

NOTITIE GRONDEXPLOITATIES 2016

Notitie Grondexploitaties

Inhoud

1.	Inleiding, samenvatting en richtlijnen Commissie BBV	- 3 -
1.1.	Inleiding.....	- 3 -
1.2.	Richtlijnen	- 4 -
2.	Grondbeleid	- 8 -
2.1.	Actief grondbeleid	- 8 -
2.2.	Publiek-private samenwerking (PPS).....	- 9 -
2.3.	Faciliterend grondbeleid	- 9 -
3.	Gronden binnen het BBV	- 10 -
4.	Bouwgronden in exploitatie.....	- 12 -
4.1.	Definitie.....	- 12 -
4.2.	Grondexploitatiecomplex.....	- 12 -
4.3.	Kostentoerekening	- 15 -
4.4.	Rententoerekening.....	- 20 -
4.5.	Disconteringsvoet.....	- 21 -
4.6.	Activering van baten en lasten	- 23 -
4.7.	Interne opbrengsten	- 23 -
4.8.	Overgangsbepalingen:.....	- 24 -
5.	Waardering	- 26 -
5.1.	Winst of verlies.....	- 26 -
5.2.	Tussentijds winst nemen	- 26 -
5.3.	Complicaties	- 26 -
5.4.	Verwerking van verliezen	- 27 -
5.5.	Stellige uitspraak en Aanbeveling.....	- 28 -
6.	Vennootschapsbelasting	- 29 -
6.1.	Definitie en reikwijdte van het begrip grondexploitatie.....	- 29 -
6.2.	Niet in exploitatie genomen gronden (NIEGG).....	- 29 -
6.3.	Grondbedrijf vreemde activiteiten	- 29 -
6.4.	Faciliterend grondbeleid	- 30 -
6.5.	Besluitvorming BIE	- 30 -
6.6.	Kostentoerekening	- 30 -
6.7.	Rente.....	- 30 -
6.8.	Fiscale openingsbalans en waardering	- 30 -
6.9.	Disconteringsvoet.....	- 31 -
6.10.	Fiscale jaarwinstbepaling	- 31 -
7.	Bronnen	- 32 -
7.1.	Wettelijke kaders	- 32 -
7.2.	Handreiking grondbeleid voor raadsleden	- 32 -
7.3.	Handreiking Vennootschapsbelasting en het gemeentelijk grondbedrijf.....	- 33 -
	BIJLAGE 1 – Kostenverhaal Bro	- 34 -
	BIJLAGE 2 – Voorwaarden overheveling bestedingen openbare ruimte.....	- 36 -
	BIJLAGE 3 – Voorbeeldberekening van het gewogen gemiddelde rentepercentage van de leningenportefeuille van de gemeente (omslagrente)	- 37 -

Notitie Grondexploitaties

1. Inleiding, samenvatting en richtlijnen Commissie BBV

1.1. Inleiding

Deze notitie Grondexploitatie is een herziening van de notitie Grondexploitatie die in 2012 is verschenen. Toen vormde de crisis bij de gemeentelijke grondbedrijven aanleiding om de notitie bij te stellen. Sindsdien heeft zich een tweetal ontwikkelingen voorgedaan die een nieuwe herziening noodzakelijk maken. In 2014 is het rapport van de AdviesCommissie vernieuwing van de begroting en verantwoording van gemeenten verschenen. De AdviesCommissie signaleert dat de jaarrekening van gemeenten mogelijk te weinig informatie bevat over grondexploitaties en doet verschillende aanbevelingen om de verslagleggingregels op dit punt aan te vullen en te verduidelijken. Daarnaast kunnen gemeentelijke grondbedrijven vanaf 1 januari 2016 vennootschapsbelastingbelastingplichtig zijn. Voor een goede uitvoering van de nieuwe belastingplicht is het noodzakelijk om in de notitie Grondexploitatie richtlijnen te geven over de afbakening van grondexploitaties en de aan de grondexploitatie toe te rekenen kosten.

Bij deze herziening van de notitie Grondexploitatie blijven de veranderingen die de nieuwe Omgevingswet zal brengen buiten beschouwing. De Omgevingswet zal naar verwachting in de loop van 2018 in werking treden. Tot dan geldt de Wet ruimtelijke ordening.

De notitie Grondexploitatie uit 2012 handelt over zowel actief als passief (ook wel faciliterend) grondbeleid. Hierin wordt met ingang van 2016 onderscheid gemaakt. Deze herziene notitie Grondexploitaties 2016 is daarom alleen van toepassing in gevallen waarin de gemeente¹ een actief grondbeleid voert. Dat betekent dat de gemeente grond koopt, die bouw- en woonrijp maakt en weer verkoopt of in erfpacht uitgeeft aan ontwikkelaars, aannemers en particulieren.

Deze herziene notitie Grondexploitaties 2016 is niet van toepassing in gevallen waarin gemeenten een faciliterend grondbeleid voeren of gezamenlijk met private partijen gronden exploiteren binnen de kaders van een publiekprivaat samenwerkingsverband. Van faciliterend grondbeleid is sprake wanneer bouwplannen worden gerealiseerd op grond van particuliere eigenaren en de gemeente kostenverhaal pleegt. De Commissie BBV publiceert een aparte notitie over het faciliterend grondbeleid en het kostenverhaal. Publiekprivate samenwerkingsverbanden gelden binnen het BBV als verbonden partijen. Gemeenten rapporteren daarover in de paragraaf verbonden partijen van de jaarrekening en niet in de paragraaf grondexploitatie.

De bepalingen en richtlijnen van deze notitie treden in werking met ingang van het begrotingsjaar 2016. Met deze notitie worden de (eerdere) notities vanaf 1 januari 2016 buiten werking gesteld:

- Notitie grondexploitatie bijgesteld (februari 2012); en
- Toerekening kosten van bestedingen in de openbare ruimte aan grondexploitaties (26 april 2013)

¹ In deze notitie wordt gesproken over gemeenten. Indien wordt gesproken over gemeenten wordt feitelijk bedoeld gemeenten, provincies en gemeenschappelijke regelingen.

Notitie Grondexploitaties

1.2. Richtlijnen

Richtlijnen van de Commissie BBV aan gemeenten zijn een belangrijk instrument van de Commissie om de eenduidige uitvoering en toepassing van het BBV te bevorderen. De richtlijnen van de Commissie worden – in navolging van de richtlijnen van de RJ – onderverdeeld naar stellige uitspraken (I.) en aanbevelingen (II.). De betekenis van beide categorieën kan voor de praktijk van de begrotingscyclus inclusief jaarverslaggeving verschillen.

Met stellige uitspraken geeft de Commissie een interpretatie van de regelgeving die leidend is. Dit betekent dat verwacht wordt dat stellige uitspraken worden gevolgd en indien een gemeente toch een afwijkende interpretatie kiest (de gemeente is van oordeel dat in haar specifieke omstandigheden een andere lijn beter past en ook 'BBV-proof' is), zij dit expliciet moet motiveren en kenbaar moet maken bij de begroting en jaarstukken.

Bij aanbevelingen gaat het om uitspraken die 'steun en richting geven aan de praktijk'. De Commissie BBV spoort gemeenten en provincies aan om deze aanbevelingen te volgen omdat dat naar haar oordeel bijdraagt aan het inzicht in de financiële positie (transparantie). De richtlijnen die de Commissie BBV in deze notitie heeft geformuleerd op het terrein van de gemeentelijke grondexploitatie zijn hierna opgenomen. Bij elk van de richtlijnen wordt aangegeven uit welk hoofdstuk en paragraaf van de tekst deze is ontleend.

I. Stellige uitspraken

A Uit paragraaf 4.1 van deze notitie:

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.

B Uit paragraaf 4.2 van deze notitie:

Om de risico's die samenhangen met zeer lang lopende projecten te beperken mag de looptijd van een grondexploitatiecomplex maximaal 10 jaar bedragen.

Deze 10 jaar dient te worden gehanteerd als richttermijn, die voortschrijdend moet worden gezien en waar alleen gemotiveerd van kan worden afgeweken. Een gemotiveerde afwijking houdt in dat deze motivatie is geautoriseerd door de raad en verantwoord in de begroting en de jaarstukken. De motivatie moet tevens zijn voorzien van risico-beperkende beheersmaatregelen die de gemeente heeft genomen om de onzekerheden en risico's die gepaard gaan met de langere looptijd te mitigeren.

C Uit paragraaf 4.2.2 van deze notitie:

Jaarlijks zal een herziening van de grondexploitatiebegroting moeten plaatsvinden. Een actualisatie van het grondexploitatiecomplex en de grondexploitatiebegroting met planinhoudelijke wijzigingen, danwel autonome wijzigingen met materiële financiële gevolgen, moet opnieuw door de raad worden vastgesteld.

Notitie Grondexploitaties

D Uit paragraaf 4.3 van deze notitie:

Voor de kosten die aan BIE kunnen worden gerekend tot de vervaardigingskosten als bedoeld in artikel 63, 3^e lid BBV, wordt aangesloten op de kostensoortenlijst zoals opgenomen artikel 6.2.4 van het Besluit ruimtelijke ordening. Dit betekent dat maximaal deze kostensoorten kunnen worden toegerekend aan de BIE, waarbij ten aanzien van de rente onder punt 'n' van deze lijst alleen de rente over het vreemd vermogen mag worden toegerekend en geen rente over het eigen vermogen. Zie paragraaf 4.4 van deze notitie.

E Uit paragraaf 4.3.1 van deze notitie:

Het deel van de kosten van bovenwijkse voorzieningen dat aan een in de toekomst te openen grondexploitatie wordt toegerekend, moet tot het moment dat de betreffende grond feitelijk in exploitatie wordt genomen, worden geactiveerd onder de betreffende categorie materiële vaste activa. Naar de aard van de bovenwijkse voorzieningen zal de betreffende activacategorie veelal de activa met maatschappelijk nut zijn (bijv. ontsluitingswegen, bruggen,, etc.).

In de periode van activering als maatschappelijk nut tot en met het eventueel openen van de betreffende grondexploitatie, moet conform artikel 64, 3^e lid BBV, vanaf de ingebruikname op het actief worden afgeschreven op basis van de verwachte gebruiksduur.

Het is vanaf 2016 niet meer toegestaan om toevoegingen te doen aan een voorziening voor bovenwijkse voorzieningen. Bestaande voorzieningen per ultimo 2015 mogen worden gehandhaafd en kunnen volgens planning worden afgewikkeld. Sparen voor bovenwijkse voorzieningen die na het afsluiten van een grondexploitatie zullen worden aangelegd, is nog wel mogelijk via een door de raad in te stellen bestemmingsreserve. Toevoegingen aan deze bestemmingsreserve kunnen alleen plaatsvinden via resultaatsbestemming.

F Uit paragraaf 4.3.2 van deze notitie:

Het activeren van voorbereidingskosten voor grondexploitaties als kosten van onderzoek en ontwikkeling onder de immateriële vaste activa is toegestaan onder de volgende voorwaarden:

1. De kosten moeten passen binnen de kostensoortenlijst van het Bro; en
2. De kosten mogen maximaal 5 jaar geactiveerd blijven staan onder de immateriële vaste activa. Na maximaal 5 jaar moeten de kosten hebben geleid tot een actieve grondexploitatie danwel worden afgeboekt t.l.v. het jaarresultaat; en
3. Plannen tot ontwikkeling van de grond waarvoor de voorbereidingskosten worden gemaakt, moeten bestuurlijke instemming hebben, blijkend uit een raadsbesluit of – indien gedelegeerd – een collegebesluit.

G Uit paragraaf 4.4 van deze notitie

De toegestane toe te rekenen rente aan BIE moet worden gebaseerd op de daadwerkelijk te betalen rente over het vreemd vermogen. Het is niet toegestaan om rente over het eigen vermogen toe te rekenen aan BIE. Het over het vreemd vermogen te hanteren rentepercentage moet als volgt worden bepaald:

- het rentepercentage van de direct aan de grondexploitatie gerelateerde financiering in het geval van projectfinanciering;

Notitie Grondexploitaties

- **het gewogen gemiddelde rentepercentage van de bestaande leningenportefeuille van de gemeente, naar verhouding vreemd vermogen/totaal vermogen, indien geen sprake is van projectfinanciering;**

Indien de gemeente geen externe financiering heeft, dan wordt geen rente toegerekend aan BIE.

De rente aan BIE wordt toegerekend over de boekwaarde van de BIE per 1 januari van het betreffende boekjaar. Dit wordt per grondexploitatiecomplex (kortweg grex) berekend.

H Uit paragraaf 4.5 van deze notitie

De *disconteringsvoet* die moet worden gehanteerd in de berekening van de contante waarde ten behoeve van het treffen van een verliesvoorziening voor negatieve grondexploitaties wordt voor alle gemeenten gelijk gesteld aan het maximale meerjarig streefpercentage van de Europese Centrale Bank voor de inflatie binnen de Eurozone.

I Uit paragraaf 4.6 van deze notitie:

De lasten en baten verband houdende met grondexploitaties worden in de exploitatieverantwoord en via een tegenboeking (onderhanden werk) naar de balans gemuteerd.

Het is niet toegestaan om gelden uit eigen middelen (reserves) in mindering te brengen op de onderhanden werk positie van de bouwgronden in exploitatie.

J Uit paragraaf 4.8 van deze notitie:

Overgangsbepaling: De wijzigingen in de verslaggevingsregels rondom grondexploitaties voortvloeiend uit deze notitie grondexploitaties met ingangsdatum 1 januari 2016 hebben bij verwerking in 2016 géén effect op de waardering van de BIE en de vermogenspositie van gemeenten ultimo 2015.

K Uit paragraaf 5.4 van deze notitie

De presentatie van de te verwachten resultaten in de paragraaf grondbeleid dient te gebeuren tegen nominale waarde. Wanneer bij de berekening van de voorziening voor de verliesgevende grondexploitaties een andere waarderinggrondslag wordt gehanteerd (de contante waarde), dan moet het effect hiervan op de te verwachten resultaten voor zowel de negatieve als de positieve grondexploitaties worden toegelicht in de paragraaf grondbeleid.

L Uit paragraaf 5.5 van deze notitie

Het treffen van een afboeking of een voorziening gebeurt bij een geprognosticeerd verlies direct ter grootte van dit volledige verlies. Als sprake is van een voorziening ingericht ter bestrijding van de (verwachte) tekorten in grondexploitaties, dan moet die worden gepresenteerd als een waardecorrectie op de post Bouwgrond in exploitatie. Deze wijze van verantwoording is naar analogie van de voorziening voor dubieuze debiteuren.

Notitie Grondexploitaties

II. Aanbevelingen

A Uit paragraaf 4.3.1 van deze notitie:

De Commissie BBV adviseert om de wijze waarop met de toerekening van bovenwijkse voorzieningen wordt omgegaan, vast te leggen in de financiële verordening.

B Uit paragraaf 4.6 van deze notitie:

De Commissie BBV adviseert gemeenten een grondprijzenbrief op te stellen met een vastgestelde uitgifteprijs voor zowel maatschappelijke grond als intern door te leveren grond, waar bij interne levering alleen fiscaal gezien eventuele resultaten worden gerealiseerd. Herwaardering van gronden is binnen het BBV niet toegestaan.

C Uit paragraaf 5.5 van deze notitie

De Commissie BBV beveelt voor het tussentijds winst nemen aan dat de lokale afweging tussen het voorzichtigheidsbeginsel en het realisatiebeginsel nader wordt uitgewerkt, bijvoorbeeld in de Financiële verordening. Het voorzichtigheidsbeginsel leidt er immers toe dat realisatie van winst moet worden uitgesteld tot daarover voldoende zekerheid bestaat. Dit betekent echter niet dat pas winst moet worden genomen bij het afsluiten van het grondexploitatiecomplex. Er zijn situaties denkbaar waarbij reeds eerder voldoende zekerheid is voor winst nemen. Volgens het realisatiebeginsel dient in die gevallen de winst dan ook te worden genomen. Hierbij dient de percentage of completion methode te worden gevolgd.

2. Grondbeleid

Eén van de middelen voor een gemeente om de ruimtelijke doelstellingen te verwezenlijken, bijvoorbeeld op het gebied van volkshuisvesting, natuur en groen, infrastructuur en maatschappelijke voorzieningen, is het gemeentelijke grondbeleid. Om dit grondbeleid te kunnen voeren kan een gemeente gronden aankopen met als doel deze gronden om te vormen naar bouwrijpe grond en vervolgens te verkopen of in erfpacht uit te geven. Sinds de vroege jaren negentig nemen bouwers positie in op de grondmarkt. Gemeenten proberen sindsdien toch regie te voeren en zich van revenuen te verzekeren door zeggenschap over de grond te krijgen. Vaak gebeurt dit in de vorm van een toezegging van een bouwclaim. Daarbij komen gemeente en marktpartijen overeen dat marktpartijen hun grondpositie overdragen aan de gemeente, om deze later, na bouwrijp maken, weer terug te kopen. Daarnaast gebeurt dit ook in het kader van publiek private samenwerkingen waarin gemeente en marktpartijen een gezamenlijke onderneming oprichten om de grond tot ontwikkeling te brengen. De gemeente neemt dan meestal het bouwrijp maken op zich en zij ontvangt een deel van de verkoopopbrengsten (ze is immers mede-eigenaar van de onderneming).

Een gemeente kan echter ook faciliterend grondbeleid nastreven. In dat geval verwerft de gemeente niet zelf gronden in eigendom, maar verleent vergunningen en vervaardigt of wijzigt bestemmingsplannen ten behoeve van burgers en ondernemingen. Overigens verwerft en vervaardigt de gemeente dan nog steeds vaak grond, maar dan alleen voor het openbaar gebied.

Minister Schultz van Haegen (IenM) schrijft in haar brief aan de Tweede Kamer d.d. 25 november 2015 over de visie van het kabinet op het grondbeleid: *'Grondbeleid is maatwerk. Het te voeren beleid kan per gebied en per opgave verschillen. Daarom is grondbeleid bij uitstek een gemeentelijke aangelegenheid...'* Daarbij geeft zij aan dat door de effecten van de crisis op het actieve grondbeleid gemeenten *'...zich de afgelopen jaren terughoudender gaan opstellen in het voeren van een actief grondbeleid en zijn in plaats hiervan steviger regie gaan voeren op gebiedsontwikkelingen.'*

In de volgende paragrafen wordt kort ingegaan op de verschillende vormen van gemeentelijk grondbeleid.

2.1. Actief grondbeleid

Bij actief grondbeleid worden gronden ontwikkeld, welke in eigendom zijn of komen van de gemeente. De gronden kunnen op verschillende wijzen zijn verkregen. Dit kan bijvoorbeeld via vrijwillige aankoop, grondruil of door middel van onteigening van grond in het algemeen belang. De gemeente voert zelf de werkzaamheden uit om grond geschikt te maken voor bouw - dit wordt het bouwrijp maken van grond genoemd - en wijzigt (eventueel) het bestemmingsplan. Met de aanleg van werken en voorzieningen zorgt de gemeente er bovendien voor dat deze grond wordt ontsloten. Deze grond wordt vervolgens als bouwrijpe- en functiegeschikte (woonrijpe-) grond verkocht of in erfpacht uitgegeven aan één of meerdere partijen (bouwers, projectontwikkelaars, beleggers, corporaties, en/of particulieren). Bij verkoop zorgt de derde partij vervolgens voor bebouwing. De nieuw ontstane openbare ruimte in het gebied wordt 'overgedragen' aan het gemeentelijk onderdeel dat verantwoordelijk is voor het beheer van de openbare ruimte en dat tevens het structurele beheer en onderhoud uitvoert.

Notitie Grondexploitaties

Het verschil tussen de aankoopprijs van de grond en de uitgifteprijs van het perceel, komt toe aan de gemeente. Met dit verschil financiert zij de kosten voor het bouwrijp maken. Wanneer grond tussen aankoop en uitgifte in waarde is gestegen zal dit verschil een meerwaarde zijn. Kosten welke (deels) aan deze meerwaarde ten grondslag liggen zijn de uitgaven aan personeel, onderzoek, uitvoering van werken en de aanleg van openbare ruimte. De kosten gaan vaak vele jaren uit voor de opbrengsten, omdat de opbrengsten meestal pas aan het einde van een project worden gerealiseerd. De kosten voor voorfinanciering, rentelasten en tijdelijk beheer komen daarom ook voor rekening van de gemeente. Indien er met een grondexploitatie overschotten worden behaald, dan kunnen deze overschotten via een bestemmingsreserve worden aangewend om de ontwikkeling van een ander, niet-rendabel, project mogelijk te maken. De overschotten kunnen ook worden toegevoegd aan de algemene middelen.

2.2. Publiek-private samenwerking (PPS)

Omdat de gemeentelijke kosten voor bouwrijp maken vóór 2008 niet afdwingbaar in rekening te brengen waren bij marktpartijen kozen gemeenten er vaak voor een bouwclaim af te sluiten. Een bouwclaim wordt vaak geschaard onder de samenwerkingsvormen. In beginsel heeft de gemeente daarbij echter het economisch risico op het bouwrijp maken. De gemeente kan er voor kiezen om samen met een private partij een stuk grond te gaan ontwikkelen. Er wordt dan een gezamenlijke onderneming gestart, waarin partijen gezamenlijk gronden inbrengen en ontwikkelen. De samenwerking kan in verschillende vormen plaatsvinden. Meestal wordt een aparte entiteit opgericht, bijvoorbeeld een BV of NV of in een BV/ CV lichaam. In deze samenwerkingsverbanden wordt het economisch risico op het bouwrijp maken gedeeld tussen gemeente en marktpartijen.

Indien gronden worden ontwikkeld in een aparte entiteit, dan moeten de verslaggevingsregels worden toegepast die voor de betreffende entiteit van toepassing zijn. De verslaggevingsregels in het BBV en daarop aansluitend deze notitie zijn alleen van toepassing voor gemeenten, provincies en gemeenschappelijke regelingen.

2.3. Faciliterend grondbeleid

Gemeentelijke grondbedrijven voeren de laatste jaren steeds vaker zogenoemd faciliterend grondbeleid. Faciliterend grondbeleid houdt in dat de gemeente het particulieren mogelijk maakt grond te exploiteren. De gemeente koopt dan niet zelf grond aan (wordt geen eigenaar), maar oefent haar invloed op de inrichting van de grond uit via het bestemmingsplan, de anterieure overeenkomst en/of een posterieure overeenkomst met een exploitatieplan. Gemeentelijke kosten verbonden aan de desbetreffende grondexploitatie kan zij op de particuliere exploitant verhalen. Deze mogelijkheid bestaat sinds 1 juli 2008 en is vastgelegd in de Afdeling Grondexploitatie van de Wet ruimtelijke ordening (Wro), die de regels voor het faciliterend grondbeleid en kostenverhaal bevat.

Op financieel vlak gaat het bij faciliterend grondbeleid om het verhalen van gemaakte kosten voor de ontwikkeling van een locatie, zoals de kosten van verwerving en de aanleg van de infrastructuur en voorzieningen in het openbaar gebied. In deze notitie wordt niet apart ingegaan op de verslaglegging van faciliterend grondbeleid. Hiervoor wordt verwezen naar de separate notitie 'Faciliterend grondbeleid' van de Commissie BBV. Wel dient er een nadrukkelijke administratieve scheiding te bestaan tussen actieve en faciliterende grondontwikkeling, mede ingegeven vanuit fiscale afwegingen, zie paragraaf 6.4.

Notitie Grondexploitaties

3. Gronden binnen het BBV

Het BBV specificeert het bezit van grond naar de volgende activa:

- (1) Materiële vaste activa,
- (2) Bouwgrond in exploitatie (BIE)
- (3) Voorraad grond

Onderdeel 2 Bouwgrond in exploitatie (BIE) wordt in hoofdstuk 4 uitgebreid behandeld. In dit hoofdstuk wordt eerst de relatie gelegd tussen grondbezit en de principes die in het BBV daarover zijn opgenomen.

3.1 Grond als vast actief

Over grond als vaste materiële activa kan worden gesteld, dat deze grond een vaste bestemming heeft en niet in een transformatieproces zit. Dit geldt ook voor gronden die anticiperend en strategisch zijn aangekocht maar waarbij (nog) geen sprake is van een raadsbesluit met de vaststelling van het grondexploitatiecomplex, inclusief grondexploitatiebegroting. Veelal zal er sprake zijn van ondergrond van gebouwen, wegen, parken, pleinen of van land-/bosbouwgronden. Er is dus geen sprake van een vervaardigingsprijs maar van een verkrijgingsprijs. Op de boekwaarde van deze grond mogen daarom ook geen kosten, zoals rente, worden bijgeschreven.

De activering van alle soorten grond geschiedt in de eerste plaats steeds tegen (historische) verkrijgingprijs (artikel 63.1 BBV) en bijkomende kosten. Op grond wordt niet afgeschreven. Grond wordt wel afgewaardeerd tot de marktwaarde indien sprake is van een (duurzaam) lagere marktwaarde (artikelen 65.1 en 65.2 BBV).

In de notitie Waardering vastgoed van de Commissie BBV zijn nadere bepalingen opgenomen rondom de waardering van vastgoed. Grond onder het vastgoed dient in principe separaat te worden geactiveerd. Op grond wordt immers niet afgeschreven. De notitie Waardering vastgoed is dan ook niet van toepassing op gronden. Gronden onder een vorm van opstal worden gewaardeerd tegen verkrijgingprijs danwel lagere marktwaarde, ongeacht de functie van de opstal op die grond. Ook gronden met een functie voor bijvoorbeeld natuur, groen of landbouw dienen te worden afgewaardeerd indien sprake is van een duurzaam lagere marktwaarde in de bestemming die de grond op dat moment heeft. Deze marktwaardetoets zal met name relevant zijn op het moment van een bestemmingswijziging van de grond. Ook marktontwikkelingen kunnen een aanleiding zijn voor het uitvoeren van een marktwaardetoets.

3.2 Voorraad ruilgronden

Onder de voorraden valt ook een deel van de zogenoemde ruilgronden. Deze gronden zijn dus niet verkregen of aangekocht met het stellige voornemen tot toekomstige bouw, maar om op afzienbare termijn door te verkopen of te ruilen voor gronden waarop wel een toekomstige bouw is/wordt voorgenomen. Omdat er voor deze ruilgronden geen vervaardigingsproces zal gaan plaatsvinden, kan er geen sprake zijn van activeerbare vervaardigingskosten.

Indien deze gronden (tijdelijk) worden gebruikt voor een maatschappelijke of economische functie (bijv. recreatief, parkeervoorziening, agrarisch), dan behoren dergelijke gronden gedurende deze tijd tot de materiële vaste activa. Indien geen sprake is van gebruik of de gronden op korte termijn

Notitie Grondexploitaties

worden vervreemd, dan worden deze verantwoord onder de voorraad handelsgoederen (BBV art. 38 lid c).

3.3 Grondbanken zonder transformatie

Gemeenten kopen en verkopen ook gronden zonder transformatie. Deze gronden vallen onder het onderhanden werk (BBV art. 38 lid b), maar zijn géén bouwgrond in exploitatie. Rente² en ambtelijke uren die worden besteed aan de grondbanken kunnen onder het onderhanden werk tot de vervaardigingsprijs worden gerekend.

Wanneer met de kopende partij een hogere contractuele rente is afgesproken, kan nog steeds maximaal de gewogen gemiddelde rente over het vreemd vermogen worden geactiveerd op de onderhanden werk positie. Het staat de gemeente echter vrij om in de overdrachtprijs wel te rekenen met het hogere afgesproken rentepercentage. Hierdoor kan een positief resultaat ontstaan op het moment van overdracht van de grond.

3.4 Grondbanken met transformatie

Het komt ook voor dat gemeenten gronden aankopen en na enige transformatie (bijv. sloophandelingen en enkele werkzaamheden van bouwrijpmaken) de grond vervolgens verkopen. Een ontwikkelaar voert vervolgens de resterende werkzaamheden uit om de grond bouw- en woonrijp te maken om uiteindelijk de bouwkavels op de markt te zetten. Hoewel niet volledig wordt voldaan aan de definitie van BIE, wordt in een dergelijke geval de gemeentelijke grondbankactiviteit wel als BIE aangemerkt en ook als zodanig verantwoord.

3.5 Verwerving

Gemeenten zijn verplicht om bepaalde procedures in acht te nemen bij de verwerving en vervreemding van grond. Er is ofwel een onvoorwaardelijke biedprocedure ofwel een taxatie door een onafhankelijke deskundige verplicht. Dat is een Europese regel om een “vermoeden van staatssteun” in de zin van het bevoordelen van een individuele onderneming te vermijden. Voor meer bijzonderheden wordt verwezen naar de brochures over staatssteun van de ministeries van I&M en BZK.

² Alleen rente over vreemd vermogen, geen rente over eigen vermogen. Conform methodiek rentetoerekening BIE, zie paragraaf 4.4.

4. Bouwgronden in exploitatie

4.1. Definitie

Bouwgrond in exploitatie (BIE) heeft in alle gevallen betrekking op grondexploitatie in de uitvoeringsfase. In het verleden is in de praktijk een veelheid aan grondontwikkeling gerelateerde projecten geschaard onder het begrip grondexploitaties. Naast lopende operationele grondexploitatiecomplexen valt hierbij te denken aan niet-actieve grondexploitatiecomplexen (ingetrokken/stilgelegd/nog niet gestart), anticiperend aangekochte gronden, herinrichtingsprojecten openbare ruimte, faciliterend grondbeleid met kostenverhaal, werken voor derden en vastgoedontwikkeling. Vanuit het belang van eenduidigheid is voor de afbakening van het begrip bouwgrond in exploitatie en de hieraan toe te rekenen kosten gekozen om zoveel mogelijk aan te sluiten bij de bestaande spelregels zoals vastgelegd in de Wet ruimtelijke ordening. Op basis daarvan is gekomen tot de definitie die binnen het BBV voor bouwgronden in exploitatie per 2016 geldt:

Definitie Bouwgrond in exploitatie (BIE): gronden in eigendom van een provincie onderscheidenlijk een gemeente, waarvoor provinciale staten onderscheidenlijk de raad een grondexploitatiecomplex en een grondexploitatiebegroting heeft vastgesteld.

Deze definitie leidt tot de volgende stellige uitspraak van de Commissie BBV:

Het startpunt van 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.

Feitelijk betreffen bouwgronden in exploitatie die gronden die zich in het transformatieproces bevinden waarbij in bezit zijnde grond en (eventueel) aanwezige opstallen worden omgevormd naar bouwrijpe grond, met als oogmerk (opnieuw) te worden bebouwd. Overige projecten dienen duidelijk te worden onderscheiden van bouwgronden in exploitatie.

4.2. Grondexploitatiecomplex

De term grondexploitatiecomplex is in het BBV geïntroduceerd via artikel 70 (in het herziene BBV m.i.v. 2016: artikel 52d) en wordt in de praktijk vaak aangeduid als grondexploitatie of grex. Een grondexploitatiecomplex is een ruimtelijk plan, voorzien van een financiële vertaling. Het grondexploitatiecomplex bevat de grondexploitatieopzet met daarin in elk geval opgenomen (a) een kaart van het grondexploitatiecomplex, (b) een beschrijving van de bouwkavels, de bestemming en toegestane bouwvolumes, de omschrijving van de werken en werkzaamheden voor het bouwrijp maken van het grondexploitatiecomplex, de aanleg van nutsvoorzieningen en het inrichten van de openbare ruimte in het grondexploitatiecomplex, en (c) een grondexploitatiebegroting. Deze grondexploitatiebegroting definieert de Commissie BBV als volgt:

Definitie grondexploitatiebegroting: De financiële vertaling van een grondexploitatiecomplex, waarbij de kosten en opbrengsten gefaseerd zijn in de tijd, met een richttermijn van 10 jaar (voortschrijdend).

Notitie Grondexploitaties

Een toenemende looptijd van grondexploitaties betekent een toenemende onzekerheid ten aanzien van de haalbaarheid van begrote opbrengsten en een toenemend risico op kostenoverschrijdingen. Naar mate projecten een langere looptijd hebben en investeringen en kosten worden gemaakt die pas op (zeer) lange termijn kunnen worden terugverdiend, zullen de onzekerheden en risico's zodanig omvangrijk kunnen worden dat activering niet meer aan de orde kan zijn. De Commissie BBV doet daarom de volgende stellige uitspraak:

Om de risico's die samenhangen met zeer lang lopende projecten te beperken mag de looptijd van een grondexploitatiecomplex maximaal 10 jaar bedragen.

Deze 10 jaar dient te worden gehanteerd als richttermijn, die voortschrijdend moet worden gezien en waar gemotiveerd van kan worden afgeweken. Een gemotiveerde afwijking houdt in dat deze motivatie is geautoriseerd door de raad en verantwoord in de begroting en de jaarstukken. De motivatie moet tevens zijn voorzien van risico-beperkende beheersmaatregelen die de gemeente heeft genomen om de onzekerheden en risico's die gepaard gaan met de langere looptijd te mitigeren.

Een voortschrijdende termijn van 10 jaar houdt in dat na afloop van het eerste jaar, weer één jaar kan worden toegevoegd aan de termijn. De prognose, die jaarlijks wordt geactualiseerd, omvat steeds een maximale periode van 10 jaar. De 10-jaarstermijn start in het begrotingsjaar, waarna de prognose nog maximaal 9 aanvullende jaren mag bevatten. Stel: in het begrotingsjaar 2016 wordt een grondexploitatiecomplex (grex) vastgesteld. De grex mag maximaal 10 prognosejaren behelsen, dus 2016 t/m 2025. Bij actualisatie van de grex in 2017 is dit vervolgens 2017 t/m 2026.

Mogelijke beheersmaatregelen moeten worden gezien vanuit de overweging dat opbrengsten in de verdere toekomst steeds minder goed te prognosticeren zijn en dat daardoor de waarde van de schattingen over het eindsaldo van een grondexploitatie steeds beperkter wordt. De beheersmaatregelen zouden vanuit die optiek vooral gericht moeten zijn op het mitigeren van de risico's naarmate de terugverdien termijn langer duurt dan 10 jaar. De gemeente bepaalt op basis van de specifieke omstandigheden welke beheersmaatregelen passend zijn. Hierbij kan gedacht worden aan:

- het hebben van daadwerkelijke afzetcontracten voor de periode verder dan 10 jaar;
- het hebben van herleidbare afspraken (intenties van projectontwikkelaars/corporaties) voor de periode verder dan 10 jaar;
- het hebben van harde opbrengsten in eerdere jaren die alle kosten van de exploitatie over de gehele looptijd op voorhand dekken;
- voor de berekening van het eindsaldo (en het bepalen van de mogelijke verliesvoorziening) niet rekenen met een indexering op de opbrengsten die verder liggen dan 10 jaar;
- andere maatregelen die de omvang van het geïnvesteerd vermogen beperken en daarmee de risico's verkleinen op onvoldoende dekking vanuit (nog te realiseren) grondexploitatiebaten.

4.2.1. Budgetrecht

De bevoegdheid voor het openen en vaststellen van het grondexploitatiecomplex en de bijbehorende grondexploitatiebegroting ligt bij de raad. Deze bevoegdheid van de raad vloeit voort

Notitie Grondexploitaties

uit het budgetrecht dat de raad heeft bij het vaststellen van de begroting, zie ook artikel 189 van de Gemeentewet. De raad stelt de grondexploitatiebegroting vast, mede op basis van een bestemmingsplan.

De raad stelt meestal budgetten beschikbaar voor de uitvoering van de grondexploitatiebegroting. Deze budgetten regelen de financiering en dekking van de uitvoering van de grondexploitatiebegroting en zijn dan bestemd voor aankopen, wegeaanleg, groenaanleg, riolering, enzovoort. Apart budgetten beschikbaar stellen is niet expliciet nodig als de autorisatie van de (deel)budgetten is geregeld in het kader van de begrotingscyclus. Jaarlijks wordt dan een (deel)budget vrijgegeven en vastgesteld door opname in de begroting. Omdat de baten en lasten van de grondexploitaties via de exploitatierekening worden begroot en verantwoord, geldt het budgetrecht op het niveau van de jaarschijf zoals vastgesteld in de begroting. Volgens de Gemeentewet is er sprake van een onrechtmatigheid wanneer een afwijking (veelal een overschrijding van lasten en onderschrijding van baten) op deze jaarschijf wordt gerealiseerd. De weging van deze onrechtmatigheid is vervolgens afhankelijk van de gemaakte afspraken met de raad en de passendheid van de afwijking binnen het door de raad vastgestelde grex.

Om onduidelijkheid over de budgetten te voorkomen, verdient het aanbeveling om heldere afspraken met de raad te maken over de wijze waarop met afwijkingen ten opzichte van de jaarschijf wordt omgegaan (bijvoorbeeld in de Financiële verordening). In de afspraak wordt vastgelegd of afwijkingen ten opzichte van de jaarschijf direct moeten worden gemeld bij de raad of alleen indien en voorzover deze afwijkingen niet passen binnen het totale vastgestelde grondexploitatiecomplex. In dit laatste geval wordt de afwijking meegenomen in de jaarlijkse actualisatie van het grondexploitatiecomplex. De afspraken kunnen ook een bepaalde bandbreedte behelzen waarbinnen afwijkingen niet direct hoeven te worden gemeld aan de raad.

4.2.2. Wijziging grondexploitatiecomplexen

Er zal jaarlijks een herziening van de grondexploitatiebegroting moeten plaatsvinden, alleen al vanwege waarderingen die voor de jaarrekening relevant zijn. De impact van die jaarlijkse herziening kan echter verschillen. Hierna wordt beschreven wat de Commissie BBV als minimaal vereist ziet met betrekking tot de jaarlijkse herziening.

In de paragraaf grondbeleid (artikel 16 BBV) dient, naast beleidsvoornemens en een aanduiding van de wijze van beleidsrealisatie, een actuele prognose te worden gegeven van de te verwachten resultaten van de totale grondexploitatie. Er kunnen zich betrekkelijk grote fluctuaties voordoen in de prognoses, vooral als de plannen erg afhankelijk zijn van ontwikkelingen in de markt voor bouwrijpe grond. Hierbij moeten ook landelijke en regionale ontwikkelingen worden betrokken, zoals economische en demografische trends die van invloed kunnen zijn op de woningbehoefte en de betaalbaarheid daarvan.

Het uitgangspunt is dat de grondexploitatiebegroting tenminste jaarlijks wordt herzien. Een jaarlijkse herziening sluit goed aan bij de gemeentelijke begrotingssystematiek. De systematiek van de jaarlijkse verslaglegging bij gemeenten (artikel 24 BBV) vraagt onder meer om het geven van een zo reëel mogelijk financieel beeld. Dit houdt ook in dat het beeld van de grondexploitaties jaarlijks

Notitie Grondexploitaties

wordt geactualiseerd en dat op zijn minst ook de realiteit van de waarderingen jaarlijks wordt gezien. De wijzigingen bij de actualisaties moeten duidelijk worden toegelicht.

Als de herziening betrekking heeft op ondergeschikte punten, kan volstaan worden met een aanpassing van de grondexploitatiebegroting als normaal onderdeel van de jaarlijkse begroting- en verslagleggingprocedures. Voorbeeld is de vervanging van een raming van kosten door werkelijk gemaakte kosten. Ook voor herzieningen die het gevolg zijn van autonome ontwikkelingen (zoals de prijsontwikkeling van civieltechnisch werk) met beperkt financieel gevolg kan worden volstaan met aanpassing van de grondexploitatiebegroting in het reguliere begrotings- en verslaggevingsproces. Als herzieningen betrekking hebben op belangrijke punten zoals planinhoudelijke wijzigingen (programmering, planning, etc.), danwel materiële financiële gevolgen hebben, dan zal de raad uitgebreider moeten worden geïnformeerd in het kader van de gevraagde besluitvorming. De Commissie BBV doet daarom de stellige uitspraak:

Jaarlijks zal een herziening van de grondexploitatiebegroting moeten plaatsvinden. Een actualisatie van het grondexploitatiecomplex en de grondexploitatiebegroting met planinhoudelijke wijzigingen, danwel autonome wijzigingen met materiële financiële gevolgen, moet opnieuw door de raad worden vastgesteld.

Om helderheid te verschaffen over de afweging wanneer (autonome) wijzigingen een materieel financieel gevolg hebben, kunnen afspraken met de raad omtrent de te hanteren financiële marges worden vastgelegd in de financiële verordening.

4.3. Kostentoe rekening

Volgens het BBV dienen bouwgronden in exploitatie (BIE) te worden verantwoord als vlottend actief onder de voorraden, meer specifiek als onderhanden werk. Gronden die worden verworven met het oog op exploitatie (strategisch en anticiperend) worden in eerste instantie geactiveerd onder de materiële vaste activa (MVA). Pas wanneer de raad het grondexploitatiecomplex inclusief grondexploitatiebegroting heeft vastgesteld, wordt de grond gekwalificeerd als BIE. De (eerder) verworven grond wordt op dat moment overgeboekt van MVA naar voorraad onderhanden werk. Initieel vindt activering op de MVA plaats tegen verkrijgingsprijs. De verkrijgingsprijs omvat de inkoopprijs en de bijkomende kosten. Voorbeelden van bijkomende kosten als bedoeld in BBV artikel 63, 2e lid zijn transactiekosten (makelaars- en notariskosten), taxatiekosten en schadeloosstellingen.

Wanneer de grond kwalificeert als BIE, vindt waardering plaats tegen vervaardigingsprijs. Dit betekent dat naast de verkrijgingsprijs van de grond, ook overige kosten die rechtstreeks kunnen worden toegerekend aan de vervaardiging van de grondexploitatie kunnen worden geactiveerd (BBV art. 63 lid 3). De verkrijgingprijs plus de overige kosten worden per grondexploitatie geactiveerd op de onderhanden werk post op de balans en vormen tezamen de vervaardigingprijs.

Voor de kosten die aan BIE kunnen worden gerekend tot de vervaardigingskosten als bedoeld in artikel 63, 3^e lid BBV, wordt aangesloten op de kostensoortenlijst zoals opgenomen artikel 6.2.4 van het Besluit ruimtelijke ordening. Dit betekent dat maximaal deze kostensoorten kunnen worden toegerekend aan de BIE, waarbij ten aanzien van de rente onder punt 'n' van deze lijst alleen de rente over het vreemd vermogen mag worden toegerekend en geen rente over het eigen

Notitie Grondexploitaties

vermogen. Zie paragraaf 4.4 van deze notitie.

Zoals aangegeven bevat deze lijst de kostensoorten die maximaal kunnen worden toegerekend aan de BIE. De opzet van deze lijst maakt het in principe mogelijk om alle kosten, die gemoeid zijn met de ontwikkeling van locaties mee te nemen. De 'kan'-bepaling betekent dat het niet verplicht is om deze kosten toe te rekenen. Vanuit fiscaal oogpunt (VpB) is het echter wel verstandig om zoveel kosten als toegestaan toe te rekenen. De kostensoortenlijst uit het Besluit ruimtelijke ordening (Bro) wordt ook door de fiscus gehanteerd als toerekenbare kosten in het kader van de Vennootschapsbelasting. Hierdoor behoeven er bij het opstellen van de fiscale winstbepaling geen correcties te worden toegepast op de binnen het BBV toegerekende kosten.

De kostensoortenlijst zoals opgenomen in artikel 6.2.4 van het Bro is het uitgangspunt voor de grondexploitatieberekening ten behoeve van de waardering van de BIE volgens het BBV in de gemeentelijke jaarrekening. Dit betekent niet dat alle regels vanuit de Wro, het Bro en de bijbehorende jurisprudentie hierdoor van toepassing worden binnen het BBV. Binnen het BBV wordt gebruik gemaakt van een bestaande lijst met kosten die kunnen worden toegerekend in het kader van grondexploitaties. De 'kan'-bepaling binnen het BBV is ook anders dan het verplichte karakter die de kostensoortenlijst heeft in het kader van kostenverhaal. In tegenstelling tot kostenverhaal bestaat bij grondexploitaties geen risico op staatssteun wanneer kosten uit de Bro-kostensoortenlijst niet worden toegerekend aan de BIE. De opbrengsten die worden gegenereerd vanuit de BIE zijn namelijk niet afhankelijk van de toegerekende kosten, maar worden bepaald door de markt.

4.3.1. Bovenwijkse voorzieningen

Op basis van de Bro-kostensoortenlijst kunnen ook bovenwijkse voorzieningen nog steeds worden toegerekend aan de grondexploitatie. Voor de omvang van de toerekening van deze kosten zijn de volgende criteria van belang:

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

Overigens gelden deze criteria uiteraard ook voor de overige (binnenplanse) kosten uit de kostensoortenlijst. Hier zal dit echter altijd leiden tot een volledige toerekening van deze kosten aan de grondexploitatie.

Kosten voor de ontsluiting van een nieuw gebied is een voorbeeld van een bovenwijkse voorziening. Wanneer deze kosten worden gemaakt voor meerdere locaties of meerdere deelfasen van een grex, dan worden deze kosten naar rato verdeeld over de betrokken locaties. Wanneer (een deel van) de locaties nog niet als BIE in ontwikkeling is genomen, kan dat deel van de kosten van deze bovenwijkse voorziening (nog) niet op het onderhanden werk worden geactiveerd. Er is immers nog geen actieve grondexploitatie geopend waar deze kosten aan kunnen worden toegerekend. De Commissie BBV doet daarom de stellige uitspraak dat:

Notitie Grondexploitaties

Het deel van de kosten van bovenwijkse voorzieningen dat aan een in de toekomst te openen grondexploitatie wordt toegerekend, moet tot het moment dat de betreffende grond feitelijk in exploitatie wordt genomen, worden geactiveerd onder de betreffende categorie materiële vaste activa. Naar de aard van de bovenwijkse voorzieningen zal de betreffende activacategorie veelal de activa met maatschappelijk nut zijn (bijv. ontsluitingswegen, bruggen, etc.).

In de periode van activering als maatschappelijk nut tot en met het eventueel openen van de betreffende grondexploitatie, moet conform artikel 64, 3^e lid BBV, vanaf de ingebruikname worden afgeschreven op het actief op basis van de verwachte gebruiksduur.

Zodra de betreffende grondexploitatie waartoe de voorziening kan worden gerekend operationeel wordt, kan de resterende boekwaarde worden ingebracht als kosten in de grondexploitatie. De gemeente kan er ook voor kiezen om de kosten niet toe te rekenen aan de grondexploitatie, maar deze als materieel vast actief laten staan. De Commissie BBV adviseert om de wijze waarop met de toerekening van dergelijke bovenwijkse voorzieningen wordt omgegaan, vast te leggen in de financiële verordening.

Sparen voor niet aan de grondexploitatie toerekenbare bovenwijkse voorzieningen die later worden aangelegd (na afsluiting van de grondexploitatie), is nog steeds mogelijk. Dit kan echter niet meer via een toevoeging aan een voorziening bovenwijkse voorzieningen, maar kan plaatsvinden via een bestemmingsreserve. Wanneer bij afsluiting van de grondexploitatie een positief resultaat bestaat, kan (een deel van) dit resultaat via resultaatbestemming worden toegevoegd aan een bestemmingsreserve bovenwijkse voorzieningen. Ook vanuit de algemene middelen kan toevoeging aan de bestemmingsreserve plaatsvinden. De instelling van een dergelijke bestemmingsreserve en de toevoegingen en onttrekkingen dienen uiteraard door de raad te worden vastgesteld.

Voor bestaande voorzieningen bovenwijkse voorzieningen doet de Commissie BBV de volgende stellige uitspraak:

Het is vanaf 2016 niet meer toegestaan om toevoegingen te doen aan een voorziening voor bovenwijkse voorzieningen. Bestaande voorzieningen per ultimo 2015 mogen worden gehandhaafd en kunnen volgens planning worden afgewikkeld. Sparen voor bovenwijkse voorzieningen die na het afsluiten van een grondexploitatie zullen worden aangelegd, is nog wel mogelijk via een door de raad in te stellen bestemmingsreserve. Toevoegingen aan deze bestemmingsreserve kunnen alleen plaatsvinden via resultaatsbestemming.

4.3.2. Voorbereidingskosten

Door de scherpere afbakening van het startmoment van een BIE i.c.m. het afschaffen van en daardoor niet meer kunnen activeren van kosten op NIEGG, kunnen (voorbereidings-)kosten die worden gemaakt in de periode vóórdat de grondexploitatie wordt vastgesteld door de gemeenteraad, nog niet op het onderhanden werk worden geactiveerd wanneer de betreffende BIE nog niet operationeel is. Inherent aan de voorbereidingsfase is immers dat er nog geen operationele grondexploitatie is geopend waar deze kosten aan kunnen worden toegerekend. Voorbeelden van dergelijke voorbereidingskosten zijn o.a. bestemmingsplankosten, apparaatskosten voorbereiding en planschadevergoedingen.

Notitie Grondexploitaties

Wanneer de gemeente deze kosten wil toerekenen aan de grondexploitatie, dan zijn dit kosten van onderzoek en ontwikkeling van een bepaald actief. Deze kosten kunnen op basis van BBV art. 34b worden geactiveerd als immateriële vaste activa. Om te voorkomen dat hier een veelheid aan voorbereidingskosten worden geactiveerd zonder dat er een concreet perspectief bestaat op de feitelijke ontwikkeling van gronden, doet de Commissie BBV aanvullend op de voorwaarden genoemd in artikel 60 de volgende stellige uitspraak:

Het activeren van voorbereidingskosten voor grondexploitaties als kosten van onderzoek en ontwikkeling onder de immateriële vaste activa is toegestaan onder de volgende voorwaarden:

1. De kosten moeten passen binnen de kostensoortenlijst van het Bro; en
2. De kosten mogen maximaal 5 jaar geactiveerd blijven staan onder de immateriële vaste activa. Na maximaal 5 jaar moeten de kosten hebben geleid tot een actieve grondexploitatie danwel worden afgeboekt t.l.v. het jaarresultaat; en
3. Plannen tot ontwikkeling van de grond waarvoor de voorbereidingskosten worden gemaakt, moeten bestuurlijke instemming hebben, blijkend uit een raadsbesluit of – indien gedelegeerd – een collegebesluit.

Ten behoeve van de vennootschapsbelasting worden deze kosten overigens jaarlijks meegenomen in de fiscale winstbepaling. Deze kosten maken immers deel uit van de kostensoortenlijst van het Bro, die ook door de fiscus als uitgangspunt wordt gehanteerd bij het bepalen van de fiscaal aftrekbare kosten.

4.3.3. Investerings in de openbare ruimte

Investerings in de openbare ruimte kunnen op basis van punt 'c' van de Bro-kostensoortenlijst (kosten van de aanleg van voorzieningen in een grondexploitatiegebied) worden toegerekend aan de betreffende grondexploitatie. In het BBV staat echter ook dat overige kosten, welke rechtstreek aan de vervaardiging kunnen worden toegerekend, onderdeel uitmaken van de vervaardigingsprijs. In artikel 63 BBV lid 1 tot en met 3 is hierover het volgende opgenomen:

Artikel 63 BBV (lid 1 t/m 3):

1. Activa worden gewaardeerd op basis van de verkrijgings- of vervaardigingsprijs.
2. De verkrijgingsprijs omvat de inkoopprijs en de bijkomende kosten.
3. De vervaardigingsprijs omvat de aanschaffingskosten van de gebruikte grond- en hulpstoffen en de overige kosten, welke rechtstreeks aan de vervaardiging kunnen worden toegerekend. In de vervaardigingsprijs kunnen voorts worden opgenomen een redelijk deel van de indirecte kosten en de rente over het tijdvak dat aan de vervaardiging van het actief kan worden toegerekend; in dat geval vermeldt de toelichting dat deze rente is geactiveerd.

Artikel 63 lid 3 is in dit opzicht het meest bepalend omdat daarin is aangegeven welke kosten tot de vervaardiging behoren of kunnen worden toegerekend. Meer in het bijzonder gaat het om de vraag welke overige kosten moeten worden toegerekend aan de grondexploitatie en daarbij spelen de begrippen causaliteit, proportionaliteit en profijt een rol. Deze begrippen moeten in samenhang worden gezien. De directe kosten behoren tot de (minimale) vervaardigingsprijs. Ten aanzien van de indirecte kosten bestaat beleidsvrijheid inzake het wel of niet toerekenen aan de vervaardigingsprijs.

Notitie Grondexploitaties

Causaliteit

Indien de investeringen in de openbare ruimte een directe causale relatie hebben met de ontwikkeling van de grondexploitatie dan kunnen deze kosten tot de vervaardigingsprijs worden gerekend. Met andere woorden: de investeringen in de openbare ruimte worden aangelegd als voortvloeisel uit de ontwikkeling van de grondexploitatie. Een voorbeeld hiervan is het aanleggen van een brug om toegang te krijgen tot het ontwikkelde gebied.

Proportionaliteit en profijtbeginsel

Met betrekking tot de begrippen proportionaliteit en profijtbeginsel dient bij de investering in de openbare ruimte met maatschappelijk nut naar de verhouding openbaar nut en nut voor de grondexploitatie te worden gekeken. Indien het uit de investering voortvloeiende nut voor de grondexploitatie aanzienlijk hoger is dan het algemene nut, dan behoort deze investering tot de vervaardigingskosten van de grondexploitatie. Deze afweging kan ook resulteren in een gedeeltelijke toerekening aan de grondexploitatie. Van de brug zal immers ook door bezoekers van een kerk of een winkel in de wijk gebruik worden gemaakt. De Commissie benadrukt dat de uitkomst van de afweging door de raad moet worden vastgesteld. Eventueel zal aanpassing van gemeentelijke regelgeving moeten plaatsvinden, bijvoorbeeld de Financiële verordening.

Wanneer de begrippen causaliteit, proportionaliteit en profijtbeginsel in samenhang bepalen dat de kosten tot de vervaardigingsprijs kunnen worden gerekend, dan kunnen deze als directe kosten worden verantwoord binnen de grondexploitatie. Indien uit de afweging van de raad blijkt dat het algemeen nut hoger is dan het specifieke nut voor de grondexploitatie, dan kan deze investering onder de materiële vaste activa op de balans worden opgenomen. Deze afweging kan ook resulteren in een gedeeltelijke toerekening aan de grondexploitatie en een gedeeltelijke activering onder de materiële vaste activa. In het Wijzigingsbesluit vernieuwing BBV is toegelicht dat ook met de verplichte activering van investeringen in de openbare ruimte met maatschappelijk nut (met ingang van 1 januari 2017) het mogelijk blijft om deze investeringen ten laste van de betreffende grondexploitaties te brengen.

De Commissie benadrukt dat de uitkomst van de afweging van de verhouding algemeen nut en nut voor de grondexploitatie beargumenteerd door de raad moet worden vastgesteld. Maar ook na vaststelling door de raad is het alleen onder voorwaarden toegestaan bestedingen die eerder als kosten van de grondexploitatie werden aangemerkt als investeringen op de gemeentelijke balans te activeren onder de materiële vaste activa. Deze voorwaarden uit de voormalige notitie 'Toerekening kosten van bestedingen in de openbare ruimte aan grondexploitaties' zijn niet gewijzigd en zijn opgenomen in bijlage 2.

Een raadsbesluit tot wijziging in de systematiek van toerekenen van bestedingen in de openbare ruimte aan grondexploitaties, gevolgd door een begrotingsbesluit of begrotingswijziging dient op grond van artikelen 189 en 192 van de Gemeentewet voor het einde van het boekjaar door de raad te zijn genomen. Inhoudelijk gaat het om een stelselwijziging, waarbij bestedingen die eerder stelselmatig zijn aangemerkt als indirecte kosten van een grondexploitatie dan worden aangemerkt als zelfstandige investeringen. Het besluit tot een stelselwijziging en het begrotingsbesluit kunnen door de raad uiteraard tegelijk worden genomen. Een stelselwijziging mag nooit plaatsvinden uit louter financiële redenen, maar moet gemotiveerd zijn door veranderde

Notitie Grondexploitaties

(markt-)omstandigheden en daaraan verbonden veranderde inzichten en wijziging van plannen. Afgezien daarvan leidt een dergelijk besluit tot een verandering in de grondslagen voor de gemeentelijke begroting en voor zover deze grondslagen anders zijn dan door de Wet bepaald, vormen zij het domein van de raad (artikel 212 van de Gemeentewet). Door de veranderde inzichten kan het zijn dat de plannen zodanig moeten worden aangepast dat voorzieningen in de openbare ruimte die oorspronkelijk (deels) aan de grondexploitatie werden toegerekend, nu volledig worden geactiveerd als materieel actief.

4.4. Rentetoerekening

Op basis van artikel 63, 3^e lid BBV is het toegestaan om (een redelijk deel van de) rente toe te rekenen aan BIE. Voorheen bestonden er geen nadere voorschriften over de wijze waarop de hoogte van de aan grondexploitaties toe te rekenen rente moet worden bepaald. In de praktijk wordt de rente aan de diverse gemeentelijke activiteiten veelal toegerekend via een interne renteomslag. Deze interne renteomslag kan gebaseerd zijn op de gewogen gemiddelde rente over het vreemd vermogen, en wordt vaak gecombineerd met een opslag voor rente over het eigen vermogen.

Omdat tegenover de rente die over het eigen vermogen wordt berekend geen feitelijke rentelast bestaat (er vindt geen uitstroom van geldmiddelen plaats), levert het toerekenen van rente over eigen vermogen een rentebate op in de begroting van gemeenten. Dit wordt vaak de 'bespaarde rente' genoemd. Deze zogenoemde bespaarde rente komt veelal ten gunste van de algemene middelen en kan worden gebruikt ter dekking van de bekostiging van diverse activiteiten. Rente over eigen vermogen die wordt toegerekend aan grondexploitaties, levert op deze wijze 'geld' op voor de bekostiging van andere activiteiten, ook wanneer deze niet gerelateerd zijn aan deze grondexploitatie.

In feite wordt op deze wijze (vervroegd) resultaat genomen op de grondexploitaties. In geval van verliesgevende grondexploitaties rijst zeker de vraag of dit terecht is. Bovendien wordt de toegerekende rente bij verliesgevende grondexploitaties aan het einde van het boekjaar in veel gevallen direct weer afgeboekt, omdat de boekwaarde van de grondexploitatie (mede door het opboeken van de rente) hoger is dan de marktwaarde.

In het geval van positieve grondexploitaties kan het mogelijk zijn om tussentijds een deel van het verwachte positieve resultaat te nemen. De Commissie BBV is echter van mening dat het niet de geëigende weg is om het resultaat via rentetoerekening over het eigen vermogen af te romen. Enerzijds omdat dit minder inzichtelijk is en anderzijds kan het voorkomen dat hierdoor het voorzichtigheidsprincipe onvoldoende in acht wordt genomen. Rentetoerekening over het eigen vermogen vindt immers reeds vanaf het startjaar plaats. Op dit moment kan het nog onvoldoende zeker zijn of en in welke mate het beoogde resultaat kan worden gerealiseerd.

De invoering van de vennootschapsbelasting voor gemeenten heeft geleid tot aanvullende aandachtspunten in de discussie over de toerekening van rente aan grondexploitaties. Voor de fiscus is de werkelijk betaalde rente het uitgangspunt. Rente over het eigen vermogen is fiscaal gezien niet toegestaan. De combinatie van bovengenoemde factoren heeft geleid tot de volgende stellige uitspraak:

Notitie Grondexploitaties

De toegestane toe te rekenen rente aan BIE moet worden gebaseerd op de daadwerkelijk te betalen rente over het vreemd vermogen. Het is niet toegestaan om rente over het eigen vermogen toe te rekenen aan BIE. Het over het vreemd vermogen te hanteren rentepercentage moet als volgt worden bepaald:

- het rentepercentage van de direct aan de grondexploitatie gerelateerde financiering in het geval van projectfinanciering;
- het gewogen gemiddelde rentepercentage van de bestaande leningenportefeuille van de gemeente, naar verhouding vreemd vermogen/totaal vermogen, indien geen sprake is van projectfinanciering;

Indien de gemeente geen externe financiering heeft, dan wordt geen rente toegerekend aan BIE.

De rente aan BIE wordt toegerekend over de boekwaarde van de BIE per 1 januari van het betreffende boekjaar. Dit wordt per grondexploitatiecomplex (kortweg grex) berekend.

Deze voorgeschreven wijze van berekening van het rentepercentage voor de toe te rekenen rente aan grondexploitaties sluit aan op de fiscale systematiek. Dit leidt ertoe dat zowel in het BBV als ten behoeve van de fiscale winstbepaling wordt gerekend met hetzelfde rentepercentage. In bijlage 3 is een voorbeeld opgenomen van de berekening van het gewogen gemiddelde rentepercentage.

Ten aanzien van de rente die wordt gehanteerd in de berekeningen van de meerjaren grondexploitatiebegroting gelden 2 coulanceregelingen:

- Om te voorkomen dat de renteparameter in de meerjarenprognose van de grondexploitatiebegroting ook elk jaar fluctueert, is het mogelijk om als gemeente te kiezen voor het rekenen met een stabiel rentepercentage in de meerjarenprognose. Dit betreft dan het rentepercentage zoals berekend in het jaar van vaststellen van de grondexploitatiebegroting en kan alleen gehanteerd blijven indien de werkelijke rente niet meer afwijkt dan 0,5% boven of onder het initieel vastgestelde rentepercentage.
- Indien een gemeente geen externe financiering heeft aangetrokken, maar dit wel gaat doen voor een bepaald grondexploitatiecomplex, dan mag in de meerjarenprognose rekening worden gehouden met de marktrente vanaf het moment van verwachte financiering. De marktrente wordt bepaald op basis van de geldende marktrente voor de aan te trekken financiering met een looptijd van maximaal 10 jaar.

4.5. Disconteringsvoet

In het BBV bestaan geen voorschriften omtrent de hoogte van de te hanteren disconteringsvoet voor de contante waarde berekening van grondexploitaties. Gemeenten gaan hier in de praktijk dan ook verschillend mee om, waarbij de beoogde transparantie, voorzichtigheid en begrijpelijkheid soms in het geding komen. De Commissie BBV heeft daarom besloten met een voorschrift te komen voor de te hanteren disconteringsvoet in de berekening van de contante waarde van grondexploitaties.

De disconteringsvoet wordt gebruikt in de berekening van de contante waarde van de geprognosticeerde lasten en baten. De contante waarde van de toekomstige baten en lasten van grondexploitaties is binnen het BBV van belang voor het bepalen van de te treffen verliesvoorziening.

Notitie Grondexploitaties

Omdat er geen markt is voor grondexploitaties (gemeenten zijn in principe de enige partij die dit uitvoeren), is er geen disconteringsvoet beschikbaar vanuit de markt.

Bij de bepaling van de disconteringsvoet wordt over het algemeen genomen, rekening gehouden met 2 elementen (zie ook RJ 121.325):

- De tijdwaarde van het geld;
- Het risico op afwijkingen van geschatte kasstromen in omvang en tijdstip.

Bij de tijdwaarde van geld is het zo dat – in geval van inflatie – de euro van 2025 de facto minder waard is dan de euro van 2016. Bij het berekenen van een noodzakelijk te treffen voorziening is het in deze context logisch dat de euro's van 2025 minder zwaar tellen dan de euro's van 2016. Een objectieve factor die deze geldontwaarding weergeeft is het prijsinflatiepercentage.

Gebruikelijk is bij het bepalen van de disconteringsvoet opslagen te hanteren afhankelijk van het risicoprofiel bij de financiering van projecten, mede bepaald door onzekerheden in de toekomstige kasstromen. Dergelijke opslagen zijn echter binnen de gemeentelijke context weinig tot niet relevant, aangezien gemeenten - als zijnde Nederlands overheidslichaam - voor het geheel van de hun financieringsbehoeften als buitengewoon solvabel lichaam worden aangemerkt. Het te optimistisch inschatten van de toekomstige kasstromen leidt per saldo tot het risico dat de gemeente lager dan verwacht resultaat realiseert. Dit risico wordt beheerst doordat de grondexploitatie jaarlijks wordt geactualiseerd en op basis van de actualisatie eventuele verliesvoorzieningen worden bijgesteld. Tegen deze achtergrond kunnen opslagen voor risico achterwege blijven en kan voor de bepaling van de disconteringsvoet één op één aangesloten worden bij het uitgangspunt van de geldontwaarding: het prijsinflatiepercentage.

Het hanteren van het jaarlijkse prijsinflatiepercentage als disconteringsvoet zou als gevolg van de fluctuaties in dat percentage kunnen leiden tot ongewenst omvangrijke schommelingen in de waardering van de grondexploitaties. Dit terwijl de geldontwaarding over een langere termijn gedurende de looptijd van de grex moet worden gezien. De Commissie BBV kiest er daarom voor om de te hanteren disconteringsvoet op een vast percentage te bepalen. Dit percentage is enerzijds gebaseerd op het in de afgelopen jaren meerjarig gemiddelde inflatiepercentage en anderzijds op de toekomstverwachting, welke objectief is vertaald in het streven van de Europese Centrale Bank (ECB) naar een percentage van onder, maar dichtbij, de 2 procent.

Stellige uitspraak:

De *disconteringsvoet* die moet worden gehanteerd in de berekening van de contante waarde ten behoeve van het treffen van een verliesvoorziening voor negatieve grondexploitaties wordt voor alle gemeenten gelijk gesteld aan het maximale meerjarig streefpercentage van de Europese Centrale Bank voor de inflatie binnen de Eurozone.

Op het moment van het verschijnen van deze notitie bedraagt dit streefpercentage maximaal 2%. De disconteringsvoet die gemeenten vanaf 2016 moeten hanteren in de berekening van de contante waarde ten behoeve van het treffen van een verliesvoorziening voor negatieve grondexploitaties bedraagt derhalve 2%. Wanneer het toekomstperspectief van de ECB wordt bijgesteld, dan zal dit aanleiding vormen voor de Commissie BBV om deze stellige uitspraak opnieuw te bezien.

Notitie Grondexploitaties

4.6. Activering van baten en lasten

Uit het oogpunt van grondexploitatie is de balans een transitiemiddel. Lasten blijven cumulerend op de balans totdat de baten worden verkregen die in een causaal verband staan met die lasten.

Praktisch gezien zouden tweeboekingsmethoden kunnen worden gehanteerd:

1. Directe activering van baten en lasten op de balans: er is als het ware gedurende meerdere jaren sprake van het opbouwen van een investering of van het vormen van een voorraad.
2. Via exploitatie naar de balans: In dit geval worden in de exploitatie de lasten en baten geboekt en met een tegenboeking (feitelijk de mutatie onderhanden werk) op de balans geplaatst.

Uit oogpunt van allocatie door de raad en budgetrecht van de raad geeft methode twee (via exploitatie naar de balans) een beter inzicht in de feitelijke jaarlijkse activiteiten. Ook is één methode voor alle kostensoorten transparanter. Deze methode sluit aan op de te verstrekken informatie voor derden, waarvoor het CBS intermediair is. Bij IV3 lopen de bruto baten en lasten voor grondexploitatie via functie 830 (m.i.v. 2017 via taakveld 8.2) van de exploitatie over naar de balans.

Dit leidt tot de volgende stellige uitspraak van de Commissie BBV:

De lasten en baten verband houdende met grondexploitaties worden in de exploitatieverantwoord en via een tegenboeking (onderhanden werk) naar de balans gemuteerd.

Het is niet toegestaan om gelden uit eigen middelen (reserves) in mindering te brengen op de onderhanden werk positie van de bouwgronden in exploitatie.

Het verlagen van de onderhanden werk positie van de bouwgronden in exploitatie door een vrijval van de eigen reserves als bate op de bouwgronden te verantwoorden is niet toegestaan. Het tussentijds nemen van winst is onder voorwaarden wel toegestaan. Zie paragraaf 5.2.

4.7. Interne opbrengsten

Fiscaal worden alle opbrengsten binnen de grondexploitatie aangemerkt als fiscale opbrengsten. Dit leidt tot 2 aandachtspunten:

- Dekking van een tekort in de grondexploitatie vanuit de eigen middelen / reserves dienen niet als opbrengst te worden verwerkt in de grondexploitatieberekening. De dekkingsmogelijkheden kunnen bijvoorbeeld wel genoemd worden in de oplegger bij de grondexploitatie aan de gemeenteraad.
- Grondlevering vanuit de grondexploitatie aan een ander onderdeel van de gemeente is in fiscale termen een belaste opbrengst (fiscaal wordt dit gezien als levering aan een fictieve derde). In het BBV wordt een interne levering verantwoord tegen de boekwaarde van het betreffende complex of de kavel. Er wordt dan geen positief exploitatieresultaat verantwoord. Dit zou immers een herwaardering van de gronden bij de gemeente betekenen. Herwaardering van gronden is binnen het BBV niet toegestaan. De boekwaarde dient wel te worden getoetst aan de marktwaarde.

Notitie Grondexploitaties

Ten behoeve van de fiscale winstbepaling verdient het aanbeveling om een normgrondprijs te hanteren, gelijk aan de systematiek die wordt gehanteerd voor maatschappelijk vastgoed. De Commissie BBV adviseert gemeenten daarom een grondprijzenbrief op te stellen met een vastgestelde uitgifteprijs voor zowel maatschappelijke grond als intern door te leveren grond, waar bij interne levering alleen fiscaal gezien winsten of verliezen worden gerealiseerd.

4.8. Overgangsbepalingen:

De nieuwe verslaggevingsregels voor de grondexploitaties zoals vastgelegd in deze notitie kunnen effect hebben op de waardering van de BIE. Omdat deze wijzigingen reeds bekend zijn bij het opstellen van de jaarrekening 2015, zouden deze effecten volgens de regelgeving rondom gebeurtenissen na balansdatum, reeds meegenomen moeten worden in de waardering ultimo 2015. Dit is uitdrukkelijk niet de bedoeling. De Commissie BBV doet daarom bij wijze van overgangsbepaling de volgende stellige uitspraak:

De wijzigingen in de verslaggevingsregels rondom grondexploitaties voortvloeiend uit deze notitie grondexploitaties met ingangsdatum 1 januari 2016 hebben bij verwerking in 2016 géén effect op de waardering van de BIE in de jaarrekening 2015 en de vermogenspositie van gemeenten ultimo 2015.

Dit betekent ook dat bestaande activeringen op de BIE niet met terugwerkende kracht hoeven te worden getoetst aan de Bro-kostensoortenlijst. De Commissie BBV gaat er hierbij vanuit dat de per ultimo 2015 bestaande activeringen passen binnen de BBV regels die op dat moment gelden en dat alleen kosten zijn toegerekend aan de grondexploitaties voor zover deze voldoen aan de ook al vóór 2016 geldende regels van causaliteit, proportionaliteit en profijtbeginsel.

Kosten die vanaf 1 januari 2016 worden geactiveerd moeten zowel bij bestaande als nieuw te openen BIE passen binnen de Bro-kostensoortenlijst zoals behandeld in paragraaf 4.3 van deze notitie.

Voor zover nieuwe regels passen binnen het bestaande BBV is het echter wel toegestaan om deze reeds toe te passen in actualisatie van de grondexploitaties per 31 december 2015. Op deze wijze kan en mag de gemeenteraad begin 2016 een grondexploitatie vaststellen, die gebruikt wordt voor de jaarrekening 2015 en reeds is gebaseerd op de nieuwe regelgeving.

De definitie voor bouwgronden in exploitatie heeft als gevolg dat gemeenten niet in exploitatie genomen gronden moeten herrubriceren naar terreinen en gronden bij de materiele vaste activa. Materiële vaste activa hebben als waarderingsgrondslag verkrijgingsprijs of duurzaam lagere marktwaarde. Deze omzetting heeft gevolgen voor de waardering van deze gronden op de balans van gemeenten. Om gemeenten de mogelijkheid te geven de grondportefeuille te evalueren en duidelijkheid te krijgen / creëren over de bestemming van de grond is in het Wijzigingsbesluit een overgangsbepaling opgenomen. Deze overgangsbepaling betekent het volgende:

Huidige NIEGG's en BIE's die per 1 januari 2016 uit exploitatie worden genomen worden *zonder afwaardering* omgezet tegen de boekwaarde per 1 januari 2016 (ingangsdatum Wijzigingsbesluit). Deze overgangsbepaling heeft een looptijd van 4 jaar. Uiterlijk 31 december 2019 moet een toets plaatsvinden op de marktwaarde van deze gronden tegen de geldende bestemming op het moment

Notitie Grondexploitaties

van de marktwaardetoets. Wordt daarbij een duurzame waardevermindering vastgesteld, dan moet dat uiterlijk 31 december 2019 leiden tot een afwaardering van deze gronden. Het is toegestaan om deze toets gedurende de overgangperiode van 4 jaar voor de desbetreffende grondportefeuille uit te voeren, de boekwaarde te toetsen en zo nodig bij te stellen (af te waarderen). Afwaardering van een individueel perceel grond / complex kan hierbij niet over een aantal jaren worden gespreid.

Notitie Grondexploitaties

5. Waardering

In het BBV is vastgelegd dat BIE (voorraden) worden gewaardeerd op verkrijgings- of vervaardigingsprijs of lagere marktwaarde. De inbrengwaarde van de grond in de BIE op het moment dat sprake is van een BIE is de boekwaarde van de grond op dat moment. Hierna wordt nader ingegaan op de mogelijkheden van tussentijds winst nemen op grondexploitaties en de verwerking van verwachte verliezen in de verslaggeving.

5.1. Winst of verlies

Winst nemen op meerjarige grondexploitaties wordt beheerst door het voorzichtigheidsbeginsel. Voorziene verliezen worden al in de jaarrekening opgenomen zodra zij bekend zijn. Positieve resultaten, ofwel winsten, worden pas in de jaarrekening verwerkt als zij met voldoende zekerheid vaststaan en dus zijn gerealiseerd. Dit houdt ook in dat huidige voorziene verliezen in de jaarrekening niet kunnen worden gecompenseerd met de verwachte toekomstige winsten.

5.2. Tussentijds winst nemen

Het voorzichtigheidsbeginsel leidt ertoe dat realisatie van winst moet worden uitgesteld tot daarover voldoende zekerheid bestaat. Dit betekent echter niet dat pas winst moet worden genomen bij het afsluiten van het grondexploitatiecomplex. Voor winstneming geldt de percentage of completion methode: voor zover gronden zijn verkocht en opbrengsten zijn gerealiseerd kan tussentijds naar rato van de voortgang van de grondexploitatie winst worden genomen. Hiervoor moet het resultaat op de grondexploitatie wel op betrouwbare wijze kunnen worden ingeschat. Dit is mogelijk wanneer het waarschijnlijk is dat de economische voordelen die aan het project zijn verbonden naar de gemeente zullen toevloeien. Indien aan de volgende voorwaarden is voldaan, bestaat er voldoende zekerheid om winst te kunnen nemen:

1. Het resultaat op de grondexploitatie kan betrouwbaar worden ingeschat; én
2. De grond (of het deelperceel) moet zijn verkocht; én
3. De kosten zijn gerealiseerd (winst wordt naar rato van de realisatie gerealiseerd).

Volgens het realisatiebeginsel dient in die gevallen de winst ook te worden genomen.

5.3. Complicaties

Er zijn verschillende complicaties die het nemen van (tussentijdse) resultaten op de grondexploitatie bemoeilijken.

- In de praktijk zijn de nog te maken aanlegkosten niet goed in te schatten door de conjunctuurgevoeligheid van het meerjarige vervaardigingproces.
- Ook zijn de mogelijke opbrengsten zeer conjunctuurgevoelig en zijn niet alle kavels op voorhand al verkocht tegen de gewenste verkoopprijzen.
- Tijdens het meerjarige proces ontstaan er vaak nieuwe inzichten die nopen tot een andere uitvoering of er treden onvoorziene verrassingen op.
- De aangelegde infrastructuur, zoals wegen en riolering, is voor een deel dienstbaar aan alle percelen waardoor het financieel afsluiten van delen van een locatie problemen oplevert.

Notitie Grondexploitaties

5.4. Verwerking van verliezen

In de praktijk komt het vaak voor dat vanaf het begin af aan al duidelijk is dat de baten de lasten niet of slechts gedeeltelijk zullen dekken. De grondexploitatiebegroting voor het complex vertoont daardoor een begroot verlies. Het resultaat wordt berekend door het saldo van de toekomstige kasstromen. De voorziening wordt gewaardeerd op de **nominale waarde** van dit verlies of op de **contante waarde** van dit verlies. Bij het bepalen van de voorziening tegen contante waarde wordt deze door middel van de voorgeschreven disconteringsvoet contant gemaakt.

In BBV artikel 16 lid c is opgenomen dat de paragraaf grondbeleid een actuele prognose van de te verwachten resultaten van de totale grondexploitatie moet bevatten. Wanneer deze prognose is samengesteld uit positieve en negatieve grondexploitaties, dan is het van belang dat de verwachte resultaten voor alle grondexploitaties op een zelfde wijze worden berekend. Ook om de vergelijkbaarheid tussen gemeenten onderling te bevorderen, acht de Commissie BBV het wenselijk dat hier in de praktijk op een eenduidige wijze mee wordt omgegaan en dat dit in de paragraaf grondbeleid wordt toegelicht. Dit leidt tot de volgende stellige uitspraak:

De presentatie van de te verwachten resultaten in de paragraaf grondbeleid dient te gebeuren tegen nominale waarde. Wanneer bij de berekening van de voorziening voor de verliesgevende grondexploitaties een andere waarderingsgrondslag wordt gehanteerd (de contante waarde), dan moet het effect hiervan op de te verwachten resultaten voor zowel de negatieve als de positieve grondexploitaties worden toegelicht in de paragraaf grondbeleid.

De afgelopen jaren zijn ook aanvankelijk winstgevende prognoses van een grondexploitatiebegroting omgeslagen naar verliesgevende. De tot dan toe geactiveerde grondexploitatie krijgt dan een lagere waarde. Die lagere waarde kan in de verslaggeving (en boekhouding) op twee manieren worden gepresenteerd, namelijk:

- of via een (niet-herstelbare) afboeking,
- of via het treffen van een voorziening, die wordt afgetrokken van de waarde van het actief.

In feite is de voorziening, naar analogie van de voorziening voor oninbare vorderingen, een waardecorrectie op de actiefpost Bouwgrond in exploitatie. Om die reden moet deze voorziening dan ook onder deze post worden opgenomen en toegelicht in de toelichting van de balans.

Voordeel van het aanbrengen van de noodzakelijke waardecorrectie via het treffen van een voorziening is dat er een automatische correctie naar mogelijk de gehele vervaardigingsprijs plaatsvindt wanneer de marktwaarden weer verbeteren. Op deze wijze kan een eerder geleden boekverlies mogelijk later dus weer als een soort tussentijds voordeel naar voren komen.

Het treffen van de waardecorrectie/ de voorziening gebeurt bij een geprognosticeerd verlies direct ter grootte van dit volledige verlies. Bij het prognosticeren van de financiële uitkomsten van een grondexploitatie zijn veronderstellingen gemaakt over bijvoorbeeld kosten, fasering, prijs en tempo van gronduitgifte. Jaarlijks wordt deze geactualiseerd en dan kan blijken dat aannames te optimistisch zijn geweest. Conjuncturele, regionale en demografische ontwikkelingen vormen hierbij een belangrijk kader.

Notitie Grondexploitaties

5.5. Stellige uitspraak en Aanbeveling

Stellige uitspraak

Het treffen van een afboeking of een voorziening gebeurt bij een geprognoseerd verlies direct ter grootte van dit volledige verlies. Als sprake is van een voorziening ingericht ter bestrijding van de (verwachte) tekorten in grondexploitaties, dan moet die worden gepresenteerd als een waardecorrectie op de post Bouwgrond in exploitatie. Deze wijze van verantwoording is naar analogie van de voorziening voor dubieuze debiteuren.

Aanbevelingen

De Commissie BBV beveelt voor het tussentijds winst nemen aan dat de lokale afweging tussen het voorzichtigheidsbeginsel en het realisatiebeginsel nader wordt uitgewerkt, bijvoorbeeld in de Financiële verordening. Het voorzichtigheidsbeginsel leidt er immers toe dat realisatie van winst moet worden uitgesteld tot daarover voldoende zekerheid bestaat. Dit betekent echter niet dat pas winst moet worden genomen bij het afsluiten van het grondexploitatiecomplex. Er zijn situaties denkbaar waarbij reeds eerder voldoende zekerheid is voor winst nemen. Volgens het realisatiebeginsel dient in die gevallen de winst dan ook te worden genomen. Hierbij dient de percentage of completion methode te worden gevolgd.

6. Vennootschapsbelasting

De wijzigingen die in het BBV en in de notities Grondexploitaties en Faciliterend grondbeleid zijn opgenomen, hangen in belangrijke mate samen met de vennootschapsbelasting (VpB) die met ingang van 1 januari 2016 voor overheidslichamen is gaan gelden. Het begrippenkader zoals dit voor het BBV vanaf 2016 wordt gehanteerd, heeft tevens als basis gediend voor de (fiscale) Handreiking grondbedrijven van november 2015 van de Samenwerking Vennootschapsbelasting Lokale Overheden (SVLO). In dit hoofdstuk wordt kort ingegaan op de raakvlakken (als ook verschillen) tussen de verslaggevingsregels volgens het BBV en de fiscale regels voor de VpB. Voor een meer inhoudelijke fiscale beschouwing verwijzen wij naar de Handreiking en andere producten die onder het SVLO tot stand zijn gekomen.

6.1. Definitie en reikwijdte van het begrip grondexploitatie

Voor de fiscale winstbepaling is ten aanzien van het begrip grondexploitatie aangesloten bij de definitie zoals deze voor Bouwgrond in Exploitatie vanaf 2016 (scherper) is gaan gelden. Het gaat hierbij om lopende (operationele) complexen waarbij grond en eventueel aanwezige opstallen worden omgevormd naar bouwgrond die wordt verkocht of in erfpacht uitgegeven. De organisatorische eenheid van de gemeente die deze taak uitvoert, wordt - als organisatie van kapitaal en arbeid - daarbij als ondernemer voor VpB aangemerkt en alle daarmee samenhangende opbrengsten en kosten worden in de fiscale winstbepaling betrokken. Het gaat daarbij niet om individuele kavels maar om het geheel van alle complexen, zowel positieve als negatieve grondexploitaties.

6.2. Niet in exploitatie genomen gronden (NIEGG)

De NIEGG zijn met ingang van 1 januari 2016 afgeschaft en vallen voor de VpB in beginsel buiten het ondernemerschap van het grondbedrijf. Gemeenten zullen de tot en met 2015 hieronder opgenomen gronden en ander vastgoed opnieuw moeten labelen. Dit kan betekenen dat sommige gronden alsnog worden overgeheveld naar BIE. In andere gevallen zal er sprake zijn van vastgoed dat als MVA zal worden aangemerkt en verantwoord. De kans bestaat dat deze MVA al of niet zelfstandig voor de VpB als ondernemer worden aangemerkt. Dit zal met name kunnen spelen indien bij de exploitatie van dit vastgoed van belang zijnde aanvullende dienstverlening wordt verzorgd, waardoor er geen sprake meer is van normaal vermogensbeheer. Dit zal van de specifieke feiten en omstandigheden afhangen en valt buiten de reikwijdte van deze notitie. Overigens mag de herlabeling van het voormalig NIEGG-bezit ook in de loop van 2016 met terugwerkende kracht tot 1 januari 2016 nog plaatsvinden.

6.3. Grondbedrijf vreemde activiteiten

De aangescherpte definitie van BIE heeft tot gevolg dat grondbedrijf-vreemde activiteiten niet (meer) onder de operationele grondexploitatiecomplexen mogen worden verantwoord. Dit sluit in belangrijke mate aan bij het fiscale winstbegrip voor de VpB. Zo worden bij bepaling of sprake is van een (structureel) winstgevend grondbedrijf – zie de quickscan³ – op voorhand alle activiteiten die niet samenhangen met het produceren van bouwgrond, zoals de bouw, renovatie en exploitatie van vastgoed, beheer van de openbare ruimte, erfpachtbeheer e.d. buiten beschouwing gelaten.

³ Quickscan grondbedrijven, opgenomen in de *Handreiking Vennootschapsbelasting en het gemeentelijk grondbedrijf*, SVLO, 6 november 2015

Notitie Grondexploitaties

6.4. Faciliterend grondbeleid

Bij faciliterend grondbeleid maakt de gemeente het voor particulieren mogelijk voor eigen risico en rekening bouwgrond te vervaardigen en kunnen de kosten die de gemeente maakt voor de openbare ruimte en nutsvoorzieningen op de betrokkenen worden verhaald. Deze activiteiten worden als zelfstandige overheidsmatige taak niet in de VpB beschouwingen betrokken. Alleen indien het faciliterend grondbeleid binnen dezelfde organisatorische eenheid van het (actieve) grondbedrijf wordt uitgevoerd en hiermee onlosmakelijk is verbonden, zullen de hiermee gemoeide kosten en opbrengsten in de fiscale winstbepaling van het grondbedrijf worden betrokken.

6.5. Besluitvorming BIE

Het startmoment waarop een grondexploitatie als BIE mag worden verantwoord op de balans is vanaf 2016 uitdrukkelijk verbonden aan de besluitvorming door de raad. Hiermee is ook voor de fiscale regelgeving een duidelijk startmoment van de grondexploitatie en daarmee het moment van sfeerovergang gedefinieerd. Dit is met name van belang voor nieuwe operationele grondexploitaties die vanaf 2016 aan de BIE-complexen zullen worden toegevoegd. Voor de fiscale regelgeving is als uitzondering aangegeven de situatie dat – vooruitlopend op een door de raad vast te stellen BIE – grond of vastgoed al of niet anticiperend wordt aangekocht. In dergelijke gevallen is deze (eerdere) aankoop voor de fiscale winstbepaling het moment van sfeerovergang naar het VpB-ondernemerschap.

6.6. Kostentoe rekening

De kosten die vanaf 2016 volgens het BBV mogen worden toegerekend aan grondexploitatie – Bro kostensoortenlijst – zijn voor de fiscale winstbepaling volledig geaccepteerd. Overigens kan het in voorkomende gevallen zo zijn dat voor de fiscale winstbepaling meer kosten in aftrek genomen mogen worden wanneer kan worden aangetoond dat deze direct samenhangen met de BIE. Vooral bij samenwerkingsverbanden komt het voor dat afspraken zijn gemaakt voor specifieke kosten of voorzieningen om de bouwkvavels op een efficiënte manier op de markt aan te kunnen bieden.

6.7. Rente

De rente die mag worden toegerekend aan grondexploitatie is vanaf 2016 beperkt tot de werkelijk betaalde rente over het vreemd vermogen en sluit daarmee als uitgangspunt in belangrijke mate aan bij de fiscale regelgeving. De externe rentelast mag daarbij direct (partiële financiering) of via een omslag (ingeval van totaal financiering) worden toegerekend aan de investeringen in de grondexploitatie. Bij de fiscale winstbepaling is deze laatste methodiek in ieder geval toegestaan wanneer de verhouding tussen eigen vermogen en vreemd vermogen zich bevindt tussen de aangegeven bandbreedte. Overigens zal de hoogte van de jaarlijkse fiscale rentelast in de meeste gevallen niet gelijk zijn aan de rentelast op BBV-grondslagen. Dit komt onder meer omdat bij de fiscale openingsbalans niet de boekwaarde volgens de gemeentelijke administratie wordt gehanteerd, maar de marktwaarde (zie paragraaf 6.8 hierna).

6.8. Fiscale openingsbalans en waardering

De grondexploitaties worden voor de fiscale openingsbalans per 1 januari 2016 op marktwaarde gewaardeerd en wijken daarmee af van de BBV-waarderingsgrondslagen tegen vervaardigingsprijs. Voor de waardering tegen marktwaarde zijn diverse instrumenten beschikbaar, waaronder de DCF-waarde die in de Handreiking voor grondbedrijven is toegelicht. De verschillen tussen de BBV-waarderingsgrondslagen en de marktwaarde blijven buiten de gemeentelijke jaarrekening. Dit geldt

Notitie Grondexploitaties

ook voor grondexploitaties die vanaf 2016 operationeel worden en die fiscaal tegen de dan geldende marktwaarde bijvoorbeeld worden overgeboekt van MVA naar BIE.

6.9. Disconteringsvoet

De disconteringsvoet bij de DCF-methode voor de waardering op de fiscale openingsbalans wordt gebaseerd op de rentevergoeding op het vreemd vermogen alsmede een rendement op het eigen vermogen. In de Handreiking grondbedrijven wordt uitgegaan van de veronderstelling dat gemeenten - conform private investeerders - een rendement op investeringen nastreven. In praktijk is dit niet in overeenstemming met de feiten en omstandigheden. Doelstelling van grondexploitatie is bij gemeenten in de regel het nastreven van een maatschappelijk rendement in de vorm van het voorzien in benodigde gronden voor woningen en bedrijvigheid en het zorgdragen voor infrastructuur en kwalitatief toereikende openbare ruimte.

De disconteringsvoet speelt binnen het BBV feitelijk alleen een rol ingeval de verliesvoorziening voor negatieve grondexploitatie niet op nominale waarde wordt bepaald maar op de contante waarde (conform artikel 63 lid 7). Zoals hiervoor vermeld is daarbij een financieel rendement niet relevant. De daarbij te hanteren disconteringsvoet is daarom met ingang van 2016 gekoppeld aan het streefpercentage van de ECB voor de inflatie, zijnde 2%. Zie paragraaf 4.5.

6.10. Fiscale jaarwinstbepaling

De fiscale jaarwinstbepaling vindt plaats op basis van de fiscale waarderingsgrondslagen (marktwaarde bij de openingsbalans) en vervolgens door middel van de fiscale vermogensvergelijking, zijnde de vermogensmutatie tussen begin en het einde van het jaar. Voor langjarige projecten zoals bij grondexploitaties zal gedurende de looptijd op basis van goed koopmansgebruik de jaarwinst moeten worden bepaald. In afwachting van nadere handreikingen wordt hierbij in overweging gegeven voor de tussentijdse winstrealisatie bij grondexploitaties de handelswijze toe te passen zoals in hoofdstuk 5.2 van deze notitie is uiteengezet.

Notitie Grondexploitaties

7. Bronnen

7.1. Wettelijke kaders

Belangrijke wettelijke kaders worden gevormd door:

Gemeentewet en Provinciewet

De wetten die het bestuur van de gemeenten respectievelijk provincies regelen. Hierin zijn onder andere enkele specifieke bevoegdheden en verantwoordelijkheden van de raad en het college van B&W, respectievelijk de Staten en het college van GS, vastgelegd.

Het Besluit Begroting en Verantwoording (BBV)

Het Besluit Begroting en Verantwoording (BBV) verplicht gemeenten vanaf 2004 bij de begroting en het jaarverslag een programmaplan/verantwoording op te stellen met daarin een paragraaf over het grondbeleid. In deze paragraaf die de raad vaststelt, moet het college bij de begroting expliciet aangeven wat het te voeren grondbeleid in het komende jaar zal zijn en tevens legt zij verantwoording af over het gevoerde grondbeleid van het afgelopen begrotingsjaar. In 2016 is een wijziging doorgevoerd in het BBV waardoor de categorie 'Niet in exploitatie genomen gronden' is komen te vervallen. Er wordt een strikter onderscheid gemaakt in gronden die in exploitatie zijn genomen en overige gronden en terreinen.

De Wet ruimtelijke ordening (Wro)

De Wro regelt hoe ruimtelijke plannen in Nederland tot stand komen en gewijzigd worden. De Grondexploitatiewet maakt onderdeel uit van deze wet. Het Besluit ruimtelijke ordening (Bro) is gebaseerd op deze wet en bevat regels omtrent de voorbereiding, vormgeving, inrichting, beschikbaarstelling en (nadere) regels omtrent de inhoud en uitvoerbaarheid van bestemmingsplannen, inpassingsplannen en projectbesluiten en de toelichting onderscheidenlijk onderbouwing daarbij.

De Wet voorkeursrecht gemeenten

Deze Wet maakt het mogelijk voor gemeenten om op een stuk grond een voorkeursrecht te vestigen. Het voorkeursrecht biedt de gemeente gedurende het planvormingsproces bescherming tegen ongewenste verkopen aan derden.

De onteigeningswet

Wanneer de gemeente grond niet op normale wijze kan kopen, kan de gemeente een onteigeningsprocedure inzetten. Onteigening is alleen mogelijk als dit in het algemeen belang is, onder in de wet vastgelegde voorwaarden en tegen schadeloosstelling.

7.2. Handreiking grondbeleid voor raadsleden

De Handreiking Grondbeleid voor raadsleden is een publicatie van het Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties. De handreiking is geschreven door Deloitte en tot stand gekomen met medewerking van het Ministerie van Volkshuisvesting, Ruimtelijke Ordening en Milieubeheer, de Vereniging van Nederlandse Gemeenten en de Nederlandse Vereniging voor Raadsleden.

Notitie Grondexploitaties

7.3. Handreiking Vennootschapsbelasting en het gemeentelijk grondbedrijf

Deze handreiking ondersteunt gemeentelijke grondbedrijven bij de implementatie van de Wet modernisering VpB-plicht overheidsondernemingen. In de handreiking wordt aandacht besteed aan de volgende fiscale onderwerpen: afbakening van de activiteiten, vermogensetikettering, criteria voor het drijven van een onderneming, openingsbalans, samenwerkingsvormen en toezicht.

BIJLAGE 1 – Kostenverhaal Bro

Besluit ruimtelijke ordening

Artikel 6.2.4

Tot de kosten, bedoeld in artikel 6.13, eerste lid, onder c, ten tweede, van de wet, worden gerekend de ramingen van:

- a. de kosten van het verrichten van onderzoek, waaronder in ieder geval begrepen grondmechanisch en milieukundig bodemonderzoek, akoestisch onderzoek, ander milieukundig onderzoek, archeologisch en cultuurhistorisch onderzoek;
- b. de kosten van bodemsanering, het dempen van oppervlaktewateren, het verrichten van grondwerken, met inbegrip van het egaliseren, ophogen en afgraven;
- c. de kosten van de aanleg van voorzieningen in een exploitatiegebied;
- d. de kosten van maatregelen, plannen, besluiten en rechtshandelingen met betrekking tot gronden, opstallen, activiteiten en rechten in het exploitatiegebied, waaronder mede begrepen het beperken van milieuhygiënische contouren en externe veiligheidscontouren;
- e. de in artikel 6.2.3 en de onder a tot en met d en g tot en met n bedoelde kosten met betrekking tot gronden buiten het exploitatiegebied, waaronder mede begrepen de kosten van de noodzakelijke compensatie van in het exploitatiegebied verloren gegane natuurwaarden, groenvoorzieningen en watervoorzieningen;
- f. de in artikel 6.2.3 en de onder a tot en met d bedoelde kosten, voor zover deze noodzakelijk zijn in verband met het in exploitatie brengen van gronden die in de naaste toekomst voor bebouwing in aanmerking komen;
- g. de kosten van voorbereiding en toezicht op de uitvoering, verband houdende met de aanleg van de voorzieningen en werken, bedoeld onder a tot en met f, en in artikel 6.2.3, onder c en d;
- h. de kosten van het opstellen van gemeentelijke ruimtelijke plannen ten behoeve van het exploitatiegebied;
- i. de kosten van het opzetten en begeleiden van gemeentelijke ontwerpcompetities en prijsvragen voor het stedenbouwkundig ontwerp van de locatie, en de kosten van vergoedingen voor deelname aan de prijsvraag;
- j. de kosten van andere door het gemeentelijk apparaat of in opdracht van de gemeente te verrichten werkzaamheden, voor zover deze werkzaamheden rechtstreeks verband houden met de in dit besluit bedoelde voorzieningen, werken, maatregelen en werkzaamheden;
- k. de kosten van tijdelijk beheer van de door of vanwege de gemeente verworven gronden, verminderd met de uit het tijdelijk beheer te verwachten opbrengsten;
- l. de kosten van tegemoetkoming van schade, bedoeld in artikel 6.1 van de wet;
- m. niet-terugvorderbare BTW, niet-gecompenseerde compensabele BTW, of andere niet-terugvorderbare belastingen, over de kostenelementen, genoemd onder a tot en met l;
- n. rente van geïnvesteerde kapitalen en overige lasten, verminderd met renteopbrengsten.

Notitie Grondexploitaties

Artikel 6.2.5

Tot de voorzieningen, bedoeld in artikel 6.2.4, onder c, worden gerekend:

- a. nutsvoorzieningen met bijbehorende werken en bouwwerken, voor zover de aanlegkosten bij of door de gemeente in rekening worden gebracht en niet via de verbruikstarieven kunnen worden gedekt;
- b. riolering met inbegrip van bijbehorende werken en bouwwerken;
- c. wegen, ongebouwde openbare parkeergelegenheden, pleinen, trottoirs, voet- en rijwielpaden, waterpartijen, watergangen, voorzieningen ten behoeve van de waterhuishouding, bruggen, tunnels, duikers, kades, steigers, en andere rechtstreeks met de aanleg van deze voorzieningen verband houdende werken en bouwwerken;
- d. infrastructuur voor openbaar vervoervoorzieningen met bijbehorende werken en bouwwerken, voor zover de aanlegkosten bij of door de gemeente in rekening worden gebracht en niet via de gebruikstarieven kunnen worden gedekt;
- e. groenvoorzieningen, waaronder begrepen openbare parken, plantsoenen, speelplaatsen, trapvelden en speelweiden, natuurvoorzieningen en openbare niet-commerciële sportvoorzieningen;
- f. openbare verlichting en brandkranen met aansluitingen;
- g. straatmeubilair, speeltoestellen, sierende elementen, kunstobjecten en afrasteringen in de openbare ruimte;
- h. gebouwde parkeervoorzieningen, voor zover deze leiden tot optimalisering van het grondgebruik en verbetering van de kwaliteit van de openbare ruimte, openbaar toegankelijk zijn en voornamelijk worden gebruikt door bewoners en gebruikers van het exploitatiegebied, voor zover de aanlegkosten bij of door de gemeente in rekening worden gebracht en niet via de gebruikstarieven kunnen worden gedekt;
- i. uit een oogpunt van milieuhygiëne, archeologie of volksgezondheid noodzakelijke voorzieningen.

Artikel 6.2.7

Tot de opbrengsten van de exploitatie, bedoeld in artikel 6.13, eerste lid, onder c, ten derde, van de wet, worden gerekend de ramingen van de opbrengsten:

- a. van uitgifte van de gronden in het exploitatiegebied;
- b. van bijdragen en subsidies van derden;
- c. welke worden verkregen of toegekend in verband met het in exploitatie brengen van gronden die in de naaste toekomst voor bebouwing in aanmerking komen.

Wet ruimtelijke ordening

Artikel 6.12

1. De gemeenteraad stelt een exploitatieplan vast voor gronden waarop een bij algemene maatregel van bestuur aangewezen bouwplan is voorgenomen.

BIJLAGE 2 – Voorwaarden overheveling bestedingen openbare ruimte

Wanneer een gemeente voornemens is bestedingen die eerder als kosten van de grondexploitatie werden aangemerkt, uit de grondexploitatie te halen en als investeringen te activeren op de gemeentelijke balans onder de materiële vaste activa, dan is dit alleen onder voorwaarden toegestaan. Hierbij maakt de Commissie onderscheid in reeds gemaakte en nog te maken kosten van bestedingen in de openbare ruimte.

A. Reeds gemaakte kosten van bestedingen in de openbare ruimte

De voorwaarden zijn:

1. Er moet sprake zijn van gewijzigde omstandigheden en inzichten. Een voorbeeld is een daling van verkoopprijzen in samenhang met het gewijzigde inzicht m.b.t. de afzetmogelijkheden waardoor de plannen (programma) moeten worden gewijzigd. Voorbeelden van een programmatische wijziging zijn:
 - wijziging in de fasering van de planuitvoering;
 - wijziging in aantal te realiseren woningen;
 - wijziging in samenstelling type bebouwing;
 - aanpassingen in de investeringen in de openbare ruimte;
 - voortijdig stoppen met de (verdere) exploitatie;
 - niet (verder) opstarten van de exploitatie.
2. De voorwaarden opgenomen in vraag en antwoord 2013.6, dus de begrippen causaliteit, proportionaliteit en profijt, worden in acht genomen.
3. Het alsnog activeren op de gemeentelijke balans kan alleen indien de grondexploitatie materieel niet is afgesloten. Een materieel afgesloten complex is bijvoorbeeld een complex of een fase binnen een complex waarbij vrijwel geen investeringen in de openbare ruimte meer hoeven plaats te vinden en de verkopen van de kavels zijn gerealiseerd.
4. Na het activeren moet door de gemeente direct een inhaalafschrijving worden toegepast vanaf het moment van in gebruik name van het betreffende actief.
5. Het gewijzigde beleid moet op alle complexen worden toegepast.
6. De uitgangspunten van de notitie grondexploitatie worden in acht genomen.
7. Er is sprake van een stelselwijziging waarvoor een expliciet raadsbesluit en een begrotingsbesluit moet worden genomen door de raad in (of voorafgaande aan) het boekjaar waarin de kosten van bestedingen in de openbare ruimte niet meer aan de grondexploitatie worden toegerekend.

B. Nog te maken kosten van bestedingen in de openbare ruimte

De voorwaarden 2, 5, 6 en 7 zijn van toepassing.

Notitie Grondexploitatie

BIJLAGE 3 – Voorbeeldberekening van het gewogen gemiddelde rentepercentage van de leningenportefeuille van de gemeente (omslagrente)

Rente vaste schulden	19	3,8%
Rente kasgeldleningen	1	2,0%
Gewogen gemiddelde rentepercentage		3,6%
<hr/>		
Voorzieningen	20	
Langlopende schulden	500	
Kasgeldleningen (kort)	50	
Overige kortlopende schulden	40	
Overlopende passiva	60	
Vreemd vermogen	670	
<hr/>		
Eigen vermogen	300	
<hr/>		
Balanstotaal	970	
<hr/>		
Rentetarief grex (= 3,6% x 670/970)		2,51%

Aandachtspunten:

- De rentelasten betreffen de begrote rentelasten over het vreemd vermogen. BBV-technisch heeft hier per ultimo boekjaar geen nacalculatie op te worden uitgevoerd. Ten behoeve van de fiscale winstbepaling dienen wel de feitelijk gerealiseerde rentelasten te worden bepaald.
- De verhouding vreemd vermogen (VV) ten opzichte van totaalvermogen (TV) is de feitelijke verhouding per begin van het betreffende boekjaar. Voor de rentetoerekening in 2016 betekent dit dat de verhouding VV/TV per 1-1-2016 wordt gehanteerd.
- Bij de bepaling van de verhouding VV/TV worden de voorzieningen gerekend tot het vreemd vermogen.
- De werkelijk betaalde rente is de betaalde rente in het betreffende boekjaar.