



Nieuwsbrief public sector Grondbedrijven in de vennootschapsbelasting

Definitief wetsvoorstel

Op 16 september 2014 is het definitieve wetsvoorstel "Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen" ingediend bij de Tweede Kamer. In onze nieuwsbrief van 17 september hebben wij u hierover geïnformeerd.

In deze nieuwsbrief gaan wij specifiek in op de situatie bij grondbedrijven. In fiscale zin is de positie van grondbedrijven complex, aangezien het kapitaalintensieve ondernemingen zijn en de waardering van activa en passiva bij de fiscale winstbepaling daardoor een belangrijke rol speelt. Daarbij moet rekening gehouden worden met het feit dat een deel van de activiteiten van het grondbedrijf fiscaal vrijgesteld kan zijn, hetgeen bijzondere toerekeningsvraagstukken oproept. Daarnaast zijn de verschillen tussen de fiscale winstbepalingsregels en de voorschriften van het BBV groot, zodat ook de administratieve problematiek niet moet worden onderschat. Ten slotte gaat het om grote belangen in financiële zin, zowel door de waarde van de activa als de bijbehorende financiering.

In deze nieuwsbrief wordt onder het grondbedrijf verstaan de grondbedrijfsactiviteiten van de gemeente zelf (al dan niet ondergebracht in een 100%-dochtervennootschap) alsmede de in een samenwerkingsverband ondergebrachte grondbedrijfsactiviteiten. Op de samenwerkingsverbanden wordt nog apart teruggekomen.

Onderneming

De grondbedrijfsactiviteiten leiden tot belastingplicht van de publiekrechtelijke rechtspersoon indien en voor zover de grondbedrijfsactiviteiten kunnen worden aangemerkt als het drijven van een onderneming. Hiervan is sprake bij een organisatie van arbeid en kapitaal die deelneemt aan het economische verkeer en naar winst streeft c.q. in concurrentie treedt met belastingplichtige ondernemers. Zeker bij een grondbedrijf met een actieve grondpolitiek zal vrijwel per definitie sprake zijn van een onderneming in fiscale zin.

Een wezenlijke vraag is welke activiteiten tot de grondbedrijfsactiviteiten moeten worden gerekend. Niet iedere exploitatie van vastgoed houdt verband met het grondbedrijf. Daarnaast moet worden getoetst of de activiteiten van het grondbedrijf deels ook als 'normaal vermogensbeheer' kunnen worden aangemerkt. Als daarvan sprake is, dan is voor dat deel geen sprake van het drijven van een onderneming en komt belastingplicht voor de vennootschapsbelasting (vpb) in zoverre niet aan de orde.

Het volgende onderscheid is te maken:

- Gronden onder de MVA zullen veelal niet tot de grondbedrijfsactiviteiten behoren.
- Overige gronden: worden onder voorraden opgenomen op de balans en zullen fiscaal een diffuus karakter kennen. Indien men de voorraad actief te gelde probeert te maken zal snel sprake zijn van belastingplicht.
- NIEGG: omdat een reëel en stellig voornemen bestaat dat de gronden in exploitatie worden genomen, zal doorgaans sprake zijn van een onderneming. Men kan discussiëren over het antwoord op de vraag of de tijdelijke verhuur van deze gronden in afwachting van de start van de ontwikkeling kan worden aangemerkt als 'normaal vermogensbeheer' en daardoor (nog) niet als onderneming in fiscale zin kwalificeert.
- BIE: in deze situatie zal sprake zijn van een onderneming. Van groot belang wordt dan of de vrijstelling voor overheidstaken/publiekrechtelijke bevoegdheden kan of moet worden toegepast voor het gedeelte van de grondbedrijfsactiviteiten dat bestaat uit de aanleg van het openbaar gebied. Voorts is de vraag hoe de kostentoekening tussen het belaste en het vrijgestelde deel van de onderneming plaatsvindt.

Let op: deze discussie speelt alleen voor de publiekrechtelijke rechtspersoon. Mocht het grondbedrijf in een BV/NV worden gedreven dan zal altijd sprake zijn van belastingplicht, tenzij de vrijstelling voor overheidstaken/publiekrechtelijke bevoegdheden

kan of moet worden toegepast. De categorie 'normaal vermogensbeheer' bestaat in die situatie niet. Dit kan een overweging zijn om nog voor 1 januari 2016 tot een strategisch heroriëntatie van de positie van (delen) van het grondbedrijf te komen.

Vrijstelling overheidstaken/publiekrechtelijke bevoegdheden en samenwerkingsverband (waaronder PPS)

In het wetsvoorstel zijn twee vrijstellingen opgenomen die van toepassing kunnen zijn op de grondbedrijven.

In de eerste plaats worden vrijgesteld: de activiteiten verricht in het kader van de overheidstaak of van een publiekrechtelijke bevoegdheid en waarmee niet in concurrentie wordt getreden met marktpartijen. Het gaat daarbij bijvoorbeeld om de planologische procedures en het beheer van het openbaar gebied. Bij deze vrijstelling moet een onderscheid worden gemaakt tussen de publieke taak en de uitvoering daarvan. De aanleg van het openbaar gebied door de gemeente zelf kan daardoor een activiteit zijn die niet is vrijgesteld.

Bij de samenwerkingsvrijstelling gaat het om het vrijstellen van prestaties die het binnen het samenwerkingsverband opererend grondbedrijf verricht aan de deelnemende gemeenten. In de praktijk moet dan worden gedacht aan het realiseren van openbaar gebied ten behoeve van de deelnemende gemeenten, ook al zou dat in concurrentie met de markt plaatsvinden. Activiteiten ten behoeve van niet-deelnemers (waaronder kavelverkoop op de vrije markt) vallen niet onder de samenwerkingsvrijstelling.

Winstbepaling

De fiscale winstbepaling kent haar eigen regels. Dit kan een ander beeld opleveren dan het resultaat van het grondbedrijf dat vanuit de BBV-regels is becijferd. Zo kan bij een verlieslatende grondexploitatie toch sprake zijn van fiscale winst. Ook mogen - volgens de gangbare fiscale theorie - maatschappelijke overwegingen geen rol spelen bij het bepalen van het resultaat. Zo kan mogelijk in fiscale zin de uitgifte van een sociale kavel aan een woningcorporatie worden gecorrigeerd naar een marktconforme prijs (van bijvoorbeeld € 15.000 naar € 40.000). De uitgifte tegen de sociale kavelprijs is gebaseerd op het volkshuisvestelijke beleid dat geen onderdeel vormt van de fiscale onderneming, maar juist opkomt vanuit het niet-ondernemingsdeel. In het wetsvoorstel en in de Memorie van Toelichting wordt op deze problematiek beperkt ingegaan maar dit is wel de kern die in de praktijk tot veel onzekerheden kan gaan leiden. Daarnaast komt de vraag op hoe moet worden omgegaan met erfpachttuitgifte (al dan niet tegen afkoop). En wat zijn de vpb gevolgen bij een herziening van de erfpachtbetaling na ommekomst van de erfpachtperiode van bijvoorbeeld 50 jaar?

Openingbalans

Bij het belastingplichtig worden dienen activa en passiva naar de waarde in het economische verkeer op de openingsbalans te worden opgenomen. De eerste vraag is om welke activa en passiva het gaat. Ofwel: welke activa en passiva behoren tot de fiscale onderneming die bestaat uit de grondbedrijfsactiviteiten? De grond onder MVA zal doorgaans niet op de openingsbalans van het grondbedrijf worden opgenomen. Dat laat overigens onverlet, dat onder de MVA opgenomen vermogensbestanddelen buiten de context van het grondbedrijf onderdeel uit kunnen maken van een fiscale onderneming (bijvoorbeeld de parkeerplaats als onderdeel van het parkeerbedrijf). Voor de NIEGG en de BIE geldt dat zij in beginsel behoren tot het grondbedrijf en daarmee de fiscale onderneming. Ook komt de vraag op of bepaalde rechten en verplichtingen moeten worden gewaardeerd (bijvoorbeeld een optie op grond of de waarde van het voorkeursrecht en anderzijds de toegezegde bouwclaims) en hoe een leningenportefeuille aan de activa moet worden toegerekend en vervolgens gewaardeerd dient te worden.

In grote lijnen kan worden gezegd dat een instapmoment op 1 januari 2016 niet het meest gelukkige moment is. De waarde van de grond kan (aanzienlijk) lager liggen dan haar aanschafprijs en ook de marktrente voor de waardering van de leningen is laag. Voor aan het grondbedrijf toerekenbare rentelasten kan dat betekenen dat deze - in plaats van de werkelijk betaalde rente - slechts voor de lagere marktrente in aftrek komen. Een waardestijging van de grond of een meevallende exploitatie van € 1 miljoen na 1 januari 2016 zal bij realisatie tot een vpb-betaling van € 250.000 leiden.

Samenvattend: het is van groot belang een zorgvuldige inventarisatie te maken van alle bezittingen, rechten en toerekenbare schulden en verplichtingen. Daarbij is een juiste waardering, die bepalend is voor de fiscale startpositie, van groot belang. Het is daarnaast in ieder geval verstandig om in het jaar 2015 de grondposities in kaart te brengen en waar nodig en mogelijk door besluitvorming of herpositionering de uitgangssituatie te verbeteren.

Jaarrekening 2014

De vpb zal zich op korte termijn al bij het grondbedrijf voordoen. Naast de begroting 2016 zal ook de invoering van de vpb effect hebben op de waarde van de grondposities in de jaarrekening 2014. Immers de waarde wordt mede bepaald door de vennootschapsbelastingdruk die in de langlopende posities moet worden ingerekend als het wetsvoorstel - conform de verwachting - voorafgaand aan het vaststellen van de jaarrekening 2014 tot wet is verheven. Aan de hand van de Deloitte rekenmodellen kunt u hiermee rekening houden.

Rekenmodellen

Samen met de groep die binnen Deloitte de grondexploitaties doorrekent en onderzoek doet naar de exploitaties hebben wij een rekenmodel ontwikkeld dat u in staat stelt om de effecten van de vpb-plicht voor de jaarrekening te bepalen. Daarnaast kan een 'best' en 'worst case' scenario worden gesimuleerd waarin u gebruik maakt van de meest en minst gunstige uitgangssituatie voor de vpb. U kunt uw begroting op deze wijze beter onderbouwen.

Stappenplan

Wij hebben voor u een stappenplan uitgewerkt waarmee u grip krijgt op de vpb-positie van uw grondbedrijf. Zowel richting jaarrekening 2014 als de begroting 2016 en verder hebt u dan grip op deze positie.

Webinar

In hoeverre krijgen grondbedrijven met de komende vennootschapsbelasting te maken? Waarom is het belangrijk dat grondbedrijven hiervoor snel actie ondernemen? En wat moeten grondbedrijven nu doen? Het antwoord op deze vragen kunt u beluisteren tijdens een webinar dat Deloitte verzorgt op **maandag 20 oktober a.s. van 09.00 tot 09.45 uur!** Log in via