



Vereniging van
Nederlandse Gemeenten

Interprovinciaal Overleg **ip^o**

 UNIE VAN
WATERSCHAPPEN



Ministerie van Financiën



Belastingdienst

Vennootschapsbelasting en het gemeentelijk grondbedrijf

Handreiking

SVLO Werkgroep Grond Werkt

Versie: 1.0

Datum: 6 november 2015

1 Inhoudsopgave

1. Introductie	3
1.1 Algemeen	3
1.2 Werkhypothese en inrichting handreiking.....	3
1.3 De status van de handreiking.....	5
2. Vennootschapsbelastingplicht en het gemeentelijk grondbedrijf.....	6
2.1. Algemeen	6
2.2. Het grondbeleid en het grondbedrijf	6
2.3. Achtergrond Wet modernisering Vpb-plicht voor overheidsondernemingen	6
2.4. Het Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten (BBV)	7
2.5. De Vereniging van Grondbedrijven	7
3. Het gemeentelijk grondbedrijf.....	9
3.1. Het 'onderdeel' grondbedrijf	9
3.2. Activiteiten grondbedrijf	9
3.3. De verschillende rollen van het gemeentelijk grondbedrijf	10
3.4. Actieve grondproductie.....	10
3.5. Faciliterende grondproductie.....	11
3.6. Publiek-private samenwerking (PPS)	11
3.7. Het grondbedrijf en de BBV-regels.....	11
3.8. De administratieve verwerking van activiteiten van het grondbedrijf	12
3.9. De grondexploitatie (grex)	13
3.10. Het meerjarenperspectief grondexploitaties (MPG).....	14
3.11. Van het gemeentelijk grondbedrijf naar de fiscale kwalificatie	14
4. De afbakening van activiteiten en vermogensetikettering.....	15
4.1. Algemeen	15
4.2. Afbakening van activiteiten.....	15
4.3. Vermogensetikettering	18
5. Criteria voor het drijven van een onderneming.....	19
5.1. Duurzame organisatie van kapitaal en arbeid.....	19
5.2. Deelname aan het economisch verkeer	19
5.3. Winstoogmerk.....	20
6. De start en het einde van de onderneming.....	22
6.1 Algemeen	22
6.2 Ondernemen en risico's	22
6.3 Werkhypothese: Start en einde van de onderneming van een "going concern grondbedrijf"	22
6.4 Start van de onderneming bij incidentele exploitatie.....	23
6.5 Het einde van de onderneming bij incidentele grondexploitatie	23
6.6 Start en einde van de onderneming: afsluitende opmerkingen	23
6.7 NIEG-gronden.....	24
6.8 Samenvatting fiscaal drijven van een onderneming	24
7. Openingsbalans.....	25
7.1. Algemeen	25
7.2. Discounted cashflow methode (DCF) - vereenvoudigd stappenplan	25
7.3. Onredelijke uitkomst.....	29

8. Samenwerkingsverbanden.....	30
8.1. Algemeen	30
8.2. De “regeling zonder meer”	33
8.3. De gemeenschappelijke regeling met rechtspersoonlijkheid	33
8.4. Samenwerking ondergebracht in een BV/NV	34
8.5. Samenwerking door middel van een CV-structuur	35
9. Toezicht.....	37
9.1. Algemeen	37
9.2. Intern toezicht.....	37
9.3. Toezicht Belastingdienst	38
9.4. Communicerende vaten.....	38
9.5. Schillenmodel	39
Bijlage 1: Toelichting QuickScan grondbedrijven - SVLO.....	40

1. Introductie

1.1 Algemeen

Vanaf 1 januari 2016 vindt de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen (hierna te noemen: de wet) voor het eerst toepassing. Door deze wet krijgen overheden te maken met het feit dat ze voor een deel van hun activiteiten onder de vennootschapsbelasting (hierna te noemen: Vpb) (kunnen) gaan vallen. Onder deze overheden vallen niet alleen lokale overheden als gemeenten, provincies en waterschappen, maar ook onderdelen van het Rijk als ministeries en zelfstandige bestuursorganen (ZBO's). Daarnaast vallen ook onderwijsinstellingen, academisch ziekenhuizen en indirecte overheidslichamen (zoals overheidsstichtingen) onder de reikwijdte van de wet. Ze kunnen dan Vpb-plichtig zijn voor een deel, of het geheel, van hun activiteiten. Kúnnen, want of dat het geval is, zal afhangen van de feiten en omstandigheden van de situatie van een individueel overheidslichaam. De invoering van deze Vpb-plicht kan voor overheden ingrijpende gevolgen hebben wat betreft administratie, administratieve lasten, automatisering, beleid en beheer. De activiteiten waarmee een overheidslichaam, bijvoorbeeld een gemeente onder de wet valt, wordt een overheidsonderneming genoemd.

Om de invoering van de Vpb per 1 januari 2016 mogelijk te maken, dienen de betrokken partijen tijdig voorbereidingen te treffen. Het beoordelen van de belastingplicht, het opstellen van een openingsbalans en de toepassing van vrijstellingen zijn voor gemeenten nieuwe thema's. Een goede implementatie is belangrijk en vraagt tijd. Daarom is in het Bestuurlijk overleg financiële verhoudingen van 10 september 2014 tussen de Vereniging van Nederlandse Gemeenten (VNG), het Interprovinciaal Overleg (IPO), de Unie van Waterschappen (UvW) en het Ministerie van Financiën/de Belastingdienst een raamovereenkomst gesloten. Daarin is afgesproken om samen te gaan werken aan de voorbereidingen van de invoering van de Vpb-plicht en het vervolg van het implementatietraject. Deze samenwerking wordt ook wel de Samenwerking Vennootschapsbelasting Lokale Overheden (SVLO) genoemd.

Gezamenlijk worden hulpmiddelen gemaakt om zo de administratieve lasten van de lokale overheden en de uitvoeringskosten van de Belastingdienst te beperken.

Binnen de gemeentelijke organisaties nemen grondbedrijven een belangrijke positie in. Niet alleen is sprake van een complexe omgeving, de financiële belangen zijn bovendien erg groot. Vanuit die context is er vanuit SVLO een specifieke werkgroep opgestart om te komen tot een gezamenlijke handreiking om de gemeentelijke grondbedrijven concreet te ondersteunen bij de implementatie van de nieuwe wet.¹ Deze handreiking ligt nu voor u.

1.2 Werkhypothese en inrichting handreiking

Het doel van deze handreiking is, zoals hierboven weergegeven, de gemeentelijke grondbedrijven te ondersteunen bij de implementatie van de wet. Gemeentelijke grondbedrijven kennen in de praktijk vele verschijningsvormen. Dit geldt zowel voor de organisatiestructuur als de feitelijke werkzaamheden. Om de handreiking in de praktijk concreet toe te kunnen passen is ervoor gekozen de handreiking vorm te geven aan de hand van een werkhypothese.

Werkhypothese:

Het grondbedrijf is dat onderdeel van de gemeente dat invulling geeft aan de actieve grondexploitatie. Daarbij wordt als kerntaak van het grondbedrijf het transformeren van eigen gronden naar bouwrijpe gronden gezien.

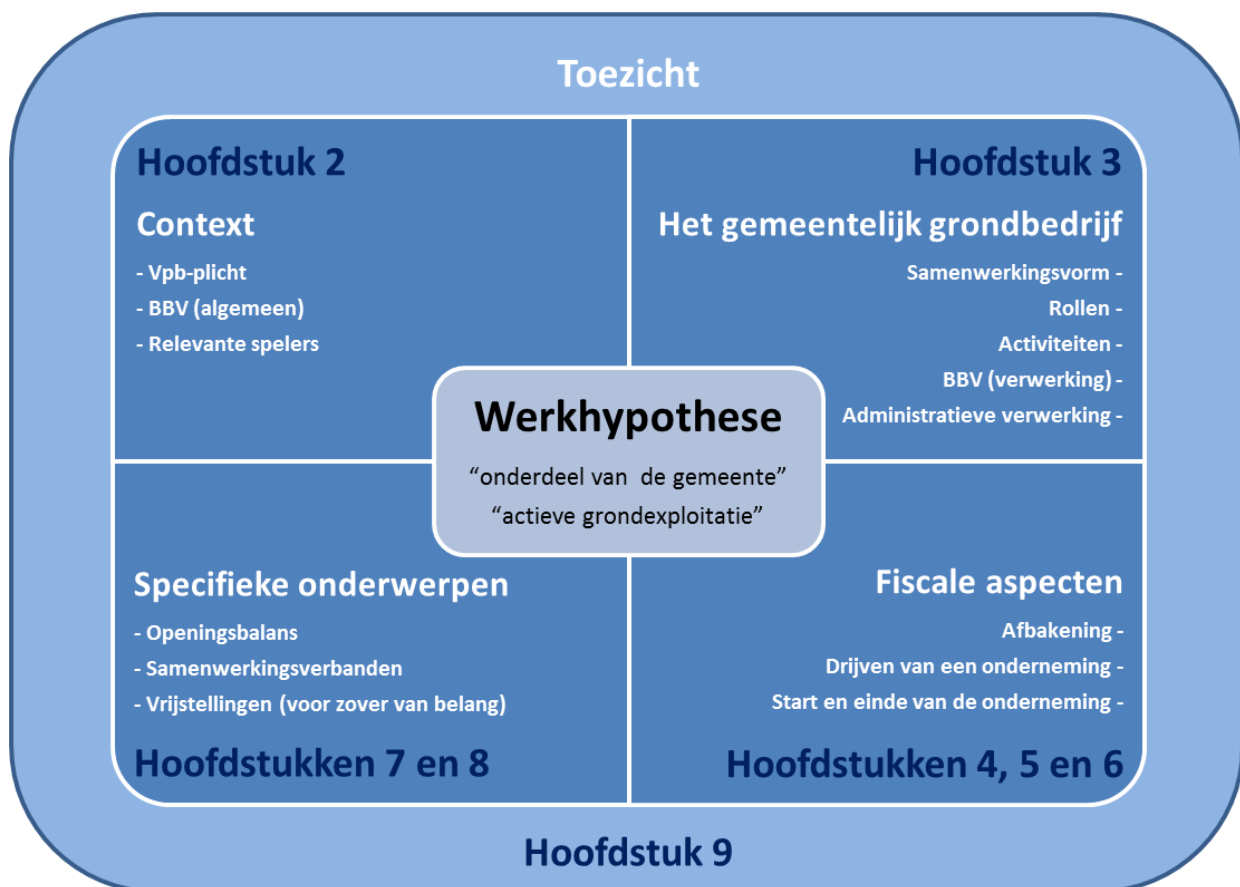
¹ Vanuit die samenwerking zijn eerder ook al een drietal nieuwsflitsen gepubliceerd.

Handreiking Vennootschapsbelasting en het gemeentelijk grondbedrijf

Eenvoudig gezegd: *Het grondbedrijf bestaat in de basis in ieder geval uit (de verzameling van) uitgevoerde activiteiten in relatie tot grondexploitaties ('grexen') op een bepaald moment.*

In deze definitie staan twee elementen centraal: "dat onderdeel van de gemeente" en "de activiteiten". Deze elementen worden in de handreiking verder uitgewerkt en toegelicht. Duidelijk zal worden dat voor de praktijk de concrete feiten en omstandigheden van het geval bepalend zullen zijn voor de uiteindelijke fiscale kwalificatie en - gevolgen. Door te werken met de hierboven genoemde werkhypothese wordt de hoofdlijn inzichtelijk gemaakt. Het gemeentelijk grondbedrijf kan in de praktijk, vanuit de beschreven hoofdlijn en de in deze handreiking opgenomen toelichtingen, veelal zelfstandig tot conclusies komen in de eigen context.

De werkhypothese (en de daarin besloten kernelementen) wordt in het vervolg van de handreiking als uitgangspunt genomen. Daarbij zal een groot aantal onderwerpen worden behandeld en toegelicht. De inrichting van de handreiking is in het onderstaand schema uitgewerkt:



In hoofdstuk 2 van deze handreiking wordt aandacht geschonken aan de achtergrond en de ratio van de wet, de status van deze handreiking, de Vereniging van Grondbedrijven (hierna: VvG) en de relatie met het Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten (hierna te noemen: BBV). In hoofdstuk 3 wordt een korte toelichting op het gemeentelijk grondbedrijf gegeven, waarbij ook de vormen van samenwerking met private partijen kort worden aangestipt. In hoofdstuk 4 komt de afbakening van activiteiten en de vermogensetikettering aan de orde. In hoofdstuk 5 wordt ingegaan op de criteria voor het drijven van een onderneming. Van belang is ook wanneer een stuk grond tot de onderneming gaat behoren; in hoofdstuk 6 komt de start en het einde van de onderneming aan de orde. Als de activiteit(en) van het grondbedrijf door de 'ondernemingspoort' gaan, dan wordt er

Handreiking Vennootschapsbelasting en het gemeentelijk grondbedrijf

een openingsbalans opgesteld. In hoofdstuk 7 wordt aandacht besteed aan de methode die als uitgangspunt gehanteerd wordt voor het opstellen van de openingsbalans. Ook wordt in dit hoofdstuk stilgestaan bij de mogelijk onredelijke uitkomsten en hoe daar zicht op te krijgen. Vervolgens kan het voorkomen dat er van rechtswege een objectvrijstelling van toepassing is op een activiteit van het grondbedrijf. In hoofdstuk 8 wordt ingegaan op de samenwerkingsverbanden waarbij ook deze vrijstellingen op hoofdlijnen behandeld worden. Tot slot wordt in hoofdstuk 9 ingegaan op het belang van intern toezicht binnen het gemeentelijk grondbedrijf en hoe de Belastingdienst vorm geeft aan toezicht.

1.3 De status van de handreiking

In deze handreiking wordt een kader aangegeven met behulp waarvan de grondbedrijven hun fiscale positie vanaf 2016 kunnen vaststellen. Het zijn als het ware piketpaaltjes, waarbinnen gehandeld kan worden. Deze handreiking beoogt derhalve gemeentelijke grondbedrijven ondersteuning te bieden bij het inventariseren en analyseren van de relevante individuele feiten en omstandigheden. Een zorgvuldige toepassing van deze handreiking door de grondbedrijven kan in de praktijk daarmee een belangrijk hulpmiddel zijn bij de vele beslissingen die zij moeten nemen bij de implementatie van de wet.

2. Vennootschapsbelastingplicht en het gemeentelijk grondbedrijf

2.1. Algemeen

Zoals beschreven in de inleiding vindt vanaf 1 januari 2016 de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen toepassing. In deze handreiking worden de mogelijke gevolgen van de wet voor de grondbedrijven van gemeenten in kaart gebracht. Elke gemeente voert een ruimtelijk beleid. In structuurvisies, beleidsnota's en bestemmingsplannen legt een gemeente haar ruimtelijk beleid vast. De structuurvisie is een verplicht plan op basis van de Wet ruimtelijke ordening. In deze structuurvisie - vastgesteld door de gemeenteraad - wordt een integrale afweging gemaakt over het toekomstige ruimtegebruik binnen een gemeente. In beleidsplannen worden deze afwegingen nader uitgewerkt in plannen voor bijvoorbeeld sociale woningbouw, economie, verkeer etc. In bestemmingsplannen wordt vervolgens dit voorgenomen beleid dan nader vastgelegd in voorschriften en regels.

2.2. Het grondbeleid en het grondbedrijf

Eén van de middelen voor een gemeente om de ruimtelijke doelstellingen te verwezenlijken is het gemeentelijke grondbeleid. Een belangrijk instrument voor een gemeente om dit grondbeleid te kunnen voeren is het zogenoemde grondbedrijf. Deze handreiking dient voor het grondbedrijf als hulpmiddel voor de uitvoering van de wet. Een gemeente kan via het grondbedrijf gronden aankopen en deze gaan exploiteren en later als bouwrijpe grond verkopen ("de werkhypothese"). Maar een gemeente kan ook passief, enkel faciliterend, optreden naar personen en ondernemingen. In dat geval verwerft de gemeente niet zelf gronden in eigendom, maar verleent vergunningen en vervaardigt of wijzigt bestemmingsplannen ten behoeve van burgers en ondernemingen. Ten slotte kan een gemeente via publiek-private samenwerking aan grondexploitatie doen.

In deze handreiking komt de Vpb-positie van een gemeentelijk grondbedrijf aan de orde en wel binnen de contouren van deze nieuwe wet. Stap voor stap worden handvatten geboden aan het gemeentelijk grondbedrijf om haar individuele fiscale situatie aan de nieuwe wet te toetsen.

2.3. Achtergrond Wet modernisering Vpb-plicht voor overheidsondernemingen

De Vpb-plicht voor overheidsondernemingen staat al een aantal decennia in de belangstelling. Zoals in hoofdstuk 1 aangegeven vallen zowel gemeenten als provincies, waterschappen etc. onder de wet, maar in deze handreiking gaan we alleen in op de positie van gemeenten. Van oudsher voeren gemeenten vrijwel alleen overheidstaken uit, taken welke hen op basis van de wet zijn toebedeeld. Maar in de tweede helft van de 20e eeuw zien we dat gemeenten zich steeds vaker ook buiten het terrein van de typische overheidstaken begeven. Daarnaast zien we dat de uitoefening van "typische overheidstaken" steeds vaker gebeurt door de private markt. Zo zijn er gemeenten die zelf parkeergarages zijn gaan exploiteren, bedrijfsafval zijn gaan ophalen, en nog andere activiteiten zijn gaan uitoefenen die ook door private ondernemingen worden uitgeoefend. Op basis van de Wet Vpb 1969 waren dergelijke activiteiten van gemeenten tot nog toe niet belastingplichtig en bleven de hiermee gerealiseerde resultaten buiten de heffing. Alléén de in de wet bij naam genoemde overheidslichamen en activiteiten waren belastingplichtig, zoals bijvoorbeeld handelsbedrijven en energiebedrijven. Maar dat waren er maar een paar. Dat betekende dat het grootste deel van de activiteiten van overheden buiten de belastingheffing vielen. Ook de activiteiten waarmee in concurrentie wordt getreden, onder andere activiteiten van gemeenten, bleven veelal buiten de Vpb, terwijl private ondernemingen die eenzelfde activiteit uitoefenen wel onder de Vpb vallen. Fiscaal zeggen we dan dat er een ongelijk speelveld is en sprake is van (potentieel) oneerlijke concurrentie. Dezelfde activiteiten vallen bij de één (private ondernemingen) wel in de belaste sfeer en bij een ander (o.a. gemeenten) niet. En dat is in strijd met één van de pijlers van het EU-verdrag.

Handreiking Vennootschapsbelasting en het gemeentelijk grondbedrijf

Eén van deze pijlers van het EEG-verdrag (1957), het latere EU-verdrag, ziet namelijk op eerlijke concurrentie binnen de Europese markt. Gelijke gevallen moeten gelijk worden behandeld en concurrentie moet eerlijk zijn. Wanneer ongelijke concurrentie wordt geïndiceerd door een onderdeel van de Staat, dan is al snel sprake van ongeoorloofde staatssteun. Het niet in de belastingheffing betrekken van economische activiteiten van een gemeente, welke activiteiten concurreren met vergelijkbare activiteiten van commerciële ondernemingen wordt door de Europese Commissie gezien als ongeoorloofde staatssteun. In de loop der jaren heeft zowel het Kabinet alsook de Europese Commissie klachten vanuit Nederland van individuele burgers en bedrijven gehad in verband met concurrentievervalsing door de overheid.

De Europese Commissie verricht daarom al geruime tijd onderzoek naar mogelijke staatssteun als gevolg van de huidige vormgeving van de Vpb-plicht voor overheidsondernemingen. Dit onderzoek heeft zich met name toegespitst op de vraag of de vormgeving van de Vpb-plicht leidt tot vervalsing van het gelijke speelveld tussen overheidsondernemingen die economische activiteiten ontplooiën enerzijds en private ondernemingen die dezelfde activiteiten verrichten anderzijds. Dit onderzoek heeft in 2013 geresulteerd in een uitnodiging tot het nemen van dienstige maatregelen. In gewoon Nederlands betekent dit dat Nederland is verzocht de wet zo snel mogelijk te wijzigen. Uiteindelijk heeft het geleid tot een aanpassing van de Wet Vpb 1969 op grond waarvan (directe en indirecte) overheidsondernemingen per 1 januari 2016 belastingplichtig worden.

Voor elke gemeente, waaronder het gemeentelijk grondbedrijf, is het vanaf 1 januari 2016 van belang te beoordelen of zij met de uitoefening van haar activiteit(en) in fiscale zin een onderneming drijven. Als zij een onderneming drijft dan zeggen we dat deze onderneming ‘door de ondernemingspoort komt’. Bedoeld is dan door de poort van de Vpb-heffing. In deze notitie zullen de stappen worden besproken welke een grondbedrijf moet zetten om te kunnen inschatten of zij in 2016 (of later) door de poort gaat. Het zetten van deze stappen zal in de praktijk moeten worden gedaan aan de hand van de cijfers van elke individuele gemeente. De gemeente stelt elk jaar op basis van de Gemeentewet begrotings- en verantwoordingsstukken op. De regeling daarvoor is vervat in het zogenoemde BBV, het Besluit Begroting en Verantwoording provincies en gemeenten. De Commissie BBV draagt in de praktijk zorg voor een eenduidige uitleg en toepassing van het BBV.

2.4. Het Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten (BBV)

De ‘commerciële’ cijfers van het gemeentelijk grondbedrijf zijn gebaseerd op het BBV. In de parlementaire behandeling is aangegeven dat deze BBV-cijfers als uitgangspunt genomen mogen worden voor de bepaling van de fiscale cijfers. Omdat het BBV niet is opgesteld vanuit fiscaal oogpunt moeten, om een fiscaal resultaat te kunnen bepalen, deze cijfers worden vertaald naar een fiscale grondslag. Binnen SVLO is een specifiek hulpmiddel voor gemeentelijke grondbedrijven opgesteld, de zogenoemde ‘QuickScan’, waarmee grondbedrijven een eerste indicatie kunnen krijgen of er sprake is van een fiscaal winstoogmerk. Basis voor deze QuickScan vormen de BBV-cijfers. Het kan zijn dat verder onderzoek nodig is naar het fiscale winststreven en derhalve naar het fiscaal drijven van een onderneming. Op deze QuickScan en de eventuele vervolgstappen wordt in hoofdstuk 5 en bijlage 1 nader ingegaan.

2.5. De Vereniging van Grondbedrijven

Omdat het grondbedrijf binnen een gemeente een belangrijk onderdeel is, is in 2015 binnen de SVLO overleg gestart met de VvG. Een belangrijk uitgangspunt van deze samenwerking is het beheersbaar houden van de administratieve - en uitvoeringslasten. De commissie BBV heeft hierbij een belangrijke rol gespeeld door het introduceren van de nieuwe BBV-standaarden voor

Handreiking Vennootschapsbelasting en het gemeentelijk grondbedrijf

grondexploitaties.² Door middel van de introductie van deze nieuwe BBV-standaarden per 1 januari 2016 wordt getracht de BBV-regels voor grondexploitaties zoveel als mogelijk aan te laten sluiten bij de fiscale regels.

Deze handreiking is het gezamenlijke product van de samenwerking tussen de Belastingdienst, het Ministerie van Financiën en de VNG/VvG.

² De wijzigingen zijn aangekondigd en momenteel loopt de consultatieronde. De wijziging wordt pas formeel in de loop van 2016, maar dan wel met terugwerkende kracht naar 1-1-2016. Bij het schrijven van deze handreiking zijn wij er vanuit gegaan dat deze wijzigingen worden aangenomen.

3. Het gemeentelijk grondbedrijf³

3.1. Het 'onderdeel' grondbedrijf

Het gemeentelijk grondbedrijf is dat "onderdeel binnen de gemeente" dat het grondbeleid uitvoert. Het grondbedrijf als zodanig kent in de praktijk een groot aantal verschijningsvormen. Zo kan het grondbedrijf ingericht zijn langs de lijnen van een zuivere projectenorganisatie, maar ook een afdelingsgerichte benadering komt in de praktijk voor. Daartussen zijn overigens nog vele mengvormen denkbaar. Omdat in de werkhypothese (naast de "actieve grondexploitatie") het "onderdeel van de gemeente" dat uitvoering geeft aan de activiteiten centraal staat, is als toelichting op het grondbedrijf onderstaand (fictief) tegelmodel opgenomen. Dit model geeft zicht op de (mogelijke) rollen en taken die samenhangen met het uitvoering geven aan het grondbeleid.



3.2. Activiteiten grondbedrijf

Van oudsher vervult het grondbedrijf een 'actieve' rol. Ruwe gronden worden gekocht, of anderszins verkregen, en vervolgens bouwrijp gemaakt. Dit is dan ook de reden dat binnen de werkhypothese uitgegaan is van actieve grondexploitatie.

Sinds de komst van het verbeterde kostenverhaalsinstrumentarium in de Wet ruimtelijke ordening (Wro) in 2008 en gelet op het feit dat de laatste jaren grote verliezen worden gemaakt binnen het gemeentelijk grondbedrijf, is steeds meer ook sprake van een 'faciliterende' rol. De gemeente oefent in dat geval wel haar invloed uit op de toekomstige bestemming en de inrichting van gronden, maar doet dit niet door middel van het zelf aankopen en bouwrijp maken van gronden. Er wordt dan door middel van het bestemmingsplan, een anterieure overeenkomst en/of een exploitatieplan invloed uitgeoefend op grond die bijvoorbeeld in handen is van een particulier, ontwikkelaar of een bouwbedrijf.

³ De feiten en omstandigheden die in dit hoofdstuk worden genoemd zijn ontleend aan de Contourennota Vennootschapsbelasting (VPB) Gemeentelijk Grondbedrijf van 3 juli 2015 van de VNG/VvG.

Handreiking Vennootschapsbelasting en het gemeentelijk grondbedrijf

Hieronder is een bedrijfseconomische toelichting op de activiteiten van het gemeentelijk grondbedrijf opgenomen. Daarbij wordt toegelicht in welke hoedanigheid die activiteiten worden uitgeoefend (rollen) en op welke wijze deze activiteiten geadministreerd worden. Ook wordt een (korte) toelichting gegeven op het BBV, de administratieve verwerking en het meerjarenperspectief grondexploitaties (MPG).

De vraag of en zo ja welke van deze activiteiten fiscaal gezien gaan behoren tot de af te bakenen (potentiële) onderneming komt in hoofdstuk 4 aan de orde.

3.3. De verschillende rollen van het gemeentelijk grondbedrijf

De gemeente maakt ruimtelijk beleid om maatschappelijk gewenste ruimtelijke ontwikkelingen in gang te zetten en te bewerkstelligen. Eén van de middelen om de ruimtelijke doelstellingen, bijvoorbeeld op het gebied van volkshuisvesting, natuur en groen, infrastructuur en maatschappelijke voorzieningen, te kunnen verwezenlijken is grondbeleid.

Het grondbedrijf vervult in dit grondbeleid een belangrijke rol, zij draagt bij aan het proces dat tot doel heeft het feitelijke gebruik van grond in overeenstemming te brengen met het maatschappelijk gewenste gebruik. De gemeente als publiek domein doet aan regie en kiest de toepasselijke productievormen en zoekt daarbij de balans tussen het maatschappelijke en financieel optimum.

Het gemeentelijk grondbedrijf kan de volgende regie- en productierollen vervullen:

Regierollen

- Actieve regie: de gemeente zet in op verandering van ruimtegebruik gelet op bestuurlijke doelen;
- Reactieve regie: de gemeente heeft geen expliciete ontwikkelvisie op een betreffend gebied, maar reageert uitnodigend en welwillend op initiatieven van grondeigenaren.

Productierollen

- Actieve grondproductie: inkoop, bewerking en verkoop van grond met een bewust gekozen risico-overgangsmoment;
- Facilitaire grondproductie: de gemeente verhaalt alleen de kosten door middel van een anterieure grondexploitatieovereenkomst, dan wel door middel van een exploitatieplan;
- Risicodragende samenwerking: publiek-private samenwerking (PPS), bijvoorbeeld in de vorm van een BV of CV.

Hierna wordt alleen ingegaan op de verschillende productierollen. Per rol wordt kort beschreven welke werkzaamheden het gemeentelijk grondbedrijf in zijn algemeenheid verricht.

De regierollen blijven hierna onbesproken, omdat deze rollen vooral bestuurlijk van belang zijn en niet direct iets zeggen over de werkzaamheden die worden verricht en niet direct fiscaal van belang zijn.

3.4. Actieve grondproductie

Bij actieve grondproductie worden gronden ontwikkeld, welke in eigendom zijn of komen van de gemeente. De gronden kunnen op verschillende wijzen zijn verkregen. Dit kan bijvoorbeeld via vrijwillige aankoop, grondruil of door middel van onteigening van grond in het algemeen belang. De gemeente voert zelf de werkzaamheden uit om grond geschikt te maken voor bouw - dit wordt het bouwrijp maken van grond genoemd - en wijzigt (eventueel) het bestemmingsplan. Met de aanleg van werken en voorzieningen zorgt het grondbedrijf er bovendien voor dat deze grond wordt ontsloten. Deze grond wordt vervolgens als bouwrijpe- en functiegeschikte (woonrijpe-) grond verkocht aan één of meerdere partijen (bouwers, projectontwikkelaars, beleggers, corporaties, en/of particulieren). Die partij zorgt vervolgens voor bebouwing. De nieuw ontstane openbare ruimte in

Handreiking Vennootschapsbelasting en het gemeentelijk grondbedrijf

het gebied wordt overgedragen aan het gemeentelijk onderdeel dat verantwoordelijk is voor het beheer van de openbare ruimte en dat tevens het structurele beheer en onderhoud uitvoert.

Het verschil tussen de aankoopprijs van de grond en de uitgifteprijs van het perceel, komt toe aan de gemeente. Wanneer grond tussen aankoop en uitgifte in waarde is gestegen zal dit verschil een meerwaarde zijn. Kosten welke deels aan deze meerwaarde ten grondslag liggen zijn de uitgaven aan personeel, onderzoek, uitvoering van werken en werkzaamheden en de aanleg van openbare ruimte. De kosten gaan vaak vele jaren uit voor de opbrengsten, omdat de opbrengsten meestal pas aan het einde van een project worden gerealiseerd. De kosten voor voorfinanciering, rentelasten en tijdelijk beheer komen daarom ook voor rekening van de gemeente. Indien er met een grondexploitatie overschotten worden behaald, dan kunnen deze overschotten worden aangewend om de ontwikkeling van een ander, niet-rendabel, project mogelijk te maken.

3.5. Faciliterende grondproductie

Gemeentelijke grondbedrijven maken de laatste jaren steeds vaker gebruik van de zogenoemde faciliterende grondproductie. De gemeente koopt dan niet zelf grond aan (wordt geen eigenaar), maar oefent haar invloed op de inrichting van de grond uit via het bestemmingsplan, de anterieure overeenkomst en/of een posterieure overeenkomst met een exploitatieplan. Deze mogelijkheid bestaat sinds 1 juli 2008 en is vastgelegd in de regeling voor grondexploitatie, de Wro. De gemeente kan ook andere initiatieven ondernemen en ondersteunen om ontwikkelingen mogelijk te maken.

De werkzaamheden van de gemeente worden bekostigd uit de exploitatiebijdrage van de grondeigenaar die tot ontwikkeling van zijn gronden overgaat, ook wel bekend als het 'kostenverhaal'. Het kostenverhaal wordt doorgaans (in circa 95% van de gevallen) vrijwillig vooraf overeengekomen door middel van een anterieure overeenkomst. Uiterlijk bij het vaststellen van het bestemmingsplan, dient het kostenverhaal geregeld te worden. Als er op dat moment nog geen overeenkomst is met de andere partij, dan is de gemeenteraad verplicht om aan de hand van de Wro een exploitatieplan vast te stellen. De grondeigenaar ontvangt in dat geval van de gemeente een betalingsvoorschrift bij de omgevingsvergunning voor het bouwen.

In tegenstelling tot actieve grondproductie is het bij faciliterende grondproductie lastig om tussen twee of meer plannen onderling te verevenen. In dat geval gelden de regels in de Wro voor bovenplanse kosten.

3.6. Publiek-private samenwerking (PPS)

Naast de eerder genoemde vormen kan de gemeente er ook voor kiezen om samen met een private partij een stuk grond te gaan ontwikkelen. Er wordt dan een gezamenlijke onderneming gestart, waarin partijen gezamenlijk gronden inbrengen en ontwikkelen. De samenwerking kan in verschillende vormen plaatsvinden. Meestal wordt een aparte entiteit opgericht, bijvoorbeeld een BV of NV. In de praktijk wordt vaak een wijkontwikkelingsmaatschappij (WOM) opgericht. Ook kan de samenwerking plaatsvinden in een CV. In hoofdstuk 8 wordt aandacht besteed aan de diverse samenwerkingsvormen en bijbehorende fiscale vraagstukken.

Belangrijk aandachtspunt voor de PPS is het hanteren van marktconforme prijzen. Ook is van belang dat marktpartijen in de PPS niet zomaar een openbaar gebied mogen aanleggen, omdat hiervoor aanbestedingsregels gelden.

3.7. Het grondbedrijf en de BBV-regels

Voor gemeenten geldt het Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten (BBV). Op basis van het BBV worden de 'commerciële cijfers' opgesteld. Zowel in de begroting als in de jaarrekening van de gemeente is een aparte paragraaf opgenomen waarin de prognoses/resultaten van het gemeentelijk grondbedrijf worden weergegeven. In de begroting vindt men de

Handreiking Vennootschapsbelasting en het gemeentelijk grondbedrijf

(voorcalculatorische) verwachtingen voor het begrotingsjaar en de daaropvolgende drie jaren. Ook wordt hier een toelichting gegeven op het gemeentelijk grondbeleid en de te realiseren doelen.

Binnen het BBV worden drie soorten gronden onderscheiden:

- Niet in Exploitatie Genomen (bouw)Gronden (NIEGG) waarbij nog steeds een ontwikkelvoornemen aanwezig is, maar waarvan het programma nog fors kan wijzigen;
- Strategisch aangekochte gronden (materiële vaste activa - MVA) waarvoor geen ontwikkeling (meer) wordt voorzien binnen een door de raad vastgestelde termijn;
- Bouwgronden in Exploitatie (BIE).

Per 1 januari 2016 bestaan de NIEG-gronden, ervan uitgaande dat de nieuwe BBV-standaarden worden aangenomen, niet meer. Deze gronden dienen dan te worden gekwalificeerd als materiële vaste activa of te worden ingebracht in een (nieuwe) grondexploitatie, waardoor deze gronden als BIE gaan kwalificeren. De fiscale aspecten inzake de MVA vallen buiten de scope van deze handreiking.

3.8. De administratieve verwerking van activiteiten van het grondbedrijf

Bouwgrondproductie is een risicovolle activiteit. Daarom wordt deze activiteit apart geregistreerd in de jaarrekening. Hiervoor wordt een aparte projectenadministratie bijgehouden, de activiteiten worden geregistreerd onder de functie 830. In het algemeen legt de algemene reserve grondbedrijf de verbinding tussen de cijfers die worden geboekt onder functie 830 en de overige cijfers van de gemeente. Als deze reserve onvoldoende groot is, zal het grondbedrijf een beroep doen op de algemene dienst (concern van de gemeente).

Binnen de projectenadministratie van de gemeente wordt gewerkt met verschillende soorten 'complexen'. Zodra er een eerste factuur wordt verwacht voor een bouwgrondexploitatie, wordt deze direct geboekt in de projectenadministratie (er wordt een nieuw complex geopend). Wanneer complexen een positief resultaat opleveren, dan wordt het overschot na afronding van het project of door middel van tussentijdse winstneming gestort in de algemene reserve grondbedrijf. Als er sprake is van een verlies, dan wordt dit verlies direct gecompenseerd door een te vormen voorziening. Dekking van deze voorziening komt uit de algemene reserve grondbedrijf of andere gemeentelijke middelen.

Binnen de complexen worden op dit moment NIEGG en BIE onderscheiden. NIEGG is meestal anticiperend of strategisch aangekocht. Deze gronden zijn (doorgaans) aangekocht met een reëel en stellig voornemen om de grond in de nabije toekomst te gaan bebouwen. Deze verwachting is bekrachtigd in een raadsbesluit, waarin de raad inhoud heeft gegeven aan de ambitie en planperiode. Deze gronden kenmerken zich dus door het feit dat er bij verwerving sprake is geweest van een stellig voornemen. Het voornemen is nog niet omgezet naar een grondexploitatieplan. Zoals aangegeven zullen (naar verwachting) per 1 januari 2016 de NIEG-gronden niet meer bestaan. Deze gronden dienen dan te worden gekwalificeerd als BIE of te worden overgebracht naar de materiële vaste activa van de gemeente (welke geen onderdeel uitmaakt van de functie 830). Fiscaal vindt aparte toetsing plaats naar de vraag of er met de activiteiten waarvoor de materiële vaste activa worden aangewend (deze gronden behoren niet meer tot het grondbedrijf), ook een onderneming gedreven wordt. Hierbij zal de vraag of er sprake is van (meer dan) normaal vermogensbeheer een belangrijke zijn. Als sprake is van normaal vermogensbeheer, dan vallen deze materiële vaste activa buiten het ondernemingsvermogen van de gemeente.

BIE zijn gronden waarvan de grondexploitatie in uitvoering is. De gemeenteraad heeft voor deze gronden het ruimtelijke plan en de begroting vastgesteld. De vervaardigingskosten van het bouw- en woningrijp maken van de locatie worden geactiveerd. Het grondbedrijf mag deze kosten activeren,

omdat het vrijwel altijd meerjarenplannen betreffen. Als er een tekort wordt voorzien, dan wordt het (voorzien) verlies onmiddellijk genomen in de vorm van een voorziening. Wordt er een overschot verwacht, dan wordt dit resultaat pas genomen op het moment dat voldoende zeker is dat het overschot ook daadwerkelijk gerealiseerd wordt. Dat zal vaak betekenen dat een winst pas wordt geboekt aan het einde van een project, omdat er dan uitgifte van percelen (bouwrijpe grond) plaatsvindt. De toepassing van tussentijdse winstneming, dus gedurende de looptijd van een project, komt echter ook voor.

3.9. De grondexploitatie (grex)

De begroting van de grondtransformatie wordt ook wel een grondexploitatie (grex) genoemd. Deze begroting bestaat uit een staat van kosten en opbrengsten per locatie.

De kosten van de grex kunnen uit allerlei componenten bestaan (zie ook de artikelen 6.2.4 en 6.2.5 Besluit ruimtelijke ordening, hierna te noemen: BRO), zoals:

- kosten van verwerving gronden en eventuele opstallen;
- kosten van het ontwerp;
- kosten van milieukundig, archeologisch, cultuurhistorisch en akoestisch onderzoek;
- kosten van bodemsanering, ophogen en andere grondwerken;
- kosten van de aanleg en inrichting van de openbare ruimte en groenvoorzieningen;
- kosten van aanleg nutsvoorzieningen, riolering en parkeervoorzieningen;
- kosten van de inzet van het gemeentelijk apparaat;
- kosten van planschade.

Ook de kosten van voorfinanciering, rentelasten en tijdelijk beheer komen dikwijls voor rekening van de gemeente, omdat opbrengsten vaak pas binnenkomen aan het einde van een project.

Bovenstaande kosten, welke op basis van artikel 6.2.4 en 6.2.5 BRO kunnen worden toegerekend aan de grondexploitatie, zullen fiscaal doorgaans ook als zakelijk gelden en toerekenbaar zijn aan de grondexploitatie.⁴

De belangrijkste opbrengsten uit de grex zijn de inkomsten uit gronduitgifte. Deze inkomsten plus de opbrengsten voor gronden met een maatschappelijke functie (tegen de door de raad vastgestelde normgrondprijs) en andere bijdragen van derden⁵, vertegenwoordigen de waarde van grond. De bestemming (wonen, winkels, kantoren, bedrijven, agrarisch etc.) speelt hierbij een belangrijke factor. Weliswaar bebouwt het gemeentelijk grondbedrijf zelf de grond niet, voor de waarde is wel van belang welk vastgoed op de grond gebouwd kan worden.

De prijs van de grond wordt bepaald op basis van de residuele waarde. Bij deze rekenmethode wordt eerst bekeken wat de marktwaarde is van de (te realiseren) onroerende zaak, vervolgens worden de stichtingskosten hiervan af gehaald, waarna de 'grondwaarde' resteert.

Het saldo van deze kosten en opbrengsten, ofwel het resultaat, kan aanvankelijk zowel positief alsook negatief zijn. De verrekening van de resultaten vindt in het algemeen plaats door toevoeging of onttrekking aan de algemene reserve grondbedrijf. Als deze reserve onvoldoende groot is voor verrekening, dan zal het grondbedrijf een beroep doen op de algemene dienst (concern van de gemeente).

⁴ Er moet wel een causaal verband bestaan tussen de kosten en de grondtransformatie. Als toerekening op zakelijke basis plaatsvindt (er is een causaal verband), hetgeen veelal het geval zal zijn, worden deze kosten fiscaal gevolgd. Personeelskosten kunnen (fiscaal) tegen integrale kostprijs worden meegenomen.

⁵ Opbrengsten van derden zijn opbrengsten verkregen van privaatrechtelijke lichamen, natuurlijke personen en inkomsten van anderen dan het eigen publiekrechtelijke lichaam. Ook geormerkte, al dan niet Europese, subsidies kunnen hiertoe behoren. Onder een subsidie wordt verstaan de aanspraak op financiële middelen, door een bestuursorgaan verstrekt met het oog op bepaalde activiteiten van de aanvrager, anders dan als betaling voor aan het bestuursorgaan geleverde goederen of diensten (art. 4:21 Awb). Fiscaal worden subsidies en vergelijkbare gelden als "gelabelde gelden" aangemerkt. Ongelabelde bijdragen aan de algemene middelen verkregen van de Rijksoverheid (Gemeentefonds en Provinciefonds) zijn voorbeelden van opbrengsten die buiten beschouwing blijven.

3.10. Het meerjarenperspectief grondexploitaties (MPG)

Naast de jaarrekening en de begroting maken de meeste gemeenten een meerjarenperspectief grondexploitaties (MPG). Het MPG bevat het saldo van alle lopende grondexploitaties, waarbij gekeken wordt naar het afgelopen jaar en de verwachte resultaten in de toekomst. De volgende componenten kunnen onderdeel uitmaken van het MPG:

- een cijfermatig overzicht van de uitkomsten van de geactualiseerde grondexploitatieberekeningen;
- een (korte) toelichting op de verschillen tussen het voorcalculatorische resultaat (het MPG per 1-1) en de geactualiseerde prognose op basis van de netto contante waarde;
- een actuele stand van het vermogen, waaronder het verloop en de stand van de algemene reserve grondbedrijf en gevormde voorzieningen;
- een overzicht en korte toelichting van de stand van zaken en voortgang van majeure projecten.

Een MPG met de stand per 31-12 van enig jaar, geeft inzicht in de financiële stand van zaken van alle lopende grondexploitaties. Deze wordt ook gebruikt bij het opstellen van de jaarrekening.

Het MPG bevat in het algemeen geen gegevens omtrent het resultaat inzake de faciliterende grondexploitatie. Indien in het kader van verwevenheid de faciliterende grondexploitatie onderdeel uitmaakt van de activiteiten van “het grondbedrijf” moeten de uitkomsten van het MPG hier nog op aangepast worden. Zie hiervoor ook toelichting opgenomen in bijlage 1 (de QuickScan).

3.11. Van het gemeentelijk grondbedrijf naar de fiscale kwalificatie

In dit hoofdstuk is beschreven welke activiteiten het gemeentelijk grondbedrijf kan uitvoeren en vanuit welke hoedanigheid (of motief) zij dit veelal zal doen. Samengevat kan dit als volgt worden weergegeven.

Onderdeel	Activiteit	Type grond	Verwerking	MPG	Fiscaal
Grondbedrijf	Actieve grondexploitatie	BIE	<ul style="list-style-type: none">• Projectmatig• Rekening 830• Grex	Ja	Hoofdstuk 4 - 8
	Faciliterende grondexploitatie	NVT	Projectmatig	Mogelijk aangevuld	Hoofdstuk 4 (verwevenheid) Eventueel 5-8
	PPS	Samenwerking	Projectmatig	Nee	Hoofdstuk 8
Overig	Divers	MVA (oud NIEGG)	Balans	Nee	Apart beoordelen (buiten scope handreiking)

De in deze handreiking centraal gestelde werkhypothese ziet op de eerste regel in dit schema.

In de volgende hoofdstukken komt de fiscale kwalificatie voor de Vpb aan de orde, waarbij wij zijn uitgegaan van de feiten en omstandigheden zoals in dit hoofdstuk omschreven.

Voor de fiscale kwalificatie is allereerst van belang dat een gemeentelijk grondbedrijf inventariseert welke activiteiten concreet worden uitgeoefend (en in hoeverre deze overeenkomen met de hiervoor genoemde activiteiten). Vervolgens is van belang of deze activiteiten een sterke samenhang (verwevenheid) met elkaar vertonen. Wanneer de verweven activiteiten fiscaal zijn afgebakend en de bijbehorende vermogensbestanddelen (zoals bijvoorbeeld grond, personeel, andere bedrijfsmiddelen, financiering etc.) hieraan zijn toegerekend, komt de ondernemingstoets aan de orde. Beoordeeld dient te worden of sprake is van een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid, waarmee wordt deelgenomen aan het economisch verkeer, met het oogmerk om hiermee winst te behalen. In hoofdstuk 5 wordt dit verder geconcretiseerd.

4. De afbakening van activiteiten en vermogensetikettering

4.1. Algemeen⁶

Afbakening van activiteiten en vermogensetikettering zijn twee onderwerpen die een rol spelen bij de belastingplicht voor overheidsondernemingen (en dus ook voor de grondbedrijven). Het begrip activiteit is hierbij een centraal begrip. Een gemeente verricht vele handelingen. Dat kunnen taken zijn die aan de gemeente op basis van een wet zijn opgedragen. Hierbij kan gedacht worden aan activiteiten als het maken van bestemmingsplannen en het verlenen van vergunningen. Ook kan het gaan om handelingen die een vergelijkbare private onderneming ook op de markt verricht, zoals bijvoorbeeld het exploiteren van een parkeergarage. Fiscaal bezien is van belang of met de uitoefening van een activiteit een onderneming wordt gedreven. Is iedere handeling een activiteit? Of is een taak gelijk te stellen aan een activiteit? Het is relevant op welk 'niveau' een activiteit onderkend dient te worden. Is bijvoorbeeld het afgeven van vergunningen de activiteit? Of het afgeven van een bouwvergunning? Of het afgeven van een bouwvergunning voor projectontwikkelaars, het afgeven van een bouwvergunning voor particulieren, etc.? In de Nadere memorie van antwoord heeft de wetgever meer duiding gegeven aan het begrip activiteit:

“Een activiteit omvat doorgaans een samenhangend geheel van handelingen (van één of meer personen) om iets tot stand te brengen of te produceren. Een activiteit is vaak herkenbaar, doordat deze wordt (op)geleverd of ter beschikking wordt gesteld (prestaties). De prestatie is dus gericht op een specifieke (interne of externe) gebruiker of kring van gebruikers.”⁷

Om haar activiteiten te kunnen verrichten heeft een gemeente middelen nodig, ook wel genoemd bezittingen of activa (opgenomen op de actiefzijde van de balans van de gemeente). De manier waarop de gemeente deze bezittingen heeft gefinancierd vinden we terug aan de vermogenskant van de balans (de passiva). Een balans geeft derhalve weer de bezittingen van een gemeente en de manier waarop de gemeente deze bezittingen heeft gefinancierd. Al deze activa en passiva moeten op de één of andere manier worden toebedeeld aan al de activiteiten van een gemeente. Dat laatste noemen we vermogensetikettering. Beide begrippen zullen hieronder nader worden toegelicht.

4.2. Afbakening van activiteiten

De belastingplicht van overheidsondernemingen vanaf 1 januari 2016 is neergelegd in artikel 2, lid 1, letter g, van de Wet Vennootschapsbelasting 1969. Op basis van dit artikel zijn als binnenlandse belastingplichtigen aan de Vpb onderworpen “de in Nederland gevestigde publiekrechtelijke rechtspersonen ... voor zover zij een onderneming drijven”. Twee elementen uit de voorgaande zin zijn hier fiscaal relevant:

- 1) het begrip “voor zover”;
- 2) het begrip “een onderneming drijven”.

Alvorens deze beide begrippen uitgelegd worden, eerst twee opmerkingen over het begrip publiekrechtelijke rechtspersoon en het begrip activiteit.

Onder een publiekrechtelijke rechtspersoon verstaan we het Rijk, een provincie, een gemeente, een waterschap of een andere overheid, die volgens de Grondwet een verordenende bevoegdheid heeft, of een samenwerkingsverband van overheden, zoals een gemeenschappelijke regeling met rechtspersoonlijkheid.⁸ Een rechtspersoon is een drager van rechten en plichten: een rechtspersoon

⁶ In het kader van de samenwerking binnen SVLO-verband zijn op diverse fiscale onderwerpen al notities en/of schema's geschreven. In het kader van de zelfstandige leesbaarheid van deze handreiking is ervoor gekozen de tekst op onderdelen integraal over te nemen.

⁷ Kamerstukken I 2014-2015, F, p. 4.

⁸ Zie ook artikel 2:1 BW.

Handreiking Vennootschapsbelasting en het gemeentelijk grondbedrijf

kan daardoor zelfstandig optreden in het maatschappelijk verkeer en kan zelfstandig zaken aankopen, overeenkomsten sluiten etc. Voor deze handreiking kijken we naar het gemeentelijk grondbedrijf, hiervoor is daarom relevant en ook essentieel dat een gemeente een publiekrechtelijke rechtspersoon is. Verder is relevant dat wanneer een publiekrechtelijke rechtspersoon als de gemeente verschillende (clusters van) activiteiten uitoefent welke als het drijven van een onderneming moeten worden gekwalificeerd, die ondernemingen binnen een gemeente fiscaal in één aangifte worden gevoegd. Een gemeente dient voor al haar belastingplichtige activiteiten voor de Vpb jaarlijks dus maar één aangifte in.

In artikel 2 van de wet komt het begrip ‘activiteit’ niet voor. Voor de Europese Commissie (hierna: de Commissie) staat het begrip “economische activiteit” centraal. De Commissie verstaat onder economische activiteit “elke activiteit, bestaande uit het aanbieden van goederen en diensten op en markt waarop ook private ondernemingen actief zijn”. De Commissie gebruikt dus het begrip “(economische) activiteit”, waar de Nederlandse wet het begrip “drijven van een onderneming” gebruikt.

Dan een nadere uitleg wat betreft de twee begrippen “voor zover” en “een onderneming drijven”.

ad 1). Een publiekrechtelijke rechtspersoon, als de gemeente of de provincie (wanneer hierna wordt gesproken over ‘gemeente’ wordt dit gezien als representatie van alle publiekrechtelijke rechtspersonen), is alleen belastingplichtig voor de Vpb voor zover zij een onderneming drijft. Dat betekent dat van alle activiteiten die een gemeente verricht een splitsing moet worden gemaakt tussen activiteiten welke kwalificeren als het drijven van een onderneming en activiteiten welke niet als zodanig kwalificeren (deze splitsing heeft gevolgen voor de vermogensetikettering, meer daarover verderop in deze handreiking).

Hierbij moet tevens worden gekeken naar de wijze waarop die activiteiten worden georganiseerd, omdat dit invloed heeft op de vraag welke activiteiten gezamenlijk worden genomen voor de beoordeling van de fiscale ondernemingstoets. Dit laatste heeft te maken met het begrip verwevenheid/clustering, waarop later terug zal worden gekomen.

ad 2). Het begrip ‘onderneming’ is een voor de Wet IB 2001 en de wet Vpb 1969 reeds lang bestaand begrip, welke redelijk is uitgekristalliseerd en al wordt toegepast bij private stichtingen en verenigingen. Dit is ook de reden dat de Nederlandse wetgever voor overheidsondernemingen in de nieuwe wet bij dit begrip aansluit en niet bij het begrip economische activiteit. Of een bepaalde activiteit van een publiekrechtelijke rechtspersoon als het drijven van een onderneming moet worden gezien hangt af van drie criteria. Van het drijven van een onderneming is sprake als aan de volgende drie cumulatieve voorwaarden is voldaan:

- i. er moet sprake zijn van een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid;
- ii. die deelneemt aan het economisch verkeer;
- iii. met het oogmerk daarmee winst te behalen (winstoogmerk), welke winst ook redelijkerwijze te verwachten is.

Op deze drie criteria wordt verderop in dit hoofdstuk nader ingegaan. In deze paragraaf wordt het begrip ‘activiteit’ verder besproken.

Een gemeente oefent in de praktijk een verscheidenheid aan activiteiten uit. De toets of sprake is van “het drijven van een onderneming” vindt in beginsel plaats op het niveau van elke afzonderlijke activiteit. Een activiteit kan echter alleen afzonderlijk worden beoordeeld als aan de activiteit een

Handreiking Vennootschapsbelasting en het gemeentelijk grondbedrijf

zekere mate van zelfstandigheid kan worden toegekend. Als activiteiten binnen een gemeente naar hun aard verschillen, maar wel sterk met elkaar verweven zijn, vindt een gezamenlijke beoordeling van die activiteiten plaats.⁹ Dit begrip verwevenheid of clustering van activiteiten is een belangrijk begrip bij het bepalen of een gemeente (en als onderdeel daarvan het 'grondbedrijf') uiteindelijk belastingplichtig is voor de Vpb.

Indicaties voor clustering van activiteiten kunnen zijn (zie hiervoor ook het [schema afbakening van de SVLO](#)):

- de ruimtelijke vormgeving;
- de aard van de activiteiten;
- de organisatorische, economische en/of financiële verwevenheid.

Indicatoren die hierbij een rol kunnen spelen zijn:

- de activiteiten worden aangestuurd door dezelfde direct leidinggevende;
- het doel van de activiteit (doelgroep en maatschappelijke functie);
- de activiteiten zijn (uitsluitend) ondersteunend aan de hoofdactiviteit;
- de activiteiten zijn herkenbaar als verbonden activiteiten (er is sprake van één product/dienst);
- bedrijfsmiddelen zijn functioneel aan dezelfde activiteiten toe te rekenen;
- de activiteiten zijn fysiek verweven;
- de activiteiten zijn feitelijk onlosmakelijk verbonden.

Wanneer activiteiten binnen een gemeente op basis van bovengenoemde indicatoren (hiervoor zijn de feiten en omstandigheden bepalend) met elkaar verweven zijn, moet beoordeeld worden of sprake is van clustering van activiteiten. Clusteren betekent dat de vraag of een onderneming wordt gedreven voor "de gezamenlijkheid van de activiteiten" wordt bekeken. Wanneer sprake is van een zeer sterke verwevenheid van activiteiten (activiteiten zijn onlosmakelijk met elkaar verbonden) bestaat fiscaal een verplichting tot clustering.

Toelichting clustering bij grondbedrijven

Voor de afbakening is het de vraag of de activiteiten al dan niet tezamen dienen te worden bekeken. Uitgaande van de eerder vermelde werkhypothese is een eerste vraag daarbij of de activiteiten binnen de verschillende grexen van een grondbedrijf een zodanige verwevenheid kennen, dat de grexen voor de Vpb geclusterd worden. Een tweede vraag is of activiteiten op het gebied van kostenverhaal en/of een PPS zodanig verweven zijn met de activiteiten op het gebied van actieve grondexploitatie, dat deze geclusterd worden met de activiteiten die plaatsvinden op het gebied van (de verschillende) 'grexen'. Indien ja, dan moeten de activiteiten gezamenlijk worden beoordeeld bij de vraag of er sprake is van een onderneming. Beide vragen kunnen alleen beantwoord worden aan de hand van de relevante feiten en omstandigheden binnen het grondbedrijf. Dit lijkt heel algemeen, maar fiscaal vormt dit altijd de basis om een bepaalde kwalificatie te kunnen geven. Bij het ene gemeentelijke grondbedrijf zullen feiten anders zijn en kan de beoordeling anders uitvallen dan bij een ander gemeentelijk grondbedrijf. Verschillende situaties kunnen derhalve bij twee verschillende grondbedrijven leiden tot verschillende gevolgtrekkingen wat betreft clustering. In de beantwoording van Kamervragen door het Ministerie van Infrastructuur en Milieu kwam dit al aan de orde.¹⁰

Zo zal een grote gemeente vaak meerdere grexen (min of meer) gelijktijdig uitvoeren. In het geval sprake is van één afdeling vanwaaruit deze projecten worden aangestuurd, projecten elkaar vaak

⁹ Kamerstukken II, vergaderjaar 2014-2015, nr. 3., p.10.

¹⁰ Beantwoording Kamervragen van de leden De Vries en Fokke (PvdA) door de Minister van Infrastructuur en Milieu op 27 augustus 2015.

Handreiking Vennootschapsbelasting en het gemeentelijk grondbedrijf

overlappen, er jaarlijks een MPG wordt opgesteld, en er bijvoorbeeld een vereveningsfonds (op basis waarvan resultaten tussen projecten gesaldeerd kunnen worden) is, zijn dit allemaal feiten en omstandigheden die kunnen leiden tot een gezamenlijke beoordeling.

Bij een kleine gemeente waar slechts incidenteel een grex wordt uitgevoerd, en er na afronding hiervan na bijvoorbeeld drie jaar een nieuw project wordt opgestart, ligt het in de rede dat - mede gelet op het tijdsverloop - sprake zal zijn van twee afzonderlijk te toetsen projecten.¹¹

Nadat bekeken is welke activiteiten op zichzelf staan en welke activiteiten geclusterd dienen te worden, komt de vraag aan de orde of een bepaalde activiteit, dan wel een bepaalde clustering van activiteiten, een onderneming vormt. Nadat de activiteiten zijn afgebakend voor de ondernemingstoets, is nog van belang welke activa en passiva hieraan toe te rekenen zijn: de etikettering van de vermogensbestanddelen.

4.3. Vermogensetikettering

Vermogensetikettering is het toedelen van activa en passiva aan (een clustering van) activiteiten. Bij deze toedeling speelt het begrip causaliteit een grote rol. In paragraaf 4.2 hebben we het begrip activiteit behandeld. We hebben geconstateerd dat het begrip activiteit in beginsel zelfstandig dient te worden gekwalificeerd, dat wil zeggen dat bij iedere afzonderlijke activiteit in beginsel getoetst dient te worden of met de uitoefening hiervan een onderneming wordt gedreven. Bij een verwevenheid van activiteiten kunnen of moeten activiteiten geclusterd worden bekeken. Hierna moet worden bekeken met welke activa bepaalde activiteiten worden verricht. Denk hierbij aan bedrijfsmiddelen - waaronder de inventaris - die gebruikt wordt door de werknemers van het grondbedrijf, etc. Activa welke in direct causaal verband staan tot een bepaalde (geclusterde) activiteit dienen aan die activiteit te worden toegerekend. Dat betekent dat ze, ervan uitgaande dat met de activiteit(en) een onderneming wordt gedreven, op de balans van die onderneming komen te staan. Op dezelfde manier worden passiva aan die activiteit toegerekend, welke in direct causaal verband staan tot de betreffende activa. Het gaat dan om de vraag hoe een bepaald actief is gefinancierd.

Wanneer een bepaald project (bijvoorbeeld een bepaalde grex) afzonderlijk is gefinancierd - we spreken dan van projectfinanciering - is dat causaal verband gemakkelijk te leggen. Maar in de praktijk van een gemeentelijk grondbedrijf komt projectfinanciering bijna niet voor. Toerekening van passiva is dan lastig en dit betekent dat er dan een pragmatische oplossing voor de toerekening dient te worden gevonden. Bij de behandeling van het begrip 'openingsbalans' komen we op dit vraagstuk terug. Ook bij (de behandeling van) het begrip 'winstoogmerk' speelt dit punt van de vermogensetikettering een grote rol.

¹¹ Uitgangspunt is dat ook bij incidentele grondexploitatie activiteiten met elkaar verweven zullen zijn en geclusterd kunnen worden. Echter, als in de praktijk projecten elkaar niet overlappen, zal sprake zijn van afzonderlijk te beoordelen projecten. Verwevenheid tussen deze projecten ligt dan niet voor de hand.

5. Criteria voor het drijven van een onderneming

5.1. Duurzame organisatie van kapitaal en arbeid

Als de activiteiten van het grondbedrijf 'fiscaal' zijn afgebakend en de vermogensbestanddelen zijn toegerekend aan deze activiteiten (vermogensetikettering), kan de ondernemingstoets gedaan worden. Zoals eerder vermeld, is één van de te toetsen voorwaarden de duurzame organisatie van kapitaal en arbeid.¹²

Een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid wordt in de jurisprudentie al snel aangenomen. De aanwezigheid hiervan dient beoordeeld te worden op basis van de feiten en omstandigheden. Verschillende factoren kunnen hierbij een rol spelen, zoals de omvang van het grondbedrijf, het financiële risico, de aard van de werkzaamheden, aanwezigheid van kapitaalgoederen en de duur van de werkzaamheden.¹³ Daarnaast blijkt uit de jurisprudentie dat ook de hoogte van de omzet, de winstverwachting, het aantal afnemers en de hoogte van de investeringen van belang kunnen zijn.

Bij actieve grondtransformatie (dus ook uitgaande van de werkhypothese) is de vraag naar een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid snel (positief) beantwoord. Kapitaal is dan in ieder geval aanwezig in de vorm van grond, maar andere bedrijfsmiddelen zullen ook aanwezig zijn (zoals een gebouw van waaruit de plannen worden gemaakt, computers, software etc.). Ook de factor arbeid is bij actieve grondproductie aanwezig. Er worden diverse werkzaamheden verricht (arbeid) door het gemeentelijk grondbedrijf zelf (zoals het maken van stedelijke plannen, het maken van een bestemmingsplan, personeel dat zich bezighoudt met de aanschaf van gronden etc.). De daadwerkelijke grondtransformatie, zoals de bodemsanering, sloop van opstallen etc., wordt (veelal) uitbesteed aan derden. Alle handelingen gedurende het transformatieproces geschieden wel voor rekening en risico van de gemeente. De uitbesteding is in die zin fiscaal ook toerekenbaar aan het grondbedrijf.

De arbeid is dus gericht op het transformeren van een stuk grond, waardoor het stuk grond meer waard zal worden. Dit alles binnen de intentie van de gemeente om bij grondexploitatie een bepaalde doelstelling in het kader van de ruimtelijke ordening te realiseren.

Indien het grondbedrijf alleen activiteiten uitoefent op het gebied van faciliterende grondproductie zal er ook sprake zijn van kapitaal (bedrijfsmiddelen, zoals know how, software, een werkruimte etc.) en arbeid (personeel dat de overeenkomsten opstelt voor kostenverhaal, vergunningen afgeeft, etc.).

Worden de activiteiten op het gebied van facilitaire- en actieve grondproductie fiscaal gezamenlijk beoordeeld, omdat er sprake is van sterke verwevenheid, dan zal er ook bij het geheel van deze activiteiten een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid aanwezig zijn. Het grondbedrijf heeft dan immers zowel kapitaal als arbeid (zie hierboven), waarmee ook 'ondernemingsrisico's' worden gelopen. Er worden of zijn, grote investeringen gedaan in gronden, waarbij met de grondtransformatie risico's worden gelopen. Zo kan het vinden van een afnemer voor de bouwrijpe grond een risicofactor zijn voor de gemeente.

5.2. Deelname aan het economisch verkeer

Het volgende criterium waaraan getoetst wordt, is deelname aan het economische verkeer. Als een prestatie tegen een vergoeding wordt verricht buiten de eigen kring, aan een individuele afnemer, is sprake van deelname aan het economische verkeer.¹⁴

¹² Zie ook de SVLO-notitie [duurzame organisatie van kapitaal en arbeid](#).

¹³ Zie ook kamerstukken II 2014-2015, 34 003, nr. 3, p. 11.

¹⁴ Zie voor een meer uitgebreide toelichting en voorbeelden van wel én geen deelname aan het economische verkeer ook de notitie van de SVLO, [notitie deelname aan het economisch verkeer](#).

Handreiking Vennootschapsbelasting en het gemeentelijk grondbedrijf

De “eigen kring” ziet op de juridische entiteit, bijvoorbeeld de publiekrechtelijke rechtspersoon “de gemeente”. De toets wordt aangelegd op het niveau van de geclusterde activiteiten.

Bij actieve grondproductie (dus ook uitgaande van de werkhypothese) worden getransformeerde gronden (meestal) uitgegeven aan derden tegen een uitgifteprijs. In geval van gronduitgifte is sprake van deelname aan het economisch verkeer. In het geval binnen een grondexploitatie ook openbare ruimten (of infrastructurele voorzieningen) worden aangelegd, dan worden deze vaak overgedragen aan een ander onderdeel/afdeling binnen de gemeente. Dit betreft een prestatie binnen de eigen kring, toch zal wel sprake zijn van deelname aan het economisch verkeer, omdat de toets niet wordt aangelegd op die separate ‘prestatie’, maar op het niveau van de geclusterde activiteiten.

Ook in geval van activiteiten op het gebied van facilitaire grondproductie is sprake van deelname aan het economisch verkeer. Er worden dan diensten verricht aan derden, zoals aan particulieren en bedrijven. De kosten die worden verhaald staan tegenover de dienst die de gemeente levert aan de grondeigenaar. Een voorbeeld hiervan is het afgeven van een bouwvergunning.

5.3. Winstoogmerk

In dit hoofdstuk is eerder geconstateerd dat een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid en deelname aan het economisch verkeer (vrijwel) altijd aanwezig zullen zijn. Dat betekent dat wordt toegekomen aan de laatste stap van de ondernemingstoets. Deze laatste stap betreft de toets naar het winststreven (of winstoogmerk).

Het winstoogmerk is een subjectief begrip dat fiscaal wordt geobjectiveerd. Wanneer er bij een (clustering van) activiteit(en) structureel sprake is van vermogensoverschotten, dan wordt fiscaal een winstoogmerk aangenomen, ook al wordt er geen winst beoogd. Een enkel winstjaar is hierbij, in zijn algemeenheid, onvoldoende.¹⁵ De vuistregel¹⁶, waarbij gekeken wordt naar een periode van drie jaren (bijvoorbeeld T-1, T0, T1 of T-2, T-1, T0), kan gebruikt worden om een indicatie te krijgen voor het winstoogmerk.

De vraag of sprake is van structurele vermogensoverschotten wordt in de praktijk beoordeeld aan de hand van gerealiseerde cijfers. Zo wordt in de praktijk bij private stichtingen en verenigingen eerst achteraf bepaald of bij een activiteit sprake is van het drijven van een onderneming. Zie het volgende voorbeeld.

Een stichting heeft voor het jaar 2015 een verwacht (begroot) resultaat van -/- 10.000 euro en voor het jaar 2016 een begroot resultaat van nul euro. Het gerealiseerde commerciële resultaat over het jaar 2014 is + 5.000 euro. Na afloop van het jaar 2015 blijkt het commerciële gerealiseerde resultaat, niet -/- 10.000 euro, maar + 20.000 euro te zijn. Ervan uitgaande dat er geen of weinig verschillen zijn tussen de commerciële en fiscale cijfers, zal de inspecteur achteraf, bijvoorbeeld in 2016, constateren dat sprake is van vermogensoverschotten en dus een winstoogmerk. Mocht de stichting zich op het standpunt stellen dat (nog) geen sprake is van *structurele vermogensoverschotten*, dan ligt de bewijslast bij de stichting.

De gerealiseerde cijfers over het jaar 2016 van de (geclusterde) activiteiten van het grondbedrijf, zullen op zijn vroegst in 2017 bekend zijn. De gemeente zal echter vooraf willen toetsen of structurele vermogensoverschotten worden verwacht. Indien dit het geval is, zal namelijk een fiscale openingsbalans moeten worden opgesteld. Het is daarom wenselijk om vooraf al een inschatting te

¹⁵ HR 17 oktober 2008, nr. 43 641, BNB 2009/36.

¹⁶ Deze vuistregel komt aan de orde in de notitie winststreven, welke nog door het SVLO zal worden gepubliceerd.

Handreiking Vennootschapsbelasting en het gemeentelijk grondbedrijf

kunnen maken of sprake is van belastingplicht. Om aan deze wens tegemoet te komen, is binnen de SVLO gezocht naar een praktisch handvat. Aan de hand van de 'QuickScan' kan op relatief eenvoudige manier een inschatting worden gemaakt of er sprake is van een winstoogmerk. Hierna wordt slechts kort ingegaan op deze QuickScan. Voor een meer uitgebreide toelichting wordt verwezen naar bijlage 1.

De cijfermatige basis voor deze QuickScan vormen de MPG's van de jaren T-1, T=0 en T+1.¹⁷ Vervolgens dienen een aantal correcties plaats te vinden, zodat de cijfers van de MPG's, welke gebaseerd zijn op het BBV, meer overeenkomen met hetgeen 'fiscaal' aanvaardbaar is. Zie voor een toelichting op deze correcties bijlage 1.

Indien het gemeentelijk grondbedrijf geen MPG opstelt, dan kan de QuickScan gedaan worden op basis van de optelsom van alle lopende grexen. Net als bij een MPG dient dan het resultaat van de grexen wel uitgedrukt te worden in een netto contante waarde.

Als uit de QuickScan een sterk positief resultaat volgt, dan is dit een duidelijke indicatie voor belastingplicht. Als er een onduidelijke uitkomst, of een uitkomst fluctuerend rond de nul uitkomt, dan zal de gemeente verder onderzoek moeten doen naar het winstoogmerk. Er kan dan bijvoorbeeld gekozen worden om de onderzoeksperiode uit te breiden naar (T-2, T+2). In de beschouwing kan ook rekening gehouden worden met toekomstige ontwikkelingen en de financiële impact daarvan op het grondbedrijf. Vergevoerde planontwikkelingen op een locatie waar positieve resultaten verwacht worden, kunnen meegenomen worden in de onderbouwing voor de belastingplicht.

Indien er na deze uitbreiding alsnog een fluctuerend resultaat komt of een resultaat dat dicht bij de nul ligt, dan zal verder onderzoek dienen te worden gedaan. Dit kan betekenen dat een verdere vertaalslag nodig is van de cijfers op basis van het BBV (commerciële cijfers) naar de "fiscale cijfers".¹⁸

Een duidelijk negatief resultaat is een sterke indicatie dat de activiteiten van het grondbedrijf van de gemeente (nog) niet belastingplichtig worden per 1 januari 2016. Het is dan wel van belang om de QuickScan periodiek te blijven doen, zodat potentiële belastingplicht tijdig onderkend wordt.

¹⁷ In beginsel zal de stand van de MPG in ieder jaar op zichzelf bezien een antwoord geven op de vraag of sprake is van een winstoogmerk, omdat deze het totaal van de te verwachten geldstromen uit alle lopende projecten weergeeft. Toch kan dit niet altijd volstaan, omdat er mutaties kunnen zijn tussen bijvoorbeeld T-1 en T=0 wegens nieuwe projecten en afgesloten projecten.

¹⁸ Hiervoor kan nadere informatie gevonden worden in de binnenkort te verschijnen notitie winstoogmerk.

6. De start en het einde van de onderneming

6.1 Algemeen

De start en het einde van de onderneming beschrijven we primair aan de hand van de werkhypothese: *Een “going concern grondbedrijf”, waarbij doorlopend sprake is van lopende grexen, en uitgegaan wordt van verwevenheid tussen de activiteiten op het gebied van deze grexen*¹⁹.

Daarnaast staan we in dit hoofdstuk ook stil bij de incidentele exploitatie van een stuk grond.

Het “going concern grondbedrijf” bestaat in ieder geval uit de ‘optelsom’ van alle lopende grexen op een bepaald moment. Eventueel worden bij een sterke verwevenheid met andere activiteiten, zoals activiteiten met betrekking tot faciliterende grondproductie, deze activiteiten mee geclusterd. Vanuit de werkhypothese zijn voor het beoordelen van de belastingplicht 2016, de grexen per 1-1-2016 relevant.

Bij incidentele grondexploitatie is sprake van één enkel stuk te ontwikkelen grond op het te beoordelen moment of sprake is van het drijven van een onderneming.

Voor dit hoofdstuk wordt ervan uitgegaan dat het grondbedrijf in beide gevallen met de (geclusterde) activiteitendoor de ‘ondernemingspoort’ gaat.²⁰

6.2 Ondernemen en risico’s

Ondernemen is risico lopen. De start van de onderneming heeft daarom normaliter direct te maken met de risico’s welke een bedrijf, in dit geval het grondbedrijf, loopt en met het moment waarop deze risico’s beginnen te lopen. Normaliter, omdat in geval van overheidsondernemingen de belastingplicht aanvangt doordat de wet per 1 januari 2016 toepassing vindt.

Bij een grondbedrijf gaat het in ieder geval om de risico’s welke samenhangen met grondexploitatie, samen met eventueel andere geclusterde activiteiten. Aankoop van grond door de gemeente kan gebeuren met het oog op het exploiteren van deze grond. Als deze intentie er niet is, behoort de grond commercieel gezien (meestal) niet tot het gemeentelijk grondbedrijf, maar is sprake van een materieel vast activum (MVA).

Risico’s met betrekking tot grond kunnen positief dan wel negatief zijn. Bij grondtransformatie zal in nagenoeg alle gevallen sprake zijn van een risico. Immers, de werkzaamheden van een grondbedrijf bestaan uit het bouwrijp maken van ruwe gronden tot bouwgrond en dus tot grond dat hierdoor een andere waarde krijgt.

6.3 Werkhypothese: Start en einde van de onderneming van een “going concern grondbedrijf”

Bij grote gemeenten, en bij gemeenten die actief zijn op het gebied van grondontwikkeling, zullen grexen elkaar in de praktijk overlappen. Vaak bestaat er één afdeling die werkzaamheden voor vele of alle lopende grexen verricht. Wanneer de feiten en omstandigheden zodanig zijn dat er een verwevenheid bestaat tussen de activiteiten op het gebied van de verschillende grexen - hetgeen in de praktijk al snel het geval lijkt te zijn - dan wordt niet elke grex als een aparte organisatie van kapitaal en arbeid gezien, maar worden de grexen tezamen beoordeeld voor de vraag of sprake is van een onderneming. In deze situatie zal er fiscaal sprake zijn van één doorlopende organisatie van kapitaal en arbeid (“going concern”). Het einde van “het grondbedrijf” is hierbij niet aan de orde, omdat er telkens lopende projecten blijven bestaan.

Voor toekomstige grondexploitaties, waarbij de grond wordt verworven na 1 januari 2016 en ook de grondexploitatie na die datum wordt gestart geldt het volgende. Op basis van de relevante feiten en omstandigheden wordt de intentie van de verworven grond vastgesteld. Indien sprake is van een

¹⁹ Uiteraard dient deze verwevenheid te blijken uit de feiten en omstandigheden van het individuele geval, zie hiervoor ook hoofdstuk 4.

²⁰ Nota bene ten overvloede, ingeval er geen onderneming wordt gedreven met de activiteiten van het grondbedrijf, is dit hoofdstuk niet relevant.

reële intentie tot ontwikkelen gaat de grond tot de onderneming behoren. Dat geldt zowel voor nieuw aangekochte grond (waarbij bijvoorbeeld aan de hand van het raadsbesluit duidelijk wordt gemaakt dat de grond is aangekocht voor ontwikkeling) als voor grond die wordt overgeboekt vanuit de MVA. Bij het overboeken vanuit de MVA geldt als overdrachtmoment de datum van het raadsbesluit waaruit de intentie tot ontwikkeling blijkt. Overdracht vanuit de MVA vindt fiscaal plaats tegen de waarde in het economisch verkeer (in tegenstelling tot de op basis van het BBV gehanteerde boekwaarde).

6.4 Start van de onderneming bij incidentele exploitatie

Naast het “going-concern grondbedrijf” kan sprake zijn van de aankoop van één enkel stuk te ontwikkelen grond en dus van één enkele grex (onderneming = grex). Uitgaande van het voorgaande dient deze grond, die ter exploitatie is aangekocht, vanaf de aankoop binnen de sfeer van de onderneming te vallen en dus op de balans van de onderneming van het grondbedrijf te staan. Aankoop van grond wordt in de praktijk altijd voorafgegaan door een raadsbesluit hiertoe. In dit raadsbesluit zal ook de intentie van aankoop duidelijk verwoord zijn. Als de intentie van de aankoop van grond grondexploitatie is, dan is het moment van het genoemde raadsbesluit in beginsel het moment van de start van de onderneming.

In de praktijk wordt in deze ook vaak gesproken van koude en warme grond. Koude grond is dan de ruwe grond bij aankoop. Warme (hete) grond is de grond nadat deze bouwrijp is gemaakt en gereed voor bebouwing.

Elke verwarming van het betreffende stuk grond behoort in beginsel tot de risicosfeer van de onderneming. In beginsel, want stel nu dat het stuk grond niet is aangekocht met de intentie tot exploitatie. De grond zal dan onder de materiële vaste activa staan verantwoord. Op enig moment neemt de raad een besluit tot wijziging van het bestemmingsplan, waartoe deze grond behoort. De bestemming van de grond wordt gewijzigd van landbouwgrond tot bouwgrond. Vanaf dat moment zal duidelijk zijn dat de kans groot is dat de intentie met betrekking tot de grond door het raadsbesluit over het bestemmingsplan beïnvloed wordt. Fiscaal kan het (moment van het vaststellen van een) bestemmingsplan dan tot een andere kwalificatie van de grond leiden.

Als start van de onderneming kan derhalve in beginsel het raadsbesluit tot aankoop/ontwikkeling van de grond worden genomen, waaruit de intentie tot ontwikkeling ook blijkt.²¹ Op dat moment wordt door het grondbedrijf ook een grex verantwoord in de boekhouding.

6.5 Het einde van de onderneming bij incidentele grondexploitatie

Ingeval van incidentele grondexploitatie zal het einde van de onderneming het moment zijn waarop de bouwrijp gemaakte grond door het grondbedrijf aan derden wordt verkocht en geleverd. In de praktijk kan het voorkomen dat er na dit moment nog baten binnenkomen of kosten worden gemaakt met betrekking tot de grex. Dergelijke nagekomen baten en lasten worden dan ook nog tot de onderneming gerekend, omdat zij in direct oorzakelijk verband met de grex staan. Hiervan is overigens geen sprake als bijvoorbeeld een stuk grond door een derde wordt bebouwd, wordt teruggeleverd aan de gemeente en daarna wordt verhuurd. Deze activiteit maakt dan namelijk geen onderdeel uit van het grondbedrijf.

6.6 Start en einde van de onderneming: afsluitende opmerkingen

Kwalificatie van grexen en de beoordeling of sprake is van (het drijven van) een onderneming kan dus in de praktijk verschillend uitvallen bij gemeenten met meerdere, of in de tijd opeenvolgende, projecten ten opzichte van gemeenten die slechts één enkele grex ontwikkelen. Dit laatste kan in de

²¹ Overigens dient die ontwikkelintentie ook te blijken uit de overige relevante feiten en omstandigheden. Zoals aangegeven vormt een raadsbesluit wel een belangrijke indicatie.

Handreiking Vennootschapsbelasting en het gemeentelijk grondbedrijf

praktijk het geval zijn bij een kleine gemeente, bijvoorbeeld een gemeente waar gemiddeld één keer in de 10 jaar een grondaankoop met de intentie van grondexploitatie plaatsvindt en waarbij we ervan uitgaan dat er dan wordt voldaan aan de voorwaarden voor het drijven van een onderneming. Wanneer tussen deze grexen, die in de tijd ver uit elkaar liggen, geen verwevenheid is te onderkennen, dan wordt elke grex fiscaal afzonderlijk beoordeeld naar de vraag of er sprake is van het drijven van een onderneming. Elke grex kan dan een onderneming op zichzelf zijn. Het begin en het einde van deze verschillende ondernemingen geschieden dan op de manier zoals boven aangegeven.

Er is dan overigens geen sprake van een verschil in behandeling, omdat de feiten in de voorbeelden bij de gemeenten ook verschillend zijn. Op dit punt kunnen bijvoorbeeld kleine en grote gemeenten fiscaal niet altijd direct met elkaar worden vergeleken.

6.7 NIEG-gronden

Tot 1 januari 2016 kunnen op de balans van grondbedrijven ook nog zogenoemde NIEG-gronden staan (niet in exploitatie genomen gronden), vanaf die datum niet meer. De NIEG-gronden zullen op basis van het BBV moeten worden toegevoegd aan de MVA of moeten als BIE worden gekwalificeerd. De relevante feiten en omstandigheden vormen de basis voor deze kwalificatie. Voor de kwalificatie als BIE moet sprake zijn van een reëel voornemen tot ontwikkeling, waarbij een genomen raadsbesluit de ontwikkelintentie ondersteunt. Dit is de basis voor de fiscale kwalificatie op de openingsbalans per 1 januari 2016, waarbij, voor wat betreft de gronden, in ieder geval de BIE als activum zijn opgenomen.

6.8 Samenvatting fiscaal drijven van een onderneming

Bovenstaande paragrafen zijn als volgt samen te vatten:

Grondbedrijf	Toets winsttoogmerk* 2016	Fiscale onderneming 2016	Vermogensetikettering gronden per 2016	Aankoop nieuwe gronden /overheveling MVA vanaf 2016
Going Concern	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	Gronden per 1-1-2016 die BIE status hebben	Raadsbesluit aankoop/overheveling grond met intentie tot ontwikkeling
	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	Jaarlijks beoordelen	Toets of sprake is van eerste ondernemingshandeling
Incidenteel** <i>Voor de toets voor het winsttoogmerk 2016 moeten alle aankopen / omzettingen beoordeeld worden met een besluit voor 31-12-2016</i>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	Gronden per 1-1-2016 die BIE status hebben	Raadsbesluit aankoop/overheveling grond met intentie tot ontwikkeling (start onderneming)
	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	Toets of sprake is van eerste ondernemingshandeling

* In dit schema wordt alléén ingegaan op de toets voor het winsttoogmerk, voor de andere criteria zie ook hoofdstuk 5. Opgemerkt zij dat de toets naar het winsttoogmerk periodiek, bij voorkeur ieder jaar, dient plaats te vinden.

** Voor het fiscale jaar 2017 moeten bij incidentele grondexploitatie de aankopen/omzettingen in het jaar 2017 beoordeeld worden (en zo verder). Overigens kan het zo zijn dat bij toenemende grondexploitaties, eerder sprake zal zijn van overlapping en dus op enig moment sprake zal zijn van een “going concern grondbedrijf”.

7. Openingsbalans

7.1. Algemeen

Bij de openingsbalans spelen vele aspecten. Binnen het SVLO verschijnt op termijn een notitie over algemene aspecten bij de openingsbalans. In deze handreiking wordt alleen ingegaan op het element grond in het kader van de openingsbalans.

Als de (geclusterde) activiteiten van het gemeentelijk grondbedrijf door de ondernemingspoort komen, moeten de lopende projecten per 1 januari 2016 gewaardeerd worden op de waarde in het economisch verkeer. De waarde in het economisch verkeer wordt volgens de Hoge Raad²² opgevat als “de prijs die bij aanbidding van een zaak ten verkoop op de meest geschikte wijze na de beste voorbereiding door de meest biedende gegadigde zou zijn besteed”. Zoals hiervoor is aangegeven zal geen enkele private partij sec aan grondexploitatie doen. Met andere woorden: er bestaat geen markt voor deze projecten. Daardoor is er geen directe opbrengstwaarde te bepalen. Daarom zal op een andere wijze de waarde in het economisch verkeer moeten worden benaderd.

Een gemeentelijk grondbedrijf zal vaak uit maatschappelijke overwegingen een project opstarten. Grondexploitaties steunen op het grondbeleid. Het grondbeleid van de gemeente is er onder andere op gericht om het feitelijke ruimtegebruik beter te laten aansluiten op het maatschappelijk gewenste ruimtegebruik. Waar commerciële partijen enkel een project zullen starten indien er een minimaal rendement op het eigen vermogen wordt geprognostiseerd, is dit voor de gemeente geen beweegreden. Dat laat overigens onverlet dat er overschotten kunnen ontstaan.²³

Grondexploitaties worden niet uitgevoerd onder commerciële marktomstandigheden. Commerciële partijen zullen enkel aan grondexploitatie doen, als zij vervolgens ook de vastgoedexploitatie voor hun rekening mogen nemen. Grondexploitatie sec zal een private partij in de regel niet uitvoeren, omdat de daaraan verbonden risico's (te) groot zijn. Zo is onzeker hoeveel planschade gaat ontstaan, kan onzeker zijn wat de uiteindelijke bestemming gaat worden en daarmee ook de toekomstige overdrachtprijs.

Een gemeentelijk grondbedrijf zal om diverse redenen toch grond exploiteren die de markt niet exploiteert.

7.2. Discounted cashflow methode (DCF) - vereenvoudigd stappenplan

De waarde in het economisch verkeer kan worden bepaald door de indirecte opbrengstwaarde te berekenen. Deze berekening dient per project plaats te vinden. Een in de praktijk gebruikelijke methode om dat te doen is de discounted cashflow methode (DCF). Hierna concretiseren wij de DCF-methode voor lopende projecten aan de hand van een stappenplan waarbij zal worden ingegaan op elementen die daarbij van belang zijn.

Deze methodiek wordt binnen deze handreiking als uitgangspunt gehanteerd.

²² HR 5 februari 1969, BNB 1969/63.

²³ Zie hoofdstuk 5 van deze handreiking.

Discounted cashflow methode

Op basis van de (realistisch) geschatte ingaande en uitgaande geldstromen over de resterende looptijd van een grex wordt de waarde van die geldstromen op het moment van de openingsbalans (01-01-2016) bepaald.

Om dat te kunnen doen moeten de geldstromen en de te gebruiken rentevoet (om deze geldstromen contant te maken) inzichtelijk worden gemaakt. Dit is in onderstaande stappen 1 en 2 nader uitgewerkt. Vervolgens kan op basis van de in de stappen 1 en 2 bepaalde parameters de DCF-methode worden toegepast om de waarde van de grex per 01-01-2016 vast te stellen (stap 3).

Om de berekening te kunnen plaatsen is het goed om te bedenken dat met deze berekeningsmethodiek de waarde benaderd wordt die een “denkbeeldige investeerder” bereid zou zijn te betalen voor “het recht” op de geldstromen, rekening houdend met het door die investeerder geëiste rendement op die investering. Daarmee vormt het opnemen van deze waarde op de openingsbalans de ‘fictieve’ afrekening met het verleden (en daarmee de afrekening van de gemaakte kosten/boekwaarde). Vanuit deze optiek kunt u de benoemde elementen in de DCF-berekening wellicht beter plaatsen.

Deze berekening dient overigens per, op 1 januari 2016 lopende grex opgesteld te worden.

Stappen (inclusief toelichting)	Berekening																
<p>1 Bepalen kasstroom</p> <p>Doel van deze stap is zicht te krijgen op de geldstromen. Hierbij kan gebruik worden gemaakt van de beschikbare MPG's of grex-begrotingen.</p> <p>De relevante elementen van de kasstroom zijn:</p> <ul style="list-style-type: none"> • de te verwachten opbrengsten; • de te verwachten kosten (tegen de verwachte uitgaveprijzen; het gaat immers om de feitelijke geldstromen), exclusief de rente op het vreemd vermogen (financiering); • de te betalen Vpb (vanuit het oogpunt van de “denkbeeldige investeerder” zijn dit reguliere kosten). <p><i>De eventueel in de grex-begrotingen meegenomen rentebedragen gerelateerd aan het eigen vermogen moeten in de geldstromen buiten beschouwing worden gelaten.</i></p> <p>De geldstromen moeten per jaar inzichtelijk worden gemaakt.</p>	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%; text-align: right;">+</td> <td style="width: 80%;"></td> <td style="width: 10%; text-align: right;">Omzet</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: right;">-/-</td> <td></td> <td style="text-align: right;">Kosten</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: right;">-/-</td> <td style="border-top: 1px solid black;"></td> <td style="text-align: right;">Vpb-last</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: right;">=</td> <td></td> <td style="text-align: right;">Kasstroom (vrije geldstroom)</td> </tr> </table>		+		Omzet		-/-		Kosten		-/-		Vpb-last		=		Kasstroom (vrije geldstroom)
	+		Omzet														
	-/-		Kosten														
	-/-		Vpb-last														
	=		Kasstroom (vrije geldstroom)														
<p>2 Bepalen disconteringsvoet</p> <p>Doel van deze stap is het bepalen van het ‘geëiste’ rendement vanuit het oogpunt van de “denkbeeldige investeerder”.</p> <p>Bij een aankoop in de praktijk wordt in beginsel uitgegaan van een in de markt gebruikelijke financieringsverhouding Eigen Vermogen (EV) / Vreemd Vermogen (VV). Bij het bepalen van de disconteringsvoet wordt met deze beide elementen rekening gehouden. In de uitvoeringspraktijk van de DCF-methodiek wordt daarbij in veel gevallen gewerkt met een gewogen gemiddelde op basis van de zogenoemde ‘WACC’ (Weighted Average Cost of Capital).</p> <p>De WACC bestaat uit twee samenstellende delen: de kostenvoet van het eigen vermogen en de kostenvoet van het vreemd vermogen. Deze kostenvoeten worden gewogen naar de verhouding van het aanwezige EV/VV.</p>																	

Handreiking Vennootschapsbelasting en het gemeentelijk grondbedrijf

	<p>Voor het berekenen van deze WACC moet de disconteringsvoet op zowel het vreemd - als eigen vermogen worden bepaald. Nu er geen markt is voor de onderhavige projecten wordt in het kader van deze handreiking uitgegaan van een disconteringsfactor afgeleid van de wijze van financiering door de gemeente zelf. Daarmee wordt de indirecte opbrengstwaarde voor de gemeente zelf berekend.</p> <p>Overigens geldt voor gemeenten, en dus ook voor gemeentelijke grondbedrijven, dat zij een lage vermogenskostenvoet hanteren. Dit is een gevolg van de financieringskarakteristieken van de gemeentelijke overheid waarvan zij onderdeel uitmaken.</p>	
2a	Bepalen disconteringsvoet vreemd vermogen	
	<p>Bij het bepalen van de kostenvoet voor het VV wordt uitgegaan van de te verwachten vergoeding (rente) die over het VV wordt betaald. Hierbij mag rekening worden gehouden met de betalen Vpb (25%). Immers, de rente is van het fiscaal resultaat aftrekbaar en daarmee wordt het VV goedkoper. Omdat de Vpb op het VV op deze manier verrekend wordt, is het bedrag aan betaalde rente VV in stap 1 geëlimineerd.</p> <p>In de regel kan voor de bepaling van het rentepercentage worden aangesloten op de gemiddeld werkelijk betaalde rente over het VV.</p>	$\begin{array}{r} + \text{ Te verwachten rente} \\ -/- \text{ Vpb (25\%)} \\ \hline \text{Bepaalde Kostenvoet VV} \\ \text{(KVV)} \end{array}$
2b	Bepalen disconteringsvoet eigen vermogen	
	<p>Bij de bepaling van de kostenvoet voor het EV wordt uitgegaan van het minimaal geëiste rendement van de "denkbeeldige investeerder" voor het ter beschikking stellen van zijn eigen vermogen voor de betreffende geldstromen.</p> <p>In zijn algemeenheid is het geëiste rendement op het EV hoger naarmate het risicoprofiel van de te waarderen activiteit toeneemt.</p> <p>De kostenvoet voor het EV bedraagt minimaal de kostenvoet VV.</p>	Bepaalde kostenvoet EV (KEV)
2c	Bepalen disconteringsvoet totaal geïnvesteerd vermogen	
	<p>Nu de disconteringsvoet op zowel het EV als VV is bepaald kan de gemiddelde disconteringsvoet bepaald worden.</p> <p>Bij de berekening wordt gebruik gemaakt van een gewogen gemiddelde. Bij zuivere toepassing van de DCF-methodiek dient deze berekening op jaarniveau te worden toegepast.²⁴ De weging wordt bepaald op basis van de bijdrage van het EV respectievelijk VV in het totaal vermogen (TV).</p> <p>In de berekening wordt die aangegeven met VEV en VVV ("Verhouding Eigen Vermogen" respectievelijk "Verhouding Vreemd Vermogen").</p> <p>De WACC kan vervolgens worden bepaald door de bepaalde waarden (KVV, KEV, VEV en VVV) op te nemen in de berekening van de WACC.</p>	$\begin{array}{l} \text{EV/TV} = \text{VEV} \\ \text{VV/TV} = \text{VVV} \\ \text{WACC} = \\ (\text{VEV} * \text{KEV}) + (\text{VVV} * \text{KVV}) \end{array}$
3	Opstellen DCF-berekening	
	Op basis van de hierboven bepaalde parameters kan een DCF berekening worden opgesteld. In de volgende paragraaf is een cijfermatige uitwerking van een DCF-berekening opgenomen.	

²⁴ Gegeven de bijzondere omstandigheden van deze problematiek wordt als uitgangspunt gehanteerd dat de verhouding EV/VV gedurende de restant looptijd van de grex gelijk blijft en dat aflossing van de schuld (VV) bij afronding van de grex plaatsvindt.

Voorbeeld grondexploitatie²⁵

Discounted cashflow methode: Berekening Grex-X.							
Stappen (inclusief toelichting)					Berekening		
1	Bepalen geldstroom						
	Op basis van de grex-begroting kunnen de volgende relevante fiscale geldstromen worden geïdentificeerd:					Voorbeeld! Geldstroom 2016	
		2016	2017	2018			
	Opbrengsten:	0	2.000.000	nihil	+	0	
	Kosten:	800.000	150.000	450.000	-/-	800.000	
	Vpb-last:	0	262.500	112.500 -/-	-/-	0	
					=	-/- 800.000	
	De geldstromen worden daarbij per jaar inzichtelijk gemaakt.					<i>(vrije geldstroom)</i>	
2	Bepalen disconteringsvoet						
	Doel van deze stap is het bepalen van het geëiste rendement vanuit het oogpunt van de "denkbeeldige investeerder".						
2a	Bepalen disconteringsvoet vreemd vermogen						
	In de regel kan voor deze berekening worden aangesloten op de gemiddeld werkelijk betaalde rente.					+	3,85%
						-/-	0,96%
						KVV= 2,89%	
2b	Bepalen disconteringsvoet eigen vermogen						
	De kostenvoet voor het EV bedraagt minimaal de kostenvoet VV.					KEV = 3,85%	
2c	Bepalen disconteringsvoet totaal geïnvesteerd vermogen						
	Verhouding EV-VV = 35 – 65%					VEV = 34%	
						VVV = 66%	
						WACC =	
	<i>Let op: de uitkomst van de berekening is afgerond!</i>					(34% * 3,85%) +	
						(66% * 2,89%) = 3,21%	
3	Opstellen DCF-berekening						
		2016	2017	2018	Rente VV	3,85%	
					Eis EV	3,85%	
	DCF-berekening	Winst voor Rente en Vpb	-800.000	1.850.000	-450.000	Vpb-tarief:	25,00%
		Vpb	0	262.500	-112.500		
		Netto Operationeel Resultaat	-800.000	1.587.500	-337.500	EV in %	34,00%
		Afschrijvingen	0	0	0	VV in %	66,00%
		Vrije geldstroom	-800.000	1.587.500	-337.500	WACC	3,21%
		DCF-waarde 01-01-2016			€ 408.131,26		

²⁵ De in dit voorbeeld gehanteerde parameters voor de verhouding EV en VV en de vermogenskostenvoet zijn gebaseerd op de landelijk gemiddelden voor gemeenten. Vanuit de doelstelling van deze handreiking en de achterliggende complexe problematiek mogen de grondbedrijven uitgaan van de werkelijke cijfers als deze cijfers van het concrete grondbedrijf binnen de volgende bandbreedtes vallen.

- Aandeel EV: 30 - 40%
- Marktrente: 3,0 - 5,0%

In deze situatie kan het bedrag VV ook tegen nominale waarde op de openingsbalans worden opgenomen. Dit is anders indien sprake is van een vreemd vermogen met een causaal verband. In die situatie zal de marktrente afgezet moeten worden tegen de contractrente om eventueel fiscaal (dis)agio te berekenen.

7.3. Onredelijke uitkomst

De waardering op basis van de DCF-methode voor een lopende grex kan leiden tot een onredelijke uitkomst. Indien daar binnen uw gemeentelijk grondbedrijf sprake van is wil de VNG/VvG daar graag zicht op krijgen. Zowel op de website van de Vereniging van Nederlandse Gemeenten als op de website van de Vereniging van Grondbedrijven wordt hiervoor een reactieformulier beschikbaar gesteld.

Op basis van de ontvangen reacties zal door de VNG/VvG een analyse worden gemaakt van de onderliggende problematiek. Daarbij wil de VNG/VvG inzicht in de financiële impact en op het fiscaal belang. De uitkomsten van deze analyse zullen worden besproken met de Belastingdienst. Indien de analyse daartoe aanleiding geeft, zal in goed overleg gezocht worden naar een alternatieve oplossing, vanzelfsprekend binnen de wettelijke kaders.

Tijdpad stappenplan:	
1	November 2015: Stappenplan DCF-berekening: als basis voor de waardering op de openingsbalans.
2	December 2015-januari 2016: Inzicht in onredelijke uitkomsten (reacties uit de praktijk, gemeld via het reactieformulier VNG/VvG).
3	Eind januari 2016: Analyse VNG/VvG onderliggende problematiek en fiscaal belang.
4	Februari 2016: Verkennen mogelijkheden alternatieve oplossing.
5	Maart 2016: Formalisering alternatieve oplossing in de vorm van een (standaard) vaststellingsovereenkomst.

8. Samenwerkingsverbanden

8.1. Algemeen

Gemeentelijke grondbedrijven werken in verschillende “juridische vormen” samen met derden. Deze derde partij waarmee wordt samengewerkt kan zowel een publiekrechtelijk lichaam als een privaatrechtelijk lichaam zijn. In de wet, maar ook in de parlementaire geschiedenis, heeft samenwerking bijzondere aandacht gekregen. Samenwerking zou niet fiscaal belemmerd mogen worden door de invoering van de wet. Zo is de vrijstelling voor samenwerking tussen overheidslichamen geïntroduceerd.

Vrijstellingen algemeen.²⁶

Het resultaat van de activiteiten die door de ondernemingspoort komen wordt in beginsel onderworpen aan de Vpb. In beginsel, want de wet kent ook een aantal vrijstellingen, zowel subjectvrijstellingen als objectvrijstellingen. Op de activiteiten van het grondbedrijf kunnen één (of meerdere) objectvrijstelling(en) van toepassing zijn.

De wetgever heeft om diverse redenen een aantal vrijstellingen voor (activiteiten van) overheidslichamen opgenomen. Eén van deze achterliggende gedachten is dat het fiscale stelsel voor overheidsondernemingen zo min mogelijk een bepalende factor mag zijn bij de afweging over de juridische vorm waarin activiteiten worden verricht. Zo is er de objectvrijstelling voor samenwerking. Deze beoogt te bereiken dat samenwerking er niet toe leidt dat een activiteit die niet belast of vrijgesteld zou zijn als de gemeente deze zelf zou uitoefenen, belast wordt doordat deze wordt uitgevoerd door een samenwerkingsverband.

Daarnaast heeft de wetgever ook overheidstaken- en publiekrechtelijke bevoegdheden, waarmee niet in concurrentie wordt getreden, vrijgesteld voor de heffing van Vpb.

De wet kent vijf algemene, objectvrijstellingen. Deze kunnen van toepassing zijn op de activiteiten van gemeentelijke grondbedrijven. Hoewel in de praktijk niet alle vijf vrijstellingen in dezelfde mate van toepassing zullen zijn op de grondbedrijven, zijn alle objectvrijstellingen hieronder benoemd.

- 1. de vrijstelling voor interne activiteiten;*
- 2. de vrijstelling voor uitoefening overheidstaken of publiekrechtelijke bevoegdheden;*
- 3. de vrijstelling voor quasi-inbesteding;*
- 4. de samenwerkingsverbandvrijstelling;*
- 5. de vrijstelling voor dienstverleningsovereenkomsten.*

In twee andere kaders in dit hoofdstuk wordt ingegaan op de vrijstelling voor uitoefening van overheidstaken of publiekrechtelijke bevoegdheden en de samenwerkingsvrijstelling.

In dit hoofdstuk worden de vier meest voorkomende (juridische) samenwerkingsvormen bij grondbedrijven behandeld:

1. Gemeenschappelijke regeling zonder rechtspersoonlijkheid (de “regeling zonder meer”);
2. Gemeenschappelijke regeling met rechtspersoonlijkheid;
3. BV/NV;
4. Besloten CV.

Per samenwerkingsvorm worden de aandachtspunten bij de stappen die van belang (kunnen) zijn voor de fiscale kwalificatie doorlopen. Dit zijn de volgende stappen:

1. Wat is de (juridische) structuur van de samenwerking?
2. Met wie wordt samengewerkt?
3. Welke activiteiten worden verricht, en ten behoeve van wie?

Stap 1: Juridische structuur

De (juridische) structuur (stap 1) is van belang omdat afhankelijk van de gekozen samenwerkingsvorm sprake kan zijn van een aparte entiteit (een BV, NV en GR met rechtspersoonlijkheid zijn hier voorbeelden van). Dit heeft gevolgen voor de kwalificatie van de

²⁶ Op korte termijn zal vanuit de SVLO een algemene notitie verschijnen waarin de vrijstellingen, zoals opgenomen in de nieuwe wet, worden toegelicht. In de onderhavige handreiking worden de vrijstellingen slechts toegelicht voor zover nodig in relatie tot de behandelde onderwerpen.

Handreiking Vennootschapsbelasting en het gemeentelijk grondbedrijf

activiteiten van de samenwerking. Als een entiteit eigen rechtspersoonlijkheid heeft, is deze entiteit fiscaal “niet-transparant”, hetgeen betekent dat de activiteiten op het niveau van deze entiteit beoordeeld worden. Als een entiteit ‘transparant’ is, zoals bijvoorbeeld bij een gemeenschappelijke regeling zonder rechtspersoonlijkheid het geval is, dan geldt het volgende. Hierbij is van belang of de activiteiten in de samenwerking zijn toe te rekenen aan het gemeentelijk grondbedrijf. Is dit het geval dan worden deze activiteiten geclusterd met de activiteiten van het grondbedrijf. De aan de gemeente toekomende resultaten uit de samenwerking worden in beginsel²⁷ meegenomen bij de ondernemingstoets van het gemeentelijk grondbedrijf. Dit betekent dat de resultaten meegenomen worden voor de toets naar het winstooi-merk. In het geval de activiteiten uit de samenwerking niet verweven zijn met die van het grondbedrijf, dan is van belang of op het niveau van de samenwerking een onderneming wordt gedreven. Als het antwoord positief is, dan worden de aan de gemeente toekomende resultaten uit de samenwerking op het niveau van de gemeente in de heffing van de Vpb betrokken.

Kortom, de gekozen juridische structuur is van belang voor de vraag bij welke entiteit (op het niveau van de gemeente of op het niveau van de entiteit waarin de samenwerking is ondergebracht) de fiscale kwalificatie dient plaats te vinden. Afhankelijk van de rechtsvorm dient voor deze fiscale kwalificatie de ondernemingstoets plaats te vinden. Entiteiten met een in aandelen verdeeld kapitaal, zoals een BV, NV, worden verondersteld met hun gehele vermogen een onderneming te drijven, hetgeen betekent dat de ondernemingstoets niet meer aan de orde komt. Bij publiekrechtelijke lichamen, zoals gemeenten, maar ook gemeenschappelijke regelingen met rechtspersoonlijkheid, is daarentegen wel de ondernemingstoets van belang.

Stap 2 en 3 zijn van belang als met de (geclusterde) activiteit(en) door de ondernemingspoort wordt gegaan. Er kan dan eventueel een vrijstelling van toepassing zijn.

Stap 2: Samenwerking

Stap 2 ziet op de vraag met wat voor een “soort partij” wordt samengewerkt. Dit is van belang voor het mogelijk van toepassing zijn van de overheidstakenvrijstelling en de samenwerkingsverbandvrijstelling.

De vrijstelling voor uitoefening van overheidstaken en publiekrechtelijke bevoegdheden:

Deze vrijstelling is in beginsel op gelijke wijze van toepassing voor zowel directe als indirecte overheidsondernemingen. Publiekrechtelijke rechtspersonen, zoals gemeenten, verrichten vaak werkzaamheden die gebaseerd zijn op een wettelijke taak. We spreken dan van overheidstaken of publiekrechtelijke bevoegdheden. Hierbij kan bijvoorbeeld gedacht worden aan het opstellen van een bestemmingsplan of het afgeven van een bouwvergunning.

In sommige gevallen kunnen deze taken ook worden gedelegeerd aan een indirect overheidslichaam (bijvoorbeeld een gemeenschappelijke regeling met rechtspersoonlijkheid). Voor zover een directe of een indirecte overheidsonderneming een overheidstaak verricht of een publiekrechtelijke bevoegdheid uitoefent, kan in beginsel op basis van de wet sprake zijn van een belastingplicht. Denk bijvoorbeeld aan de situatie dat het afgeven van bouwvergunningen zelfstandig bezien of geclusterd wordt met andere activiteiten door de ondernemingspoort komt (omdat het resultaat structureel positief is). Het heffen van Vpb over dergelijke activiteiten acht de wetgever niet wenselijk en daarom is er in de wet een objectvrijstelling opgenomen voor de resultaten behaald met deze activiteiten, tenzij met de uitoefening van die overheidstaak of die publiekrechtelijke bevoegdheid in concurrentie wordt getreden met private partijen. Er is in ieder geval sprake van een overheidstaak, wanneer een taak door de wet of de Grondwet is opgelegd. Verder kan als uitgangspunt worden gehanteerd dat sprake is van een overheidstaak als er voor de toepassing van de Wet op de omzetbelasting 1968 wordt gehandeld als ‘overheid’ (omgekeerd hoeft dat overigens niet het geval te zijn).

De vrijstelling vindt geen toepassing als met de uitoefening van een overheidstaak of de publieke bevoegdheid (feitelijk) in concurrentie wordt getreden met private partijen. Hiermee wordt gewaarborgd dat concurrerende overheidsactiviteiten op gelijke wijze in de heffing worden betrokken als vergelijkbare activiteiten van private ondernemingen. Of sprake is van een concurrerende overheidsactiviteit zal uiteraard afhangen van feiten en omstandigheden. Voorbeelden die tijdens de parlementaire behandeling onder andere aan de orde zijn gekomen zijn: leerlingenvervoer, het exploiteren van crematoria, het aanbieden van cursussen, vervoer.

²⁷ In beginsel, omdat dit niet onverkort geldt voor de samenwerking in een CV-structuur. Deze uitzondering voor de samenwerking in een besloten CV structuur, wordt verderop in dit hoofdstuk behandeld.

De samenwerkingsverbandvrijstelling

Deze vrijstelling kan zowel van toepassing zijn voor directe als indirecte overheidsondernemingen. Samenwerking tussen overheden doet zich op allerlei terreinen en in allerlei vormen voor. In de praktijk veel voorkomende vormen van samenwerking bij grondbedrijven zijn de gemeenschappelijke regeling, al dan niet met rechtspersoonlijkheid, de BV of de NV, en de samenwerking middels een besloten commanditaire vennootschap. Minder vaak voorkomende vormen zijn de maatschap en de vennootschap onder firma.

De wetgever heeft het ongewenst geacht als samenwerking tussen overheden ertoe zou leiden dat de voordelen die worden behaald met de activiteiten die door een samenwerkingsverband worden verricht, in de heffing van de Vpb worden betrokken, terwijl de betreffende activiteiten niet zouden zijn belast of zouden zijn vrijgesteld indien elk van de overheden de activiteiten zelf zou hebben uitgevoerd. Let wel, het gaat hier alleen om samenwerking tussen overheden en het betreft niet samenwerking met private partijen. De samenwerkingsvrijstelling is alleen aan de orde wanneer het gaat om een samenwerkingsverband tussen publiekrechtelijke rechtspersonen en/of privaatrechtelijke overheidslichamen.

In de praktijk zal eerst moeten worden beoordeeld of er met de uitoefening van de activiteit(en) op het niveau van het samenwerkingsverband een onderneming wordt gedreven. Als het samenwerkingsverband geen onderneming drijft is er geen sprake van belastingplicht en zal niet worden toegekomen aan de samenwerkingsverbandvrijstelling. In de praktijk kan het ook voorkomen dat een samenwerkingsverband fiscaal transparant is. Dit is het geval bij een maatschap of bij een GR zonder rechtspersoonlijkheid. In dat geval dient getoetst te worden op het niveau van de achterliggende participant of er een vrijstelling van toepassing is.

De samenwerkingsverbandvrijstelling kent een drietal criteria waaraan cumulatief dient te worden voldaan wil er van een vrijstelling sprake zijn. Kort gezegd komen deze criteria op het volgende neer:

- a. Het participatiecriterium. De activiteiten van het samenwerkingsverband dienen te worden verricht voor de middellijk of onmiddellijk deelnemende publiekrechtelijke rechtspersonen of voor privaatrechtelijke overheidslichamen van de participerende publiekrechtelijke rechtspersoon. Met andere woorden, de activiteiten moeten worden verricht voor (indirect) aan de samenwerking deelnemende overheidslichamen.*
- b. De activiteiten zouden zonder de samenwerking bij de participant niet tot belastingheffing hebben geleid, dan wel zouden vrijgesteld zijn geweest indien de activiteiten door de participant zelf verricht zouden zijn.*
- c. Het evenredigheids criterium. De participanten aan het samenwerkingsverband dienen naar evenredigheid van de afname van de activiteiten bij te dragen in de kosten.*

Beide vrijstellingen komen pas aan de orde nadat de (geclusterde) activiteiten door de ondernemingspoort zijn. De samenwerkingsverbandvrijstelling kan enkel van toepassing zijn als er samengewerkt wordt met – kort gezegd – overheidslichamen. Bij een publiek/private samenwerking²⁸ is de samenwerkingsvrijstelling derhalve niet aan de orde.

Voor de vrijstellingen - dus nadat de (geclusterde) activiteit(en) door de ondernemingspoort zijn gegaan (!) - is ook het "soort activiteit(en)" van belang. Als er een overheidstaak of publiekrechtelijke bevoegdheid wordt uitgeoefend waarmee niet in concurrentie wordt getreden, kan de vrijstelling voor overheidstaken van rechtswege van toepassing zijn. Waarom kan? Van belang is te bezien aan wie deze taak is toebedeeld. Is een overheidstaak niet geattribueerd of gedelegeerd aan het samenwerkingsverband, dan is de objectvrijstelling voor overheidstaken niet van toepassing, omdat het geen 'eigen' bevoegdheid van het samenwerkingsverband is. Wel kan de vrijstelling voor samenwerkingsverbanden van toepassing zijn.

Stap 3: Activiteiten

Tot slot is ook van belang aan wie de activiteiten worden verricht. Het antwoord op deze vraag is ook van belang voor de toepassing van een objectvrijstelling (niet zijnde de overheidstakenvrijstelling). De samenwerkingsverbandvrijstelling kan niet van toepassing zijn indien activiteiten, niet zijnde overheidstaken dan wel concurrerende overheidstaken, worden verricht voor private partijen.²⁹ Zo

²⁸ Met privaats wordt bedoeld een particuliere partij, hieronder valt niet een privaat overheidslichaam.

²⁹ Deze kan ook niet van toepassing zijn op diensten verricht aan niet-participerende overheidslichamen, met uitzondering van een niet-participerend privaatrechtelijk overheidslichaam dat in handen is van een participierend overheidslichaam.

kan de uitgifte van een bouwka­vel door een samenwerkingsverband aan een projectontwikkelaar nooit onder de vrijstelling vallen.

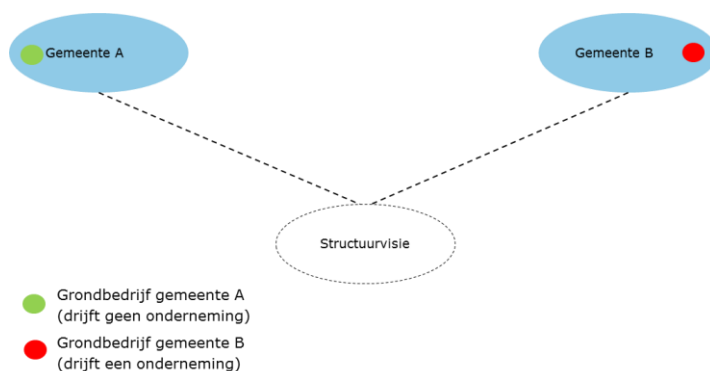
De samenwerkingsvormen worden hieronder aan de hand van de drie stappen nader toegelicht.

8.2. De “regeling zonder meer”

Een samenwerkingsvorm die regelmatig voorkomt bij grondbedrijven is de “regeling zonder meer”. Het betreft een lichte vorm van samenwerking, waarbij geen taken of bevoegdheden worden gedelegeerd of gemandateerd, maar enkel een overeenkomst tussen twee publiekrechtelijke rechtspersonen ten grondslag ligt aan de samenwerking. Op basis van een dergelijke overeenkomst kan bijvoorbeeld gezamenlijk een structuurvisie worden opgesteld of een gezamenlijk handhavingsbeleid worden voorbereid.

Stap 1

Voor de fiscale kwalificatie is van belang dat deze samenwerking ‘transparant’ is. Eerst moet worden bekeken of de activiteiten van de samenwerking sterk verweven zijn met de activiteiten van het gemeentelijk grondbedrijf en geclusterd worden beoordeeld op het drijven van een onderneming door de gemeente. In onderstaand figuur betekent dat, dat het aandeel in de samenwerking bij het grondbedrijf van gemeente A niet belast wordt, omdat in deze figuur verondersteld wordt dat met het geheel van de geclusterde activiteiten van het grondbedrijf³⁰ geen onderneming wordt gedreven. Voor het grondbedrijf van gemeente B ligt dit anders, omdat verondersteld wordt dat gemeente B wel met de geclusterde activiteiten een onderneming drijft.



Stap 2 en 3

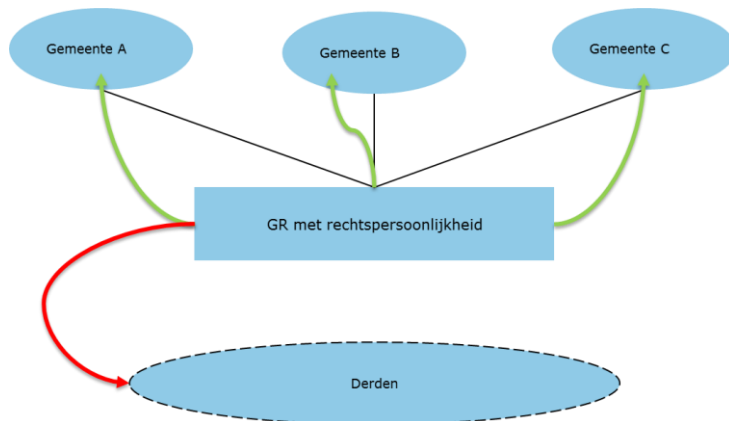
In dit geval wordt verondersteld dat de activiteit geclusterd wordt met de overige activiteiten van het grondbedrijf. Op het niveau van de gemeente dient beoordeeld te worden of een vrijstelling van toepassing is.

8.3. De gemeenschappelijke regeling met rechtspersoonlijkheid

Een veelvoorkomende samenwerkingsvorm bij grondbedrijven is de gemeenschappelijke regeling met rechtspersoonlijkheid. Meestal betreft het dan een gemeenschappelijke regeling in de vorm van een openbaar lichaam. Een andere mogelijkheid is de bedrijfsvoeringsorganisatie. Anders dan bij de “regeling zonder meer”, is hier sprake van een ‘zwaardere’ vorm van samenwerking met rechtspersoonlijkheid. De samenwerkende gemeenten zullen taken mandateren of delegeren aan de gemeenschappelijke regeling en de gemeenschappelijke regeling treedt zelfstandig op in het

³⁰ Uiteraard is van belang dat op basis van de feiten en omstandigheden blijkt dat de activiteiten sterk verweven met elkaar zijn. Zie hoofdstuk 4 voor de afbakening van activiteiten.

maatschappelijk verkeer. Dat betekent dat een projectontwikkelaar bijvoorbeeld een stuk bouwrijpe grond koopt van de gemeenschappelijke regeling en niet van de gemeente.



Stap 1

De samenwerking is ondergebracht in een entiteit met rechtspersoonlijkheid. De gemeenschappelijke regeling is een publiekrechtelijke rechtspersoon, hetgeen betekent dat deze per 1 januari 2016 belastingplichtig wordt voor de Vpb voor zover met de uitoefening van activiteit(en) een onderneming wordt gedreven (artikel 2 lid 1 onderdeel g van de wet). De afbakening van activiteiten, de vermogensetikettering en de ondernemingstoets (zoals behandeld in hoofdstuk 4 en 5) moet worden toegepast op het niveau van de gemeenschappelijke regeling.

Stap 2 en 3

Als een onderneming wordt gedreven op het niveau van de gemeenschappelijke regeling, dan komt de vraag aan de orde of een vrijstelling van toepassing is. De vrijstelling voor interne activiteiten en quasi-inbesteding zal ten aanzien van de participanten nooit van toepassing zijn, omdat deze vrijstellingen enkel van toepassing kunnen zijn als de entiteit 100% in handen is van, of de volledige zeggenschap in handen is van, één gemeente.

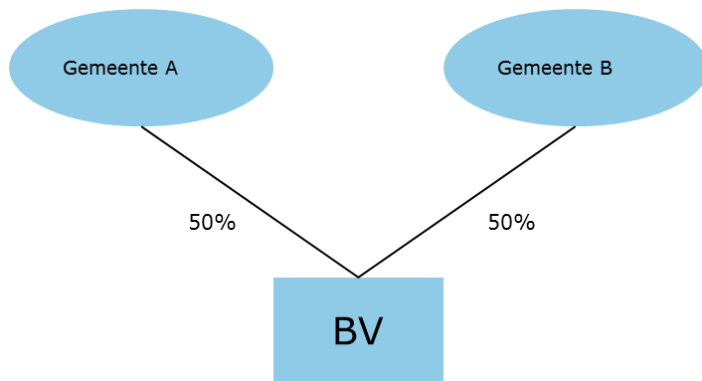
Als aan de voorwaarden wordt voldaan is de samenwerkingsverbandvrijstelling of de vrijstelling voor overheidstaken van rechtswege (dat betekent automatisch) van toepassing.³¹

Aandachtspunt hierbij is dat voor de overheidstakenvrijstelling van belang is of de overheidstaken door gemeenten gemandateerd of gedelegeerd zijn aan het samenwerkingsverband. Als een taak is gemandateerd, komt de overheidstakenvrijstelling niet aan de orde omdat geen sprake is van een 'eigen' taak van het samenwerkingsverband. Bij een gedelegeerde overheidstaak is dat wel het geval en kan de overheidstakenvrijstelling van toepassing zijn, mits niet in concurrentie wordt getreden. Mogelijk kan overigens in het geval van mandaat wel de samenwerkingsverbandvrijstelling van toepassing zijn, als aan de voorwaarden voor toepassing van deze vrijstelling is voldaan.

8.4. Samenwerking ondergebracht in een BV/NV

Een derde samenwerkingsvorm die veel voorkomt is de samenwerking in de vorm van een joint venture. Beide partijen (in onderstaand figuur beide gemeenten) brengen dan activa en passiva in in de BV (of NV, hierna wordt enkel gesproken over BV). Vaak is een joint venture een tijdelijke samenwerking die wordt opgezet voor een speciaal project, zoals een gezamenlijke grondexploitatie.

³¹ Overigens kan de gemeenschappelijke regeling als een objectvrijstelling van toepassing is ervoor kiezen om af te zien van toepassing van de objectvrijstelling, de gemeenschappelijke regeling dient dan wel alle objectvrijstellingen die bij haar van toepassing zijn achterwege te laten.



Stap 1

De BV is een niet-transparante entiteit. De fiscale kwalificatie van de activiteiten die plaatsvinden binnen de samenwerking gebeurt dus op het niveau van de BV. Op basis van de wet³² wordt de BV geacht met haar gehele vermogen een onderneming te drijven. Dit betekent dat de BV per 1 januari 2016 van rechtswege belastingplichtig wordt voor al haar activiteiten.

Stap 2 en 3

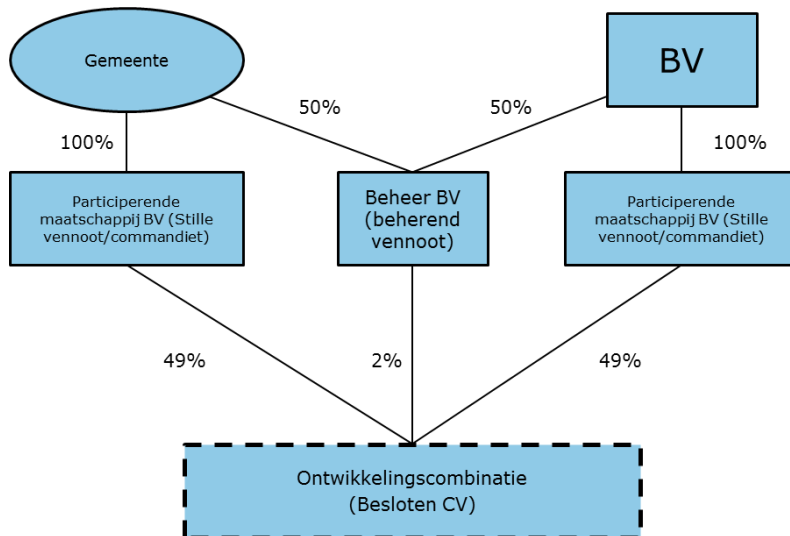
Alle activiteiten verricht in de BV worden onderworpen aan Vpb, de vraag komt vervolgens aan de orde of er een vrijstelling van toepassing is. Zoals al is opgemerkt bij de gemeenschappelijke regeling met rechtspersoonlijkheid zullen de objectvrijstellingen voor interne activiteiten en quasi-inbesteding nooit van toepassing zijn, omdat deze vrijstellingen enkel van toepassing kunnen zijn als de entiteit 100% in handen is van, of de volledige zeggenschap in handen is van, één gemeente. Dit is bij samenwerking nooit het geval.

Aandachtspunt is nog het volgende. In bovenstaand figuur is uitgegaan van een samenwerking tussen twee publiekrechtelijke partijen, twee gemeenten. Stel dat het gemeentelijk grondbedrijf van gemeente A een samenwerking aangaat met een private partij, bijvoorbeeld een projectontwikkelaar, en deze samenwerking onderbrengt in een BV, dan kan de samenwerkingsverbandvrijstelling niet van toepassing zijn. Deze vrijstelling geldt namelijk alleen voor samenwerking tussen – kort gezegd – overheidslichamen.

8.5. Samenwerking door middel van een CV-structuur

Tot slot komt ook de samenwerking door middel van een CV structuur veelvuldig voor bij grondbedrijven. Vaak richt de gemeente in dat geval een participatie-BV op: een BV die als stille vennoot fungeert en middelen inbrengt in de besloten commanditaire vennootschap (CV). Een gezamenlijk opgerichte BV, dat wil zeggen een BV waarvan zowel de gemeente alsook de samenwerkingspartner aandeelhouders zijn, is de beherend vennoot. De beherend vennoot neemt de dagelijkse beslissingen en zorgt voor uitvoering van de grondexploitatie. In onderstaand figuur is een voorbeeld opgenomen van de samenwerking in een CV-structuur.

³² Artikel 2 lid 1 onderdeel a Wet Vpb 1969.



Stap 1

De besloten CV, waarin de samenwerking is ondergebracht, is fiscaal 'transparant'. Dit betekent dat bij de achterliggende participant moet worden bekeken hoe de resultaten uit de samenwerking dienen te worden meegenomen. Ingeval een BV participeert (zie bovenstaand figuur) in de besloten CV, dan betekent dit het volgende. Per 1 januari 2016 wordt de BV integraal belastingplichtig voor de Vpb.³³ De resultaten uit het aandeel in de samenwerking van de besloten CV worden dan verantwoord bij de participatiemaatschappij.

Stel nu daarentegen dat het gemeentelijk grondbedrijf rechtstreeks participeert in de besloten CV (dus zonder tussenschakeling van een participatiemaatschappij). De resultaten uit de samenwerking zouden dan, indien deze toerekenbaar zijn aan de activiteiten van het gemeentelijk grondbedrijf en hiermee geclusterd worden, mee dienen te lopen bij de ondernemingstoets van het gemeentelijk grondbedrijf.

Overigens ligt er op dit moment bij het parlement een voorstel tot wijziging van de wet.³⁴ Deze wetwijziging bewerkstelligt dat indien de besloten CV met haar activiteiten een onderneming drijft (of meerdere ondernemingen) het aandeel in die CV bij de participant (de participatiemaatschappij van de gemeente in voorstaand voorbeeld) per 1 januari 2016 tot het drijven van een onderneming leidt. De beherend BV is op dit moment al belastingplichtig. Indien de gemeente rechtstreeks participeert worden de resultaten van de samenwerking ook meegenomen in de Vpb (als afzonderlijke onderneming in het consolidatieproces tot de aangifte Vpb).

Stap 2 en 3

Als er sprake is van belastingplicht, omdat er op het niveau van de besloten CV een onderneming wordt gedreven, dan komt de vraag naar de vrijstellingen aan de orde. De samenwerkingsverbandvrijstelling is in bovenstaand geval niet van toepassing zijn, omdat er wordt samengewerkt met een private partij. Hetzelfde geldt voor de beherend vennootschap. Mogelijk is bij de participatiemaatschappij van de gemeente wel één van de andere objectvrijstellingen (overheidstakenvrijstelling, dienstverleningsovereenkomstvrijstelling of quasi-inbestedingsvrijstelling) van toepassing.

³³ Artikel 2 lid 1 onderdeel a Wet Vpb 1969.

³⁴ Kamerstukken II, 2015/16, nr. 34 305 (Wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2016).

9. Toezicht

9.1. Algemeen

Toezicht kent in het kader van deze handreiking twee belangrijke componenten. Intern toezicht (ook bekend als “interne controle”: het proces dat gericht is op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid omtrent het bereiken van geformuleerde doelstellingen) en extern toezicht (waaronder toezicht door de Belastingdienst).

Primair is het grondbedrijf, als onderdeel van de gemeentelijke organisatie, zelf verantwoordelijk voor het goed inregelen, uitvoeren en controleren (respectievelijk: opzet, bestaan en werking) van interne beheersingsmaatregelen (in accountantstermen: first line of defence). Indien aanwezig fungeren risk-managers of compliance-medewerkers veelal als tweede verdedigingslinie (second line of defence). Vanuit hun positie steunt de afdeling (of medewerker) verantwoordelijk voor de interne controle (third line of defence) op de maatregelen die eerder in de ‘keten’ zijn ingeregeld.

Als extern toezichthouder steunt de Belastingdienst weer op de kwaliteit van de keten (binnen de Controle Aanpak Belastingdienst aangeduid met “de schillen”).

Bij de besprekingen die hebben geleid tot de onderhavige handreiking is uitgebreid stilgestaan bij de doelstellingen en verwachtingen over en weer. Daarbij hebben de VNG en VvG aangegeven, dat naast algemene kaders met betrekking tot de fiscale positie en beperking van de administratieve lasten voorspelbaar optreden van de Belastingdienst voor de aangesloten grondbedrijven een belangrijk gegeven is.

Voor de Belastingdienst is het belangrijk dat - rekening houdend met het beperken van de eigen uitvoeringskosten en het beperken van de administratieve lasten voor belastingplichtige - een oordeel gevormd kan worden over de aanvaardbaarheid van de aangifte Vpb. Omdat de gemeente als geheel maar één aangifte Vpb indient, zijn de fiscale resultaten van het (potentieel) belastingplichtige grondbedrijf onderdeel van die aangifte.

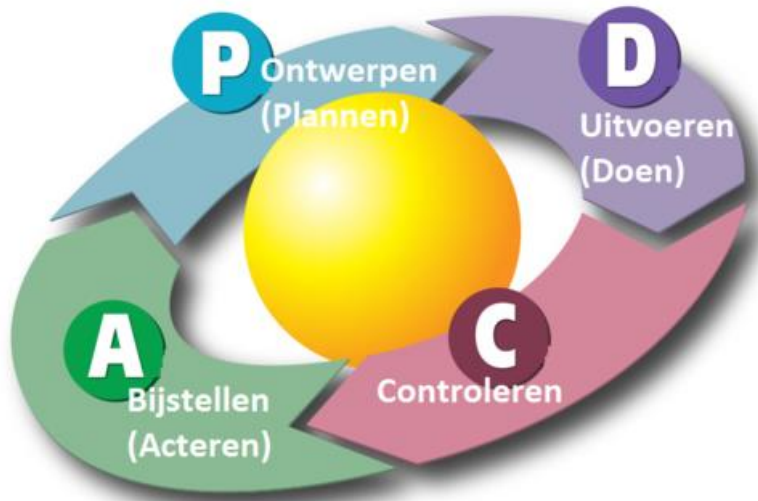
Conform de algemene uitgangspunten van het koepeloverleg (SVLO) zijn daarbij een drietal zaken van belang:

- o de wil bij grondbedrijven (als onderdeel van de gemeente) om een goede aangifte in te dienen;
- o de kennis en middelen om dat te kunnen;
en uiteindelijk óók:
- o concrete invulling daaraan geven door het nemen van organisatorische en administratieve maatregelen (doen).

Uitgangspunt daarbij is (en blijft) dat het grondbedrijf als onderdeel van de gemeente zelf verantwoordelijk is voor het indienen van de vereiste aangifte en de kwaliteit daarvan.

9.2. Intern toezicht

Intern toezicht (of interne controle) is het sluitstuk van interne beheersing. Interne beheersing stelt het grondbedrijf in staat om op een effectieve en efficiënte manier de strategische doelstellingen te (laten) realiseren. Daarbij wordt een betrouwbare financiële registratie bijgehouden en wordt overigens voldaan aan wet- en regelgeving. Het grondbedrijf is in dat kader ook te zien als een ‘lerende’ organisatie die planmatig werkt aan de beheersing. In dat kader wordt veelal gesproken over de Plan-Do-Check-Act-cirkel. Interne controle vormt de basis voor de stap Check-Act. De PDCA cirkel kan als volgt worden weergegeven:



Een belangrijk onderdeel van dit proces is het periodiek evalueren van eerder gemaakte analyses en keuzes. De in de QuickScan opgenomen P&C maatregel: periodiek herhalen van de QuickScan, is hiervan een concreet voorbeeld (zie in dit kader onder andere de hoofdstukken 5 en 6 en bijlage 1: de QuickScan). Ook bij de openingsbalans (inclusief de fiscale afhandeling van de gelabelde grexen) speelt interne controle een belangrijke rol (hoofdstuk 7).

Hoe de grondbedrijven concreet invulling geven aan de interne beheersing is feitelijk aan de grondbedrijven zelf (open norm).

9.3. Toezicht Belastingdienst

Als onderdeel van een gemeente valt het grondbedrijf onder het segment Grote Ondernemingen. Dat betekent dat vanuit de Belastingdienst sprake is van individuele klantbehandeling. Er is dan ook al veel klantkennis opgebouwd. Waar sprake is van een gesloten individueel handavingsconvenant (Horizontaal Toezicht) is of wordt de behandelstrategie gedeeld met de betreffende gemeente (en dus het grondbedrijf).

Bij de inrichting van het toezicht steunt de Belastingdienst op alle werkzaamheden die bijdragen aan de kwaliteit van de ingediende aangifte (de Belastingdienst steunt op de kwaliteit van de zogenoemde 'schillen', later in deze paragraaf nader toegelicht). Daarbij wordt niet alléén gesteund op de werkzaamheden verricht door de direct betrokkenen van het grondbedrijf, maar ook op bijvoorbeeld de toezichthoudende werkzaamheden binnen de eigen organisatie (interne controle) of op werkzaamheden verricht door externe deskundigen (externe accountants, fiscalisten, tax assurance providers en overige (fiscale) dienstverleners).

De door/bij de grondbedrijven (door de Belastingdienst) uitgevoerde werkzaamheden zullen qua intensiteit en verschijningsvorm, mede afhankelijk van de omvang en complexiteit (structuur en/of activiteiten), per grondbedrijf variëren. Het totaal aan beschikbare voorinformatie is daarbij medebepalend voor het concretiseren van vorm en intensiteit van het toezicht. De Belastingdienst zal vanuit zijn verantwoordelijkheid voor het toezicht daarbij objectief moeten wegen hoe waarde wordt toegekend aan relevante elementen in de beschikbare voorinformatie.

9.4. Communicerende vaten

De uitdaging zit in het 'afstemmen' van het handelen in de praktijk door de betrokken grondbedrijven (interne beheersing inclusief intern toezicht) en de te maken keuzes in het toezicht door de Belastingdienst. Dit zijn communicerende vaten.

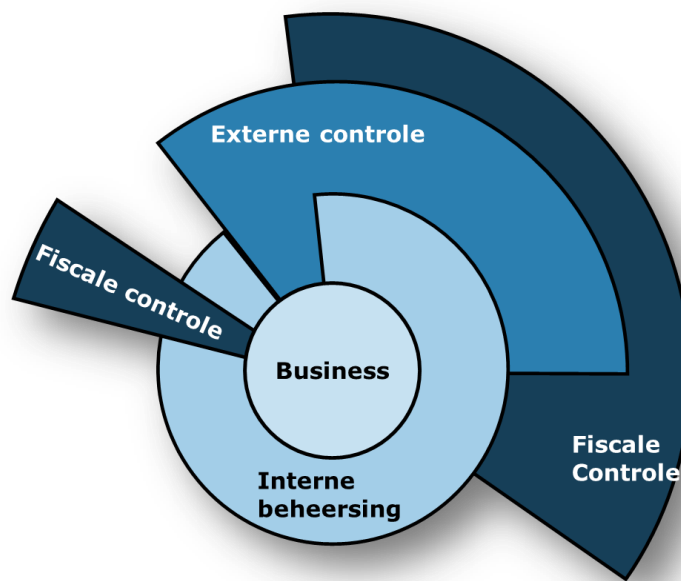
Handreiking Vennootschapsbelasting en het gemeentelijk grondbedrijf

Zoals eerder aangegeven is vanuit het huidige klantbeeld al veel informatie beschikbaar. Hierin kan onderscheid worden gemaakt in informatie over werkzaamheden door/bij de grondbedrijven waarop de Belastingdienst kan steunen in het toezicht, respectievelijk informatie die inzet van toezichtcapaciteit juist rechtvaardigt.

Door te investeren in werkzaamheden in relatie tot fiscale beheersing, en daarover transparant te communiceren met de Belastingdienst, dragen de grondbedrijven bij aan deze (voor)informatie. Deze informatie wordt direct meegewogen bij de bepaling van de vorm en intensiteit van het toezicht: de communicerende vaten.

9.5. Schillenmodel

Het uitgangspunt van de “communicerende vaten” heeft de Belastingdienst zichtbaar gemaakt in het zogenoemde schillenmodel.



Dit model maakt inzichtelijk dat bij het bepalen van de vorm en intensiteit van het toezicht zoveel als mogelijk wordt gesteund op al verricht werk door het grondbedrijf. Een belangrijk aandachtspunt voor de praktijk is het concretiseren van de voorinformatie die van belang is bij het bepalen van de vorm en intensiteit van het toezicht waarbij nadrukkelijk rekening wordt gehouden met deze (voor)informatie.

Bijlage 1: Toelichting QuickScan grondbedrijven - SVLO

Inleiding

Op 11 september 2015 is door het SVLO Nieuwsflits nr. 2 gepubliceerd. In deze nieuwsflits is een update gegeven van de stand van zaken bij het overleg met de grondbedrijven. Eén van de onderwerpen welke hierbij aan de orde is geweest, is het begrip 'winstoogmerk'. Voor de beoordeling van de vraag of bij een activiteit, of een clustering van activiteiten, bij een grondbedrijf sprake is van het drijven van een onderneming is het winstoogmerk één van de criteria welke getoetst wordt (de andere twee criteria zijn: een organisatie van kapitaal en arbeid en deelname aan het economisch verkeer). Het winstoogmerk is een subjectief begrip dat fiscaal wordt geobjectiveerd. Wanneer bij een (clustering van) activiteit(en) structureel sprake is van vermogenoverschotten, dan wordt fiscaal een winstoogmerk aangenomen, ook al wordt geen winst beoogd. Een enkel winstjaar is hierbij in zijn algemeenheid onvoldoende.³⁵ De vuistregel³⁶, waarbij gekeken wordt naar een periode van drie jaren (bijvoorbeeld T-1, T0, T1 of T-2, T-1, T0), kan gebruikt worden om een indicatie te krijgen voor het winstoogmerk.

De vraag of sprake is van structurele vermogenoverschotten wordt in de praktijk beoordeeld aan de hand van gerealiseerde cijfers. Zo wordt in de praktijk bij private stichtingen en verenigingen eerst achteraf bepaald of bij een activiteit sprake is van het drijven van een onderneming. Zie het volgende voorbeeld.

Een stichting heeft voor het jaar 2015 een verwacht (begroot) resultaat van -10.000 euro en voor het jaar 2016 een begroot resultaat van nul euro. Het gerealiseerde commerciële resultaat over het jaar 2014 is 5.000 euro positief. Na afloop van het jaar 2015 blijkt het commerciële gerealiseerde resultaat, niet -10.000 euro, maar 20.000 euro positief te zijn. Ervan uitgaande dat er geen, of weinig, verschillen zijn tussen de commerciële en fiscale cijfers, zal de inspecteur achteraf, bijvoorbeeld in 2016, constateren dat sprake is van vermogenoverschotten en dus een winstoogmerk. Mocht de stichting zich op het standpunt stellen dat (nog) geen sprake is van *structurele vermogenoverschotten*, dan ligt de bewijslast bij de stichting.

Omdat de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen toegepast wordt vanaf 1 januari 2016, bestaat onder andere bij grondbedrijven de behoefte om vooraf te kunnen inschatten of er in 2016 wellicht sprake is van een winstoogmerk en (dus) van het drijven van een onderneming (gesteld dat aan de beide andere criteria ook is voldaan). Indien een onderneming wordt gedreven per 1 januari 2016, dient namelijk een openingsbalans opgesteld te worden. Het is daarom wenselijk om vooraf al een inschatting te kunnen maken.

De QuickScan is bedoeld als hulpmiddel om op relatief eenvoudige manier te kunnen inschatten of fiscaal sprake is van een winstoogmerk. Uitgangspunt voor de QuickScan zijn de commerciële cijfers op basis van BBV. De uitkomst van de QuickScan geeft u een beeld of nader onderzoek nodig is naar de verschillen tussen commerciële- en fiscale cijfers voor de beoordeling van het winstoogmerk.

Deze QuickScan heeft de status van een inlichting/algemene voorlichting. Hiermee wordt beoogd grondbedrijven te ondersteunen bij het beoordelen van hun individuele feiten en omstandigheden. Een zorgvuldige toepassing van deze QuickScan door de gemeente, in overeenstemming met de achterliggende uitgangspunten, kan in de praktijk een belangrijk hulpmiddel zijn bij de vele beslissingen die zij moeten nemen bij de implementatie van de wet.

De QuickScan

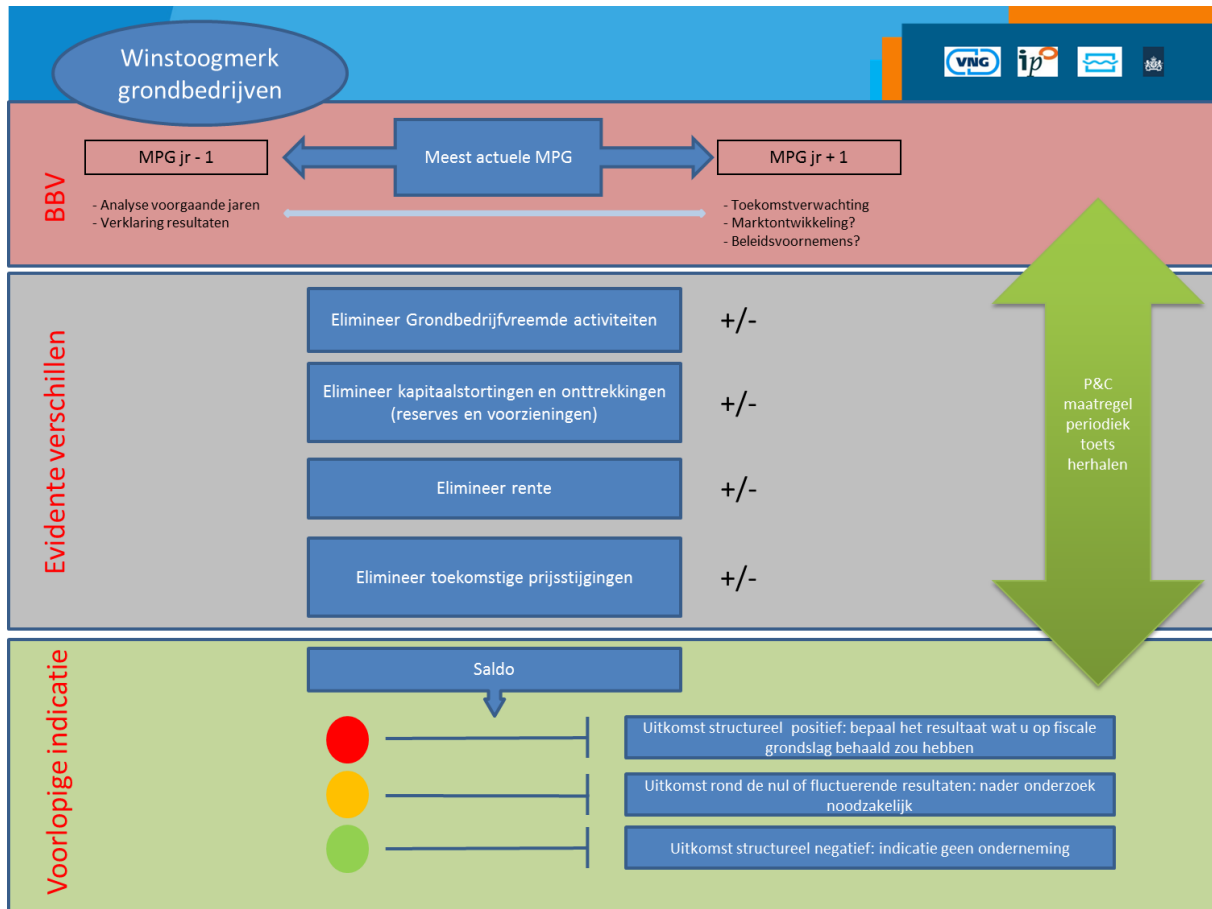
De QuickScan is een hulpmiddel om op een redelijk eenvoudige wijze een inschatting te maken in hoeverre het grondbedrijf van uw gemeente met vennootschapsbelasting te maken kan krijgen. Wij raden u dan ook aan om de QuickScan zo snel mogelijk uit te voeren. De uitkomst kunt u gebruiken voor het verdere implementatietraject van de vennootschapsbelastingplicht.

³⁵ HR 17 oktober 2008, nr. 43 641, BNB 2009/36.

³⁶ Deze vuistregel komt aan de orde in de notitie winststreven, welke nog door het SVLO zal worden gepubliceerd.

Handreiking Vennootschapsbelasting en het gemeentelijk grondbedrijf

Uitgaande van de BBV-cijfers, welke de basis vormen voor het MPG (meerjarenperspectief grondexploitaties), moet een aantal evidente verschillen worden benoemd en geëlimineerd. U kunt in een aantal stappen bepalen of aanwezigheid van een fiscaal winstoogmerk aan de orde kan zijn. Iedere stap in het blokkenschema wordt hierna toegelicht.



Blok 1 BBV

De cijfermatige basis voor de QuickScan vormt het MPG van het gemeentelijk grondbedrijf. Indien uw gemeente niet over een MPG beschikt, kunt u ook gebruik maken van de optelsom van alle grondexploitaties. Het MPG is een instrument dat door gemeenten wordt gehanteerd om inzicht te verkrijgen in het te verwachten commerciële resultaat (voorcalculatorisch) op het totaal aan grondexploitaties. Dit resultaat wordt uitgedrukt in een contante waarde van alle grondexploitatieprojecten bij elkaar (saldo MPG). Bij de grondbedrijven worden de commerciële cijfers op basis van het BBV bepaald. Om de in het eerste blok aangegeven voorcalculatorische waarden te kunnen bepalen, maakt u voor het jaar T-0 en T-1 gebruik van het meest actuele MPG. In dit MPG zullen echter in de meeste gevallen uitsluitend de gecumuleerde gerealiseerde kosten en opbrengsten van T-1 terug te vinden zijn. Om ook de voorcalculatorische waarde van T+1 te bepalen zult u dus gebruik moeten maken van het voorafgaande MPG. Dat betekent dat u voor de voorcalculatorische cijfers over het jaar 2016 (T+1), gebruik maakt van de actuele MPG die nu beschikbaar is over het jaar 2015 (T-0).

Voor de QuickScan maakt u dus gebruik van het MPG T-1, T-0 en T+1. Hiermee hebben we in principe alle gewenste basisgegevens voor deze QuickScan voorhanden.

Om aan de hand van deze MPG's een QuickScan te kunnen maken voor het winstoogmerk, moet een fiscale vertaalslag worden gemaakt. Voor het winstoogmerk is relevant of (structurele) vermogenoverschotten worden behaald. Het vermogenoverschot is een fiscaal begrip en gaat uit

van de fiscale cijfers welke op basis van de Wet inkomstenbelasting 2001 en de Wet op de Vennootschapsbelasting 1969 worden bepaald.

In de parlementaire behandeling is hierover het volgende gezegd: *“Om een eerste beoordeling te maken of (structurele) overschotten worden gerealiseerd wordt gekeken naar het resultaat van het betreffende jaar. De commerciële jaarstukken mogen hierbij als uitgangspunt worden genomen, waarbij uiteraard wel rekening gehouden moet worden met evidente verschillen tussen de commerciële en fiscale winstbepalingsregels”*.³⁷

Blok 2 Evidente verschillen

Uitgaande van de BBV-cijfers, welke de basis vormen voor het MPG, moet een aantal evidente verschillen worden benoemd en geëlimineerd. Deze verschillen zijn in de scan benoemd en hierop willen we de volgende toelichting geven.

1. Grondbedrijvvreemde activiteiten

De QuickScan is gebaseerd op het MPG, of indien uw gemeente niet over een MPG beschikt de optelsom van alle grondexploitaties. Voor de fiscale ondernemingstoets is van belang om te weten welke activiteiten tot de organisatie van kapitaal en arbeid van het ‘grondbedrijf’ behoren. Het kan zijn dat verschillen bestaan tussen deze fiscale afbakening van activiteiten, die de organisatie van kapitaal en arbeid vormen, en de in het MPG opgenomen activiteiten binnen grondexploitaties. Zo kunnen er bepaalde, voor fiscale doeleinden, “grondbedrijvvreemde” activiteiten zijn, welke wel zijn opgenomen in het MPG, maar niet tot de afgebakende activiteiten van het grondbedrijf gaan behoren. Om aan de hand van het MPG toch een goede indicatie te krijgen voor het winstoogmerk is het noodzakelijk om deze activiteiten buiten beschouwing te laten. Voorbeelden van dergelijke activiteiten zijn:

- Vastgoedexploitatie (panden, terreinen, slibdepot etc., m.u.v. tijdelijk beheer gedurende de ontwikkeling van het gebied);
- Realisatie van opstallen;
- Erfpachtbeheer;
- Projecten met een overwegend maatschappelijk karakter (ruimtelijke ontwikkelingen waarbij maatschappelijk belangrijke functies, zoals natuur, recreatie, waterberging en infrastructuur centraal staan);
- Beheer openbare ruimte;
- Andere ‘onzuivere’ toevoegingen in grondexploitatieprojecten, zoals:
 - o Opslag voor Havenslib;
 - o Zandleveranties;
 - o Verkoop ‘kluspanden’ uit bestand bezit.

Let op: de grondbedrijvvreemde activiteiten zult u zelfstandig of als onderdeel van een cluster van activiteiten apart moeten toetsen op mogelijke belastingplicht voor de vennootschapsbelasting. Het kan ook zo zijn dat de QuickScan wordt uitgebreid met andere activiteiten, omdat deze wel tot de fiscaal afgebakende activiteiten van het grondbedrijf behoren (er is sprake van sterke verwevenheid), maar niet voorkomen in het MPG. Hierbij kan gedacht worden aan de activiteiten op het gebied van faciliterend grondbeleid. Of dit het geval is, is afhankelijk van de feiten en omstandigheden bij het individuele grondbedrijf. In het MPG is de optelsom weergegeven van de nette contante waarde van de lopende grondexploitaties. In geval naast de actieve grondexploitaties andere activiteiten meegenomen worden voor de ondernemingstoets, zullen deze volgens dezelfde methodiek, zoals dat binnen het MPG gebeurt, worden meegenomen. De resultaten van deze activiteiten worden dan opgeteld bij het saldo MPG.

³⁷ Kamerstukken I, 2014-2015, 34 003, D, p. 9.

2. Elimineer kapitaalstortingen en onttrekkingen

De tweede stap waarin kapitaalstortingen en onttrekkingen geëlimineerd worden heeft tot doel om fiscaal gezien de resultaten zuiver te houden. Fiscaal wordt het resultaat namelijk bepaald op basis van de vermogensvergelijking (verschil tussen eindvermogen en beginvermogen). De beïnvloeding van kapitaalstortingen en onttrekkingen op het eindvermogen dient ongedaan gemaakt te worden. Kapitaal dat de ondernemer/aandeelhouder inbrengt om de onderneming te versterken zit in het eindvermogen (bijvoorbeeld liquiditeiten op de bankrekening) en dient, om het resultaat te berekenen, daaruit te worden geëlimineerd. Deze stortingen maken geen onderdeel uit van het fiscale resultaat, maar kwalificeren als kapitaal (kapitaalstortingen).

Anderzijds kan een onderneming (met een in aandelen verdeeld kapitaal, zoals BV/NV) in de loop van de periode bijvoorbeeld dividend hebben uitgekeerd; deze uitkering is dan niet meer zichtbaar in het eindvermogen. Dat stuk vermogen had wel onderdeel van het eindvermogen moeten uitmaken en moet dus alsnog bij de fiscale winst worden opgeteld. Een dergelijke dividenduitkering noemen we fiscaal een onttrekking.

2.1 Kapitaalstortingen

In het kader van de QuickScan dient eveneens rekening gehouden te worden met kapitaalstortingen, zoals bijvoorbeeld geldstromen afkomstig uit de algemene middelen. Het komt voor dat bedragen uit de algemene middelen (afkomstig uit het gemeentefonds) in een grondexploitatie worden gestort, om bijvoorbeeld een slecht lopend project kostendekkend te maken. Een dergelijke storting verhoogt het saldo van het MPG, maar vormt geen resultaat. In dit verband is wel relevant om te kijken naar herkomst en labeling van de specifieke geldstroom. Indien de geldstroom een subsidie³⁸ of een hiermee vergelijkbare verstrekking betreft (gelabelde gelden), wordt deze geldstroom in zijn algemeenheid wel tot het fiscale resultaat gerekend. Ongelabelde bijdragen aan de algemene middelen verkregen van de Rijksoverheid (Gemeentefonds en Provinciefonds) zijn voorbeelden van opbrengsten die buiten beschouwing blijven bij het fiscale resultaat. In het kader van de QuickScan dient hiermee ook rekening gehouden te worden.

2.2 Kapitaalonttrekkingen

Bij een grondbedrijf kan het voorkomen dat lopende een grondexploitatie 'winstneming' plaatsvindt, welke toevloeit aan de algemene middelen of aan een reserve/voorziening. Dit bedrag had onderdeel uit moeten maken van de eindstand van het MPG en moet dan ook aan het saldo van het MPG worden toegevoegd.

2.3 Eliminaties

Samenvattend betekent dit voor de QuickScan van het grondbedrijf het volgende. We gaan uit van de stand van het MPG. Hieruit moeten de kapitaalstortingen worden geëlimineerd en de onttrekkingen worden bijgeteld om het resultaat fiscaal zuiver te bepalen. Dit dient te geschieden over de totale looptijd van alle lopende grondexploitaties.

3. Rente

Het saldo van het MPG is het samenstel van de lopende grexten binnen het gemeentelijk grondbedrijf. Deze grexten zijn gefinancierd met eigen vermogen, vreemd vermogen dan wel een mengeling van beide. Uitgangspunt bij de toerekening van vermogen aan grondexploitaties is de projectfinanciering (causale toerekening).

Wanneer een afzonderlijke financiering voor een bepaald project bestaat, bepaalt die financiering de mate van vreemd vermogen en de rentekosten die aan het project worden toegerekend. Bij projecten zonder afzonderlijke projectfinanciering geldt het zogenoemde omslagstelsel. In deze situaties zal een praktische oplossing dienen te worden gezocht voor de toerekening van vermogen aan projecten. Fiscaal gezien kan de rentetoerekening over het vermogen pas worden bepaald nadat

³⁸ Onder een subsidie wordt verstaan de aanspraak op financiële middelen, door een bestuursorgaan verstrekt met het oog op bepaalde activiteiten van de aanvrager, anders dan als betaling voor aan het bestuursorgaan geleverde goederen of diensten (art. 4:21 Awb).

een juiste vermogenstoerekening is gemaakt. In het geval van totaalfinanciering (bij gemeenten ook wel bekend als het omslagstelsel) vergt het bepalen van de fiscale vermogenstoerekening een aantal verdergaande vertaalslagen. Voor de QuickScan reikt het te ver om eerst de verhouding eigen vermogen, vreemd vermogen te bepalen om vervolgens de rente te kunnen vaststellen. U dient daarom (enkel) voor de QuickScan **alle** rentebaten- en lasten, die als kosten- of opbrengstensoort in het MPG-saldo zijn opgenomen, te elimineren.

4. Toekomstige prijsstijgingen / indexaties / discontering

In een MPG wordt vaak rekening gehouden met toekomstige prijsstijgingen voor te maken kosten op bijvoorbeeld arbeid voor resterende looptijd van de projecten. Ook komt het voor dat bepaalde posten, zoals de verwachte opbrengst uit grondverkopen, tot het einde van een project geïndexeerd worden. In het kader van de QuickScan is het van belang om de nominale waarde van de toekomstige kasstroom in te schatten. Om een indicatie te kunnen krijgen voor het winstoogmerk dienen de disconteringsvoet, prijsstijgingen en indexeringen voor de toepassing van de QuickScan op 0 te worden gezet.

Blok 3 Voorlopige indicatie: uitkomst QuickScan

Een sterk positief resultaat uit de QuickScan is een duidelijke indicatie voor belastingplicht. Een onduidelijke uitkomst is geen acceptabele uitkomst, u zult verder onderzoek moeten doen. U kunt bijvoorbeeld besluiten om de onderzoeksperiode uit te breiden (T-2, T+2). In de beschouwing van uw grondbedrijf kunt u ook rekening houden met toekomstige ontwikkelingen en de financiële impact daarvan op uw grondbedrijf. Vergevoerde planontwikkeling op een locatie waarvan u positieve resultaten verwacht, zult u moeten meewegen in de onderbouwing van uw standpunt of wel of geen sprake zal zijn van belastingplicht. Voor deze situatie lijkt het verstandig om te zorgen voor voldoende fiscale expertise in uw organisatie.

Een duidelijk negatief resultaat is een sterke indicatie dat de grondbedrijfsactiviteiten van uw gemeente (nog) niet onderhevig worden aan de heffing van vennootschapsbelasting. In dat geval legt u de resultaten van deze QuickScan duidelijk vast in uw implementatiedossier. Belastingplicht kan uiteraard in de toekomst wel aan de orde zijn. Om dit tijdig te onderkennen zult u de QuickScan periodiek moeten blijven uitvoeren. Zo kunt u bij het opstellen van ieder nieuw MPG ook de QuickScan herhalen.

Dit verzekert u dat u tijdig nieuwe positieve ontwikkelingen signaleert, waarbij u als gevolg van het op termijn behalen van positieve resultaten vroegtijdig onderkent dat het drijven van een onderneming voor de vennootschapsbelasting aan de orde kan zijn.