

Impact Vennootschapsbelasting (Vpb) op grondontwikkeling bij gemeenten

Vennootschapsbelastingplicht bij grondontwikkeling door overheden

- Het is de bedoeling dat overheidsbedrijven vennootschapsbelasting (Vpb) gaan betalen om een gelijk speelveld met belastingplichtige marktpartijen te creëren.
- Op 14 april 2014 is daartoe het conceptwetsvoorstel bekend gemaakt. Het voornemen is het definitieve wetsvoorstel met Prinsjesdag in september 2014 te presenteren, gelijktijdig met het Belastingplan 2015.
- De wet zal vervolgens per 1 januari 2015 van kracht moeten worden met uitgestelde inwerkingtreding per 1 januari 2016.
- Op het gebied van grondontwikkeling kunnen de volgende activiteiten hierdoor worden geraakt:
 1. directe overheidsactiviteiten door middel van een **grondbedrijf**;
 2. indirecte overheidsactiviteiten door middel van **PPS-en** (participatie overheid in een dochteronderneming).
- De precieze werking van het wetsvoorstel in de praktijk is op dit moment nog niet duidelijk, maar wel duidelijk is dat de wet grote gevolgen zal hebben voor de praktijk van de gebiedsontwikkeling en ruimtelijke ordening bij gemeenten.
- Dit document beoogt een eerste inventarisatie te geven van mogelijke knelpunten en risico's op het gebied van ruimtelijke ordening die kunnen ontstaan door het invoeren van de Vpb-plicht voor (grondbedrijven van) gemeenten.
- Met dit document is geen volledige en afgeronde inventarisatie beoogd. Het dient slechts als aanzet voor gedachtevorming en discussie.

Op welke grondontwikkelingsactiviteiten heeft dit mogelijk effect?

- Gronden die in het bezit zijn van gemeenten zijn op de gemeentelijke balans opgenomen in een aantal balansposten.
- Voor de fiscale consequenties is onderscheid gemaakt in twee categorieën: gronden zonder direct transformatie oogmerk en gronden die in de nabije toekomst worden ontwikkeld.

Gronden zonder direct transformatie oogmerk

- MVA: Onder de materiële vaste activa (MVA) zijn gronden opgenomen die niet bedoeld zijn voor transformatie. Het gaat dan om de grond onder gemeentelijk vastgoed (bv. scholen en gemeentehuizen), sportaccommodaties, parken, groenstroken, wegen etc.
- Overige gronden: Onder de voorraden op de balans is ook de categorie Overige gronden opgenomen. Dit zijn gronden waar nog geen transformatieplannen voor zijn of die de gemeente op korte termijn wenst te verkopen. Deze worden gewaardeerd tegen de marktwaarde in de huidige bestemming

Op welke grondontwikkelingsactiviteiten heeft dit mogelijk effect?

Gronden ten behoeve van ontwikkeling

- NIEGG: De niet in exploitatie genomen gronden (NIEGG) zijn gronden die door de gemeente veelal anticiperend of strategisch zijn aangekocht op basis van de verwachting dat de grond op termijn gaat worden ontwikkeld. Een vastgesteld plan inclusief grondexploitatie is voor deze gronden nog niet aanwezig. Het reëel en stellig voornemen dat de grond in de nabije toekomst wordt ontwikkeld, dient te blijken uit een raadsbesluit. Hierin dienen ook de ambitie en planperiode voor de locatie te zijn vastgelegd. Vervaardigingskosten (bv. rente en plankosten) kunnen worden bijgeschreven totdat de marktwaarde in de huidige bestemming of de voorzichtig geraamde marktwaarde in toekomstige bestemming is bereikt.
- BIE: Bouwgrond in exploitatie (BIE) betreft gronden in een door de Raad vastgestelde grondexploitatie. De vervaardigingskosten van bouwrijp en woonrijp maken van de locatie worden geactiveerd als onderhanden werk en gerealiseerde opbrengsten worden in mindering gebracht op het onderhanden werk. Is er sprake van een gepland tekort op de grondexploitatie, dan wordt dat verlies onmiddellijk genomen in de vorm van een voorziening of een afboeking. Is er echter sprake van een gepland overschot, dan mag het resultaat pas worden genomen als dat met voldoende zekerheid is gerealiseerd.
- Deelnemingen: de ontwikkeling van een gebied kan ook zijn uitbesteed aan een dochteronderneming (BV of CV) waarin marktpartijen en/of andere overheden participeren. Deelnemingen worden niet geconsolideerd op de gemeentelijke balans.

Grondontwikkeling bij gemeenten gaat gepaard met grote bedragen

- Met de ontwikkeling van grond door gemeenten gaan grote bedragen gepaard. Hierbij geldt bij uitstek dat de kost voor de baat uitgaat.
- In het rapport “Financiële situatie bij gemeentelijke grondbedrijven 2013” van Deloitte Real Estate wordt de omvang van de geldstromen geschetst die gepaard gaan met grondontwikkeling bij gemeenten. Hieronder de belangrijkste cijfers uit dit rapport:
 - De boekwaarde van de BIE bij gemeenten bedroeg ultimo 2012: **€ 8,8 miljard**.
 - De boekwaarde van de NIEGG bedroeg ultimo 2012: **€ 2,5 miljard**.
 - In de periode 2010-2012 is er in totaal **€ 3,3 miljard** aan verlies genomen op de ontwikkeling van deze gronden.
 - De nog te realiseren kosten om de genoemde gronden te ontwikkelen zijn geraamd op **€ 21,8 miljard**.
 - De nog te realiseren opbrengsten uit verkoop van deze gronden worden ingeschat op **€ 34,1 miljard**.
 - Aan toekomstige winsten wordt nog **€ 3,6 miljard** verwacht.
 - Bovenstaande bedragen zijn nog exclusief de geldstromen in PPS-en en andere deelnemingen.

Een eerste verkenning van de fiscale consequenties

- Gronden opgenomen onder de MVA zullen veelal tot het niet-ondernemingsdeel behoren, dan wel vallen onder de vrijstelling voor overheidstaken / publiekrechtelijke bevoegdheden. Een herbestemming kan leiden tot fiscale sfeerovergang (van vrijgesteld naar belast).
- Het aangrijpingspunt voor de vennootschapsbelasting ligt (dus) niet alleen in transacties, maar ook in de besluitvorming. Dit is een belangrijk aandachtspunt bij de beheersing van het Vpb-risico.
- De 'overige gronden' hebben fiscaal een diffuse status. Een deel hiervan kan onder de belastingplicht gaan vallen.
- NIEGG: omdat er een reëel en stellig voornemen bestaat dat de gronden in exploitatie genomen zullen worden, zullen deze gronden doorgaans tot het fiscale ondernemingsvermogen behoren. Dat impliceert, dat (tijdelijke) verhuur en verpachting behoort tot de belaste sfeer en niet als buiten de belastingheffing vallend 'normaal vermogensbeheer' wordt aangemerkt.
- BIE: in deze situatie is in beginsel sprake van een fiscale onderneming. De wezenlijke vraag is wat de reikwijdte is van de vrijstelling voor overheidstaken / publiekrechtelijke bevoegdheden (bv. valt aanleg openbaar gebied hier per definitie onder?), de toerekening van kosten aan het openbaar gebied en de invloed van het overheidshandelen sec (bijvoorbeeld de gehanteerde sociale grondprijs) op de fiscale winstbepaling.

Vragen, opmerkingen en gevolgen over de impact op het grondbedrijf

Soort bezit grondbedrijf	Vragen en opmerkingen	Mogelijke (niet wenselijke) gevolgen
Gronden zonder transformatie oogmerk	<ul style="list-style-type: none"> • Wanneer is sprake van het enkel aanhouden van een stuk grond, zonder rendement na te streven dat 'normaal vermogensbeheer' te boven gaat, zodat geen sprake is van een onderneming? • Hoe wordt omgegaan met erfpachtgronden? Is de uitgifte daarvan belast of kan deze worden gezien als 'normaal vermogensbeheer'? • Hoe wordt omgegaan met sfeerovergang (overgang van niet-onderneming naar onderneming)? 	<ul style="list-style-type: none"> • Fiscale risico's nemen toe. • Jarenlange onzekerheid over de fiscale positie. • Veel waarderingsvraagstukken.
NIEGG	<ul style="list-style-type: none"> • De Cie BBV beveelt aan voor NIEGG de voorzichtig geraamde marktwaarde te hanteren. Dit lijkt op gespannen voet te staan met de fiscale waarde. • Als gevolg van de kredietcrisis is het risico groot dat – gezien de hoge aanschafprijzen – vennootschapsbelasting wordt verschuldigd over papieren winsten. Is dat maatschappelijk gezien gewenst? • Welk probleem lost het heffen van vennootschapsbelasting ten laste van de gemeentelijke grondbedrijven nu eigenlijk op? Gemeenten besteden de feitelijke werkzaamheden uit en bieden kavels – afgezien van sociale kavels – marktconform aan. 	<ul style="list-style-type: none"> • Mogelijk ontstaat fiscaal gestuurd gedrag. • Strategische inzet van ruimtelijke ordeningsinstrumenten om openingsbalanswaarde te verhogen. • Strategisch gedrag om verliezen uit te stellen • Gemeenten dienen extra kosten te maken voor taxaties van de grond. • Scheiding tussen fiscale werkelijkheid en praktijk is administratief complex en niet-transparant. • De vennootschapsbelastingheffing leidt tot een prijsopdrijvend effect van de grondprijzen, omdat de risico's toenemen. Dit draagt niet bij aan het herstel van de vastgoedmarkt.

Vragen, opmerkingen en gevolgen over de impact op het grondbedrijf

Soort bezit grondbedrijf	Vragen en opmerkingen	Mogelijke (niet wenselijke) gevolgen
BIE en deelnemingen	<ul style="list-style-type: none"> • Een exploitatie die bedrijfseconomisch verlieslatend is, wordt wanneer het een positiever resultaat weet te behalen dan verwacht (maar nog steeds verlies!), geconfronteerd met extra kosten (belasting). • Grondexploitaties zijn al onzeker. Door invoeren belastingplicht ontstaat nog meer onzekerheid en administratieve complexiteit. • Door invoering van belasting zorgt het nemen van verlies nu voor een extra kostenpost in de toekomst. Hierdoor worden problemen mogelijk vooruit geschoven om winstafdracht in de toekomst te beperken. • Hoe wordt onderscheid gemaakt tussen bepaalde activiteiten? In één gebiedsontwikkeling kan het zo zijn dat bepaalde onderdelen wel onder de vennootschapsbelastingplicht vallen en andere onderdelen niet. Er is momenteel sprake van een onlosmakelijk geheel van toerekenbare en niet toerekenbare kosten in een gebied (complex). Moet dit nu los worden getrokken? • Hoe verhoudt de fiscale manier van winstberekening zich tot de winstbepaling volgens de regels van het BBV? 	<ul style="list-style-type: none"> • Betaalbaarheid gebiedsontwikkeling neemt verder af door extra kostenpost. • Bepaalde gebiedsontwikkelingen komen niet meer/moeilijker op gang (met name sociale woningbouw). • Betaalbaarheid binnenstedelijke herstructurering komt verder onder druk, omdat verdienend vermogen gemeente belast wordt. • Door te starten met een zo hoog mogelijke openingsbalans daling van transparantie en geen realistisch beeld gemeentebalans. • Gemeente die strategisch gaan denken i.p.v. realistisch denken. • Verliezen die genomen moeten worden, worden uitgesteld. • Toerekenen van extra kosten aan ontwikkeling om belastingdruk te verlagen (bv. bovenwijkse voorzieningen, plankosten, rente, beheer openbare ruimte etc.).

Vragen, opmerkingen en gevolgen over de impact op het grondbedrijf

Soort bezit grondbedrijf	Vragen en opmerkingen	Mogelijke (niet wenselijke) gevolgen
BIE en deelnemingen	<ul style="list-style-type: none">• Hoe wordt omgegaan met bijvoorbeeld de kosten voor aanleg riolering, openbaar groen en infrastructuur die nu in de grondexploitatie zijn opgenomen? En hoe zit dat met kosten die wel zijn toe te rekenen aan een ontwikkeling maar buiten de grondexploitatie vallen (bv. infra of groen)?• Als de potentiële marktwaarde hoger is dan de huidige waarde van de ontwikkeling (bv. sociale woningbouw en maatschappelijke voorzieningen), moet dan over het verschil belasting worden betaald? Zo ja, is het wenselijk dat ontwikkelingen waarop een gemeente al geld toe legt, geconfronteerd worden met nog hogere kosten?• Is het realistisch om te veronderstellen dat alle grondexploitaties per 1 januari 2016 herijkt zijn met het oog op de fiscale behandeling? (administratief, financieel, controle?). Het gaat om vele duizenden grondexploitaties.	<ul style="list-style-type: none">• Gemeenten dienen extra kosten te maken voor taxaties grond.• Scheiding tussen fiscale werkelijkheid en praktijk is administratief complex en niet-transparant.• De onzekerheid over de financiële uitkomst van de grondexploitaties neemt verder toe.

Samenvattend

- De invoering van de vennootschapsbelastingplicht voor overheidsbedrijven heeft grote – wellicht zelfs onvermoede – consequenties voor de gemeentelijke grondexploitaties.
 - Gezien de aantrekkende economie is het risico groot dat de Nederlandse gemeenten die de afgelopen jaren miljarden verlies hebben genomen, vanaf 2016 over dezelfde verliesgevende grondexploitaties en grondposities honderden miljoenen winstbelasting moeten gaan betalen.
 - Terwijl er vanuit de markt en de toezichthouders en regelgeving druk is ontstaan om af te waarden om projecten weer een kans te geven óf in de ijskast te zetten, ontstaat vanuit de toekomstige Vpb-plicht strategisch gedrag om afwaarderingen uit te stellen.
 - Gemeenten worden mogelijk fiscaal gestraft voor het onder de commerciële marktprijs leveren van gronden voor maatschappelijke en sociale doelstellingen.
 - Het huidige wetvoorstel betekent een enorme administratieve lastenverzwaring voor gemeenten (én de belastingdienst!) omdat voor elke grondexploitatie en voor elke grondpositie een aparte fiscale administratie moet worden opgezet en afzonderlijke taxaties moeten worden uitgevoerd.
- Wij adviseren gemeentelijke grondbedrijven en hun belangenorganisatie(s):
 - De aandachts- en knelpunten te inventariseren en hierop een beleidsagenda te vormen ten behoeve van actie richting ministerie en parlement.
 - Bij de daadwerkelijke implementatie van de vennootschapsbelastingheffing op landelijk niveau met de Belastingdienst trachten een praktische invulling te geven aan de vele implementatie-kwesties.

Contactgegevens



Frank ten Have

Partner

Deloitte Real Estate

Secretaresse: 31 88 288 0722
Mobile: 31 6 5261 5018
E-mail: ftenhave@deloitte.nl
Web: www.deloitte.nl



Hakan Celik

Senior Manager

Deloitte Real Estate

Secretaresse : 31 88 288 0722
Mobile: 31 6 2025 2461
E-mail: hcelik@deloitte.nl
Web: www.deloitte.nl



Reinder Wiersma

Partner

Deloitte Belastingadviseurs

Secretaresse: 31 88 288 5455
Mobile: 31 6 1258 1548
E-mail: rewiersma@deloitte.nl
Web: www.deloitte.nl

Gert-Jan de Ruiter

Director

Deloitte Belastingadviseurs

Secretaresse: 31 88 288 5455
Mobile: 31 6 1100 3936
E-mail: gderuiter@deloitte.nl
Web: www.deloitte.nl



Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, a UK private company limited by guarantee, and its network of member firms, each of which is a legally separate and independent entity. Please see www.deloitte.com/about for a detailed description of the legal structure of Deloitte Touche Tohmatsu Limited and its member firms.

Deloitte provides audit, tax, consulting, and financial advisory services to public and private clients spanning multiple industries. With a globally connected network of member firms in more than 150 countries and territories, Deloitte brings world-class capabilities and high-quality service to clients, delivering the insights they need to address their most complex business challenges. Deloitte's more than 200,000 professionals are committed to becoming the standard of excellence.

This communication is for internal distribution and use only among personnel of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, its member firms, and their related entities (collectively, the "Deloitte network"). None of the Deloitte network shall be responsible for any loss whatsoever sustained by any person who relies on this communication.