

Voorkeursrechten in de Omgevingswet: voor- of achteruit?

De onderwerpen voorkeursrechten, onteigening, inrichting landelijk gebied, stedelijke kavelruil en kostenverhaal worden in de Omgevingswet opgenomen via de Aanvullingswet Grondeigendom. De voorgestelde wijzigingen zullen grote impact hebben in de praktijk.

A. de Snoo¹

In de zomer van 2016 lag de conceptversie van de Aanvullingswet Grondeigendom² ter consultatie. Door middel van deze wet worden de onderwerpen voorkeursrechten, onteigening, inrichting landelijk gebied, stedelijke kavelruil en kostenverhaal in de Omgevingswet opgenomen. Vooral de voorgestelde nieuwe regeling voor de onteigening heeft veel aandacht gekregen, hetgeen begrijpelijk is gezien enerzijds de relatief grote veranderingen en anderzijds het ingrijpende karakter van dit instrument. De voorgestelde regeling voor het voorkeursrecht heeft beduidend minder aandacht gekregen.³ Dat is niet helemaal terecht, want ook hier is sprake van wijzigingen die grote impact zullen hebben in de praktijk. Tenminste, als deze de eindstreep van het wetgevingsproces halen.

Voorkeursrechten

Het instrumentarium van de Wet voorkeursrecht gemeenten mag bekend worden verondersteld. Het voorkeursrecht is een passief instrument, waarbij de eigenaar, nadat zijn gronden zijn aangewezen, niet verplicht is enige actie te ondernemen. Maar als hij tot vervreemding wil overgaan, moet hij de betreffende gronden eerst aan de overheid die het voorkeursrecht heeft gevestigd, meestal de gemeente, aanbieden. Daarop kunnen onderhandelingen, en indien nodig een prijsvaststellingsprocedure volgen. Rechtshandelingen met de kennelijke strekking afbreuk te doen aan de voorkeurspositie van die gemeente, worden op verzoek van die gemeente nietig verklaard. Het voorkeursrecht wordt bij publiekrechtelijk besluit gevestigd, maar heeft vooral gevolgen voor de privaatrechtelijke rechten en plichten. De gevolgen betreffen immers de mogelijkheid om vrijelijk te contracteren, de

mogelijke nietigheid van rechtshandelingen en de mogelijkheid een levering te kunnen laten plaatsvinden. Zo bezien is het voorkeursrecht een bijzonder instrument in het voornamelijk publiekrechtelijke geheel van het omgevingsrecht, net als overigens het onteigeningsinstrumentarium.

Uitgangspunten

Alvorens een regeling werd geschreven om het voorkeursrecht in de Omgevingswet op te nemen, is de vraag gesteld of dit instrument wel zou moeten worden behouden. In de afgelopen jaren is het instrument ten gevolge van de economische omstandigheden immers maar mondjesmaat ingezet. Er heeft een evaluatie plaatsgevonden waaruit bleek dat het merendeel van de overheden en deskundigen vóór het behoud van het instrument is, terwijl een aantal marktpartijen daar juist tegen is. Het door deze laatste groep gehanteerde argument is interessant. De toelichting bij de Aanvullingswet vermeldt: *'Zij stellen dat gemeenten het voorkeursrecht te veel hebben toegepast en te veel grond hebben verworven, waarmee ze vervolgens grote financiële verliezen hebben geleden en de markt hebben verstoord.'* Hoewel het natuurlijk heel nobel is dat deze marktpartijen zich bekommeren om de financiële verliezen van de overheden, zit de crux in het tweede argument: de inzet van het voorkeursrecht verstoort de markt waarin marktpartijen vrijelijk grondposities kunnen verwerven. De inzet van het voorkeursrecht, de discussies over de werking daarvan en het al dan niet kunnen uitvoeren van overeenkomsten en de wetswijzigingen die in de loop der jaren in reactie op die discussies zijn doorgevoerd, staan allemaal in het teken van deze tegengestelde belangen van de overheden en de marktpartijen. Waar de overheden door middel van het voorkeursrecht proberen grip te krijgen op de grondmarkt en hun

onderhandelingspositie te verbeteren, proberen gelijktijdig marktpartijen ondanks het voorkeursrecht toch grondposities te verwerven of overeenkomsten met eigenaren te sluiten. Tegen de achtergrond van dit spel van tegengestelde belangen moet ook het voorstel zoals verwoord in de Aanvullingswet worden beschouwd.

De positie van de eigenaren in het spel tussen overheden en marktpartijen is overigens minder eenduidig. Allereerst omdat het voorkeursrecht een passief instrument is en daarom de eigenaar niet verplicht tot enig handelen. Daarnaast heeft het voorkeursrecht voor de eigenaar als voordeel dat het veelal het bestaan van een verwachtingswaarde bevestigt en daardoor niet prijsdrukkend, en soms zelfs prijsopdrijvend, werkt. Maar vaak wordt het voorkeursrecht ook als beperkend ervaren, zeker als het onderhandelen met de overheid niet zo vlot gaat als de eigenaar wel zou willen. Hoe het voorkeursrecht ook door de eigenaar wordt ervaren, tegen het in de toelichting bij de Aanvullingswet genoemde uitgangspunt van verbetering van de positie van de eigenaar, zal de eigenaar zelf geen bezwaar hebben.

Schoonheidsfouten

De Aanvullingswet neemt het huidige stelsel van de Wet voorkeursrecht gemeenten als uitgangspunt. Niettemin bevat de Aanvullingswet een aantal aanpassingen ten opzichte van het huidige stelsel waarmee wordt afgeweken van het huidige stelsel, of zelfs wordt teruggekeerd naar voorgaande versies daarvan, zonder dat dit goed wordt toegelicht. Het gaat om onder meer de volgende punten:

- Het voorkeursrecht wordt niet meer automatisch verlengd met de vaststelling van het volgende planologische besluit, zoals

sinds 2008 het geval is, maar moet steeds opnieuw worden gevestigd, met het terugkeren van de destijds bestaande stapeling van procedures als gevolg.

- Bij sommige situaties waarin een voorkeursrecht van rechtswege kan vervallen, wordt gesproken van 'een voorkeursrecht gebaseerd op een concrete functie', hetgeen suggereert dat er ook voorkeursrechten gebaseerd op niet-concrete functies bestaan, waarmee discussies vergelijkbaar met die over de concrete beleidsbeslissing in het leven worden geroepen.
- Aan het voorkeursrecht is nu, zonder enige toelichting, een goederenrechtelijk effect verbonden, inhoudende dat de aangewezen onroerende zaak niet vatbaar is voor vervreemding, terwijl de wetswijziging met deze regeling in 2010 wel was aangenomen, maar heel bewust nog niet in werking was getreden.
- Het herhalingsverbod is niet alleen verlengd van twee naar drie jaar, maar richt zich nu tot het voorkeursrecht als instrument in plaats van het planologische besluit dat de grondslag vormt, met als gevolg dat bijvoorbeeld een termijnoverschrijding in het planologisch traject veel verdergaande gevolgen heeft.
- Het intrekken van de prijsvaststellingsprocedure heeft, ook als de eigenaar daartoe overgaat, tot gevolg dat de eigenaar gedurende drie jaar vrij is tot vervreemding aan een derde of zelfs dat het voorkeursrecht vervalt.
- Het zonder succes verzoeken om een aankoopplicht, hetgeen gezien de bijzonder hoge eisen die hier terecht aan worden gesteld vrijwel altijd het geval is, leidt vreemd genoeg tot een verval van het voorkeursrecht, waarmee het doen van dergelijke kansloze verzoeken wel erg aantrekkelijk wordt gemaakt.

De tekst van de Aanvullingswet en de bijbehorende toelichting wekken de indruk dat is beoogd dicht bij het huidige stelsel te blijven. De hiervoor genoemde 'schoonheidsfouten' lijken, ook door het ontbreken van een goede verklaring voor de afwijkingen van het huidige stelsel, onbedoeld te zijn en veelal te berusten op een onvoldoende zorgvuldige analyse van het huidige stelsel. Daarom mag worden verwacht dat deze voordat het voorstel aan de Tweede Kamer wordt aangeboden, zullen zijn aangepast of van een toelichting zullen zijn voorzien waaruit blijkt waarom toch voor de betreffende afwijking wordt gekozen.

Uitzondering op de aanbiedingsplicht in verband met zelfrealisatie

Wat betreft de aanbiedingsplicht aan de gemeente – als de eigenaar tot vervreemding wil overgaan, dient hij het aangewezen goed eerst aan de gemeente aan te bieden – en de uitzonderingen daarop, is ten opzichte van het huidige stelsel weinig veranderd. Ook de laatste meer algemene uitzondering op de aanbiedingsplicht, bestaande in de mogelijkheid op grond van bijzondere persoonlijke omstandigheden om een ontheffing van de aanbiedingsplicht te vragen, blijft behouden. Hierbij wordt echter in de Aanvullingswet een toevoeging gedaan, bestaande in een beschrijving van een situatie waarin in ieder geval sprake zou zijn van een dergelijke bijzondere persoonlijke omstandigheid die tot het verlenen van een ontheffing verplicht. In artikel 9.18 lid 2 van de Aanvullingswet wordt dit als volgt voorgesteld:

'Onder gewichtige redenen kan in elk geval worden begrepen een concrete en actuele mogelijkheid voor de vervreemder om een overeenkomst te sluiten gericht op het verwezenlijken van de in een omgevingsplan toegedeelde functie aan de locatie op de grond waarop het voorkeursrecht rust in overeenstemming met de eisen die het plan daaraan stelt.'

Volgens de toelichting is deze verplichte uitzondering op de aanbiedingsplicht bedoeld voor de situatie waarin de eigenaar zelf bereid en in staat is tot realisatie van de aan de gronden toebedeelde functies, overeenkomstig de eisen van het omgevingsplan. Aldus is sprake van een variant op het zelfrealisatierecht uit het onteigeningsrecht. Indien de eigenaar de functie zelf kan en wil realiseren, wordt niet voldaan aan het noodzaakvereiste voor onteigening. De voorgestelde ontheffingsplicht gaat, hoewel de toelichting dit niet noemt, niet over de situatie waarin de eigenaar zelf en zelfstandig tot realisatie wil overgaan. In dat geval zal immers geen sprake zijn van een vervreemding, maar kan de eigenaar gewoon tot uitvoering overgaan en wordt hij niet gehinderd door het voorkeursrecht. De voorgestelde verplichte ontheffing versterkt de positie van de eigenaar dus ook niet. De eigenaar kan ook zonder de ontheffing zelf realiseren, of kan ervoor kiezen de gronden voor de werkelijke waarde aan de gemeente te verkopen. Aan de ontheffing is alleen behoefte als er ook een andere partij betrokken is, sterker nog, de voorgestelde tekst laat nadrukkelijk de mogelijkheid open dat de eigenaar helemaal niet bij de realisatie betrokken is en de eigendom overdraagt aan een derde die

vervolgens, zonder enige betrokkenheid of bemoeienis van de alsdan voormalige eigenaar, tot realisatie overgaat. Op deze wijze wordt de positie van marktpartijen versterkt, omdat zij, zonder dat wordt toegekomen aan de regierol of onderhandelingspositie van de gemeente, het voorkeursrecht kunnen doorbreken en de gronden naar zich toe kunnen halen.

Aldus keert de Aanvullingswet terug naar de arresten van de Hoge Raad van november 2000,⁴ waarin werd geoordeeld dat een gemeente niet de nietigheid van een rechtshandeling kon inroepen indien de verkrijgende partij bereid was met de gemeente een overeenkomst te sluiten waarin de belangen van de gemeente zouden zijn gewaarborgd. Kortom, als de verkrijger tot realisatie van de functies conform het plan zou overgaan. Die arresten vormden de aanleiding voor een initiatiefwet tot aanscherping van de Wvg.⁵ De toelichting bij de Aanvullingswet gaat geheel voorbij aan deze historie en legt dus ook niet uit of het de bedoeling is terug te keren naar die situatie.

In de onteigeningsprocedure gaat het alleen om de vraag of de onteigening noodzakelijk is om tot realisatie van de functies te komen. In het kader van het voorkeursrecht gaat het echter (ook) om de regierol en de onderhandelingspositie van de gemeente. Daar blijft vrijwel niets van over, als derden zich bij een eigenaar kunnen melden met de verklaring de functies conform het plan te realiseren, en zo de gemeente kunnen verplichten ondanks het voorkeursrecht een verkrijging van de eigendom niet te verhinderen. Slechts als de doelen van regierol en onderhandelingspositie van de gemeente zouden worden versmald tot het bewerkstelligen van de realisatie van de functies, zou deze ontheffingsplicht te billijk zijn, nog daargelaten dat deze dan zou moeten worden gecombineerd met een realisatieverplichting, hetgeen tot spannende vragen in relatie met het aanbestedingsrecht leidt. Van de meerwaarde van het instrument van het voorkeursrecht is dan echter geen sprake meer.

Niet alleen principieel, maar ook praktisch is sprake van een ongelukkige regeling. De beoordeling van de vraag of sprake is van een overeenkomst die aan de wettelijke voorwaarden voldoet, zal een bron van discussie zijn. Daarbij zal een gemeente, als zij negatief beslist op het verzoek, ter verzekering van de termijn ook de nietigheid van de overeenkomst en de daarmee samenhangende rechtshandelingen moeten verzoeken. Wat betreft de mogelijkheid de nietigheid van een

rechtshandeling in te roepen, sluit de Aanvullingswet aan bij het huidige stelsel. Door de voorgestelde verplichte ontheffing zullen er twee parallelle procedures over dezelfde rechtshandelingen ontstaan, met onderling afhankelijke uitkomsten: de bestuursrechtelijke procedure tegen de weigering van de ontheffing en de civiele procedure over de nietigheid van de rechtshandelingen. Als die rechtshandelingen nietig zijn, is de ontheffing terecht geweigerd, maar als de ontheffing had moeten worden verleend, kunnen de rechtshandelingen niet nietig worden verklaard. Deze procedures kunnen niet gevoegd worden behandeld – de een loopt bij de civiele rechter, de ander bij de bestuursrechter – en leiden zo tot een onmogelijke knoop.

Conclusie

Het besluit om het instrumentarium van het voorkeursrecht te behouden, kan alleen maar worden toegejuicht. De wijze waarop dit in de Aanvullingswet is uitgevoerd, is echter nog verre van volmaakt. Allereerst zullen de verschillende ‘schoonheidsfoutjes’ moeten worden weggenomen. Maar daarnaast, en dat lijkt belangrijker, zal moeten worden nagedacht over de principiële vraag wat het doel van het voorkeursrecht is en hoe dit zich verhoudt tot het zelfrealisatierecht van de eigenaar. De oplossing die daar nu voor is gekozen, gaat niet over zelfrealisatie, maar keert terug naar de situatie van vóór 2002 en maakt van het voorkeursrecht een lege huls. Deze regeling zal het wetsvoorstel niet mogen halen.

Dit artikel werd afgesloten op 27 maart 2017.

Noten

- 1 Mr. Arjen de Snoo is advocaat bij Houthoff Buruma te Amsterdam.
- 2 Deze consultatieversie zal in dit artikel omwille van de leesbaarheid worden aangeduid als ‘de Aanvullingswet’.
- 3 Enkele hieraan gewijde artikelen: H. de Wolff, ‘Het voorkeursrecht in de nieuwe Omgevingswet’, *Vastgoedrecht* 2016-5, W.J. Bosma, ‘Het voorkeursrecht onder de Omgevingswet – the devil is in the details’, *Bouwrecht* 2017/1 en A. de Snoo, ‘Voorkeursrechten in de Omgevingswet: zet het Paard van Troje hier maar neer’, *Tijdschrift voor Bouwrecht* 2016/168.
- 4 HR 10 en 17 november 2000, *NJ* 2001, 288 en 299.
- 5 Voorstel van wet van de leden Depla, Ravestein, Van Wijmen, Duivesteijn en Biesheuvel tot wijziging van onder andere de artikelen 10 en 26 van de Wet voorkeursrecht gemeenten in verband met het tegengaan van de ontwijking van het voorkeursrecht van gemeenten bij de verwerving van onroerende zaken, *Kamerstukken II*, 27750, nr. 2.

Fiscale winstbepaling in het activiteiten-cluster grondexploitatie van de gemeente

In dit artikel wordt de fiscale winst bij de vennootschapsbelasting van een gemeente¹ in de schijnwerper gezet. Deze verkennende bijdrage beoogt bij te dragen aan de meningsvorming op een deels nog onontgonnen terrein.

De auteurs markeren eerst de aanvangskwesties en doen daarna een aanname over de balans om een eerste reliëf te kunnen geven aan het fiscale winstbegrip.

Mr. R.J. Hotsma,² drs. H.G.M. Nijland,³ mr. A.B.G. Hellinga-Oving⁴

Inkadering

We maken een hinkstapsprong over drie prangende kwesties waar de discussie maar niet tot een werkbare en in praktijk omarmde oplossing lijkt te komen.

De *eerste* is de toepassing van de winsttoets, waaronder de uitleg en inhoud van de QuickScan. Hierover zijn bij de redactionele afronding van dit artikel nog gesprekken gaande tussen betrokken gemeenten en Belastingdienst/ministerie van Financiën. Wij veronderstellen voor dit artikel dat een gemeente voor het activiteitencluster grondexploitatie (verder afgekort als AG) een onderneming drijft in de zin van de vennootschapsbelasting (verder Vpb).

Ten *tweede* is het rekentechnische algoritme om te komen tot een openingsbalans nog niet glashelder. In *GidP* 2016, nr. 1 staat een artikel van Caraad met een opinie rond de openingsbalans. Nog steeds is evenwel niet duidelijk wat gemeenten moeten doen indien ze niet binnen de door het SVLO⁵ gegeven parameters inzake de voorgeschreven bandbreedten met EV/VV en rente vallen. Dit betekent dat de WACC en daarmee de disconteringsvoet nog niet vaststaat en dat is wel een anker om verder te kunnen. De Belastingdienst heeft inmiddels in indi-

viduele afstemmingstrajecten geuit⁶ dat het aanhouden van de EV/VV-verhouding die voor de gemeente als totaal geldt, niet een-op-een kan worden overgenomen voor het AG. In die benadering moet aangetoond worden dat sprake is van causaliteit tussen het aandeel eigen vermogen in het AG en het risicoprofiel. We proeven daarin dat de solvabiliteit van het cluster grondexploitatie in overeenstemming moet zijn met het risicoprofiel. Dit betekent dat bij een hoog risico een hoger eigen vermogen aan de orde zou kunnen zijn in het grondbedrijf dan het gemeentelijke gemiddelde of zelfs moet worden gedifferentieerd naar de complexen, want die kennen wellicht een uiteenlopend risicoprofiel. Dit betekent dat het door het SVLO genoemde verhoudingsgetal eigen vermogen/totaal vermogen dat in de praktijk in het algemeen al knelpunten oproept, nog lastiger hanteerbaar is. Wij attenderen erop dat voor het AG de solvabiliteitsvraag bij gemeenten doorgaans wordt gepareerd met een indringende risicoanalyse en daarvan afgeleid het weerstandsvermogen. Bovendien is de solvabiliteitsvraag bij een overheidsorganisatie anders dan bij een particuliere firma. Er is een vangnet als een gemeente in deconfiture dreigt te geraken (artikel 12 Financiële Verhoudingswet). Laten we de correcte omgang met Vpb met charme van eenvoud benaderen teneinde de bestuurlijke lasten van invoering en uitvoering zo laag mogelijk te houden.

Het derde perikel dat nog niet messcherp is, is wat het exacte startmoment van de fiscale onderneming is. Wat indien de winsttoets tot en met T+1 negatief is maar daarna een structureel positief resultaat laat zien? Door bijvoorbeeld het afsluiten van een grondexploitatie met een tekort, kan het beeld veranderen.

Belastingplicht en dan?

Het gevolg van het fiscale ondernemerschap is dat de overheid (gemeente) vóór 1 juni 2017 een correcte aangifte Vpb moet indienen over het fiscale jaar 2016. Wij adviseren – indien aan de orde – tijdig uitstel aan te vragen voor het indienen van een aangifte Vpb en hierbij via de adviseur gebruik te maken van de uitstelregeling (Beconregeling). Ondanks uitstel is het goed en noodzakelijk om alvast te preluderen op en inhoud te geven aan de verschillende fiscale stukken. Het is immers nuttig om te weten welke Vpb-last mogelijk in de komende jaren in de grondexploitatie moet worden opgenomen. Daarbuiten wil de accountant in de jaarrekening een inschatting zien van de eventueel verschuldigde Vpb bij de verschillende activiteitenclusters.

Bouwgrond in exploitatie (BIE) als uitgangspunt, maar wat te doen met de facilitaire productie?

Uitgangspunt voor het AG zijn de BIE's (risicodragende grondexploitatie, volgens de BBV). Daarnaast kennen gemeenten ook inkomsten en uitgaven rond de facilitaire productie.

Ad 1 BIE

Het volume aan BIE is afhankelijk van de keuze rond de omvang van de risicodragende productierol en van de marktvrage naar kavels voor wonen, winkelen en werken. De BIE is gedefinieerd vanuit de BBV (Notitie grondexploitaties 2016).

Ad 2 Facilitaire productie

Dit is een wat lastiger onderdeel in de context van de Vpb. De vraag moet worden beantwoord of, gelet op een analyse van feiten, de facilitaire productie zodanige verwevenheid heeft met de risicodragende grondproductie dat deze één AG vormt. De Handreiking SVLO van 6 november 2015 (p. 17) gaat erop in. Vanuit het grondbeleid is er altijd een voorkeursvolgorde welk instrument de voorkeur heeft (zelf risicodragend produceren, of facilitair⁷ opereren). In het AG is er een cockpit met een mengpaneel welke aanpak het meest trefzeker is. Grondbeleid is integraal en situationeel. De recepten worden

in dezelfde keuken bereid en variëren van bijzonder tot traditioneel.

We zien dat overheden:

- tekorten bijpassen op initiële exploitatieplannen;
- tekorten kunnen hebben op herziene exploitatieplannen;
- de intake van particuliere plannen niet factureren om zoveel mogelijk initiatieven te kunnen mobiliseren; een gratis intake en gratis begeleiding voor een eerste deel van het traject fungeren soms als het ware als lokstof;
- werken met klantvriendelijke systemen en dusdoende niet alle kosten factureren in het traject dat volgt na de intake;
- tegenvallers kunnen hebben op voorgecaluleerde bedragen in overeenkomsten;
- onrendabele toppen bekostigen⁸ op vitale vernieuwingen in het stedelijke weefsel.

Het adagium is: kostenverhaal moet, en kosten worden zo veel mogelijk verhaald. In de praktijk leggen overheden erop toe. Ingeval de facilitaire productie volledig is geïncorporeerd in het grondbeleid zou het in feite samen met de BIE's tot één cluster moeten leiden.

Het spreekt voor zich dat een goede boekhoudkundige registratie een beeld verschaft van de offers die voor de Vpb relevant zijn.

Openingsbalans

We veronderstellen dat na alle strijdgewoel een openingsbalans is ontstaan. Fiscale boekwaarde van het AG op 01-01-2016: € 1 miljoen welke gefinancierd is met € 0,3 Eigen Vermogen (30%) en € 0,7 Vreemd Vermogen (70%). We nemen aan dat over de fiscale boekwaarde het volgens BBV-eisen berekende rentepercentage VV worden berekend op 01-01-2016.

Fiscale jaarwinst

De in het kalenderjaar genoten fiscale winst wordt bepaald:

1. volgens goed koopmansgebruik;⁹
2. met inachtneming van een bestendige gedragslijn die onafhankelijk is van de vermoedelijke uitkomst.

Het begrip goed koopmansgebruik is leidend. Gewoonten in de branche hebben het nakijken indien deze fiscaal niet in overeenstemming zijn met 'goed koopmansgebruik'.¹⁰ Het helpt ons dat de BBV dezelfde begrippen als bijvoorbeeld het voorzichtigheids- en realisatiebeginsel kent, welke onmiskenbaar vallen onder de paraplu van goed koopmansgebruik.

De begrippen 'voorraad' en 'onderhanden werk' BBV versus fiscaal¹¹

Voor het bepalen van de wijze (en het moment) van winstneming is het van belang om te bepalen of sprake is van voorraad of van onderhanden werk. Van onderhanden werk is bij niet-gemeenten sprake indien het werk plaatsvindt in opdracht van een afnemer. Indien geen afnemer aanwezig is, dan is sprake van voorraad. Dit zal naar onze mening in de meeste gevallen aan de orde zijn bij het onderdeel BIE in het cluster grondexploitaties. De Hoge Raad definieerde voorraden als volgt: 'Onder voorraad is te verstaan het geheel van zaken, die ter bewerking, verwerking of verkoop en derhalve als bestemd voor den omzet in het bedrijf aanwezig zijn'.¹² Wij zijn van mening dat de BIE in fiscale zin moet worden aangemerkt als (winkel)voorraad.

De BBV-regelgeving lijkt hier aansluiting te hebben met de kwalificatie 'voorraad':¹³ 'Het startpunt van een Bouwgrond in exploitatie (BIE) is het raadsbesluit met de vaststelling van het grondexploitatiecomplex, inclusief grondexploitatiebegroting. Vanaf dat moment wordt de BIE geopend en kunnen kosten worden geactiveerd en bijgeschreven op de voorraadpositie op de balans.'

Volgens het BBV dienen bouwgronden in exploitatie (BIE) te worden verantwoord als vlottend actief onder de voorraden, meer specifiek als onderhanden werk. Het onderhanden werk wordt, anders dan hiervoor, in deze geïnterpreteerd als 'nog niet afgeronde voorraad', het is voorraad in wording of zelfs al gereed product, wachtend op een klant.

In de fiscale wetgeving is bepaald dat de winst op onderhanden werk voortschrijdend moet worden genomen. Dit heet ook wel de percentage of completion methode (verder POC) welke ook genoemd is in de BBV. In februari 2009 heeft de Belastingdienst met brancheorganisaties een 'uitwerking waardering onderhanden werk' opgesteld. Deze uitwerking kan, gezien de soortgelijke activiteiten, ook door andere sectoren met vergelijkbare problematiek worden gevolgd. Toepassing van de POC in een BIE is echter geen sinecure. Een BIE is immers een fundamenteel ander productieproces dan vastgoedontwikkeling. Is fiscaal sprake van voorraad dan zal bij het AG van realisatie (resultaatsneming) sprake zijn op moment van de daadwerkelijke verkoop¹⁴ c.q. overdracht van de grond. Op dit punt kan dus een verschil ontstaan tussen de BBV-benadering en de fiscale insteek. De BBV laat toe dat gemeenten winst nemen bij liquidatie van een complex, dan wel een vervroegde winst nemen als de uitslag van de formule (de

balanswaarde positief is (meer gerealiseerde opbrengsten dan gerealiseerde kosten) en na aftrek van te maken kosten) positief is.

Kosten en opbrengsten

In feite hebben de kosten van het vreemde vermogen (fiscale balans) en de andere werkelijke kosten en opbrengsten vanaf 1 januari 2016 invloed op de fiscale positie. Deze fiscale positie wordt per jaar bepaald bij het opstellen van de fiscale balans en winst & verliesrekening. Het te belasten resultaat wordt berekend door de totale opbrengsten van het jaar te verminderen met de totale kosten die worden toegerekend aan datzelfde jaar. In deze kosten zit ook het toerekenbare aandeel van de openingsbalanswaarde begrepen. Vanuit de praktijk dient zich de vraag aan of kosten voortschrijdend moeten worden genomen of dat een gemiddelde kostprijs geldt. Wij bepleiten een aanvaardbare, uitvoerbare doch zo praktisch mogelijke methode. Een methode kan zijn om de kosten (alle toe-rekenbare kosten) in aanmerking te nemen voor zover opbrengsten worden genoten.

Voorbeeld

De basis voor het bepalen van de jaarwinst in de BIE is de fiscale kostprijs van hetgeen verkocht is. Stel t.a.v. het voornoemde project

als bedoeld in de paragraaf 'fiscale openingsbalans' dat in het jaar 2016 kosten zijn gemaakt van € 200.000. Totale kosten zijn dan € 1.200.000.

Indien in 2016 een eerste kavel is verkocht (van stel in totaal tien identieke kavels) zal winst moeten worden genomen. Indien de opbrengst € 150.000 is voor deze kavel dan zal de fiscale winst € 30.000 bedragen (€ 150.000 minus € 120.000 als toerekenbare kostprijs). De vervolgvraag is op welke wijze dit resultaat invloed heeft op de nieuwe verhouding EV/VV aan het eind van het fiscale jaar. Wordt het resultaat volledig afgeboekt van de VV-positie of wordt dit naar evenredigheid toegedeeld aan de bestaande vermogenscomponenten? De financiële aderlatingen in het kader van facilitaire productie zijn een aftrekpost indien deze fiscaal ook tot het AG behoren. De fiscale jaarrekening en de BBV-jaarrekening kennen hier een breukvlak. Gemeenten nemen meestal op andere momenten winst en dat is ook conform BBV. Dat stelt natuurlijk eisen aan het gescheiden bijhouden van een BBV-boekhouding en een fiscale registratie Vpb.

Afsluiting

In een volgend artikel zetten we onze zoektocht voort en gaan we onder meer in op de

zakelijkheidstoets bij de uitgaven (doen alle uitgaven mee?), de kostprijsberekening, de omgang met interne opbrengsten en de fiscale balans een jaar later.

Noten

- 1 Daar waar staat 'gemeente' worden ook andere overheden zoals provincies bedoeld.
- 2 Mr. R.J. Hotsma is partner bij Caraad Belastingadviseurs B.V. te Groningen.
- 3 Drs. H.G.M. Nijland is werkzaam bij Newland Kennistransfer.
- 4 Mr. A.B.G. Hellinga-Oving is partner bij Caraad Belastingadviseurs B.V. te Groningen.
- 5 SVLO is een samenwerking tussen gemeenten, provincies, waterschappen en de belastingdienst.
- 6 Belastingadviespraktijk van Caraad.
- 7 Exploitatieplannen, anterieure overeenkomsten 6.24.1 Wro en posterieure overeenkomsten 6.24.2 Wro.
- 8 Natuurlijk is er een toets op ongeoorloofde staatssteun.
- 9 *GidP* 1, jaargang 12 februari 2017, 'Verkenning fiscale winstbepaling van grondexploitaties'.
- 10 Artikel 3.25 Wet IB 2001 Jaarwinst.
- 11 Artikel 3.29b Wet IB 2001 Waardering onderhanden werk en onderhanden opdrachten.
- 12 In onder andere HR 17 april 1957, *BNB* 1957/238.
- 13 Notitie grondexploitaties maart 2016.
- 14 Bekrachtigde overeenkomst, of notariële levering.

Gevaarlijke Lading is vernieuwd!

Het online platform voor vervoer en opslag van gevaarlijke stoffen



Wat vindt u op de nieuwe Gevaarlijke Lading:

- Europese regelgeving voor het vervoer van gevaarlijke stoffen: ADR, RID, ADN, IMDG
- Uitgebreide stofinformatie per UN-nummer en/of stofnaam, per vervoerswijze
- Praktijkinformatie, tools en checklists (1000-puntentool, tabel(len) A in Excel-formaat, etc.)
- Nieuws, blogs, artikelen en meer

Voor wie?

Gevaarlijke Lading wordt gelezen door functionarissen bij transport- en opslagbedrijven, toezichhouders, overheden, incidentenbestrijdingsdiensten, toeleveranciers, producenten, opleiders, adviesbureaus en brancheverenigingen.

Er zijn ook andere abonnementsvormen mogelijk zoals Wegvervoer, Binnenvaart, Spoorvervoer en Zeevervoer.

Ga voor meer informatie naar www.sdu.nl/gevaarlijkelading