

Inleiding

Op 11 september jl. 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 er 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 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.¹ De vuistregel², 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 er sprake is van structurele vermogensoverschotten wordt in de praktijk beoordeeld aan de hand van gerealiseerde cijfers. Zo wordt er 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 0 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 er sprake is van vermogensoverschotten en dus een winstoogmerk. Mocht de stichting zich op het standpunt stellen dat er (nog) geen sprake is van *structurele vermogensoverschotten*, dan ligt de bewijslast bij de stichting.

Omdat de Wet modernisering Vpb-plicht Overheidsondernemingen in werking treedt per 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 er een onderneming wordt gedreven per 1 januari 2016, dient er 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 er 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.

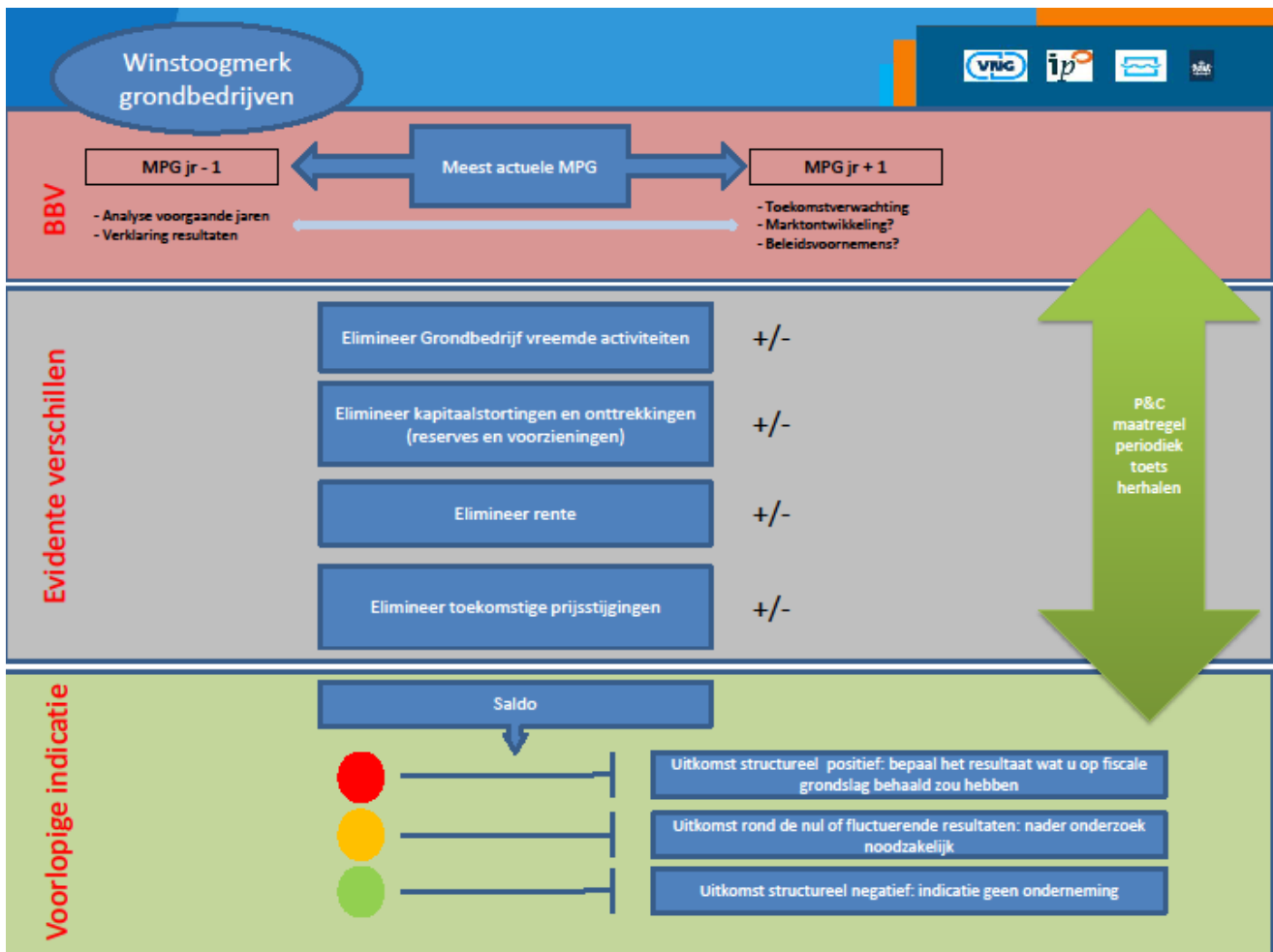
Deze QuickScan heeft de status van een inlichting/algemene voorlichting. Hiermee wordt beoogd grondbedrijven te ondersteunen bij het beoordelen van hun individuele feiten en omstandigheden. Een zorgvuldige toepassing van deze QuickScan door de gemeente, in overeenstemming met de achterliggende uitgangspunten,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

¹ HR 17 oktober 2008, nr. 43 641, BNB 2009/36.

² Deze vuistregel komt aan de orde in de notitie winststreven, welke nog door het SVLO zal worden gepubliceerd.

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. 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 er een fiscale vertaalslag worden gemaakt. Voor het winstoogmerk is relevant of er (structurele) vermogensoverschotten worden behaald. Het vermogensoverschot 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'*.³

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. Grondbedrijf vreemde 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 er 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, "grondbedrijf vreemde" 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 bestaand bezit.

Let op: de grondbedrijf vreemde 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 er 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.

³ 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 subsidie⁴ 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 grexen binnen het gemeentelijk grondbedrijf. Deze grexen 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 er 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 pas nadat een juiste

⁴ 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).

vermogenstoerekening is gemaakt, de rentetoerekening over het vermogen worden bepaald. 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 grondverkoop, 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. Vergevorderde planontwikkeling op een locatie waarvan u positieve resultaten verwacht zult u moeten meewegen in de onderbouwing van uw standpunt of er 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 grondbedrijf activiteiten 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 uit moeten blijven voeren. Zo kunt u bij het opstellen 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.