

Van: Hoogendoorn, Ilona (NL - Rotterdam) <IHoogendoorn@deloitte.nl> namens Wiersma, Reinder (NL - Rotterdam) <ReWiersma@deloitte.nl>
Verzonden: donderdag 8 februari 2018 18:01
Aan: Wiersma, Reinder (NL - Rotterdam)
CC: Frins, Ronald (NL - Eindhoven)
Onderwerp: Nieuwsbrief Lokaal- en Middenbestuur: fiscale kostprijsbepaling grondbedrijven
Bijlagen: 20180208_SVLO_nieuwsflits_kostprijsbepaling grondbedrijven.pdf

Deloitte.

Nederland | Tax | 8 februari 2018



Nieuwsbrief Lokaal- en Middenbestuur

Vennootschapsbelasting

Eerder vandaag is de SVLO nieuwsflits gepubliceerd over de fiscale kostprijsbepaling bij grondbedrijven (hierna: 'de Nieuwsflits'). Hierna gaan wij nader in op de inhoud van de SVLO nieuwsflits.

Aanleiding

Zoals bekend, is de vennootschapsbelastingplicht van overheidslichamen met ingang van 2016 gewijzigd. Vanaf dit moment zijn publiekrechtelijke rechtspersonen vpb-plichtig, voor zover zij een onderneming in fiscale zin drijven. Indien gemeentelijke grondbedrijven een onderneming in fiscale zin vormen, dient de gemeente daarvoor aangifte vpb te doen. In deze aangifte moet de jaarlijkse balanswaardering van de grondposities worden opgenomen en de fiscale winst worden bepaald.

Onderneming in fiscale zin

Voor de beoordeling of sprake is van een onderneming in fiscale zin, zal met name de beoordeling van het fiscale winststreven relevant zijn. Op 11 september 2015 is de zogeheten QuickScan (hierna: 'QS') gepubliceerd door de SVLO. Vervolgens is op 16 juni 2017 de zogeheten Post QuickScan (hierna: 'PQS') gepubliceerd. De QS en de PQS zijn praktische methodieken om te bepalen of grondbedrijven een fiscaal winsttoogmerk hebben.

Voor meer informatie verwijzen wij naar de eerdere publicaties van de SVLO over de QS ([link](#)) en de PQS ([link](#)).

Indien sprake is van een fiscaal winststreven, dient vervolgens allereerst de fiscale openingsbalanswaardering te worden bepaald. In de 'Handreiking vennootschapsbelasting en het gemeentelijk grondbedrijf' (hierna: 'de Handreiking') heeft de SVLO een kader geschetst op basis waarvan de fiscale openingsbalans kan worden bepaald. Dit kader komt er kort gezegd op neer, dat alle kasstromen contant moeten worden gemaakt naar het moment van vaststelling van de fiscale openingsbalans. Indien sprake is van een fiscaal winststreven, zal voor bestaande GREX-en de openingsbalans doorgaans per 1-1-2016 worden vastgesteld.

Fiscale jaarwinstbepaling

Nadat de fiscale openingsbalans is vastgesteld, dient jaarlijks het fiscale resultaat te worden bepaald. Bij de fiscale jaarwinstbepaling zijn in ieder geval de volgende vragen relevant:

1. Welke baten en lasten dienen in aanmerking te worden genomen bij de fiscale winstbepaling?
2. Op welk moment dient fiscale winst te worden verantwoord?
3. Op welke wijze kan de fiscale kostprijs worden bepaald?

Toerekenbare opbrengsten en kosten

Ten aanzien van de eerste vraag wordt in de Nieuwsflits aangegeven dat de in Handreiking gehanteerde werkhypothese als uitgangspunt wordt genomen, zijnde:

*"Het grondbedrijf is dat onderdeel van de gemeente dat invulling geeft aan de actieve grondexploitatie. Daarbij wordt als kerntaak van het grondbedrijf het transformeren van eigen gronden naar bouwrijpe gronden gezien. Eenvoudig gezegd: *Het grondbedrijf bestaat in de basis in ieder geval uit (de verzameling van) uitgevoerde activiteiten in relatie tot grondexploitaties ('grexen') op een bepaald moment.*"*

De fiscaal toerekenbare baten bestaan in ieder geval uit de inkomsten uit gronduitgifte. Daarnaast zullen doorgaans ook overige direct toerekenbare geldstromen moeten worden meegenomen als bate. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan een specifiek ten behoeve van de GREX toegekende subsidie of inkomsten uit tijdelijk beheer.

Ten aanzien van de fiscaal aftrekbare kosten binnen een GREX wordt in de Handreiking het volgende opgemerkt:

“(...) kosten, welke op basis van artikel 6.2.4 en 6.2.5 BRO kunnen worden toegerekend aan de grondexploitatie, zullen fiscaal doorgaans ook als zakelijk gelden en toerekenbaar zijn aan de grondexploitatie.⁴

⁴ Er moet wel een causaal verband bestaan tussen de kosten en de grondtransformatie. Als toerekening op zakelijke basis plaatsvindt (er is een causaal verband), hetgeen veelal het geval zal zijn, worden deze kosten fiscaal gevolgd. Personeelskosten kunnen (fiscaal) tegen integrale kostprijs worden meegenomen.”

Gelet op het voorgaande kunnen – mede als gevolg van de aanscherping van de BBV-voorschriften in beginsel nagenoeg alle in de (BBV) GREX verantwoorde kosten worden meegenomen in de fiscale winstbepaling, mits sprake is van een voldoende causaal verband. Dat uitgangspunt geldt niet voor de rente; deze wordt fiscaal afzonderlijk bepaald en toegerekend. Daarnaast moeten mutaties in reserves en voorzieningen kritisch worden getoetst op fiscale relevantie.

Moment fiscale winstbepaling

De Nieuwsflits hanteert als uitgangspunt dat voor de fiscale winstbepaling doorgaans sprake is van de verkoop van voorraad. Dit wijkt af van de winstbepaling voor het BBV, op basis waarvan doorgaans wordt uitgegaan van kwalificatie als onderhanden werk.

Voor fiscale doeleinden is het onderscheid tussen voorraad en onderhanden werk vaak gelegen in het al dan niet produceren in opdracht van een derde. Indien een dergelijke opdracht niet is gegeven, zal fiscaal doorgaans sprake zijn van voorraad.

Zoals de Nieuwsflits terecht opmerkt, dient bij de verkoop van voorraad op grond van goedkoopmansgebruik winst/verlies te worden bepaald bij iedere individuele verkooptransactie. Dit resultaat is het verschil tussen de verkoopprijs en de fiscale kostprijs.

Mocht overigens voor fiscale doeleinden sprake zijn van waardering als onderhanden werk, dan geldt een aparte wettelijke regeling ten aanzien van de fiscale winstbepaling.

Fiscale kostprijsbepaling

Hiervoor is geconstateerd dat in beginsel alle in de BBV GREX verantwoorde kosten kunnen worden meegenomen in de fiscale winstbepaling.

Vervolgens komt nog wel de vraag aan de orde, of al deze kosten onderdeel uitmaken van de fiscale kostprijs van de verkopen. Goed koopmansgebruik biedt namelijk de mogelijkheid om het zogeheten constant deel van de algemene kosten niet te activeren bij de fiscale kostprijs, maar direct ten laste van het fiscale resultaat te brengen. Een voorbeeld van dergelijke kosten zijn de (fiscaal geaccepteerde) rentelasten.

De overige kosten maken aldus onderdeel uit van de fiscale kostprijs. Hierbij dient te worden bepaald op welke wijze de kosten kunnen worden toegerekend aan de te verkopen kavels. Het is hierbij van belang om te constateren dat een grondexploitatie een atypisch soort voorraad is. Bij reguliere voorraden worden immers eerst alle productiekosten gemaakt, waarna de voorraad wordt verkocht. Bij grondexploitatie zal een deel van de totale productiekosten doorgaans na de verkoop van de kavels worden gemaakt. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan kosten voor bouw- en woonrijp maken, alsmede plankosten.

De in de Nieuwsflits beantwoorde vraag of op het moment van verkoop rekening mag worden gehouden met de nog te maken kosten, is voor de praktijk zeer relevant. Indien dit niet mogelijk zou zijn, zullen de later gemaakte kosten pas na de verkoop van de kavels ten laste van het resultaat kunnen worden gebracht, hetgeen kan resulteren in fiscale verliezen. Doordat deze verliezen slechts beperkt verrekenbaar zijn, bestaat de kans dat deze verliezen verdampen, hetgeen financieel en fiscaal nadelig is. Wij merken hierbij op dat de regering het voornemen heeft de termijn voor verliesverrekening verder te beperken van negen jaar naar zes jaar.

In de Nieuwsflits wordt echter bepaald dat – in lijn met het zogeheten Zwembad-arrest – belastingplichtigen bij de verkoop van kavels onder voorwaarden een deel van de verkoopopbrengst kunnen passiveren in verband met de nog te maken kosten.

Deze passivering is enkel mogelijk, indien aan de volgende cumulatieve voorwaarden is voldaan:

1. Er moeten door de belastingplichtige verwachtingen zijn gewekt jegens de koper;
2. Passivering van de winst kan slechts plaatsvinden tot een bedrag van de verkoopopbrengst dat is toe te rekenen aan deze verwachtingen;
3. De passiefpost dient in mindering te worden gebracht op de vervaardigingskosten van de investeringen waarop

de verwachtingen betrekking hebben. De vermindering mag er niet toe leiden dat de boekwaarde van de investeringen onder de bedrijfswaarde uitkomt.

Ten aanzien van de eerste en tweede voorwaarde zal een belastingplichtige in de praktijk ons inziens met name aannemelijk moeten maken, dat er een verplichting bestaat jegens potentiële kopers. Dit kan bijvoorbeeld volgen uit contractuele afspraken met kopers, openbare stedenbouwkundige plannen, verkoopbrochures etc. Indien deze verwachtingen jegens kopers voldoende zijn gewekt, zal voor de omvang van deze verwachting ons inziens kunnen worden aangesloten bij de in de GREX geraamde kosten.

Met de derde voorwaarde wordt beoogd te voorkomen dat een deel van de in totaliteit te realiseren winst niet als resultaat wordt verantwoord. Door reservering en afboeking van de een deel van de winst op het nog te realiseren activum, ontstaat uitstel van winstneming. In geval van een grondexploitatie zal doorgaans na het moment van verkoop enkel nog openbaar gebied worden gerealiseerd. Aangezien openbaar gebied geen of slechts een zeer beperkte bedrijfswaarde heeft, is de vraag of deze voorwaarde in geval van grondexploitatie veel effect heeft.

Gemiddelde kostprijsberekening

In onze visie heeft de SVLO met de Nieuwsflits een principiële antwoord gegeven op de vraag of op het moment van verkoop rekening mag worden gehouden met in de toekomst nog te maken kosten. Dit antwoord is een welkome verduidelijking voor de praktijk, zeker omdat in de aankomende maanden de aangiften vennootschapsbelasting 2016 moeten worden ingediend.

In de Nieuwsbrief wordt echter niet ingegaan op de praktische gevolgen van de toepassing van het Zwembad-arrest. Zo wordt in de Nieuwsbrief onderkend dat het vanuit BBV-optiek niet noodzakelijk is om de binnen een grondexploitatie gemaakte kosten toe te rekenen aan individuele kavels. Dit betekent echter ook dat het in de praktijk zeer lastig is om op basis van de BBV-administratie voor ieder individueel verkocht kavel te bepalen welk deel van de verkoopopbrengst kan worden gepassiveerd voor de in de toekomst nog te maken kosten.

In de visie van Deloitte zou deze bepaling op praktische wijze kunnen worden opgelost, namelijk door toepassing van een zogeheten gemiddelde kostprijsmethodiek. Deze methodiek komt er op neer dat alle fiscaal geaccepteerde kosten die binnen een GREX worden gemaakt (zowel fiscale openningsbalans als nadien te maken kosten), evenredig worden verdeeld over de te verkopen gronden. Daarbij dient wel rekening gehouden te worden met het verschil in aard van

de gronden binnen een GREX (bijvoorbeeld ondergrond voor bedrijfsterrein, gestapelde bouw, eengezinswoningen etc.).

Op deze wijze wordt op het moment van verkoop altijd het juiste fiscale resultaat bepaald in overeenstemming met het principe dat ten grondslag ligt aan het Zwembad-arrest.

De concrete uitwerking van de gemiddelde kostprijsmethodiek verschilt per individuele GREX en per belastingplichtige. De werking hiervan kunnen wij uiteraard individueel aan u toelichten. Hierbij kunnen we desgewenst tot op journaalpost-niveau inzichtelijk maken hoe de fiscale boekingen worden verwerkt.

Tot slot

In het voorgaande zijn we ingegaan op de Nieuwsflits inzake de kostprijsbepaling bij grondbedrijven. In deze Nieuwsflits geeft de SVLO een bevestigend antwoord op de principiële vraag of op het moment van verkoop van een bouwkaavel rekening mag worden gehouden met de in toekomst te maken kosten. Dit antwoord is een welkome verduidelijking voor de praktijk.

In de Nieuwsflits wordt echter niet de praktische vraag beantwoord wat de gevolgen zijn van de toepassing van het Zwembad-arrest voor de fiscale jaarwinstbepaling. Ons inziens leidt toepassing van het Zwembad-arrest er praktisch gezien toe dat de fiscale kostprijs van de verkochte gronden kan worden bepaald op basis van de zogeheten gemiddelde kostprijsmethodiek.

De aangifte vpb 2016 dient op korte termijn in te zijn gediend bij de Belastingdienst. Deze Nieuwsflits komt derhalve precies om tijd om gedegen standpunten in te nemen in deze aangifte.

Tot slot merken wij nog op dat indien uw organisatie niet binnen de bandbreedtes van de Handreiking valt (60% - 70% vreemd vermogen en 3% - 5% rente), in beginsel individueel vooroverleg plaats dient te vinden met de Belastingdienst. In dit kader loopt thans nog een pilot over de concrete uitwerking van dergelijke gevallen.

Voor meer informatie kunt u contact op nemen met uw Deloitte contactpersoon.



Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, a UK private company limited by guarantee ("DTTL"), its network of member firms, and their related entities. DTTL and each of its member firms are legally separate and independent entities. DTTL (also referred to as "Deloitte Global") does not provide services to clients. Please see www.deloitte.nl/about for a more detailed description of DTTL and its member firms.

Deloitte provides audit, consulting, financial advisory, risk management, tax and related services to public and private clients spanning multiple industries. Deloitte serves four out of five Fortune Global 500® companies through a globally connected network of member firms in more than 150 countries bringing world-class capabilities, insights, and high-quality service to address clients' most complex business challenges. To learn more about how Deloitte's approximately 225,000 professionals make an impact that matters, please connect with us on Facebook, LinkedIn, or Twitter.

This communication contains general information only, and none of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, its member firms, or their related entities (collectively, the "Deloitte Network") is, by means of this communication, rendering professional advice or services. Before making any decision or taking any action that may affect your finances or your business, you should consult a qualified professional adviser. No entity in the Deloitte Network shall be responsible for any loss whatsoever sustained by any person who relies on this communication.

© 2018 Deloitte The Netherlands

To no longer receive emails about this topic please send a return email to the sender with the word "Unsubscribe" in the subject line.

Handreiking Grondbedrijven: Fiscale jaarwinstbepaling

Aanleiding

In het VNG nieuwsbericht van 13 april 2017 is aangegeven dat een aantal gemeenten in overleg was met de Belastingdienst over de fiscale jaarwinstbepaling bij gemeentelijke grondbedrijven. Dit overleg, dat uiteindelijk is gevoerd door gemeente X en de Belastingdienst, is zeer recent afgerond. Aangezien de uitkomst van dit overleg ook duidelijkheid kan bieden voor andere gemeenten is besloten in deze nieuwsflits inzicht te geven in de uitkomst daarvan.

Deze nieuwsflits heeft de status van een inlichting/ algemene voorlichting, omdat geen specifieke casuïstiek aan de orde komt. De nieuwsflits beoogt de gemeenten te ondersteunen bij het beoordelen van hun individuele feiten en omstandigheden. Een zorgvuldige toepassing van deze nieuwsflits door de gemeenten, in overeenstemming met de achterliggende uitgangspunten, kan in de praktijk een belangrijk hulpmiddel zijn bij de vele beslissingen die zij moeten nemen bij de implementatie van de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen. Deze toepassing vraagt onder andere dat alle relevante feiten meegewogen worden en dat deze feiten en de genomen beslissingen goed gedocumenteerd worden.

Fiscale achtergrond

Overheidslichamen zijn met ingang van 1 januari 2016 vennootschapsbelastingplichtig, indien en voor zover zij een onderneming drijven. Van een onderneming in fiscale zin is sprake, indien wordt voldaan aan de volgende criteria:

1. een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid;
2. deelname aan het economisch verkeer;
3. een winststreven, dan wel in concurrentie treden met andere belastingplichtigen.

Voor een nadere toelichting op deze criteria wordt verwezen naar de diverse SVLO-notities die hierover zijn gepubliceerd. Specifiek voor de beoordeling van het winststreven bij grondbedrijven wordt verwezen naar de SVLO-nieuwsflitsen, waarin de QuickScan en de Post QuickScan nader zijn uitgewerkt .

Als voldaan is aan de criteria voor een onderneming in fiscale zin, dient een fiscale openingsbalans te worden opgesteld en dient jaarlijks de fiscale winst te worden bepaald. Ten behoeve van de fiscale openingsbalanswaardering is o.a. de Handreiking vennootschapsbelasting en het gemeentelijk grondbedrijf gepubliceerd d.d. 6 november 2015 (hierna: Handreiking).

Indien een grondbedrijf vennootschapsbelastingplichtig is, komt de vraag aan de orde op welke wijze de jaarlijkse fiscale winst moet worden bepaald. Binnen de reikwijdte van wet- en regelgeving en jurisprudentie is dit vraagstuk besproken in het overleg tussen gemeente X en de Belastingdienst.

Uitgangspunt in het overleg is de werkhypothese uit voornoemde Handreiking geweest. Tevens geldt als uitgangspunt dat de verkoop van kavels vanuit fiscale optiek kwalificeert als de verkoop van voorraad. De fiscale winst is dan de verkoopopbrengst -/- de kostprijs van de kavels.

Handreiking Grondbedrijven: Fiscale jaarwinstbepaling

Kostprijsbepaling bij grondbedrijven

Doorgaans wordt voor de kostprijsbepaling van de voorraad aangesloten bij de bedrijfseconomische administratie. Voor grondbedrijven van gemeenten betekent dit dat de op BBV-grondslagen gevoerde administratie als uitgangspunt wordt genomen.

Het BBV gaat bij de waardering van een grondexploitatie uit van een eindwaardeberekening, waarbij gerealiseerde kasstromen worden verwerkt in de boekwaarde en toekomstige kasstromen contant worden gemaakt naar een bepaalde balansdatum. Vanuit BBV-optiek is daarbij geen specifieke noodzaak om de binnen een grondexploitatie gemaakte kosten toe te rekenen aan individuele kavels.

De fiscale jaarwinstbepaling vindt plaats volgens de regels van goed koopmansgebruik. Vanuit fiscale optiek is in het overleg geconstateerd dat doorgaans sprake zal zijn van de verkoop van voorraad. Op grond van goed koopmansgebruik moet in dat geval uiterlijk op het moment dat levering van de individuele kavel plaatsvindt een fiscaal resultaat worden bepaald. Hierbij dient te worden bepaald op welke wijze en in welke mate de totale in de grondexploitatie (GREX) geboekte kosten kunnen worden toegerekend aan de individuele kavels.

Voor kosten die gemaakt zijn vóór de levering van de individuele kavels biedt goedkoopmansgebruik voldoende duidelijkheid welke kosten tot de kostprijs moeten dan wel mogen worden gerekend. Of, en in hoeverre bij de fiscale jaarwinstbepaling rekening gehouden mag worden met kosten die zich voordoen ná levering van de individuele kavels, wordt in de volgende paragraaf uitgewerkt. Het betreft bijvoorbeeld kosten voor wegen, pleinen, bruggen, riolering en openbaar groen.

Bepaling fiscaal resultaat verkopen

De vraag of bij het bepalen van het fiscale resultaat rekening mag worden gehouden met na de levering door de gemeente nog te maken kosten, is eerder in de jurisprudentie aan de orde gekomen. In het zogeheten Zwembad-arrest heeft de Hoge Raad geoordeeld dat een belastingplichtige ten laste van de verkoopopbrengst een winstuitstelpost mag vormen in verband met nog te maken kosten, mits verwachtingen zijn gewekt jegens de koper dat deze kosten in de toekomst feitelijk ook gemaakt zullen worden.

Het is niet in strijd met goed koopmansgebruik om een deel van de verkoopopbrengst ten behoeve van de nog te maken kosten te passiveren, indien aannemelijk gemaakt kan worden dat voldaan wordt aan de volgende, door de Hoge Raad in het genoemde arrest geformuleerde, cumulatieve voorwaarden:

- Er moeten door de gemeente verwachtingen zijn gewekt jegens de koper;
- Passivering van de winst kan slechts plaatsvinden tot een bedrag van de verkoopopbrengst dat is toe te rekenen aan deze verwachtingen;
- De passiefpost dient in mindering te worden gebracht op de vervaardigingskosten van de investeringen waarop de verwachtingen betrekking hebben. De vermindering mag er niet toe leiden dat de boekwaarde van de investeringen onder de bedrijfswaarde uitkomt.

Handreiking Grondbedrijven: Fiscale jaarwinstbepaling

Of voldaan is aan de voorwaarden kan een gemeente (lees grondbedrijf) bijvoorbeeld aantonen aan de hand van contractuele afspraken met kopers, openbaar gemaakte stedenbouwkundige plannen, verkoopbrochures etc..

In aanvulling op de voornoemde, door de Hoge Raad geformuleerde, cumulatieve voorwaarden, mag bij de bepaling van de omvang van de hiervoor bedoelde winstuitstelpost geen rekening worden gehouden met de toekomstige periodekosten, zoals rentelasten.

De winstuitstelpost kan worden gevormd voor zowel voor op 1 januari 2016 reeds lopende grondexploitaties als voor na deze datum nieuw te starten grondexploitaties.