ontvangen zijn. Deze zijn op basis van IFRS protocollen opgesteld en getoetst.

2.5.4 Liquide middelen

Liquide middelen worden in euro's tegen de nominale waarde opgenomen. Vorderingen in andere valuta moeten tegen de slotkoers van 31 december 2007 worden opgenomen in euro's. Indien de tegoeden niet vrij opneembaar zijn dient hier bij de waardering op 1 januari 2008 mee rekening te worden gehouden.

2.6 Overige activa

2.6.1 Deelnemingen ex artikel 13 Wet Vpb

In VSO1 was het volgende afgesproken.

Een toegelaten instelling kan vóór 1 januari 2006 een deelneming hebben aangekocht. Deze moet op 1 januari 2006 als activum op de openingsbalans worden opgenomen. Deelnemingen op de openingsbalans van een toegelaten instelling moeten net als andere activa op de openingsbalans worden gewaardeerd tegen de waarde in het economische verkeer op 1 januari 2006, dat wil zeggen de waarde met in achtname van alle feiten en omstandigheden op 1 januari 2006.

Op grond van de fiscale regelgeving zijn er twee methoden om de waarde in het economische verkeer van bestaande deelnemingen op de openingsbalans te bepalen.

De eerste methode is naar analogie van de zetelverplaatsing van een buitenlandse vennootschap naar Nederland. De tweede methode sluit aan bij de waardering van een deelneming op het tijdstip van ontvoering uit de fiscale eenheid vennootschapsbelasting.

In de VSO1 is bepaald, dat de tweede methode gevolgd moet worden. Voor de waardering van de bezittingen en schulden van de dochtervennootschap gelden dezelfde regels, als voor de corporatie gelden op basis van VSO2.

Deze waarde van de deelneming is dan tevens het opgeofferd bedrag voor de deelneming in de zin van artikel 13d Wet Vpb¹⁰.

Voor de corporaties, die model I (VSO1) hadden gekozen, behoorden de deelnemingen echter tot de vrijgestelde sfeer. In deze gevallen zal de deelneming op de openingsbalans van 1 januari 2008 moeten worden opgenomen. Bovenstaande waarderingmethodiek blijft echter van kracht.

Bovenstaande betreft belangen in besloten vennootschappen, naamloze vennootschappen en open commanditaire vennootschappen. Voor zover een toegelaten instelling een belang in een Vennootschap onder Firma (VoF) of besloten Commanditaire Vennootschap (CV) heeft, geldt dat de activa en passiva naar evenredigheid van het belang direct opgenomen moeten worden op de balans van de corporatie. Deze activa en passiva volgen dan de overige regels uit dit hoofdstuk.

¹⁰ Artikel 13 e.v. Wet Vpb betreft de deelnemingsvrijstelling. Deze bepalingen worden hier verder niet besproken.

2.7 Voorzieningen

De situatie kan zich voordoen dat er op de openingsbalans een voorziening moet worden opgenomen. Het kan zelfs zo zijn dat de feiten en omstandigheden op 1 januari 2008 zodanig zijn dat het opnemen van een voorziening op de openingsbalans verplicht is.

Uitzondering is de voorziening groot onderhoud. Op de fiscale openingsbalans per 1 januari 2008 neemt de corporatie geen voorziening groot onderhoud op. Bij de bepaling van de fiscale waarde van het vastgoed is er vanuit gegaan dat de staat van het onderhoud verdisconteerd zit in de waarde in het economische verkeer. De corporatie heeft de mogelijkheid na 1 januari 2008 volgens de fiscale wet- en regelgeving een voorziening groot onderhoud te vormen. Hierbij is het uitgangspunt dat niet met terugwerkende kracht een voorziening gevormd kan worden voor de periode voor 1 januari 2008. Alleen de dotaties die zien op 2008 en later kunnen worden toegevoegd aan de voorziening groot onderhoud.

Voorzieningen op de commerciële balans zijn niet zondermeer ook fiscale voorzieningen. De verschillen hiertussen zijn echter niet ontstaan door de belastingplichtwijziging per 1 januari 2008 voor de toegelaten instellingen, maar gelden voor alle belastingplichtigen. Om deze reden is er geen nadere regeling in de VSO2 opgenomen.

2.8 Leningen o/g (opgenomen gelden)

Voor de berekening van de marktwaarde van de financiële passiva wordt gebruik gemaakt van de in de financiële wereld gebruikelijke methodieken. De kasstromen vanaf 2008 dienen contant gemaakt te worden tegen de zogenaamde zero coupon rente zoals die bekend was per 31 december 2007. Hierbij wordt uitgegaan van de fictie dat de kasstromen vervallen aan het einde van ieder jaar. Zero coupon obligaties hebben geen rentecoupons of periodieke rentebetalingen gedurende de looptijd van de obligatie. In plaats daarvan ontvangt de investeerder één betaling die gelijk is aan de oorspronkelijke investering plus de opgebouwde samengestelde interest. De zero coupon rente curve toont de "internal rate of return" van een investering. In de bijlage is deze curve bijgevoegd. De zero coupon rente curve is afgeleid van de IRS curve per 31 december 2007.

Ter vereenvoudiging is er bij deze toelichting tevens een discount rente curve toegevoegd. Door het vermenigvuldigen van deze discountfactors met de kasstromen van het betreffende jaar krijgt men bij het optellen van al deze contante waardes de contante waarde (en dus de marktwaarde) van de financiële passiva.

Voorgaande leidt tot een aparte (dis)agio balanspost. Deze dient vrij te vallen, dan wel ten laste van het fiscale resultaat te komen overeenkomstig goed koopmansgebruik. In de "Best Practices" zal aan dit onderwerp aandacht besteed worden.

De meeste leningen opgenomen gelden zijn op basis van bovenstaande methodiek te bepalen. Naast bovenstaande methodiek is het ook mogelijk een bankwaardering te hanteren.

In het verleden zijn er door corporaties leningen aangetrokken die lastiger te waarderen zijn. Het betreft de zogenaamde extensible producten. In deze producten is naast een lening ook een derivaat toegevoegd (meestal een geschreven swaption). Dit soort leningen zijn lastiger te waarderen, omdat er een optie product is toegevoegd. Voor de waardering van deze producten

wordt aangesloten bij de waardering zoals opgenomen in de (toelichting van) de jaarrekening, zoals bedoeld in titel 9 boek 2 Burgerlijk Wetboek plaatsvindt. Indien waardering eerst per 31 december 2008 in die jaarrekening geschiedt, kan op basis van deze waarde per 31 december 2008, een herrekening naar 1 januari 2008 plaatsvinden.

Hoofdstuk 3 Projectontwikkeling

Dit onderdeel geeft een toelichting op hoofdstuk 3 van de VSO2.

VSO1 kende een regeling voor projectontwikkeling, waarmee enerzijds de juiste verrekenprijs tussen de belaste en de vrijgestelde sfeer vastgesteld werd en anderzijds het resultaat op het verkochte vastgoed berekend werd. Met deze systematiek is tevens de kostprijs van het vastgoed, dat door de corporatie geëxploiteerd gaat worden, eenduidig te berekenen. Deze methode is ook vanaf 2008 (integrale belastingplicht) toepasbaar en wordt in VSO2 voortgezet.

Standaard voor de fiscale winstbepaling is, dat transacties met derden in beginsel zakelijk geacht worden te zijn. Voor projectontwikkeling met derden is dan ook niets in VSO2 geregeld. VSO2 ziet alleen op projectontwikkeling voor en door gelieerde partijen of projectontwikkeling in eigen beheer.

Verder is deze systematiek alleen relevant bij gemengde projecten, omdat in de volgende twee situaties de toerekeningsvraag niet speelt:

1. bij de ontwikkeling van een project voor duurzame eigen exploitatie is er fiscaal geen sprake van verkoop en levering en derhalve wordt er fiscaal geen resultaat gerealiseerd; dan wel
2. bij ontwikkeling van een project, waarbij alleen vastgoedobjecten worden gerealiseerd die worden verkocht, alles tot het fiscale resultaat gerekend moet worden;

Bovenstaande geldt mutatis mutandis ook voor herontwikkeling.

In paragraaf 3.1. wordt vastgesteld wat gelieerde partijen zijn en wat een gemengd project is. Hiermee wordt in VSO2 ook invulling gegeven aan motie 47 van Tang c.s., TK 2007–2008, 31.205 en 31.206.

Paragraaf 3.2 geeft vervolgens de leidraad voor de kostprijsberekening van de verschillende gerealiseerde onroerende zaken binnen een gemengd project. Het gaat hierbij enerzijds om de kostprijs van grond en opstallen van de sociale woningbouw en anderzijds om de kostprijs van de nieuw gebouwde te verkopen onroerende zaken, de markthuurloningen en het te verhuren of te verkopen bedrijfstvastgoed.

3.1 Algemeen

In paragraaf 3.1 wordt de reikwijdte van VSO2 afgebakend voor transacties in gelieerde verhoudingen, en voor de situaties waarbij alles in één lichaam in eigen beheer plaats vindt. Zodra er met derde partijen (niet zijnde andere corporaties, maar bijvoorbeeld commerciële projectontwikkelaars of aannemers) aan project ontwikkeling wordt gedaan, gelden in beginsel de met hen overeengekomen marktprijzen. VSO2 regelt daar niets voor.

3.1.1 Gelieerde partijen

In artikel 3.1.1 wordt enerzijds het eigen beheer en anderzijds gelieerde partijen gedefinieerd. Tot eigen beheer worden die situaties gerekend waarbij de corporatie al dan niet met de tot de fiscale eenheid vennootschapsbelasting behorende vennootschappen aan projectontwikkeling ten behoeve van deze fiscale eenheid doet. Aangezien er dan slechts één belastingplichtige is, gelden alleen bij die belastingplichtige de afspraken uit paragraaf 3.2.

Zodra er echter bij een project wordt samengewerkt met gelieerde partijen en deze zijn in de meerderheid ten opzichte van onafhankelijke derden, komt voor de fiscale resultaat bepaling de vraag naar voren of de prijzen wel at arm's length zijn vastgesteld. Om deze discussie bij

voorbaat uit te sluiten wordt in dit artikel vastgesteld in welke gevallen de berekeningen uit paragraaf 3.2 als zakelijk tussen partijen zal gelden.

Van samenwerking tussen gelieerde partijen is ook sprake als bijvoorbeeld de ene corporatie opdrachtgever is en een andere corporatie de opdracht heeft aangenomen.

Aangezien VSO2 niet van toepassing kan zijn op corporaties, die deze overeenkomst niet hebben getekend, gelden deze corporaties niet als een gelieerde partij. Hiermee staat echter niet vast, dat deze partij als een onafhankelijke derde kwalificeert. De overeengekomen prijs is dan niet per definitie zakelijk. In die gevallen zal de inspecteur de projectontwikkelingsactiviteiten apart kunnen toetsen, in situaties van vooroverleg, bij aanslagregeling en door controle.

3.1.2 Definitie gemengde projecten

Alvorens te kunnen bepalen of de – in paragraaf 3.2 te bespreken – systematiek toegepast kan worden, dient duidelijk te zijn wat als één gemengd project beschouwd kan worden.

Er is (in ieder geval) sprake van een gemengd project indien:

- er in één bouwstroom gebouwd wordt (zoals bij de bouw van een complex);
- één en ander een samenhangend geheel vormt.

Één of meerdere deelprojecten in een masterplan kunnen als één project beschouwd worden ongeacht of er sprake is van meerdere opeenvolgende bouwstromen of tussenliggende deelgebieden waar niets mee gebeurt. Hierbij geldt wel, dat het project in publiek- dan wel privaatrechtelijke zin en geografisch één geheel vormt en organisatorisch bij de corporatie ook zo aangestuurd wordt.

Naast de afbakening van wat tot het project behoort geldt, dat er binnen zo'n project zowel sociale woningbouw als overige nieuwbouw moet plaatsvinden om te kunnen spreken van een gemengd project. Om een juiste toerekening van de grondprijs aan de sociale woningbouw te verkrijgen, dient maximaal 80% van het project ten behoeve van de sociale woningbouw te worden gerealiseerd.

Voor het bepalen van deze 80% dient in eerste instantie aansluiting gezocht te worden bij het aantal te realiseren woningen. Indien dit niet mogelijk is, doordat er bijvoorbeeld meerdere winkelruimten of ander bedrijfsmatig vastgoed wordt gebouwd, kan voor dit percentage aansluiting gezocht worden bij de verhoudingen van de bruto vloeroppervlakte.

3.2 Systematiek bij gemengde projecten

Projectontwikkelingsactiviteiten kunnen zijn:

- het realiseren of laten realiseren van planontwikkeling, sloop, grondbewerking, bouwbegeleiding en bouwen van opstallen of
- het vervreemden van vastgoed of van rechten waaraan dit vastgoed is onderworpen, tijdens dan wel nadat realisatie plaatsvindt dan wel heeft plaatsgevonden. Onder vervreemden wordt tevens verstaan het bouwtechnisch opleveren van vastgoed of van rechten waaraan dit vastgoed is onderworpen, welke bestemd is voor de verhuur door de corporatie zelf.

Met rechten, waaraan dit vastgoed is onderworpen worden zowel zakelijke rechten als obligatoire rechten verstaan.

Omdat sociale woningbouw in VSO1 een vrijgestelde activiteit was, was een expliciet onderscheid gemaakt tussen projectontwikkeling in het kader van sociale woningbouw en niet-sociale

woningbouw. Onder sociale woningbouw wordt verstaan projectontwikkeling en herontwikkeling van sociale huurwoningen en maatschappelijk vastgoed. Dit onderscheid blijft van belang in VSO2.

3.2.1 *Splitsing opstalrealisatie en grondexploitatie*

In VSO2 is – evenals in VSO1 – een splitsing aangebracht tussen opstalrealisatie en grondexploitatie. Door deze splitsing is het mogelijk om op éénduidige wijze onderscheid te maken in de kostprijs van sociale huurwoningen en maatschappelijk vastgoed enerzijds en anderzijds de kostprijs van de nieuwgebouwde te verkopen onroerende zaken, de nieuwgebouwde markthuurloningen en het nieuwgebouwde te verhuren bedrijfstvastgoed. Bij de grondexploitatie wordt rekening gehouden met de bestemming van de grond, door voor sociale woningbouw gebruik te maken van het gemeentelijk grondbeleid. Belastingheffing vindt alleen plaats over de winst op de verkochte en (op)geleverde onroerende zaken, waarbij de winst bepaald wordt op basis van dit hoofdstuk.

Schematisch is dit als volgt samen te vatten:

Verkoopprijs koopwoningen¹¹ (v.o.n.)

-/- Bouwkosten en bijkomende kosten

-/- Toegerekende AK-dekking

-/- Toegerekende financieringskosten

-/- Toegerekende *fiscale winst opstalrealisatie* (zie 3.2.2.)

(Residuele) waarde grond koopwoningen (zie 3.2.4)

3.2.2 *Opstalrealisatie*

Indien de opstalrealisatie voor een gelieerde partij buiten fiscale eenheid wordt uitgevoerd (geen projectontwikkeling) dient er een winstopslag van 2% over de voortbrengingskosten in rekening gebracht te worden. Dit genormeerde resultaat van de opstalrealisatie dient om de waarde van de grond residueel te kunnen berekenen. Voor zover de onroerende zaken niet worden verkocht of binnen de fiscale eenheid worden geleverd, wordt deze winstopslag niet gerealiseerd.

In de VSO2 wordt – net als in VSO1 – de opstalrealisatie van de te verkopen onroerende zaken geacht gefaseerd te worden gerealiseerd. In dat kader wordt het genormeerde resultaat van deze opstalrealisatie van 2% binnen VSO2 aan de volgende fasen toegerekend. Per te onderscheiden fase wordt gedurende de realisatie van het opstal fiscaal het opstalresultaat verantwoord:

a. Start bouw opstal:	10%	
b. Gedurende bouwrealisatie opstal:	75%	
c. Einde opstalrealisatie, oplevering en start onderhoudstermijn:	5%	
d. Einde garantie onderhoudstermijn:	<u>10%</u>	
		100%

¹¹ Hieronder tevens begrepen: de nieuwgebouwde te verkopen onroerende zaken, de nieuwgebouwde markthuurloningen en het nieuwgebouwde te verhuren bedrijfstvastgoed.

3.2.3 Grondexploitatie

In de artikelen 3.2.3 tot en met 3.2.6 wordt schematisch het volgende vastgesteld:

Residuele waarde grond koopwoningen¹²

-/- toegerekende kostprijs grond koopwoningen (3.2.4)

Fiscaal resultaat grondexploitatie koopwoningen (3.2.3)

Totale kostprijs grond gemengd project (3.2.5)

-/- Genormeerde grondkosten sociale woningbouw (3.2.6)

Toegerekende kostprijs grond koopwoningen (3.2.4)

Indien sociale woningbouw ten behoeve van de eigen exploitatie binnen de fiscale eenheid Vpb wordt ontwikkeld, zal hier in beginsel geen winst op gerealiseerd worden. Feitelijk worden de voortbrengingskosten van de grondexploitatie van de bouw- en woonrijpe grond, onder aftrek van de kosten die kunnen worden toegerekend aan sociale woningbouw, in de belastingheffing betrokken op moment van vervreemden van de grond aan derden. Het betreft hier de grond onder de nieuwgebouwde te verkopen onroerende zaken, de nieuwgebouwde markthuurloningen en het nieuwgebouwde te verhuren bedrijfsmatig vastgoed. Voor de twee laatstgenoemde categorieën geldt dat er alleen sprake is van winstrealisatie bij levering buiten fiscale eenheid vennootschapsbelasting.

Genormeerde grondkosten voor sociale woningbouw

Het aan sociale woningbouw toe te rekenen deel van de kosten van de grondexploitatie wordt gesteld op de genormeerde grondkosten voor sociale woningbouw volgend uit het gemeentelijk grondkostenbeleid, óf – indien op dit terrein het gemeentelijke grondkostenbeleid ontbreekt – op een grondquote van 15% (artikel 3.2.6).

Om binnen de grondkostenexploitatie door gelieerde partijen tot een goede toerekening te komen, is het nodig de grondprijs voor sociale woningen te normeren. In eerste instantie zal primair de prijs genomen moeten worden die op zakelijke basis (at arm's length) met de gemeente is overeengekomen, dan wel bij het ontbreken daarvan voor sociale woningbouw in de betreffende gemeente geldend is (gemeentelijk grondbeleid). In het kader van gemeentelijk grondbeleid wordt in beginsel uitgegaan van een genormeerde prijs per vierkante meter per te onderscheiden soort sociaal- en maatschappelijk vastgoed. Voor gemeente waar niet dergelijke normbedragen of indicatieve grondprijzen bekend zijn, geldt een grondquote van 15%. Dit percentage is bepaald aan de hand van het in het verleden gebruikte normkostensysteem, waarbij de grondquote als genormeerde grondkosten een percentage is van de totale te verwachten voortbrengingskosten. Voor niet grondgebonden woningen¹³ wordt door gemeenten per woonlaag een afslag gehanteerd. Bij het ontbreken van gemeentelijk grondbeleid kan dit naar analogie worden toegepast.

Grondkosten voor kooptussenvormwoningen

In artikel 3.2.5, derde lid is voor de grond, welke toegerekend moet worden aan kooptussenvormwoningen het volgende bepaald: Allereerst dient er te worden aangesloten bij

¹² Hieronder tevens begrepen: de nieuwgebouwde te verkopen onroerende zaken, de nieuwgebouwde markthuurloningen en het nieuwgebouwde te verhuren bedrijfsvastgoed.

¹³ Gestapelde bouw: voor de eerste verdieping 95% van het grondbeleid, voor de tweede verdieping 90% etc. tot 60%.

concrete transacties met gemeente. Bij afwezigheid daarvan, dient aangesloten te worden bij het gemeentelijk grondbeleid. Bij afwezigheid daarvan dient de concrete aanwending van de kooptussenvormwoningen als uitgangspunt genomen te worden. Dezelfde uitgangspunten dienen gebruikt te worden om te bepalen of er sprake is van een gemengd project in de zin van artikel 3.1.3.

Verkoop van een nieuwbouw kooptussenvormwoning

In hoofdstuk 4 VSO2 wordt beschreven hoe het resultaat bij verkoop van een kooptussenvormwoning dient te worden bepaald. Samengevat komt de in VSO2 getroffen regeling er op neer, dat bij verkoop de korting niet tot de opbrengst behoort, maar evenmin tot een verlies kan leiden.

Deze systematiek geldt ook voor de verkoop van een nieuwbouw kooptussenvormwoning. Voorbeelden hiervan zijn in de toelichting op hoofdstuk 4 opgenomen.

Cijfervoorbeeld grondexploitatie nieuwbouw

Voorbeeld Grondexploitatie berekening, bedragen zijn in de berekening voor de eenvoud van voorbeeld afgerond				Toelichting berekening	Formule
<i>Fiscaal ber. kostprijs GREX niet sociale woningbouw</i>					
Kosten acquisitie grondpositie					
- 10 hectare	100.000 m2	á € 25	2.500.000		$100.000 * 25 =$
- bijkomende kosten (overdrachtsbelasting en notaris etc)	7%		175.000	over bruto aankoopbedrag	$7% * € 2.500.000 =$
			2.675.000		
Toegerekende financieringskosten	stel 5%	stel 5 jaar	740.000	over bruto aankoopbedrag, plus bijkomende kosten	$[€ 2.675.000 * (1,05)^5] - € 2.675.000 =$
Toegerekenden bijkomende kosten	stel circa 2%	stel 5 jaar	280.000	over bruto aankoopbedrag, plus bijkomende kosten	$[€ 2.675.000 * (1,02)^5] - € 2.675.000 =$
Totaal grondkosten, voor fase bouwgereedmaken			3.695.000		
Kosten bouwgereed maken					
Kosten bouwrijpmaken grond	100.000 m2	á 200	20.000.000		$100.000 * 200 =$
AK-dekking	stel 3%	stel 2 jaar	150.000	over grondkosten, voor fase bouwgereed maken	$[€ 3.695.000 * (1,03)^2] - € 3.695.000 =$
			405.000	over gemiddelde kosten bouwgereed maken	$([€ 20.000.000 * (1,03)^2] - € 20.000.000) / 2 =$
Financieringskosten	stel 5%	stel 2 jaar	380.000	over grondkosten, voor fase bouwgereed maken	$[€ 3.695.000 * (1,05)^2] - € 3.695.000 =$
			1.025.000	over gemiddelde kosten bouwgereed maken	$([€ 20.000.000 * (1,05)^2] - € 20.000.000) / 2 =$
Totaal voortbrengingskosten GREX			25.655.000	totaal boekwaarde grondkosten na GREX	
Toerekening aan sociale woningbouw:					
Aantal te ontwikkelen huurwoningen	150				
Genormeerde grondkosten per huurwoning	12.500			stel gemeentelijke grondkostenquote € 12.500 p.w.	
		1.875.000	1.875.000-	deel grondkosten toe te rekenen aan huurwoningen	
Toegerek. grondkosten aan niet sociale woningbouw				23.780.000	Fiscale kostprijs GREX van koopwoningen
<i>Fiscaal ber. residuele opbrengstwaarde grondkosten niet sociale woningbouw:</i>					
Bruto verkoopopbrengst koopwoningen					
Aantal te ontwikkelen koopwoningen		350		fictief gesteld op 350 stuks	
Geschatte verkoopopbrengst		250.000		fictief gesteld op € 250.000	
			87.500.000	Totaal verkoopopbrengsten	
Bouwkosten opstalrealisatie, koopwoningen					
Aantal te ontwikkelen koopwoningen		350		fictief gesteld op € 150.000	
Geschatte bouwkosten opstal en bijkomende kosten		150.000		af: bouwkosten	
			52.500.000		
Genormeerd resultaat opstalrealisatie, koopwoningen:					
2% van voortbrengingskosten koopwoningen		2%	1.050.000	af: genormeerd opstalrealisatieresultaat @ 2%	
Opbrengst GREX, koopwoningen				33.950.000	Fiscale opbrengst GREX van koopwoningen
Grondexploitatie resultaat GREX, koopwoningen				10.170.000	Fiscaal resultaat GREX van koopwoningen

Recapitulatie bovenstaande grondexploitatie:

	TOTAAL	PER KOOPWONING
Opbouw kostprijs koopwoningen		
Grondkosten	24.059.000	68.000
Bouwkosten	52.500.000	150.000
	76.559.000-	218.000-
Verkoopopbrengsten	87.500.000	250.000
Fiscaal resultaat	10.941.000	32.000
Opbouw verantwoord in fiscaal resultaat:		
GREX	9.891.000	29.000
Genormeerd resultaat opstalrealisatie	1.050.000	3.000
Fiscaal resultaat	10.941.000	32.000
Verschil	-	-

Recapitulatie per sociale huurwoning:

	TOTAAL	PER HUURWONING
Opbouw kostprijs sociale huurwoningen		
Grondkosten	1.875.000	12.500
Bouwkosten en bijkomende kosten, stel € 125.000 per woning	18.750.000	125.000
Fiscale boekwaarde huurwoningen	20.625.000	137.500
Fiscaal resultaat, ontwikkeling huurwoningen	0	0

3.2.6 Nieuwbouw versus herontwikkeling van vastgoed

Om het fiscale resultaat van een gemengd herontwikkelingsproject te berekenen wordt in VSO2 – gelijk aan VSO1 – aangesloten bij de in de vorige paragrafen beschreven projectontwikkelings–systematiek.

Op basis van vaststaande fiscale jurisprudentie dient voor de berekening van de kostprijs van de grond te worden uitgegaan van de fiscale boekwaarde van het te slopen bezit, vermeerderd met de sloopkosten en de kosten van het bouwrijp maken. Na aftrek van de genormeerde kosten voor de sociale woningbouw resteert dan de kostprijs van de grond, welke toegerekend moet worden aan de nieuwgebouwde te verkopen onroerende zaken, de nieuwgebouwde markthurowoningen en het nieuwgebouwde te verhuren bedrijfstvastgoed. Bij gedeeltelijke sloop van bestaand vastgoed, al dan niet gevolgd door het bouwrijp maken van de grond, wordt mutatis mutandis dezelfde systematiek gevolgd.

Schematisch:

Fiscale boekwaarde van de te slopen bezittingen

+ / + Sloopkosten bestaand bezit

+ / + Kosten bouwrijpmaken

+ / + Toegerekende AK-dekking/financieringskosten

- / - Genormeerde grondkosten sociale woningbouw

Kostprijs grond koopwoningen¹⁴

Deze grondprijs kan verhoogd worden met bijvoorbeeld de verstrekte verhuiskostenvergoeding, uitplaatsingskosten en vergelijkbare direct toerekenbare kosten.

3.3 Krimp

In artikel 3.1.4 is gedefinieerd wat krimp is. In geval van krimp zal de woningbouwbestemming van de grond veranderen in plantsoen, park, trapveldje etc. Deze grond zal niet meer bebouwd worden.

In artikel 3.3.1 is de afspraak vastgelegd, dat in geval van krimp de desbetreffende grond afgewaardeerd mag worden naar de lagere fiscale bedrijfswaarde¹⁵, aangezien er sprake is van een duurzame waardevermindering.

Om vast te stellen dat er sprake is van een duurzame waardevermindering dient de bestemming van de grond definitief gewijzigd te zijn in "onbebouwde bestemming". Dit kan blijken uit een bestemmingsplanwijziging van de gemeente of provincie. De corporatie kan dit echter ook aantonen met een beleidsbesluit van de corporatie, dat door de gemeente geaccordeerd is.

¹⁴ Hieronder mede begrepen: de nieuwgebouwde te verkopen onroerende zaken, de nieuwgebouwde markthurowoningen en het nieuwgebouwde te verhuren bedrijfstvastgoed

¹⁵ Voor de uitleg van het begrip fiscale bedrijfswaarde wordt verwezen naar de toelichting op artikel 2.2.8.

Hoofdstuk 4 Tussenvormen

Hoofdstuk 4 van VSO2 geeft aan hoe bij kooptussenvormwoningen het fiscale resultaat bij verkoop, terugkoop of realisatie van het winstrecht moet worden berekend. Tevens is in dit hoofdstuk afgesproken voor welke fiscale waarde de teruggekochte kooptussenvormwoning in de administratie moet worden opgenomen. Daarbij wordt onder meer vastgesteld hoe en wanneer de korting die wordt verleend bij kooptussenvormen, fiscaal in aanmerking moet worden genomen. Dit wordt hieronder verder in paragraaf 4.1 toegelicht.

In paragraaf 1.2 van VSO2 zijn tussenvormen gedefinieerd. In de toelichting op die paragraaf is een beschrijving over tussenvormen gegeven.

In paragraaf 4.2. worden enkele voorbeelden opgenomen over de fiscale behandeling van kooptussenvormen. In paragraaf 4.3 worden enkele specifieke onderwerpen toegelicht.

De twee specifieke regelingen voor woningcorporaties met tussenvormwoningen in VSO1 (franchiseregeling en duurzame exploitatieregeling), zijn vanaf 1 januari 2008 niet meer van toepassing. In paragraaf 2.3 van VSO2 is aangegeven welke tussenvormwoningen, terugkooprechten en -plichten op de openingsbalans moeten worden opgenomen en op welke wijze dat behoort te gebeuren. Daarbij wordt onder meer de overgang van VSO1 naar VSO2 geregeld.

4.1 Fiscale winstneming bij kooptussenvormen

Een tussenvormwoning is een woning die beleidsmatig door een toegelaten instelling als zodanig is aangewezen. Vanaf dat moment kwalificeert de woning als tussenvormwoning.

Als voor de bepaling van een woning wisselende huurprijzen in rekening worden gebracht (afhankelijk van de doelgroep) wordt voor het vaststellen van de kwalificatie van de woning de gemiddelde huurprijs van de afgelopen vijf jaren als aanknopingspunt genomen. Bij een aldus bepaalde huurprijs onder de huurtoeslaggrens, is sprake van een tussenvormwoning voor VSO2.

In hoofdstuk 1 'Begrippen' is bij het begrip tussenvorm (paragraaf 1.2) aangegeven welke categorieën tussenvormen te onderscheiden zijn. Ook worden enkele daarmee verband houdende begrippen verklaard.

In de praktijk bestaan diverse varianten van tussenvormwoningen. In VSO2 zijn alleen bepalingen opgenomen voor de kooptussenvormwoningen. Via de voorbeelden en de "best practices" zal worden aangegeven hoe deze regeling naar doel en strekking uitwerkt voor andere dan kooptussenvormen.

De fiscale behandeling van tussenvormwoningen die niet als kooptussenvormwoning kwalificeren, kunnen bovendien worden voorgelegd aan de adviescommissie. Hierbij zal de adviescommissie zoveel mogelijk aansluiten bij de uitgangspunten van de bepalingen in VSO2 over de kooptussenvormen. De volgende tussenvormen kwalificeren op voorhand niet voor dezelfde behandeling als kooptussenvormwoning:

- huurtussenvormen,
- erfpachttussenvormen,
- mengtussenvormen.

In VSO2 is een regeling opgenomen voor kooptussenvormen. De fiscale behandeling van andere tussenvormen wordt zoveel mogelijk daarop afgestemd. Hierna volgt een korte toelichting per categorie.

Daarbij wordt opgemerkt dat de fiscale behandeling van andere dan kooptussenvormen zoveel mogelijk wordt afgestemd op de fiscale behandeling van kooptussenvormen. Dat betekent bijvoorbeeld dat als sprake is van een intensieve verbondenheid – voor nu en later – van een individuele woning met de corporatie, in beginsel ook sprake kan zijn van een bedrijfsmiddel (zie hierna). Dat zou er toe leiden toe dat een behaalde boekwinst bij verkoop kan worden toegevoegd aan een herinvesteringsreserve. Daardoor wordt belastingheffing uitgesteld.

Maar de feiten en omstandigheden van een geval zijn uiteindelijk bepalend voor de fiscale behandeling.

Als een kooptussenvormwoning wordt doorverkocht aan en ander dan de corporatie omdat de corporatie de woning niet wil afnemen, is sprake van een kooptussenvormwoning met een terugkooprecht. Voor het winstrecht dat de corporatie in dat verband realiseert, moet de winst fiscaal in aanmerking worden genomen. Daarvoor kan geen herinvesteringsreserve worden gevormd.

Bij doorverkoop van de woning aan een ander dan de corporatie verkrijgt de corporatie een nieuw terugkooprecht. Een eventueel verlies wordt verwerkt zoals in hoofdstuk 4 van VSO2 is aangegeven.

Huurtussenvormen

De huurtussenvormen volgen de hoofdregel van VSO2. Een afzonderlijke regeling hoeft daarvoor niet te worden opgesteld.

Kooptussenvormen

Kooptussenvormen staan centraal in VSO2. De regeling biedt aanknopingspunten voor de fiscale behandeling van andere tussenvormen.

Kooptussenvormen moeten worden onderscheiden in twee subcategorieën:

- kooptussenvormen waarbij de corporatie een afnameplicht heeft
- kooptussenvormen waarbij de corporatie een afnamerecht heeft

Voor de eerste categorie heeft de staatssecretaris van Financiën verklaard (kamerbehandeling Belastingplan 2008) dat tussenvormen met een afnameplicht als een bedrijfsmiddel kunnen worden aangemerkt. Onder dergelijke omstandigheden wordt de verbondenheid van de kooptussenvormwoning met de corporatie zo sterk geacht, dat deze woning als vast kapitaal wordt behandeld. De kooptussenvormwoning zal na verkoop door de corporatie in ieder geval weer in het vermogen van de corporatie terugkeren.

Kooptussenvormwoningen waarvoor geen terugkoopplicht maar een terugkooprecht voor de corporatie geldt, worden na terugkoop onder omstandigheden aangemerkt als voorraad. In een dergelijk geval kan voor een behaalde boekwinst geen herinvesteringsreserve worden gevormd.

In de fiscale behandeling wordt de verleende korting fiscaal genegeerd. De verleende korting is bij verkoop niet definitief 'verloren'. Bij terugkoop wordt deze alsnog vergoed, onder meer afhankelijk van de ontwikkelingen op de woningmarkt. Consequentie van deze benadering is dat een negatief saldo fiscaal geen verlies is: bij een negatief saldo van [prijs na korting] minus [fiscale boekwaarde van de verkochte woning] is sprake van een ongerealiseerd verlies dat niet ten laste van het resultaat mag worden gebracht. Dit saldo moet als ongerealiseerd verlies op de balans worden geactiveerd (onderdeel van het terugkooprecht). Bij terugkoop van de woning

wordt deze opboeking tegengeboekt. Pas *indien en voor zover* de fiscale boekwaarde de marktwaarde van de woning bij verkoop overstijgt, is sprake van een gerealiseerd verlies dat tot een fiscale last leidt.

Mengtussenvormen

Mengvormen zijn een combinatie van de huur- en kooptussenvormen. Voor de fiscale behandeling is geen afzonderlijke regeling vereist.

Financieringsvormen

Voor de financieringsvormen gold onder de werking van VSO1 dat deze in beginsel zijn aan te merken als belaste activiteit. Voor VSO2 is dat vanzelfsprekend niet anders. Voor deze categorie wordt geen specifieke regeling getroffen.

4.2 Voorbeelden fiscale behandeling kooptussenvormen

In onderstaande voorbeelden is uitgegaan van de verkoop van een bestaande kooptussenvormwoning. De uitwerking is mutatis mutandis identiek als sprake is van de verkoop van een nieuwbouw-koopvormwoning.

A1. Verkoop door woningcorporatie aan koper/bewoner

Waarde woning (WEV)	100
Verleende korting	25% van de WEV
Afspraak waardedeling	50/50
Boekwaarde woning	70

De uitwerking in journaalposten weergegeven, luidt als volgt:

Bank	75	
Winstrecht	0	
a/ woning		70
a/ winst c.q. HIR		5

B1. Terugkoop woning

Waarde woning (WEV) 140

Woning	115	
a/ Bank		95
a/ Winst c.q. HIR		20
(realisatie winstrecht)		

Door activering van 115 wordt bereikt dat:

- de verleende korting bij verkoop door de corporatie buiten beschouwing wordt gelaten;
- waarde van het winstrecht bij verkoop op nihil wordt gesteld en bij terugkoop wordt gerealiseerd. De investering voor de corporatie bedraagt 95 (75 + het betaalde deel aan verkoper) en de gerealiseerde winst op het recht daarnaast bedraagt 20.
- de verzilvering van het winstrecht bij terugkoop direct verband houdt met de vastgoedtransactie en dus aan het vastgoed toerekenbaar is en – binnen de voorwaarden –

gedoteerd kan worden aan de herinvesteringsreserve. Voor nadere toelichting wordt verwezen naar paragraaf 4.3.2.

A2. Verkoop door woningcorporatie aan koper/bewoner

Waarde woning (WEV)	100
Verleende korting	25% van de WEV
Afspraak waardedeling	50/50
Boekwaarde woning	80

De uitwerking in journaalposten weergegeven, luidt als volgt:

Bank	75
Winstrecht	0
Ongerealiseerd verlies	5
a/ Woning	80

Het ongerealiseerd verlies blijft geactiveerd op de fiscale balans onder de materiële vaste activa tot moment van terugkoop.

B2. Terugkoop woning

Waarde woning (WEV) 140

Woning	120
a/ bank	95
a/ ongerealiseerd verlies	5
a/ winst c.q. HIR (realisatie winstrecht)	20

Door activering van 120 wordt bereikt dat:

- geen verlies ontstaat dat feitelijk niet is geleden (de corporatie heeft de korting niet definitief prijsgegeven);
- waarde van het winstrecht bij verkoop op nihil wordt gesteld en bij terugkoop wordt gerealiseerd. De investering voor de corporatie bedraagt 95 (75 + het betaalde deel aan verkoper) en de gerealiseerde winst op het recht daarnaast bedraagt 20.
- de verzilvering van het winstrecht bij terugkoop direct verband houdt met de vastgoedtransactie en dus aan het vastgoed toerekenbaar is en – binnen de voorwaarden – gedoteerd kan worden aan de herinvesteringsreserve. Voor nadere toelichting wordt verwezen naar paragraaf 4.3.2.

A3. Verkoop door woningcorporatie aan koper/bewoner

Waarde woning (WEV)	100
Verleende korting	25% van de WEV
Afspraak waardedeling	50/50
Boekwaarde woning	120

De uitwerking in journaalposten weergegeven, luidt als volgt:

Bank	75	
Winstrecht	0	
Ongerealiseerd verlies	25	
Gerealiseerd verlies	20	
a/ Woning		120

Het *ongerealiseerde* verlies blijft geactiveerd op de fiscale balans onder de materiële vaste activa tot moment van terugkoop. Het *gerealiseerde* verlies komt ten laste van het fiscale resultaat.

B3. Terugkoop woning

Waarde woning (WEV) 140

Woning	140	
a/ Bank		95
a/ Ongerealiseerd verlies		25
a/ winst c.q. HIR (realisatie winstrecht)		20

4.3 Specifieke gevallen

4.3.1 Bijkopen van het recht op waardedeling door de koper/bewoner.

Een kooptussenvorm kent als kenmerk dat de corporatie en de bewoner een recht op waardedeling hebben. De onderlinge verhouding wordt geregeld bij het afsluiten van het contract. Na verloop van tijd kan – als de regeling dat toelaat – deze verhouding worden gewijzigd. De bewoner kan door bijbetaling dan een groter aandeel in de waardeontwikkeling verkrijgen. Hierna volgt een voorbeeld van ‘bijkopen’.

A1. Verkoop door woningcorporatie aan koper/bewoner

Waarde woning (WEV)	100
Verleende korting	25% van de WEV
Afspraak waardedeling	50/50
Boekwaarde woning	70

De uitwerking in journaalposten weergegeven, luidt als volgt:

Bank	75	
Winstrecht	0	
a/ Woning		70
a/ Winst c.q. HIR		5

De koper wenst zijn belang bij de waarde-ontwikkeling uit te breiden tot 80%; daarbij hoort een kortingspercentage van 10%.

B1. Fictieve terugkoop woning per moment aankopen belang

Waarde woning (WEV) 130

Woning	105
a/ Bank	90
a/ Winst c.q. HIR (realisatie winstrecht)	15

C1. Fictieve verkoop woning aan koper/bewoner

Bank	117
a/ Woning	105
a/ Winst c.q. HIR	12

Per saldo is bereikt dat:

- er een winst is gerealiseerd van 27, deels bestaande uit de gerealiseerde winst op het recht van 15 en de gerealiseerde vermindering van de korting 25 naar 13, zijnde per saldo 12.

4.3.2 Herinvesteringsreserve

Indien bij de vervreemding van vastgoed een boekwinst wordt behaald, moet deze in beginsel als belaste winst in de aangifte worden verwerkt. Afhankelijk van de balanskwalificatie van het vastgoed (bedrijfsmiddel, voorraad, onderhanden werk), kan deze boekwinst binnen zekere voorwaarden aan een herinvesteringsreserve worden toegevoegd (art. 3.54 Wet IB 2001). In het licht van de continuïteit van de onderneming wordt deze boekwinst niet direct belastbaar. Belangrijke voorwaarde voor toepassing van de herinvesteringsreserve is dat het verkochte vastgoed ten tijde van de verkoop en vervreemding als bedrijfsmiddel is gekwalificeerd. Als vervolgens de boekwinst binnen drie jaren na het jaar van vervreemding wordt afgeboekt op een vervangende aankoop met dezelfde economische functie als het verkochte vastgoed in het vermogen van de onderneming, is de vorming van een herinvesteringsreserve in de regel toegestaan.

Kooptussenvormen waarvoor de corporatie een afnameplicht heeft, kwalificeren na terugkoop als bedrijfsmiddel (toezegging staatssecretaris van Financiën tijdens de kamerbehandeling van Belastingplan 2008). Bij verkoop en vervreemding van de woning kan vervolgens weer een herinvesteringsreserve worden gevormd. Onder de werking van VSO1 (2006 - 2007) geldt deze toezegging evenwel niet. Dat betekent dat de boekwinst vanwege de verkoop van tussenvormen in de periode 2006-2007 direct fiscaal belastbaar is.

Bij verkoop van een kooptussenvormwoning waarvoor de corporatie bij verkoop een terugkooprecht verkrijgt, is niet altijd sprake van een bedrijfsmiddel. Als geen sprake is van een bedrijfsmiddel wordt de boekwinst in het jaar van verkoop in de belastingheffing betrokken. De vorming van een herinvesteringsreserve is dan niet mogelijk. Dat geldt ook als bij terugkoop of doorverkoop de corporatie een winstrecht realiseert.

Bij kooptussenvormen wordt bij verkoop van een woning een winstrecht onderkend, maar de waarde daarvan is op dat moment niet vast te stellen. Bij terugkoop van die woning daarentegen kan die waarde wel worden vastgesteld. In het kader van VSO2 is vastgesteld dat bij terugkoop de waarde van het winstrecht (in beginsel belastbare winst) onder omstandigheden aan de

herinvesteringsreserve kan worden toegevoegd. Daardoor wordt de belastingheffing over de omvang van het vastgestelde winstrecht uitgesteld.

Als voorwaarde geldt daarvoor dat een boekwinst bij de eerdere verkoop en vervreemding van de woning ook aan een herinvesteringsreserve is toegevoegd dan wel (binnen de gestelde voorwaarden) zou mogen worden toegevoegd.

Hoofdstuk 5 Omzetbelasting

5.1 Fiscale eenheid

De negatieve omzetbelastingconsequenties die kunnen voortvloeien uit de gelaagde structurering, die veelal het gevolg is van de modelkeuze onder VSO1, kunnen worden vermeden indien een fiscale eenheid omzetbelasting bestaat tussen de toegelaten instelling en haar dochtervennootschappen. Er is sprake van een fiscale eenheid omzetbelasting indien de toegelaten instelling en de dochtervennootschap in financieel, organisatorisch en economisch opzicht duurzaam met elkaar verweven zijn.

Op grond van de definitie van dochtervennootschap zal de toegelaten instelling in ieder geval in financieel en organisatorisch opzicht met de toegelaten instelling verweven zijn, zolang er geen sprake is van samenwerkingsverbanden. Een dochtervennootschap waarvan de aandelen worden gehouden door verschillende toegelaten instellingen valt hier dus niet onder.

Specifiek voor VSO2 zijn in artikel 5.1 met betrekking tot de economische verwevenheid in lid 2 en 3 cumulatieve voorwaarden opgenomen. Als voldaan is aan deze voorwaarden bestaat er in ieder geval een economische verwevenheid tussen de toegelaten instelling en de dochtervennootschappen. Als de corporatie en de dochter-vennootschap(pen) op die grond economisch verweven zijn en voldoen aan de overige voorwaarden worden ze op hun verzoeken aangemerkt als fiscale eenheid. Om aldus als fiscale eenheid te worden aangemerkt zijn de corporatie en de dochtervennootschap(pen) gehouden vóór 1 mei 2009 een verzoek om een beschikking fiscale eenheid in te dienen bij de competente inspecteur. De fiscale eenheid die wordt gevormd met inachtneming van de invulling van de economische verwevenheid zoals die in de vaststellingsovereenkomst is uitgewerkt kan op verzoek terugwerkende kracht hebben tot 1 januari 2008, mits partijen hebben gehandeld als ware sprake van een fiscale eenheid. Als met inachtneming van de economische verwevenheid zoals die in de vaststellingsovereenkomst is uitgewerkt, pas na 1 januari 2009 aan de voorwaarden voor een fiscale eenheid wordt voldaan, moet de corporatie en de betreffende dochtervennootschappen die met een beroep op dit artikel een fiscale eenheid willen vormen een verzoek om een beschikking fiscale eenheid indienen binnen drie maanden nadat voldaan wordt aan die voorwaarden. In dit verzoek wordt verwezen naar deze overeenkomst. Als partijen vanaf het moment dat aan de voorwaarden werd voldaan hebben gehandeld als ware sprake van een fiscale eenheid kan de fiscale eenheid op verzoek terugwerkende kracht hebben tot drie maanden voor het tijdstip van de indiening van het verzoek. Hiermee staat tevens de toepassing van art. 43 van de Invorderingswet 1990 vast. Er hoeft geen verzoek voor een fiscale eenheid beschikking te worden gedaan als voor dezelfde groep al een beschikking fiscale eenheid is afgegeven in het kader van art. 1.1 van het Addendum van 14 maart 2007 bij de vaststellingsovereenkomst van 15 januari 2007 "Belastingplicht Woningcorporaties" (VSO1). Dit geldt echter enkel als deze groep – met inachtneming van de voorwaarden die staan vermeld in het addendum – tot 1 januari 2008 voldeed aan de voorwaarden om als fiscale eenheid te worden aangemerkt. Als de economische verwevenheid enkel vaststaat op basis van artikel 5.1 van VSO2 en men geen voortzetting wenst van de onder VSO1 gevormde fiscale eenheid moet dit vóór 1 mei 2009 worden gemeld.

In lid 2 wordt aangegeven tussen welke lichamen dit artikel de duurzame economische verwevenheid regelt. Dit sluit niet uit, dat ook (dochtervennootschappen met) andere activiteiten deel uit kunnen maken van een fiscale eenheid met de toegelaten instelling. Deze situatie kan wellicht aan de orde zijn voor dochtervennootschappen die ondersteunende activiteiten

verrichten, zoals de onderhoudsdienst en administratieve ondersteuning. De opname van dergelijke vennootschappen in de fiscale eenheid zal door de competente inspecteur naar de feiten en omstandigheden worden beoordeeld.

Lid 2 stelt eisen aan de activiteiten van de toegelaten instelling. In de huidige praktijk wordt hieraan voldaan.

Aan de sociale huuractiviteiten van de toegelaten instelling en de dochtervennootschappen wordt in lid 3 een minimale omzeteis gesteld. Met omzet wordt de omzet bedoeld, die aan derden, dus buiten de fiscale eenheid, in rekening wordt gebracht, exclusief de verschuldigde omzetbelasting. Interne prestaties worden dus niet in de berekening meegenomen. Ook fictieve prestaties, zoals de integratielevering, blijven buiten beschouwing. De omzet wordt berekend volgens goed koopmansgebruik. Hiermee wordt aangesloten bij de vennootschapsbelasting. Deze omzeteis moet per boekjaar van de corporatie worden bepaald en beoordeeld. De verwevenheid moet duurzaam zijn. Het incidenteel niet voldoen aan de omzetnorm leidt niet tot verbreking van de fiscale eenheid. Als echter redelijkerwijs voorzienbaar is dat ook in het volgende boekjaar niet aan de omzetnorm wordt voldaan vervalt de fiscale eenheid met ingang van dat boekjaar.

Voor de invulling van de economische verwevenheid wordt bij toepassing van artikel 5.1 aangesloten bij het criterium van de sociale huurwoningen zoals dit in de VSO2 (artikel 1.1, onderdeel j) is gedefinieerd.

5.2 Integratieheffing

In artikel 5.2 is bestaand goedkeurend beleid (paragraaf 2 van mededeling 26) van toepassing verklaard op de door de corporatie en de dochtervennootschap(pen) te vormen of gevormde fiscale eenheid omzetbelasting.

Bij besluit van 30 november 1994, nr. VB94/3619 (mededeling 26) is voor onder andere woningcorporaties goedgekeurd dat zij met betrekking tot in het eigen bedrijf of in opdracht vervaardigde woningen, de verschuldigde belasting op grond van artikel 3, eerste lid, onderdeel h Wet OB (thans artikel 3, derde lid, onderdeel b Wet OB) achterwege mogen laten. Wel dient hierbij te worden afgezien van het recht de voorbelasting in aftrek te brengen met betrekking tot de aankoop van de grond en de bouw van de woning.

Indien een toegelaten instelling wel voorbelasting in aftrek brengt, geeft deze daarmee in feite aan dat zij geen gebruik wenst te maken van de goedkeuring. Bij het beschikken van de woning is dan wel sprake van een (fictieve) belaste levering en is omzetbelasting verschuldigd.

De toezegging is beperkt tot lichamen die zonder winstoogmerk en met het oog op een sociale doelstelling woningen verhuren. Zij geldt daarmee voor de verhuur van sociale huurwoningen. De toezegging geldt bijvoorbeeld dus niet voor het kantoorgebouw dat wordt gebruikt voor de eigen huisvesting.

De vorming van een fiscale eenheid heeft tot gevolg dat de toegelaten instelling en de dochtervennootschappen, die veelal een winstoogmerk hebben, één ondernemer vormen voor de omzetbelasting. Mededeling 26 is dan in beginsel niet van toepassing. Artikel 5.2 houdt echter een goedkeurende regeling in voor de fiscale eenheid: De fiscale eenheid kan de faciliteit van paragraaf 2 van mededeling 26 toepassen op de verhuur van sociale huurwoningen. Uiteraard dient te worden voldaan aan de daar gestelde voorwaarden en beperkingen. Dit betekent onder

andere, dat geen vooraf trek heeft plaatsgevonden op de aanschaf van de grond of de bouw van de woningen.

Een verhoging van de huurprijs na het moment van bestemmen tot boven de grens die geldt voor sociale huurwoningen heeft geen gevolgen voor de toepassing van de faciliteit. Evenzo geldt in de spiegelbeeldsituatie (een huurprijs boven de grens wordt verlaagd tot onder de grens), dat de faciliteit ongewijzigd niet van toepassing is.

5.3 Beheer-en/of onderhoudsdiensten

In artikel 5.3 is bestaand goedkeurend beleid (paragraaf 4 van mededeling 26) van toepassing verklaard op de door de corporatie en de dochtervennootschap(pen) te vormen of gevormde fiscale eenheid omzetbelasting.

Paragraaf 4 van mededeling 26 is een goedkeurende regeling voor woningcorporaties die zijn belast met het beheer en onderhoud van woningwetwoningen en premiewoningen die aan andere woningcorporaties toebehoren. Zij hoeven geen omzetbelasting te berekenen over de vergoeding die zij ontvangen voor werkzaamheden die voortvloeien uit het beheer en/of onderhoud van die woningen. Voorwaarde is, dat ter zake geen voorbelasting wordt afgetrokken.

Deze faciliteit met betrekking tot beheer en/of onderhoud van woningen kan ingevolge artikel 5.3 tevens worden toegepast door de door de corporatie en de dochtervennootschap(pen) te vormen of gevormde fiscale eenheid omzetbelasting. De faciliteit geldt met inachtneming van de in het besluit gestelde voorwaarden en beperkingen. Dit betekent onder andere dat het beheer en/of onderhoud moet zijn verricht ten behoeve van andere woningcorporaties of gemeenten. Daarnaast dient het beheer en/of onderhoud betrekking te hebben op sociale huurwoningen.

De faciliteit is op dezelfde wijze van toepassing op het beheer en/of onderhoud dat door fiscale eenheid wordt betrokken van andere woningcorporaties en gemeentelijke woningbedrijven.

In beide gevallen dient op grond van de voorwaarden onder andere geen aanspraak te worden gemaakt op aftrek van voorbelasting.

Net als bij het artikel inzake de integratieheffing, geldt dat de huurprijs die is vastgesteld voorafgaand aan het beheer en/of onderhoud bepalend is. Een latere wijziging van de huurprijs beïnvloedt de toepassing van de faciliteit niet.

Het is de bedoeling dat het beheer en onderhoud van sociale huurwoningen zonder heffing van omzetbelasting plaatsvinden voor zover deze dienstverrichting plaatsvindt tussen specifieke partijen, te weten toegelaten instellingen en gemeentelijke woningbedrijven. Bij een prestatie aan een VVE, ook al heeft de toegelaten instelling daarin een meerderheidsbelang, vindt mededeling 26 geen toepassing en dit geldt daarom ook voor dit artikel.

Paragraaf 4 van mededeling 26 is niet van belang voor onderhoud en beheer dat tussen de toegelaten instelling en haar dochtervennootschappen binnen de fiscale eenheid geschiedt. Prestaties binnen de fiscale eenheid zijn voor de toepassing van de omzetbelasting immers niet relevant. Bijvoorbeeld het onderhoud dat binnen de fiscale eenheid wordt verricht aan de eigen sociale huurwoningen valt onder de situatie zoals geregeld onder artikel 5.1.

5.4 Verval van mededeling 26

Als het besluit van 30 november 1994, nr. VB94/3619 (mededeling 26) vervalt, vervallen tegelijkertijd ook de artikelen 5.2 en 5.3, van hoofdstuk 5 omzetbelasting. Als het besluit wordt aangepast geldt de aangepaste regeling conform de inwerkingtreding zoals die volgt uit de aanpassing. Als in het kader van het verval of de aanpassing van het besluit een overgangsregeling wordt getroffen kan gebruik worden gemaakt van die overgangsregeling. Deze uitgangspunten gelden ook als art. 3, derde lid, onderdeel b, van de Wet OB (de integratielevering) (mede) wordt aangepast.

Hoofdstuk 6 Overige bepalingen

6.1 Heffingsrente en invorderingsrente.

Deze bepaling wordt standaard in een vaststellingsovereenkomst met de Belastingdienst opgenomen.

6.2 Looptijd van VSO2

Voor de afspraken over de openingsbalans, zoals deze in hoofdstuk 2 zijn vastgelegd, heeft VSO2 alleen op dat moment betrekking. In de andere hoofdstukken zijn afspraken gemaakt met een langere duur, namelijk 5 jaren. De VSO2 is voor 5 jaren gesloten, waarbij de looptijd van VSO2 betrekking heeft op een vijftal belastingjaren met als startpositie 1 januari 2008. VSO2 wordt weliswaar op een later tijdstip gesloten maar voor de bepaling van de looptijd van VSO2 wordt geteld vanaf 1 januari 2008. Het einde van VSO2 is hiermee bepaald op 31 december 2012 (artikel 6.2, lid 1). VSO2, dan wel onderdelen daarvan, kunnen ook eerder eindigen bijvoorbeeld bij wijziging in de Wet op de vennootschapsbelasting (artikel 6.2, lid 3).

Looptijd bij vervallen of wijziging Mededeling 26 (artikel 6.2, lid 2)

Als het besluit van 30 november 1994, nr. VB94/3619 (mededeling 26) vervalt, vervallen tegelijkertijd ook de artikelen 5.2 en 5.3, van hoofdstuk 5 Omzetbelasting. Als het besluit wordt aangepast geldt de aangepaste regeling conform de inwerkingtreding zoals die volgt uit de aanpassing. Als in het kader van het verval of de aanpassing van het besluit een overgangsregeling wordt getroffen kan gebruik worden gemaakt van die overgangsregeling. Deze uitgangspunten gelden ook als art. 3, derde lid, onderdeel b, van de Wet OB (de integratielevering) (mede) wordt aangepast.

Geen beëindiging door beleidswijzigingen (artikel 6.2, lid 4, 5 en 6)

In de tekst van het vijfde en zesde lid wordt het arrest van de Hoge Raad, d.d. 12 augustus 2005, BNB 2005/351 uitgesloten. In dit arrest heeft de Hoge Raad duidelijkheid gegeven over gewijzigde beleidsregels na het sluiten van een VSO. Indien na de totstandkoming van een VSO, maar voordat de aanslag onherroepelijk is geworden, een voor de belastingplichtige gunstiger uitwerkende beleidsregel wordt vastgesteld, komt aan die beleidsregel een werking toe die vergelijkbaar is met een (gunstiger) aanbod, gedaan na het afsluiten van een VSO. De belastingplichtige die zich in een dergelijk geval onder het prijsgeven van zijn rechten uit de VSO wenst te beroepen, kan niet worden tegengeworpen dat hij zich heeft gebonden aan de VSO.

De uitsluiting van de gevolgen van het arrest van de Hoge Raad in het kader van VSO2 leidt ertoe dat eventuele gunstiger latere beleidsregels gedurende de looptijd van VSO2 niet van toepassing zijn op de aanslagen vennootschapsbelasting 2008 tot en met 2012.

Wijzigingen in beleid of ontwikkelingen in de jurisprudentie zijn geen redenen om VSO2 op te zeggen. Voor beide partijen geldt dat positieve of negatieve ontwikkelingen op één van deze twee gebieden niet leidt tot aanpassing of de mogelijkheid tot opzegging van VSO2.

Verlenging van VSO2 (artikel 6.2, lid 1, slotzin)

VSO2 wordt stilzwijgend telkens met een jaar verlengd. VSO2 kan tot 1 maand voor aflopen opgezegd worden met ingang van de volgende termijn. Indien VSO2 per 1 januari 2013 wordt verlengd kunnen per die datum gewijzigde beleidsregels en ontwikkelingen binnen de rechtspraak wel leiden tot aanpassingen in VSO2. Over zowel de verlenging als aanpassing dienen de corporatie en de inspecteur nader te overleggen.

6.3 Afstand van rechtsmiddelen

In VSO2 zijn afspraken over diverse onderwerpen vastgelegd. In VSO2 is net als in VSO1 de normale fiscale regelgeving, zoals de fiscale winstbepaling, niet vastgelegd. Alle onderwerpen die niet in VSO2 geregeld zijn, vallen onder de normale regels van bezwaar en beroep.

Wordt er niet volgens VSO2 gehandeld dan zal de inspecteur naar mag worden aangenomen corrigeren. De corporatie heeft tegen deze correctie(s) geen rechtsmiddelen op grond van artikel 6.3 lid 1 voor de vennootschapsbelasting en lid 2 ten aanzien van de omzetbelasting. Ondanks het bepaalde in dat artikel kan de inspecteur de corporatie er echter niet van weerhouden om bezwaar en beroep in te stellen tegen de uiteindelijke aanslag. Indien de aanslag echter is opgelegd conform de in VSO2 gemaakte afspraken, zal de rechter het beroep ongegrond verklaren, tenzij het een geschil over de uitleg van VSO2 betreft.

De reden om de bepaling van artikel 6.3 op te nemen is, dat ook de Belastingdienst zekerheid wenst met betrekking tot de nakoming van de gemaakte afspraken. Het is in beginsel niet de bedoeling dat er rechtsmiddelen worden aangewend over onderwerpen waar afspraken over zijn gemaakt.

Mocht discussie ontstaan over bijvoorbeeld de uitleg van de afspraken in de VSO2 of over de reikwijdte, dan blijft primair het uitgangspunt, dat problemen in onderling overleg opgelost worden. Indien partijen van mening blijven verschillen kunnen zij echter individueel of gezamenlijk een advies aan een adviescommissie vragen (art. 6.6). Partijen kunnen onderling overeen komen, dat ze zich zullen committeren aan het advies. Te allen tijde staat de rechtsgang voor beide partijen open bij het ontstaan van discussie over de uitleg van de afspraken.

De fiscus is bij de uitvoering van de belastingwetten, het opleggen van (navorderings)aanslagen en ook de VSO2 gebonden aan de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Deze beginselen zijn juridisch afdwingbare normen die de fiscus binden en in concrete waarborgen dat de Belastingdienst zich conformeert aan de afspraken van de VSO2. En voor de corporaties vloeit uit de in het BW opgenomen redelijkheid en billijkheid die bij (civielrechtelijk) overeenkomsten geldt voort, dat een corporatie niet een rechtsgang kan starten over hetgeen zij is overeengekomen in de VSO2. De rechter zal dan tot ongegrondverklaring overgaan.

6.4 Bestaande afspraken

Door het met ingang van 1 januari 2008 vervallen van artikel 5, eerste lid, onderdeel d, van de Wet Vpb (tekst 2007) is VSO1 van rechtswege vervallen. Alle afspraken die zijn gemaakt op basis van dit wetsartikel vervallen daarmee eveneens. Indien en voorzover VSO2 nieuwe bepalingen op basis van het nu geldend wettelijk kader geeft, vervangen deze bepalingen de oude afspraken. Over vervallen afspraken waarin VSO2 niet voorziet kan opnieuw met de inspecteur in overleg worden getreden.

6.5 Interpretatie verschillen regeling: adviescommissie

Teneinde te waarborgen dat een uniforme uitleg door zowel corporatie als Belastingdienst wordt gegeven aan de VSO2 kan bij een interpretatieverschil over de VSO2 dit verschil worden voorgelegd aan een onafhankelijke adviescommissie. Hiermee wordt tevens beoogd, dat elk interpretatieverschil niet alleen via de (fiscale) rechter opgelost zou kunnen worden.

In artikel 6.6 is deze regeling nader ingevuld.

De adviescommissie zal worden ingesteld door Aedes en de Belastingdienst. Zij benoemen de leden van de commissie. De vertegenwoordigers in de commissie die door Aedes worden voorgedragen, zijn vertegenwoordigers vanuit de toegelaten instellingen zelf. Aedes en de Belastingdienst maken hierover nadere afspraken. Fiscale grensverkenning of een te gering belang kunnen redenen zijn om een aanvraag niet in behandeling te nemen.

De Belastingdienst zal ieder geschil dat kwalificeert voor een advies van de commissie aan de commissie voorleggen, tenzij er zwaarwegende redenen zijn om daarvan af te wijken. Voor de corporatie geldt geen verplichting om een geschil voor te leggen.

Mocht één der partijen zich niet met het advies kunnen verenigen, dan staat de normale rechtsgang open. Partijen kunnen het advies inbrengen bij deze verdere rechtsgang. De verwachting is dat de rechter dit advies zwaar zal laten wegen in zijn oordeel.

Voor de normale, niet uit deze VSO2 voortkomende fiscale geschillen staat bezwaar en beroep open.

Artikel 6.6 creëert dus een faciliteit naast de normale rechtsgang. Door een beroep te doen op de adviescommissie kan snel duidelijkheid verkregen worden van ter zake kundigen.

Hoofdstuk 7 Bijlagen bij VSO2

7.1 Bijlage 2 : Begrippen

In de VSO2 is maatschappelijk vastgoed (in VSO1 “een gebouw met een maatschappelijke functie”) als volgt gedefinieerd:

“Gebouw dat een bijdrage levert aan de leefbaarheid van de lokale gemeenschap. Een gebouw dat wordt verhuurd aan of beheerd voor een eenmanszaak, vennootschap onder firma, maatschap, commanditaire vennootschap, BV of NV kwalificeert niet als een gebouw met een maatschappelijke functie.”

Onderstaande voorbeelden moeten binnen deze context worden gezien.

Atelier (ad a)

Ateliers zijn regelmatig gehuisvest in woonpanden en woonstudio's. Daarnaast zijn ateliers te vinden in verouderde en leegstaande panden waar de economische levensduur reeds van is verlopen.

Centrum voor sociale en culturele evenementen (buurthuis, dorps huis, cultuurgebouw) (ad c)

Buurthuizen, dorps huizen, gemeenschapscentra en multifunctionele centra. In het algemeen biedt dit soort vastgoed met een sociale en/of culturele functie ruimte aan verschillende groepen in de lokale of regionale samenleving. Bij sociale of culturele activiteiten die in dit soort vastgoed plaatsvinden, kan bijvoorbeeld worden gedacht aan onderdak voor de muziekschool, de vrouwenvereniging, de bibliotheek, jeugd- en jongerenwerk etc.

Gebouw ten behoeve van dagbesteding en zorginfrastructuur voor gehandicapten (ad d)

Dit zijn dagverblijven en activiteitscentra voor gehandicapten. Tot zorginfrastructuur- gebouwen worden recreatieruimten, kantoorruimten voor begeleiding van gehandicapten, wijk- en clubgebouwen en inloophuizen voor gehandicapten gerekend.

Dorps- c.q. wijkbibliotheek (ad e)

Tot bibliotheken die de leefbaarheid van een gebied vergroten worden alleen openbare bibliotheken gerekend met een lokaal verzorgingsgebied (stad, wijk, dorp of gemeente).

Gebouw ten behoeve van ambulante en niet ambulante geestelijke gezondheidszorg (ad f)

Voorbeelden van instellingen voor ambulante geestelijke gezondheidszorg zijn het Riagg, instellingen voor verslavingszorg en instellingen voor jeugd- en volwassenenzorg. In instellingen voor ambulante geestelijke gezondheidszorg vindt geen opname van zorgcliënten plaats. De instellingen zijn over het algemeen in kantoorachtige panden gevestigd.

Voorbeelden van instellingen voor niet-ambulante gezondheidszorg of intramurale zorg worden gerekend:

- academische en categorale ziekenhuizen;
- instellingen voor geestelijke gezondheidszorg;
- instellingen voor handicapzorg.

Gebouw ten behoeve van opvang asielzoekers (ad i)

Voor de opvang van asielzoekers kunnen de volgende soorten vastgoed worden onderscheiden:

- asielzoekerscentrum (AZC);
- kleinschalige Centrale Opvangseenheden (KCO).

In een AZC verblijven asielzoekers die wachten op afhandeling van de asielaanvraag, dan wel wachten op uitplaatsing nadat een verblijfsvergunning is verkregen. KCO-opvang wijkt qua grootte en type af van de reguliere opvanglocaties. KCO-opvang kan gerealiseerd worden in woningen, voormalige jongerenwoningen en in complexen die lijken op aanleunwoningen.

Gebouw ten behoeve van ouderenzorg/verzorgingstehuis (ad j)

Hiertoe worden gerekend:

- Verzorgingshuizen
- Verpleeghuizen
- Woonzorgcomplex

Woonzorgcomplexen zijn wooncomplexen met zorgfaciliteiten waar zorg behoevenden (gehandicapten, ouderen) zelfstandig kunnen wonen. Zorgfaciliteiten bevinden zich in het complex. Deze zorgfaciliteiten kunnen ook voor de dorps/wijkbewoners zijn. Naast ruimte voor zorgdiensten kunnen in woonzorgcomplexen ook andere ruimten gevestigd zijn als welzijnsruimten, een dagcentrum, commerciële ruimten en multifunctionele ruimten.

NB Indien de toegelaten instelling rechtstreeks verhuurt aan de ouderen of zorgbehoevenden, dient het huurcontract aan de huurtoeslaggrens getoetst te worden; er is dan sprake van afzonderlijke woningen.

School/brede school (ad r)

De brede school is een samenwerkingsverband tussen partijen die zich bezighouden met opgroeiende kinderen. Het basisonderwijs, peuterspeelzaal, kinderopvang en voor-, tussen-, en naschoolse opvang vormen het hart van de brede school. Sport, zorg, cultuur, bibliotheek en andere instellingen kunnen daarnaast deel uitmaken van een brede school. Wanneer partijen in hetzelfde pand zijn gevestigd wordt gesproken van een multifunctionele accommodatie. Een brede school kan een multifunctionele accommodatie zijn, maar kan ook een netwerk van voorzieningen in verschillende panden zijn. Hier wordt uitgegaan van de eerste benadering.

Wijkgebouw of zorgcentrum (ad s en t)

Vanuit een wijkservicecentrum, zorg- en dienstencentrum of medisch centrum wordt zorg en dienstverlening aan vooral buurtbewoners geboden. Kenmerkend voor deze centra is dat meerdere disciplines in hetzelfde gebouw zijn gevestigd. Aan de volgende functies kan ruimte worden geboden:

- zorgcoördinatie; informatie en advies;
- wijkziekenboeg en logeerkamers;
- gezondheidscentrum: huisartsen, therapeuten, kruiswerk, ambulante GGZ;
- activiteitencentrum: recreatie, cultuur sport, educatie, gezelligheid;
- dienstencentrum: maaltijden, linnenservice, klussendienst.

Zorg- en werkhotel (ad u)

Een zorghotel is een hotel waar patiënten die geen volledige, voortdurende ziekenhuiszorg nodig hebben kunnen herstellen van een ingreep. Het zorghotel vormt de schakel tussen de beschermende omgeving van het ziekenhuis en de zelfstandige situatie thuis. Ook patiënten die thuis verpleging en verzorging nodig hebben kunnen gebruik maken van het zorghotel om opname in het ziekenhuis te voorkomen.

In een werkhotel volgen jongeren, die aansluiting met de samenleving (dreigen te) missen, een woon-leer-werktraject. Na een succesvolle afronding van dit traject is er een garantie op een arbeidsplaats en een woonvoorziening.

IV Bijlage bij deze toelichting

BIJLAGE 1: Rentecurve (bij paragraaf 2.5 en 2.8)

Standen per 31-december-2007

Datum	Rente IRS	Datum	Zero (ACT/365)	Datum	Discount
1-jan-08	3,91600%	1-jan-08	3,97017%	1-jan-08	0,999891
30-jan-08	4,28800%	30-jan-08	4,33981%	30-jan-08	0,996397
31-mrt-08	4,68400%	31-mrt-08	4,72116%	31-mrt-08	0,988335
1-jul-08	4,70700%	1-jul-08	4,71617%	1-jul-08	0,976962
31-dec-08	4,71500%	31-dec-08	4,66974%	31-dec-08	0,954260
31-dec-09	4,54700%	31-dec-09	4,44159%	31-dec-09	0,914889
31-dec-10	4,52900%	31-dec-10	4,42528%	31-dec-10	0,875570
31-dec-11	4,53300%	31-dec-11	4,43041%	31-dec-11	0,837495
31-dec-12	4,55500%	31-dec-12	4,45160%	31-dec-12	0,800250
31-dec-13	4,58100%	31-dec-13	4,47993%	31-dec-13	0,764104
31-dec-14	4,61100%	31-dec-14	4,51280%	31-dec-14	0,728944
31-dec-15	4,64600%	31-dec-15	4,55166%	31-dec-15	0,694613
31-dec-16	4,68400%	31-dec-16	4,59315%	31-dec-16	0,661138
31-dec-17	4,72100%	31-dec-17	4,63565%	31-dec-17	0,628781
31-dec-22	4,85900%	31-dec-18	4,66740%	31-dec-18	0,598202
31-dec-27	4,91100%	31-dec-19	4,69984%	31-dec-19	0,568702
31-dec-32	4,91100%	31-dec-20	4,73201%	31-dec-20	0,540254
31-dec-37	4,89100%	31-dec-21	4,76602%	31-dec-21	0,512833
31-dec-47	4,89100%	31-dec-22	4,80077%	31-dec-22	0,486431
31-dec-57	4,89100%	31-dec-23	4,81202%	31-dec-23	0,462796
		31-dec-24	4,82304%	31-dec-24	0,440167
		31-dec-25	4,83541%	31-dec-25	0,418507
		31-dec-26	4,84829%	31-dec-26	0,397776
		31-dec-27	4,86164%	31-dec-27	0,377954
		31-dec-28	4,85779%	31-dec-28	0,360261
		31-dec-29	4,85490%	31-dec-29	0,343397
		31-dec-30	4,85227%	31-dec-30	0,327322
		31-dec-31	4,84985%	31-dec-31	0,312000
		31-dec-32	4,84711%	31-dec-32	0,297404
		31-dec-33	4,83754%	31-dec-33	0,284039
		31-dec-34	4,82806%	31-dec-34	0,271321
		31-dec-35	4,81863%	31-dec-35	0,259217
		31-dec-36	4,80878%	31-dec-36	0,247697
		31-dec-37	4,79943%	31-dec-37	0,236720
		31-dec-38	4,79865%	31-dec-38	0,225682
		31-dec-39	4,79791%	31-dec-39	0,215159
		31-dec-40	4,79682%	31-dec-40	0,205126
		31-dec-41	4,79619%	31-dec-41	0,195561
		31-dec-42	4,79559%	31-dec-42	0,186442
		31-dec-43	4,79502%	31-dec-43	0,177749
		31-dec-44	4,79413%	31-dec-44	0,169460
		31-dec-45	4,79363%	31-dec-45	0,161559
		31-dec-46	4,79315%	31-dec-46	0,154025
		31-dec-47	4,79271%	31-dec-47	0,146843
		31-dec-48	4,79196%	31-dec-48	0,139996
		31-dec-49	4,79156%	31-dec-49	0,133468
		31-dec-50	4,79118%	31-dec-50	0,127244
		31-dec-51	4,79082%	31-dec-51	0,121311
		31-dec-52	4,79018%	31-dec-52	0,115654
		31-dec-53	4,78985%	31-dec-53	0,110261
		31-dec-54	4,78954%	31-dec-54	0,105120
		31-dec-55	4,78924%	31-dec-55	0,100219
		31-dec-56	4,78868%	31-dec-56	0,095545
		31-dec-57	4,78842%	31-dec-57	0,091089
		31-dec-58	4,78842%	31-dec-58	0,086830