



Vaktechnische uitgave Overheid

EY Government & Public sector | najaar 2015



EY

Building a better
working world

Voorwoord

Hoewel het jaar nog niet ten einde is, is al wel duidelijk dat 2015 in de geschiedschrijving van onze nationale overheidsontwikkelingen kan worden bijgezet als een uiterst bewogen jaar. Niet onverwachts, want in de loop van 2014 was al duidelijk dat de invoering van alle voor de overheidssector geplande veranderingen niet van een leien dakje zou verlopen. Dat is dan ook niet gebeurd. Integendeel, de impact van tal van maatregelen wordt op diverse plaatsen sterker gevoeld dan aanvankelijk verwacht.

Meest in het oog lopend zijn natuurlijk de decentralisaties van jeugdzorg, maatschappelijke ondersteuning en participatie. In onze rol als accountant zien wij dat de uitvoeringsfase in volle gang is en gemeenten daadwerkelijk stappen voorwaarts zetten. Maar we zien ook dat er sprake is van meerdere knelpunten, met name ten aanzien van een juiste en volledige verantwoording van financiële gegevens tussen zorgaanbieders, uitvoeringsorganisaties en gemeenten. In deze uitgave reiken wij u een aantal actiepunten aan om op dit onderdeel 'in control' te raken.

Uiteraard zijn de door de decentralisaties in het publieke domein veroorzaakte knelpunten ingrijpender dan de hierboven vermelde verantwoordingstechnische perikelen. Gelukkig beseft ook het kabinet dat, getuige de volgende passage in de Troonrede van 2015:

'Veel maatregelen zijn net ingegaan. De grote opgave is nu om ze goed en zorgvuldig uit te voeren, met aandacht voor onbedoelde en ongewenste gevolgen, zeker voor de meest kwetsbaren.'

Dit inzicht dat de overdracht van budgetten naar gemeenten in combinatie met een forse bezuinigingsdoelstelling in de praktijk meer haken en ogen oplevert dan zich eerder op de tekentafel liet aanzien, gaat daarom gepaard met reparatiemaatregelen in de vorm van extra geld voor met name ouderenzorg en pgb's. De toekomst moet uitwijzen of dit genoeg is om het ontstaan van nieuwe schrijnende gevallen te voorkomen.

Ook 2016 heeft de nodige veranderingen in petto. Bijvoorbeeld de wijzigingen op het gebied van data privacy en informatiebeveiliging waar gemeenten mee te maken krijgen. Of de nieuwe vereisten die in de publieke en semipublieke sector worden gesteld aan de bezoldiging van topfunctionarissen. En de nieuwe aanbestedingsrichtlijnen die op bepaalde punten vrij ingrijpende wijzigingen voor aanbestedende diensten en inschrijvers introduceren.

Jaarlijks bevat deze uitgave een update van juridische en fiscale actualiteiten. Voor wat dat laatste betreft springen de verplichtingen voor publiekrechtelijke rechtspersonen uit hoofde van de vennootschapsbelasting in het oog. Ook als het bijvoorbeeld om gemeentelijke grondexploitaties gaat. In deze uitgave leest u er meer over, net als over de vernieuwing van het Besluit begroting en verantwoording van gemeenten.

Wij hopen dat deze uitgave voor u een bron van inspiratie mag zijn. Mocht u vragen hebben over de inhoud van deze uitgave, dan nodigen wij u graag uit om contact op te nemen met een van onze contactpersonen.



Marita de Hair

Voorzitter EY Government & Public Sector

Inhoudsopgave

1	Actuele ontwikkelingen	5
1.1	Decentralisaties	5
1.2	IT en informatiebeveiliging: Wet meldplicht datalekken	7
1.3	Vastgoed en grondexploitaties	9
1.4	Werken aan een bredere invulling van duurzaamheid	11
2	Juridische update	15
2.1	Wet Markt en Overheid	15
2.2	Wet normering bezoldiging topfunctionarissen in de publieke en semipublieke sector (WNT)	16
2.3	Aanbestedingswet	19
3	Fiscale update	21
3.1	Loonheffing (inclusief werkkostenregeling loonbelasting)	21
3.2	Vennootschapsbelasting en overheidsbedrijven	23
3.3	Btw	24
4	Wet- en regelgeving: Vernieuwing Besluit begroting en verantwoording (BBV) van gemeenten	28
5	Contactpersonen	31



1 Actuele ontwikkelingen

1.1 Decentralisaties

Sinds 1 januari 2015 zijn de decentralisaties van Jeugdwet, WMO 2015 en Participatiewet naar de gemeenten een feit. Gemeenten hebben, vaak samen met centrum- en regiogemeenten, het beleid afgestemd op de lokale behoeften en maatregelen genomen om de bezuinigingstaakstelling van het rijk te realiseren. De implementatie van de nieuwe activiteiten hebben gemeenten veelal uitgevoerd in samenwerking met regiogemeenten waarbij een deel van de uitvoering in veel gevallen is ondergebracht bij een centrumgemeente of uitvoeringsorganisatie. Daarnaast is de gemeente overeenkomsten aangegaan met een groot aantal zorgaanbieders voor een groot aantal uiteenlopende zorgbehandelingen en zijn processen zoals het betalen van persoonsgebonden budgetten (PGB's) en het innen van de eigen bijdragen en ouderbijdrage uitbesteed aan respectievelijk de Sociale Verzekeringsbank (SVB) en de Centraal Administratiekantoor (CAK).

Dit maakt de implementatie van met name de Jeugdwet en WMO een complex inrichtingsvraagstuk dat zich onderscheidt van andere gemeentelijke processen waarbij de gemeenten minder afhankelijk zijn van andere partijen voor het goede verloop van het proces en uiteindelijk de verantwoording van de getrouwheid en rechtmatigheid van de gemeentelijke uitgaven. Nu de implementatie een feit is bereiden gemeenten zich voor op het eerste verantwoordingsjaar van de Jeugdwet, WMO en Participatiewet in de jaarrekening 2015. Hierbij lijken er met name knelpunten te bestaan bij de Jeugdzorg en WMO op de volgende aspecten:

- ▶ Een groot deel van de zorgaanbieders is momenteel nog niet in staat om aan de contractuele verplichtingen te voldoen van facturatie en het tijdige aanlevering van de jaarverantwoording (inclusief controleverklaring) over geleverde zorg.

- ▶ Voor gemeenten is het op basis van de huidige informatieverstrekking van zorgaanbieders nog onvoldoende mogelijk om de volledige kosten te bepalen van de geleverde zorg. Hiervoor dient een afstemming met de zorgaanbieders over het onderhanden werk per jaareinde plaats te vinden.
- ▶ Door de werking van de privacywetgeving beschikt de gemeente vaak over onvoldoende informatie om vast te stellen dat de gefactureerde zorg daadwerkelijke is geleverd.
- ▶ Gemeenten hebben geen invloed op de omvang van de ambtshalve betalingen van PGB's die in het kader van de oproep van de staatssecretaris zijn gedaan door de SVB en mogelijk tot onrechtmatigheden leiden in de jaarrekening van de gemeenten.
- ▶ De volledige informatieverstrekking aan het CAK ten behoeve van een volledige incasso van de eigen bijdragen en ouderbijdragen is vaak nog onvoldoende gewaarborgd door gemeenten (ouderbijdrage) en zorgaanbieders (eigen bijdrage).

Dit maakt dat het voor de gemeenten nog onzeker is of zij de baten en lasten van de decentralisaties in de jaarrekening voldoende kunnen onderbouwen. Het is daarom van belang om nu de specifieke knelpunten voor uw gemeente te inventariseren.

Op 22 september jongleden heeft het NBA op haar website een brief gepubliceerd van de Werkgroep Decentrale Overheden (WGDO) met als onderwerp: Knelpunten Decentralisaties vragen actie van gemeenten. De WGDO roept in haar brief gemeenten op om in het vierde kwartaal een verantwoording en controlescan uit te voeren waardoor mogelijke knelpunten zichtbaar worden en gemeenten maatregelen kunnen treffen. Wij onderschrijven het belang van het uitvoeren van deze verantwoording en controlescan.

Belangrijke actiepunten die in de brief van de WGDO worden onderkend zijn onder meer:

- ▶ Normenkader. Uitwerken van het totaaloverzicht aan spelregels. Wat is het geldende normenkader (zowel de externe materiewetten als de gemeentelijke regelgeving) waarbij aanvullend normen kunnen zijn opgenomen in onderliggende contracten?
- ▶ Toetsingskader. Vertalen van dit normenkader naar een toetsingskader. Welke elementen zijn er opgenomen in de spelregels die nader moeten worden getoetst in het kader van getrouwheid en financiële rechtmatigheid (recht, hoogte, duur) van de verantwoorde financiële stromen in de jaarrekening?
- ▶ Totaaloverzicht financiële stromen. Uitwerken totaaloverzicht van de financiële stromen per onderdeel van de regelgeving (Jeugdwet, WMO en Participatiewet) en waar mogelijk naar soorten zorg of uitkering (zowel inkomsten als uitgaven).
- ▶ Koppeling financiële stromen met externe partijen (ketenpartners/samenwerkingsverbanden/zorgaanbieders) plus inzicht in status verantwoording en controle. Maak vervolgens een nadere analyse van de financiële stroom per wet. Met deze analyse ontstaat inzicht in welke zorgaanbieders, ketenpartners dan wel samenwerkingsvormen per wet worden onderkend. Vervolgens is het van belang na te gaan in hoeverre de gemeente afspraken heeft gemaakt (in het contract of in een verantwoordings- en controleprotocol) met deze partijen over de verantwoording van de processen/kosten die buiten de gemeente zijn geplaatst en welke zekerheid daarbij wordt verstrekt. Op deze wijze verkrijgt u inzicht in hoeverre de gemeente tijdig de juiste informatie krijgt van de ketenpartners over de uitvoering van het beleid en de contractuele afspraken. Tevens wordt duidelijk hoe een en ander voldoende meetbaar is en de financiële beheersing kan worden gewaarborgd. Financiële beheersing is de eerste prioriteit voor 2015.
- ▶ Koppeling financiële stromen met interne afdelingen plus inzicht in status verantwoording en controle. Wij adviseren u inzicht te verkrijgen in de processen met betrekking tot decentralisaties die worden uitgevoerd door de gemeente zelf. Hierbij is een inventarisatie van risico's en beheersmaatregelen van belang. We noemen PGB en zorg in natura en overige uitgaven. Hierbij kan uitvoering van verbijzonderde interne controlewerkzaamheden op de werking van de beheersmaatregelen de kwaliteit van het proces verhogen.

Het uitvoeren van een verantwoording en controlescan is van belang omdat veel gemeenten afhankelijk zijn van derden partijen (centrumgemeenten, gemeenschappelijke regelingen en zorgaanbieders) om de getrouwheid en rechtmatigheid van de lasten Jeugdzorg, WMO en PGB's te kunnen aantonen. Dit geldt tevens voor de balanspost per 31 december 2015 inzake de nog te verrekenen bedragen met centrumgemeenten, gemeenschappelijke regelingen en/of zorgaanbieders. Het doel van de verantwoording en controlescan moet onzes inziens zijn:

- ▶ het onderkennen van gestelde vereisten in de gemeentelijke verordening en contracten (die vaak lang voor de transitiefase zijn opgesteld) die met de huidige kennis van de processen overbodig zijn of niet uitvoerbaar zijn door uitvoeringsorganisaties en zorgaanbieders en tot extra kosten en vertraging in het verantwoordingsproces kunnen leiden;
- ▶ het nader inzicht krijgen in het proces en ICT-structuur. Hierbij wordt vastgesteld welke interne controlewerkzaamheden door de gemeente worden uitgevoerd om de naleving van het toetsingskader vast te stellen en welke interne controlewerkzaamheden door de samenwerkingsverbanden uitgevoerd moeten worden om de naleving van het toetsingskader vast te stellen (op deze wijze ontstaat inzicht voor welk deel van de lasten en balansmutaties de gemeente zelf de getrouwheid en rechtmatigheid kan vaststellen en voor welk deel zij afhankelijk is van derden en welke afspraken met deze derden moeten zijn/worden gemaakt);
- ▶ het verkrijgen van inzicht in de toereikendheid van de gemaakte afspraken met de uitvoeringsorganisaties en zorgaanbieders over onder meer:
 - ▶ de aspecten van het toetsingskader die onder hun verantwoording vallen (contract, service level agreement);
 - ▶ de verantwoordingswijze van de uitvoeringsorganisatie aan de gemeente;
 - ▶ de mate van zekerheid die de huisaccountant van de uitvoeringsorganisatie dient te verstrekken bij de jaarverantwoording (controleverklaring);
 - ▶ het verstrekken van controle-instructies (controleprotocol);
 - ▶ de tijdigheid van de verantwoordingsinformatie (voor het opmaken van de jaarrekening van de gemeente).

- ▶ het onderkennen van een gebrek aan afspraken met centrumgemeenten, uitvoeringsorganisaties of zorgaanbieders (bijvoorbeeld over de volledige kosten van de geleverde zorg) die tot een onzekerheid in de gemeentejaarrekeningen kunnen leiden.

Gemeenten zijn nu nog in staat om gesignaleerde knelpunten te repareren in aanvullende afspraken met de ketenpartners over het verantwoordingsjaar 2015 en structurele verbeteringen door te voeren in de contracten met de ketenpartners over het verantwoordingsjaar 2016 die momenteel worden afgesloten.

Contact



David Zijlmans
david.zijlmans@nl.ey.com

1.2 IT en informatiebeveiliging: Wet meldplicht datalekken

De Nederlandse gemeenten zijn in 2015 verantwoordelijk geworden voor de jeugdzorg, maatschappelijke ondersteuning en participatie. Nu het jaar langzaam ten einde loopt, is de uitvoeringsfase in volle gang. De transformatie moet leiden tot betere en goedkopere zorg, dichterbij de burger. Om dit mogelijk te maken, moeten gemeenten beschikken over persoonlijke informatie van burgers. Sinds de invoering van de decentralisaties verzamelen, combineren en verwerken gemeenten veel - vaak zeer gevoelige - persoonsgegevens. Denk hierbij aan medische en strafrechtelijke gegevens.

Deze verandering heeft invloed op de verantwoordelijkheden van gemeenten. Volgens de Wet bescherming persoonsgegevens (Wbp) is verantwoordelijk degene die, alleen of samen met anderen, het doel van en de middelen voor de verwerking van persoonsgegevens vaststelt. Daaruit volgt dat de gemeente bij de verwerking van persoonsgegevens onder andere doelbinding, doelmatigheid, proportionaliteit en een adequate vorm van beveiliging in acht dient te nemen. In de praktijk blijkt dit niet altijd op de juiste wijze te verlopen. Het College bescherming persoonsgegevens (CBP) publiceerde hierover al eerder dit jaar haar zorgen. Het CBP concludeerde dat voor het uitwisselen van persoonsgegevens door gemeenten een wettelijke basis ontbreekt. Die is althans niet direct terug te vinden in de wetten over jeugdzorg, werk en inkomen en zorg voor langdurig zieken en ouderen. In de praktijk kan het hierdoor voorkomen dat gemeenten beschikken over een juiste grondslag (doelmatigheid) maar niet over de juiste toestemming voor verwerking van deze data (rechtmatigheid). Daarnaast is het de vraag of er niet meer data verwerkt worden dan noodzakelijk (proportionaliteit). Het mag duidelijk zijn dat binnen gemeenten een gedegen kennis nodig is om adequaat zorg te dragen voor procedures, processen en het bestuur rondom dataprivacy.

Meldplicht datalekken

Gemeenten krijgen in 2016 met meer wijzigingen te maken op het gebied van privacy en informatiebeveiliging. Per 1 januari 2016 wordt namelijk de Wet meldplicht datalekken van kracht. Dit betekent dat private en publieke organisaties verplicht worden inbreuken op de beveiliging te melden, indien die leiden tot diefstal, verlies of misbruik van persoonsgegevens. De nieuwe meldplicht heeft als doel de gevolgen van een datalek zoveel mogelijk te beperken en op deze manier een bijdrage te leveren aan het behoud en herstel van vertrouwen in de omgang met persoonsgegevens. Op basis van dit voorstel moet de verantwoordelijke in het geval van een datalek niet alleen melding doen bij het CBP, maar ook de betrokkene informeren.

De reikwijdte van de meldplicht strekt zich uit tot alle verantwoordelijken voor de verwerking van persoonsgegevens, zowel in de publieke als private sector. Het niet naleven van deze regelgeving resulteert in een bestuurlijke boete van maximaal € 810.000 of 10% van de omzet. In de toekomst zal dit onder de Europese Algemene Verordening Gegevensbescherming (AVG) zelfs verder oplopen. Naast de financiële gevolgen brengt een datalek ook reputatieschade met zich mee. In gemeenteland heeft reputatieschade dikwijls gevolgen voor de verantwoordelijke wethouder(s). Indien zich incidenten, complicaties of schrijnende gevallen voordoen, wordt in eerste instantie gekeken, maar ook gewezen, naar de verantwoordelijke wethouder.



Het is evident dat voor gemeenten de komende tijd veel speelt op het gebied van dataprivacy en informatiebeveiliging. De wijze waarop gemeenten omgaan met persoonsgegevens en deze beveiligen zijn onderwerpen waarop het CBP in 2015 en 2016 toezicht houdt. In totaal voorziet het CBP voor 2015 privacyrisico's ten aanzien van vijf thema's: profiling, bijzondere persoonsgegevens, persoonsgegevens bij lokale overheden, persoonsgegevens in de arbeidsrelatie en beveiliging van persoonsgegevens. Hiermee toont het CBP een duidelijke visie op dataprivacy en informatiebeveiliging. Met de meldplicht datalekken in het verschiet en het verder invoeren van de 3-decentralisaties zijn er genoeg uitdagingen om te blijven voldoen aan wet- en regelgeving. Het beheren van dataprivacy en informatiebeveiliging binnen gemeenten krijgt hierdoor een steeds grotere rol en daarmee de aandacht die het verdient. Het opstellen van een agenda voor dataprivacy helpt u om alert te blijven. Gezien de vele onderwerpen op het gebied van dataprivacy en informatiebeveiliging is dit een behoorlijke uitdaging. Een actief beleid ten aanzien van dataprivacy en informatiebeveiliging is voor elke gemeente een verstandige zet.

Contact



Ad Buckens
ad.buckens@nl.ey.com

1.3 Vastgoed en grondexploitaties

In dit hoofdstuk gaan wij in op belangrijke ontwikkelingen die van invloed zijn op uw grondexploitaties en de administratieve verwerking daarvan. We behandelen de invoering van de vennootschapsbelasting (Vpb) op gemeentelijke grondexploitaties en het rapport grondexploitaties van de commissie BBV.

Vpb en grondexploitaties

Activiteiten van het grondbedrijf (grondexploitaties) gaan onder de Vpb-plicht vallen. Hieruit volgt de verplichting dat gemeenten per 1 januari een fiscale openingsbalans dienen op te stellen met de waarde in het economische verkeer als uitgangspunt. Belangrijk in deze waardering is de toerekening van de activa en passiva aan de belaste activiteiten. VNG/VVG, de Belastingdienst en de commissie BBV voeren overleg over de impact van deze maatregel. Helaas bestaat nog niet op alle onderdelen duidelijkheid en overeenstemming over de exacte invulling. Het doel is om uiterlijk 1 november 2015 een gezamenlijke handreiking te hebben. Deze handreiking moet een kader scheppen voor de fiscale gevolgen van de activiteiten van het grondbedrijf. Onderstaand treft u de eerste contouren, zoals deze zomer opgesteld door de VNG/VVG, welke ingaan op de toerekening van kosten en opbrengsten bij de waardering van een grondexploitatie.

Om te bepalen in hoeverre de activiteiten van het grondbedrijf belastingplichtig zijn voor de Vpb, moeten die activiteiten gewaardeerd worden. Naast de afbakening en verwevenheid van verschillende activiteiten (het verschil tussen ondernemingshandelingen en overheidstaken) en de zogenoemde ondernemingstoets (identificatie van een organisatie van kapitaal en arbeid die deelneemt aan het economische verkeer en daarbij een winsttoegmerk heeft), speelt vooral het vraagstuk van de toerekening van kosten een belangrijke rol.

Fiscaal zijn alle kosten toerekenbaar die op basis van de regels voor vermogensetikettering aan de activiteit zijn toe te rekenen. Uitgangspunten van de wettelijke basis op dit moment zijn:

- ▶ Er is profijt of nut van de kosten voor de locatie.
- ▶ Er bestaat een causaal verband tussen kosten en ontwikkelplan.
- ▶ Als meerdere locaties profijt hebben van bepaalde kosten, worden deze kosten naar rato verdeeld over de betrokken locaties.

Voor het bepalen van de waarde van een grondexploitatie voor de Vpb is het uitgangspunt de netto contante waarde van de zuivere toekomstige kasstromen. Het is daarom raadzaam om een onderbouwde raming te maken van uw toekomstige opbrengsten en kosten (vanaf 1 januari 2016). Om uw raming te objectiveren is een actuele validatie van de waardering raadzaam (een vergelijking met de prijs die een derde zou willen betalen voor de vermogensbestanddelen).

Hoewel de toe te rekenen opbrengsten en kosten grotendeels aansluiten op de BBV-voorschriften zijn er wel enkele verschillen - met een verschillende waardering van dezelfde activiteit tot gevolg. Zo wijkt de timing van de realisatie van het onderhanden werk af van de BBV-voorschriften. Ook posten opgenomen vanuit het zogenoemde behoedzaamheidsprincipe moet men fiscaal kritisch bezien. Dit betreft bijvoorbeeld: posten onvoorzien, keuze van bandbreedte in gehanteerde grondprijs, mate van indexering en uitgiftetempo programmering. Wanneer bij een specifiek project goede argumenten aanwezig zijn om ook andere kosten toe te rekenen, zult u dit moeten motiveren. Ook hier is het dus mogelijk dat er een verschil ontstaat tussen fiscaal toerekenbare kosten en toegerekende kosten op basis van het BBV. En dus een verschillende waardering van de grondexploitatie.

Het voert te ver om in dit hoofdstuk nader uit te werken, maar eerste berekeningen die wij bij gemeenten hebben uitgevoerd laten verassende uitkomsten zien. Wij adviseren u dan ook om tijdig te starten met de voorbereidingen op deze waarderingsklus. Graag zijn we u behulpzaam met de inzet van onze fiscale experts en vastgoedspecialisten. Inzichten vanuit beide competenties zijn noodzakelijk om tot onderbouwde keuzes te komen.

Rapport grondexploitaties commissie BBV

Op 10 juli 2015 heeft de commissie BBV het rapport grondexploitaties gepubliceerd. Dit rapport gaat in op het voornemen om de verslaggevingsregels grondexploitaties in het BBV te herzien. De doorvertaling van dit voornemen is meegenomen in het conceptwijzigingsbesluit van het BBV, welke 10 september jl. ter consultatie is gepubliceerd. De beoogde ingangsdatum van de herziene verslaggevingsregels is 1 januari 2017 (met uitzondering van de rubricering van de NIEGG). Deze ingangsdatum staat in de conceptversie van het wijzigingsbesluit BBV en wijkt daarmee af van de beoogde datum die genoemd werd in het rapport grondexploitaties: 1 januari 2016. Daarnaast geeft het conceptwijzigingsbesluit aan dat de notitie grondexploitatie van de commissie BBV uit februari 2012 zal worden aangepast. Onze verwachting is dat de commissie in deze herziene nota nadere instructies ten aanzien van de wetwijziging en de invulling van de voornemens zoals opgenomen in het rapport grondexploitaties, zal bevatten. Voor het opstellen van een accurate meerjarenbegroting is het in ieder geval zaak om zo spoedig mogelijk de financiële effecten voor uw gemeente in beeld te brengen.

De commissie BBV heeft het geheel van verslaggevingsregels rondom grondexploitaties kritisch onder de loep genomen. Redenen hiervoor zijn:

- ▶ de forse afboekingen van gemeenten op grondposities in de afgelopen jaren;
- ▶ de aanbevelingen uit het rapport Vernieuwing BBV over transparantie en vergelijkbaarheid;
- ▶ de aankomende omgevingswet;
- ▶ de aankomende vennootschapsbelastingplicht voor gemeenten.

De commissie BBV beoogt met de notitie een betere afbakening van het begrip grondexploitaties en de bijbehorende verslaggevingsregels te realiseren. Dat maakt een transparante en eenduidige verantwoording van grondexploitaties mogelijk. Voor uw gemeente betekent dit tevens dat benchmarken met uw buurgemeenten eenvoudiger wordt.

Bouwgronden in exploitatie (BIE)

Hieronder gaan we kort in op de belangrijkste wijzigingen, allereerst voor bouwgronden in exploitatie. De eerste wijziging betreft de introductie van een richttermijn van tien jaar voor de maximale duur van grondexploitaties. Hiervan kan men slechts afwijken met een adequate motivatie

(bijvoorbeeld dat de gemeente een overeenkomst met een ontwikkelaar heeft voor meer dan tien jaar). Tevens zijn autorisatie van de raad en toelichting in de jaarstukken vereist. Wanneer de grondexploitatie toch langer duurt dan tien jaar, dient men aanvullende beheersmaatregelen te nemen. De commissie BBV is voornemens de maatregel verplicht te stellen dat geen indexering (de jaarlijkse aanpassing van de grondprijzen aan de verwachte inflatie) mag plaatsvinden van opbrengsten die later dan tien jaar zijn geprognostiseerd.

Een volgende wijziging betreft toerekening van kosten aan grondexploitaties. Hierbij wordt het verplicht aan te sluiten op de kosten van verhaalsmogelijkheden zoals benoemd in de wet ruimtelijke ordening. Hiermee wordt een eenduidige toerekening van kosten aan bouwgronden in exploitatie beoogd.

Een andere belangrijke wijziging betreft de toerekening van rente aan grondexploitaties. Deze dient men te baseren op de werkelijke rente over vreemd vermogen (waar tot dit moment meestal werd uitgegaan van een gemeente-brede rentevoet van veelal tussen de 3% en 5%). Dit betekent dat wanneer een gemeente geen externe financiering heeft en ook geen intentie heeft deze aan te trekken, er geen rente mag worden toegerekend. Verder dient de disconteringsvoet (gebruikt voor het contant maken van kasstromen) gelijk te worden gesteld aan de toegerekende rentevoet.

Ten slotte wordt de toelichting op de grondexploitaties in de jaarrekening uitgebreid. Opname van de uitgangspunten/parameters bij de waardering van de grondexploitaties, samen met overige toerekeningen die nu nog veelal in de uitvoeringsinformatie zijn opgenomen, wordt verplicht. Hier is in de conceptwijzigingsbesluit van het BBV al nadere invulling aan gegeven.

Het heeft niet de voorkeur van de commissie BBV om bovenstaande wijzigingen reeds in boekjaar 2015 of 2016 te verwerken, ook al zijn die dan reeds bekend. Geadviseerd wordt de effecten voor het eerst in boekjaar 2017 tot uiting te laten komen.

Niet in exploitatie genomen bouwgronden (NIEGG)

De categorie NIEGG wordt binnen de herziene BBV afgeschaft. Zolang gronden nog niet gelden als bouwgrond in exploitatie, staan deze als strategische gronden op de balans onder de materiële vaste activa. Ook de waarderingsgrondslagen van materiële vaste activa gaan gelden. Rente en overige kosten mogen niet langer worden toegerekend aan deze gronden. De strategische gronden worden gewaardeerd op verkrijgingsprijs of duurzaam lagere marktwaarde. Ten aanzien van de huidige NIEGG's is bepaald dat deze in begrotingsjaar 2016 zonder afwaardering worden omgezet naar materiële vaste activa. Wel dient de gemeente uiterlijk voor 31 december 2019 vast te hebben gesteld wat de marktwaarde van de geldende bestemming is. Een eventuele afwaardering naar lagere marktwaarde moet men dus voor 31 december 2019 in aanmerking nemen. Daarbij kan een afwaardering van een individueel perceel niet over een aantal jaren worden gespreid.

Bovenstaande wijzigingen kunnen een materiële impact (bijvoorbeeld afwaarderingen of toerekening van rente) hebben op de waardering van gemeentelijke grondexploitaties. Dat geldt vooral voor gemeenten met langlopende grondexploitaties en een grote NIEGG-portefeuille. Hierbij is tevens de invoering van de Vpb van belang. De eerste gevolgen hiervan zouden naar verwachting zichtbaar worden in de begroting 2016. Daar waar het conceptwijzigingsbesluit uitgaat van invoering van de besluiten in begrotingsjaar 2017 is voor de rubricering van de NIEGG gesteld dat deze in begrotingsjaar 2016 in gaat.

Wij adviseren gemeenten om op korte termijn de impact van bovengenoemde wijzigingen in kaart te brengen.

Contact



Hubert Franke
hubert.franke@nl.ey.com



Steef Dijkman
steef.dijkman@nl.ey.com

1.4 Werken aan een bredere invulling van duurzaamheid

Veel Nederlandse overheidsinstellingen streven een duurzame ontwikkeling na. Duurzame ontwikkeling betekent het voldoen aan de behoeften van de huidige generaties, zonder het vermogen van toekomstige generaties om in hun eigen behoeften te voorzien in gevaar te brengen. Vrij vertaald kun je zeggen dat duurzame ontwikkeling een ontwikkeling is waarbij people, planet en profit met elkaar in balans worden gebracht en gehouden.

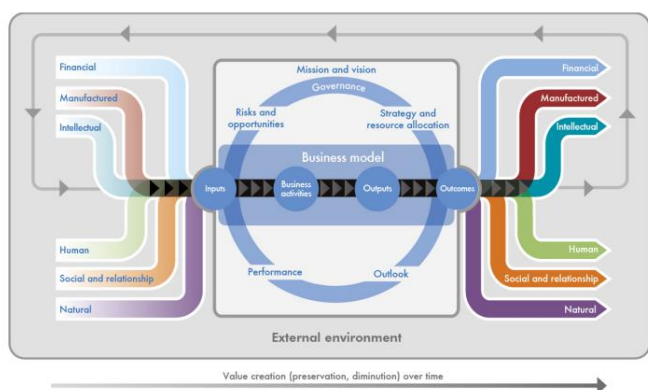
Er zijn verschillende manieren waarop overheden hun streven naar duurzaamheid in de afgelopen jaren hebben ingevuld. Bij veel provincies en gemeenten was en is er sprake van een apart duurzaamheidsbeleid of een duurzaamheidsprogramma. Hierin is een aantal specifieke speerpunten geformuleerd waarmee de provincie of gemeente wil werken aan een duurzamere organisatie en/of leefomgeving. Denk aan duurzaam inkopen, het stimuleren van maatschappelijk verantwoord ondernemen bij lokale bedrijven, duurzame mobiliteit en het stimuleren van energiebesparing en duurzame energieopwekking. Het duurzaamheidsbeleid raakt in de regel meerdere beleidsvelden, maar de nadruk ligt toch vooral op het domein planet. Het voordeel hiervan is dat duurzaamheid concreet wordt en het dus ook makkelijker wordt om stappen te zetten. Het nadeel is dat er bij ontwikkelingen lang niet altijd een integrale afweging van de gevolgen voor people, planet en profit wordt gemaakt.

Organisatiebrede opgave

Een andere invulling is duurzame ontwikkeling als organisatiebrede opgave. Het streven naar duurzaamheid moet geïntegreerd worden in alle beleidsvelden en in alle besluiten van het bestuur. Vanuit deze visie op duurzaamheid ontwikkelde de provincie Utrecht het 'Afwegingskader duurzaamheid'. Verschillende Utrechtse gemeenten gebruiken dit inmiddels. Een ander voorbeeld is het opnemen van een verplichte duurzaamheidsparagraaf in stukken die voor besluitvorming worden aangeboden aan het bestuur. Het integreren van duurzaamheid in alle beleidsvelden is een heel goed streven: alleen door integraal te denken en werken kun je uiteindelijk een duurzame ontwikkeling realiseren. De praktijk blijkt echter heel weerbarstig. Vaak ontbreken een visie op de gewenste (duurzame) ontwikkeling en een strategie om die ontwikkeling te realiseren.

En als je duurzaamheid geen concrete vertaling geeft, dan loop je als organisatie het risico dat er niets gebeurt.

Dus wat te doen als je als provincie of gemeente een duurzame ontwikkeling wilt realiseren? Wat kun je dan anders of extra doen? Om die vraag te beantwoorden kunnen we kijken naar het Integrated Reporting Framework (IR-framework). Dit framework is geschreven als handreiking voor bedrijven die verantwoording willen afleggen over meer dan alleen geld. Op die manier komen zij tegemoet aan de wens van stakeholders die een zo volledig mogelijk beeld willen hebben van de waarde die een bedrijf creëert, financieel én maatschappelijk. En een beeld van de wijze waarop het bedrijf dit doet: welke kapitalen worden ingezet (geld, mensen, kennis, natuurlijke hulpbronnen) en op welke wijze worden deze omgezet in maatschappelijke toegevoegde waarde? Duurzaamheid wordt hier dus ingevuld als het creëren van financiële en maatschappelijke toegevoegde waarde. Wat daaraan voorafgaat noemt het IR-framework het proces van waardecreatie (zie onderstaande figuur).



Het IR-framework helpt het proces van waardecreatie scherp te krijgen en te verbeteren. Het helpt bedrijven ook om op een transparante manier inzicht te geven in de waarde, financieel en maatschappelijk, die zij creëren voor stakeholders. Dezelfde toegevoegde waarde kan het IR-framework bieden voor overheden. De taak van een overheid is in essentie om met de inzet van kennis, instrumenten en maatschappelijk geld, op een evenwichtige manier, toegevoegde waarde te creëren op alle domeinen - people, planet én profit. Inzicht in en grip op dit proces van waardecreatie vergroot de maatschappelijke toegevoegde waarde die een overheid kan leveren. En is (mede)bepalend voor de mate waarin een overheid kan sturen op duurzame ontwikkeling.

Visie en strategie

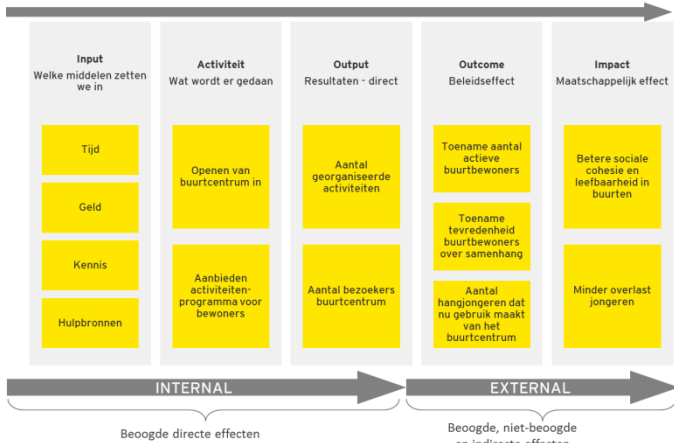
Voor overheden met een apart duurzaamheidsbeleid is de eerste stap om de huidige invulling die zij aan duurzaamheid geven te verbreden en van duurzame ontwikkeling een organisatiebrede opgave te maken. Vervolgens is het aan het bestuur om invulling te geven aan twee belangrijke elementen uit het IR-framework:

1. het vastleggen van een bestuurlijk gedragen, goed doortimmerde visie op de gewenste (duurzame) ontwikkeling. Bijvoorbeeld in het coalitieakkoord of in een bestuurlijke agenda;
2. het uitwerken van deze visie in een concrete strategie die helder maakt welke beleidseffecten men nastreeft en welke rol de verschillende afdelingen daarbij vervullen.

Inzicht in de huidige stand van zaken ten aanzien van people, planet en profit op het grondgebied kan enorm helpen bij het opstellen van een goede visie. Hoe sterk en toekomstbestendig is de economie? Hoe staat het met de leefbaarheid van wijken? Is er voldoende groen en natuur aanwezig? Kortom, wat zijn de sterke en zwakke punten van de gemeente of provincie en welke ontwikkeling past daarbij? Er komen steeds meer instrumenten die dit inzicht kunnen verschaffen. Universitair kenniscentrum Telos ontwikkelde bijvoorbeeld de duurzaamheidsbalans. Door het meten van een groot aantal indicatoren verkrijgt men inzicht in de sociaal-culturele, ecologische en economische stand van zaken op het grondgebied. KING ontwikkelde de website www.waarstaatjegemeente.nl. En ook internationaal zijn er ontwikkelingen, zoals Star Communities. Door deze nieuwe informatiebronnen te betrekken bij het opstellen van een coalitieakkoord of bestuurlijke agenda, kan men een zo concreet mogelijk beeld schetsen van de gewenste ontwikkelingen in de komende vier jaar en op de langere termijn. Hiermee wordt het uiteraard ook makkelijker om uit te werken hoe een duurzame ontwikkeling er uitziet.

Bij het uitwerken van de visie in een concrete strategie is het onderstaande schema, geïnspireerd op wat het IR-framework het 'businessmodel' noemt, een nuttig hulpmiddel.

Het proces van waardecreatie



Door van gewenste maatschappelijke impact terug te redeneren naar concrete beleids effecten, output, activiteiten en daarvoor benodigde middelen ontstaat er verbinding tussen wat het bestuur wil (duurzame ontwikkeling) en de activiteiten die afdelingen moeten uitvoeren om dit te realiseren. Ook ontstaat inzicht in eventuele witte vlekken (activiteiten die in de organisatie nog onvoldoende belegd zijn) en wordt helder waar verschillende afdelingen bijdragen aan hetzelfde beleids effect, oftewel waar synergie zit. Ook wordt hiermee helder welke beleids effecten de organisatie zelf kan en wil realiseren en welke concrete bijdragen er gevraagd moeten worden van externe partijen (onder andere burgers en bedrijven) om de gestelde doelen te realiseren.

Monitoring van beleids effecten

Een laatste ingrediënt is het monitoren van beleids effecten. Dit is bij veel gemeenten een witte vlek, enkele uitzonderingen daargelaten. Monitoring vindt weliswaar plaats, bijvoorbeeld ten aanzien van duurzaam inkopen of klimaatbeleid, maar dit gebeurt nog te veel gefragmenteerd en te weinig gericht op het niveau van beleids effecten. Wel is er een ontwikkeling gaande om indicatoren te ontwikkelen om beleids effecten te meten en deze op te nemen in begroting en jaarverslag. Dat is een goede ontwikkeling, want met deze inzichten kan het bestuur sturen op de gewenste ontwikkelingsrichting en ervoor zorgen dat deze op een effectieve en efficiënte wijze gerealiseerd wordt.

Het Integrated Reporting Framework gaat over waardecreatie en daarmee over hoe bedrijven duurzaamheid kunnen integreren in hun bedrijfsprocessen. Het uiteindelijke doel van het framework is het realiseren van transparante

verslaggeving. Het helpt bedrijven om op een relevante, beknopte en transparante manier aan stakeholders te vertellen welke waarde zij creëren en vooral hoe zij dit doen. Bestuurders kunnen exact hetzelfde doen voor hun stakeholders in het jaarverslag. De structuur is hiervoor al geschikt: wat willen we bereiken, wat gaan we daar voor doen en wat mag het kosten? Het formuleren van een in een strategie uitgewerkte visie op duurzame ontwikkeling en het monitoren van beleids effecten maken het mogelijk in het jaarverslag veel meer dan nu in te gaan op beleids effecten in plaats van activiteiten. Hetzelfde geldt overigens voor de begroting. In de begroting kan men vastleggen welke beleids effecten men nastreeft, wat de bijdrage is van de verschillende afdelingen en waar welke middelen worden ingezet. In het jaarverslag kan men heel transparant en beknopt beschrijven in hoeverre de gewenste beleids effecten zijn gerealiseerd en of dit alles bij elkaar opgeteld heeft geleid tot stappen in de richting van de gewenste duurzame ontwikkeling. Dit vergroot de relevantie van het jaarverslag, zowel voor raadsleden als voor kiezers.

Conclusie

Het gedachtegoed van integrated reporting kan overheden helpen om duurzaamheid te integreren in het DNA van de organisatie. Het helpt de organisatie om de beoogde duurzame ontwikkeling, de specifieke bijdrage die de organisatie daar zelf aan levert (beleids effecten) en de inspanning die hiervoor geleverd wordt (input en activiteiten) expliciet met elkaar te verbinden. Samen met ontwikkelingen op het gebied van monitoring van duurzaamheids aspecten kan dat ertoe bijdragen dat overheden een duurzame toekomstvisie formuleren en hier ook uitvoering aan geven.

Contact



Hugo Hollander
hugo.hollander@nl.ey.com



Sacha Tensen
sacha.tensen@nl.ey.com



2 Juridische update

2.1 Wet Markt en Overheid

De Wet Markt en Overheid (Wet M&O) geldt voor overheden die economische activiteiten verrichten op de markt. Doel van de wet is een gelijk speelveld te creëren en oneerlijke concurrentie tegen te gaan. In editie 2014 van deze vaktechnische uitgave is uiteengezet wat de Wet M&O inhoudt, wat de vereisten en uitzonderingen zijn, wanneer hieraan is voldaan en wat de gevolgen zijn voor uw organisatie indien de wet van toepassing is. In deze bijdrage zullen we met name focussen op de wijze waarop de wet in de praktijk werkt, waar overheidsbedrijven tegenaan lopen en wat de toekomst kan brengen.

Wet M&O

De Wet M&O, op 1 juli 2012 in werking getreden, is van toepassing op het moment dat overheden (via hun overheidsbedrijven) economische activiteiten verrichten. Indien de overheidsorganisatie concurrerend met andere partijen op de markt goederen of diensten aanbiedt, is sprake van het verrichten van economische activiteiten. Voorbeelden hiervan zijn het verkopen van vastgoed, het verzorgen van trainingen, het aanbieden van kinderopvang, kunstzinnige vorming of internetdiensten. Er is geen sprake van een economische activiteit indien het gaat om een typische overheidstaak, zoals het beheren van de openbare ruimte, het opstellen van een bestemmingsplan, het verlenen van vergunningen, enzovoort.

Gedagsregels

Op het moment dat sprake is van het verrichten van economische activiteiten, dient de overheid zich aan een viertal gedragsregels te houden. Deze gedragsregels zijn:

- ▶ *De verplichting tot een integrale kostendoorberekening.* In de tarieven moet de integrale kostprijs van de diensten of goederen worden doorberekend.
- ▶ *Het bevoordelingsverbod.* Eigen overheidsbedrijven mogen niet worden bevoordeeld ten opzichte van andere (concurrerende) ondernemingen.
- ▶ *Het verbod op exclusief gegevensgebruik.* Informatie en gegevens die vanuit de publieke taak worden verkregen, mag men niet gebruiken voor de economische activiteiten die niet dienen ter uitvoering van die publieke taak. Indien

de gegevens ook voor derden beschikbaar zijn, mogen deze wel worden gebruikt.

- ▶ *De verplichting tot functiescheiding.* Personen mogen niet twee petten dragen. Om die reden dienen de personen die betrokken zijn bij een bestuurlijke taak van de overheid niet (ook) betrokken te zijn bij de uitoefening van economische activiteiten. Men moet de schijn van belangenverstremgeling vermijden.

Op de Wet M&O is een aantal uitzonderingen van toepassing. Zo geldt de wet niet voor hoger en lager onderwijs, sociale werkplaatsen en de publieke omroep. Daarnaast vallen economische activiteiten die worden verricht in het kader van het algemeen belang buiten de reikwijdte van de Wet M&O. De wet is evenmin van toepassing indien sprake is van staatssteun. De Autoriteit Consument en Markt (ACM) is verantwoordelijk voor toezicht op naleving van de Wet M&O.

Werking in de praktijk

De Wet M&O is inmiddels ruim drie jaar van kracht. Hoewel de civiele rechter uitspraak heeft gedaan over onderdelen van de Wet M&O, is het met name de ACM die overheden op de voet volgt. Volgens de ACM zijn overheden zich ervan bewust dat een eerlijke concurrentie moet worden nagestreefd. Tegelijk blijkt echter dat veel overheden hun economische activiteiten als activiteiten in het kader van het algemeen belang kwalificeren, zodat ze daarmee buiten het bereik van de Wet M&O vallen. Dit stuit op kritiek. Het zou overeenkomen met de situatie dat een slager zijn eigen vlees keurt.



De beleidsvrijheid is evenwel niet onbegrensd. De besluiten staan immers in de regel gewoon open voor bezwaar en beroep en bieden daarmee voldoende waarborgen. De verwachting is dat de ACM kritisch blijft kijken naar de toepassing van de Wet M&O, met name naar de toepassing van het criterium van 'algemeen belang'.

Vanaf de inwerkingtreding van de Wet M&O gold een overgangsregime. Deze termijn is inmiddels geëindigd waardoor nu alle activiteiten van overheden dienen te worden getoetst aan de Wet M&O. Indien uw organisatie een overheidsbedrijf in de zin van de Wet M&O is en u activiteiten verricht waarmee u concurreert op de markt, gelden de gedragsregels tenzij één van de uitzonderingen van toepassing is. Indien u in de toekomst nieuwe economische activiteiten gaat verrichten, dient u deze te toetsen aan de Wet M&O. Indien u activiteiten aanmerkt als activiteiten die plaatsvinden in het kader van het algemeen belang, dient u dit in een besluit te motiveren.

Contact



Maarten Vis Azn
maarten.vis.azn@hvglaw.nl



Anne van Onna
anne.van.onna@hvglaw.nl

2.2 Wet normering bezoldiging topfunctionarissen in de publieke en semipublieke sector (WNT)

De Wet normering bezoldiging topfunctionarissen in de publieke en semipublieke sector (WNT) is van groot belang voor bestuurders en toezichthouders bij de overheid of in semipublieke sectoren. Bijvoorbeeld in de zorg, het onderwijs, de kunsten, bij woningcorporaties en zorgverzekeraars. De WNT roept nog steeds veel vragen op.

2015 is het jaar waarin de algemene WNT-norm is aangescherpt tot 100% van de bezoldiging van een minister, met inachtneming van overgangsrecht voor bestaande contracten. Het is ook het jaar waarin zorginstellingen en woningcorporaties zich voorbereiden op een verlaging van de sectorale normen per 1 januari 2016. Tevens zijn er in 2015 andere ontwikkelingen die consequenties kunnen hebben voor de WNT. Zo is inmiddels het ontwerpbesluit gepubliceerd dat de bezoldiging van interim-topfunctionarissen gaat regelen. Maar ook de Wet Werk en Zekerheid (WWZ) heeft mogelijk effect voor de WNT.

Kortom, de ontwikkelingen binnen de WNT volgen elkaar nog steeds in hoog tempo op. De complexiteit van de wet- en regelgeving neemt daardoor verder toe.

De WNT-normen voor 2015

Voor 2015 geldt als algemene bezoldigingsnorm een bedrag van € 178.000. In 2014 was dit nog € 230.474. Voor toezichthouders is de norm verhoogd naar 10% (leden) en 15% (voorzitter) van € 178.000 bruto. Met deze aanpassing zouden toezichthouders in de zorg en bij woningcorporaties formeel hun bezoldiging kunnen verhogen. De Nederlandse Vereniging voor Toezichthouders in de Zorg (NVTZ) heeft haar leden echter geadviseerd om bij de aanpassing van de honoraria rekening te houden met de aanpassing van de Regeling Zorg per 1 januari 2016. De leden van de Vereniging voor Toezichthouders Woningcorporaties (VTW) zijn verplicht zich bij het vaststellen van de bezoldiging te houden aan de maximale percentages van 7,7%, respectievelijk 11,55%.

De WNT kent inmiddels een veelheid aan overige sectorale normen. De sectorale bezoldigingsnorm is een *all-in* bedrag.

Onderwijs

De Regeling OCW is in werking getreden op 1 januari 2013. De huidige bezoldigingsnormen in 2015 zijn als volgt: € 165.901 voor topfunctionarissen in het primair onderwijs en € 178.000 voor topfunctionarissen in het voortgezet onderwijs, de topfunctionarissen in het beroepsonderwijs en educatie en de topfunctionarissen van de hogescholen. Voor het wetenschappelijk onderwijs geldt een overgangsjaar tot 1 januari 2016 en is de norm voor 2015 vastgesteld op € 230.474.

Ontwikkelingssamenwerking

Voor topfunctionarissen werkzaam in de ontwikkelingssamenwerking is 1 januari 2015 de Regeling OS in werking getreden. In de regeling is de maximale bezoldigingsnorm vastgesteld op € 163.000.

Zorg en Wonen

Zowel de Regeling Zorg als de Regeling Wonen zijn ingegaan op 1 januari 2014. Beide regelingen maken gebruik van verschillende klassen, afhankelijk van de omvang en complexiteit van de instelling. Beide regelingen zijn in 2015 hetzelfde als in 2014. De bedragen zijn dus nog niet aangepast. Per 1 januari 2016 volgt er een nieuwe Regeling Zorg en een Regeling Wonen, gebaseerd op het lagere wettelijke bezoldigingsmaximum.

Maximering van de bezoldiging van interim-topfunctionarissen

De WNT is ook van toepassing op topfunctionarissen zonder dienstbetrekking, ook wel ingehuurd of interim-topfunctionarissen genoemd. Voorbeelden zijn inhuur via een management-bv, via een adviesbureau, of de inhuur van een zelfstandige zonder personeel. Bij de invoering van de WNT-2 zijn in een Algemene Maatregel van Bestuur (AMvB) aparte normeringsregels aangekondigd voor de eerste twaalf maanden van de functievervulling. Onlangs is het Ontwerpbesluit voor de normering van topfunctionarissen zonder dienstbetrekking ter (internet)consultatie voorgelegd.

Tot de datum van inwerkingtreding van de AMvB blijven de WNT-regels van toepassing zoals deze golden voor de inwerkingtreding van de WNT 2. Dit betekent dat nu nog de regel geldt dat wanneer een topfunctionaris zonder dienstbetrekking zijn interim-functie binnen een periode van achttien maanden meer dan zes maanden vervult, de WNT-kaders vanaf het begin van deze periode op hem of haar van

toepassing zijn. Hierbij geldt voor 2015 de maximale algemene normering van € 230.474. De maximale sectorale normen voor topfunctionarissen zonder dienstbetrekking zijn vastgelegd in afzonderlijke regelgeving. Ook hierbij blijft de normering van 2014 van toepassing tot de AMvB in werking treedt.

Specifieke aandachtspunten

Hieronder behandelen we enkele specifieke aandachtspunten.

Pensioencompensatie

Door de pensioenaftopping voor salarissen boven € 100.000 ontvangen WNT-topfunctionarissen vanaf 2015 wellicht een compensatie. Dit heeft gevolgen voor de WNT-bezoldiging, want de compensatie maakt onderdeel uit van de bezoldigingsnorm. Het is derhalve van belang in kaart te brengen op welke wijze de pensioenversobering is gecompenseerd en wat hiervan het effect is op de WNT-bezoldiging. Is de compensatie onder de WNT toegestaan, op de juiste wijze verantwoord en wat zijn de gevolgen voor het WNT-overgangsrecht?

Werkkostenregeling en WNT

Met ingang van 1 januari 2015 is de toepassing van de werkkostenregeling voor elke werkgever verplicht. Het overgangsrecht is komen te vervallen. Op basis van de werkkostenregeling worden in beginsel ook de belastingvrije vergoedingen en verstrekkingen tot het belastbare loon gerekend. Indien de werkgever bepaalde loonbestanddelen niet tot het individuele loon wenst te rekenen, moet deze dat duidelijk vastleggen in de administratie. Daarbij moet de werkgever de keuze maken om bepaalde vergoedingen en verstrekkingen aan te wijzen als (1) gerichte vrijstelling, (2) nihil waardering, (3) forfaitaire waardering voor specifiek in de wet benoemde verstrekkingen, (4) intermediaire kosten, (5) individueel te belasten loon op de loonstrook, of als voor geen van de hiervoor genoemde punten wordt gekozen (6) eindheffingsloon.

Deze keuze moet worden gemaakt voor alle arbeidsvoorwaardelijke regelingen, alsmede de kostencategorieën die worden gedeclareerd en andere personeelsgerelateerde bedrijfskosten die direct te maken hebben met de topfunctionaris.

Loonbestanddelen die men bij toepassing van de werkkostenregeling als gerichte vrijstelling, nihil waardering en/of intermediaire kosten kan aanmerken, worden niet tot de bezoldiging in de zin van de WNT gerekend. Dat geldt eveneens voor loonbestanddelen (bijvoorbeeld kostenvergoedingen of loon in natura) die een werkgever onder de werkkostenregeling als eindheffingsbestanddeel aanmerkt en die aan de vrije ruimte zijn toegewezen. De wetgever geeft hierbij uitdrukkelijk aan dat constructies die het ontwijken of ontduiken van de WNT beogen niet zijn toegestaan. In dit kader neemt de Belastingdienst het standpunt in dat het aanwijzen van een bepaalde beloningscomponent niet ongebruikelijk is als dit beperkt blijft tot € 200 per maand per werknemer.

Beëindigingsuitkering

Wordt de dienstbetrekking van een WNT-topfunctionaris beëindigd en is sprake van een vergoeding, dan valt deze onder de reikwijdte van de WNT. De omvang moet worden getoetst aan het maximum normbedrag van € 75.000 en op de juiste wijze worden verantwoord. Belangrijk hierbij is vast te stellen of in de beëindigingsvergoeding rekening is gehouden met een eventuele periode van non-activiteit waarin de bezoldiging is doorbetaald. Als het jaarsalaris minder is dan € 75.000 geldt het jaarsalaris als maximum.

Sinds 1 juli 2015 is het Nederlandse ontslagrecht ingrijpend gewijzigd met de introductie van de zogenoemde transitievergoeding. Dit is een vergoeding voor werknemers die twee jaar of langer bij een werkgever in dienst zijn en van wie de arbeidsovereenkomst wordt opgezegd, ontbonden of niet verlengd. Uitkeringen die rechtstreeks, dwingend en eenduidig voortvloeien uit een algemeen verbindend verklaarde cao of een wettelijk voorschrift worden niet door de WNT genormeerd. Dat geldt dus ook voor de transitievergoeding, maar alleen als daar een wettelijk recht op bestaat. Wordt de transitievergoeding toegekend bij een beëindiging met wederzijds goedvinden, dan geldt de transitievergoeding wel als uitkering wegens beëindiging van het dienstverband.

Er bestaat geen wettelijk recht op de transitievergoeding als sprake is van een gelijkwaardige voorziening en deze is vastgelegd in een wettelijk voorschrift of een cao. Een dergelijke gelijkwaardige voorziening valt ook niet onder de WNT-normering.

Ontwikkelingen 2016 en verder

Op 9 juli 2015 is een ontwerpbesluit gepubliceerd met daarin onder meer de volgende onderwerpen.

Normering bezoldiging topfunctionarissen

De normering van de bezoldiging van topfunctionarissen zonder dienstbetrekking voor de eerste twaalf maanden van de functievervulling, komt in het kort op het volgende neer:

- ▶ De bezoldigingsnorm voor de eerste zes maanden bedraagt € 144.000.
- ▶ Voor de volgende zes maanden geldt een maximum van € 108.000.
- ▶ Het uurtarief voor een topfunctionaris zonder dienstbetrekking wordt gedurende de eerste twaalf maanden gemaximeerd op € 175.

De totale maximale bezoldigingsnorm voor de eerste twaalf maanden van de topfunctievervulling zonder dienstbetrekking bedraagt dus € 252.000. Dit is een all-in maximumbedrag, exclusief btw maar inclusief administratie- en bureaunkosten en kosten van bemiddeling. Na twaalf maanden is de reguliere WNT-norm respectievelijk de sectorale norm van toepassing. Bij overschrijding van de maximale bezoldigingsnorm, geldt het deel dat de norm overschrijdt als onverschuldigde betaling. Dit bedrag dient de WNT-instelling terug te vorderen.

Overgangsregeling

De verwachte datum van inwerkingtreding van de hierboven genoemde AMvB is 1 januari 2016. Bij wijze van overgangsrecht worden vóór 1 januari 2016 overeengekomen bezoldigingsafspraken tot uiterlijk 1 juli 2016 gerespecteerd. Worden in de periode van januari tot juli 2016 nieuwe bezoldigingsafspraken gemaakt waarbij de bezoldiging wordt verhoogd, dan vervalt het overgangsrecht. Vanaf 1 juli 2016 dient de bezoldiging van topfunctionarissen zonder dienstbetrekking aan de nieuwe normering te voldoen.

Overige onderwerpen in ontwerpbesluit

- ▶ De opsomming van toegestane variabele beloningen wordt met terugwerkende kracht tot 1 januari 2015 gewijzigd, in die zin dat alle jubileumgratificaties op grond van een wettelijk voorschrift, een cao of reguliere arbeidsvoorwaarden zijn toegestaan.

- ▶ Onbelaste jubileumgratificaties ter gelegenheid van een diensttijd van 25 en 40 jaar worden met terugwerkende kracht tot 1 januari 2015 uitgezonderd van het bezoldigingsbegrip van de WNT.
- ▶ Het bedrag van de kosten voor openbaarmaking van de verplichte WNT-gegevens door de vakminister voor het geval de WNT-instelling dit nalaat wordt gemaximeerd op € 12.000.

Normering 2016

Ingevolge de WNT wordt het algemene bezoldigingsmaximum jaarlijks aangepast aan de loonontwikkeling bij de overheid. Voor 2016 bedraagt de norm een bedrag van € 179.000. De sectorale normen en staffels voor 2016 volgen in november 2015.

De WNT regelgeving is nog steeds aan verandering onderhevig en mede daardoor complex. Voor een juiste naleving is het van belang zowel voor 2015 als voor 2016 en daarna een WNT-inventarisatie uit te voeren op het loongebouw van uw organisatie en die van topfunctionarissen in het bijzonder. Toezichthouders kunnen hier in het kader van besluitvorming over vaststelling en aanpassing van het loongebouw tijdig aandacht aan besteden.

EY heeft in de loop der jaren specialistische kennis opgebouwd op het gebied van de WNT. Wij nodigen u van harte uit om voor meer informatie contact op te nemen met één van onze adviseurs.

Contact



Nicky ten Bokum
nicky.ten.bokum@hvglaw.nl



Marjan van Veen
marjan.van.veen@nl.ey.com

2.3 Aanbestedingswet

Met de inwerkingtreding van de Aanbestedingswet 2012 (AW 2012) op 1 april 2013 zijn de regels uit het Bao, het Bass, de Wira en de Raamwet EEG niet langer geldig. Minder dan een jaar later zijn drie nieuwe Europese aanbestedingsrichtlijnen gepubliceerd. De nieuwe richtlijnen gelden nog niet rechtstreeks maar hebben een omzettermijn van twee jaar. Voor 18 april 2016 dienen de nieuwe richtlijnen te zijn geïmplementeerd in de huidige AW 2012.

In dit artikel bespreken wij enkele belangrijke wijzigingen in de nieuwe richtlijnen. Daarbij kijken we naar de huidige knelpunten voor aanbestedende diensten onder de AW 2012. Veel van deze knelpunten zullen ook onder de nieuwe richtlijnen actueel blijven. Zo bespreken we onder meer het leerstuk van de wezenlijke wijziging, IIB-diensten en publiek-publieke samenwerking. Hieronder duiden we de richtlijn waarop de huidige AW 2012 is gebaseerd aan als 'oude richtlijn' en de huidige (nieuwe) richtlijn als 'nieuwe richtlijn'. De nieuwe richtlijn is in bepaalde opzichten wezenlijk veranderd ten opzichte van de vorige richtlijn (die de basis vormde voor de huidige AW 2012). De belangrijkste veranderingen hebben we hieronder op een rij gezet.

Onderscheid tussen IIA- en IIB-diensten vervalft

In de eerste plaats is een van de meest ingrijpende veranderingen het wijzigen van het systeem van A- en B-diensten. Nu geldt er voor B-diensten (diensten die onder bijlage IIB van de oude richtlijn vallen) nog een verlicht regime dat inhoudt dat deze diensten direct kunnen worden gegund aan een bepaalde partij, mits de gunning van de opdracht wordt meegedeeld aan de Europese Commissie. De nieuwe richtlijn kent geen onderscheid meer tussen A- en B-diensten. Alle diensten dienen in beginsel conform het gewone aanbestedingsregime te worden aanbesteed. Wel komt er een verlichte aanbestedingsprocedure voor sociale en andere specifieke diensten zoals gezondheidszorg, onderwijsvoorzieningen, horecadiensten, juridische diensten, enzovoort. Voor deze diensten moet de aanbestedende partij alleen een vooraankondiging doen indien de waarde van de opdracht het bedrag van € 750.000 overstijgt.

Publiek-publieke samenwerking

Een tweede belangrijke wijziging is de codificatie van de inbestedingsuitzondering. Die maakt het mogelijk om als aanbestedende dienst een opdracht te gunnen aan een rechtspersoon waarover de aanbestedende dienst toezicht kan uitoefenen als over haar eigen diensten. Indien aan alle overige vereisten is voldaan, kan deze opdracht direct worden gegund aan de gecontroleerde entiteit. De richtlijn biedt zelfs de mogelijkheid tot het 'terugbesteden' van opdrachten aan de controlerende aanbestedende dienst. Verder vallen onder bepaalde voorwaarden ook opdrachten die tussen aanbestedende diensten worden gegund buiten het toepassingsbereik van de nieuwe richtlijn.

Wezenlijke wijziging

Verder is ook de jurisprudentie van het Hof van Justitie omtrent de wezenlijke wijziging van de opdracht grotendeels gecodificeerd in de nieuwe richtlijn. De richtlijn vermeldt nadrukkelijk wanneer een wijziging niet wezenlijk is en dus is toegestaan. Ook geeft de richtlijn specifiek aan onder welke voorwaarden een wijziging wezenlijk moet worden geacht en dus niet is toegestaan. Hetzelfde artikel biedt ook ruimte voor het vervangen van een opdrachtnemer in geval van faillissement (bij een doorstart) zonder dat hiervoor een nieuwe aanbesteding dient te worden gevolgd.

Het leerstuk van de wezenlijke wijziging speelt ook onder het huidige aanbestedingsrecht een prominente rol. Het komt vaak voor dat opdrachten worden verlengd terwijl er geen optie tot verlenging in het aanbestede contract is opgenomen. Ook wordt een opdracht vaak niet aanbesteed met opties of verlengingen in het achterhoofd. Er is op die manier vrij snel sprake van een wijziging van de opdracht, waardoor deze opnieuw moet worden aanbesteed. Dit is eenvoudig te voorkomen door goed na te gaan of er een mogelijkheid tot verlenging in het contract kan worden opgenomen en deze optie bij de raming van de opdrachtwaarde te betrekken. Op die manier kan een contract eenvoudig worden verlengd, zonder dat dit direct een nieuw aanbestedingsmoment tot gevolg heeft.

Overige (procedurele) veranderingen

Minder inhoudelijk, maar meer procedureel, verandert er ook het een en ander. Zo worden lidstaten verplicht om de aanbestedingsregels te monitoren en toezicht te houden op de naleving ervan. De richtlijn bevat geen voorschriften voor aanbestedingen onder de Europese drempels. In Nederland blijven de AW 2012 en de Gids Proportionaliteit gelden voor opdrachten onder de drempels. Voorts is een aantal nieuwe procedures geïntroduceerd die lidstaten de ruimte laat om deze als zodanig over te nemen in nationale wetgeving. Het betreft bijvoorbeeld het innovatief partnerschap waarbij aanbestedende diensten een partnerschap kunnen aangaan voor de ontwikkeling van nieuwe innovatieve producten. De aankoop hoeft vervolgens niet opnieuw te worden aanbesteed. Verder blijft het gunningscriterium EMVI het uitgangspunt, maar moet ook worden gekeken naar een kostenaspect: de levenscycluskosten. Voor deze methode wordt in de Europese Unie een gemeenschappelijke methodologie ontwikkeld die aanbestedende diensten verplicht moeten hanteren. Het is nog niet bekend wanneer deze gemeenschappelijke methode er komt.

Conclusie

De nieuwe aanbestedingsrichtlijnen introduceren op bepaalde punten vrij ingrijpende wijzigingen voor aanbestedende diensten en inschrijvers. Deze wijzigingen zullen, deels afhankelijk van de wijze van implementatie in de AW 2012, tot gevolg hebben dat uw intern aanbestedingsbeleid op punten dient te worden aangepast om aan de nieuwe regelgeving te voldoen.

Indien u meer wilt weten over de gevolgen van de huidige en toekomstige aanbestedingsregels voor uw organisatie zijn wij u graag van dienst.

Contact



Maarten Vis Azn
maarten.vis.azn@hvglaw.nl



Anne van Onna
anne.van.onna@hvglaw.nl

3 Fiscale update

3.1 Loonheffing (inclusief werkkostenregeling loonbelasting)

In dit hoofdstuk attenderen wij u op een tweetal actualiteiten in de loonheffingen, namelijk de werkkostenregeling en de verklaring arbeidsrelatie.

Werkkostenregeling

Met de werkkostenregeling bent u in 2015 aan de slag gegaan. Een aantal actuele aandachtspunten brengen wij op deze plaats graag onder uw aandacht.

Aanwijzen als werkkost

Leeft u in de veronderstelling dat de uiteindelijke vaststelling van de werkkosten pas aan het eind van het jaar hoeft plaats te vinden, omdat de overschrijding van het werkkostenbudget (1,2% van de fiscale loonsom) uiterlijk in het eerste loontijdvak van 2016 hoeft plaats te vinden? Niets is minder waar! Op het moment van de verstrekking moet u al kiezen of u deze individueel belast dan wel aanwijst als werkkost. Wat betekent dit in de praktijk? Tot voor kort namen we aan dat zo'n aanwijzing impliciet kon blijven, namelijk doordat de betreffende vergoeding of verstrekking niet tot het loon was gerekend.



Nu blijkt dat de Belastingdienst de regels veel strikter interpreteert. U heeft de bewijslast van de aanwijzing van alle vergoedingen/verstrekkingen/ter beschikkingstellingen. Wijst u niet aan, dan is in de visie van de Belastingdienst sprake van individueel te belasten loon, zelfs als er een WKR-vrijstelling van toepassing had kunnen zijn. Volgens de Belastingdienst kan deze aanwijzing onder andere gestalte krijgen door een toevoeging bij de arbeidsvoorwaarden of (letterlijke) vermelding in het personeelshandboek.

Gebruikelijkheids criterium

De werkkostenregeling kent een belangrijke voorwaarde om een loonbestanddeel zoals de eindejaarsuitkering als eindheffingsloon aan te wijzen, namelijk het zogenoemde gebruikelijkheids criterium. De vergoeding of verstrekking mag dan niet in belangrijke mate (30%) afwijken van hetgeen in overeenkomstige omstandigheden gebruikelijk is. In de praktijk hanteert de Belastingdienst bij de beoordeling van het gebruikelijkheids criterium een doelmatigheidsgrens van maximaal € 2.400 per persoon per jaar.

Vrije ruimte

Geven de arbeidsvoorwaarden mogelijkheden tot uitruil (bekend als het cafetariamodel) dan komen de bestedingsdoelen, zoals een fietsplan, ten laste van de vrije ruimte. Dit is anders als er vrijgestelde vergoedingen zijn die u kunt cafetarisieren, zoals studiekosten.

Samenloop WNT

Vergoedingen en verstrekkingen in het kader van de werkkostenregeling vallen nu buiten het bezoldigingsbegrip van de Wet normering bezoldiging topfunctionarissen in de publieke en semipublieke sector (WNT). Er wordt momenteel onderzoek verricht naar maatregelen om mogelijk misbruik hiervan te voorkomen.

Parkeerterrein

Wordt er voor parkeren met de eigen auto parkeergelegenheid gegeven, dan is deze alleen vrijgesteld als het een parkeergelegenheid is die aangemerkt wordt als werkplek waarvoor de werkgever Arbo-verantwoordelijkheid draagt. Het is niet ongebruikelijk dat dergelijke parkeervoorzieningen in een aparte juridische entiteit zijn ondergebracht of elders worden gehuurd. In dat geval moet u maatregelen nemen om te voorkomen dat deze kosten ten laste van het werkkostenbudget komen.



Concernregeling

Om het werkkostenbudget optimaal te benutten is het mogelijk om de werkkostenregeling op concernniveau toe te passen. Dat geldt ook voor stichtingen die gedurende het gehele kalenderjaar financieel, organisatorisch en economisch met elkaar verweven zijn. Die verwevenheid zal moeten blijken uit statutaire bepalingen met betrekking tot de benoeming van bestuursleden en de vereffening.

EY heeft een eigen werkkostentool die u ondersteunt bij het in kaart brengen van werkkosten. U kunt deze tool kosteloos ontvangen door een e-mail te sturen naar barbera.verkaik@nl.ey.com of opvragen bij uw contactpersoon binnen de adviesgroep People Advisory Services van EY.

Verklaring arbeidsrelatie (VAR)

De Tweede Kamer heeft op 2 juli 2015 s het Wetsvoorstel deregulering beoordeling arbeidsrelaties (het vervallen van de VAR-verklaring) aangenomen. Naar verwachting zal het wetsvoorstel per 1 januari 2016 in werking treden. Door deze nieuwe regeling komt de verantwoordelijkheid voor de beoordeling van de arbeidsrelatie met ingehuurde zzp'ers c.q. freelancers mede bij de opdrachtgever te liggen én loopt deze het risico om achteraf aangesproken te worden op de afdracht van loonheffingen. Om deze financiële en fiscale risico's zo veel mogelijk te voorkomen, is het mogelijk conform een door de Belastingdienst vooraf beoordeelde en goedgekeurde overeenkomst te werken. Voorwaarde is dan wel dat de feiten waar de Belastingdienst vanuit gaat compleet zijn en niet gaandeweg wijzigen.

Conceptovereenkomsten kunt u nu al ter goedkeuring voorleggen aan de Belastingdienst. Omdat 2016 snel nadert is ons advies om daar nu mee te beginnen. Vergeet niet om de fiscale en financiële risico's ook in de overeenkomst zelf zoveel mogelijk af te dekken.

Op 21 oktober 2015 heeft staatssecretaris Wiebes bij de behandeling in de Eerste Kamer toegezegd dat de uiteindelijke streefdatum voor de inwerkingtreding 1 april 2016 wordt. De staatssecretaris heeft eveneens toegezegd dat er een implementatietermijn geldt tot 1 januari 2017, waarmee beoogd wordt dat opdrachtgevers en opdrachtnemers tot 1 januari 2017 de tijd hebben om zo nodig de werkwijze aan te passen al dan niet met gebruikmaking van een voorbeeld- of modelovereenkomst.

De staatssecretaris heeft de Eerste Kamer op 21 oktober ook verzocht de behandeling van dit Wetsvoorstel uit te stellen omdat er nog geen concreet transitieplan beschikbaar is. Dit verzoek is door de Eerste Kamer op 27 oktober 2015 gehonoreerd.

Omdat de teksten van het transitieplan voor het jaar 2016 nog niet bekend zijn gemaakt, kunnen wij op dit moment helaas geen nadere toelichting geven op de gevolgen voor uw organisatie.

Graag is de adviesgroep People Advisory Services van EY u behulpzaam bij het beantwoorden van vragen en het oplossen van problemen.

Contact



Johan Bos
johan.bos@nl.ey.com

3.2 Vennootschapsbelasting en overheidsbedrijven

Eerder dit jaar is de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen aangenomen. Publiekrechtelijke rechtspersonen (zoals de meeste provincies, gemeenten en waterschappen) worden daardoor met ingang van 2016 belastingplichtig.

Wet op hoofdlijnen

Publiekrechtelijke rechtspersonen zijn met ingang van boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2016 belastingplichtig voor zover zij een onderneming drijven. Onder het begrip 'onderneming' verstaat men in dit verband een organisatie van arbeid en kapitaal, die deelneemt aan het economische verkeer met het oogmerk om winst te behalen. Grosso modo zal het hierbij gaan om activiteiten waarmee men in concurrentie treedt met commerciële partijen. Te denken valt aan grondexploitatie, verhuur van vastgoed of de exploitatie van parkeergarages. Interne activiteiten die voor de eigen kring worden verricht, leiden in beginsel niet tot belastingplicht omdat er geen sprake is van deelname aan het economische verkeer.

De fiscale winst die wordt behaald met deze ondernemingsactiviteiten wordt jaarlijks belast met 25% vennootschapsbelasting, met een tariefsopstapje van 20% over de eerste € 200.000. Met deze belastingplicht zal men jaarlijks rekening moeten houden bij onder andere het opstellen van de begroting en de jaarrekening.

De nieuwe wet kent tevens een aantal vrijstellingen voor overheidsondernemingen. Algemene vrijstellingen zijn opgenomen voor 1) investering en 'quasi-investering'¹, 2) samenwerkingsverbanden tussen publiekrechtelijke rechtspersonen, 3) de uitvoering van overheidstaken en 4) werkzaamheden verricht voor een andere overheidsinstelling onder een kwalificerende dienstverleningsovereenkomst.

¹ Met 'quasi-investering' wordt bedoeld op activiteiten die door een indirect overheidsbedrijf (bijvoorbeeld een bv of nv) worden verricht voor een niet-belastingplichtig deel van de publiekrechtelijke rechtspersoon tot wie deze bv of nv in verhouding staat of activiteiten die door een indirect overheidsbedrijf worden verricht voor een niet-belastingplichtig deel van een ander indirect overheidsbedrijf dat volledig in handen is van diezelfde publiekrechtelijke rechtspersoon.

Voor de vrijstelling voor overheidstaken is onder andere vereist dat men met die activiteiten niet in concurrentie treedt met marktpartijen. Hierdoor is de verwachting dat deze vrijstelling in de praktijk maar in beperkte gevallen uitkomst zal bieden.

Specifieke vrijstellingen zijn opgenomen voor onder andere het geven van onderwijs en/of het verrichten van onderzoek dat voor 70% of meer wordt bekostigd uit publieke middelen en het verrichten van werkzaamheden als academisch ziekenhuis. De toepassing van deze specifieke vrijstellingen is onafhankelijk van de rechtsvorm waarin de onderneming wordt gedreven.

Verbonden partijen

Ook de Vpb-positie van de verbonden partijen van publiekrechtelijke rechtspersonen wijzigt per 1 januari 2016. Alle bv's en nv's van publiekrechtelijke rechtspersonen worden integraal belastingplichtig. Alle 'beheerste' stichtingen en verenigingen worden belastingplichtig indien en voor zover zij een onderneming drijven.

Wat te doen?

Wij raden u aan de periode tot 1 januari 2016 te gebruiken om uw organisatie voor te bereiden op de aanstaande vennootschapsbelastingplicht. Het is zaak om de nieuwe fiscale regels en daarmee samenhangende verantwoordelijkheden in uw interne organisatie (qua processen en administratie) te integreren.

De (financiële) impact van de Vpb-plicht op uw organisatie kunt u bepalen door allereerst de verschillende ondernemingsactiviteiten binnen uw organisatie in kaart te brengen. Op basis van onze ervaringen blijken onder andere de volgende activiteiten een belangrijk aandachtspunt:

- ▶ grondexploitatie
- ▶ exploitatie van parkeergarages
- ▶ verhuur van vastgoed
- ▶ activiteiten van verbonden partijen (deelnemingen en gemeenschappelijk regelingen)

Vervolgens kunt u inventariseren welke activiteiten in de heffing van vennootschapsbelasting betrokken zullen of kunnen worden en welke activiteiten mogelijk vrijgesteld zijn. Ook kunt u overwegen of het al dan niet wenselijk is om een beroep te doen op facultatieve vrijstellingen.

Als u Vpb-plicht constateert, dient u de activa en passiva toe te rekenen aan de belaste activiteiten en dient u de waarde in het economische verkeer hiervan te bepalen om te komen tot een juiste fiscale openingsbalans. Deze balans vormt de basis voor de eerste aangifte vennootschapsbelasting. Uit onze praktijkervaringen blijken onder meer het toerekenen van eigen en vreemd vermogen aan de belaste activiteiten, het toerekenen van de (algemene) kosten aan de belaste activiteiten en het waarderen van de activa vaak een uitdaging.

Wij raden u aan zo snel mogelijk met deze inventarisatie te starten omdat in de begroting 2016 en de informatie voor derden ('lv3') 2016 rekening moet worden gehouden met de verwachte Vpb-last en de kosten voor het inrichten van de processen en administratie. Zowel de begroting als de lv3 van provincies en gemeenten dient u vóór 15 november 2015 te versturen aan de minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties respectievelijk gedeputeerde staten.

De periode tot 1 januari 2016 kunt u gebruiken voor het optimaliseren van de Vpb-positie. Hierbij kunt u bijvoorbeeld denken aan overdracht van activiteiten die door een verbonden partij worden verricht naar de publiekrechtelijke rechtspersoon. Ook het afzonderen van activiteiten die door de publiekrechtelijke rechtspersoon worden uitgeoefend in een separate rechtspersoon en het heroverwegen van de wijze van financiering van verbonden partijen zijn mogelijkheden.

EY heeft in de loop der jaren specialistische kennis opgebouwd op het gebied van overheid en vennootschapsbelasting. Onze adviseurs ondersteunen veel (semi-) overheidsinstellingen bij de voorbereiding op de vennootschapsbelastingplicht in 2016. Daarnaast verzorgt EY op maat gesneden trainingen op het gebied van de vennootschapsbelasting.

Wij nodigen u van harte uit om voor meer informatie contact op te nemen met één van onze belastingadviseurs.

Contact



Mark van der Geld
mark.van.der.geld@nl.ey.com

3.3 Btw

De uitleg van de btw-regelgeving en het btw-compensatiefonds blijft in beweging. De onderwerpen die wij hieronder behandelen zijn naar onze mening belangrijk voor de praktijk. Het is echter geen uitputtende opsomming.

Over de volgende onderwerpen informeren wij u graag nader:

- ▶ Verhuur van een ruimte in combinatie met aanvullende diensten.
- ▶ Levering Multifunctioneel Centrum of schoolgebouw onder de kostprijs.
- ▶ Leerlingenvervoer.
- ▶ 3-decentralisaties.
- ▶ Exploitatie van sportaccommodaties.
- ▶ Btw op kosten, waarbij het eigendom berust bij of wordt overgedragen aan een derde.

Verhuur van een ruimte in combinatie met aanvullende diensten

Verhuur van onroerend goed is in principe niet belast met btw. Dit is anders als geopteerd kan worden voor btw-belaste verhuur. Of als geen sprake is van verhuur, maar van een 'meer omvattende' dienst. Voor dit laatste is het noodzakelijk dat naast de ruimte ook sprake is van aanvullend dienstbetoon. De Hoge Raad heeft hier al een aantal uitspraken over gedaan en het ministerie van Financiën heeft in een besluit toegelicht hoe deze uitspraken uitgelegd moeten worden. De Belastingdienst is in de praktijk terughoudend met het goedkeuren van btw-heffing. Op 22 januari 2015 heeft het Hof van Justitie zich ook uitgesproken over meeromvattende exploitatie. Dit bevestigt naar onze mening dat er goede mogelijkheden zijn om tot btw-belaste exploitatie te komen.

Btw-heffing is interessant omdat u daardoor de btw op de kosten kunt aftrekken. Met name voor bijvoorbeeld multifunctionele centra en buurthuizen is aftrek van btw voordelig. Tegelijk is het dus een punt van discussie met de Belastingdienst. Wij hebben ruime ervaring met de afstemming van het aftrekrecht. Neemt u contact met ons op om uw aftrek te optimaliseren.

Levering Multifunctioneel Centrum of schoolgebouw onder de kostprijs

De Hoge Raad heeft het Hof van Justitie vragen gesteld of een gemeente (Woerden) recht op aftrek heeft van btw op bouwkosten van een Multifunctioneel Centrum (MFC). Het MFC is met btw onder de kostprijs geleverd aan de exploitatiestichting. Op voorhand was duidelijk dat deze stichting beperkt aftrekrecht heeft. Door deze structuur is de btw-druk bij de stichting gebaseerd op de koopprijs in plaats van op de kostprijs. Moet het recht op aftrek worden beperkt? Daar moet het Hof van Justitie zich over buigen.

Schoolgebouwen worden al langer onder de kostprijs geleverd. In de afgelopen jaren is hier veel over geprocedeerd, met name over de vraag of sprake is van schijnhandelingen of misbruik van recht. In veel gevallen heeft de betreffende gemeente de procedure gewonnen en is geen sprake van schijn en misbruik. Dit betekent dat de gemeente in kwestie de btw op de bouw mag aftrekken. Over de (veel lagere) koopprijs is uiteraard wel btw verschuldigd.

We noemden hier enkele 'schoolvoorbeelden' van transacties met onroerende zaken, waarbij btw een belangrijke rol speelt. In het algemeen geldt dat met dergelijke transacties relatief veel geld is gemoed en dus ook veel btw. Wij zijn van mening dat het altijd zinvol is om naar de fiscaliteit te kijken op het moment dat dergelijke transacties spelen. EY ondersteunt gemeenten met veel van dergelijke transacties en staat u graag bij.

Leerlingenvervoer

Ook over het onderwerp leerlingenvervoer heeft de Hoge Raad vragen gesteld aan het Hof van Justitie. Het Hof mag de vraag beantwoorden of de gemeente kwalificeert als btw-ondernemer. Deze kwestie is al langer onderwerp van discussie. Ook hier gaat het om een relatief hoge btw-aftrek bij de gemeente en een lage btw-afdracht. Het is afwachten wat het Hof gaat zeggen. Als uw gemeente nog geen actie ondernomen heeft ten aanzien van het leerlingenvervoer, dan adviseren wij u contact met ons op te nemen.

3-decentralisaties

Vanaf 1 januari 2015 zijn de 3-decentralisaties een feit. Daarom is het tijd om nu de fiscale balans op te maken. De grootste fiscale risico's in dat verband hebben betrekking op btw en loonheffing. Deze zijn afhankelijk van de invulling van de 3-d's. In de praktijk zien wij een grote diversiteit aan

invullingen. In een groot deel hiervan is btw-heffing niet aan de orde en zijn er geen risico's op het gebied van loonheffingen. Helaas geldt dat niet in alle gevallen. En gaat het mis, dan gaat het al snel om grote bedragen. Nu de invoering al even geleden heeft plaatsgevonden, adviseren wij u om nadere aandacht aan de fiscaliteit te besteden. Om u daarbij te ondersteunen en een snel inzicht te geven in de fiscale risico's heeft EY een online stresstest ontwikkeld.

Exploitatie van sportaccommodaties

Het gelegenheid geven tot sportbeoefening is belast met 6% btw. Daardoor kan 21% btw op de kosten in aftrek worden gebracht. Op basis van Europese jurisprudentie zou deze belastbaarheid mogelijk moeten vervallen. Op 17 juni 2015 heeft de staatssecretaris van Financiën laten weten dat de btw-heffing deze kabinetsperiode in stand blijft.

Is in uw gemeente de exploitatie van de sportaccommodaties al belast met btw? En zo ja: heeft u een idee wat de gevolgen zijn (ook voor de begroting) als de btw-heffing komt te vervallen en/of het btw-percentage van 6% naar 21% wordt opgetrokken? Graag nemen wij de diverse scenario's met u door.

Btw op kosten, waarbij het eigendom berust bij of wordt overgedragen aan een derde

EY heeft de gemeente Nijkerk vertegenwoordigd in een zaak bij de rechtbank en het Hof. In tegenstelling tot de rechtbank is het Hof van mening dat de gemeente recht heeft op compensatie van de btw op de aanlegkosten van toe- en afritten van de A28. De gemeente is de opdrachtgever én de gebruiker. De aanleg is primair gedaan voor de bewoners van Nijkerk en niet ter bevoordeling van het Rijk. Er is cassatie tegen de hofuitspraak aangetekend en EY/Nijkerk gaan daarmee naar de Hoge Raad.

Daarmee wijkt het Hof af van de stelling van de Belastingdienst en het ministerie van Financiën. Deze laatste twee koppelen het recht op compensatie sterk aan het eigendom. De A28 is een rijksweg, waardoor er naar hun visie geen compensatie mogelijk is bij de gemeente. In de praktijk zijn er nog veel meer situaties denkbaar waarbij de kosten worden gedragen door de gemeente, maar het eigendom bij een andere partij berust. Ook voor die situaties zien wij nu mogelijkheden om tot compensatie te komen. Laat u niet afschrikken door de Belastingdienst!

Naar onze mening zegt deze uitspraak bovendien ook iets over 'bevoordeling van een individuele derde'. Op basis van deze uitspraak zien wij tevens goede mogelijkheden voor compensatie van btw op schoolsport waarbij gemeenten de accommodatie om niet ter beschikking stellen.

Contact



Armand Fanchamps
armand.fanchamps@nl.ey.com

of temporary business and rights transferred with...
the non-exclusive rights to sell and exploit...
any Intellectual Property Rights that relate to the...
to certain aspects of any ongoing...
concerning the Intellectual Property Assets...
and/or information are necessary to (i) the fulfillment of...
obligations to MEI pursuant to

the MEI Agreement, provided that any Intellectual Property Rights owned or
licensed by HD4M resulting from the modification, enhancement or other
improvement to the HD4M Intellectual Assets in the course of the performance of
HD4M's contractual obligations to MEI shall be deemed automatically transferred to
MEI pursuant to the MEI Agreement, shall be deemed to be HD4M Intellectual Assets
and shall be assigned by HD4M to Sampson or Newco or, if not assignable,
licensed to such Person in accordance with section 11.2. (i) the prosecution,
defense, and/or settlements entered into between HD4M and any third party prior to
any separate Date of this Agreement, provided that, in no event, may HD4M enter
the Closing Date or to take any action which limits or otherwise compromises
HD4M Transferred Assets, including Newco, in the HD4M Transferred Assets or rights
of Sampson or any assignee of Sampson (iii) the prosecution, defense, and/or
settlements entered into between HD4M and any third party or parties prior to the
Closing Date; provided that, in no event, may HD4M Transferred Assets or rights
to take any action which limits or otherwise compromises the right, title and
interests of Sampson or any assignee of HD4M Transferred Assets, including Newco, under
Assets, including Newco, in the HD4M Transferred Assets, including the continued operation of
any transference or assignee of HD4M Transferred Assets, including publishing,
software development tools and authoring systems for use in the software
business, and the fulfillment of HD4M's contractual obligations to its
semiconductor logic device design, hardware architecture and systems development
activities of the HD4M Systems Division, and (v) the operation of HD4M's
business systems for use in the software business and/or to develop software
activities that involve a substantive expansion of HD4M's current business
not compete with any business being conducted by HD4M.

4 Wet- en regelgeving: Vernieuwing Besluit begroting en verantwoording (BBV) van gemeenten

De verslaggevingsregels voor decentrale overheden zijn volop in beweging. Op 1 juli 2015 heeft de stuurgroep vernieuwing BBV de brochure *Hoofdlijnen vernieuwing Besluit Begroting en Verantwoording* gepubliceerd en op 10 september 2015 heeft de minister ook het conceptwijzigingsbesluit gepubliceerd ter consultatie. De stuurgroep heeft op een aantal gebieden wijzigingen voorgesteld vanuit het oogpunt de sturing door de raad te versterken. De voorstellen richten zich op uitvoeringsinformatie, beleidsindicatoren, financiële kengetallen, informatie over verbonden partijen en een aantal meer technische onderwerpen. In dit artikel behandelen we de voorstellen op hoofdlijnen en de doorvertaling hiervan in het conceptwijzigingsbesluit. Wilt u het volledige rapport en het wijzigingsbesluit lezen dan verwijzen wij u naar de volgende links:

http://www.commissiebbv.nl/publish/pages/75/brochure_bzk_hoofdlijnen_vernieuwing_bbv.pdf.

<http://www.internetconsultatie.nl/wijzigingbbvinternesturing>

Uitvoeringsinformatie

Op dit moment zijn gemeenten vrij in de keuze van de indeling van programma's en producten. Om de vergelijkbaarheid tussen de gemeenten te vergroten, stelt de stuurgroep voor om te komen tot een vaste set aan voorgeschreven taakvelden. De individuele gemeenten behouden de mogelijkheid deze taakvelden naar eigen inzicht te groeperen binnen programma's, zoals vastgesteld door de raad. Naast de verbetering van de vergelijkbaarheid kan op deze wijze de informatie-uitwisseling met derden worden gestroomlijnd, wat administratieve lasten bespaart. Tevens kan op termijn worden gestreefd naar open data, waarbij de publieke boekhouding voor iedereen toegankelijk is. Binnen het conceptwijzigingsbesluit is binnen de uitvoeringsinformatie hier nadere invulling aangegeven. Waarbij deze uitvoeringsinformatie ter vervanging van IV3 ook dient te worden gedeeld met de toezichthouder en het CBS.

Beleidsindicatoren

Om beter te sturen op basis van meetbare prestaties komt de stuurgroep met een voorstel om in de begroting en jaarstukken voorgeschreven niet-financiële informatie op te

nemen. Deze basisset van ongeveer vijftig indicatoren kan naar wens van de gemeente verder uitgebreid worden. In het conceptwijzigingsbesluit is aangegeven dat deze beleidsindicatoren op basis van een ministeriële regeling worden vastgesteld en in het programmaplan dienen te worden toegelicht.

Kengetallen

Om een beter inzicht te geven in de financiële positie van de overheidsorganisatie is reeds een vijftal kengetallen ingevoerd, die de provincie of gemeente in haar paragraaf weerstandsvermogen en risicobeheersing dient te verantwoorden. Een nadere uitwerking van deze verplichting is reeds in 2015 in het BBV verwerkt en volgt verderop.

Verbonden partijen

Gemeenten maken in de uitvoering van taken steeds meer gebruik van verbonden partijen, vormgegeven in publiek- en privaatrechtelijke rechtspersonen. Om binnen het proces van de gemeentelijke begroting en verantwoording grip te blijven houden op de verbonden partijen, is voldoende informatie over beleid en de daarmee samenhangende risico's nodig. Bovengenoemde regels ten aanzien van uitvoeringsinformatie, beleidsindicatoren en kengetallen gelden in beginsel ook voor gemeenschappelijke regelingen. Om dergelijke informatie ook van private verbonden partijen te ontvangen, adviseert de stuurgroep om hierover afzonderlijke afspraken te maken. De gemeente dient de informatie van de verbonden partijen zoveel mogelijk op te nemen in begroting en verantwoording op die plekken waar de financiële relatie met de verbonden partij aan de orde komt. In samenhang hiermee stelt de stuurgroep voor de informatie in de paragraaf verbonden partijen te beperken tot een totaalbeeld van verbonden partijen. In het conceptwijzigingsbesluit zijn de beperkingen echter beperkt, zo wordt de huidige vereisten uitgebreid met een verplichte toedeling naar categorie en een verplichte toelichting aangaande risico's. Daarnaast is aangekondigd dat de commissie BBV voornemens is om de notitie *Verbonden Partijen* te actualiseren, waarbij nadrukkelijk gewezen zal worden op een betere verantwoording aangaande de beleidsdoelen in het programmaplan. De voorgeschreven paragraaf bedrijfsvoering vervalt.

Inzicht in overhead en kosten

Het BBV kent op dit moment geen voorschriften met betrekking tot de toerekening van overhead- en rentekosten. In de gewijzigde BBV is men van plan de baten en lasten van overhead niet langer over de afzonderlijke beleidsprogramma's te verdelen, maar centraal op te nemen in een afzonderlijk taakveld. Op deze wijze kan de raad meer sturen op de kosten van de bedrijfsvoering. Daar waar sprake is van een integrale kostprijs zullen de indirecte kosten door middel van een algemeen geldende verdeelsleutel worden toegedeeld. De nieuwe BBV houdt er rekening mee dat deze kosten zichtbaar blijven in de begroting. Binnen het programmaplan, de begroting en de programmaverantwoording dient het overzicht van de overhead apart te worden toegelicht. Daarnaast dient op basis van het conceptwijzigingsbesluit in de paragraaf betreffende de lokale heffingen nader inzicht gegeven te worden. Dit houdt in dat de berekening van de heffingen en de mate waarin ze kostendekkend zijn en een toelichting op de afwegingen die hier aan ten grondslag liggen, dienen te worden toegelicht.

Stelsel van baten en lasten

Gezien de mogelijke wijzigingen vanuit Europa (EPSAS) is er geen reden om over te gaan tot een complete herziening van de BBV. Wel is enige aanpassing nodig om de vergelijkbaarheid te verbeteren. Zo dient men toekomstige investeringen in de openbare ruimte met maatschappelijk nut te activeren en over de verwachte levensduur af te schrijven. De keuzemogelijkheden om wel of niet te activeren en versneld af te schrijven, vervallen hiermee. Daarnaast vervalt de mogelijkheid om bijdragen van derden op materiële vaste activa bruto te presenteren. Al deze voorstellen zijn vertaald in het conceptwijzigingsbesluit. Tot slot worden aanpassingen doorgevoerd om actiever te kunnen sturen op een betrouwbaarder EMU-saldo. Zo dienen het EMU-saldo en het verwachte EMU-saldo op basis van een geprognostiseerde balans opgenomen te worden in de begroting, meerjarenraming en het jaarverslag. Op basis van het conceptwijzigingsbesluit dient dergelijke informatie in de paragraaf weerstandsvermogen en risicobeheersing en in de meerjarenraming te worden opgenomen.

Overige wijzigingen uit het conceptwijzigingsbesluit

De voorgestelde wijzigingen ten aanzien van de grondexploitaties zijn reeds kort in het hoofdstuk aangaande vastgoed en grondexploitaties besproken, volledigheidshalve verwijzen we u daarnaar. Daarnaast zijn nog enkele andere wijzigingen voorgesteld:

- ▶ Heffing vennootschapsbelasting wordt geraamd en verantwoord op basis van de fiscale grondslag. In tegenstelling tot het bedrijfsleven krijgen decentrale overheden derhalve niet te maken met fiscale latenties. Binnen het programmaplan, de begroting en de programmaverantwoording dient het bedrag voor de heffing voor de vennootschapsbelasting apart te worden toegelicht. Eventuele in de toekomst te compenseren fiscale verliezen worden buiten de balanstelling aan de activa-zijde gepresenteerd. (vergelijkbaar met borg- en garantstellingen)
- ▶ De categorie 'Bijdrage aan activa in eigen van derden' vervalt onder de post financiële vaste activa en dient onder de post immateriële vaste activa te worden gepresenteerd.
- ▶ Ten aanzien van de uitkeringen met een specifiek bestedingsdoel, zoals bedoeld in artikel 40a en 49, dienen te worden uitgesplitst naar subsidieverstrekker, respectievelijk Europese overheidslichamen; het Rijk en overige Nederlandse overheidslichamen.

Wijzigingen BBV 2015

In 2015 heeft de minister een tweetal aanpassingen binnen het BBV doorgevoerd waarmee provincies en gemeenten bij hun jaarrekening 2015 rekening dienen te houden. Allereerst wordt artikel 53, die handelt over de toelichting op de belangrijke niet in de balans opgenomen verplichtingen, uitgebreid met bepalingen over derivaten. Indien de provincie of gemeente financiële derivaten hanteert, dan dient zij per derivaat de volgende zaken toe te lichten:

- ▶ de naam en rating van de financiële onderneming waarbij het derivaat is afgesloten;
- ▶ het type en de belangrijkste kenmerken van het derivaat en de hoogte en de looptijd van de financieringsbehoefte waaraan het derivaat kan worden toegerekend;

- ▶ In het geval van een niet-effectieve positie: in welk opzicht daarvan sprake is, de maatregelen die zijn genomen om die positie ongedaan te maken en de termijn die daarvoor naar verwachting nodig is. Onder een niet effectieve positie verstaat men de situatie waarin de onderliggende waarde en looptijd van een financieel derivaat niet overeenkomen met de financieringsbehoefte waar het derivaat betrekking op heeft.

Daarnaast heeft de minister in mei besloten de verplichte informatie in de paragraaf weerstandsvermogen en risicobeheersing uit te breiden. Provincies en gemeenten dienen vanaf 2015 (dus begroting 2016 en jaarrekening 2015) in deze paragraaf inzicht te geven in de volgende kengetallen:

- ▶ nettoschuldquote
- ▶ nettoschuldquote gecorrigeerd voor alle verstrekte leningen
- ▶ solvabiliteitsratio
- ▶ grondexploitatie
- ▶ structurele exploitatieruimte
- ▶ belastingcapaciteit

Tevens dienen provincies en gemeenten een beoordeling van de onderlinge verhouding tussen de kengetallen in relatie tot de financiële positie in de paragraaf weerstandsvermogen en risicobeheersing op te nemen. Door het publiceren van een ministeriële regeling heeft de minister verdere invulling gegeven aan de berekeningswijze van de verplichte kengetallen. Tevens is een lay-out gepubliceerd van de voorgeschreven verantwoording van de kengetallen in de begroting en de jaarrekening. Dit wijzigingsbesluit is via de volgende link te bereiken:

<https://zoek.officielebekendmakingen.nl/stcrt-2015-20619.html>

Contact



Barry Smeenk
barry.smeenk@nl.ey.com

5 Contactpersonen



Marita de Hair
Voorzitter Government & Public
Sector, Partner Assurance
marita.de.hair@nl.ey.com
088 - 407 46 93



David Zijlmans
Director Financial Accounting
Advisory Services
david.zijlmans@nl.ey.com
088 - 407 46 77



Armand Fanchamps
Senior manager Tax
armand.fanchamps@nl.ey.com
088 - 407 60 94



Daniël Engwerda
Partner Assurance
daniel.engwerda@nl.ey.com
088 - 407 33 90



Frank Harmsen
Partner IT Advisory
frank.harmsen@nl.ey.com
088 - 407 31 49



Mark van der Geld
Senior manager Tax
mark.van.der.geld@nl.ey.com
088 - 407 10 98



Jenneke Schuurkamp
Partner Assurance
jenneke.schuurkamp@nl.ey.com
088 - 407 60 92



Arne Geensen
Manager Advisory
arne.geensen@nl.ey.com
088 - 407 12 48



Nicky ten Bokum
Advocaat-partner, HVG
nicky.ten.bokum@hvglaw.nl
088 - 407 03 08



Barry Smeenk
Director Assurance
barry.smeenk@nl.ey.com
088 - 407 46 49



Ad Buckens
Manager Information Security
ad.buckens@nl.ey.com
088 - 407 87 99



Maarten Vis Azn
Senior manager Legal, HVG
maarten.vis.azn@hvglaw.nl
088 - 407 01 13



Steef Dijkman
Senior manager Assurance
steef.dijkman@nl.ey.com
088 - 407 46 00



Jan van der Geest
Partner TAS
jan.van.der.geest@nl.ey.com
088 - 407 16 95



Cecile Heemels
Manager Business Development
cecile.heemels@nl.ey.com
088 - 407 43 33



Marjan van Veen
Senior manager Assurance
marjan.van.veen@nl.ey.com
088 - 407 92 98



Hubert Franke
Director Real Estate Advisory
Services
hubert.franke@nl.ey.com
088 - 407 08 04



Ferdi de Lange
Manager Business Development
ferdi.de.lange@nl.ey.com
088 - 407 39 62



Hugo Hollander
Partner Cleantech and
sustainability
hugo.hollander@nl.ey.com
088 - 407 40 59



Wolter Pot
Partner Tax
wolter.pot@nl.ey.com
088 - 407 38 53



Sacha Tensen
Senior advisor Cleantech and
sustainability
sacha.tensen@nl.ey.com
088 - 407 32 57



Johan Bos
Senior manager Tax
johan.bos@nl.ey.com
088 - 407 11 14

Over EY

EY is wereldwijd toonaangevend op de gebieden assurance, tax, transaction en advisory services. Met de inzichten en de hoogwaardige diensten die wij bieden, dragen wij bij aan het versterken van het vertrouwen in de kapitaalmarkten en economieën overal ter wereld. Wij brengen toonaangevende leiders voort die door samen te werken onze beloften aan al onze stakeholders waarmaken. Daarmee spelen wij een cruciale rol bij het creëren van een beter functionerende wereld voor onze mensen, onze cliënten en de maatschappij.

De aanduiding EY verwijst naar de wereldwijde organisatie en mogelijk naar een of meer lidfirma's van Ernst & Young Global Limited (EYG), die elk een afzonderlijke rechtspersoon zijn. EYG is een UK company limited by guarantee en verleent zelf geen diensten aan cliënten. Voor meer informatie over onze organisatie, kijk op ey.com.

Over EY's Public Sector

De maatschappij verlangt van publieke organisaties steeds meer openheid en transparantie. Burgers eisen niet alleen verantwoording over beleidsdoelstellingen maar ook over de doelmatigheid van de uitgaven die de overheid doet. De overheidsprofessionals van EY bundelen hun kennis en ervaring in de sectorgroep Public Sector, bestaande uit de groepen Rijksoverheid, Lokale Overheid en Onderwijs. Zo bieden wij u oplossingen voor uw bestuurlijke vragen en managementvraagstukken. Onze accountants, (belasting-) adviseurs, edp-auditors en juristen denken mee, spelen continu in op nieuwe ontwikkelingen en zorgen voor praktische oplossingen. Met behulp van bewezen technieken dragen wij bij aan een transparante, betrouwbare en doelmatige overheid. Zo maakt EY het verschil.

© 2015 Ernst & Young Belastingadviseurs LLP
Alle rechten voorbehouden.

A3KDWB
ED None

Deze publicatie bevat informatie in samengevatte vorm en is daarom enkel bedoeld als algemene leidraad. Ze is niet bedoeld om te dienen als een substituuat voor gedetailleerd onderzoek of voor het aanwenden van een professioneel oordeel. Noch EYGM Limited, noch enig ander lid van de wereldwijde EY organisatie kan aansprakelijk worden gesteld voor het verlies van iemand die handelde of die ervan afzag te handelen ten gevolge van enige informatie in deze publicatie. Bij elke specifieke aangelegenheid dient steeds een geschikte adviseur geraadpleegd te worden.

ey.com/nl

