

Extra Nieuwsbrief VPB | September 2016

## Update Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen inzake grondexploitaties

Geachte relatie,  
Hierbij ontvangt u een speciale editie van de nieuwsbrief van Caraad Belastingadviseurs over de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen.

### 1. Brief Belastingdienst inzake inventarisatie vennootschapsbelastingplicht

De Belastingdienst is gestart met het actief benaderen van publiekrechtelijke rechtspersonen. Middels een brief wordt erop aangedrongen om de gevolgen van de inwerkingtreding van de wet voor uw organisatie te inventariseren. Daarbij dient niet alleen aandacht te worden besteed aan de eigen organisatie, maar ook kritisch te worden gekeken naar de impact van de nieuwe wetgeving op lichamen die onder de verantwoordelijkheid van de publiekrechtelijke rechtspersoon vallen. Te denken valt hierbij bijvoorbeeld aan samenwerkingsverbanden waarvan de gemeente deel uitmaakt, maar ook aan privaatrechtelijke overheidslichamen (zoals BV's, stichtingen en verenigingen) waarin de gemeente een (middellijk) aandelenbelang heeft en/of bestuurders kan benoemen en ontslaan.

In het najaar van 2016 zal naar verwachting een nieuwe brief van de Belastingdienst volgen waarin u wordt verzocht om, op basis van de gemaakte inventarisatie, per lichaam aan te geven of u een aangiftebiljet

vennootschapsbelasting wilt ontvangen.

Om aan dit aanstaande verzoek van de Belastingdienst gehoor te kunnen geven is het van belang om de gevolgen van de invoering van de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen voor uw organisatie tijdig in kaart te brengen.

### 2 Te ondernemen stappen inzake grondexploitaties

Wat betreft de grondexploitaties geven wij hierna een overzicht van de te nemen stappen waarbij iedere stap volledig gedocumenteerd en afgehecht moet worden door het nemen van gedegen goed onderbouwde conclusies. Uitgangspunt is de BBV administratie (op basis van de nieuwe regels). Waar nodig worden hier correcties op aangebracht (zie punt 3).

#### *Stap 1: Inventarisatie*

De verschillende activiteiten van de gemeenten betreffende de transformatie van gronden dienen ook fiscaal in kaart te worden gebracht. Dit betekent dat zowel de facilitaire activiteiten, actieve exploitaties (BIE) en de voormalige NIEGG gronden en overige gronden in kaart moeten worden gebracht.

In deze nieuwsbrief komen aan de orde:

1. Brief Belastingdienst inzake inventarisatie vennootschapsbelastingplicht
2. Te ondernemen stappen inzake grondexploitaties
3. Gewijzigde BBV-regelgeving voor grondexploitaties en nieuwe omgevingswet
4. Seminar eind oktober

Wat betreft de (oude) NIEGG zijn wij er voorstander van om de nieuwe BBV kwalificatie in beginsel als uitgangspunt te nemen. Let wel dat fiscaliteit eigen spelregels kent. Indien voor een oude NIEGG nog geen sprake is van een BIE maar wel bijna, dan verdient het aanbeveling te onderzoeken of het verdedigbaar en wenselijk is deze post mee te nemen bij de beoordeling op fiscaal ondernemerschap. De aansluiting van de BBV regels op de fiscaliteit zal nooit volledig zijn.

### *Stap 2: Afbakening*

Voorafgaand aan de toets of sprake is van een fiscale onderneming moet beoordeeld worden welke zaken zelfstandig of gezamenlijk beoordeeld moeten worden. Doorgaans worden de BIE gronden geclusterd gezien. Dit kan anders zijn indien een bepaalde grex of grexen bijvoorbeeld administratief of wat betreft verantwoording op een andere wijze zijn georganiseerd, het penvoerschap is uitbesteed of sprake is van een PPS constructie. Daarbij dient beoordeeld te worden of faciliterend grondbeleid dusdanig verweven is met de actieve grondexploitaties dat deze ook tot de potentieel fiscale onderneming behoren.

### *Stap 3: Winsttoets*

Voor nu zullen gemeenten moeten inventariseren in hoeverre hun grondexploitaties (grexen) in fiscale zin (geheel of gedeeltelijk als cluster) als onderneming kunnen worden aangemerkt. Hierbij kan gebruik worden gemaakt van de door het SVLO (Samenwerking Vennootschapsbelasting Lokale Overheden) gepubliceerde Quickscan winstoogmerk grondbedrijven van 11 september 2015. Bij het bepalen van het winstoogmerk vormen de BBV-cijfers het uitgangspunt. Hierop dienen echter wel enkele fiscale correcties te worden toegepast. Volgens de quickscan dienen de volgende eliminaties plaats te vinden:

- Grondbedrijf vreemde activiteiten: Bijvoorbeeld verhuur/ pacht ed.
- Kapitaalstortingen en onttrekkingen: Terugneming tussentijdse winstneming en dekking van verliezen
- Rente: Deze post wordt enkel voor de quickscan geëlimineerd. Fiscaal is de gehanteerde rente namelijk veelal niet volledig toerekenbaar. Indien deze eliminatie een positief financieel beeld

geeft, adviseren wij in onderling overleg een redelijk toerekenbare rente te bepalen. Hierbij kan worden aangesloten bij de daadwerkelijke betaalde rente (niet rekenrente) indien deze inzichtelijk kan worden gemaakt. Wij maken veelal ook inzichtelijk wat de uitkomsten zijn indien maar 70% van de daadwerkelijke rente in aanmerking wordt genomen. Hierdoor wordt rekening gehouden met een deel financiering met eigen vermogen.

- Toekomstige prijsstijgingen: Indexaties van kosten en opbrengsten.

Belangrijk aandachtspunt is hoe om te gaan met subsidies. Het SVLO zou een notitie in voorbereiding hebben die duidelijkheid moet geven over het al dan niet opnemen van subsidies als opbrengst bij de winsttoets. Wij houden de ontwikkelingen hieromtrent nauwgezet in de gaten. De ervaring leert dat het wel of niet meenemen van subsidies tot een geheel andere uitkomst van de winsttoets zal leiden.

#### Documentatie:

Het is van groot belang om de winsttoets duidelijk te onderbouwen en te documenteren. De conclusie is immers een belangrijk fundament voor het al dan niet nemen van een volgende stap.

### *Stap 4: Openingsbalans*

Indien de 'ondernemingspoort' wordt gepasseerd, dan dient een fiscale openingsbalans te worden opgesteld en een fiscale administratie te worden ingericht. Het vaststellen van een juiste openingsbalanswaarde is hierbij van groot belang.

Om deze waarde te berekenen wordt veelal de indirecte opbrengstwaarde gebruikt. Hiervoor kan de discounted cashflow methode (DCF) worden gehanteerd. De verwachte toekomstige ingaande en uitgaande netto kasstromen over de resterende looptijd van de grondexploitatie worden hierbij contant gemaakt naar 1 januari 2016. De waarde van de grondexploitatie wordt in feite vastgekleit naar de toestand van 1 januari 2016.

De systematiek om de openingsbalanswaarde te bepalen is complex. Vanwege deze reden is door het SVLO op 20 november 2015 een aanvullende handreiking uitgebracht om deze systematiek

enigszins te verduidelijken. Het uitvoeren van de berekening blijft echter ingewikkeld. Om hierbij behulpzaam te zijn heeft Caraad Belastingadviseurs echter een praktisch rekenmodel ontwikkeld. Bij invoer van de juiste gegevens wordt hiermee een gedegen benadering van de openingsbalanswaarde automatisch berekend. Met name het bepalen van de juiste gegevens is een samenwerking tussen de planeconomen en de fiscalisten.

Op dit moment zijn meer modellen in omloop, waardoor de uitkomsten kunnen afwijken. Belangrijk is goed te onderbouwen welke rekenmethodiek wordt gebruikt en op welke wijze kosten en opbrengsten worden toegerekend in tijd. Ons model is de basis geweest voor ons artikel in de eerste Grondzaken in de Praktijk van dit jaar. Het artikel kunt u teruglezen op onze Caraad app of op onze website. Wij hebben begin juli 2016 een nieuwe versie van ons model uitgebracht. Bij interesse verzoeken wij u om contact met ons op te nemen.

#### Model openingsbalans:

Het model is een eerste aanzet voor een grove indicatie van de openingsbalanswaarde. Het fiscale speelveld op dit punt is nog onduidelijk. Door de Belastingdienst is dit in een recent overleg bevestigd. Het probleem is dat onder meer nog niet duidelijk is op welke wijze de jaarwinst wordt bepaald, welke rente kan worden toegerekend, hoe de EV/VV verhouding moet zijn en wat een aanvaardbare systematiek van kostentoe rekening is. Al deze parameters zijn van belang voor het bepalen van een waarde voor de openingsbalans. De Belastingdienst gaf aan intern nog druk in discussie te zijn, maar wel te komen met een nadere handreiking. Wij kunnen dus niet genoeg benadrukken dat berekeningen en openingsbalanswaarden voor nu doordacht maar indicatief van aard zijn en niet als 'waarheid' gelden. Wij verzoeken dit ook bij eventuele interne verslaggeving altijd duidelijk aan te geven en ingevulde modellen door te lopen met een fiscaal deskundige.

#### Stap 5: Jaarwinst

Indien de uitgangspositie duidelijk is kan het jaarresultaat worden bepaald. Zoals aangegeven zijn de uitgangspunten voor het bepalen van de openingsbalans nog niet volstrekt helder. Het bepalen van de jaarwinst zal daarom in een volgende nieuwsbrief nader worden uitgewerkt.

### 3. Gewijzigde BBV-regelgeving voor grondexploitaties en nieuwe omgevingswet

De Commissie BBV heeft in de Notitie Grondexploitaties 2016 enkele belangwekkende wijzigingen doorgevoerd welke samen met de per 1 januari 2016 ingevoerde belastingplicht voor overheidsbedrijven de aandacht vragen. In het oog springende wijzigingen zijn met name de toerekening van rente aan grondexploitaties en de hoogte van de te hanteren disconteringsvoet. Omdat de commerciële cijfers op basis van het BBV het uitgangspunt vormen voor de (beoordeling van de) fiscale positie van het grondbedrijf is het ook vanuit fiscaal oogpunt van belang om de gewijzigde BBV-regelgeving op een correcte wijze door te voeren in uw administratie.

Als aangegeven sluiten de BBV regels ook na aanpassing nog niet volledig aan op de fiscale wetgeving. Fiscaal dient altijd een eigen toets plaats te vinden. Denk maar aan de kwalificatie van onderhanden werk en voorraad die fiscaal anders is. Daarbij is ook de gehanteerde discontering in de openingsbalans bijvoorbeeld een andere dan die van het BBV. Vervolgens spelen discussies over bijvoorbeeld de post 'onvoorzien' die fiscaal niet als zodanig kan worden overgenomen, maar ook bij het BBV ter discussie staat.

Fiscaal is van belang dat de toegerekende kosten en ook opbrengsten causaal verband houden met de exploitaties. De op basis van de WRO bekende toetsingscriteria als profijt, toerekenbaarheid en proportionaliteit (PTP, of PCP genoemd) komen ook terug in de nieuwe omgevingswet wat betreft het kostenverhaal. Indien deze regels ook bij de grondexploitaties kritisch in acht worden genomen in het kader van bijvoorbeeld de toerekening van openbare voorzieningen als transferium, brug, tunnel e.d. zien wij op voorhand geen reden om hier fiscaal van af te wijken.

Gemeenten gaan verschillend om met deze toerekening. Wij treffen zeer zuivere, schone exploitaties aan en exploitaties waarin naar het lijkt veel kosten zijn toegerekend. Nu toerekening niet alleen effect heeft voor het BBV adviseren wij de PTP toets in overleg met de planeconomen en fiscalisten uit te voeren en te documenteren. Het vervelende is dat de winsttoets en de openingsbalans ieder een eigen benadering hebben. Bij de winsttoets kan het belang liggen bij hoge kosten (mits verdedigbaar), terwijl bij de openingsbalans het belang ligt bij een hoog resultaat. Voordat op dit punt afstemming wordt gezocht met de Belastingdienst adviseren wij de eigen onderbouwingen op orde te hebben. Mede vanwege het feit dat ingenomen standpunten niet eenvoudig kunnen worden gewijzigd.

#### 4 Seminar eind oktober

In juli zijn twee (aangepaste) notities verschenen van uit de commissie BBV over rente en overhead, naast de reeds genoemde notitie grondexploitaties. De nieuwe notities geven aanleiding tot veel vragen. Hierover zijn ook gesprekken gaande met de commissie.

Eind oktober zullen wij een seminar verzorgen waarbij wij u meenemen in de fiscale actualiteit wat betreft grondexploitaties en wij u ook willen meenemen in de eisen voor het opstellen van een aangifte vennootschapsbelasting. Daarbij zijn wij verheugd te melden dat wij een ervaren gastspreker die namens de VNG in gesprek is met de commissie BBV over de verschillende notities bereid hebben gevonden om zijn medewerking te verlenen.

Indien u vragen hebt die tijdens dit seminar behandeld zouden kunnen worden, laat u dat gerust weten. Het moet immers gaan om vragen die bij u leven, waarop wij wellicht een antwoord kunnen geven.

Voor nadere informatie kunt u natuurlijk ook contact met ons opnemen of download onze Caraad App Belastingplicht overheidsbedrijven om op de hoogte te blijven van ontwikkelingen en om alle stukken eenvoudig te kunnen vinden.

## COLOFON

Deze nieuwsbrief is een uitgave van:



Redactie:

mr. A.B.G. Hellinga-Oving  
mr. R.J. Hotsma

### Groningen

Postbus 11008  
9700 CA GRONINGEN  
050 – 210 36 40  
[www.caraad.com](http://www.caraad.com)

### Abonnementen

Een gratis abonnement verkrijgt u na aanmelding. Aanmelden kan door u in te schrijven via onze website [www.caraad.com](http://www.caraad.com) of door een e-mail te sturen met vermelding van uw naam en adresgegevens van uw organisatie naar [info@caraad.com](mailto:info@caraad.com)

### Disclaimer

Ondanks alle zorg die aan deze uitgave is besteed, blijven vergissingen mogelijk. Caraad Belastingadviseurs aanvaardt geen enkele aansprakelijkheid voor onvolledigheden en/of onjuistheden, noch voor de gevolgen van activiteiten die worden ondernomen op basis van deze uitgave. Niets uit deze uitgave mag zonder voorafgaande toestemming van Caraad Belastingadviseurs worden vermenigvuldigd.