Commissie BBV

NOTITIE

Grondbeleid in begroting en jaarstukken (2023)

December 2023

Inhoudsopgave

1. INTRODUCTIE ..... - 4 -

1.1 Inleiding ..... - 4 -
1.2 Overzicht van de wijzigingen ..... - 4 -
1.3 Leeswijzer ..... - 6 -
1.4 Richtlijnen ..... - 7 -
1.5 Stellige uitspraken en aanbevelingen ..... - 8 -

DEEL A GRONDBELEID ..... - 14 -

2. HET BELANG VAN HET GRONDBELEID VOOR RAADSLEDEN ..... - 14 -

2.1 Wat is grondbeleid? ..... - 14 -
2.2 Hoe wordt grondbeleid vormgegeven? ..... - 14 -
2.3 Hoeveel kost grondbeleid? ..... - 17 -
2.4 Welke risico's zijn er verbonden aan grondbeleid? ..... - 18 -
2.5 Verantwoordelijkheden raad ..... - 19 -

3. PARAGRAAF GRONDBELEID EN OVERIGE PARAGRAFEN ..... - 21 -

3.1 Visie op het grondbeleid ..... - 21 -
3.2 Wijze waarop het grondbeleid wordt uitgevoerd ..... - 22 -
3.3 Actuele prognose van de resultaten ..... - 22 -
3.4 Onderbouwing en uitgangspunten bij (tussentijdse) winstneming ..... - 23 -
3.5 Beleidsuitgangspunten bij reserves en risico's in relatie tot grondzaken ..... - 24 -
3.6 Grondexploitatie in de andere paragrafen ..... - 25 -

4. GRONDEN BINNEN HET BBV ..... - 27 -

4.1 Grond als materiële vaste activa ..... - 27 -
4.1.1 Warme gronden: gebiedsontwikkeling op termijn ..... - 27 -
4.2 Voorraad grond, waaronder ruilgronden ..... - 29 -
4.3 Onderhanden werk en bouwgronden in exploitatie ..... - 29 -
4.4 Niet uit balans blijkende rechten/verplichtingen ..... - 30 -

DEEL B ACTIEVE GRONDEXPLOITATIE ..... - 31 -

5. BOUWGRONDEN IN EXPLOITATIE ..... - 31 -

5.1 Definitie ..... - 31 -
5.2 Grondexploitatiecomplex ..... - 32 -
5.2.1 Budgetrecht ..... - 33 -
5.2.2 Frequentie en afgrenzing wijzigingen grondexploitatiecomplexen ..... - 34 -
5.3 Kostentoerekening ..... - 36 -
5.3.1 Bovenwijkse voorzieningen ..... - 37 -
5.3.2 Voorbereidingskosten ..... - 39 -
5.3.3 Investeringen in openbare voorzieningen ..... - 40 -
5.4 Rentetoerekening ..... - 41 -
5.5 Disconteringsvoet ..... - 44 -
5.6 Interne opbrengsten ..... - 45 -
5.7 Activering van baten en lasten ..... - 46 -
5.8 Het afsluiten van een grondexploitatiecomplex ..... - 47 -

6. WAARDERING ..... - 48 -

6.1 Winst of verlies ..... - 48 -
6.2 Tussentijds winst nemen ..... - 49 -
6.3 Risico's ..... - 50 -
6.4 Verwerking van verliezen ..... - 51 -

DEEL C FACILITEREND GRONDBELEID ..... - 54 -

7. VERSLAGGEVINGSASPECTEN FACILITEREND GRONDBELEID ..... - 54 -

7.1 Inleiding ..... - 54 -
7.2 Anterieure overeenkomst ..... - 56 -
7.2.1. Vordering opgelegd op basis van overeenkomst ..... - 57 -
7.2.2 Vordering nog niet opgelegd, ongetekende overeenkomst ..... - 58 -
7.3 Vorderingen bij publiekrechtelijk kostenverhaal ..... - 59 -
7.4 Voorbereidende kosten ..... - 61 -
7.5 Gemengde projecten ..... - 63 -
7.6 Bijzondere projecten ..... - 64 -
7.7 Maximering verhaalbare kosten ..... - 64 -
7.8 Rente ..... - 64 -

DEEL D BIJLAGEN ..... - 66 -

Bijlage 1 Omgevingsbesluit: verhaalbare kostensoorten ..... - 66 -
Bijlage 2 Voorwaarden overheveling bestedingen openbare ruimte ..... - 68 -
Bijlage 3 Rente en grondexploitaties ..... - 69 -
Bijlage 4 Nadere uitleg tussentijds winstnemen (POC-methode) ..... - 71 -
Bijlage 5 Verwerken onderhanden werk grondexploitatie ..... - 77 -
Bijlage 6 Voorbeeld gebiedsontwikkeling 'in het Oog' ..... - 95 -
Bijlage 7 Samenvattend overzicht verantwoordingsschema's faciliterend grondbeleid ..... - 97 -
Bijlage 8 Vennootschapsbelasting ..... - 99 -
Bijlage 9 Bronnen ..... - 103 -
Bijlage 10 Wetgeving ..... - 106 -
Bijlage 11 Afkortingenlijst ..... - 113 -
Bijlage 12 Consequenties wetswijzigingen sinds 2016 ..... - 114 -
Bijlage 13 Nadere uitleg specifieke vraagstukken ..... - 116 -

1. Introductie

1.1 Inleiding

Deze notitie is een actualisatie van de Notitie grondbeleid uit 2019. Vanwege de invoering van de Omgevingswet is een actualisatie noodzakelijk. De datum van de invoering van deze wet is al verschillende keren verschoven en staat nu op 1 januari 2024. Alle wijzigingen in de notitie die te maken hebben met de Omgevingswet treden in werking gelijktijdig met de inwerkingtreding van de Omgevingswet. Alle overige wijzigingen treden in werking met ingang van begrotingsjaar 2025. Toepassing met ingang van de jaarrekening 2024 is mogelijk maar niet verplicht. Voor de tussenliggende periode is de notitie uit 2019 leidend aangevuld met het addendum uit december 2022 inzake warme gronden. In bijlage 12 is een overzicht opgenomen van consequenties van de sinds 2016 doorgevoerde wetswijzigingen.
Naast aanpassingen in terminologie vanwege wijzigingen in wet- en regelgeving heeft de invoering van de Omgevingswet met name gevolgen voor de verslaggevingsaspecten bij faciliterend grondbeleid.

Deze notitie gaat met name in op gemeentelijke grondexploitaties en faciliterend grondbeleid. In deze nieuwe notitie is rekening gehouden met de strekking van alle gegeven antwoorden uit de vraag- en antwoordrubriek. De commissie BBV verwerkt alle aandachtspunten voortkomend uit de vraag- en antwoordrubriek in haar notities. Ook voor deze notitie Grondbeleid zijn, aanvullend op de wijzigingen als gevolg van de invoering van de Omgevingswet, enkele verduidelijkingen doorgevoerd die vanuit de vraag- en antwoordrubriek naar voren zijn gekomen. Daarmee vervallen alle tot en met 22 september 2023 gepubliceerde vragen en antwoorden die betrekking hebben op de Notitie grondbeleid uit 2019 en het addendum uit december 2022 over warme gronden.

1.2 Overzicht van de wijzigingen

Deze notitie is op een aantal punten sterk afwijkend van de vorige notitie als gevolg van de invoering van de Omgevingswet. Hieronder vindt u puntsgewijs, kort samengevat, de belangrijkste wijzigingen en toevoegingen inclusief de verwijzing naar het hoofdstuk waar het onderwerp nader wordt uitgewerkt.

1. Aanpassing hoofdstukken voor wat betreft begrippen en definities.
2. Wijziging kostenverhaal bij facilitair grondbeleid (hoofdstuk 7).
3. Aanpassingen op basis van voortschrijdend inzicht sinds de notitie Grondbeleid uit 2019.

Ad 1: De notitie is geactualiseerd voor wat betreft de begrippen en bijbehorende definities. Denk hierbij aan het vervallen van exploitatieplan en de nieuwe begrippen omgevingsplan en kostenverhaal.

Ad 2: Wijziging kostenverhaal faciliterend grondbeleid
Het kostenverhaal faciliterend grondbeleid wijzigt op een viertal punten:

a. De bijdrage aan het ***kostenverhaal*** wordt niet meer in rekening gebracht via de omgevingsvergunning, maar ***via een aparte kostenverhaalsbeschikking***. Dit wordt veroorzaakt

doordat het exploitatieplan uit de Wro ontbreekt in de Omgevingswet. Voorheen nam het bevoegd gezag regels omtrent kostenverhaal op in het omgevingsplan, het projectbesluit of de omgevingsvergunning voor een buitenplanse omgevingsplanactiviteit. In de Omgevingswet is de jaarlijkse plicht om de cijfers te actualiseren vervallen en is de term grondexploitatiekosten vervangen door kosten gemaakt voor werken, werkzaamheden en maatregelen. Omdat een omgevingsvergunning voor de toets aan het omgevingsplan facultatief is, zal het bevoegd gezag niet in alle gevallen meer een omgevingsvergunning afgeven. De publiekrechtelijke kostenverhaalsbijdrage wordt daarom niet meer in rekening gebracht via de omgevingsvergunning, maar via een kostenverhaalsbeschikking. Zie paragraaf 7.1.

b. Er zijn ***meer keuzemogelijkheden om kosten te verhalen***. Er zijn twee vormen van kostenverhaal mogelijk: kostenverhaal met tijdvak (integrale gebiedsontwikkeling) en kostenverhaal zonder tijdvak (organische gebiedsontwikkeling). Kostenverhaal met tijdvak zijn de plannen met een duidelijk eindbeeld, een fasering en een einddatum waardoor kosten en opbrengsten goed vooraf te berekenen zijn. Kostenverhaal zonder tijdvak is voor plannen waar dat duidelijke eindbeeld ontbreekt, zonder fasering en zonder einddatum. Het is voor plannen met globale functieaanduidingen die op verschillende manieren kunnen worden uitgewerkt waardoor kosten en opbrengsten moeilijk vooraf te berekenen zijn. Omdat de rekensystematiek voor kostenverhaal niet meer in detail is uitgewerkt in de Omgevingswet, heeft het bevoegd gezag meer mogelijkheden om het publiekrechtelijke kostenverhaal op maat te regelen. Zie paragraaf 7.1.
c. De ***kostensoortenlijst*** is ***uitgebreid***, waardoor ook kosten kunnen worden verhaald van maatregelen in verband met de klimaatproblematiek (wateroverlast, hittestress) of de energietransitie (warmtenetwerken). Zie paragraaf 5.3.
d. Er is in de Omgevingswet een ***regeling*** opgenomen ***voor verplichte financiële bijdragen*** aan ontwikkelingen. Dit zijn fysieke maatregelen die een functionele samenhang hebben met bouwactiviteiten in gebieden waar kostenverhaal plaatsvindt, maar die niet voldoen aan de criteria van profijt, proportionaliteit en toerekenbaarheid. Het gaat onder andere om maatregelen om het landschap te verbeteren, bijvoorbeeld door het slopen van varkensstallen en kassen. De Wro maakte het al mogelijk hiervoor vrijwillige bijdragen te vragen, nu kunnen dergelijke bijdrage ook worden afgedwongen, mits de opbrengsten van de bouwactiviteiten dat toelaten. Zie paragraaf 7.1.

Ad 3: Aanpassingen op basis van voortschrijdend inzicht sinds de notitie Grondbeleid uit 2019
Naar aanleiding van voortschrijdend inzicht heeft de commissie BBV de volgende aanpassingen in deze notitie doorgevoerd:

a. De voorwaarden voor warme gronden zijn aangepast naar aanleiding van de praktijksituaties met ingang van boekjaar 2022. Deze aanpassing is in december 2022 gepubliceerd in een nieuwsbericht over warme gronden op de website van de commissie BBV. De aanpassing van de voorwaarden in paragraaf 4.1.1 waaronder er sprake is van warme gronden heeft betrekking op de volgende punten:
    - De gebiedsontwikkeling hoeft niet langer uitsluitend betrekking te hebben op woningbouw, maar kan ook betrekking hebben op bijvoorbeeld bedrijfsterreinen.

- De voorwaarde dat er betrokkenheid is bij de gebiedsontwikkeling van provincie of rijksoverheid vervalt.
- De (toekomstige) bestemming(en), functie(s) en/of ontwikkeling betreffende het plangebied dien(en)t goed onderbouwd te worden.

b. Voorbereidingskosten bij zowel actieve als facilitaire grondexploitaties mogen na 5 jaar ook worden voorzien in plaats van te worden afgeboekt. Daarmee wordt gehandeld in lijn met de afschrijvingstermijn van 5 jaar voor immateriële activa, worden risico's voor de gemeente beperkt, maar blijft de mogelijkheid bestaan om deze kosten alsnog te betrekken in een nog voorziene bouwgrondexploitatie of kostenverhaal. Zie paragraaf 5.3.2 en 7.4.
c. De commissie BBV heeft vanaf 2016 in notities en beantwoorde vragen over grondbeleid er naar gestreefd om waar mogelijk aan te sluiten bij de fiscale regelgeving. Inmiddels blijkt dat de fiscale praktijk daar van afwijkt bij de jaarwinstbepaling. Als gevolg daarvan voert de commissie BBV de volgende aanpassingen door:
    1) De rentetoerekening aan actieve grondexploitaties wordt vereenvoudigd door toe te staan dat de in een gemeente reeds gehanteerde omslagrente ook wordt toegepast bij actieve grondexploitaties. Bij de omslagrente heeft de gemeente de keuze ook rente over het eigen vermogen mee te nemen. De rente over het eigen vermogen is gemaximeerd conform de geactualiseerde notitie Rente van de commissie BBV tot het gemiddelde rentepercentage over het vreemd vermogen. Zie paragraaf 5.4 en bijlage 3.
    2) Winstneming via de POC-methode, dat wil zeggen op basis van de betrouwbaar geraamde winst naar rato van de realisatie van verkopen èn kosten, vindt pas plaats als de resterende looptijd van een grondexploitatie tien jaar of minder is. Zie paragraaf 6.2.
d. Binnen een gemengde exploitatie met bouwgrondexploitatie- en faciliterende projecten mag het resultaat gesaldeerd worden indien de deelgebieden onlosmakelijk in de ontwikkeling met elkaar verbonden zijn. Zie paragraaf 7.5.
e. Gezien de vragen aan de commissie BBV over gebiedsontwikkeling met gemengde exploitaties en bovenwijkse voorzieningen is hiervoor een voorbeeld opgenomen. Zie bijlage 6.

1.3 Leeswijzer

De notitie Grondbeleid is een bijzondere notitie waarin verslaggeving volgens het Besluit Begroting en Verantwoording (BBV), economische en fiscale vraagstukken nauw met elkaar verbonden zijn. De notitie is dan ook bij uitstek een notitie voor specialisten met uitzondering van hoofdstuk 2 dat specifiek voor de raad is geschreven. In het BBV staat uiteindelijk het inzicht van de raad in de begroting en de jaarstukken voorop. Daarnaast kan dit document ook interessant zijn voor de diverse gebruikers van en belangstellenden in de begroting en de jaarstukken. Daarbij kan natuurlijk gedacht worden aan de raad, maar zeker ook aan de toezichthouders, accountants, inwoners, instellingen, belangengroepen, bedrijven, media en contractpartners.

In deze notitie wordt gewerkt met een vierdeling: allereerst wordt het grondbeleid in het algemeen (deel A) nader belicht, gevolgd door de actieve grondexploitaties (deel B), faciliterende grondbeleid (deel C) en de bijlagen (deel D). Voor de leesbaarheid van de tekst wordt in de rest van deze notitie alleen nog gesproken over gemeente en gemeentelijke organen, zoals de raad. Echter overal waar

gemeente staat dient gemeente, provincie en gemeenschappelijke regelingen gelezen te worden, waar raad staat ook provinciale staten en algemeen bestuur.

Voorafgaand aan deel A start hoofdstuk 1 met de belangrijkste wijzigingen ten opzichte van de vorige notitie, de leeswijzer en de stellige uitspraken en aanbevelingen van de commissie BBV ten aanzien van grondbeleid. Deel A begint met hoofdstuk 2 dat zich specifiek richt op raadsleden. Dit hoofdstuk kan zowel zelfstandig door hen worden gebruikt of ter ondersteuning van de advisering door de vakspecialisten. Hoofdstuk 3 gaat nader in op de paragraaf grondbeleid en de overige paragrafen voor zover het grondbeleid betreft. In hoofdstuk 4 worden de balansposten waarop gronden in gemeentelijk eigendom worden verantwoord nader toegelicht.

Deel B, bestaande uit hoofdstuk 5 en 6, gaat over grondexploitaties en is alleen van toepassing in gevallen waarin de gemeente een actief grondbeleid voert. Dat betekent dat de gemeente grond koopt, die bouw- en woonrijp maakt en weer verkoopt aan ontwikkelaars, aannemers en particulieren of in erfpacht uitgeeft. Hoofdstuk 5 gaat over de grondexploitatieberekeningen en de wijze van kostentoerekening. Hoofdstuk 6 is gewijd aan de waardering (winst of verlies, tussentijds winst nemen, risico's en de verwerking van verliezen).

Deel C wordt gevormd door hoofdstuk 7 en richt zich op de verslaggevingsaspecten van het faciliterend grondbeleid. Hiervan is sprake wanneer bouwplannen worden gerealiseerd door private partijen en de gemeente kostenverhaal toepast en eventueel ook (vrijwillige) financiële bijdragen in rekening brengt.

Tot slot zijn in deel D van deze notitie 13 bijlagen opgenomen met daarin voorbeelden en bronvermeldingen.

1.4 Richtlijnen

Richtlijnen van de commissie BBV aan gemeenten en andere decentrale overheden zijn een belangrijk instrument van de commissie BBV om de eenduidige uitvoering en toepassing van het BBV te bevorderen, zoals artikel 75 BBV verlangt. De richtlijnen van de commissie BBV worden – in navolging van de richtlijnen van de Raad voor de jaarverslaglegging – onderverdeeld naar stellige uitspraken en aanbevelingen. De betekenis van beide categorieën kan voor de praktijk van de begrotingscyclus inclusief jaarverslaggeving verschillen.

Met stellige uitspraken geeft de commissie BBV 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 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 zijn hierna opgenomen. Bij elk van de richtlijnen wordt aangegeven aan welk hoofdstuk deze is ontleend.

1.5 Stellige uitspraken en aanbevelingen

In deze notitie zijn de volgende stellige uitspraken en aanbevelingen opgenomen. Deze zijn ongewijzigd ten opzichte van de notitie grondbeleid uit 2019 tenzij aangegeven. De stellige uitspraken en aanbevelingen zijn per onderdeel van deze notitie gegroepeerd met het oog op de specifieke onderwerpen van deze delen.

Deel A: Grondbeleid

Stellige uitspraken

A. Er moet jaarlijks een herziening van de grondexploitatiebegroting plaatsvinden. Actualisaties van het grondexploitatiecomplex en de grondexploitatiebegroting met planinhoudelijke wijzigingen, dan wel autonome wijzigingen met materiële financiële gevolgen, moeten opnieuw door de raad worden vastgesteld. Paragrafen 2.3 en 5.2.2.

Aanbevelingen

B. De commissie BBV adviseert kaderstelling op het gebied van grondbeleid niet bij begroting vorm te geven, maar door middel van de (financiële) verordening of door een nota grondbeleid aan de raad voor te leggen en deze periodiek te herzien. Paragraaf 2.5.

C. De commissie BBV adviseert het verwachte resultaat van de grondexploitatie(s) op eindwaarde in de paragraaf grondbeleid op te nemen, ook indien de verliesvoorziening op contante waarde is gebaseerd. Paragraaf 3.3.

D. De commissie BBV adviseert om in de nota grondbeleid of de paragraaf grondbeleid een toelichting te geven inzake de keuze en doelstelling van het aangaan van een publiek-private samenwerkingsovereenkomst met een verbonden partij in het kader van een grondexploitatie. Paragraaf 3.6.

E. De commissie BBV adviseert gronden die zijn verworven met het oog op concrete ontwikkeling door de gemeente, maar waarvoor nog geen operationele grondexploitatie is vastgesteld te waarderen, voor wat betreft de toepassing van artikel 65 lid 1 BBV, tegen de waarde volgens de toekomstige bestemming. Er moet dan wel worden voldaan aan de volgende voorwaarden:
   - de gronden moeten deel uitmaken van een door de raad vastgestelde omgevingsvisie of programma voor (een) concrete en binnen afzienbare tijd te starten grondexploitatie(s), waarin de gebiedsontwikkeling van totaalplan naar deelgrondexploitaties is vastgelegd én;
   - de (toekomstige) bestemming(en)/functies (ontwikkeling) betreffende het plangebied dien(en)t goed onderbouwd te worden én;
   - de gebiedsontwikkeling mag niet zodanig conflicteren met de uitkomst van de inventarisatie van bedreigingen die de ontwikkeling in de weg kunnen staan, bijvoorbeeld op het gebied van milieu of bereikbaarheid én;
   - de visie/het masterplan mag niet strijdig zijn met beleid van de provincie en/of rijk én;

- periodiek (minimaal eens in de 2 jaar) worden de gronden getaxeerd tegen de waarde volgens de toekomstige bestemming, met inachtneming van de inherente onzekerheden van de ontwikkelmogelijkheden.

Paragraaf 4.1.1.

Deel B: Actieve grondexploitatie

Stellige uitspraken

A. Een bouwgrond in exploitatie (BIE) moet worden geopend vanaf het moment van het vaststellen van het raadsbesluit met daarin de vaststelling van het grondexploitatiecomplex inclusief grondexploitatiebegroting. Vanaf dat moment is de BIE geopend en kunnen kosten worden geactiveerd en bijgeschreven op de voorraadpositie bij onderhanden werk (bouwgronden in exploitatie) op de balans. Paragraaf 5.1.

B. Voor een grondexploitatie met een looptijd langer dan 10 jaar is de volgende aanvullende informatie verplicht: de motivatie voor de langere looptijd en een overzicht met onderbouwing van de risicobeperkende maatregelen. Deze moeten in de begroting en jaarstukken worden vermeld. Paragraaf 5.2.

C. Er moet jaarlijks een herziening van de grondexploitatiebegroting plaatsvinden. Actualisaties van het grondexploitatiecomplex en de grondexploitatiebegroting met planinhoudelijke wijzigingen, dan wel autonome wijzigingen met materiële financiële gevolgen, moeten opnieuw door de raad worden vastgesteld. Paragrafen 2.3 en 5.2.2.

D. Voor de bepaling van kosten van de BIE die tot de vervaardigingkosten als bedoeld in artikel 63 lid 3 BBV kunnen worden gerekend, moet worden aangesloten op de verhaalbare kostensoorten zoals opgenomen in bijlage IV van het Omgevingsbesluit (artikel 8.15 van het Omgevingsbesluit). Dit betekent dat maximaal deze kostensoorten kunnen worden toegerekend aan de BIE. Paragraaf 5.3**.**

E. De rentelasten worden toegerekend aan een BIE op basis van A13 in de tabel van bijlage IV bij het Omgevingsbesluit. Hierbij wordt de omslagrente gehanteerd conform de notitie Rente van de commissie BBV of de rentelast van financiering die specifiek voor een grondexploitatie is aangetrokken (projectfinanciering). Paragraaf 5.3.

F. Het doen van dotaties en/of bijdragen aan een voorziening (fonds) voor bovenwijkse voorzieningen ten laste van een BIE is niet toegestaan. Paragraaf 5.3.

G. 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. In de periode van activering als maatschappelijk nut tot en met het eventueel openen van de betreffende grondexploitatie, moet conform artikel 64 lid 3 BBV, vanaf de

ingebruikname op het actief worden afgeschreven op basis van de verwachte gebruiksduur. Paragraaf 5.3.1.

H. Het is niet toegestaan om dotaties te doen aan een voorziening voor bovenwijkse voorzieningen. Sparen voor bovenwijkse voorzieningen die na het afsluiten van een grondexploitatie zullen worden aangelegd, is wel mogelijk via een door de raad in te stellen bestemmingsreserve. Toevoegingen aan deze bestemmingsreserve kunnen alleen plaatsvinden via resultaatbestemming of via een ander specifiek daartoe door de raad genomen besluit. Paragraaf 5.3.1.

I. 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 voorbereidingskosten moeten passen binnen de kostensoortenlijst van bijlage IV bij het Omgevingsbesluit (overeenkomstig stellige uitspraak D); en
   2. de voorbereidingskosten 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 en kunnen dan worden overgeboekt naar de desbetreffende BIE, dan wel worden afgeboekt ten laste van het jaarresultaat of moet een voorziening worden getroffen; en
   3. plannen tot ontwikkeling van de grond waarvoor de voorbereidingskosten worden gemaakt, moeten bestuurlijke instemming hebben, blijkend uit een raadsbesluit.

   Paragraaf 5.3.2.

J. De toe te rekenen rentelasten aan de taakvelden 3.2 Fysieke bedrijfsinfrastructuur en 8.2 Grondexploitatie betreft de omslagrente conform de notitie Rente van de commissie BBV of betreft de rentelast van financiering die specifiek voor een grondexploitatie is aangetrokken (projectfinanciering). Deze rentelasten mogen worden toegevoegd aan de post voorraden, bouwgronden in exploitatie (BIE). Paragraaf 5.4.

K. De toegerekende rentelasten moeten als volgt worden bepaald:
   - in het geval van projectfinanciering van een grondexploitatie: het rentepercentage van de direct aan de grondexploitatie gerelateerde financiering;
   - indien er geen sprake is van projectfinanciering van een grondexploitatie: de omslagrente conform de notitie Rente van de commissie BBV.

   Paragraaf 5.4.

L. Indien de gemeente geen externe financiering heeft, dan is het niet toegestaan rente toe te rekenen aan de taakvelden 3.2 Fysieke bedrijfsinfrastructuur en 8.2 Grondexploitatie (BIE). Paragraaf 5.4.

M. De rentetoerekening vindt plaats op basis van de bruto-boekwaarden van de grondexploitaties van de BIE per 1 januari. Ook over grondexploitaties waarbij de verantwoorde opbrengsten

hoger zijn dan de kosten, waardoor de boekwaarde van een BIE negatief is, wordt rente (in dit geval een baat) toegerekend. Paragraaf 5.4.

N. 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 bepaald op 2% zijnde het maximale meerjarige streefpercentage van de Europese Centrale Bank (ECB) voor inflatie binnen de Eurozone. Paragraaf 5.5.

O. Het is niet toegestaan om gelden uit eigen middelen (reserves) in mindering te brengen op de onderhanden werk positie van de bouwgronden in exploitatie. Paragraaf 5.7.

P. Alle baten en lasten die verband houden met grondexploitaties worden in de exploitatie verantwoord en via een tegenboeking (onderhanden werk) naar de balans gemuteerd. Paragraaf 5.7.

Q. Volgens het realisatiebeginsel dient in de situatie dat voldoende zekerheid bestaat over de tussentijdse winstneming, de winst te worden genomen. Op grond van het voorzichtigheidsprincipe is de commissie BBV van oordeel dat tussentijdse winstneming niet verantwoord is bij een grondexploitatie met een looptijd van meer dan tien (10) jaar. Voor de tussentijdse winstneming dient de Percentage of Completion methode te worden gevolgd. Paragraaf 6.2.

R. Er is volgens het realisatiebeginsel sprake van winst op een grondexploitatie indien wordt voldaan aan de volgende voorwaarden:
   1. de resterende looptijd van de grondexploitatie is tien (10) jaar of minder; én
   2. het resultaat op de grondexploitatie kan betrouwbaar worden ingeschat; én
   3. de grond (of het deelperceel) moet zijn verkocht; én
   4. de kosten zijn gerealiseerd (winst wordt naar rato van de realisatie genomen).

   Paragraaf 6.2.

S. De presentatie van de te verwachten resultaten in de paragraaf grondbeleid en de toelichting op de balans dient te gebeuren op eindwaarde. Wanneer bij de waardering van de voorziening voor verliesgevende grondexploitaties niet wordt geopteerd voor de nominale waarde maar voor de contante waarde, dan moet het effect hiervan op de te verwachten resultaten voor de negatieve grondexploitaties worden toegelicht in de paragraaf grondbeleid. Paragraaf 6.4.

T. Als er sprake is van een voorziening ingericht ter bestrijding van de (verwachte) tekorten in grondexploitaties, dan moet die maximaal voor de boekwaarde van het onderhanden werk van betreffende bouwgrond in exploitatie worden gepresenteerd als een waardecorrectie op de post bouwgrond in exploitatie. Paragraaf 6.4.

Aanbevelingen

U. De commissie BBV adviseert om de wijze waarop met de toerekening van bovenwijkse voorzieningen wordt omgegaan, vast te leggen in een nota grondbeleid, of de financiële verordening op grond van artikel 212 Gemw. Paragraaf 5.3.1.

V. De commissie BBV adviseert gemeenten een grondprijzenbrief op te stellen met een vastgestelde uitgifteprijs voor zowel extern uit te geven grond als intern door te leveren grond, waar bij interne levering alleen fiscaal gezien winsten of verliezen kunnen worden gerealiseerd. Paragraaf 5.6.

W. De commissie BBV adviseert om de wijze waarop met conjuncturele risico's en de omvang van het weerstandsvermogen wordt omgegaan uit te werken in bijvoorbeeld de nota grondbeleid of weerstandsvermogen en risico's of de financiële verordening. Paragraaf 6.1.

X. De commissie BBV adviseert om tussentijdse winstneming te presenteren in een bestemmingsreserve. Paragraaf 6.2.

Y. De commissie BBV adviseert om het beleid met betrekking tot de manier waarop met (projectspecifieke) risico's wordt omgegaan bij het bepalen van de tussentijdse winstneming en de omvang van het weerstandsvermogen uit te werken in bijvoorbeeld de nota grondbeleid en/of weerstandsvermogen en risico's, of de financiële verordening. Paragraaf 6.3.

Z. De commissie BBV adviseert om de keuze om de voorziening voor verliesgevende grondexploitaties tegen nominale waarde of tegen contante waarde te waarderen, vast te leggen in de financiële verordening. Paragraaf 6.4.

Deel C: Faciliterend grondbeleid

Stellige uitspraken

A. Het kwalificeren van voorbereidingskosten voor omgevingsplannen met faciliterend grondbeleid of nog te sluiten anterieure overeenkomsten als **'nog te verrekenen kosten'** onder de overige nog te ontvangen bedragen (artikel 40a, lid 1 sub b BBV) is toegestaan onder de volgende voorwaarden:
   1. de kosten moeten passen binnen de kostensoortenlijst van bijlage IV bij het Omgevingsbesluit; en
   2. de kosten mogen maximaal 5 jaar als overige nog te ontvangen bedragen blijven staan; na maximaal 5 jaar moet het kostenverhaal zijn gerealiseerd dan wel dienen de kosten te worden afgeboekt ten laste van het jaarresultaat of moet een voorziening worden getroffen; en
   3. er is een besluit door de raad of het college genomen tot het maken van voorbereidingskosten voor faciliterend grondbeleid in een aangewezen gebied voor het ontwikkelen van het omgevingsplan of tot het sluiten van een anterieure overeenkomst; en

4. in de toelichting op de overige nog te ontvangen bedragen op de balans moeten deze nog te verrekenen kosten expliciet worden toegelicht en gespecificeerd als zijnde voorbereidingskosten van faciliterende grondexploitaties.

Paragraaf 7.4.

B. Kosten, die gemeenten hebben gemaakt op basis van een overeenkomst of, die via publiekrechtelijk kostenverhaal en een afdwingbare financiële bijdrage kunnen worden verhaald op en verrekend met derden, zijn vorderingen die opgenomen moeten worden bij de balanspost overige vorderingen (artikel 39 sub h BBV) op de balans. In de toelichting op deze balansposten moeten deze vorderingen expliciet worden toegelicht en gespecificeerd als zijnde ***'verhaalbare kosten'*** en ***'financiële bijdrage faciliterend grondbeleid'***. Paragraaf 7.4.

C. Als een gemeente een eindafrekening moet opstellen, dan moeten vooruit ontvangen bedragen in een voorziening voor van derden verkregen middelen worden opgenomen (artikel 44 lid 2 BBV). Dit is het geval als de gemeente kostenverhaalsbijdragen of afdwingbare financiële bijdragen in rekening brengt op basis van een omgevingsplan of een omgevingsvergunning voor een buitenplanse bouwactiviteit dan wel in de anterieure overeenkomst heeft afgesproken een eindafrekening te zullen maken. Als in de anterieure overeenkomst niet is afgesproken dat de gemeente een eindafrekening opstelt van het kostenverhaal en de financiële bijdragen, dan moet het vooruit ontvangen bedrag worden opgenomen bij de ***'overige vooruit ontvangen bedragen'*** (artikel 49 lid 1 sub c). Paragraaf 7.4.

D. Als de gemeente reeds gemaakte kosten kan verhalen en/of een financiële bijdrage kan opleggen (publiek- of privaatrechtelijk), maar verhaal en/of verrekening nog niet kan plaatsvinden, dan dienen de gerealiseerde nog te verhalen kosten en/of de gerealiseerde kosten waarvoor de financiële bijdrage wordt gevraagd te worden verantwoord als overige nog te ontvangen bedragen (artikel 40a lid 1 sub b BBV). In de toelichting op de balanspost moeten deze overlopende activa als zijnde ***'nog te verhalen kosten'*** en ***'nog te verrekenen financiële bijdrage faciliterend grondbeleid'*** worden gespecificeerd en toegelicht. Paragraaf 7.4.

E. Als de gemeente reeds gemaakte kosten niet kan verhalen en/of geen financiële bijdrage kan opleggen (publiek- of privaatrechtelijk) dan rest slechts een vermelding als ***'niet in de balans opgenomen recht'*** bij de toelichting op de balans. Paragraaf 7.4.

Deel A Grondbeleid

In deel A van deze notitie Grondbeleid in begroting en jaarstukken wordt aandacht besteed aan het belang en de rol van raadsleden, de paragraaf grondbeleid en de verschillende soorten grond die onderscheiden worden.

2. Het belang van het grondbeleid voor raadsleden

In dit hoofdstuk voor de raad geven we op hoofdlijnen aan wat grondbeleid is en welke taken en verantwoordelijkheden de raad op dit vlak heeft. We gaan ook kort in op de aandachtspunten en informatie waar raadsleden zich van bewust moeten zijn.

2.1 Wat is grondbeleid?

Eén van de middelen van een gemeente om ruimtelijke doelstellingen te verwezenlijken bij het uitvoeren van het omgevingsbeleid van de overheid is het grondbeleid. In het kader van het omgevingsbeleid wordt de maatschappelijk gewenste functie van de grond vastgelegd. Dit gebeurt via een plan of besluit op basis van de Omgevingswet (Ow). Die plannen of besluiten worden met behulp van het grondbeleid gerealiseerd, ofwel doordat de gemeente zelf grond koopt en ontwikkelt, ofwel doordat de gemeente de kosten van de openbare voorzieningen verhaalt op de eigenaren. De raad heeft de kaderstellende en controlerende functie ten aanzien van het grondbeleid en dus ook de daarbij behorende begrotingen en verantwoordingen.

Grondbeleid vergt keuzes van een raad die gevolgen hebben voor de lange termijn. De ontwikkeling van gebieden houdt meer in dan het maken van een omgevingsplan. Zaken als eigendom van grond, het al dan niet verwerven en uitgeven ervan, het gebruik voor openbare ruimte en infrastructuur, inspraak en voldoen aan vereisten als milieu maken gebiedsontwikkeling complex met vaak tijdrovende procedures (denk ook aan onteigeningen en bezwaarprocedures). Dat vraagt om een zorgvuldige afweging. Gezien de lange looptijd en de blijvende invloed op de gemeente van de uitvoering en de bouwresultaten is het van belang dat de raad de relatie legt met het maatschappelijk doel. Dit kan bijvoorbeeld gaan om het beperken van de krapte op de woningmarkt, het stimuleren van economische bedrijvigheid en werkgelegenheid, het beter aansluiten op de samenstelling en bevolkingsopbouw van de gemeente of het verhogen van de kwaliteit van de leefomgeving. Dit maatschappelijke doel kan ook leiden tot het vaststellen van een grondexploitatie die financieel verliesgevend is, maar een belangrijke bijdrage levert aan een sociaal of ruimtelijk gewenst doel. Het beleid biedt daarmee de handvatten om te kunnen sturen op de te bereiken doelstellingen en evenwichtig om te gaan met de (schaarse) ruimte en financiële middelen.

2.2 Hoe wordt grondbeleid vormgegeven?

Grondbeleid kent verschillende vormen. Elk van deze vormen heeft zijn eigen karakteristieken, voor- en nadelen. Hieronder volgt een korte toelichting aangevuld met een aantal belangrijke begrippen.

Actief grondbeleid
Een gemeente kan zelf gronden ontwikkelen die in eigendom zijn of komen van de gemeente. Er wordt naar gestreefd de daarvoor benodigde grond in eigendom te krijgen. De gronden kunnen op verschillende wijzen worden verkregen. Dit kan bijvoorbeeld via vrijwillige aankoop, grondruil, het vestigen van een voorkeursrecht 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 bouw- en woonrijp maken van grond genoemd - en wijzigt (eventueel) het omgevingsplan. Met de aanleg van wegen en voorzieningen zorgt de gemeente er bovendien voor dat deze grond wordt ontsloten. Het uitgeefbare deel van de grond wordt in eigendom of in erfpacht uitgegeven aan één of meerdere partijen (bouwers, projectontwikkelaars, beleggers, corporaties, en/of particulieren). Bij verkoop of uitgifte in erfpacht zorgt de derde partij vervolgens voor bebouwing. Het verschil tussen de aankoopprijs van de grond en de uitgifteprijs van het perceel (de opbrengst van de uitgifte in eigendom of erfpacht), komt toe aan de gemeente.

Met actief grondbeleid kunnen gemeenten naast publiekrechtelijk via het ruimtelijke beleid ook privaatrechtelijk sturen. Juridisch en financieel biedt dit meer sturingsmogelijkheden dan alleen met ruimtelijke plannen. Door de verwerving van grond en eventuele opstallen en na sloop, bouw- en woonrijp maken, wordt de gemeente met het aanbieden van bouwgrond economisch deelnemer op de grondmarkt. Vanuit de uitgifteprijzen dekt zij haar kosten van publieke investeringen in wegen en andere stedelijke infrastructuur (groen, water, gebouwde voorzieningen) en komt haar eventuele winst ten goede. Een belangrijk nadeel van actief grondbeleid is dat er grote (financiële) risico's kunnen worden gelopen bij het bouw- en woonrijp maken. Die risico's betreffen in zijn algemeenheid de afzet (tempo, omvang en opbrengsten), de verwervingskosten, de bouw- en ontwikkelingskosten, rentekosten etc.

Faciliterend grondbeleid
Bij faciliterend grondbeleid heeft de gemeente zelf geen grond in haar bezit en voert zij niet zelf de grondexploitatie, maar gebeurt dit door een private ontwikkelaar. De kosten die de gemeente maakt worden in dat geval verhaald op de private partijen. Er is dus geen sprake van een bouwgrond in exploitatie of een voorraad grond in bezit van de gemeente, maar van een vordering op een derde partij. Feitelijk schiet de gemeente kosten voor die op basis van een overeenkomst (privaatrechtelijk), dan wel op basis van het omgevingsplan, of de omgevingsvergunning voor een buitenplanse omgevingsplanactiviteit[1] worden teruggevorderd bij een derde partij.
De gemeente kan kiezen tussen twee vormen van kostenverhaal: kostenverhaal met tijdvak (integrale gebiedsontwikkeling) en kostenverhaal zonder tijdvak (organische gebiedsontwikkeling). Het kostenverhaal met tijdvak komt overeen met het kostenverhaal uit de oude Wet ruimtelijke ordening. Dat is het kostenverhaal voor gedetailleerde plannen waarbij de realisatietermijn en de fasering vooraf min of meer vaststaan. Het kostenverhaal zonder tijdvak is kostenverhaal voor globale plannen zonder eindbeeld en zonder fasering. Hierbij legt de gemeente in het omgevingsplan het maximum van de te verhalen kosten vast, zowel voor het plan als geheel als per type

[1] Hiermee wordt de functie van de betreffende percelen grond gewijzigd (publiekrechtelijk)

bouwactiviteit. Deze maxima – de 'kostenplafonds'- kunnen worden gebaseerd op een scenariostudie.

Naast de privaatrechtelijke of publiekrechtelijke kostenverhaalsbijdrage is in de nieuwe Omgevingswet ook de mogelijkheid voor een vrijwillige of afdwingbare financiële bijdrage opgenomen. Het gaat daarbij om bijdragen aan investeringen buiten het plangebied die bijdragen aan de ruimtelijke kwaliteit daarvan, maar die niet onder de regeling van het kostenverhaal vallen. Voorbeelden van ontwikkelingen zijn aanleg van regionale recreatiegebieden en fietspaden, landschapsverbetering door het opruimen van varkensstallen en kassen, maar ook aanleg van wegen en sociale woningbouw. Naast de regeling voor bijdragen op basis van een overeenkomst (vrijwillige financiële bijdrage) is ook een regeling opgenomen voor een afdwingbare financiële bijdragen.

Publiek-private samenwerking

Joint venture
Vanzelfsprekend bestaan er ook mengvormen waarbij de gemeente en private partijen ervoor kunnen kiezen om samen een stuk grond te gaan ontwikkelen. Bij een dergelijke samenwerking wordt dan een gezamenlijke onderneming gestart, waarin partijen samen gronden inbrengen en ontwikkelen. Het voordeel is dat partijen door de samenwerking kunnen profiteren van elkaars expertise, waarmee de mogelijkheid wordt geboden dat ieder doet waarin ze het best zijn (win-winsituatie). De samenwerking kan in verschillende vormen plaatsvinden. Meestal wordt een aparte entiteit opgericht, bijvoorbeeld een BV, NV, CV/BV, VOF of stichting. 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. Het samenwerkingsverband komt in de begroting en jaarstukken tot uiting in de paragraaf verbonden partijen.

Bouwclaim
Bij een bouwclaim komen gemeente en private partijen overeen dat de private partijen hun ruwe bouwgrond verkopen aan de gemeente, in ruil waarvoor zij de grond na het bouw- en woonrijp maken (door de gemeente) weer overnemen. Het economisch risico komt dan, net als bij actief grondbeleid, geheel bij de gemeente te liggen. Het is dus van belang dat de gemeente goede afspraken maakt over het moment waarop de private partijen de bouwrijpe grond weer zullen overnemen. De gemeente bindt zich immers aan deze private partijen. De overeenkomst komt in de begroting en jaarstukken tot uiting in het programmaplan en in de paragraaf verbonden partijen.

Concessie
Bij een concessie wordt de ontwikkeling zoveel mogelijk aan private partijen overgelaten. De gemeente vraagt dan een bieding op de grond en besteedt de gehele ontwikkeling aan. Tot aan verlening van de concessie ligt het economisch risico bij de gemeente omdat zij grondeigenaar is, na verlening ligt dat risico bij de private partijen omdat zij grondeigenaar zijn geworden. De concessie

komt in de begroting en jaarstukken tot uiting in het programmaplan en in de paragraaf verbonden partijen.

Vorm grondbeleid is beleidskeuze
De keuze van actief of faciliterend grondbeleid, maar ook de keuze van hoe de markt wordt benaderd is een beleidskeuze die door de raad dient te worden gemaakt. Deze keuze kan, overigens afhankelijk van de specifieke omstandigheden voor diverse gebieden binnen een gemeente, verschillend worden ingevuld.

2.3 Hoeveel kost grondbeleid?

De kosten van grondbeleid zijn afhankelijk van de specifieke omstandigheden en de conjunctuur. Meerdere factoren zijn van invloed op het grondbeleid. Een deel van deze factoren is niet of nauwelijks door een gemeente te beïnvloeden. Denk aan macro-invloeden zoals rentepercentages, grond- en verkoopprijzen of andere marktomstandigheden of aan meer specifieke risico's zoals kans op vertragingen door inspraakprocedures, het moeten voldoen aan milieuvereisten of afhankelijkheden van betrokken andere partijen (provincie, Rijkswaterstaat, leveranciers).

De kosten van gebiedsontwikkeling op binnenstedelijke locaties zijn hoog. Vanwege de bestaande bebouwing, infrastructuur en eigendomssituatie, zullen wijzigingen hierin gepaard gaan met hoge kosten die niet altijd binnen sluitende grondexploitaties of via volledig kostenverhaal kunnen worden gedekt en daarmee dus een inzet van gemeentelijke middelen vergen. Bij locaties die minder intensieve ingrepen met zich meebrengen kunnen daarentegen - afhankelijk van de marktprijzen – in geval van actief grondbeleid voordelige resultaten worden behaald. Gemeenten maken steeds vaker afwegingen om kosten en risico's te beperken. Bijvoorbeeld door bij gebiedsontwikkeling te kiezen voor een combinatie van enerzijds sloop en nieuwbouw en anderzijds het omvormen van bestaande bebouwing voor nieuwe functies en bestemmingen (transformatie).

De kosten en opbrengsten die samenhangen met het grondbeleid strekken zich uit over meerdere jaren. De raad moet – alvorens goedkeuring te geven aan de gebiedsontwikkeling – vooraf informatie krijgen over de voorgenomen ingrepen en de kosten, opbrengsten, risico's en looptijd. Tevens moet daarbij in beeld worden gebracht hoe verliezen zullen worden gedekt en ingeval van winstgevende projecten, ten gunste waarvan deze middelen zullen worden gebracht, zowel tussentijds als na afronding van het project.

Vanwege de impact van gebiedsontwikkeling voor een gemeente en haar financiële positie is een jaarlijkse actualisatie - zeker bij actief grondbeleid - nodig. De gemeente kan ervoor kiezen dit bijvoorbeeld via de begroting te doen, of door een afzonderlijke meerjarenprognose grondexploitaties (MPG) aan de raad voor te leggen om op basis daarvan - al dan niet in geconsolideerde vorm - de begroting te actualiseren. De actualisatie via een MPG is feitelijk een nieuwe begroting en daarmee onderhevig aan besluitvorming door de raad.

Stellige uitspraak
Er moet jaarlijks een herziening van de grondexploitatiebegroting plaatsvinden. Actualisaties van het grondexploitatiecomplex en de grondexploitatiebegroting met planinhoudelijke wijzigingen, dan wel autonome wijzigingen met materiële financiële gevolgen, moeten opnieuw door de raad worden vastgesteld. Zie voor nadere uitwerking paragraaf 5.2.2.

2.4 Welke risico's zijn er verbonden aan grondbeleid?

Aan grondbeleid zijn verschillende soorten risico's verbonden. Deze kunnen van financiële aard zijn (opbrengsten van de grond, kosten van het aanleggen van openbare voorzieningen), uitvoerend van aard zijn (planning) of maatschappelijk gerelateerd zijn (realiseren van ruimtelijke doelstellingen).

De meest omvattende vorm is het actief grondbeleid. Dit gaat doorgaans gepaard met hoge kosten c.q. voorinvesteringen die over een langere periode financiering behoeven. De mate waarin deze worden terugverdiend en welke risico's daarbij worden gelopen is per situatie verschillend.

Een grondexploitatiecomplex heeft altijd inherente onzekerheden en risico's in zich ten aanzien van het begrote financiële eindresultaat. Voor de toekomstige verwachte kosten en opbrengsten worden aannames gebruikt ten aanzien van de planning, verwachte verkoopprijzen, geraamde kosten, verwachte rentelasten en plankosten etc. Er zijn verschillende onzekerheden en risico's die het begrote financiële eindresultaat van de grondexploitatie bemoeilijken. Hierbij is het van belang onderscheid te maken tussen enerzijds risico's met betrekking tot de kosten en opbrengsten die specifiek binnen een grondexploitatiecomplex kunnen worden onderkend en anderzijds risico's die voor de grondexploitatieportefeuille als geheel gelden.

De risico's voor de portefeuille als geheel gaan in zijn algemeenheid over de verwachtingen ten aanzien van markt- en conjunctuurinvloeden, waardoor prijzen en afzetmogelijkheden over de gehele linie kunnen veranderen ten opzichte van de planning. Hiertoe worden doorgaans scenarioberekeningen gemaakt, met daarbij bandbreedtes voor minimum en maximum invloed op de geprognosticeerde resultaten van de grondexploitatieportefeuille. De risico's met betrekking tot bouwgronden in exploitatie moeten worden betrokken bij het bepalen van het noodzakelijk weerstandsvermogen van de gemeente. In veel gevallen zullen gemeenten daartoe specifiek voor de grondexploitaties een deel van het weerstandsvermogen afzonderen en als buffer gebruiken voor het opvangen van de risico's die met de grondexploitatie samenhangen. Zie over dit onderwerp ook paragraaf 3.5 en 3.6.

Het is van belang dat de raad goed inzicht krijgt in de financiële begroting over de gehele looptijd van de grondexploitatieprojecten en het verwachte resultaat, de projectspecifieke risico's en risico's voor de portefeuille als geheel. De raad zal moeten bepalen of het verwachte resultaat en de risico's acceptabel zijn in relatie tot het maatschappelijk doel dat ze wil behalen en de (meerjarige) begrotingsruimte.

Bij een verwacht negatief saldo van een grondexploitatie moet direct een voorziening ter grootte van dit tekort ten laste van de begroting worden getroffen. Bij een verwacht positief saldo wordt dit

lopende het project ten gunste van de begroting gebracht. Hierbij gelden de basisprincipes uit het BBV zoals het realisatieprincipe en het voorzichtigheidsprincipe. Ook de fiscale regelgeving speelt echter een rol bij het moment van winstneming.

2.5 Verantwoordelijkheden raad

Beleidskader
De wijze waarop invulling wordt gegeven aan de visie en kaderstelling ten aanzien van het grondbeleid verschilt per gemeente. De reden hiervoor is dat de ene gemeente een aparte nota grondbeleid opstelt terwijl een andere gemeente ervoor kiest het grondbeleid onderdeel te laten zijn van een (financiële) verordening. Als er een nota grondbeleid of (financiële) verordening is waarin het grondbeleid is opgenomen, dan kan in de begroting en jaarstukken worden volstaan met een overzicht van de doelstellingen c.q. van de actuele stand van zaken. Als niet een van deze opties is toegepast, dan moet de begroting het beleid van de gemeente op het vlak van het grondbeleid bevatten. Feitelijk vindt de kaderstelling op het gebied van grondbeleid dan plaats bij de begroting. De commissie BBV is van mening dat kaderstelling in een aparte nota of (financiële) verordening een positieve bijdrage biedt aan de kwaliteit van de sturing en beheersing van een gemeente.

Aanbeveling
De commissie BBV adviseert kaderstelling op het gebied van grondbeleid niet bij begroting vorm te geven, maar door middel van de (financiële) verordening of door een nota grondbeleid aan de raad voor te leggen en deze periodiek te herzien.

In het volgende hoofdstuk wordt inhoudelijk ingegaan op de (wettelijke) vereisten bij de paragraaf grondbeleid.

Gedurende het jaar wordt de raad op verschillende manieren geïnformeerd over de (financiële) voortgang van grondexploitaties. De ***begroting en jaarstukken*** zijn hierbij verplicht. De verslaggevingseisen vanuit het BBV die in de navolgende hoofdstukken met betrekking tot de begroting en de jaarstukken aan de orde komen, hebben tot doel de raad te informeren en in staat te stellen zijn budgetrecht en controlerende rol uit te voeren. Het BBV beoogt dat de (financiële) kaderstelling en de doelstellingen voor de komende jaren beschreven worden in de paragraaf grondbeleid in de begroting. In de jaarstukken wordt opgenomen wat (concreet) gerealiseerd is van de doelstellingen in het afgelopen jaar zodat de raad zijn controlerende taak kan uitvoeren.

Om de (individuele) grondexploitaties goed te kunnen volgen en, indien gewenst, bij te sturen bestaan er meerdere Planning & Control (P&C) producten die bruikbaar zijn. Elke gemeente bepaalt zelf welke P&C-producten zij toepast. Naast de voor- en najaarsnota waarin de resultaten van het lopende begrotingjaar worden behandeld, is vooral de rapportage over de actualisatie van de grondexploitaties, bijvoorbeeld bij gelegenheid van de jaarstukken, in een meerjarenprognose grondexploitaties (MPG), of via de begroting, interessant voor de raad. Deze (meerjarige) vooruitblik biedt de mogelijkheid om relatief diep in te gaan op de oorzaak van wijzigingen en de geconstateerde risico’s.

In de kern gaat het bij de sturing op het grondbeleid om de programmering (inhoud van de grondexploitatielocaties), planning (looptijd en voortgang), prijzen (verkoopprijs van kavels), plankosten (kosten om een locatie te ontwikkelen), parameters (van rente, inflatie, organisatie en overhead) en prognose (van het verwachte financiële resultaat en het bijhorende risicoprofiel).

De raad kan ook gebruik maken van het ***kengetal voor grondexploitatie*** dat opgenomen is in de paragraaf weerstandsvermogen en risicobeheersing. In het algemeen geldt: hoe lager dit percentage hoe lager het risicoprofiel met betrekking tot het terugverdienen van de investeringen in de grondexploitaties. Het begrijpen van de trend van dit kengetal in de context van de eigen gemeente en in combinatie met het vergelijken van het kengetal met vergelijkbare gemeenten is een hulpmiddel voor het begrijpen van grondexploitaties.

3. Paragraaf grondbeleid en overige paragrafen

Het BBV schrijft een zevental paragrafen verplicht voor. De (verplichte) paragrafen gaan over onderwerpen die met meerdere programma's in de begroting of jaarstukken samenhangen, dan wel programma-overstijgend zijn. Het gaat over de financiële positie en bedrijfsvoering van de gemeente en over onderwerpen waaraan programma-overstijgende specifieke aspecten en risico's verbonden zijn, zoals verbonden partijen, treasury en grondbeleid. De paragrafen hebben in de begroting een karakter van kaderstellen en doelstellen en in de jaarstukken bevatten de paragrafen een verantwoording van deze kaders en doelstellingen. De belangrijkste paragraaf in het kader van deze notitie is de paragraaf grondbeleid.

Wat moet erin staan?
Volgens artikel 16 BBV bevat de paragraaf grondbeleid ten minste:

1. een visie op het grondbeleid in relatie tot de realisatie van de doelstellingen van de programma's die zijn opgenomen in de begroting;
2. een aanduiding van de wijze waarop de gemeente het grondbeleid uitvoert;
3. een actuele prognose van de te verwachten resultaten van de totale grondexploitatie;
4. een onderbouwing van de geraamde winstneming;
5. de beleidsuitgangspunten omtrent de reserves voor grondzaken in relatie tot de risico's van de grondzaken.

In de paragrafen 3.1 tot en met 3.5 worden de verschillende onderdelen nader toegelicht.

Wel of geen nota?
De wijze waarop invulling wordt gegeven aan de minimaal vijf voorgeschreven onderwerpen in de paragraaf grondbeleid is vormvrij. Het is ook aan de gemeente om eventueel te kiezen voor een afzonderlijke nota grondbeleid (zie in paragraaf 2.5). Indien er een actuele nota grondbeleid is krijgt de paragraaf grondbeleid meer een samenvattend karakter waarbij het van belang is dat deze zelfstandig leesbaar blijft en waarbij verwijzingen naar andere onderdelen van de begroting of jaarstukken zijn toegestaan. Wanneer een gemeente kiest voor een afzonderlijke nota grondbeleid dan ligt het voor de hand om dit in de financiële verordening op grond van artikel 212 Gemeentewet te vermelden. Op een vergelijkbare wijze zal, indien er wordt gewerkt met een MPG (Meerjarenprognose grondexploitaties), de paragraaf grondbeleid een meer geconsolideerde vorm kunnen krijgen waarbij van belang is dat het overzicht en het inzicht voor de raad behouden blijft.

3.1 Visie op het grondbeleid

In de paragraaf (of nota) grondbeleid geeft de gemeente haar visie op de wijze waarop de doelstellingen van het ruimtelijk beleid ten uitvoer gebracht worden. Zowel de stand van zaken en verwachtingen als de gewenste of gekozen ontwikkelingsrichting kunnen hierin aan de orde komen. Bij de visie op het grondbeleid kan in de nota (of paragraaf) grondbeleid aandacht worden besteed aan de volgende onderwerpen:

- De ruimtelijke doelstellingen (het ruimtelijke programma) in relatie tot de doelstellingen in de verschillende programma's zoals wonen, economie, werkgelegenheid, sport, recreatie, verkeer, jeugd, gezinnen en ouderen;
- Het grondprijzenbeleid waarin de gemeente aangeeft op welke wijze de verkoopprijs van grond voor verschillende typen woningbouw, kantoren, bedrijvigheid, maatschappelijke voorzieningen, parkeren etc. wordt bepaald. Hierbij valt te denken aan de marktprijsbenadering (zoals residueel, grondquote of vergelijkingswaarde) en aan de normgrondprijzen (maatschappelijk vastgoed) alsmede de argumentatie en onderbouwing voor de gemaakte keuze;
- De looptijd en planning van verschillende ruimtelijke plannen;
- De keuze om gronden voor specifieke functies in erfpacht uit te geven;
- De wijze waarop met de toerekening van kosten voor bovenwijkse voorzieningen als infrastructuur en andere voorzieningen voor de burgers, bedrijven en organisaties wordt omgegaan;
- De wijze van financiering van de grondexploitaties, de rentelasten en de parameters voor de inflatie, overhead en plankosten.

Indien de gemeente een nota grondbeleid heeft, dan kan in de begroting de nadruk worden gelegd op de huidige stand van zaken en de doelstellingen voor wat betreft bovenstaande onderwerpen.

3.2 Wijze waarop het grondbeleid wordt uitgevoerd

In de nota (of paragraaf) grondbeleid geeft de gemeente aan op welke wijze de visie inzake grondbeleid op de verschillende locaties wordt uitgevoerd. Hierbij gaat het vooral over de concrete uitvoering van de ontwikkellocaties en de voortgang en de wijze waarop de betreffende locatie wordt ontwikkeld. Hierbij wordt onderscheid gemaakt tussen actief grondbeleid met volledig publieke ontwikkeling en faciliterend (passief) grondbeleid met volledig private ontwikkeling. Er zijn ook tussenvormen mogelijk waarbij er sprake is van samenwerking met marktpartijen via PPS-constructies (Publiek Private Samenwerking) of een initiatiefrijke rol in combinatie met faciliterend (passief) grondbeleid. Verder wordt onderscheid gemaakt tussen grootschalige ontwikkellocaties en midden- of kleinschalig, waarbij bijvoorbeeld ook particulier initiatief mogelijk is.

Elke vorm heeft voor- en nadelen en de situatie in een plangebied kan de mogelijkheden beperken. Op basis van het grondeigendom, de risico's en de gewenste invloed kan de gemeente per project hierin een bewuste keuze maken. In de nota (of) paragraaf grondbeleid kan deze keuze door de gemeente worden uiteengezet en toegelicht waarom de gemaakte keuze het meest geschikt is om de doelstellingen te bereiken.

3.3 Actuele prognose van de resultaten

In de paragraaf grondbeleid moet een actuele prognose worden gegeven van de te verwachten resultaten van de totale grondexploitatie op eindwaarde (= het resultaat op het tijdstip dat de grondexploitatie wordt afgesloten, zie verder paragraaf 6.4). Het gaat dus niet alleen om de prognose van de uitkomsten van de actieve en facilitaire grondexploitaties (onderverdeeld naar winstgevende en verliesgevende complexen), maar ook om de prognoses en de voortgang van de

gebiedsontwikkeling die via samenwerkingsverbanden worden uitgevoerd. De informatie in de paragraaf mag van een dusdanig niveau blijven dat geen bedrijfsgeheimen worden prijsgegeven. Het is wel van belang om alle onderdelen van het grondbeleid hierin samenvattend weer te geven.
Bij de prognose van de te verwachten resultaten kan ook worden ingegaan op de afboekingen of verliesvoorzieningen die worden getroffen. Tevens kan worden ingegaan op de vraag hoe deze samenhangen met het verloop en omvang van deze voorzieningen in relatie tot de algemene reserve van de gemeente (of een specifiek daartoe ingestelde reserve grondexploitaties). Wanneer voor de verliesvoorzieningen voor verlieslatende grondexploitaties wordt gekozen voor de berekening tegen contante waarde, dan is het verstandig tevens de verliezen van de grondexploitaties op eindwaarde in de paragraaf te vermelden. Dit om de verwachte resultaten van verlieslatende en winstgevende locaties vergelijkbaar te maken. Verder is het van belang in te gaan op ontwikkelingen ten opzichte van de vorige prognose:

- welke majeure wijzigingen zijn opgetreden bij de verschillende locaties, wat is de achtergrond daarvan;
- zijn parameters bijgesteld en tot welk effect heeft dit geleid voor de prognoses van de verschillende onderdelen van het grondbeleid.

Aanbeveling
De commissie BBV adviseert het verwachte resultaat van de grondexploitatie(s) op eindwaarde in de paragraaf grondbeleid op te nemen, ook indien de verliesvoorziening op contante waarde is gebaseerd.

De prognose in de paragraaf grondbeleid heeft ten doel informatie te geven welke invloed het grondbeleid heeft op de financiële positie van de gemeente, zowel voor het begrotingsjaar als voor de komende jaren. Financiële effecten van keuzes in grondexploitaties en nieuw te starten projecten kunnen worden afgezet tegen het lange termijn resultaat van de totale grondexploitatie, waardoor het mogelijk is verantwoorde financiële afweging te maken op project- en portefeuilleniveau.
De ontwikkeling van de te verwachte resultaten van de totale grondexploitatie kunnen aanleiding vormen om een ingezette koers bij te sturen of om te buigen. Tevens kan het resultaat aanleiding geven om het grondbeleid van de gemeente aan te passen.

3.4 Onderbouwing en uitgangspunten bij (tussentijdse) winstneming

Winst nemen is een belangrijk aspect van het realisatiebeginsel, maar wordt beheerst door het voorzichtigheidsbeginsel. Positieve resultaten, ofwel winsten, worden pas in de jaarrekening verwerkt als zij met voldoende zekerheid vaststaan en dus zijn gerealiseerd. Dit gebeurt per complex (samengesteld geheel) bouwgrond in exploitatie. Het voorzichtigheidsbeginsel krijgt concrete invulling met de Percentage of Completion (POC) methode. Meer hierover in paragraaf 6.2. De onderbouwing van de (geconsolideerde tussentijdse) winstneming in de paragraaf grondbeleid kan onder meer informatie geven over:

1. het verwachte resultaat op de bouwgronden in exploitatie;
2. het (verwachte) percentage aan gerealiseerde kosten in verhouding tot de totale verwachte kosten;

3. het (verwachte) percentage aan gerealiseerde verkoopopbrengsten in verhouding tot de totale verwachte verkoopopbrengsten;
4. het (verwachte) percentage van de POC-berekening (= vermenigvuldiging van het percentage gerealiseerde kosten en percentage van gerealiseerde verkoopopbrengsten);
5. (optioneel) de omvang, motivatie en onderbouwing van projectspecifieke risico's die op het verwachte resultaat op de bouwgrond in exploitatie in mindering worden gebracht voordat de POC-methode wordt toegepast. Het gaat dan dus niet over de risico's die het gevolg zijn van de conjunctuurinvloeden voor de portefeuille als geheel.

In de paragraaf grondbeleid kan aandacht worden besteed aan de aanwending van de (tussentijdse) winsten. Dat is een bevoegdheid van de raad. (Tussentijdse) winsten kunnen worden ingezet om risico's in bouwgrondenexploitaties op te vangen, toekomstige bouwgrondexploitaties met tekorten te dekken, het weerstandsvermogen te versterken en incidentele uitgaven te bekostigen. Een gemeente kan de (tussentijdse) winstneming niet duurzaam inzetten voor het opvangen van structurele lasten in de begroting. Zie hieromtrent hoofdstuk 6.

3.5 Beleidsuitgangspunten bij reserves en risico's in relatie tot grondzaken

In de nota of paragraaf grondbeleid wordt aandacht besteed aan de uitgangspunten die de gemeente hanteert bij de reserves in relatie tot de risico's van de grondzaken. Aan het uitvoeren van grondbeleid zijn risico's verbonden. Deze risico's worden beheerst door middel van risicomanagement. Onderdeel hiervan is naast het voorkomen en beperken van risico's ook het vormen van reserves (weerstandscapaciteit) om de nadelen van het eventueel voordoen van risico's te kunnen opvangen. De wijze waarop deze reserves worden gevormd, de hoogte van deze reserves en de uitgangspunten voor eventuele aanwending van deze reserves kunnen in de nota of paragraaf grondbeleid worden toegelicht.

Een belangrijke keuze is of voor de risico's van het grondbeleid een aparte reserve wordt gevormd of dat de risico's door de weerstandcapaciteit voor de gehele gemeente (o.a. algemene reserve) wordt opgevangen. Wanneer de raad besluit tot het instellen van een afzonderlijke reserve kunnen hiervoor uitgangspunten worden geformuleerd zoals:

- Dotaties aan de reserve komen voort uit bijvoorbeeld (tussentijdse) winstneming of een bijdrage van de algemene reserves aan de reserve inzake grondbeleid;
- Minimale en maximale omvang van de reserve inzake grondbeleid in relatie tot de omvang van het risicoprofiel;
- De wijze waarop conjunctuurrisico's enerzijds en projectspecifieke risico's anderzijds worden meegerekend bij het bepalen van de hoogte van de reserve(s) inzake het grondbeleid;
- Criteria voor onttrekkingen (als gevolg van risico's) die ten laste van de reserve inzake grondbeleid worden gebracht;
- De wijze waarop de reserve inzake grondbeleid wordt afgeroomd wanneer de omvang hoger is dan de geformuleerde maximale omvang.

Wanneer een gemeente niet kiest voor een afzonderlijke reserve inzake grondbeleid kan in de paragraaf grondbeleid worden aangegeven op welke wijze bij het bepalen van de

weerstandscapaciteit (o.a. algemene reserve) voor de gehele gemeente rekening wordt gehouden met de projectspecifieke en conjunctuur- en marktrisico's inzake het grondbeleid. Hierbij is van belang inzicht te hebben hoeveel weerstandscapaciteit wordt aangehouden om de risico's van het grondbeleid te kunnen opvangen. Zie over dit onderwerp ook de paragrafen 2.4 , 3.6, 6.1 en 6.3.

3.6 Grondexploitatie in de andere paragrafen

Paragraaf weerstandsvermogen en risicobeheersing

Kengetal grondexploitatie
Artikel 11 BBV schrijft voor dat in de paragraaf weerstandsvermogen en risicobeheersing zes kengetallen worden opgenomen die raadsleden helpen bij het verkrijgen van inzicht in en het beoordelen van de financiële positie: hoe weerbaar- en wendbaar is de gemeente? Een toelichting in de begroting van de kengetallen in hun onderlinge verhouding in relatie tot de financiële positie door het college is daarbij voorgeschreven. Deze beoordeling maakt onderdeel uit van het gemeentelijke proces van (horizontale) controle door en verantwoording aan de raad. De kengetallen hebben geen normerende functie in het financiële toezicht.

Het kengetal grondexploitatie geeft aan hoe groot de waarde van de bouwgrond in exploitatie is ten opzichte van de totale (geraamde) baten uitgedrukt in een percentage[2]. Dat is belangrijk om te kunnen beoordelen of de gemeente veel geïnvesteerd heeft in bouwgronden in exploitatie en wellicht daar risico's over loopt en of er een reële verwachting is dat bij de verkoop van deze gronden de eventuele schulden kunnen worden afgelost. In het (recente) verleden is gebleken dat het voor de beoordeling van de gemeentelijke schuldpositie van belang is om te weten of deze schuldpositie kan worden afgelost wanneer de gronden van een grondexploitatie worden verkocht.

Met het voorschrijven van een geprognosticeerde balans in de begroting en meerjarenraming is het ook verplicht geworden om de kengetallen voor de jaren waar begroting en meerjarenraming betrekking op hebben in deze paragraaf op te nemen. Hiermee wordt het inzicht in de ontwikkeling van de kengetallen en dus de financiële positie als gevolg van het bestaande en nieuwe beleid verder verbeterd. Aan de hand van de geprognosticeerde balans kunnen de kengetallen worden berekend en het verloop ervan in de opeenvolgende jaren en daarmee de ontwikkeling van de financiële positie worden toegelicht.

Risico-inventarisatie
Een onderdeel van de paragraaf weerstandsvermogen en risicobeheersing vormt een inventarisatie van de omvang en de achtergronden van de risico's. Inzicht daarin zegt iets over het risicoprofiel van de gemeente en hoeveel weerstandscapaciteit nodig is. De paragraaf weerstandsvermogen en risicobeheersing geeft ook informatie over de aanwezige weerstandscapaciteit. De relatie tussen het risicoprofiel en de aanwezige weerstandscapaciteit is het weerstandsvermogen. Dat

[2] Berekeningswijze kengetallen: https://wetten.overheid.nl/BWBR0036853/

verhoudingsgetal geeft aan hoeveel keer de risico's, als die zich voor de geschatte omvang voordoen kunnen worden opgevangen door aanwezige financiële buffers (capaciteit). Dit is nodig voor het beoordelen van de financiële positie van de gemeente.

Bij de risico-inventarisatie worden ook risico's die samenhangen met grondexploitatie, gebiedsuitbreiding, faciliterende grondexploitaties en exploitaties in publiek - private en publiek-publieke samenwerkingen betrokken. Het gaat hierbij om de risico's voor de portefeuille als geheel en die samenhangen met verwachtingen van markt- en conjunctuurinvloed. Behalve inventarisatie van de risico's is aandacht voor de beheersing van de risico's van belang: in welke mate zijn de risico's onder controle. Zie hieromtrent ook paragraaf 2.4, 3.5, 4.16.1 en 6.3.

Paragraaf financiering
Artikel 13 BBV schrijft voor dat de paragraaf financiering in ieder geval inzicht geeft in de rentelasten, het renteresultaat, de wijze waarop rente aan investeringen, grondexploitaties en taakvelden wordt toegerekend en de financieringsbehoefte. Bij de rentetoerekening aan de grondexploitaties moet rekening worden gehouden met enkele uitgangspunten die uiteen zijn gezet in paragraaf 4.1 (geen kostentoerekening aan materiële vaste activa) en 5.3 (toerekening renteomslag conform notitie Rente (2023)).

Paragraaf verbonden partijen
In deze paragraaf wordt informatie opgenomen die inzicht geeft in het aantal en omvang van verbonden partijen. Dit zijn partijen waarin de gemeente een financieel en een bestuurlijk belang heeft. De informatie heeft betrekking op de beleidsvoornemens en de sturingsrelatie die de gemeente met een verbonden partij heeft.

Activiteiten van verbonden partijen die actief zijn in grondexploitaties kunnen soms concurreren met door de gemeente geïnitieerde gebiedsontwikkelingen. Ter bevordering van het integrale beeld is het verstandig om in de paragraaf grondbeleid de keuze en doelstelling toe te lichten om het grondbeleid tot uitvoering te brengen via één of meerdere samenwerkingsverbanden (zie paragraaf 3.2) en te verwijzen naar de verbonden partijen in de gelijknamige paragraaf die zich bezighouden met grondexploitatie.

Aanbeveling
De commissie BBV adviseert om in de nota grondbeleid of de paragraaf grondbeleid een toelichting te geven inzake de keuze en doelstelling van het aangaan van een samenwerkingsovereenkomst met een verbonden partij in het kader van een grondexploitatie.

4. Gronden binnen het BBV

In dit hoofdstuk staan we in het kort stil bij de verschillende typen gronden die bij een gemeente kunnen voorkomen en hoe deze gepresenteerd en gewaardeerd moeten worden. Gemeenten hebben gronden in bezit die onder eigendommen van de gemeente liggen, zoals gronden onder gebouwen, wegen en gronden in parken en natuurgebieden. Daarnaast kan de gemeente gronden (tijdelijk) in bezit hebben voor de uitvoering van het grondbeleid of om strategische redenen. Afhankelijk van de aard en doelstelling van dit bezit specificeert het BBV het bezit van grond naar de volgende activa:

1. Materiële vaste activa
2. Voorraad grond
3. Onderhanden werk, waaronder bouwgrond in exploitatie (BIE)

4.1 Grond als materiële vaste activa

Over grond als materiële vaste activa kan worden gesteld, dat deze grond een vaste functie heeft, en niet in een transformatieproces zit. Dit geldt ook voor gronden die anticiperend en strategisch zijn aangekocht maar waarbij geen sprake is van gebiedsontwikkeling. Bij grond als materiële vaste activa gaat het veelal om ondergrond van gebouwen, wegen, parken, pleinen of van land-/bosbouwgronden.

De activering van alle soorten grond geschiedt in de eerste plaats steeds tegen (historische) verkrijgingprijs (artikel 63 lid 1 BBV), dat wil zeggen de inkoopprijs en de bijkomende kosten. Het toerekenen van kosten is niet toegestaan, zie in dit verband paragraaf 5.3. Op grond wordt niet afgeschreven. Grond wordt wel afgewaardeerd tot de marktwaarde indien sprake is van een (duurzaam) lagere marktwaarde (artikel 65 lid 1 en 2 BBV).

In de notitie Materiële vaste activa van de commissie BBV zijn de uitgangspunten toegelicht rondom de waardering van vastgoed. Grond onder het vastgoed dient in principe separaat te worden geactiveerd. Op grond wordt immers niet afgeschreven. Gronden onder een vorm van opstal worden gewaardeerd tegen verkrijgingsprijs dan wel lagere marktwaarde, ongeacht de functie van de opstal op die grond. Deze marktwaardetoets zal met name relevant zijn op het moment van een functiewijziging van de grond. Ook marktontwikkelingen kunnen een aanleiding zijn voor het uitvoeren van een marktwaardetoets.

4.1.1 Warme gronden: gebiedsontwikkeling op termijn

Gemeenten kunnen gronden verwerven met het oog op gebiedsontwikkeling, waarvoor nog geen operationele grondexploitatie is vastgesteld. Dergelijke gronden worden in de regel geduid als ‘warme gronden’. Conform de wijziging van het BBV in 2016 kunnen dergelijke gronden niet onder de voorraden (artikel 38 BBV) worden gerangschikt, maar moeten deze worden verantwoord onder materiele vaste activa (artikel 52 lid 1 sub a BBV) tegen de verkrijgingsprijs. Het toerekenen (activeren) van andere kosten is daarbij niet toegestaan. Ingeval van duurzame waardevermindering bij aankoop van deze gronden moet afwaardering plaatsvinden naar de waarde volgens de geldende functie. Voor gronden die zijn verworven en waarvoor nog geen functiewijziging is doorgevoerd, kan

dit betekenen dat er (tijdelijk) een forse afwaardering moet plaatsvinden, die grotendeels kan worden teruggedraaid zodra tot de bestemming van bouwgrond wordt besloten. Herwaardering is immers niet toegestaan. Dit leidt met name bij de gebiedsontwikkeling voor bijvoorbeeld een grootschalige woningbouwopgave tot ongewenste effecten, zoals grote fluctuaties in de waardering van deze gronden, en als gevolg daarvan onjuist inzicht van de raad in het resultaat en de financiële positie van een gemeente. Om dit ongewenste effect tegen te gaan mag voor deze gronden onder de volgende cumulatieve voorwaarden voor wat betreft de toepassing van artikel 65 BBV uitgegaan worden van de toekomstige bestemming in plaats van de geldende bestemming:

- de gronden moeten deel uitmaken van een door de raad vastgestelde omgevingsvisie of programma voor (een) concrete en binnen afzienbare tijd te starten grondexploitatie(s), waarin de gebiedsontwikkeling van totaalplan naar deelgrondexploitaties is vastgelegd én;
- de (toekomstige) bestemming(en)/functies (ontwikkeling) betreffende het plangebied dien(en)t goed onderbouwd te worden én;
- de gebiedsontwikkeling mag niet zodanig conflicteren met de uitkomst van de inventarisatie van bedreigingen die de ontwikkeling in de weg kunnen staan, bijvoorbeeld op het gebied van milieu of bereikbaarheid én;
- de visie/het masterplan mag niet strijdig zijn met beleid van de provincie en/of rijk én;
- periodiek (minimaal eens in de 2 jaar) worden de gronden getaxeerd tegen de waarde volgens de toekomstige bestemming, met inachtneming van de inherente onzekerheden van de ontwikkelmogelijkheden.

In de verslaggeving moeten dergelijke ‘warme’ gronden vanaf 2019 worden opgenomen onder materiele vaste activa, gronden en terreinen. In de toelichting worden deze afzonderlijk vermeld als gronden, bestemd voor de gemeentelijke gebiedsontwikkeling en als zodanig toegelicht. Gronden die voor 2019 zijn verworven en die vanaf 2019 worden verantwoord als gronden bestemd voor de gemeentelijke gebiedsontwikkeling, blijven gewaardeerd tegen de bestaande boekwaarde. Toegepaste afwaarderingen tot en met 2018 mogen niet worden teruggedraaid. Echter, ingeval afwaardering heeft plaatsgevonden via een voorziening, dan kan de voorziening wel vrijvallen waardoor de eerdere waarde wordt hersteld.

Wanneer voor warme gronden onder de materiele vaste activa een voorziening is getroffen dan dient bij de inbreng van deze gronden in een grondexploitatie in principe te worden uitgegaan van de bruto-waarde. Of de eerder getroffen voorziening (geheel) kan vrijvallen moet blijken uit het resultaat van de vastgestelde exploitatieopzet. Indien dit resultaat nadelig is dan moet een voorziening worden gevormd voor het verwachte exploitatietekort (in die situatie is de bruto-waarde van de grond te hoog en kan die niet geheel worden terugverdiend).

Aanbeveling

De commissie adviseert gronden die zijn verworven met het oog op concrete ontwikkeling door de gemeente, maar waarvoor nog geen operationele grondexploitatie is vastgesteld te waarderen, voor wat betreft de toepassing van artikel 65 lid 1 BBV, tegen de waarde volgens de toekomstige bestemming. Er moet dan wel worden voldaan aan de voorwaarden zoals verwoord in paragraaf 4.1.1 van deze notitie.

Warme gronden en vennootschapsbelasting
Gronden die met het oog op ontwikkeling worden verworven, worden in beginsel vanaf de verwerving gerekend tot de Vpb-onderneming waartoe de gemeentelijke grondexploitaties behoren, ook indien voor deze gronden nog geen operationele grondexploitatie is vastgesteld. Afhankelijk van de feiten en omstandigheden kan dit bij warme gronden het geval zijn. Dit betekent dat waardeontwikkeling vanaf de verwerving daarmee volledig onder de Vpb valt. Dit kan anders zijn indien gronden (al of niet in een eerdere fase) voor andere doeleinden zijn verkregen en bijvoorbeeld als gevolg van een beleidswijziging in een gebiedsontwikkeling worden betrokken. In dat geval zullen waardeontwikkelingen – al of niet veroorzaakt door bestemmingswijzigingen – tot het moment van inbreng in een operationele grondexploitatie buiten de Vpb-onderneming kunnen vallen. De toepassing van warme gronden vraagt dan ook om zowel een financiële als fiscale beoordeling. Zie ook bijlage 8.

4.2 Voorraad grond, waaronder ruilgronden

Gronden die worden aangehouden om te worden verkocht worden in principe verantwoord onder de voorraden als gereed product en handelsgoederen (artikel 38 sub c BBV) en worden gewaardeerd tegen verkrijgingsprijs, dan wel lagere marktwaarde. Hieronder vallen ook de zogenoemde ruilgronden. Deze gronden zijn niet aangekocht met het stellige voornemen tot toekomstige bouw, maar om op afzienbare termijn te ruilen voor gronden waarop in voorkomende gevallen wel een toekomstige bouw is/wordt voorgenomen. Omdat er voor deze ruilgronden geen vervaardigingsproces is voorzien, kan er geen sprake zijn van activeerbare vervaardigingskosten. Er zijn echter ook ruilgronden die nog (tijdelijk) een bepaalde (vaste) bestemming hebben (zoals agrarisch of recreatief). Gedurende deze tijd behoren deze gronden niet tot de voorraden maar tot de materiële vaste activa.

4.3 Onderhanden werk en bouwgronden in exploitatie

Onder artikel 38 BBV worden zowel gronden opgenomen die aangemerkt worden als onderhanden werk als gronden die aangemerkt worden als bouwgrond in exploitatie. De waardering van de gronden onder dit artikel varieert. In de volgende alinea's wordt dit nader toegelicht. Indien er via grondverkopen sprake is van meer opbrengsten dan kosten, dan kan de post onderhanden werk negatief zijn. Deze negatieve stand van onderhanden werk wordt debet opgenomen ofwel gepresenteerd aan de activazijde van de balans.

Grondbanken zonder transformatie, bestemd voor derden
Gemeenten kopen en verkopen gronden zonder noemenswaardige transformatie. Deze gronden vallen onder het onderhanden werk (artikel 38 sub b BBV), maar zijn géén bouwgrond in exploitatie. Rente[3] en ambtelijke uren die worden besteed aan de grondbanken kunnen onder het onderhanden werk tot de vervaardigingsprijs worden gerekend.

[3] Renteomslagrente conform de commissie BBV notitie Rente of rente van de projectfinanciering. Conform methodiek rentetoerekening BIE, zie paragraaf 5.4.

Wanneer in zo een situatie met een kopende partij een hogere contractuele rente wordt afgesproken, kan nog steeds maximaal de omslagrente conform de notitie Rente (2023) of rente van de projectfinanciering worden geactiveerd op de onderhanden werk positie. Het staat de gemeente echter vrij om in de overdrachtsprijs wel te rekenen met het hogere afgesproken rentepercentage. Hierdoor kan een positief resultaat ontstaan op het moment van overdracht van de grond. Zie meer hierover in paragraaf 5.4.

Grondbanken met transformatie, bestemd voor derden
Het komt ook voor dat gemeenten gronden aankopen en na enige transformatie (bijvoorbeeld sloophandelingen en enkele werkzaamheden van bouwrijp maken) 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 (het is niet de gemeente maar een derde die de grond op de markt als bouwgrond gaat verkopen), wordt in een dergelijk geval de gemeentelijke grondbankactiviteit wel als BIE aangemerkt en ook als zodanig verantwoord en gewaardeerd.

Bouwgrond in exploitatie
De bouwgronden in exploitatie worden gepresenteerd onder het onderhanden werk en moeten in de toelichting op de balans voor het totaal van de grondexploitatiecomplexen in een verloopoverzicht tot uitdrukking komen (artikel 52d lid 1 BBV). De waardering is daarbij gebaseerd op de waardering per complex (artikel 52d lid 2 BBV), tegen vervaardigingskosten (artikel 63 lid 3). In deel B van deze notitie wordt hierop nader ingegaan.

4.4 Niet uit balans blijkende rechten/verplichtingen

De gronden die de gemeente in bezit heeft, kunnen gepaard gaan met contractuele voorwaarden die de gemeente met derden is aangegaan, zoals voorwaardelijke grondverkopen of bouwclaims. Aan dergelijke contractuele voorwaarden zijn rechten en verplichtingen verbonden. Voor zover van majeure betekenis behoren dergelijke contactuele voorwaarden te worden toegelicht onder de niet uit balans blijkende rechten en verplichtingen. Indien dit soort voorwaarden resulteren in rechten voor een derde partij en de gemeente beperken in het maken van afwegingen dan komt dit tot uitdrukking in de paragraaf weerstandsvermogen en risicomanagement, zie ook paragraaf 3.6.

Deel B Actieve grondexploitatie

In deel B van deze notitie Grondbeleid in begroting en jaarstukken wordt aandacht besteed aan de meer verslaggeving technische aspecten zoals presentatie, administratieve verwerking en waardering van actieve grondexploitaties.

5. Bouwgronden in exploitatie

5.1 Definitie

Bouwgrond in exploitatie (BIE) heeft in alle gevallen betrekking op grondexploitatie in de uitvoeringsfase. In het verleden is 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 Omgevingswet, en de voorloper daarvan, 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): *die gronden in eigendom van de gemeente, waarvoor door de raad een grondexploitatiecomplex met een grondexploitatiebegroting is vastgesteld.*

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

Stellige uitspraak
Een bouwgrond in exploitatie (BIE) moet worden geopend vanaf het moment van het vaststellen van het raadsbesluit met daarin de vaststelling van het grondexploitatiecomplex inclusief grondexploitatiebegroting. Vanaf dat moment is de BIE geopend en kunnen kosten worden geactiveerd en bijgeschreven op de voorraadpositie bij onderhanden werk (bouwgronden in exploitatie) op de balans.

Feitelijk betreffen bouwgronden in exploitatie díe 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. Het is immers niet ongebruikelijk om tegelijkertijd met een actieve grondexploitatie in een groter gebied dan het exploitatiegebied te investeren in de openbare ruimte en/of faciliterend grondbeleid uit te voeren. Deze activiteiten behoren niet tot een grondexploitatie en vragen om een andere administratieve verwerking en

dekkingsbronnen. Enkele veelvoorkomende voorbeelden van investeringen welke niet tot een grondexploitatie behoren zijn sporthallen en scholen. Ook de herinrichting van een gebied zonder dat dit leidt tot uitgifte van bouwrijpe grond is zo'n voorbeeld.

Er zijn veel grondexploitaties/plangebieden met een zogenaamd 'gemengd' karakter. In zo'n grondexploitatie bevindt zich dan zowel een actief grondexploitatiecomplex en faciliterend grondbeleid binnen in één plangebied. Het is verplicht om ten behoeve van de verslaggeving dit actieve en faciliterende onderdeel van elkaar te scheiden omdat de waardering en presentatie van de betrokken gronden verschilt. Het actieve deel moet namelijk worden verantwoord onder artikel 38 sub b bouwgrond in exploitatie (BIE) en het faciliterende deel als een vordering (onder de voorwaarden gesteld zoals in hoofdstuk 7 faciliterend grondbeleid).

5.2 Grondexploitatiecomplex

De term grondexploitatiecomplex is in het BBV feitelijk opgenomen in artikel 52d BBV 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 tijd.*

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, nemen de onzekerheden en risico's veelal toe. De risico's en onzekerheden kunnen zodanig omvangrijk worden dat het noodzakelijk is beheersmaatregelen te nemen ten aanzien van deze risico's. De commissie BBV doet daarom de volgende stellige uitspraak:

Stellige uitspraak

Voor een grondexploitatie met een looptijd langer dan 10 jaar is de volgende aanvullende informatie verplicht: de motivatie voor de langere looptijd en een overzicht met onderbouwing van de risicobeperkende maatregelen. Deze moeten in de begroting en jaarstukken worden vermeld.

Een gemotiveerde afwijking houdt in dat een langere looptijd is toegestaan, mits deze langere looptijd en de motivatie expliciet zijn geautoriseerd door de raad en verantwoord in de begroting en de jaarstukken. De motivatie moet tevens zijn voorzien van risicobeperkende 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, heeft steeds als uitgangspunt een periode van 10 jaar. De 10-jaarstermijn start in het begrotingsjaar, waarna de prognose nog 9 aanvullende jaren mag bevatten. Stel: in het begrotingsjaar 2022 wordt een grondexploitatiecomplex (grex) vastgesteld. De grex behelst 10 prognosejaren, dus 2022 t/m 2031.

Grondexploitatiecomplexen kunnen onder bepaalde voorwaarden, zoals in de stellige uitspraak verwoord, een langere looptijd dan 10 jaar hebben. De desbetreffende kosten en opbrengsten vanaf het 11e jaar worden dan wel in de grondexploitatiebegroting meegenomen, maar hierbij wordt de nodige extra voorzichtigheid in acht genomen. De gemotiveerde en door de raad geautoriseerde langere termijn dan 10 jaar moet voorzien zijn van risicobeperkende beheersmaatregelen. Deze risicobeperkende beheersmaatregelen moeten worden bezien vanuit de gedachte dat baten en lasten in de verdere toekomst steeds minder goed te voorspellen zijn en dat daardoor de waarde van de schattingen over het eindsaldo (het resultaat) 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 terugverdientermijn langer duurt dan 10 jaar. De gemeente bepaalt op basis van de specifieke omstandigheden welke beheersmaatregelen passend zijn. Hierbij kan bijvoorbeeld 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;
- de grondexploitatie intact laten, maar 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.

5.2.1 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 uit het budgetrecht dat de raad heeft bij het vaststellen van de begroting, zie ook artikel 189 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, wegenaanleg, 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 op jaarschijfniveau via het overzicht van baten en lasten 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 de door de raad vastgestelde grondexploitatie.

Om onduidelijkheid over de budgetten te voorkomen, is het verstandig 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[4]). In een dergelijke afspraak wordt bijvoorbeeld vastgelegd of afwijkingen ten opzichte van de jaarschijf direct moeten worden gemeld bij de raad of alleen indien en voor zover deze afwijkingen niet passen binnen het totale vastgestelde grondexploitatiecomplex. In dit laatste geval wordt de afwijking meegenomen in de jaarlijkse actualisatie van het grondexploitatiecomplex en daaropvolgende begrotingswijziging. De afspraken kunnen ook een bepaalde bandbreedte behelzen waarbinnen afwijkingen niet direct hoeven te worden gemeld aan de raad.

5.2.2 Frequentie en afgrenzing wijzigingen grondexploitatiecomplexen

Jaarlijks moet een herziening van de grondexploitatiebegroting plaatsvinden ten behoeve van de juiste waarderingen in de jaarrekening. De impact van die jaarlijkse herziening kan uiteenlopen. 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.

Hierna wordt beschreven wat de commissie BBV als minimaal vereist ziet met betrekking tot de jaarlijkse herziening en wanneer de gevolgen van de herziening verwerkt moeten worden in de jaarrekening.

Het uitgangspunt is dat de grondexploitatiebegroting ten minste jaarlijks wordt herzien. De gemeente is vrij in het bepalen van het moment waarop de jaarlijkse herziening plaatsvindt en hoe de herziening, een eventuele meerjarenprognose grondexploitaties (MPG), begroting en jaarstukken zich onderling tot elkaar verhouden. Een jaarlijkse herziening sluit aan bij de gemeentelijke begrotingssystematiek. De systematiek van de jaarlijkse verslaggeving 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 wordt geactualiseerd en dat op zijn minst ook de realiteit van

[4] Aanbeveling uit de kadernota rechtmatigheid 2018 en 2023: De commissie BBV doet de aanbeveling om afspraken tussen college en raad over verschuivingen van uitgaven tussen jaarschijven in een investeringsbudget vast te leggen in de financiële verordening op grond van artikel 212 Gemeentewet.

de waarderingen jaarlijks wordt bezien. De wijzigingen bij de actualisaties moeten worden toegelicht ten behoeve van het inzicht voor de raad.

Als de herziening betrekking heeft op ondergeschikte punten, dan kan volstaan worden met een aanpassing van de grondexploitatiebegroting als normaal onderdeel van de jaarlijkse begroting- en verslaggevingsprocedures. 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 een 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.), of materiële financiële gevolgen hebben, dan moet de raad uitgebreider worden geïnformeerd in het kader van de gevraagde besluitvorming en uitoefening van het budgetrecht. De commissie BBV doet daarom de stellige uitspraak:

Stellige uitspraak
Er moet jaarlijks een herziening van de grondexploitatiebegroting plaatsvinden. Actualisaties van het grondexploitatiecomplex en de grondexploitatiebegroting met planinhoudelijke wijzigingen, dan wel autonome wijzigingen met materiële financiële gevolgen, moeten opnieuw door de raad worden vastgesteld.

Om helderheid te verschaffen over de afweging wanneer (autonome) wijzigingen een materieel financieel gevolg hebben, worden afspraken met de raad omtrent de te hanteren financiële marges vastgelegd in de financiële verordening. Dit is van toepassing op alle onderdelen van de begroting en jaarstukken.

Afgrenzing
In de notitie Gebeurtenissen na balansdatum van de commissie BBV is over het moment van verwerken het volgende opgenomen:

'In het tijdspad van opstellen en vaststellen van de jaarrekening moeten gunstige en ongunstige gebeurtenissen, die nadere informatie geven over de feitelijke situatie per balansdatum, altijd in de jaarrekening worden verwerkt als deze onontbeerlijk (materieel) zijn voor het inzicht van de raad bij de vaststelling van de jaarrekening en het jaarverslag'.

Of de gevolgen van de actualisatie van de grondexploitatieberekening als '*gebeurtenissen na balansdatum*' meegenomen moeten worden in de jaarrekening is derhalve afhankelijk van de vraag of het informatie betreft over de feitelijke situatie per balansdatum. Indien het gaat om inhoudelijke planmutaties, zoals wijzigingen in het bouwprogramma, toevoegingen en wijzigingen van infrastructuur etc., die eerst door de raad in het nieuwe jaar moeten worden goedgekeurd, dan heeft dit geen betrekking op de feitelijke situatie per balansdatum.

Overigens dienen marktomstandigheden die de gemeente tot onontkoombare planinhoudelijke neerwaartse bijstellingen kunnen dwingen en die bij het opmaken van de jaarrekening bekend zijn, uiteraard wel in de jaarrekening te worden verwerkt. Ook in het geval dat de besluitvorming hierover nog niet heeft kunnen plaatsvinden. Wanneer het gaat om mutaties door gewijzigde marktomstandigheden binnen hetzelfde plan (bijv. aanbestedingsresultaten, gewijzigde verwachtingen voor de verwervingskosten of verkoopopbrengsten, bijstelling van de parameters), dan is de verwerking niet afhankelijk van besluitvorming door de raad, maar is sprake van een zo goed mogelijke schatting die altijd verwerkt moet worden in de jaarrekening.

5.3 Kostentoerekening

Volgens het BBV moeten bouwgronden in exploitatie (BIE) worden verantwoord als vlottend actief onder de voorraden, meer specifiek als onderhanden werk. Gronden die worden verworven met het oog op ontwikkeling (strategisch en anticiperend) worden in eerste instantie geactiveerd onder de materiële vaste activa (MVA). Activering vindt op de MVA plaats tegen verkrijgingprijs of duurzaam lagere (markt)waarde op basis van de, ***huidige*** bestemming van de grond. De verkrijgingsprijs omvat de inkoopprijs en de bijkomende kosten. Voorbeelden van bijkomende kosten als bedoeld in artikel 63 lid 2 BBV zijn transactiekosten (makelaars- en notariskosten), taxatiekosten en schadeloosstellingen. Een uitzondering voor deze wijze van waardering is gemaakt voor warme gronden waarbij, onder voorwaarden, mag worden uitgegaan van de ***toekomstige*** bestemming (zie paragraaf 4.1.1). Bij materiële vaste activa zoals warme gronden is het niet mogelijk kosten toe te voegen (te activeren) omdat er geen sprake is van een transformatieproces.

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. Vanaf dat moment bevinden de gronden zich in het transformatieproces waarbij de grond en (eventueel) aanwezige opstallen worden omgevormd naar bouwrijpe grond, met als oogmerk (opnieuw) te worden bebouwd.

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 (artikel 63 lid 3 BBV). Dit betekent dat de gemeente een keuze heeft om directe kosten die samenhangen met de BIE niet als onderdeel van de BIE te activeren, maar apart op te nemen onder de materiele vaste activa of als lasten in de exploitatie te nemen. Het beleid en de grensbedragen in de financiële verordening zijn hierbij maatgevend. Eenzelfde keuze heeft de gemeente op basis van de toelichting van het BBV-wijzigingsbesluit van 5 maart 2016 ten aanzien van overhead. Voor details hieromtrent wordt verwezen naar de notitie Overhead.

De gemeente kan er dus voor kiezen om bepaalde kosten uit de kostensoortlijst van bijlage IV bij het Omgevingsbesluit zoals de aanleg van riolering of infrastructuur, niet als vervaardigingskosten van de BIE te beschouwen, maar bij de materiële vaste activa te activeren. De verkrijgingprijs plus de overige kosten worden per grondexploitatie geactiveerd op de post onderhanden werk op de balans en

vormen tezamen de vervaardigingprijs. Ten aanzien van de kostentoerekening en de vervaardigingsprijs doet de commissie BBV de volgende stellige uitspraken:

Stellige uitspraak
Voor de bepaling van kosten van de BIE die tot de vervaardigingkosten als bedoeld in artikel 63 lid 3 BBV kunnen worden gerekend, moet worden aangesloten op de verhaalbare kostensoorten zoals opgenomen in bijlage IV van het Omgevingsbesluit (artikel 8.15 van het Omgevingsbesluit). Dit betekent dat maximaal deze kostensoorten kunnen worden toegerekend aan de BIE.

Stellige uitspraak
De rentelasten worden toegerekend aan een BIE op basis van A13 in de tabel van bijlage IV bij het Omgevingsbesluit. Hierbij wordt de omslagrente gehanteerd conform de notitie Rente van de commissie BBV of de rentelast van financiering die specifiek voor een grondexploitatie is aangetrokken (projectfinanciering).
Lees meer hierover in paragraaf 5.4.

Stellige uitspraak
Het doen van dotaties en/of bijdragen aan een voorziening (fonds) voor bovenwijkse voorzieningen ten laste van een BIE is niet toegestaan.
Zie meer over dit onderwerp in paragraaf 5.3.1.

De kostensoortenlijst van het Ob is het uitgangspunt voor de grondexploitatieberekening ten behoeve van de waardering van de BIE volgens het BBV in de gemeentelijke jaarrekening. Ten opzichte van de kostensoortenlijst uit Wro/Bro zijn de verhaalbare kostensoorten uit het Ob geïntegreerd in één overzicht waarmee is beoogd de inzichtelijkheid te vergroten. Ook de gebiedsoverstijgende kosten zijn hierin opgenomen. Inhoudelijk zijn met deze integratie geen wijzigingen beoogd. Ten opzichte van de kostensoortenlijst uit de Wro/Bro zijn er dus geen kostensoorten geschrapt. Wel zijn via het Aanvullingsbesluit grondeigendom Omgevingswet in 2020 kostensoorten toegevoegd. Het betreft onder andere de kosten voor aanleg van warmtenetwerken, gebouwd parkeren, gebouwde fietsenstallingen en ondergrondse afvalopslag. Deze kosten zijn toegevoegd in verband met nieuwe ontwikkelingen: gasloos bouwen en bouwen in hogere woningdichtheden, in het bijzonder in bestaand stedelijk gebied.

Zoals aangegeven bevat de kostensoortenlijst uit het Ob (zie bijlage 1) de kosten 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 al deze kosten toe te rekenen.

5.3.1 Bovenwijkse voorzieningen
Op basis van de kostensoortenlijst kunnen 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 bestaat een causaal verband tussen kosten en de grondexploitatie, waardoor ze hieraan toerekenbaar zijn;
b. er is profijt of nut van de kosten voor de locatie; én
c. als meerdere locaties profijt hebben van bepaalde kosten, worden deze kosten naar rato (proportioneel) verdeeld over de betrokken locaties.

Overigens gelden deze criteria uiteraard ook voor de overige (binnenplanse) kosten uit de kostensoortenlijst.

Een bijzonder aandachtspunt vormt een bovenwijkse voorziening in geval van de ontsluiting van een nieuw gebied. Wanneer de kosten betrekking hebben op meerdere locaties of meerdere deelfasen van een grondexploitatie, 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, dan 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 vindt het van belang dat er op een eenduidige wijze met dit deel van de kosten wordt omgegaan in de verslaggeving en komt daarom met een stellige uitspraak.

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

Naar de aard van de bovenwijkse voorzieningen zal de betreffende activacategorie veelal de activa met maatschappelijk nut zijn (bijvoorbeeld ontsluitingswegen, bruggen, et cetera).
Zodra de betreffende grondexploitatie waartoe de voorziening kan worden gerekend operationeel wordt, kan de (resterende) boekwaarde worden toegerekend als kosten in de grondexploitatie (zie bijlage 6). 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. In dit verband doet de commissie BBV de volgende aanbeveling:

Aanbeveling
De commissie BBV adviseert om de wijze waarop met de toerekening van bovenwijkse voorzieningen wordt omgegaan, vast te leggen in een nota grondbeleid of de financiële verordening op grond van artikel 212 Gemw.

Sparen voor niet aan de grondexploitatie toerekenbare bovenwijkse voorzieningen die later worden aangelegd (na afsluiting van de grondexploitatie), is nog steeds mogelijk. Dit mag echter sinds 2016 niet meer via een dotatie aan een voorziening bovenwijkse voorzieningen, maar kan plaatsvinden via een bestemmingsreserve. Wanneer bij afsluiting van de grondexploitatie een positief resultaat

bestaat, dan 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:

Stellige uitspraak
Het is niet toegestaan om dotaties te doen aan een voorziening voor bovenwijkse voorzieningen. Sparen voor bovenwijkse voorzieningen die na het afsluiten van een grondexploitatie zullen worden aangelegd, is wel mogelijk via een door de raad in te stellen bestemmingsreserve. Toevoegingen aan deze bestemmingsreserve kunnen alleen plaatsvinden via resultaatbestemming of via een ander specifiek daartoe door de raad genomen besluit.

5.3.2 Voorbereidingskosten

Door de scherpere afbakening van het startmoment van BIE kunnen (voorbereidings-)kosten die worden gemaakt in de periode vóórdat de grondexploitatie wordt vastgesteld door de raad, 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.

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 artikel 34 sub b BBV worden geactiveerd als immateriële vaste activa. Dit geldt eveneens voor voorbereidingskosten die betrekking hebben op warme gronden. 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 BBV de volgende stellige uitspraak:

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 voorbereidingskosten moeten passen binnen de kostensoortenlijst van bijlage IV bij het Omgevingsbesluit (overeenkomstig stellige uitspraak in paragraaf 5.3); en
2. de voorbereidingskosten 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 en kunnen dan worden overgeboekt naar de desbetreffende BIE, dan wel worden afgeboekt ten laste van het jaarresultaat of moet een voorziening worden getroffen; en

3. plannen tot ontwikkeling van de grond waarvoor de voorbereidingskosten worden gemaakt, moeten bestuurlijke instemming hebben, blijkend uit een raadsbesluit.

Nieuw ten opzichte van de notitie Grondbeleid in begroting en jaarstukken uit 2019 is dat na 5 jaar deze kosten niet hoeven te worden afgeboekt, maar dat ook een voorziening kan worden gevormd. Hierdoor kunnen deze kosten later als nog worden ingebracht als de raad tot een grondexploitatie heeft besloten voor het betreffende gebied.

Als gevolg van deze stellige uitspraak treedt er geen afwijking op van de fiscale verslaggeving. Ten behoeve van de vennootschapsbelasting worden deze kosten jaarlijks meegenomen in de fiscale winstbepaling nadat de grondexploitatie op basis van het raadsbesluit is geopend. Deze kosten maken immers deel uit van de kostensoortenlijst, die ook door de fiscus als uitgangspunt wordt gehanteerd bij het bepalen van de fiscaal aftrekbare kosten.

5.3.3 Investeringen in openbare voorzieningen

Investeringen in openbare voorzieningen ***kunnen*** op basis van A8 van de kostensoortenlijst worden toegerekend aan de betreffende grondexploitatie. In het BBV staat echter ook dat overige kosten, welke rechtstreeks aan de vervaardiging kunnen worden toegerekend, onderdeel uitmaken van de vervaardigingsprijs.

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 (toerekenbaarheid), proportionaliteit en profijt een rol. Deze begrippen moeten in samenhang worden bezien. 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.

Proportionaliteit, profijt en causaliteit (PPT principe)
In de Omgevingswet is een volgordelijkheid vastgesteld voor de kosten die betrekking hebben op de bovenwijkse voorzieningen. Het essentiële kenmerk is toerekenbaarheid (causaliteit). De gemeente moet bepalen of een bovenwijkse voorziening een noodzakelijke voorziening is, zonder welke een plangebied niet kan worden gerealiseerd. Als een gemeenten een bovenwijkse voorziening opneemt in de grondexploitatie dan zegt zij daarmee dat de bestemmingen in het plangebied niet kunnen worden gerealiseerd als de betreffende voorziening niet wordt gerealiseerd. Zo wordt dus eerst de causaliteit en profijt vastgesteld alvorens de proportionaliteit kunnen worden toegepast.

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

Met betrekking tot de begrippen proportionaliteit en profijt dient bij de investering in de openbare voorziening met maatschappelijk nut naar de verhouding openbaar nut en nut voor de grondexploitatie te worden gekeken. De kosten van een bovenwijkse voorziening moeten altijd worden verhaald, ook als die kosten maar voor een klein deel aan een plangebied kunnen worden toegerekend. Neem het voorbeeld van de brug. Zonder aanleg van een brug zal een klein wijkje dat op een schiereiland is gelegen niet bereikbaar zijn, maar het kan best zijn dat er in een naastgelegen wijk veel meer woningen worden gebouwd. De brug is een bovenwijkse voorziening voor twee wijken en de kosten moeten naar proportionaliteit over beide gebieden worden verdeeld.

In het wijzigingsbesluit vernieuwing BBV van 5 maart 2016 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. In de Omgevingswet is voorgeschreven dat dit op basis van de PPT-criteria wordt bepaald. 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 vervallen notitie ***Toerekening kosten van bestedingen in de openbare ruimte aan grondexploitaties*** zijn niet gewijzigd en zijn nader toegelicht in deze notitie 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 de artikelen 189 en 192 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 of andersom. De besluiten tot een stelselwijziging en het begrotingsbesluit kunnen door de raad uiteraard tegelijk worden genomen. Een stelselwijziging moet gemotiveerd zijn door veranderde (markt-)omstandigheden en daaraan verbonden inhoudelijke planwijzigingen en mag niet plaatsvinden uit louter financiële redenen. 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 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 of andersom.

5.4 Rentetoerekening

Rente is een onderdeel van de kosten die toegerekend moeten worden aan de taakvelden conform artikel 13 BBV. Zo moet dus ook rente worden toegerekend aan de taakvelden 3.2 Fysieke bedrijfsinfrastructuur en 8.2 Grondexploitatie. Zoals toegelicht in paragraaf 5.3 ***kan*** vervolgens op

basis van artikel 63 lid 3 BBV (een redelijk deel van) deze rente worden toegevoegd aan de post voorraden, bouwgrond in exploitatie (BIE).

Voor de toerekening van rente aan grondexploitaties in de begroting en jaarstukken dient gebruik te worden gemaakt van de reguliere omslagrente of de specifieke rente van de projectfinanciering indien daar sprake van is. Bij deze omslagrente volgens de notitie Rente is het berekenen van rentelasten over het eigen vermogen een keuzemogelijkheid. Als rente over het eigen vermogen wordt toegepast, is deze gemaximeerd tot het gemiddelde rentepercentage over het rentedragend vreemd vermogen. In bijlage 3 zijn aandachtspunten voor het hanteren van de omslagrente bij grondexploitaties vermeld en is een toelichting opgenomen over het toerekenen van rente de afgelopen jaren en de reden van de doorgevoerde wijzigingen.

Het vorenstaande resulteert in de volgende stellige uitspraken:

Stellige uitspraak
De toe te rekenen rentelasten aan de taakvelden 3.2 Fysieke bedrijfsinfrastructuur en 8.2 Grondexploitatie betreft de omslagrente conform de notitie Rente van de commissie BBV of betreft de rentelast van financiering die specifiek voor een grondexploitatie is aangetrokken (projectfinanciering). Deze rentelasten mogen worden toegevoegd aan de post voorraden, bouwgronden in exploitatie (BIE).

Stellige uitspraak
De toegerekende rentelasten moeten als volgt worden bepaald:

- in het geval van projectfinanciering van een grondexploitatie : het rentepercentage van de direct aan de grondexploitatie gerelateerde financiering;
- indien er geen sprake is van projectfinanciering van een grondexploitatie: de omslagrente conform de notitie Rente van de commissie BBV.

Stellige uitspraak
Indien de gemeente geen externe financiering heeft, dan is het niet toegestaan rente toe te rekenen aan de taakvelden 3.2 Fysieke bedrijfsinfrastructuur en 8.2 Grondexploitatie (BIE).

Stellige uitspraak
De rentetoerekening vindt plaats op basis van de bruto-boekwaarden van de grondexploitaties[5] van de BIE per 1 januari. Ook over grondexploitaties waarbij de verantwoorde opbrengsten hoger zijn dan de kosten, waardoor de boekwaarde van een BIE negatief is, wordt rente (in dit geval een baat) toegerekend.

[5] Zonder rekening te houden met de eventuele verliesvoorzieningen. De bruto-boekwaarde van de grondexploitaties minus de voorzieningen is de netto boekwaarde van de grondexploitaties.

Rente over de tussentijdse winstneming

In de praktijk heeft de gemeente de keus om bij de berekening van de toegerekende rentelast over de boekwaarde van een grondexploitatie deze boekwaarde inclusief de tussentijdse winstneming te nemen, danwel deze boekwaarde exclusief de tussentijdse winstneming te nemen. In het voorbeeld van bijlage 5 is een variant van de boekwaarde inclusief tussentijdse winstneming uitgewerkt. In deze berekening is er sprake van een zogenaamde kringverwijzing: de uitkomst (de tussentijdse winstneming) levert input voor de berekening van de verwachte rente en de verwachte tussentijdse winstneming is mede afhankelijk van de toegerekende rentelast. De beide variabelen beïnvloeden elkaar dus. Het argument voor deze variant is dat de rentelasten toegerekend worden aan de grondexploitaties op basis van de boekwaarde per 1/1 over een hogere boekwaarde omdat deze geheel – ongeacht wijze van financieren (vreemd of eigen vermogen) – gefinancierd moet worden. Bij deze variant is de boekwaarde per 1 januari hoger ten opzichte van de boekwaarde waarin de tussentijdse winstneming niet is opgenomen. Door hierbij uit te gaan van een iteratieve berekening kunnen realistische ramingen van de tussentijdse winstneming en de toegerekende rente worden opgesteld. Het is ook mogelijk (tweede variant) ervoor te kiezen de rente te berekenen over de boekwaarde per 1 januari exclusief de tussentijdse winstneming. Het argument hiervoor is dat het bedrijfseconomisch niet gebruikelijk is om rente over (tussentijdse) winst te berekenen. De tussentijdse winstneming heeft immers tot een hoger eigen vermogen geleid. Om de rentelast dan te kunnen berekenen is het wel noodzakelijk voor de renteberekening de boekwaarde van de voorraad gronden per 1 januari volgens de balans te verlagen met de gerealiseerde tussentijdse winstnemingen.

Verschil tussen contractuele rente en calculatorische rente

De verplichte rentetoerekening aan de taakvelden 3.2 Fysieke bedrijfsinfrastructuur en 8.2 Grondexploitatie (BIE) kan afwijken van de rente die is afgesproken met een derde (private) partij. Grondexploitaties die in samenwerking met marktpartijen worden uitgevoerd, kunnen diverse verschijningsvormen hebben. Het staat de gemeente vrij om in de verrekening met de samenwerkende partijen een andere – contractueel overeengekomen – rentetoerekening te hanteren dan in deze notitie is voorgeschreven. De hieruit voortvloeiende renteresultaten worden dan in de rekening van baten en lasten verantwoord en maken geen deel uit van de kosten/opbrengsten die met de voorraden, bouwgrond in exploitatie (BIE) worden verrekend.

Stabiliteit en eenvoud rentetoerekening meerjaren grondexploitatiebegroting

De werkelijke rentelast die bij de jaarrekening aan de taakvelden 3.2 Fysieke bedrijfsinfrastructuur en 8.2 Grondexploitatie moet worden toegerekend en vervolgens mag worden toegevoegd aan de voorraden, bouwgrond in exploitatie (BIE) moet jaarlijks worden berekend bij de jaarrekening. Ter bevordering van de eenvoud en stabiliteit van de renteberekeningen in de meerjaren grondexploitatiebegroting zien we in de praktijk de volgende methoden van rentebepaling:

- Indien een gemeente nog geen externe financiering heeft aangetrokken maar dit wel gaat doen voor een bepaald grondexploitatiecomplex dan kan 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.

- Om te voorkomen dat de renteparameter in de meerjarenprognose van de grondexploitatiebegroting elk jaar fluctueert kan een gemeente kiezen voor het rekenen met een stabiel rentepercentage in de meerjarenprognose. Dit betreft dan de omslagrente zoals berekend in het jaar van vaststellen van de grondexploitatiebegroting. Dit renteomslagpercentage mag gehanteerd blijven indien de renteomslag berekend volgens de notitie Rente niet meer afwijkt dan 0,5% boven of onder het initieel vastgestelde rentepercentage. Bij de jaarrekening (realisatie) dient uiteraard de omslagrente zoals berekend volgens de notitie Rente te worden toegepast.

5.5 Disconteringsvoet

De disconteringsvoet wordt gebruikt in de berekening van de contante waarde van de geprognosticeerde baten en lasten. De contante waarde van de toekomstige baten en lasten van grondexploitaties is binnen de begroting en jaarstukken van belang voor het bepalen van de te treffen verliesvoorziening. 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. Gemeenten bepaalden daarom tot 2016 zelfstandig de te hanteren disconteringsvoet, waarbij niet werd voldaan aan de vereisten ten aanzien van transparantie, voorzichtigheid en begrijpelijkheid. Vanaf 2016 is er een stellige uitspraak van de commissie BBV ten aanzien van de te hanteren disconteringsvoet in de berekening van de contante waarde van grondexploitaties die wordt gebruikt voor het bepalen van de verliesvoorziening tegen contante waarde.

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 bepaald op 2% zijnde het maximale meerjarige streefpercentage van de Europese Centrale Bank (ECB) voor inflatie binnen de Eurozone.

Als het meerjarig gemiddelde inflatiepercentage noemenswaardig gaat afwijken van deze 2%, en/of het toekomstperspectief van de ECB wordt bijgesteld, dan zal dit een aanleiding vormen voor de commissie BBV om het vastgestelde percentage van 2% opnieuw te bezien.

Toelichting

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 het bepalen van de disconteringsvoet is het gebruikelijk opslagen te hanteren die afhankelijk zijn van het risicoprofiel bij de financiering van projecten en die medebepaald worden 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 worden aangemerkt. Dit resulteert erin dat het te optimistisch inschatten van de toekomstige

kasstromen per saldo vooral leidt tot het risico dat de gemeente een lager dan verwacht resultaat genereert. Dit risico wordt beheerst doordat de grondexploitatie jaarlijks wordt geactualiseerd en op basis daarvan 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.

Bij de tijdwaarde van geld is het zo dat – in geval van inflatie – de euro van 2030 de facto minder waard is dan de euro van 2022. Bij het berekenen van een te treffen voorziening is het in deze context mogelijk dat de euro's van 2030 minder zwaar tellen dan de euro's van 2022. Een objectieve factor die deze geldontwaarding weergeeft is 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 grondexploitatie moet worden bezien. 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[6].

5.6 Interne opbrengsten

Per 1 januari 2016 is de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen van kracht geworden. Als gevolg van deze wijziging worden alle opbrengsten binnen de grondexploitatie aangemerkt als fiscale opbrengsten. Dit leidt tot twee aandachtspunten:

- Dekking van een tekort in de grondexploitatie vanuit de eigen middelen / reserves moet niet als opbrengst worden verwerkt in de grondexploitatieberekening. De dekkingsmogelijkheden kunnen bijvoorbeeld wel genoemd worden in de oplegger bij de grondexploitatie aan de raad.
- 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. Dit is feitelijk het saldo van gemaakte kosten en gerealiseerde opbrengsten (uitgedrukt in een kostprijs per m^2) op het moment van 'levering'. Welke kosten en opbrengsten aan betreffende intern te leveren kavel worden toegerekend en/of een deel van bijvoorbeeld de plankosten buiten beschouwing wordt gelaten, is onderdeel van interne keuzes die de gemeente vastlegt in bijvoorbeeld de financiële verordening op grond van artikel 212 Gemw. Op de interne levering mag geen positief exploitatieresultaat worden verantwoord. Dit zou immers een niet

[6] Zie https://www.ecb.europa.eu/mopo/strategy/pricestab/html/index.en.html

toegestane herwaardering van de gronden bij de gemeente betekenen[7]. De boekwaarde dient wel te worden getoetst aan de marktwaarde. Wanneer sprake is van een duurzaam lagere waarde moet voorafgaand aan de interne levering een afboeking naar marktwaarde plaatsvinden. Ten behoeve van de fiscale balans verdient het aanbeveling om een normgrondprijs te hanteren, gelijk aan de systematiek die wordt gehanteerd voor maatschappelijk vastgoed.

Aanbeveling
De commissie BBV adviseert gemeenten een grondprijzenbrief op te stellen met een vastgestelde uitgifteprijs voor zowel extern uit te geven grond als intern door te leveren grond, waar bij interne levering alleen fiscaal gezien winsten of verliezen kunnen worden gerealiseerd.

5.7 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 twee boekingsmethoden 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, of;
2. Via exploitatie naar de balans: In dit geval worden in de exploitatie de baten en lasten 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 de 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 taakveld 3.2 en taakveld 8.2 van de exploitatie over naar de balans.

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 leidt wel tot een verrekening met onderhanden werk. Zie paragraaf 6.2 en bijlage 4.

Dit leidt tot de volgende stellige uitspraken van de commissie BBV:

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

Stellige uitspraak
Alle baten en lasten die verband houden met grondexploitaties worden in de exploitatie verantwoord en via een tegenboeking (onderhanden werk) naar de balans gemuteerd.

[7] Zie artikel 63 lid 1 BBV. Uitzonderingen zijn omschreven in lid 4 en lid 6 van hetzelfde artikel.

5.8 Het afsluiten van een grondexploitatiecomplex

Een grondexploitatiecomplex kan pas worden afgesloten indien de gehele grondexploitatie is afgerond. Dit is de consequentie van de Vpb-plicht van de gemeente waarbij op dat moment het complex ook fiscaal is afgerond. De afsluiting kan worden bespoedigd door het nog af te ronden deel van de grondexploitatie in te brengen in een ander grondexploitatiecomplex door de boekwaarde van het nog af te ronden deel van de grondexploitatie hier naar toe over te hevelen. Ook is het mogelijk om te werken met een restplan, ingeval het afsluiten van een omvangrijke grondexploitatie onevenredig lang zou gaan duren vanwege een langlopende resterende activiteit, die van beperkte waarde is voor de grondexploitatie als geheel. Bij een restplan is er sprake van een nog te realiseren activiteit of investering, niet zijnde de exploitatie van gronden. Ook hier wordt een (eventuele) boekwaarde van het nog af te ronden stuk overgeheveld maar nu naar de exploitatie (activiteit) of de balans (investering). Ten laste van (een deel van) het positieve resultaat van de af te sluiten grondexploitatie kan een bestemmingsreserve worden gevormd voor de nog te maken kosten van dit restplan.

6. Waardering

In het BBV is vastgelegd dat voorraden, waaronder bouwgrond in exploitatie (BIE) 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.

6.1 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 gebeurt per BIE. Dit houdt in dat in de jaarrekening voorziene verliezen van een grondexploitatie of het totaal van de grondexploitaties niet kunnen worden gecompenseerd door verwachte toekomstige (nog niet gerealiseerde) winsten. Bij grondexploitaties met deelcomplexen is het belangrijk dat de verschillende deelcomplexen wat betreft (verwachte) opbrengsten en kosten goed worden gedefinieerd en afgebakend, om de mogelijke verwachte verliezen en winsten te kunnen bepalen en op de juiste wijze te verwerken. In hoeverre (deel)complexen tot één grondexploitatie behoren hangt af van eerdere keuzes met betrekking tot locaties, bestemmingsplannen die in raadsbesluiten zijn vastgelegd. Het is een bevoegdheid van de raad om te besluiten waar de (tussentijdse) winsten voor worden aangewend. Hierbij zijn een aantal aandachtspunten van belang:

1. Een gemeente moet over voldoende weerstandsvermogen beschikken om risico's te kunnen opvangen. Hier horen projectspecifieke risico's en conjunctuurrisico's van de grondexploitaties zeker bij. Een kernvraag is dan: beschikt de gemeente over voldoende weerstandsvermogen (hoogte), al dan niet in een aparte reserve, om een eventuele volgende economische en/of vastgoedcrisis (conjuncturele risico's) op te vangen. Indien dit niet het geval is, dan kan de (tussentijdse) winstneming worden aangewend om het weerstandsvermogen te versterken (vorming). Hierbij is het mogelijk een reserve in te stellen waarin (tussentijdse) winsten, verliezen en waardecorrecties over de jaren worden verevend (aanwending). De positieve en/of negatieve resultaten van een grondexploitatie hebben dan (per saldo) geen effect op de rekening van baten en lasten in een boekjaar. Zie ook paragraaf 2.4, 3.5, 3.6 en 6.3.
2. Een gemeente kan de (tussentijdse) winstneming veelal niet duurzaam inzetten voor het opvangen van structurele lasten in de begroting. De (tussentijdse) winstneming heeft bij de meeste gemeenten immers het karakter van incidentele baten. De hoogte van (tussentijdse) winstneming fluctueert in de regel sterk van jaar op jaar en een specifieke grondexploitatie wordt maar één keer uitgevoerd. Zie ook paragraaf 3.4.
3. De (tussentijdse) winstneming kan worden toegevoegd via een incidentele storting aan een dekkingsreserve kapitaallasten (= bestemmingsreserve) om de structurele afschrijvingslasten (en eventueel rentelasten) van investeringen in de begroting te dekken.

Aanbeveling
De commissie BBV adviseert om de wijze waarop met conjuncturele risico's en de omvang van het weerstandsvermogen wordt omgegaan uit te werken in bijvoorbeeld de nota grondbeleid of weerstandsvermogen en risico's of de financiële verordening.

6.2 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. Volgens het realisatiebeginsel dient de winst ook te worden genomen. Teneinde een goede balans te vinden tussen het realisatie- en het voorzichtigheidsprincipe wordt de horizon voor een betrouwbare berekening gesteld op tien (10) jaar. Voor winstneming geldt de Percentage of Completion methode (POC): voor zover gronden zijn verkocht en opbrengsten zijn gerealiseerd kan tussentijds naar rato van de voortgang van de grondexploitatie winst op basis van de eindwaarde 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. de resterende looptijd van de grondexploitatie is tien (10) jaar of minder; én
2. het resultaat op de grondexploitatie kan betrouwbaar worden ingeschat; én
3. de grond (of het deelperceel) moet zijn verkocht; én
4. de kosten zijn gerealiseerd (winst wordt naar rato van de realisatie genomen).

Het kan voorkomen dat, bijvoorbeeld vanwege veranderende omstandigheden, uit de meerjarenprognoses naar voren komt dat in het verleden te veel winst is genomen. In dat geval moet deze (tussentijdse) winst direct worden teruggedraaid, door een lagere tussentijdse winstneming of zelfs door het treffen van een voorziening of een afboeking die als een negatieve opbrengst ten laste van de exploitatie wordt gebracht. De POC-methode is niet van toepassing op faciliterend grondbeleid omdat hier in beginsel sprake is van kostenverhaal. Zie voor winstneming ook paragraaf 3.4.

Stellige uitspraak
Volgens het realisatiebeginsel dient in de situatie dat voldoende zekerheid bestaat over de tussentijdse winstneming, de winst te worden genomen. Op grond van het voorzichtigheidsprincipe is de commissie BBV van oordeel dat tussentijdse winstneming niet verantwoord is bij een grondexploitatie met een looptijd van meer dan tien (10) jaar. Voor de tussentijdse winstneming dient de Percentage of Completion methode te worden gevolgd.

Stellige uitspraak
Er is volgens het realisatiebeginsel sprake van winst op een grondexploitatie indien wordt voldaan aan de volgende voorwaarden:

1. De resterende looptijd van de grondexploitatie is tien (10) jaar of minder; én
2. het resultaat op de grondexploitatie kan betrouwbaar worden ingeschat; én

3. de grond (of het deelperceel) moet zijn verkocht; én
4. de kosten zijn gerealiseerd (winst wordt naar rato van de realisatie genomen).

Nieuw ten opzichte van de notitie Grondbeleid uit 2019 is, dat pas als de resterende looptijd van een grondexploitatie tien jaar of minder is, via de POC-methode winst wordt genomen. Dat wil zeggen op basis van de betrouwbaar geraamde winst naar rato van de realisatie van verkopen èn kosten.

De bedragen die voortkomen uit het winstnemen op grondexploitaties staan ter beschikking aan de raad om bestemd te worden conform het budgetrecht. Om risico's van aanwending van tussentijdse winstneming te beperken, inzicht te verschaffen in de omvang van tussentijdse winstneming en inzicht te geven voor welke doelen tussentijdse winstneming wordt aangewend is het gewenst om terug te kunnen kijken. Daarbij is het mogelijk om een bestemmingsreserve te vormen om toevoegingen en onttrekkingen te kunnen monitoren.

Aanbeveling
De commissie BBV adviseert om tussentijdse winstneming te presenteren in een bestemmingsreserve.

Voor meer details wordt verwezen naar bijlage 4 met daarin een voorbeeld van de uitwerking van de POC-methode.

6.3 Risico's

Een grondexploitatiecomplex heeft altijd inherente onzekerheden en risico's in zich ten aanzien van het begrote financiële eindresultaat. Voor de toekomstige verwachte kosten en opbrengsten worden aannames gebruikt ten aanzien van de planning, verwachte verkoopprijzen, geraamde kosten, verwachte rentelasten en plankosten etc. Er zijn verschillende onzekerheden en risico's die het begrote financiële eindresultaat van de grondexploitatie bemoeilijken. Hierbij moet onderscheid worden gemaakt tussen enerzijds risico's met betrekking tot de kosten en opbrengsten die specifiek binnen een grondexploitatiecomplex kunnen worden onderkend en anderzijds risico's die voor de grondexploitatieportefeuille als geheel gelden.

Project specifieke risico's
De projectspecifieke risico's zijn van belang bij de tussentijdse winstneming. Het is uit voorzichtigheidoverweging mogelijk om projectspecifieke risico's in mindering te brengen op het verwachte resultaat voordat via de POC-methode de tussentijdse winstneming wordt bepaald. De wijze waarop projectspecifieke risico's worden bepaald en gekwantificeerd is aan de gemeente zelf. Dit kan vastliggen in de beleidsnotities inzake grondexploitaties, risicomanagement of de financiële verordening op grond van artikel 212 Gemeentewet. Het gaat er om dat wordt uitgegaan van de beste schatting (beste schatting van de impact en kans) van de risico's. Dit kan ook een bandbreedte zijn van de beste schatting (impact en kans) van de project-specifieke risico's. Belangrijk hierbij is de onderbouwing van de impact en de kans.

Bij projectspecifieke risico's gaat het niet om risico's die een relatie hebben met economische groei of de (vastgoed)markt of over toekomstige programmatische aanpassingen waarover de raad nog moet beslissen zoals wijzigingen in de fasering van de uitvoering, wijziging in het te realiseren aantal woningen, wijziging in samenstelling type gebouwen en dergelijke.

Portefeuille risico's
De risico's voor de portefeuille als geheel gaan in zijn algemeenheid over de verwachtingen ten aanzien van markt- en conjunctuurinvloeden, waardoor prijzen en afzetmogelijkheden over de gehele linie kunnen veranderen ten opzichte van de planning. Hiertoe worden doorgaans scenarioberekeningen gemaakt, met daarbij bandbreedtes voor minimum en maximum invloed op de geprognosticeerde resultaten van de grondexploitatieportefeuille.

De risico's met betrekking tot bouwgronden in exploitatie moeten worden betrokken bij het bepalen van het weerstandsvermogen van de gemeente. Gemeenten kunnen ervoor kiezen om een deel van het weerstandsvermogen af te zonderen en specifiek als buffer te gebruiken voor het opvangen van de risico's die met de grondexploitatie samenhangen. Het beleid van de gemeente is onderdeel van de nota's grondbeleid en/of weerstandsvermogen en risicobeheersing en de gelijknamige paragrafen in de begroting en jaarstukken.

Aanbeveling
De commissie BBV adviseert om het beleid met betrekking tot de manier waarop met (projectspecifieke) risico's wordt omgegaan bij het bepalen van de tussentijdse winstneming en de omvang van het weerstandsvermogen uit te werken in bijvoorbeeld de nota grondbeleid en/of weerstandsvermogen en risico's, of de financiële verordening.

6.4 Verwerking van verliezen

In de praktijk komt het voor dat vanaf het begin af aan al duidelijk is dat de opbrengsten de kosten van een grondexploitatie niet of slechts gedeeltelijk zullen dekken. Het resultaat van de grondexploitatiebegroting op ***eindwaarde*** - het tijdstip dat de grondexploitatie wordt afgesloten - ofwel het saldo van de gerealiseerde en toekomstige geldstromen vertoont dan een begroot verlies. De voorziening wordt op grond van artikel 63 lid 7 BBV gewaardeerd tegen de ***nominale waarde*** van dit verlies of tegen de ***contante waarde*** van dit verlies. De voorziening tegen nominale waarde is gelijk aan het resultaat van de grondexploitatiebegroting op eindwaarde. Bij het bepalen van de voorziening tegen contante waarde wordt de voorziening tegen eindwaarde door middel van de disconteringsvoet contant gemaakt. Het is een keuze van de gemeente om bij het treffen van een voorziening voor een verliesgevende grondexploitatie uit te gaan van de contante waarde. Hierdoor zal de te treffen verliesvoorziening lager uitvallen dan wanneer gekozen wordt voor eindwaarde. Deze keuze leidt tot de volgende twee aandachtspunten:

1. De keerzijde van deze keuze is dat de gemeente jaarlijks de verliesvoorziening moet aanvullen voor de factor waartegen contant is gemaakt. Bij grondexploitaties is dit vanaf 2016 2%, zie ook paragraaf 5.6.
2. Als gevolg van artikel 52d moet een toelichting worden gegeven op de BIE. Als de gemeente beschikt over een grondexploitatieportefeuille van zowel verlies- als winstgevende

grondexploitaties dan moet de waardering in de toelichting van dit artikel wel op dezelfde wijze gebeuren. Als de winstgevende grondexploitaties dus worden berekend en toegelicht op eindwaarde, dan betekent dit dat ook voor de verliesgevende grondexploitaties de eindwaarde in de jaarstukken (paragraaf grondbeleid en de balans conform artikel 52d lid 1 sub f BBV) moeten worden toegelicht.

Aanbeveling
De commissie BBV adviseert om de keuze om de voorziening voor verliesgevende grondexploitaties tegen nominale waarde of tegen contante waarde te waarderen, vast te leggen in de financiële verordening.

Stellige uitspraak
De presentatie van de te verwachten resultaten in de paragraaf grondbeleid en de toelichting op de balans dient te gebeuren op eindwaarde. Wanneer bij de waardering van de voorziening voor verliesgevende grondexploitaties niet wordt geopteerd voor de nominale waarde maar voor de contante waarde, dan moet het effect hiervan op de te verwachten resultaten voor de negatieve grondexploitaties worden toegelicht in de paragraaf grondbeleid.

Begrote verliezen op grondexploitatiecomplexen kunnen in de verslaggeving (en boekhouding) op twee manieren worden gepresenteerd, namelijk:

- via een (niet-herstelbare) afboeking (artikel 65 lid 2); of
- via het treffen van een voorziening (artikel 44 lid 1 sub b BBV), 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 voorraden, bouwgrond in exploitatie. Om die reden moet deze voorziening dan ook onder deze post worden opgenomen en toegelicht in de toelichting van de balans. Wanneer de voorziening groter is dan de boekwaarde van de betreffende bouwgrond in exploitatie, dan moet het restant van de voorziening dat niet kan worden gesaldeerd, aan de passiefzijde van de balans onder de voorzieningen te worden gepresenteerd. Het voordeel van de waardecorrectie via het treffen van een voorziening is dat er een correctie naar mogelijk de gehele vervaardigingsprijs gemaakt kan worden wanneer de marktwaarden weer verbeteren.

Het treffen van een voorziening gebeurt direct bij een geprognosticeerd verlies ter grootte van dit volledige verlies conform het voorzichtigheidsprincipe. 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.

Stellige uitspraak
Als er sprake is van een voorziening ingericht ter bestrijding van de (verwachte) tekorten in grondexploitaties, dan moet die maximaal voor de boekwaarde van het onderhanden werk van

betreffende bouwgrond in exploitatie worden gepresenteerd als een waardecorrectie op de post bouwgrond in exploitatie.

Deel C Faciliterend grondbeleid

In deel C van de notitie Grondbeleid in begroting en jaarverslagstukken wordt aandacht besteed aan het faciliterend grondbeleid. In dit hoofdstuk worden vooral de verslaggevings-technische aspecten behandeld van de geldende regelgeving c.q. uitgangspunten voor het zogenoemde faciliterend grondbeleid. De komende wijzigingen van de Omgevingswet zijn daar in verwerkt.

7. Verslaggevingsaspecten faciliterend grondbeleid

7.1 Inleiding

Bij faciliterend grondbeleid heeft de gemeente zelf geen grond in haar bezit en voert zij niet zelf de grondexploitatie, maar gebeurt dit door een private ontwikkelaar. De kosten die de gemeente maakt, worden in dat geval verhaald op de private partijen. Er is dus geen sprake van een bouwgrond in exploitatie of een voorraad grond in bezit van de gemeente, maar van een vordering op een derde partij. Feitelijk schiet de gemeente kosten voor die privaatrechtelijk (op basis van een overeenkomst), dan wel publiekrechtelijk (op basis van het omgevingsplan, of de omgevingsvergunning voor een buitenplanse omgevingsplanactiviteit waarmee de functie van de betreffende percelen grond worden gewijzigd) worden teruggevorderd bij een derde partij.

Verslaglegging facilitair grondbeleid

De verslaggeving voor faciliterend grondbeleid is minder eenvoudig dan voor actief grondbeleid. Dit wordt veroorzaakt door de aard van de overeenkomsten die aan faciliterende grondexploitaties ten grondslag kunnen liggen. Alle kosten die een gemeente maakt voor de faciliterende grondexploitatie worden geraamd en verantwoord op taakveld 8.1 Ruimte en leefomgeving dat onderdeel uitmaakt van het overzicht van baten en lasten. Ook de doorberekening van de kosten aan private partijen (kostenverhaal) wordt verwerkt als baat in het overzicht van baten en lasten, kortweg de exploitatie.

In de kern worden aan het eind van het jaar alle verschillende vorderingen met betrekking tot kostenverhaal en eventueel de vrijwillige of afdwingbare financiële bijdrage bruto overgeboekt naar de balanspost ***'overige vorderingen'*** (artikel 39 sub h BBV), maar vooruit ontvangen bedragen of ontbrekende overeenkomsten kunnen leiden tot een andere presentatie. De schema's vanaf paragraaf 7.2.1 geven weer op welke wijze de vorderingen en bijdragen aan het eind van het jaar in de balans en de exploitatie gespecificeerd moeten worden. In de verschillende paragrafen vindt u korte toelichtingen op de schema's.

Vrijwillige of afdwingbare financiële bijdrage: eisen en randvoorwaarden

Naast de privaatrechtelijke of publiekrechtelijke kostenverhaalsbijdrage is in de nieuwe Omgevingswet ook de mogelijkheid voor een vrijwillige of afdwingbare financiële bijdrage opgenomen. Het gaat daarbij om bijdragen aan investeringen buiten het plangebied die bijdragen aan de ruimtelijke kwaliteit daarvan, maar die niet onder de regeling van het kostenverhaal vallen.

Voorbeelden van ontwikkelingen zijn aanleg van regionale recreatiegebieden en fietspaden, landschapsverbetering door het opruimen van varkensstallen en kassen, maar ook aanleg van wegen en sociale woningbouw. Naast de regeling voor bijdragen op basis van een overeenkomst (vrijwillige financiële bijdrage) is ook een regeling opgenomen voor een afdwingbare financiële bijdragen.

De regeling voor afdwingbare financiële bijdragen bevat een aantal eisen en randvoorwaarden:

- afdwingbare financiële bijdragen mogen alleen worden besteed aan ontwikkelingen die bij algemene maatregel van bestuur zijn aangewezen; én
- er moet een 'functionele samenhang' zijn tussen de ontwikkelingen en de bouwactiviteiten; én
- afdwingbare financiële bijdragen zijn niet mogelijk als de bekostiging van de ontwikkelingen al anderszins is verzekerd; én
- de gemeente moet periodiek financiële verantwoording afleggen over de besteding van de afdwingbare financiële bijdragen; én
- de kostenverhaalsbijdrage en de afdwingbare financiële bijdragen tezamen mogen niet hoger zijn dan de opbrengsten van de grond (residuele grondwaarde); én
- er mogen geen afdwingbare financiële bijdragen worden opgelegd als de opbrengsten niet of maar juist voldoende zijn om de bijdrage aan het kostenverhaal te betalen; én
- de gemeente moet een eindafrekening maken; én
- het kostenverhaal gaat vóór op de afdwingbare financiële bijdragen: als kosten op basis van de regeling voor het kostenverhaal kunnen worden verhaald, mogen ze niet in plaats daarvan via de afdwingbare financiële bijdragen in rekening worden gebracht; dat houdt ermee verband dat de afdwingbare financiële bijdragen voor andere doelen zijn bestemd waardoor ook andere eisen gelden.

Kostenverhaalsbijdrage: verhaalsbeschikking, eindafrekening en eventuele terugbetaling
De kostenverhaalsbijdrage opgelegd aan een derde partij vindt plaats op basis van een omgevingsplan of de omgevingsvergunning waarin de functie van de betreffende percelen grond worden gewijzigd en gebeurt door middel van een verhaalsbeschikking. Bij het publiekrechtelijke kostenverhaal en bij de afdwingbare financiële bijdragen vindt een eindafrekening plaats. In de Omgevingswet is een scheiding aangebracht tussen de eindafrekening van het kostenverhaal en de eindafrekening van de afdwingbare financiële bijdragen. Hieraan worden verschillende voorwaarden gesteld. Bij kostenverhaal wordt gesteld dat de eindafrekening er niet toe kan leiden dat een aanvullende geldsom verschuldigd is. De gemeente is alleen tot terugbetaling verplicht als en voor zover de feitelijk te betalen kostenverhaalsbijdrage lager is dan 95% van de betaalde bijdrage. Bij de afdwingbare financiële bijdrage is de gemeente altijd tot terugbetaling verplicht als en voor zover de feitelijke bijdrage lager is dan de reeds betaalde bijdrage. Bij kostenverhaal en/of een vrijwillige financiële bijdrage op basis van een anterieure overeenkomst kan ook een eindafrekening worden afgesproken en in de overeenkomst worden opgenomen. Een eindafrekening kan leiden tot een terugbetaling aan de derde indien de totaal opgeëiste en ontvangen kostenverhaalsbijdrage en/of de financiële bijdrage hoger is dan de daadwerkelijke kosten.

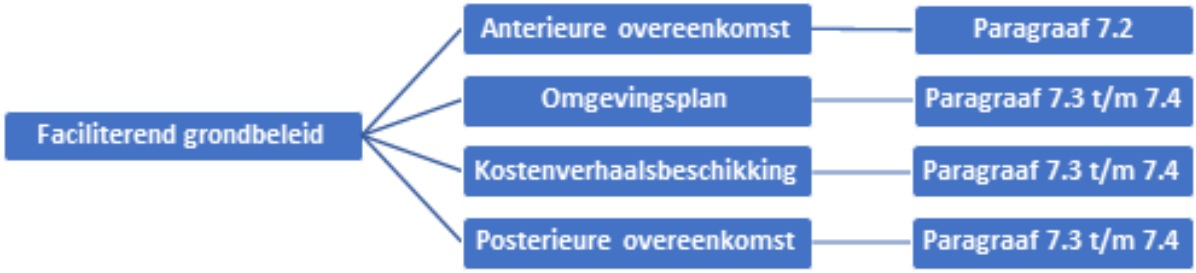
Presentatie van transacties

Er zijn vier verschillende beslisbomen die gevolgd kunnen worden om tot de juiste presentatie van transacties te komen, deze beslisbomen bevatten vergelijkbare transacties die via een ander startpunt benaderd worden:

a. Anterieure overeenkomst, paragraaf 7.2;
b. Omgevingsplan/omgevingsvergunning inzake wijziging functie grond plus eventueel een posterieure overeenkomst, paragraaf 7.3;
c. Verplichte financiële bijdrage, paragraaf 7.3;
d. Voorbereidingskosten gemaakt door de gemeente voorafgaand aan vaststelling omgevingsplan, paragraaf 7.4.

Noot: de stellige uitspraken en aanbevelingen uit de paragrafen 7.2, 7.3en 7.4 zijn verzameld aan het einde van paragraaf 7.4 omdat deze parallel op kunnen treden.

Schema 7.1 Financiële verantwoording bij faciliterend grondbeleid



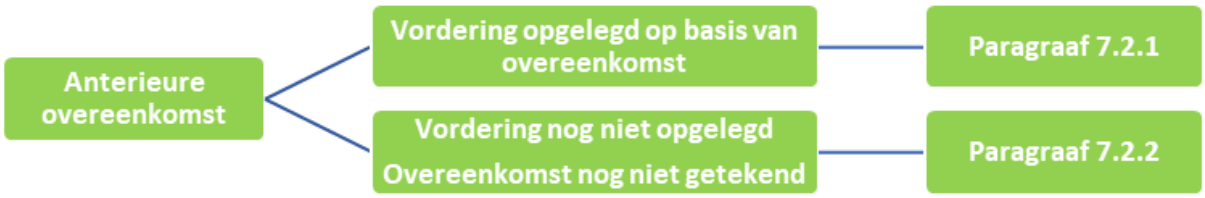
7.2 Anterieure overeenkomst

In verreweg de meeste gevallen is er bij faciliterend grondbeleid sprake van een anterieure overeenkomst[8]. Bij het ontbreken van een anterieure overeenkomst wordt in een aantal gevallen uiteindelijk achteraf (na het vaststellen van het omgevingsplan) alsnog een posterieure overeenkomst gesloten (zie schema 7.2.2). Gemeenten maken in het kader van faciliterend grondbeleid regelmatig vooraf kosten, terwijl nog geen vordering kan worden opgelegd bijvoorbeeld omdat met een private ontwikkelaar (nog) geen overeenkomst tot verrekening van kosten is gesloten of de gemeente en de ontwikkelaar zijn overeengekomen dat de kosten pas bij gereedkomen van de werkzaamheden zullen worden vergoed. Dit betekent dat deze kosten pas op termijn tot verrekening kunnen komen, bijvoorbeeld via een alsnog te sluiten anterieure overeenkomst, dan wel bij de invulling van afgesproken voorwaarden uit de getekende overeenkomst. In die gevallen dat er op het moment dat de kosten worden gemaakt nog geen overeenkomst is met een aanwijsbare partij op basis waarvan de kosten kunnen worden verhaald of afgesproken voorwaarden nog niet zijn ingevuld om tot verrekening over te gaan, is er feitelijk nog geen sprake van een vordering. Deze situatie kan

[8] Bron: http://www.pbl.nl/publicaties/2012/ex-durante-evaluatie-wet-ruimtelijke-ordening-tweede-rapportage. Blz. 21: Het exploitatieplan zelf wordt nog altijd niet veel gebruikt. Veel gemeenten vinden het daarvoor te complex. In slechts 3 procent van de planologische besluiten die betrekking hebben op een bouwplan, wordt kostenverhaal verzekerd via het exploitatieplan. In die andere 97 procent van de gevallen wordt kostenverhaal anderszins verzekerd, zoals via de gemeentelijke gronduitgifte, een anterieure overeenkomst of een erfpachtovereenkomst.

zich ook voordoen met betrekking tot de vrijwillige financiële bijdrage. Voor de verwerking van baten en lasten is het van belang om een onderscheid te maken tussen een opgelegde vordering en de nog niet opgelegde vordering op basis van de anterieure overeenkomst.

Schema 7.2 Kostenverhaal bij een anterieure overeenkomst



7.2.1 Vordering opgelegd op basis van overeenkomst

Te verhalen kosten zijn gerealiseerd

Indien de gemeente de kosten heeft gerealiseerd dan moet er een onderscheid worden gemaakt of er sprake is van kostenverhaal of van een vrijwillige bijdrage. Voor de verslaggeving is de vraag of er wel of niet een eindafrekening wordt gemaakt niet van invloed. De kosten worden als ***'verhaalbare kosten'*** respectievelijk ***'financiële bijdrage faciliterend grondbeleid'*** gepresenteerd onder de overige vorderingen conform artikel 39 sub h BBV.

Te verhalen kosten zijn niet gerealiseerd

Afhankelijk van de afspraken in de anterieure overeenkomst over het tijdstip waarop het kostenverhaal en/of de vrijwillige financiële bijdrage wordt opgelegd (op basis van bijvoorbeeld een betaalschema) dan wel het publiekrechtelijke kostenverhaal wordt opgelegd en de eventueel afdwingbare financiële bijdrage opeisbaar is, kan het voorkomen dat de vordering hoger is dan de op dat tijdstip gerealiseerde kosten die worden verhaald of waar de financiële bijdrage voor is bestemd. Dat gedeelte van de balanspost overige vorderingen is feitelijk nog geen baat maar betreft een door de gemeente ***vooruit ontvangen*** bedrag.

Bij vooruit ontvangen bedragen moet er een onderscheid worden gemaakt of er sprake is van kostenverhaal of van een vrijwillige bijdrage. Voor de verslaggeving is de vraag of er wel of niet een afrekening wordt gemaakt wel van invloed. Indien er sprake is van een afrekening dan moet het vooruit ontvangen bedrag worden gepresenteerd in de voorziening van derden verkregen middelen met een specifiek bestedingsdoel conform artikel 44 lid 2. Deze gelden moeten namelijk specifiek worden besteed en anders worden terugbetaald aan de derde. Wanneer in de anterieure overeenkomst niet is afgesproken dat de gemeente een eindafrekening opstelt voor de kostenverhaalsbijdrage en/of eventuele vrijwillige financiële bijdrage, dan moet het vooruit ontvangen bedrag bij de overige vooruit ontvangen bedragen (artikel 49 lid 1 sub c BBV) worden opgenomen.
Wanneer in de anterieure overeenkomst niet is afgesproken dat de gemeente een eindafrekening opstelt voor de kostenverhaalsbijdrage en/of eventuele vrijwillige financiële bijdrage kan het ook voorkomen dat de kostenverhaalsbijdrage en/of eventuele vrijwillige financiële bijdrage uiteindelijk hoger is dan de kosten. Er resteert dan feitelijk een 'voordeel', waarvan de raad moet vaststellen of

deze in de exploitatie beschikbaar blijft dan wel in een bestemmingsreserve opgenomen wordt waaruit aan te leggen ontwikkelingen te zijner tijd kunnen worden gedekt.

Schema 7.2.1 Vordering opgelegd op basis van overeenkomst



7.2.2 Vordering nog niet opgelegd, ongetekende overeenkomst

Het verschil tussen de vordering opgelegd op basis van een overeenkomst en een nog op te leggen vordering in geval van een (nog) ongetekende overeenkomst is de vraag of verrekening aannemelijk is. In dit schema heeft de vraag of er wel of niet tot een eindafrekening wordt gekomen geen invloed.

Verrekening is aannemelijk

Indien de gemeente de kosten heeft gerealiseerd en de verrekening is aannemelijk, dan moet er een onderscheid worden gemaakt of er sprake is van kostenverhaal of van een vrijwillige bijdrage. Voor de verslaggeving is de vraag of er wel of niet een eindafrekening wordt gemaakt niet van invloed. De kosten worden als ***'nog te verhalen kosten'*** respectievelijk ***'nog te verrekenen financiële bijdrage faciliterend grondbeleid'*** gepresenteerd onder overige nog te ontvangen bedragen conform artikel 40a lid 1 sub b. In de toelichting op de balanspost moeten deze nog te verhalen kosten expliciet worden toegelicht en gespecificeerd naar ***´nog te verhalen kosten'*** c.q. ***'nog te verrekenen bijdrage´***.

Verrekening is niet aannemelijk

Indien de gemeente de kosten heeft gerealiseerd en de verrekening is niet aannemelijk, dan moet er, ten behoeve van de eigen administratie, een onderscheid worden gemaakt of er sprake is van kostenverhaal of van een vrijwillige bijdrage. Voor de verslaggeving hoeft geen onderscheid te worden gemaakt, en ook de vraag of er wel of niet een eindafrekening wordt gemaakt heeft geen invloed. De kosten worden allebei niet in de balans opgenomen, maar in de toelichting als niet uit de balans blijkend recht.

Schema 7.2.2 Vordering nog niet opgelegd, overeenkomst nog niet getekend



(1) Geen onderscheid tussen wel of geen eindafrekening.

7.3 Vorderingen bij publiekrechtelijk kostenverhaal

Naast het kostenverhaal op basis van een privaatrechtelijke overeenkomst kan ook sprake zijn van publiekrechtelijk kostenverhaal. De gemeente kan kiezen tussen twee vormen van kostenverhaal: kostenverhaal met tijdvak (integrale gebiedsontwikkeling) en kostenverhaal zonder tijdvak (organische gebiedsontwikkeling). De kostenverhaalsbijdrage opgelegd aan een derde partij vindt plaats op basis van een omgevingsplan of de omgevingsvergunning waarin de functie van de betreffende percelen grond worden gewijzigd en gebeurt door middel van een verhaalsbeschikking. Wanneer de verhaalsbeschikking is verstrekt, kwalificeren de hiermee samenhangende gerealiseerde verhaalbare kosten (direct) als een vordering en baat. Om te voorkomen dat alle vorderingen en nog te verhalen bedragen in het kader van de faciliterende grondexploitatie op verschillende plaatsen op de balans voorkomen, kiest de commissie BBV ervoor om deze vorderingen op te nemen bij de overige vorderingen (artikel 39 sub h BBV).

Wanneer kosten niet direct een-op-een in rekening worden gebracht, maar de vordering op basis van de verhaalsbeschikking hoger is dan dat de gemeente op dat moment aan kosten heeft gemaakt, heeft de gemeente feitelijk geld vooruit ontvangen. Bij zowel kostenverhaal zonder tijdvak als kostenverhaal met tijdvak, moet het vooruit ontvangen bedrag in een voorziening van derden verkregen middelen met een specifiek bestedingsdoel worden opgenomen (artikel 44 lid 2 BBV). Deze gelden moeten namelijk specifiek worden besteed en anders worden terugbetaald aan de derde.

Het komt ook voor dat gemeenten in het kader van faciliterend grondbeleid vooraf kosten maken, terwijl nog geen verhaalsbeschikking is verstrekt. Dit betekent dat deze kosten op termijn tot verrekening kunnen komen. In de gevallen dat er op het moment dat de kosten worden gemaakt met een aanwijsbare partij nog geen verhaalsbeschikking is verstrekt, is er nog geen sprake van een feitelijke vordering.

De gemaakte kosten kwalificeren in dit geval als ***'nog te verhalen kosten'*** en worden verantwoord als een overlopend actief bij ***'overige nog te ontvangen bedragen'*** (artikel 40a lid 1 sub b BBV). In de

toelichting op de balanspost moeten deze nog te verhalen kosten expliciet worden toegelicht en gespecificeerd als zijnde nog te verhalen bedragen in het kader van faciliterende grondexploitatie. Indien geen zicht is op verrekening en dus (nog) onvoldoende aannemelijk is dat de gemaakte kosten kunnen worden verrekend dan rest slechts een vermelding als ***'niet in de balans opgenomen recht'*** bij de toelichting op de balans.

Vorderingen bij afdwingbare financiële bijdrage

In de nieuwe Omgevingswet is de mogelijkheid voor een afdwingbare financiële bijdrage opgenomen. Het gaat daarbij om bijdragen aan investeringen buiten het plangebied die bijdragen aan de ruimtelijke kwaliteit daarvan, maar waarvoor geen kosten kunnen worden verhaald. De gemeente moet voor de afdwingbare financiële bijdrage een eindafrekening opstellen.
Wanneer de afdwingbare financiële bijdrage opeisbaar is, is er sprake van een vordering en baat. Om te voorkomen dat alle vorderingen en nog te verhalen bedragen in het kader van de faciliterende grondexploitatie op verschillende plaatsen op de balans voorkomen, kiest de commissie BBV ervoor om deze vorderingen op te nemen bij de overige vorderingen (artikel 39 sub h BBV).

Schema 7.3 Vordering bij afdwingbare financiële bijdrage



Wanneer de opeisbare financiële bijdrage hoger is dan de gerealiseerde kosten waar de bijdrage voor wordt bedoeld is, heeft de gemeente feitelijk dat gedeelte van de bijdrage vooruit ontvangen. Bij de afdwingbare financiële bijdrage moet dit ***vooruit ontvangen*** bedrag in een voorziening van derden verkregen middelen met een specifiek bestedingsdoel worden opgenomen (artikel 44 lid 2 BBV). Deze gelden moeten namelijk specifiek worden besteed en anders worden terugbetaald aan de derde.

Het komt ook voor dat gemeenten vooraf kosten maken waar de afdwingbare financiële bijdrage voor bedoeld is, terwijl de afdwingbare financiële bijdrage nog niet opeisbaar is. Dit betekent dat deze kosten op termijn tot verrekening kunnen komen. In de gevallen dat er op het moment dat de kosten worden gemaakt met een aanwijsbare partij afdwingbare financiële bijdrage nog niet opeisbaar is, is er nog geen sprake van een feitelijke vordering.

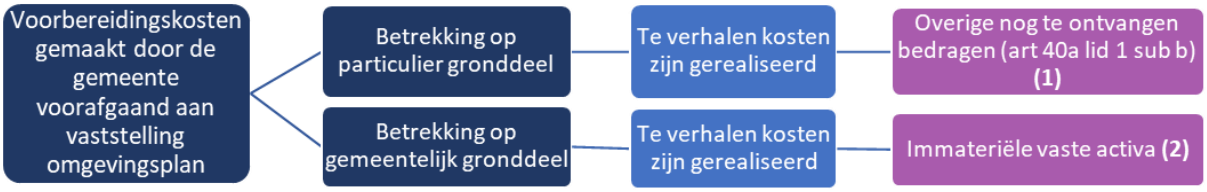
De gemaakte kosten kwalificeren in dit geval als ***nog te verrekenen financiële bijdrage faciliterend grondbeleid*** en worden verantwoord als een overlopend actief bij overige nog te ontvangen

bedragen (artikel 40a lid 1 sub b BBV). In de toelichting op de balanspost moet deze nog te verrekenen financiële bijdrage expliciet worden toegelicht en gespecificeerd. Indien geen zicht is op verrekening en dus (nog) onvoldoende aannemelijk is dat de gemaakte kosten kunnen worden verrekend dan rest slechts een vermelding als ***niet in de balans opgenomen recht*** bij de toelichting op de balans.

7.4 Voorbereidende kosten

Ook wanneer nog geen (anterieure) overeenkomst over het kostenverhaal is gesloten of nog geen omgevingsplan of omgevingsvergunning waarin de functie van de betreffende percelen grond worden gewijzigd is opgesteld, worden vaak reeds voorbereidende kosten gemaakt. Deze voorbereidingskosten zijn verhaalbaar vanaf het moment dat wel een anterieure overeenkomst wordt gesloten of het omgevingsplan of de omgevingsvergunning wordt vastgesteld waarin de functie van de betreffende percelen grond wordt gewijzigd. Het kan op het moment dat de voorbereidende kosten worden gemaakt nog onzeker zijn of de voorbereiding daadwerkelijk tot een overeenkomst of omgevingsplan of omgevingsvergunning zal leiden.

Schema 7.4.1 Voorbereidingskosten



(1) Voorwaarden: passend binnen de kostensoortenlijst, maximaal 5 jaar en bestaan concrete plannen tot ontwikkeling van een omgevingsplan waarvoor de voorbereidingskosten worden gemaakt.
(2) Zie paragraaf 5.3.2.

De verhaalbaarheid van deze kosten is daarom omgeven door extra onzekerheden en kunnen alleen onder strikte voorwaarden worden verantwoord als ***nog te verrekenen kosten onder de overige nog te ontvangen bedragen*** (artikel 40a, lid 1 sub b). De voorwaarden die hiervoor worden gesteld zijn parallel aan de voorwaarden voor het activeren van voorbereidingskosten voor (mogelijk) toekomstige eigen grondexploitaties in de situatie dat nog geen grondexploitatie door de raad is vastgesteld.

De commissie BBV doet hieromtrent de volgende stellige uitspraak:

Stellige uitspraak

Het kwalificeren van voorbereidingskosten voor omgevingsplannen met faciliterend grondbeleid of nog te sluiten anterieure overeenkomsten als ***'nog te verrekenen kosten'*** onder de overige nog te ontvangen bedragen (artikel 40a, lid 1 sub b BBV) is toegestaan onder de volgende voorwaarden:

1. de kosten moeten passen binnen de kostensoortenlijst van bijlage IV bij het Omgevingsbesluit; én
2. de kosten mogen maximaal vijf jaar als overige nog te ontvangen bedragen blijven staan; na maximaal vijf jaar moet het kostenverhaal zijn gerealiseerd dan wel dienen de kosten te

worden afgeboekt ten laste van het jaarresultaat of moet een voorziening worden getroffen; én

3. er is een besluit door de raad of het college genomen tot het maken van voorbereidingskosten voor faciliterend grondbeleid in een aangewezen gebied voor het ontwikkelen van het omgevingsplan of tot het sluiten van een anterieure overeenkomst; én
4. in de toelichting op de overige nog te ontvangen bedragen op de balans moeten deze nog te verrekenen kosten expliciet worden toegelicht en gespecificeerd als zijnde voorbereidingskosten van faciliterende grondexploitaties.

In dit geval geldt derhalve een termijn van vijf jaar. Deze termijn komt voort uit de maximale activeringstermijn van vijf jaar die in het BBV is gesteld voor kosten van onderzoek en ontwikkeling.

Bovenstaande voorwaarden leggen beperkingen op aan de kosten die verslaggevings-technisch als overlopend actief kunnen worden verantwoord. Enerzijds ten aanzien van het soort kosten en anderzijds ten aanzien van het moment waarop de kosten worden gemaakt. Dit neemt niet weg dat kosten die niet aan deze voorwaarden voldoen alsnog kunnen worden verhaald. Deze worden echter voorzichtigheidshalve niet verantwoord als overlopend actief, maar worden op het moment van realisatie van de kosten direct als lasten in de exploitatie van de gemeente geboekt. Wanneer dergelijke kosten op een later moment, bijvoorbeeld via een later afgesloten anterieure overeenkomst, alsnog worden verhaald, leidt dit tot een bate in de exploitatie.

Stellige uitspraak
Kosten, die gemeenten hebben gemaakt op basis van een overeenkomst of, die via publiekrechtelijk kostenverhaal en een afdwingbare financiële bijdrage kunnen worden verhaald op en verrekend met derden, zijn vorderingen die opgenomen moeten worden bij de balanspost overige vorderingen (artikel 39 sub h BBV) op de balans. In de toelichting op deze balansposten moeten deze vorderingen expliciet worden toegelicht en gespecificeerd als zijnde ***'verhaalbare kosten'*** en ***'financiële bijdrage faciliterend grondbeleid'.***

Schema 7.4.2 Verplichte financiële bijdrage



Stellige uitspraak
Als een gemeente een eindafrekening moet opstellen, dan moeten vooruit ontvangen bedragen in een voorziening voor van derden verkregen middelen worden opgenomen (artikel 44 lid 2 BBV). Dit is het geval als de gemeente kostenverhaalsbijdragen of afdwingbare financiële bijdragen in rekening

brengt op basis van een omgevingsplan of een omgevingsvergunning voor een buitenplanse bouwactiviteit dan wel in de anterieure overeenkomst heeft afgesproken een eindafrekening te zullen maken. Als in de anterieure overeenkomst niet is afgesproken dat de gemeente een eindafrekening opstelt van het kostenverhaal en de financiële bijdragen, dan moet het vooruit ontvangen bedrag worden opgenomen bij de ***'overige vooruit ontvangen bedragen'*** (artikel 49 lid 1 sub c).

Stellige uitspraak
Als de gemeente reeds gemaakte kosten kan verhalen en/of een financiële bijdrage kan opleggen (publiek- of privaatrechtelijk), maar verhaal en/of verrekening nog niet kan plaatsvinden, dan dienen de gerealiseerde nog te verhalen kosten en/of de gerealiseerde kosten waarvoor de financiële bijdrage wordt gevraagd te worden verantwoord als overige nog te ontvangen bedragen (artikel 40a lid 1 sub b BBV). In de toelichting op de balanspost moeten deze overlopende activa als zijnde ***'nog te verhalen kosten'*** en ***'nog te verrekenen financiële bijdrage faciliterend grondbeleid'*** worden gespecificeerd en toegelicht.

De redenen zijn divers, zoals dat er nog geen overeenkomst is gesloten, bepaalde voorwaarden in de overeenkomst nog niet zijn ingevuld, de publiekrechtelijke verhaalsbeschikking nog niet is verstrekt en in of bij de kostenverhaalsbeschikking is bepaald dat de kosten na aanvang van de bouwactiviteit kunnen worden voldaan.

Als geen zicht is op een toekomstige verrekening dan rest slechts een vermelding als '***niet in de balans opgenomen recht'*** bij de toelichting op de balans.

Stellige uitspraak
Als de gemeente reeds gemaakte kosten niet kan verhalen en/of geen financiële bijdrage kan opleggen (publiek- of privaatrechtelijk) dan rest slechts een vermelding als ***'niet in de balans opgenomen recht'*** bij de toelichting op de balans.

7.5 Gemengde projecten

Tot 2016 werden faciliterende projecten veelal geschaard onder de niet in exploitatie genomen gronden (NIEGG) of onder de bouwgronden in exploitatie (BIE). Met de vanaf 2016 geldende herziene verslaggevingsregels moeten de projecten inzake de verhaalbare kosten van het faciliterende grondbeleid in de verslaggeving worden onderscheiden van de projecten inzake het actieve grondbeleid c.q. de eigen gemeentelijke grondexploitaties. Vanaf 1 januari 2016 worden projecten daarom gekwalificeerd als faciliterend grondbeleid of als bouwgrond in exploitatie (of materieel vast actief, indien feitelijk geen sprake is van grondexploitatie). Dit betekent dat gemengde projecten moeten worden opgeknipt in daadwerkelijke eigen bouwgrondexploitaties (BIE) en faciliterende projecten. De wijze waarop de administratieve kostenverdeling tussen deze verschillende projecten moet plaatsvinden, is aan de gemeente, mits de splitsing ten behoeve van de jaarrekening duidelijk en consistent is. Binnen een gemengde exploitatie (met verschillende deelgebieden (BIE en faciliterende projecten) mag het resultaat tussen deelgebieden gesaldeerd worden, indien de deelgebieden van deze grondexploitatie onlosmakelijk in de ontwikkeling met

elkaar verbonden zijn. Overigens moet bij het salderen wel rekening worden gehouden met de eventueel verschuldigde vennootschapsbelasting over de positieve resultaten van een BIE.

7.6 Bijzondere projecten

In sommige gevallen betreft het faciliterende grondbeleid de transformatie van bestaande gebouwen van derden, bijvoorbeeld van kantoren naar woningen. Ook in die gevallen kan sprake zijn van bouwactiviteiten waarbij op basis van het Omgevingsbesluit kostenverhaal via een anterieure overeenkomst dan wel een kostenverhaalsbeschikking moet plaatsvinden.[9]

7.7 Maximering verhaalbare kosten

Het kostenverhaal is bij kostenverhaal met tijdvak gemaximeerd tot het totaal van de potentiële opbrengsten van de grondexploitatie (macro-aftopping) en bij kostenverhaal zonder tijdvak tot de waardevermeerdering van het perceel waarop de bouwactiviteiten plaatsvinden.
Indien de lasten voor de gemeente hoger zijn dan de baten dan moet de gemeente tijdig dekking te vinden voor het tekort, namelijk het moment van het ontstaan van het tekort. Dat kan bij het tekenen van de overeenkomst (privaatrechtelijk) al duidelijk zijn of bij het vaststellen van het omgevingsplan of bij het afgeven van de eerste kostenverhaalsbeschikking (publiekrechtelijk), dan wel als het tekort ontstaat doordat de uitvoering gaandeweg tegenvalt. In alle gevallen moet voor het verwachte tekort een voorziening worden getroffen op het moment dat de tegenvaller ontstaat. Indien geen overeenkomst wordt gesloten dan wordt de voorziening direct getroffen op het moment dat deze ontstaat. Dat blijkt meestal uit de calculatie (exploitatieopzet).

7.8 Rente

In het publiekrechtelijke kostenverhaal bij faciliterende grondexploitaties wordt per jaar rente berekend over het saldo van de exploitatie. Als de gemeente per saldo van een derde geld vooruit heeft ontvangen, moet de gemeente rente betalen aan de derde. Dit is een verplichting die tot het moment van daadwerkelijke verrekening voor de administratieve eenvoud kan worden toegevoegd aan het vooruit ontvangen bedrag dat onder de voorziening van derden verkregen middelen met een specifiek bestedingsdoel is opgenomen (art. 44 lid 2 BBV). Als de gemeente de te verhalen kosten voor heeft geschoten, wordt de rente verhaald op de derde. Indien de verhaalsbeschikking is gestuurd dan wordt de te verhalen rente opgenomen bij de overige vorderingen (artikel 39 sub h) en indien de verhaalsbeschikking nog niet is gestuurd wordt de te verhalen rente opgenomen bij de Overige nog te ontvangen bedragen (artikel 40a lid 1 sub b).
Het rentepercentage dat voor de berekening van de rente wordt gebruikt, betreft de gemiddelde rentelast over het rentedragende vreemde vermogen.
Rente speelt nog op een tweede manier een rol bij het publiekrechtelijke kostenverhaal. Volgens de Omgevingswet moet de gemeente bij de eindafrekening te veel betaalde bedragen terugbetalen. De systematiek van de Wet ruimtelijke ordening en de Omgevingswet is erop gebaseerd dat alle kosten en opbrengsten worden teruggerekend naar het basisjaar. De Wet op de ruimtelijke ordening en de Omgevingswet schrijven voor dat de gemeente dan het verschil tussen de betaalde en daadwerkelijk

[9] Artikel 8.13 e en f van het Omgevingsbesluit

benodigde bijdrage moet terugbetalen inclusief rente. Hierbij is de vraag welke rentevoet van toepassing is. In de praktijk hanteren veel gemeenten hiervoor de disconteringsvoet (2%) uit paragraaf 5.6 van deze notitie. Deze maakt het mogelijk om het terug te betalen bedrag direct op eindwaarde te berekenen in plaats van terug te rekenen naar het basisjaar van de vaststelling van het omgevingsplan. Dat maakt de eindafrekening gemakkelijker en is geen bezwaar zo lang de verschillen tussen de disconteringsvoet en de gemiddelde rentelast vrij klein zijn.

Bij kostenverhaal op basis van een overeenkomst kunnen uiteraard ook afspraken worden gemaakt over het verrekenen van rente en het berekenen van rente bij een eventuele eindafrekening. De hoogte van het rentepercentage is dan ook onderdeel van de afspraken in de overeenkomst. De verwerking van de rente in de jaarrekening gebeurt op dezelfde wijze als bij het publiekrechtelijke kostenverhaal.

Deel D Bijlagen

In deel D van de notitie Grondbeleid in begroting en jaarverslagstukken vindt u de achtergronden en voorbeelden bij de notitie. Het bevat wetgeving, bronnen, voorbeelden en een afkortingenlijst.

Bijlage 1 Omgevingsbesluit: verhaalbare kostensoorten

Omgevingsbesluit

Artikel 8.15 (verhaalbare kostensoorten)
De kostensoorten, bedoeld in artikel 13.11, eerste lid, aanhef, van de wet, zijn:

a. voor kostenverhaalsgebieden waarvoor geen tijdvak als bedoeld in artikel 13.15, eerste lid, van de wet is opgenomen: de in tabel A van bijlage IV aangegeven kostensoorten; en
b. voor kostenverhaalsgebieden waarvoor wel een tijdvak als bedoeld in artikel 13.15, eerste lid, van de wet is opgenomen: de in de tabellen A en B van bijlage IV aangegeven kostensoorten.

Bijlage IV bij artikel 8.15 van het Omgevingsbesluit

De kostensoorten, bedoeld in artikel 8.15, zijn de in de tabellen A en B bedoelde kostensoorten:

Kostensoorten bij kostenverhaal met of zonder tijdvak	
A1	De kosten van het vaststellen van een omgevingsplan of een projectbesluit of het verlenen van een omgevingsvergunning voor een bouwactiviteit of een buitenplanse omgevingsplanactiviteit, inclusief het daarvoor benodigde onderzoek
A2	De waarde van de gronden die worden gebruikt voor de uitvoering van de onder A8 en A9 bedoelde werken, werkzaamheden en maatregelen, inclusief de waarde van de te slopen opstallen, geraamd overeenkomstig artikel 8.17, eerste lid
A3	De kosten van het vrijmaken van de gronden, bedoeld onder A2, van persoonlijke rechten en lasten, eigendom en bezit en beperkte rechten of zakelijke lasten
A4	Het tijdelijk beheer van de door of vanwege de gemeente, de provincie of de Staat verworven percelen, verminderd met de uit het tijdelijk beheer te verwachten opbrengsten
A5	De kosten van het slopen, verwijderen en verplaatsen van opstallen, obstakels, funderingen, kabels en leidingen op de gronden, bedoeld onder A2
A6	De kosten van bodemsanering, het dempen van oppervlaktewateren en het verrichten van grondwerken op de gronden, bedoeld onder A2
A7	De kosten van de noodzakelijke compensatie van in het kostenverhaalsgebied verloren gegane natuurwaarden, groenvoorzieningen en watervoorzieningen
A8	De kosten van de volgende werken: 1°. wegen, gebouwde en ongebouwde openbare parkeergelegenheden, pleinen, voet- en rijwielpaden, gebouwde openbare fietsenstallingen, faciliteiten voor ondergrondse afvalinzameling, waterpartijen, watergangen, voorzieningen voor de waterhuishouding,

	bruggen, tunnels, duikers, kades, steigers, en andere rechtstreeks met de aanleg daarvan verband houdende werken en bouwwerken; 2°. infrastructuur voor openbaar-vervoervoorzieningen met bijbehorende werken en bouwwerken; 3°. groenvoorzieningen, natuurvoorzieningen en openbare niet-commerciële sportvoorzieningen; 4°. openbare verlichting en brandkranen met aansluitingen; 5°. straatmeubilair, speeltoestellen, sierende elementen, kunstobjecten en afrasteringen in de openbare ruimte; 6°. distributienetwerken voor elektriciteit, warmte, gas en water, inclusief bijbehorende werken en bouwwerken; en 7°. riolering, inclusief bijbehorende werken en bouwwerken
A9	De kosten van werken, werkzaamheden en maatregelen die noodzakelijk zijn voor het bereiken en in stand houden van een veilige en gezonde fysieke leefomgeving en een goede omgevingskwaliteit
A10	De kosten van voorbereiding en toezicht op de uitvoering van de onder A3, A5, A6, A8 en A9 bedoelde werken, werkzaamheden en maatregelen, inclusief het daarvoor benodigde onderzoek
A11	Nadeelcompensatie aan derden als bedoeld in hoofdstuk 15 van de wet
A12	Niet-terugvorderbare BTW, niet-gecompenseerde compensabele BTW of andere niet-terugvorderbare belastingen, over de kostenelementen, genoemd onder A1 en A3 tot en met A10
A13	De rente van geïnvesteerde kapitalen en overige lasten, verminderd met renteopbrengsten
A14	De kosten van andere door of in opdracht van het bestuursorgaan te verrichten werkzaamheden, voor zover die werkzaamheden rechtstreeks verband houden met de in deze bijlage bedoelde werken, werkzaamheden en maatregelen

Kostensoorten bij kostenverhaal met tijdvak; in aanvulling op tabel A	
B1	De waarde van de gronden waar de bouwactiviteiten, bedoeld in artikel 13.11, eerste lid, van de wet, zullen worden verricht, inclusief de waarde van de daar aanwezige, te slopen opstallen, geraamd overeenkomstig artikel 8.17, eerste lid
B2	De kosten om de gronden, bedoeld onder B1, vrij te maken van persoonlijke rechten en lasten, eigendom, bezit en beperkte rechten of zakelijke lasten
B3	De kosten van het slopen, verwijderen en verplaatsen van opstallen, obstakels, funderingen, kabels en leidingen op de gronden, bedoeld onder B1
B4	De kosten van bodemsaneringswerkzaamheden, het dempen van oppervlaktewateren en het verrichten van grondwerken op de gronden, bedoeld onder B1

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 BBV 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 inzake 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 ***Grondbeleid in begroting en jaarstukken (2023)*** 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.

Bijlage 3 Rente en grondexploitaties

Rente is een onderdeel van de kosten die toegerekend moeten worden aan de taakvelden. Zo moet dus ook rente worden toegerekend aan de taakvelden 3.2 Fysieke bedrijfsinfrastructuur en 8.2 Grondexploitatie. Zoals toegelicht in paragraaf 5.3 kan vervolgens op basis van artikel 63 lid 3 BBV (een redelijk deel van) deze rente worden toegevoegd aan de post voorraden, bouwgrond in exploitatie (BIE). In de afgelopen jaren zijn er verschillende ontwikkelingen geweest die invloed hebben gehad op de wijze waarop rente aan de grondexploitaties wordt toegerekend.

Renteberekening vóór 2016, vanaf 2016 en met ingang van deze notitie

Vóór 2016: rente over eigen vermogen
Voor 2016 bestonden er geen nadere voorschriften over de wijze waarop de hoogte van de aan grondexploitaties toe te rekenen rente moest worden bepaald. In de praktijk werd de rente aan de diverse gemeentelijke activiteiten toegerekend via een interne renteomslag zoals beschreven in de toenmalige notitie Rente van de commissie BBV. Deze interne renteomslag was gebaseerd op de rente over het vreemd vermogen en kon worden gecombineerd met een opslag voor rente over het eigen vermogen. De rentetoevoeging over de boekwaarde van de voorraad gronden gebeurde over de bruto-boekwaarde. Een mogelijk getroffen voorziening speelde bij de berekening van de toegerekende rente geen rol.

Omdat tegenover de rente die over het eigen vermogen werd berekend geen feitelijke rentelast bestond (er vindt geen uitstroom van geldmiddelen plaats), leverde het toerekenen van rente over eigen vermogen een rentebate op in de begroting van gemeenten. Dit werd vaak de ‘bespaarde rente’ genoemd. Deze zogenoemde bespaarde rente kwam veelal ten gunste van de algemene middelen en kon worden gebruikt ter dekking van de bekostiging van diverse activiteiten.

Vanaf 2016: rente over vreemd vermogen
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 over het rentedragende vreemde vermogen het uitgangspunt. Rente over het eigen vermogen is fiscaal gezien niet toegestaan. Aangezien de commissie BBV waar mogelijk er naar streefde aan te sluiten bij de fiscale regelgeving was het conform een stellige uitspraak vanaf 2016 niet langer toegestaan rente over het eigen vermogen toe te rekenen aan de taakvelden 3.2 Fysieke bedrijfsinfrastructuur en 8.2 Grondexploitatie (BIE). Uitsluitend toegestaan was toerekenbare rente aan de hand van het rentepercentage van de projectfinanciering of, bij de grondexploitaie waarbij daar geen sprake van is, van het gewogen gemiddeld rentepercentage van het vreemd vermogen, naar verhouding vreemd vermogen/totaal vermogen.

Met ingang van deze notitie
In de afgelopen periode is de commissie BBV gebleken dat voor wat betreft de fiscale jaarwinstbepaling (Vpb) er inmiddels vaststellingsovereenkomsten zijn gesloten tussen de Belastingdienst en de gemeenten zowel over de renteformule als over de winstneming waarbij deze

afwijken van de methoden die door de commissie BBV zijn voorgeschreven. Nu blijkt dat het streven om aan te sluiten bij de fiscale regelgeving niet is gerealiseerd heeft de commissie BBV met ingang van deze notitie Grondbeleid in begroting en jaarstukken (2023) dan ook het streven naar aansluiting op de methodes van de belastingdienst op onderdelen losgelaten. Hierdoor worden de verschillen tussen de gemeentelijke en fiscale verslaglegging vergroot.

Voor de renteformule resulteert dat in een vereenvoudiging, te weten voor de rentetoerekening aan grondexploitaties dient gebruik te worden gemaakt van de reguliere omslagrente of de specifieke rente van de projectfinanciering indien daar sprake van is. Bij de omslagrente volgens de notitie Rente behoren rentelasten over het eigen vermogen tot de mogelijkheid. Als rente over het eigen vermogen wordt toegepast is deze gemaximeerd tot het gemiddelde rentepercentage over het rentedragend vreemd vermogen.

Berekening rente-omslag
Bij de berekening van de rente-omslag zoals opgenomen in de notitie Rente van de commissie BBV worden de netto rentelasten (rentelasten minus rentebaten) gedeeld door de vaste activa + voorraad gronden (Bouwgrond in exploitatie), voor zover integraal gefinancierd. Hieruit volgt een rente-omslagpercentage. Bij de rentelasten mag – dat is een keuze – rente over het eigen vermogen worden meegenomen. Deze rentelasten over het eigen vermogen worden berekend door maximaal het gemiddelde rentepercentage over het rentedragend vreemd vermogen te vermenigvuldigen met het eigen vermogen.

Het rente-omslagpercentage wordt gehanteerd om de rentelasten aan de taakvelden 3.2 Fysieke bedrijfsinfrastructuur en 8.2 Grondexploitatie toe te rekenen. De navolgende aandachtspunten zijn hierbij van belang.

Aandachtspunten
- De toegerekende rentelasten betreffen de begrote (bij de begroting) of toegerekende werkelijke (bij de jaarrekening) rentelasten op basis van het rente-omslagpercentage. Onder de voorwaarde dat nacalculatie van de omslagrente niet noodzakelijk is, zoals beschreven in de notitie Rente van de commissie BBV mag de werkelijk toegerekende rente bij de jaarrekening op basis van het begrote rente-omslagpercentage plaatsvinden.
- De rentelasten die betrekking hebben op projectfinanciering van bijvoorbeeld een specifieke grondexploitatie of een schoolgebouw worden niet meegenomen in de berekening van de rente-omslag. Dit geldt zowel voor de rentelasten als voor de schulden inzake deze projectfinanciering per 1 januari.
- De rentetoerekening op basis de rente-omslag vindt plaats over de bruto-boekwaarden van de grondexploitaties van de BIE per 1 januari. Ook over grondexploitaties waarbij de verantwoorde opbrengsten hoger zijn dan de kosten, waardoor de boekwaarde van een BIE negatief is, wordt rente (in dit geval een baat) toegerekend.

Bijlage 4 Nadere uitleg tussentijds winstnemen (POC-methode)

Tussentijdse winstneming
Bij het stelsel van baten en lasten zoals geformuleerd in het Besluit begroting en verantwoording (BBV) zijn het toerekeningbeginsel, het voorzichtigheidsbeginsel en het realisatiebeginsel essentiële uitgangspunten. Bij actief grondbeleid kan de gemeente eventueel winst maken. Opbrengsten en kosten – en het daaruit vloeiende resultaat – moeten worden toegerekend aan de periode waarin deze zijn gerealiseerd. Bij meerjarige projecten betekent dit dat (de verwachte) winst niet pas aan het eind van het project als gerealiseerd moet worden beschouwd, maar gedurende de looptijd van het project tot stand komt en ook als zodanig moet worden verantwoord. Het verantwoorden van tussentijdse winst is daarmee geen keuze maar een verplichting die voortvloeit uit het realisatiebeginsel. Bij het bepalen van de tussentijdse winst is het wel noodzakelijk de nodige voorzichtigheid te betrachten. Om die reden is winstneming niet toegestaan indien de looptijd van een grondexploitatie meer dan 10 jaar bedraagt.

Voorzichtigheid
Het pakket aan maatregelen dat vanaf 2016 voor grondexploitatie van kracht is geworden zorgt er in zijn algemeenheid voor dat afdoende rekening wordt gehouden met het voorzichtigheidsbeginsel en risico's beter kunnen worden beheerst. In het kort de belangrijkste maatregelen die invulling geven aan deze voorzichtigheid:

- aanscherping van de definitie van grondexploitatie: eliminatie investeringen, kosten en te treffen voorzieningen die (te) ver verwijderd zijn van de feitelijke productie van bouwgrond;
- het nemen van risicobeperkende maatregelen ingeval sprake is van een (resterende) looptijd langer dan 10 jaar;
- kostentoerekening conform Wro/Bro;
- jaarlijkse herziening/actualisatie van de grondexploitatie(begroting).

Vanaf 2023 komen hier een tweetal extra maatregelen bij:

- beperking van de tussentijdse winstneming tot uitsluitend de laatste 10 jaar van iedere grondexploitatie;
- mogelijkheid tot aanleggen bestemmingsreserve waar tussentijdse winstneming in opgenomen kan worden.

Daarnaast wordt bij de bepaling van de tussentijdse winstneming rekening gehouden met de risico's die ***specifiek samenhangen*** met de nog te realiseren kosten en opbrengsten van de individuele grondexploitaties. Voorbeelden hiervan zijn onzekerheden/risico's over de aanbesteding van een (of meer) infrastructurele voorziening(en), die in een grondexploitatie zijn opgenomen (bouw- en woonrijp maken)(1) of onzekerheden/risico's over de in de betreffende begrotingen van individuele grondexploitatie(s) opgenomen verwachtingen over afzetmogelijkheid (2) of prijs (3) van grond voor te bouwen vastgoed in een dynamisch marktsegment of onzekerheden/risico's over sanering van asbest, vervuiling (4) of over mogelijke milieumaatregelen voor trillingen, verzakkingen, geluidsoverlast of fijnstof (5) of onzekerheden/risico's op juridische procedures en/of claims (6) of onzekerheden/risico's die samenhangen met technische complexe werkzaamheden bij infrastructurele voorzieningen in een plan (7) en risico's vanwege afhankelijkheid van een specifieke

partij zoals bij bouwclaims (8). Bij grondexploitaties waarbij nog veel kosten moeten worden gemaakt inzake verwerving en bouw- en woonrijp maken en/of nog veel kavels moeten worden verkocht, zullen de projectspecifieke risico's en onzekerheden in de regel hoger zijn.

Het gaat bij het bepalen van risico's ***uitdrukkelijk niet*** om risico's ten aanzien van (macro) ontwikkelingen voor de totale grondexploitatie zoals de verwachtingen op het gebied van economische groei of de vastgoedmarkt in zijn algemeenheid (conjunctuurrisico's). Het gaat ook niet om risico's die samenhangen met mogelijke toekomstige programmatische aanpassingen van grondexploitaties waarover de raad nog moet besluiten. Het betrekken van de projectspecifieke risico's dient om bij de tussentijdse winstneming invulling te geven aan het voorzichtigheidsbeginsel. Daarnaast zal de gemeente de projectspecifieke risico's, de conjunctuurrisico's en de risico's op nadelige financiële effecten van eventuele planwijzigingen betrekken bij de weging van het benodigde weerstandsvermogen van de gemeente. De wijze waarop projectspecifieke risico's worden bepaald en gekwantificeerd is aan de gemeente zelf. Dit kan vastliggen in de beleidsnotities inzake grondexploitaties, risicomanagement of de financiële verordening op grond van artikel 212 Gemw. Het gaat er hierbij om dat projectspecifieke risico's worden gebaseerd op de beste schatting (beste schatting van de impact en kans) van de risico's. Dit kan ook een bandbreedte zijn van de beste schatting (impact en kans) van de projectspecifieke risico's. Belangrijk hierbij is de onderbouwing van de impact en de kans.

Percentage of Completion (POC)
Voor het bepalen van de tussentijdse winst is aansluiting gezocht bij een algemeen aanvaardbare methodiek (bedrijfsleven), waarbij rekening is gehouden met de bijzondere kenmerken van gemeentelijke grondexploitaties. De doelstelling van het gemeentelijk grondbeleid is immers niet primair gericht op het behalen van financieel rendement, maar op het bereiken van het gewenste voorzieningenniveau voor inwoners en bedrijven. De POC-methode houdt rekening met de fase waarin de grondexploitatie verkeert, zowel wat betreft de opbrengsten als de kosten. Daarnaast is deze methode eenvoudig toepasbaar zoals blijkt uit de voorbeelden en kan eenduidig worden gehanteerd voor alle positieve grondexploitaties die door gemeenten worden uitgevoerd. Hiermee wordt aangesloten bij de doelstelling van de vernieuwing van het BBV, namelijk vereenvoudiging en eenduidigheid en daarmee een betere onderlinge vergelijkbaarheid tussen gemeenten.

Voldoende zekerheid
Voor het tussentijds verantwoorden van winst is het noodzakelijk dat voldoende zekerheid bestaat over het (verwachte) resultaat van de grondexploitatie, ofwel het resultaat moet op betrouwbare wijze kunnen worden ingeschat. Het gaat hierbij niet om het hebben van zekerheid over alle aspecten die bij het uitvoeren van grondexploitatie spelen en macro-ontwikkelingen die zich kunnen voordoen. Aan schattingen kleven in alle gevallen inherente onzekerheden. Uitgangspunt is het hebben van een degelijke onderbouwing van de schattingen voor de te verrichten werkzaamheden, te maken kosten en te realiseren opbrengsten in overeenstemming met de specifieke invulling van het grondexploitatiecomplex. Deze onderbouwing is nodig voor de grondexploitatiebegroting zoals deze ter besluitvorming wordt voorgelegd aan de raad. Voorts moet deze onderbouwing (grondexploitatiebegroting) jaarlijks worden herzien/geactualiseerd en moeten de specifieke

projectrisico's worden benoemd, onderbouwd en gemonitord. Een dergelijke basis geeft voldoende zekerheid over het verwachte resultaat. Dit verwachte resultaat is niet te positief en ook niet te negatief bepaald (beste inschatting).

POC-methode in praktijk
Naar rato van de voortgang van het project wordt tussentijds winst verantwoord vanaf het moment dat de looptijd van de grondexploitatie tien (10) jaar of minder bedraagt. Hierbij wordt voor wat betreft de berekeningsmethodiek en de planinhoudelijke uitgangspunten niet afgeweken van de grondexploitatie of herziening zoals deze tot en met het verslagjaar door de raad zijn vastgesteld. De voortgang wordt berekend naar de mate waarin kosten *en* opbrengsten zijn gerealiseerd per individuele grondexploitatie. Hiermee wordt de verwachte totale winst over de individuele grondexploitatie opgedeeld/toegerekend aan de reeds verkochte kavels. Dit gebeurt op basis van de verwachte winst op basis van eindwaarde. Deze verwachte winst op basis van eindwaarde moet ook worden opgenomen en toegelicht in de paragraaf grondbeleid en bij de grondexploitaties in de begroting en jaarstukken en bij de toelichting op de waardering van de post voorraad gronden in de jaarrekening.

De berekening van het verwachte resultaat tegen contante waarde (tegen 2% contant gemaakt) is feitelijk alleen relevant als de gemeente ervoor kiest om bij de vorming van voorzieningen voor verwachte tekorten van grondexploitaties deze te bepalen tegen de contante waarde van het verwachte tekort.

Voor de kosten en opbrengsten is het uitgangpunt de kosten en opbrengsten zoals opgenomen in de exploitatiebegroting. Dat is bij de gerealiseerde kosten inclusief de rentelasten die over de boekwaarde per 1 januari is berekend en bij de nog te realiseren kosten inclusief de begrote rentelasten in de exploitatiebegroting. Bij de opbrengsten in een grondexploitatie kunnen subsidies van andere overheden opgenomen zijn.

Indien nog geen gronden zijn verkocht is er dus nog geen sprake van gerealiseerde winst. Maatgevend is de realisatie *tot en met het lopende jaar* ten opzichte van het totaal van de kosten en opbrengsten van de grondexploitatie. In formule: % kostenrealisatie x % opbrengstrealisatie = % POC (ingeval de kosten voor 50% zijn gerealiseerd en de gronden voor 50% zijn verkocht, dan is de POC dus 25%).

Te veel winst in voorgaande jaren
Het kan voorkomen dat bij de berekening van de tussentijdse winstneming in enig jaar blijkt dat de reeds genomen en verantwoorde tussentijdse winstneming in voorgaande jaren te hoog is geweest omdat (verwachte) kosten en/of opbrengsten nadelig zijn bijgesteld en of projectspecifieke risico's zijn toegenomen. Het bedrag dat te veel aan tussentijdse winst is genomen wordt dan verrekend met de tussentijdse winstneming van het huidige jaar of indien nodig zelfs (gedeeltelijk) 'teruggedraaid' door een 'verliesneming' in het huidige jaar.

Subsidies en grondexploitaties
Bij de berekening van de tussentijdse winstneming volgens de POC-methode blijven de subsidie-opbrengsten en de daarmee samenhangende kosten (waar de subsidies voor worden verkregen) buiten beschouwing. Subsidies worden als opbrengst in een grondexploitatie verantwoord als deze zijn gerealiseerd volgens de subsidievoorwaarden. De voorwaarden om subsidies als gerealiseerd te verantwoorden kunnen in veel gevallen afwijken van de POC-methode. Het kan zijn dat de subsidie-opbrengsten worden verantwoord bijvoorbeeld op basis van de realisatie van de verkopen van kavels, of direct bij de start van een grondexploitatie (lumpsum) of bij de afronding van de grondexploitatie als het plan definitief gereed is.

Onderstaande 2 voorbeelden geven een nadere uitleg van de berekening van het tussentijds resultaat van een individuele grondexploitatie met een looptijd van 5 jaar.

Voorbeeld 1 (jaar 1):
De raming in het navolgende overzicht betreft de totale opbrengsten en kosten van deze grondexploitatie over de *gehele looptij*d. Op de nog te realiseren opbrengsten en kosten worden de projectspecifieke risico's becijferd (bedrag risico * kans op voordoen) en in mindering gebracht. Zoals hiervoor is aangegeven moeten deze risico's onderbouwd en toegespitst zijn op de nog te realiseren transacties en verwachte nog te maken kosten van deze grondexploitatie.

De *cumulatieve realisatie van opbrengsten en kosten tot en met het verslagjaar* wordt afgezet tegen de raming van de totale opbrengsten en kosten van de individuele grondexploitatie. De realisatie van deze grondexploitatie komt hiermee uit op 62%. De tussentijdse winst die als gerealiseerd moet worden beschouwd komt hiermee uit op € 1.008.

Jaar 1 (bedragen x € 1.000)	**Opbrengsten**	**Lasten**	**Resultaat**	**Berekening**
Raming over looprijd grex	7.600	5.800	**1.800**	1
Gerealiseerd tot en met jaar 1	5.500	5.000		2
Percentage gerealiseerd van de raming	**72%**			3=2/1
Percentage gerealiseerd van de raming		**86%**		4=2/1
Realisatie van de grondexploitatie			**62%**	5=3*4
Nog te realiseren	**2.100**	**800**		6=1-2
Onzekerheden/risico's	105	80		7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden	**7.495**			8=1-7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden		**5.880**		9=1+7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden			**1.615**	10=8-9
Tussentijdse winstneming jaar 1			**1.008**	11=10*5

Tussentijdse winst

De gerealiseerde ofwel tussentijdse winst is € 1.008. De tussentijdse winst wordt verantwoord ten gunste van taakveld 8.2 Grondexploitatie (dan wel 3.2 Fysieke infrastructuur). De projectspecifieke risico's bij de opbrengsten bedragen € 105. Dit zijn risico's zoals bijvoorbeeld het risico dat de nog uit te geven kavels niet kunnen worden verkocht. De projectspecifieke risico's bij de kosten bedragen € 80. Dit zijn risico's op mogelijke aanvullende kosten omdat bij niet bouw- en woonrijp gemaakte kavels mogelijk resterende vervuiling dieper moet worden afgegraven. *Het gaat hierbij om de gerealiseerde winst tot en met het verslagjaar. De tussentijdse winst die in voorliggende jaar/jaren reeds is verantwoord, moet - voor de winst over het lopende jaar - hierop in mindering worden gebracht.* In dit voorbeeld was nog geen winst genomen in een voorliggend jaar.

Berekening stand onderhanden werk (ultimo)

€ 5.000 (gerealiseerde kosten)-/-€ 4.492 (€ 5.500 opbrengsten-/-€ 1.008 gerealiseerde winst)=€ 508 (onderhanden werk)

Voorbeeld 2

Vervolg van voorbeeld: 1 jaar later (jaar 2):

De nog te realiseren kosten zijn nu € 500 en de nog te realiseren opbrengsten zijn € 1.100.
De risicopercentages zijn ongewijzigd: de bedragen voor onzekerheden zijn daarop aangepast.

Jaar 2 (bedragen x € 1.000)	**Opbrengsten**	**Lasten**	**Resultaat**	**Berekening**
Raming over looprijd grex	7.600	5.800	**1.800**	1
Gerealiseerd tot en met jaar 2	6.500	5.300		2
Percentage gerealiseerd van de raming	**86%**			3=2/1
Percentage gerealiseerd van de raming		**91%**		4=2/1
Realisatie van de grondexploitatie			**78%**	5=3*4
Nog te realiseren	**1.100**	**500**		6=1-2
Onzekerheden/risico's	55	50		7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden	**7.545**			8=1-7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden		**5.850**		9=1+7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden			**1.695**	10=8-9
Tussentijdse winstneming t/m jaar 2			**1.325**	11=10*5
In jaar 1 tussentijds genomen winst			1.008	12
In jaar 2 te nemen tussentijdse winst			**317**	13=11-12

De realisatie van deze grondexploitatie komt hiermee nu uit op 78%. De cumulatieve tussentijdse winst die als gerealiseerd moet worden beschouwd komt hiermee uit op € 1.325. Na aftrek van de in jaar 1 genomen winst € 1.008 is de te nemen winst in jaar 2 € 317.

Tussentijdse winst jaar 2
De gerealiseerde ofwel tussentijdse winst is € 1.325. Na aftrek van de genomen winst van jaar 1 van € 1.008 resteert een gerealiseerde ofwel tussentijdse jaarwinst van € 317. De projectspecifieke risico's bij de opbrengsten bedragen € 55. Dit zijn risico's zoals bijvoorbeeld het risico dat de nog uit te geven kavels niet kunnen worden verkocht. De projectspecifieke risico's bij de kosten bedragen € 50. Dit zijn risico's op mogelijke aanvullende kosten omdat bij niet bouw- en woonrijp gemaakte kavels mogelijk resterende vervuiling dieper moet worden afgegraven.

Bijzondere grondexploitaties
Het overgrote deel van de gemeentelijke grondexploitaties geven een 'normale' cashflow te zien, met aan het begin relatief grote volumes aan kosten (vanwege voorbereiding, verwerving, sloop en werkzaamheden van bouwrijp maken) en na verloop van tijd een toenemende opbrengstenstroom door de verkoop van grondkavels. Bij dergelijke grondexploitaties zal er in de beginfase nog geen of slechts beperkt sprake zijn tussentijdse winst, omdat de realisatie van opbrengsten relatief laag is en omdat de projectspecifieke risico's bij de aanvang van een project veelal hoger zijn. De tussentijdse winst zal in omvang toenemen naarmate de grondexploitatie vordert en de grondkavels daadwerkelijk worden verkocht en bebouwd en de projectspecifieke risico's afnemen. Uiteraard bestaan er uitzonderingen, waarbij de grondkavels relatief vlot en dus aan het begin van de grondexploitatie kunnen worden verkocht en de kosten voor voorzieningen zoals infrastructuur pas laat hoeven te worden gerealiseerd. De toepassing van de POC-methode leidt in dergelijke gevallen tot een behoudende tussentijdse winstverantwoording. Vanwege de eenduidigheid en eenvoud wordt voor dergelijke grondexploitaties geen uitzondering gemaakt voor het toepassen van de POC-methode. Overweging die daarbij tevens een rol speelt voor de commissie BBV is het stelsel van de gemeentelijke begroting. Via specifiek ingestelde reserves is het in alle gevallen mogelijk – ook meerjarig – rekening te houden met de prognose van winsten die vanuit positieve grondexploitaties naar verwachting zullen gaan optreden.

Raakvlak met fiscale aangifte (Vpb)
Voor wat betreft de fiscale jaarwinstbepaling (Vpb) zijn er vaststellingsovereenkomsten gesloten tussen de Belastingdienst en de gemeenten zowel over de renteformule als over het nemen van winst uit een grondexploitatie. De methode voor zowel de renteformule als het nemen van winst wijken af van de methoden die door het BBV zijn voorgeschreven. De notitie uit 2016 streefde naar vergelijkbare methodes. Met ingang van de notitie Grondbeleid 2023 is het streven naar aansluiting op de methodes van de belastingdienst op onderdelen losgelaten.

Bijlage 5 Verwerken onderhanden werk grondexploitatie

Inleiding
In deze bijlage is een voorbeeld van de boekhoudkundige verwerking aan de hand van onder meer journaalposten van een meerjarige grondexploitatie opgenomen. Het betreft een voorbeeld voor een heel specifieke en specialistische doelgroep, te weten de mensen die grondexploitaties maken. De verschillende stappen zijn rekenkundig uitgewerkt zodat alles na te rekenen is en te volgen. Het voorbeeld is zeer volledig en daardoor 'stof' voor de specialisten.

Casusbeschrijving (zie tevens onderstaande tabel B 5.0 Grondexploitatiebegroting):

Looptijd project:	4 jaar
Vreemd vermogen:	€ 5.000
Totale vermogen:	€ 6.333
Totale verwachte kosten: (exclusief rentelasten)	€ 6.500 (= 1.500 + 3.500 + 1.000 + 500)
Rente:	Er is bij de gemeente sprake van integrale financiering. De gemeente heeft een langlopende lineaire lening van € 4.500 voor een periode van 10 jaar tegen een rente van 4% per jaar. Er wordt niet afgelost. Daarnaast maakt de gemeente jaarlijks gebruik van de kredietfaciliteit van € 500 tegen een rente van 2%. De rentelast wordt bepaald op basis van de rente-omslag zoals opgenomen in de notitie Rente van de commissie BBV. De totale rentelasten over het rentedragende vreemde vermogen bedragen € 190 per jaar. Dat is gemiddeld 3,8% over het rentedragende vermogen. In deze casus kiest de gemeente ervoor bij de berekening van de rente-omslag geen rente over het eigen vermogen (=maximaal 3,8% is toegestaan) te berekenen. De rente-omslag volgens de notitie Rente komt bij deze gemeente op 3%.
Rente grondexploitatie:	Rente wordt bijgeschreven op de boekwaarde van de grondexploitatie (voorraden bouwgrond in exploitatie) overeenkomstig de notitie Grondbeleid in begroting en jaarstukken (2023). De rente overeenkomstig de berekening zoals opgenomen in de notitie Rente en notitie Grondbeleid in begroting en jaarstukken (2023) – de rente-omslag is in deze casus per 1 januari voor alle jaren 3% (= rente volgens de rente-omslag overeenkomstig de berekening zoals opgenomen in de notitie Rente van de commissie BBV)
Rente in prognose:	Deze is overeenkomstig deze notitie bepaald op 3%.

Tabel B 5.0 Grondexploitatie: begroting jaar 1 t/m 4

(bedragen x € 1000)	Jaar 1	Jaar 2	Jaar 3	Jaar 4	Totaal	Berekening
Grondverwerving	1000	500	0	0	**1500**	1
Bouwrijp maken	500	2000	500	0	**3000**	2
Woonrijp maken	0	1000	500	500	**2000**	3
Toegerekende rente (3% van de boekwaarde per 1/1)	**0**	**45**	**137**	**63**	**245**	4=9*0,03
Totale lasten	**1.500**	**3.545**	**1.137**	**563**	**6.745**	5=1+2+3+4
Totale opbrengsten (verkopen)	0	500	4.000	3.000	**7.500**	6
Tussentijdse winstneming	0	38	377	340	**755**	7 = Zie aparte tabellen berekening winstneming
Saldo grondexploitatie	**1.500**	**4.583**	**2.097**	**0**	**755**	8=5-6+7+9
Boekwaarde per 1/1 van het jaar	**0**	**1.500**	**4.583**	**2.097**		9

Totale verwachte rente: € 245 (= 3% * (1.500 + 4.583 + 2.097))[10]
Totale verwachte opbrengsten: € 7.500 (= 500 + 4.000 + 3.000)
Totale verwachte resultaat: € 755 positief (eindwaarde)
Tussentijdse winstneming: Op basis van de POC-methode. Er zijn geen projectspecifieke risico's.

Jaar 1 (bedragen x € 1.000)	Opbrengsten	Lasten	Resultaat	Berekening
Raming over looprijd grex (jaar 1 t/m 4)	7.500	6.745	**755**	1
Gerealiseerd tot en met jaar 1	0	1.500		2
Percentage gerealiseerd van de raming	**0%**			3=2/1
Percentage gerealiseerd van de raming		**22%**		4=2/1
Realisatie van de grondexploitatie			**0%**	5=3*4
Nog te realiseren	**7.500**	**5.245**		6=1-2
Onzekerheden/risico's	0	0		7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden	**7.500**			8=1-7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden		**6.745**		9=1+7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden			**755**	10=8-9
Tussentijdse winstneming jaar 1			**0**	11=10*5

[10] In deze berekening is er sprake van een 'loop' ofwel een zogenaamde kringverwijzing: de uitkomst (de tussentijdse winstneming) levert input voor de berekening van de verwachte rente. Hierdoor is de boekwaarde per 1 januari hoger ten opzichte van de boekwaarde waarin de tussentijdse winstneming niet is opgenomen. Door hier uit te gaan van een goede benadering of een iteratief berekening kunnen realistische ramingen worden opgesteld. Zo worden de rentelasten van het vreemd vermogen toegerekend aan de grondexploitaties op basis van de boekwaarde per 1/1. Het is ook mogelijk ervoor te kiezen de rente te berekenen over de boekwaarde per 1 januari exclusief de tussentijdse winstneming. Om de rente dan te kunnen berekenen is het wel noodzakelijk voor de renteberekening de boekwaarde van de voorraad gronden per 1 januari volgens de balans te verlagen met de gerealiseerde tussentijdse winstnemingen.

Jaar 2 (bedragen x € 1.000)	Opbrengsten	Lasten	Resultaat	Berekening
Raming over looprijd grex (jaar 1 t/m 4)	7.500	6.745	**755**	1
Gerealiseerd tot en met jaar 2	500	5.045		2
Percentage gerealiseerd van de raming	**7%**			3=2/1
Percentage gerealiseerd van de raming		**75%**		4=2/1
Realisatie van de grondexploitatie			**5%**	5=3*4
Nog te realiseren	**7.000**	**1.700**		6=1-2
Onzekerheden/risico's	0	0		7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden	**7.500**			8=1-7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden		**6.745**		9=1+7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden			**755**	10=8-9
Tussentijdse winstneming t/m jaar 2			**38**	11=10*5
Tot en met jaar 1 tussentijds genomen winst			0	12
Tussentijdse winstneming jaar 2			**38**	13=11-12

Jaar 3 (bedragen x € 1.000)	Opbrengsten	Lasten	Resultaat	Berekening
Raming over looprijd grex (jaar 1 t/m 4)	7.500	6.745	**755**	1
Gerealiseerd tot en met jaar 3	4.500	6.182		2
Percentage gerealiseerd van de raming	**60%**			3=2/1
Percentage gerealiseerd van de raming		**92%**		4=2/1
Realisatie van de grondexploitatie			**55%**	5=3*4
Nog te realiseren	**3.000**	**563**		6=1-2
Onzekerheden/risico's	0	0		7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden	**7.500**			8=1-7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden		**6.745**		9=1+7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden			**755**	10=8-9
Tussentijdse winstneming t/m jaar 3			**415**	11=10*5
Tot en met jaar 2 tussentijds genomen winst			38	12
Tussentijdse winstneming jaar 3			**377**	13=11-12

Jaar 4 (bedragen x € 1.000)	Opbrengsten	Lasten	Resultaat	Berekening
Raming over looprijd grex (jaar 1 t/m 4)	7.500	6.745	**755**	1
Gerealiseerd tot en met jaar 4	7.500	6.745		2
Percentage gerealiseerd van de raming	**100%**			3=2/1
Percentage gerealiseerd van de raming		**100%**		4=2/1
Realisatie van de grondexploitatie			**100%**	5=3*4
Nog te realiseren	**0**	**0**		6=1-2
Onzekerheden/risico's	0	0		7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden	**7.500**			8=1-7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden		**6.745**		9=1+7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden			**755**	10=8-9
Tussentijdse winstneming t/m jaar 4			**755**	11=10*5
Tot en met jaar 3 tussentijds genomen winst			415	12
Tussentijdse winstneming jaar 4			**340**	13=11-12

De standaard journaalposten bij deze grondexploitatie zijn:

Taakveld Grondexploitatie:					
1.	Grondverwerving Bouw- en woonrijp maken		Aan	Crediteuren	
2.	Debiteuren		Aan	Verkoopopbrengsten	
3.	Toegerekende rente		Aan	Bijdrage aan taakveld Treasury (negatieve last)	
4.	Voorraad gronden		Aan	Taakveld Grondexploitatie	
Taakveld Treasury:					
5.	Rentelasten (= 4.500*4%+500*2%)		Aan	Te betalen rente/bank	

Toelichting journaalpost

De baten en lasten zijn verantwoord op het taakveld 8.2 Grondexploitatie (woningbouw). Grondverwerving en -verkoop is categorie 3.1, bouw- en woonrijp maken is categorie 3.2, toegerekende rente 7.4 (= doorbelasting vanuit het taakveld Treasury; betreft rentelast berekend (overeenkomstig deze notitie) over de boekwaarde van de voorraad gronden per 1 januari) en mutatie onder handen werk betreft een baat met categorie 7.5 en wordt toegevoegd aan de post voorraad bouwgronden in exploitatie op de balans (A213). Op taakveld 8.2 blijft per saldo een resultaat staan. Dat is de tussentijdse winstneming en in het laatste jaar de winstneming van het laatste jaar.

Jaar 1

Ten behoeve van de jaarrekening over het eerste jaar (en begroting volgende jaar) is de grondexploitatie geactualiseerd: zie onderstaande geactualiseerde grondexploitatie.

Tabel B 5.1 Grondexploitatie: rekening jaar 1, begroting jaar 2 t/m 4

(bedragen x € 1000)	Jaar 1	Jaar 2	Jaar 3	Jaar 4	Totaal	Berekening
Grondverwerving	1200	500	0	0	**1700**	1
Bouwrijp maken	400	2000	500	0	**2900**	2
Woonrijp maken	0	1000	500	500	**2000**	3
Toegerekende rente (3% van de boekwaarde per 1/1)	**0**	**48**	**140**	**64**	**253**	4=9*0,03
Totale lasten	**1.600**	**3.548**	**1.140**	**564**	**6.853**	5=1+2+3+4
Totale opbrengsten (verkopen)	0	500	4.000	3.000	**7.500**	6
Tussentijdse winstneming	0	32	324	291	**647**	7 = Zie aparte tabellen berekening winstneming
Saldo grondexploitatie	**1.600**	**4.680**	**2.144**	**0**	**647**	8=5-6+7+9
Boekwaarde per 1/1 van het jaar	**0**	**1.600**	**4.680**	**2.144**		9

Hierin zijn de volgende aanpassingen verwerkt:

Werkelijke kosten:	€ 1.600 (begroot: € 1.500)
Totale verwachte kosten: (exclusief rentelasten)	€ 6.600 (was: € 6.500)
Totale toegerekende rente:	€ 253 (was: € 245) (= 3% * (1.600 + 4.680 + 2.144))
Totale verwachte opbrengsten:	€ 7.500 (was: € 7.500)
Totale verwachte resultaat:	€ 647 positief (was: € 755) (eindwaarde)
Tussentijdse winstneming:	Op basis van de POC-methode. Er zijn geen projectspecifieke risico's.

Jaar 1 (bedragen x € 1.000)	Opbrengsten	Lasten	Resultaat	Berekening
Raming over looprijd grex (jaar 1 t/m 4)	7.500	6.853	**647**	1
Gerealiseerd tot en met jaar 1	0	1.600		2
Percentage gerealiseerd van de raming	**0%**			3=2/1
Percentage gerealiseerd van de raming		**23%**		4=2/1
Realisatie van de grondexploitatie			**0%**	5=3*4
Nog te realiseren	**7.500**	**5.253**		6=1-2
Onzekerheden/risico's	0	0		7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden	**7.500**			8=1-7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden		**6.853**		9=1+7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden			**647**	10=8-9
Tussentijdse winstneming jaar 1			**0**	11=10*5

Jaar 2 (bedragen x € 1.000)	Opbrengsten	Lasten	Resultaat	Berekening
Raming over looprijd grex (jaar 1 t/m 4)	7.500	6.853	**647**	1
Gerealiseerd tot en met jaar 2	500	5.148		2
Percentage gerealiseerd van de raming	**7%**			3=2/1
Percentage gerealiseerd van de raming		**75%**		4=2/1
Realisatie van de grondexploitatie			**5%**	5=3*4
Nog te realiseren	**7.000**	**1.705**		6=1-2
Onzekerheden/risico's	0	0		7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden	**7.500**			8=1-7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden		**6.853**		9=1+7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden			**647**	10=8-9
Tussentijdse winstneming t/m jaar 2			**32**	11=10*5
Tot en met jaar 1 tussentijds genomen winst			0	12
Tussentijdse winstneming jaar 2			**32**	13=11-12

Jaar 3 (bedragen x € 1.000)	Opbrengsten	Lasten	Resultaat	Berekening
Raming over looprijd grex (jaar 1 t/m 4)	7.500	6.853	**647**	1
Gerealiseerd tot en met jaar 3	4.500	6.288		2
Percentage gerealiseerd van de raming	**60%**			3=2/1
Percentage gerealiseerd van de raming		**92%**		4=2/1
Realisatie van de grondexploitatie			**55%**	5=3*4
Nog te realiseren	**3.000**	**564**		6=1-2
Onzekerheden/risico's	0	0		7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden	**7.500**			8=1-7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden		**6.853**		9=1+7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden			**647**	10=8-9
Tussentijdse winstneming t/m jaar 3			**356**	11=10*5
Tot en met jaar 2 tussentijds genomen winst			32	12
Tussentijdse winstneming jaar 3			**324**	13=11-12

Jaar 4 (bedragen x € 1.000)	Opbrengsten	Lasten	Resultaat	Berekening
Raming over looprijd grex (jaar 1 t/m 4)	7.500	6.853	**647**	1
Gerealiseerd tot en met jaar 4	7.500	6.853		2
Percentage gerealiseerd van de raming	**100%**			3=2/1
Percentage gerealiseerd van de raming		**100%**		4=2/1
Realisatie van de grondexploitatie			**100%**	5=3*4
Nog te realiseren	**0**	**0**		6=1-2
Onzekerheden/risico's	0	0		7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden	**7.500**			8=1-7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden		**6.853**		9=1+7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden			**647**	10=8-9
Tussentijdse winstneming t/m jaar 4			**647**	11=10*5
Tot en met jaar 3 tussentijds genomen winst			356	12
Tussentijdse winstneming jaar 4			**291**	13=11-12

In de jaarrekening over het eerste jaar zijn onderstaande posten verwerkt:

Rekening van baten en lasten jaar 1

(bedragen x € 1000)	Begroot	Realisatie
Grondverwerving	1.000	1.200
Bouwrijp maken	500	400
Woonrijp maken	0	0
Toegerekende rente	0	0
Totale lasten	**1.500**	**1.600**
Totale opbrengsten (verkopen)	**0**	**0**
Mutatie onderhanden werk (=baat)*	**1.500**	**1.600**
Resultaat (= tussentijdse winstneming)**	**0**	**0**

* Mutatie onderhanden werk (=baat) = Totale lasten (inclusief rente) - Totale baten + Tussentijdse winstneming

** Resultaat = Totale lasten (inclusief rente) - Totale baten - Mutatie onderhanden werk

Balans jaar 1

(bedragen x € 1000)	Activa	Passiva
Voorraad gronden***	1.600	
Vreemd vermogen		1.600

*** Voorraad gronden = stand jaar t-1 + mutatie onderhanden werk jaar t

De journaalposten bij jaar 1 van deze grondexploitatie zijn (bedragen x € 1.000):

Taakveld Grondexploitatie:					
1.	Grondverwerving Bouw- en woonrijp maken	1.200 400	Aan	Crediteuren	1.600
2.	Debiteuren	0	Aan	Verkoopopbrengsten	0
3.	Toegerekende rente	0	Aan	Bijdrage aan taakveld Treasury (negatieve last)	0
4.	Voorraad gronden	1.600	Aan	Taakveld Grondexploitaties	1.600
Taakveld Treasury:					
5.	Rentelasten (= 4.500*4%+500*2%)	190	Aan	Te betalen rente/bank	190

Voor de toelichting op de journaalpost zie onder kopje **Inleiding** van deze bijlage

Jaar 2

Ten behoeve van de jaarrekening over het tweede jaar is de grondexploitatie geactualiseerd: zie onderstaande geactualiseerde grondexploitatie.

Tabel B 5.2 Grondexploitatie: rekening jaar 1 en 2, begroting jaar 3 en 4

(bedragen x € 1000)	Jaar 1	Jaar 2	Jaar 3	Jaar 4	Totaal	Berekening
Grondverwerving	1200	500	0	0	**1700**	1
Bouwrijp maken	400	1900	500	0	**2800**	2
Woonrijp maken	0	900	500	500	**1900**	3
Toegerekende rente (3% van de boekwaarde per 1/1)	**0**	**48**	**127**	**58**	**233**	4=9*0,03
Totale lasten	**1.600**	**3.348**	**1.127**	**558**	**6.633**	5=1+2+3+4
Totale opbrengsten (verkopen)	0	800	4.000	3.000	**7.800**	6
Tussentijdse winstneming	0	89	569	509	**1.167**	7 = Zie aparte tabellen berekening winstneming
Saldo grondexploitatie	**1.600**	**4.237**	**1.933**	**0**	**1.167**	8=5-6+7+9
Boekwaarde per 1/1 van het jaar	**0**	**1.600**	**4.237**	**1.933**		9

Hierin zijn de volgende aanpassingen verwerkt:

Werkelijke kosten:	€ 3.300 (begroot: € 3.500)
Totale verwachte kosten: (exclusief rentelasten)	€ 6.400 (was: € 6.600, primair begroot € 6.500)
Totale toegerekende rente:	€ 48 (=1.600 * 3%)
Totale verwachte rente:	€ 233 (was: € 253, primair begroot € 245) (=3%*(1.600+4.237+1.932))
Werkelijke opbrengsten:	€ 800 (begroot: € 500)
Totale verwachte opbrengsten:	€ 7.800 (was: € 7.500)
Totale verwachte resultaat:	€ 1.167 positief (was: € 647, primair begroot € 755) (eindwaarde)
Tussentijdse winstneming:	Op basis van de POC-methode. Er zijn geen projectspecifieke risico's.

Jaar 1 (bedragen x € 1.000)	Opbrengsten	Lasten	Resultaat	Berekening
Raming over looprijd grex (jaar 1 t/m 4)	7.500	6.853	**647**	1
Gerealiseerd tot en met jaar 1	0	1.600		2
Percentage gerealiseerd van de raming	**0%**			3=2/1
Percentage gerealiseerd van de raming		**23%**		4=2/1
Realisatie van de grondexploitatie			**0%**	5=3*4
Nog te realiseren	**7.500**	**5.253**		6=1-2
Onzekerheden/risico's	0	0		7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden	**7.500**			8=1-7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden		**6.853**		9=1+7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden			**647**	10=8-9
Tussentijdse winstneming jaar 1			**0**	11=10*5

Jaar 2 (bedragen x € 1.000)	Opbrengsten	Lasten	Resultaat	Berekening
Raming over looprijd grex (jaar 1 t/m 4)	7.800	6.633	**1.167**	1
Gerealiseerd tot en met jaar 2	800	4.948		2
Percentage gerealiseerd van de raming	**10%**			3=2/1
Percentage gerealiseerd van de raming		**75%**		4=2/1
Realisatie van de grondexploitatie			**8%**	5=3*4
Nog te realiseren	**7.000**	**1.685**		6=1-2
Onzekerheden/risico's	0	0		7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden	**7.800**			8=1-7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden		**6.633**		9=1+7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden			**1.167**	10=8-9
Tussentijdse winstneming t/m jaar 2			**89**	11=10*5
Tot en met jaar 1 tussentijds genomen winst			0	12
Tussentijdse winstneming jaar 2			**89**	13=11-12

Jaar 3 (bedragen x € 1.000)	Opbrengsten	Lasten	Resultaat	Berekening
Raming over looprijd grex (jaar 1 t/m 4)	7.800	6.633	**1.167**	1
Gerealiseerd tot en met jaar 3	4.800	6.075		2
Percentage gerealiseerd van de raming	**62%**			3=2/1
Percentage gerealiseerd van de raming		**92%**		4=2/1
Realisatie van de grondexploitatie			**56%**	5=3*4
Nog te realiseren	**3.000**	**558**		6=1-2
Onzekerheden/risico's	0	0		7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden	**7.800**			8=1-7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden		**6.633**		9=1+7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden			**1.167**	10=8-9
Tussentijdse winstneming t/m jaar 3			**658**	11=10*5
Tot en met jaar 2 tussentijds genomen winst			89	12
Tussentijdse winstneming jaar 3			**569**	13=11-12

Jaar 4 (bedragen x € 1.000)	Opbrengsten	Lasten	Resultaat	Berekening
Raming over looprijd grex (jaar 1 t/m 4)	7.800	6.633	**1.167**	1
Gerealiseerd tot en met jaar 4	7.800	6.633		2
Percentage gerealiseerd van de raming	**100%**			3=2/1
Percentage gerealiseerd van de raming		**100%**		4=2/1
Realisatie van de grondexploitatie			**100%**	5=3*4
Nog te realiseren	**0**	**0**		6=1-2
Onzekerheden/risico's	0	0		7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden	**7.800**			8=1-7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden		**6.633**		9=1+7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden			**1.167**	10=8-9
Tussentijdse winstneming t/m jaar 4			**1.167**	11=10*5
Tot en met jaar 3 tussentijds genomen winst			658	12
Tussentijdse winstneming jaar 4			**509**	13=11-12

Financiële analyse jaar 2 ten opzichte van jaar 1

Het verwachte resultaat van de grondexploitatie is toegenomen met € 520 (van € 647 naar € 1.167). Dit wordt veroorzaakt door lagere werkelijke kosten van € 200 (van € 6.600 naar € 6.400) en hogere gerealiseerde opbrengsten van € 300 (van € 7.500 naar € 7.800). De verwachte rentelasten zijn met € 20 (van € 253 naar € 233) afgenomen door de lagere kosten en hogere opbrengsten. De tussentijdse winstneming is 8% en is met € 89 in totaal € 57 hoger dan de geprognosticeerde € 32 van jaar 2 in jaar 1.

In de jaarrekening over het tweede jaar zijn onderstaande posten verwerkt:

Rekening van baten en lasten jaar 2

(bedragen x € 1000)	**Begroot**	**Realisatie**
Grondverwerving	500	500
Bouwrijp maken	2.000	1.900
Woonrijp maken	1.000	900
Toegerekende rente	48	48
Totale lasten	**3.548**	**3.348**
Totale opbrengsten (verkopen)	**500**	**800**
Mutatie onderhanden werk (=baat)*	**3.080**	**2.637**
Resultaat (= tussentijdse winstneming)**	**-32**	**-89**

* Mutatie onderhanden werk (=baat) = Totale lasten (inclusief rente) - Totale baten + Tussentijdse winstneming

** Resultaat = Totale lasten (inclusief rente) - Totale baten - Mutatie onderhanden werk

Balans jaar 2

(bedragen x € 1000)	Activa	Passiva
Voorraad gronden***	4.237	
Vreemd vermogen		4.237

*** Voorraad gronden = stand jaar t-1 + mutatie onderhanden werk jaar t

De journaalposten bij jaar 2 van deze grondexploitatie zijn (bedragen x € 1.000):

Taakveld Grondexploitatie:					
1.	Grondverwerving Bouw- en woonrijp maken	500 2.800	Aan	Crediteuren	3.300
2.	Debiteuren	800	Aan	Verkoopopbrengsten	800
3.	Toegerekende rente	48	Aan	Bijdrage aan taakveld Treasury (negatieve last)	48
4.	Voorraad gronden	2.637	Aan	Taakveld Grondexploitaties	2.637
Taakveld Treasury:					
5.	Rentelasten (= 4.500*4%+500*2%)	190	Aan	Te betalen rente/bank	190

Voor de toelichting op de journaalpost zie onder kopje **Inleiding** van deze bijlage

Jaar 3

Ten behoeve van de jaarrekening over het derde jaar is de grondexploitatie geactualiseerd: zie onderstaande geactualiseerde grondexploitatie.

Tabel B 5.3 Grondexploitatie: rekening jaar 1 t/m 3, begroting jaar 4

(bedragen x € 1000)	Jaar 1	Jaar 2	Jaar 3	Jaar 4	Totaal	Berekening
Grondverwerving	1200	500	0	0	**1700**	1
Bouwrijp maken	400	1900	500	0	**2800**	2
Woonrijp maken	0	900	500	500	**1900**	3
Toegerekende rente (3% van de boekwaarde per 1/1)	**0**	**48**	**127**	**61**	**237**	4=9*0,03
Totale lasten	**1.600**	**3.348**	**1.127**	**561**	**6.637**	5=1+2+3+4
Totale opbrengsten (verkopen)	0	800	3.700	3.000	**7.500**	6
Tussentijdse winstneming	0	89	385	389	**863**	7 = Zie aparte tabellen berekening winstneming
Saldo grondexploitatie	**1.600**	**4.237**	**2.049**	**0**	**863**	8=5-6+7+9
Boekwaarde per 1/1 van het jaar	**0**	**1.600**	**4.237**	**2.049**		9

Hierbij zijn de volgende aanpassingen verwerkt:

Werkelijke kosten:	€ 500 (begroot: € 500)
Totale verwachte kosten: (exclusief rentelasten)	€ 6.400 (was: € 6.400, primair begroot € 6.500)
Totale toegerekende rente:	€ 127 (= 4.237 * 3%)
Totale verwachte rente:	€ 237 (was: € 233, primair begroot € 245) (=3%*(1.600+4.237+2.049))
Werkelijke opbrengsten:	€ 3.700 (begroot: € 4.000)
Totale verwachte opbrengsten:	€ 7.500 (was: € 7.800, primair begroot € 7.500)
Totale verwachte resultaat:	€ 863 positief (was: € 1.167, primair begroot € 755) (eindwaarde)
Tussentijdse winstneming:	Op basis van de POC-methode. Er zijn geen projectspecifieke risico's.

Jaar 1 (bedragen x € 1.000)	Opbrengsten	Lasten	Resultaat	Berekening
Raming over looprijd grex (jaar 1 t/m 4)	7.500	6.853	**647**	1
Gerealiseerd tot en met jaar 1	0	1.600		2
Percentage gerealiseerd van de raming	**0%**			3=2/1
Percentage gerealiseerd van de raming		**23%**		4=2/1
Realisatie van de grondexploitatie			**0%**	5=3*4
Nog te realiseren	**7.500**	**5.253**		6=1-2
Onzekerheden/risico's	0	0		7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden	**7.500**			8=1-7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden		**6.853**		9=1+7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden			**647**	10=8-9
Tussentijdse winstneming jaar 1			**0**	11=10*5

Jaar 2 (bedragen x € 1.000)	Opbrengsten	Lasten	Resultaat	Berekening
Raming over looprijd grex (jaar 1 t/m 4)	7.800	6.633	**1.167**	1
Gerealiseerd tot en met jaar 2	800	4.948		2
Percentage gerealiseerd van de raming	**10%**			3=2/1
Percentage gerealiseerd van de raming		**75%**		4=2/1
Realisatie van de grondexploitatie			**8%**	5=3*4
Nog te realiseren	**7.000**	**1.685**		6=1-2
Onzekerheden/risico's	0	0		7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden	**7.800**			8=1-7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden		**6.633**		9=1+7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden			**1.167**	10=8-9
Tussentijdse winstneming t/m jaar 2			**89**	11=10*5
Tot en met jaar 1 tussentijds genomen winst			0	12
Tussentijdse winstneming jaar 2			**89**	13=11-12

Jaar 3 (bedragen x € 1.000)	Opbrengsten	Lasten	Resultaat	Berekening
Raming over looprijd grex (jaar 1 t/m 4)	7.500	6.637	**863**	1
Gerealiseerd tot en met jaar 3	4.500	6.075		2
Percentage gerealiseerd van de raming	**60%**			3=2/1
Percentage gerealiseerd van de raming		**92%**		4=2/1
Realisatie van de grondexploitatie			**55%**	5=3*4
Nog te realiseren	**3.000**	**561**		6=1-2
Onzekerheden/risico's	0	0		7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden	**7.500**			8=1-7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden		**6.637**		9=1+7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden			**863**	10=8-9
Tussentijdse winstneming t/m jaar 3			**474**	11=10*5
Tot en met jaar 2 tussentijds genomen winst			89	12
Tussentijdse winstneming jaar 3			**385**	13=11-12

Jaar 4 (bedragen x € 1.000)	Opbrengsten	Lasten	Resultaat	Berekening
Raming over looprijd grex (jaar 1 t/m 4)	7.500	6.637	**863**	1
Gerealiseerd tot en met jaar 4	7.500	6.637		2
Percentage gerealiseerd van de raming	**100%**			3=2/1
Percentage gerealiseerd van de raming		**100%**		4=2/1
Realisatie van de grondexploitatie			**100%**	5=3*4
Nog te realiseren	**0**	**0**		6=1-2
Onzekerheden/risico's	0	0		7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden	**7.500**			8=1-7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden		**6.637**		9=1+7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden			**863**	10=8-9
Tussentijdse winstneming t/m jaar 4			**863**	11=10*5
Tot en met jaar 3 tussentijds genomen winst			474	12
Tussentijdse winstneming jaar 4			**389**	13=11-12

Financiële analyse jaar 3 ten opzichte van jaar 2

Het verwachte resultaat van de grondexploitatie is afgenomen met € 304 (van € 1.167 naar € 863). Dit wordt veroorzaakt lagere gerealiseerde opbrengsten van € 300 (van € 7.800 naar € 7.500) en hogere verwachte rentelasten van € 4 (van € 233 naar € 237). De tussentijdse winstneming is 55%. Over jaar 2 is door deze daling van het verwachte resultaat feitelijk € 20 (€ 89 - € 69 (8%*€ 863=€ 69) te veel tussentijds winstgenomen. Deze moet worden gecorrigeerd in jaar 3 en wordt in deze casus verrekend met de tussentijdse winstneming over jaar 3. De tussentijdse winstneming komt daarmee op € 385 (= € 474 - € 89). Dat is € 183 lager dan een jaar eerder geprognosticeerd (€ 568).

In de jaarrekening over het derde jaar zijn onderstaande posten verwerkt:

Rekening van baten en lasten jaar 3

(bedragen x € 1000)	Begroot	Realisatie
Grondverwerving	0	0
Bouwrijp maken	500	500
Woonrijp maken	500	500
Toegerekende rente	127	127
Totale lasten	**1.127**	**1.127**
Totale opbrengsten (verkopen)	**4.000**	**3.700**
Mutatie onderhanden werk (=baat)*	**-2.305**	**-2.188**
Resultaat (= tussentijdse winstneming)**	**-568**	**-385**

* Mutatie onderhanden werk (=baat) = Totale lasten (inclusief rente) - Totale baten + Tussentijdse winstneming

** Resultaat = Totale lasten (inclusief rente) - Totale baten - Mutatie onderhanden werk

Balans jaar 3

(bedragen x € 1000)	Activa	Passiva
Voorraad gronden***	2.049	
Vreemd vermogen		2.049

*** Voorraad gronden = stand jaar t-1 + mutatie onderhanden werk jaar t

De journaalposten bij jaar 3 van deze grondexploitatie zijn (bedragen x € 1.000):

Taakveld Grondexploitatie:					
1.	Grondverwerving Bouw- en woonrijp maken	0 1.000	Aan	Crediteuren	1.000
2.	Debiteuren	3.700	Aan	Verkoopopbrengsten	3.700
3.	Toegerekende rente	127	Aan	Bijdrage aan taakveld Treasury	127
4.	Taakveld Grondexploitaties	2.188	Aan	Voorraad gronden	2.188
Taakveld Treasury:					
5.	Rentelasten (= 4.500*4%+500*2%)	190	Aan	Te betalen rente/bank	190

Voor de toelichting op de journaalpost zie onder kopje **Inleiding** van deze bijlage

Jaar 4

Ten behoeve van de jaarrekening over het vierde jaar is de grondexploitatie geactualiseerd: zie onderstaande geactualiseerde grondexploitatie.

Tabel B 5.4 Grondexploitatie: rekening jaar 1 t/m 4

(bedragen x € 1000)	Jaar 1	Jaar 2	Jaar 3	Jaar 4	Totaal	Berekening
Grondverwerving	1200	500	0	0	**1700**	1
Bouwrijp maken	400	1900	500	0	**2800**	2
Woonrijp maken	0	900	500	450	**1850**	3
Toegerekende rente (3% van de boekwaarde per 1/1)	**0**	**48**	**127**	**61**	**237**	4=9*0,03
Totale lasten	**1.600**	**3.348**	**1.127**	**511**	**6.587**	5=1+2+3+4
Totale opbrengsten (verkopen)	0	800	3.700	3.100	**7.600**	6
Tussentijdse winstneming	0	89	385	539	**1.013**	7 = Zie aparte tabellen berekening winstneming
Saldo grondexploitatie	**1.600**	**4.237**	**2.049**	**0**	**1.013**	8=5-6+7+9
Boekwaarde per 1/1 van het jaar	**0**	**1.600**	**4.237**	**2.049**		9

Hierbij zijn de volgende aanpassingen verwerkt:

Werkelijke kosten:	€ 450 (begroot: € 500)
Totale verwachte kosten: (exclusief rentelasten)	€ 6.350 (was: € 6.400, primair begroot € 6.500)
Totale toegerekende rente:	€ 61 (= 2.049 * 3%)
Totale verwachte rente:	€ 237 (was: € 237, primair begroot € 245) (=3%*(1.600+4.237+2.049))
Werkelijke opbrengsten:	€ 3.100 (begroot: € 3.000)
Totale verwachte opbrengsten:	€ 7.600 (was: € 7.500, primair begroot € 7.500)
Totale verwachte resultaat:	€ 1.013 positief (was: € 863, primair begroot € 755) (eindwaarde)
Tussentijdse winstneming:	Op basis van de POC-methode. Er zijn geen projectspecifieke risico's.

Jaar 1 (bedragen x € 1.000)	**Opbrengsten**	**Lasten**	**Resultaat**	**Berekening**
Raming over looprijd grex (jaar 1 t/m 4)	7.500	6.853	**647**	1
Gerealiseerd tot en met jaar 1	0	1.600		2
Percentage gerealiseerd van de raming	**0%**			3=2/1
Percentage gerealiseerd van de raming		**23%**		4=2/1
Realisatie van de grondexploitatie			**0%**	5=3*4
Nog te realiseren	**7.500**	**5.253**		6=1-2
Onzekerheden/risico's	0	0		7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden	**7.500**			8=1-7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden		**6.853**		9=1+7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden			**647**	10=8-9
Tussentijdse winstneming jaar 1			**0**	11=10*5

Jaar 2 (bedragen x € 1.000)	**Opbrengsten**	**Lasten**	**Resultaat**	**Berekening**
Raming over looprijd grex (jaar 1 t/m 4)	7.800	6.633	**1.167**	1
Gerealiseerd tot en met jaar 2	800	4.948		2
Percentage gerealiseerd van de raming	**10%**			3=2/1
Percentage gerealiseerd van de raming		**75%**		4=2/1
Realisatie van de grondexploitatie			**8%**	5=3*4
Nog te realiseren	**7.000**	**1.685**		6=1-2
Onzekerheden/risico's	0	0		7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden	**7.800**			8=1-7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden		**6.633**		9=1+7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden			**1.167**	10=8-9
Tussentijdse winstneming t/m jaar 2			**89**	11=10*5
Tot en met jaar 1 tussentijds genomen winst			0	12
Tussentijdse winstneming jaar 2			**89**	13=11-12

Jaar 3 (bedragen x € 1.000)	Opbrengsten	Lasten	Resultaat	Berekening
Raming over looprijd grex (jaar 1 t/m 4)	7.500	6.637	**863**	1
Gerealiseerd tot en met jaar 3	4.500	6.075		2
Percentage gerealiseerd van de raming	**60%**			3=2/1
Percentage gerealiseerd van de raming		**92%**		4=2/1
Realisatie van de grondexploitatie			**55%**	5=3*4
Nog te realiseren	**3.000**	**561**		6=1-2
Onzekerheden/risico's	0	0		7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden	**7.500**			8=1-7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden		**6.637**		9=1+7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden			**863**	10=8-9
Tussentijdse winstneming t/m jaar 3			**474**	11=10*5
Tot en met jaar 2 tussentijds genomen winst			89	12
Tussentijdse winstneming jaar 3			**385**	13=11-12

Jaar 4 (bedragen x € 1.000)	Opbrengsten	Lasten	Resultaat	Berekening
Raming over looprijd grex (jaar 1 t/m 4)	7.600	6.587	**1.013**	1
Gerealiseerd tot en met jaar 4	7.600	6.587		2
Percentage gerealiseerd van de raming	**100%**			3=2/1
Percentage gerealiseerd van de raming		**100%**		4=2/1
Realisatie van de grondexploitatie			**100%**	5=3*4
Nog te realiseren	**0**	**0**		6=1-2
Onzekerheden/risico's	0	0		7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden	**7.600**			8=1-7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden		**6.587**		9=1+7
Raming gecorrigeerd voor onzekerheden			**1.013**	10=8-9
Tussentijdse winstneming t/m jaar 4			**1.013**	11=10*5
Tot en met jaar 3 tussentijds genomen winst			474	12
Tussentijdse winstneming jaar 4			**539**	13=11-12

Financiële analyse jaar 4 ten opzichte van jaar 3

Het gerealiseerde eindresultaat van de grondexploitatie is toegenomen met € 150 (van € 8.63 naar € 1.013). Dit wordt veroorzaakt door lagere kosten van € 50 (van € 6.400 naar € 6.350) en hogere gerealiseerde opbrengsten van € 100 (van € 7.500 naar € 7.600). De tussentijdse winstneming is 55%. Tot en met jaar 3 is door deze stijging van het gerealiseerde resultaat feitelijk € 83 (= € 557 (=55%*€ 1.013) - € 89 - € 385) 'te weinig' tussentijds winst genomen. De winstneming in het laatste jaar, zijnde 45% komt daarmee op € 539 (€ 1.013 -/- € 474). Dat is € 150 hoger dan een jaar eerder

geprognosticeerd (€ 389) en betreft de resultaatverbetering die in het vierde en laatste jaar is gerealiseerd.

In de jaarrekening over het vierde jaar zijn onderstaande posten verwerkt:

Rekening van baten en lasten jaar 4

(bedragen x € 1000)	**Begroot**	**Realisatie**
Grondverwerving	0	0
Bouwrijp maken	0	0
Woonrijp maken	500	450
Toegerekende rente	61	61
Totale lasten	**561**	**511**
Totale opbrengsten (verkopen)	**3.000**	**3.100**
Mutatie onderhanden werk (=baat)*	**-2.050**	**-2.050**
Resultaat (= tussentijdse winstneming)**	**-389**	**-539**

* Mutatie onderhanden werk (=baat) = Totale lasten (inclusief rente) - Totale baten + Tussentijdse winstneming

** Resultaat = Totale lasten (inclusief rente) - Totale baten - Mutatie onderhanden werk

Balans jaar 4

(bedragen x € 1000)	Activa	Passiva
Voorraad gronden***	0	
Vreemd vermogen		0

*** Voorraad gronden = stand jaar t-1 + mutatie onderhanden werk jaar t

De journaalposten bij jaar 4 van deze grondexploitatie zijn (bedragen x € 1.000):

Taakveld Grondexploitatie:					
1.	Grondverwerving Bouw- en woonrijp maken	0 450	Aan	Crediteuren	450
2.	Debiteuren	3.100	Aan	Verkoopopbrengsten	3.100
3.	Toegerekende rente	61	Aan	Bijdrage aan taakveld Treasury (negatieve last)	61
4.	Voorraad gronden	2.050	Aan	Taakveld Grondexploitaties	2.050
Taakveld Treasury:					
5.	Rentelasten (= 4.500*4%+500*2%)	190	Aan	Te betalen rente/bank	190

Voor de toelichting op de journaalpost zie onder kopje **Inleiding** van deze bijlage

Bijlage 6 Voorbeeld gebiedsontwikkeling 'in het Oog'

Tabel B 6.1 Kosten en opbrengsten gebiedsontwikkeling

(Bedragen in euro's)	Gemeen-schappelijk	Aanleg rondweg	Aanleg natuurpark	Grond-exploitatie	Kosten-verhaal	Totale gebieds-ontwikkeling
Kosten						
Verwerving		200	500	1.000		1.700
Bouwrijp maken	4.000					4.000
Woonrijp maken	6.000					6.000
Aanleg kunstwerken		1.000				1.000
Aanleg natuurpark			900			900
Plankosten	1.000					1.000
Rente				500	200	700
Totale kosten	**11.000**	**1.200**	**1.400**	**1.500**	**200**	**15.300**
Opbrengsten						
Verkopen				7.700		7.700
Kostenverhaal					3.000	3.000
Subsidie natuurpark			200			200
Totale opbrengsten	**0**	**0**	**200**	**7.700**	**3.000**	**10.900**
Resultaat	**-11.000**	**-1.200**	**-1.200**	**6.200**	**2.800**	**-4.400**

De ontwikkeling van het gebied kost naar verwachting € 15.300. De opbrengen zijn naar verwachting € 10.900. Derhalve een nadelig saldo van € 4.400.

De gemeenschappelijk gemaakte kosten om het gehele gebied bouw- en woonrijp te maken worden toegerekend aan de verschillende onderdelen van de gebiedsontwikkeling. Daarna is vastgesteld dat op basis van causaliteit en profijt een deel van de aanleg van de rondweg en het natuurpark aan de grondexploitatie en het kostenverhaal kan worden toegerekend. Op basis van proportionaliteit vindt vervolgens een toerekening aan de grondexploitatie en kostenverhaal plaats.

De kosten worden in de begroting en jaarstukken verwerkt. Enkele uitgangspunten hierbij zijn:

- Verdeling van de gemeenschappelijke kosten gebeurt op basis van het aandeel van de gronden in m^2 ten opzichte van de gehele locatie uitgedrukt in een percentage.
- De aanleg van de rondweg draagt op basis van causaliteit, proportionaliteit en profijt voor 10% bij aan de grondexploitatie en voor 5% aan de locaties waar kostenverhaal plaatsvindt.
- De aanleg van het natuurpark draagt op basis van causaliteit, proportionaliteit en profijt voor 15% bij aan de grondexploitatie en voor 5% aan de locaties waar kostenverhaal plaatsvindt.
- De rentelast voor de grondexploitatie en voor het kostenverhaal, is berekend conform de notitie Grondbeleid van de commissie BBV.
- In de casus is er voor gekozen voor de investeringen geen bouwrente te berekenen.
- Subsidieopbrengsten worden als baat verantwoord als de subsidievoorwaarden zijn gerealiseerd.

Tabel B 6.2 Kostenverdeling en -toerekening gebiedsontwikkeling

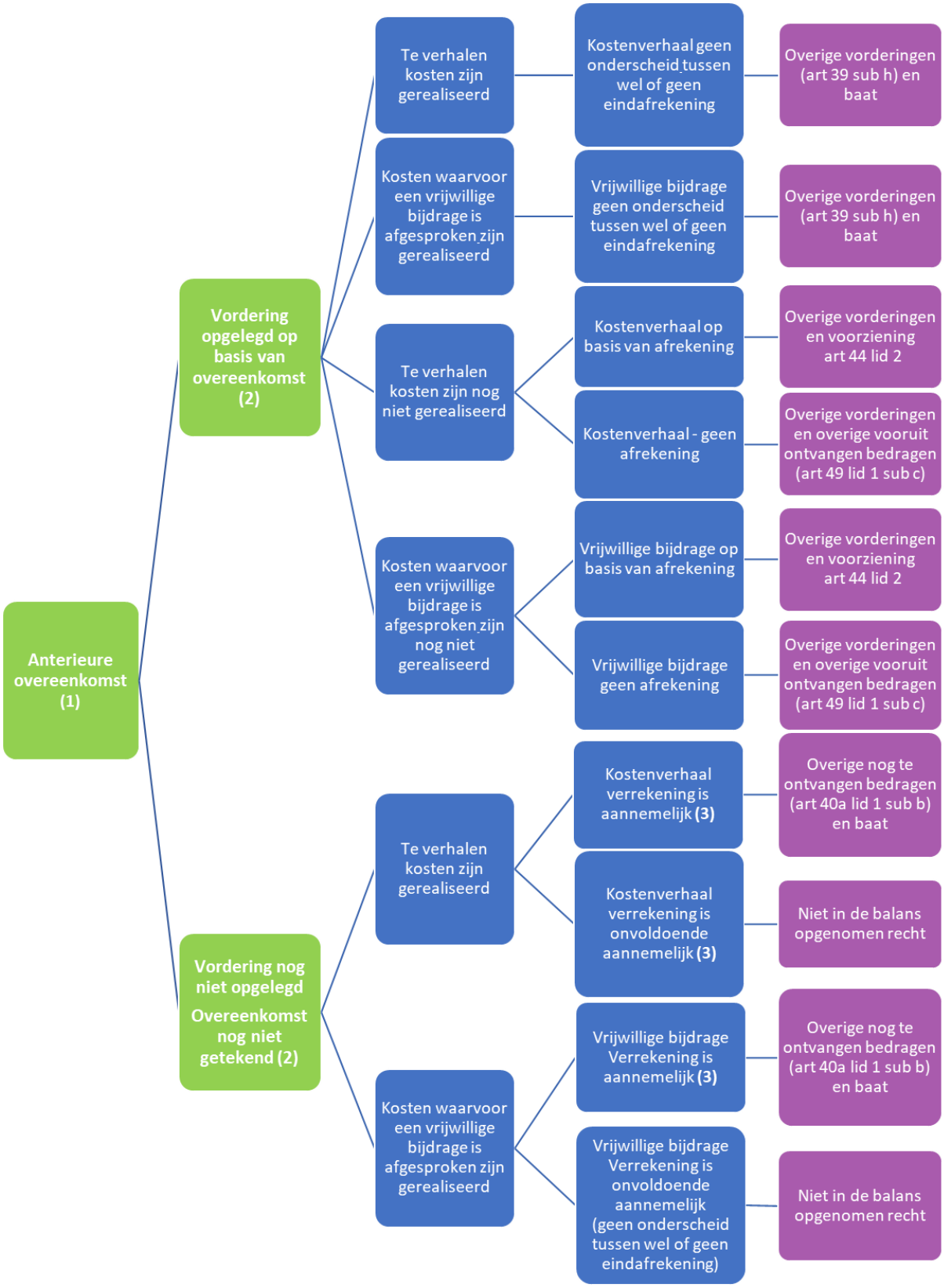
(Bedragen in euro's)	Kosten-verdeling gemeen-schappelijk	Aanleg rondweg	Aanleg natuurpark	Grond-exploitatie	Kosten-verhaal	Totale gebieds-ontwikkeling
Kostenverdeling						
Gemeenschappelijke kosten		10%	20%	45%	25%	
Kostentoerekening						
Rondweg				10%	5%	
Natuurpark				15%	5%	
Kosten						
Verwerving		200	500	1.000		**1.700**
Bouwrijp maken	**-4.000**	400	800	1.800	1.000	**4.000**
Woonrijp maken	**-6.000**	600	1.200	2.700	1.500	**6.000**
Aanleg kunstwerken		1.000				**1.000**
Aanleg natuurpark			900			**900**
Plankosten	**-1.000**	100	200	450	250	**1.000**
Rente				500	200	**700**
Subtotaal		**2.300**	**3.600**	**6.450**	**2.950**	**15.300**
Toerekening						
Aanleg rondweg		**-345**		230	**115**	
Aanleg natuur/park			**-720**	540	180	
Totale kosten		**1.955**	**2.880**	**7.220**	**3.245**	**15.300**
Opbrengsten						
Verkopen				7.700		7.700
Kostenverhaal					3.000	3.000
Subsidie natuurpark			200			200
Totale opbrengsten		**0**	**200**	**7.700**	**3.000**	**10.900**
Resultaat		**-1.955**	**-2.680**	**480**	**-245**	**-4.400**

Dit betekent een klein positief resultaat op de grondexploitatie van € 480, die volgens de POC-methode als baat wordt gerealiseerd. Gezien het kleine bedrag en de eventuele risico's zal van feitelijke winstneming in het begin van de ontwikkeling geen sprake zijn.

Op het kostenverhaal is sprake van een tekort van € 245. Dit moet direct ten laste van de exploitatie worden genomen of in een voorziening voor het verwachte verlies worden afgedekt als het tekort ontstaat. Het moment dat het tekort ontstaat is bij de vaststelling door de gemeenteraad van het plan.

De investeringen in de rondweg van € 1.955 en in het natuurpark € 2.680 moeten worden geactiveerd bij de materiële vaste activa en worden afgeschreven op basis van de verwachte gebruiksduur.

Bijlage 7 Samenvattend overzicht verantwoordingsschema's faciliterend grondbeleid





Toelichting verantwoordingsschema's faciliterend grondbeleid:

(1) NB: een posterieure overeenkomst komt alleen voor in combinatie met een publiekrechtelijk regeling voor het kostenverhaal in het omgevingsplan.

(2) Uitgangspunt hierbij is dat de vordering ontstaat o.b.v. de afspraken zoals in de overeenkomst opgenomen. Het kan voorkomen dat de werkzaamheden reeds zijn uitgevoerd, maar dat de betalingsverplichting volgens de overeenkomst op een later moment ontstaat. Dit betreffen dan feitelijk afwijkende afspraken over het moment van ontstaan van de betalingsverplichting.

(3) Geen onderscheid tussen wel of geen afrekening.

(4) Uitgangspunt hierbij is dat bij het verlenen van de verhaalsbeschikking de betalingsverplichting voor het verhaal is ontstaan.

(5) Voorwaarden: passend binnen de kostensoortenlijst, maximaal 5 jaar en bestaan concrete plannen tot ontwikkeling van een omgevingsplan waarvoor de voorbereidingskosten worden gemaakt.

(6) Zie paragraaf 5.3.2.

Bijlage 8 Vennootschapsbelasting

De regelgeving in het BBV en in deze notitie hangt 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[11] van de Samenwerking Vennootschapsbelasting Lokale Overheden (SVLO). In deze bijlage wordt kort ingegaan op de raakvlakken (alsook 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.

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.

Niet in exploitatie genomen gronden (NIEGG)
De NIEGG zijn met ingang van 1 januari 2016 conform het wijzigingsbesluit BBV van 5 maart 2016 afgeschaft en vallen voor de Vpb in beginsel buiten het ondernemerschap ter zake van de gemeentelijke grondexploitaties. De tot en met 2015 hieronder opgenomen gronden en vastgoed zijn – afhankelijk van de feitelijke status van deze gronden – in 2016 overgeheveld naar BIE ingeval van een operationele grondexploitatie, dan wel naar MVA als zijnde vastgoed. In dit laatste geval zal het van de specifieke feiten en omstandigheden afhangen of de exploitatie van dit vastgoed onder de Vpb valt. Dit valt buiten de reikwijdte van deze notitie.

Warme gronden
Warme gronden zijn gronden die door de gemeente zijn aangeschaft met oogmerk tot toekomstige ontwikkeling, maar zijn nog niet opgenomen in een operationele grondexploitatie (zie paragraaf 4.1.1). Voor de Vpb vallen deze gronden vanaf het moment van verkrijging afhankelijk van de feiten en omstandigheden onder de Vpb onderneming. Waardeontwikkeling vanaf de verwerving vallen daarmee in beginsel volledig onder de Vpb. Zie ook hetgeen hierna onder het kopje **Besluitvorming BIE** is opgemerkt over anticiperende aankopen.

[11] https://vng.nl/files/vng/20151106_handreiking_vennootschapsbelasting_en_het_gemeentelijk_grondbedrijf.pdf

Grondexploitatie-vreemde activiteiten
De aangescherpte definitie van BIE heeft tot gevolg dat grondexploitatie-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) winstgevende grondexploitaties 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.

Faciliterend grondbeleid
Bij faciliterend grondbeleid maakt de gemeente het voor private partijen 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.

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 met het oogmerk tot ontwikkeling (zie hiervoor het kopje **Warme gronden**). In dergelijke gevallen is deze (eerdere) aankoop voor de fiscale winstbepaling het moment van sfeerovergang naar het Vpb-ondernemerschap.

Rente
De rente die mag worden toegerekend aan actieve grondexploitaties was vanaf 2016 beperkt tot de werkelijk betaalde rente over het vreemd vermogen met de intentie en als uitgangspunt om daarmee zoveel mogelijk aan te sluiten bij de fiscale regelgeving. Voor wat betreft de fiscale jaarwinstbepaling (Vpb) zijn er inmiddels vaststellingsovereenkomsten gesloten tussen de Belastingdienst en gemeenten zowel over de renteformule als over het nemen van winst over een grondexploitatie. De methode van zowel de rentetoerekening als winstneming in deze overeenkomsten wijken af van de methoden die door de commissie BBV zijn voorgeschreven. De commissie BBV streefde sinds 2016 in de notities over grondbeleid en in de beantwoorde vragen op dit terrein naar door de belastingdienst geaccepteerde methoden. Met ingang van de notitie Grondbeleid in begroting en jaarstukken (2023) is het streven naar aansluiting op de methodes van de belastingdienst op onderdelen dan ook losgelaten. De toe te rekenen rentelasten aan de taakvelden 3.2 Fysieke bedrijfsinfrastructuur en 8.2 Grondexploitatie betreft de omslagrente conform de notitie Rente van de commissie BBV of betreft de rentelast van financiering die specifiek voor een grondexploitatie is aangetrokken (projectfinanciering). Deze rentelasten mogen worden toegevoegd aan de post voorraden, bouwgronden in exploitatie (BIE)).

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 Vennootschapsbelasting en het gemeentelijk grondbedrijf van de SVLO is toegelicht. Voor grondbedrijven die buiten de in de SVLO-handreiking genoemde bandbreedtes vallen bestaat de mogelijkheid om met de belastingdienst een vaststellingovereenkomst te sluiten. In de vaststellingsovereenkomst worden individuele afspraken gemaakt over:

- de wijze waarop de openingsbalanswaarde wordt gemaakt;
- de wijze waarop de openingsbalanswaarde het resultaat van de Vpb onderneming beïnvloedt;
- welke rentelast aan de onderneming wordt toegerekend.

Overigens blijven de verschillen tussen de BBV-waarderingsgrondslagen en de marktwaarde altijd buiten de gemeentelijke jaarrekening. Dit geldt ook voor grondexploitaties die vanaf 2016 operationeel worden en die fiscaal tegen de dan geldende marktwaarde bijvoorbeeld worden overgeboekt van MVA naar BIE.

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 Vennootschapsbelasting en het gemeentelijk grondbedrijf 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 tegen nominale waarde wordt bepaald maar tegen de contante waarde (conform artikel 63 lid 7 BBV). Zoals hiervoor vermeld is daarbij een financieel rendement niet relevant. De daarbij te hanteren disconteringsvoet is daarom met ingang van 2016 gekoppeld aan de gemiddeld verwachte prijsinflatiepercentage van 2%. Zie paragraaf 5.5 van deze notitie.

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. Duidelijke fiscale handreikingen voor de wijze waarop de fiscale jaarwinst kan worden berekend, zijn nog niet voorhanden. Wel is in de SVLO Nieuwsflits van 8 februari 2018 uiteengezet dat onder voorwaarden, voor de fiscale jaarwinstbepaling ook nog te maken kosten ten laste van de verkoopopbrengst gebracht mogen worden. Een belangrijke voorwaarde hierbij is dat door de gemeente verwachtingen zijn gewekt

jegens de koper over nog te maken kosten voor bijvoorbeeld voorzieningen in de openbare ruimte. Hiervan zal in ieder geval sprake zijn bij een door de raad vastgestelde grondexploitatie met daarin beschrijving en begrote bedragen voor de bedoelde voorzieningen.

In afwachting van nadere handreikingen wordt in overweging gegeven voor de tussentijdse fiscale winstrealisatie bij grondexploitaties de handelwijze toe te passen zoals in paragraaf 6.2 en bijlage 4 van deze notitie is uiteengezet. Deze handelwijze (POC-methode) sluit inhoudelijk in belangrijke mate aan bij de uiting van het SVLO.

Bijlage 9 Bronnen

Wettelijke kaders
Belangrijke wettelijke kaders worden gevormd door:

De Wet ruimtelijke ordening (Wro)[12] en de Omgevingswet (Ow)[13]
De Wro regelt hoe ruimtelijke plannen in Nederland tot stand komen en gewijzigd worden. De Grondexploitatiewet maakt onderdeel uit van deze wet (afdeling 6.4). 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.
Met ingang van 1 januari 2024 is de inwerkingtreding van de Ow voorzien. De Ow vervangt de Wro. De Omgevingswet is de wet die alles regelt voor de ruimte waarin we wonen en werken: de leefomgeving. Deze wet bundelt de regels voor alles wat je buiten ziet, hoort en ruikt. De wet geldt zowel voor inwoners als bedrijven en organisaties en bevat regels over hoe we omgaan met natuur, milieu, bouwen en wonen. Deze notitie Grondbeleid in begroting en jaarstukken (2023) is een actualisatie van de gelijknamige notitie uit 2019 vanwege de aanstaande inwerkingtreding van de Ow.

De Wet voorkeursrecht gemeenten[14]
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[15]
Wanneer de gemeentegrond 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.

Het Besluit Begroting en Verantwoording (BBV)[16]
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

[12] Wet ruimtelijke ordening: https://wetten.overheid.nl/BWBR0020449/
[13] Vóór 2024: https://iplo.nl/regelgeving/omgevingswet/; m.i.v. 2024: https://wetten.overheid.nl/zoeken, vul in: omgevingswet
[14] Wet voorkeursrecht gemeenten: https://wetten.overheid.nl/BWBR0003391/
[15] Onteigeningswet: https://wetten.overheid.nl/BWBR0001842/
[16] Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten: https://wetten.overheid.nl/BWBR0014606/

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.

Grondbeleid voor raadsleden[17]
Deze handreiking uit 2018 geeft een inleiding in het grondbeleid, en is een leesbaar en praktisch document voor raadsleden, maar ook voor ambtenaren en andere geïnteresseerden.

Handreiking Vennootschapsbelasting en het gemeentelijk grondbedrijf[18]
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.

Handboek grondbeleid 2019[19]
Dit handboek van Deloitte betreft een actualisatie van het handboek uit 2008 met ondersteuning van het ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties. Het handboek geeft ambtenaren en geïnteresseerde bestuurders in het vakgebied een handzaam, concreet en geactualiseerd overzicht van alles wat met grondbeleid te maken heeft. Het handboek biedt suggesties en voorstellen voor een betere transparantie en governance op het gebied van grondbeleid en voor de inrichting van grondbedrijven en sturing en verantwoording van grondexploitaties.

Notitie Grondexploitaties[20]
In de commissie Bedrijfsvoering en Auditing Decentrale Overheden (BADO) werken deskundigen van decentrale overheden, accountants en het Rijk samen om de interpretatie van regels op de terreinen bedrijfsvoering, verantwoording en accountantscontroles toe te spitsen op de praktijk van decentrale overheden. In de notitie Grondexploitaties van deze commissie wordt het proces beschreven van woningbehoefte tot het sluiten van een grondexploitatie. Hierdoor ontstaat er voor gemeenten een beeld van de mogelijk te zetten stappen en wat de accountant per stap verwacht. De notitie is opgebouwd via vier processtappen voor actief (start en verkenning, planontwikkeling, uitvoering en afsluiting) en vier processtappen voor faciliterend (voorbereiding, besluitvorming, uitvoering en afsluiting) grondbeleid. Per processtap ligt de focus op de documentatie die idealiter aanwezig is in het beheerdossier van een gemeente. De notitie beoogt de interne beheersing van gemeenten op grondexploitaties te verbeteren mede aan de hand van voorbeelden, lessen en risico's (alsmede beheersmaatregelen).

[17] https://vng.nl/files/vng/publicaties/2018/grondbeleid-voor-raadsleden_20181102.pdf
[18] https://vng.nl/files/vng/20151106_handreiking_vennootschapsbelasting_en_het_gemeentelijk_grondbedrijf.pdf
[19] https://view.deloitte.nl/2019-handboek-grondbeleid.html
[20] https://vng.nl/sites/default/files/2019-11/notitie_grondexploitaties_1.0.pdf

Reiswijzer Gebiedsontwikkeling[21]

Deze Reiswijzer is hét handboek over publiek-private samenwerking bij gebiedsontwikkeling. In september 2019 is een nieuwe versie gepubliceerd. Deze vervangt de oude van 2011. De nieuwe Reiswijzer verkent de verschillende aspecten van de gebiedsontwikkelingen en is een compleet overzicht van de vele afwegingen die partijen bij het samenwerken aan gebiedsontwikkeling moeten maken. De reiswijzer moet zowel overheden als marktpartijen helpen sneller en effectiever samen te werken om gebiedsontwikkelingen te realiseren.

Toolbox financieringsconstructies[22]

Deze Toolbox bestaat uit tientallen financieringsconstructies bestaande uit een beschrijving van een oplossing, een financieringsmogelijkheid of investeringsconditie. De constructies zijn in 5 categorieën verdeeld namelijk in fondsen, garanties, subsidies, leningen en andere vormen van organiseren. De beschikbare constructies zijn daar waar mogelijk aangevuld met uitgevoerde voorbeeldprojecten. Dit zijn praktische voorbeelden hoe een financieringsconstructie is toegepast in de praktijk.

[21] https://www.pianoo.nl/sites/default/files/media/documents/Reiswijzer-Gebiedsontwikkeling-2019-september2019.pdf

[22] https://data.rvo.nl/initiatieven/overzicht/27227, kies dan onder ***Verfijnen*** de gewenste ***Type constructie***

Bijlage 10 Wetgeving

Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten

Hoofdstuk I. Algemene bepalingen

Artikel 1

1 In dit besluit wordt verstaan onder:

<…>

m. bouwgrond in exploitatie: gronden in eigendom van een provincie onderscheidenlijk een gemeente, waarvoor provinciale staten onderscheidenlijk de raad een grondexploitatiecomplex en een grondexploitatiebegroting heeft vastgesteld;

<…>

Hoofdstuk II. De begroting en de toelichting

<…>

Titel 2.3. De paragrafen

Artikel 9

1. In de begroting worden in afzonderlijke paragrafen de beleidslijnen vastgelegd met betrekking tot relevante beheersmatige aspecten, alsmede tot de lokale heffingen.
2. De begroting bevat ten minste de volgende paragrafen, tenzij het desbetreffende aspect bij de provincie onderscheidenlijk gemeente niet aan de orde is:
   <…>
   b. weerstandsvermogen en risicobeheersing;
   <…>
   d. financiering
   <…>
   f. verbonden partijen;
   g. grondbeleid.

<…>

Artikel 11

1. Het weerstandsvermogen bestaat uit de relatie tussen:
   a. de weerstandscapaciteit, zijnde de middelen en mogelijkheden waarover de provincie onderscheidenlijk gemeente beschikt of kan beschikken om niet begrote kosten te dekken;
   b. alle risico's waarvoor geen maatregelen zijn getroffen en die van materiële betekenis kunnen zijn in relatie tot de financiële positie
2. De paragraaf betreffende het weerstandsvermogen en risicobeheersing bevat ten minste:
   a. een inventarisatie van de weerstandscapaciteit;
   b. een inventarisatie van de risico's;
   c. het beleid omtrent de weerstandscapaciteit en de risico's;
   d. een kengetal voor de:
      1a°. netto schuldquote;
      1b°. netto schuldquote gecorrigeerd voor alle verstrekte leningen;
      2°. solvabiliteitsratio;
      3°. grondexploitatie;

4°. structurele exploitatieruimte; en
5°. belastingcapaciteit.

e. een beoordeling van de onderlinge verhouding tussen de kengetallen in relatie tot de financiële positie.

3. Bij ministeriële regeling worden nadere regels gesteld over de wijze waarop de kengetallen, genoemd in het tweede lid, onderdeel d, door provincies en gemeenten worden vastgesteld en in de begroting en het jaarverslag worden opgenomen.

<…>

Artikel 13

De paragraaf betreffende de financiering bevat in ieder geval de beleidsvoornemens ten aanzien van het risicobeheer van de financieringsportefeuille en geeft inzicht in de rentelasten, het renteresultaat, de wijze waarop rente aan investeringen, grondexploitaties en taakvelden wordt toegerekend en de financieringsbehoefte.

<…>

Artikel 15

1. De paragraaf betreffende de verbonden partijen bevat ten minste:
   a. de visie op en de beleidsvoornemens omtrent verbonden partijen;
   b. de lijst van verbonden partijen, die wordt onderverdeeld in:
      1°. gemeenschappelijke regelingen;
      2°. vennootschappen en coöperaties;
      3°. stichtingen en verenigingen, en,
      4°. overige verbonden partijen;
   c. de lijst van verbonden partijen.
2. In de lijst van verbonden partijen wordt ten minste de volgende informatie opgenomen:
   a. de wijze waarop de provincie onderscheidenlijk de gemeente een belang heeft in de verbonden partij en het openbaar belang dat ermee gediend wordt;
   b. het belang dat de provincie onderscheidenlijk de gemeente in de verbonden partij heeft aan het begin en de verwachte omvang aan het einde van het begrotingsjaar;
   c. de verwachte omvang van het eigen vermogen en het vreemd vermogen van de verbonden partij aan het begin en aan het einde van het begrotingsjaar;
   d. de verwachte omvang van het financiële resultaat van de verbonden partij in het begrotingsjaar;
   e. de eventuele risico’s, als bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel b, van de verbonden partij voor de financiële positie van de provincie onderscheidenlijk gemeente.

Artikel 16

De paragraaf betreffende het grondbeleid bevat ten minste:

a. een visie op het grondbeleid in relatie tot de realisatie van de doelstellingen van de programma's die zijn opgenomen in de begroting;
b. een aanduiding van de wijze waarop de provincie onderscheidenlijk gemeente het grondbeleid uitvoert;
c. een actuele prognose van de te verwachten resultaten van de totale grondexploitatie;
d. een onderbouwing van de geraamde winstneming;

e. de beleidsuitgangspunten omtrent de reserves voor grondzaken in relatie tot de risico's van de grondzaken.

<...>

Hoofdstuk IV. De jaarstukken en de toelichting

Titel 4.1. Algemeen

Artikel 24

1. De jaarstukken bestaan ten minste uit:
   a. het jaarverslag;
   b. de jaarrekening.
2. Het jaarverslag bestaat ten minste uit:
   a. de programmaverantwoording;
   b. de paragrafen.
3. De jaarrekening bestaat uit:
   a. het overzicht van baten en lasten in de jaarrekening en de toelichting;
   b. de balans en de toelichting;
   c. de bijlage met de verantwoordingsinformatie over specifieke uitkeringen;
   d. een bijlage met het overzicht van de gerealiseerde baten en lasten per taakveld.

<...>

Titel 4.3. De paragrafen

Artikel 26

Het jaarverslag bevat de paragrafen die ingevolge artikel 9 in de begroting zijn opgenomen. Ze bevatten de verantwoording van hetgeen in de overeenkomstige paragrafen in de begroting is opgenomen.

<...>

Titel 4.5. De balans en de toelichting

<...>

Paragraaf 4.5.3. Vaste activa

<...>

Artikel 34

In de balans worden onder de immateriële vaste activa afzonderlijk opgenomen:

<...>

b. kosten van onderzoek en ontwikkeling voor een bepaald actief;

<...>

<...>

Paragraaf 4.5.4. Vlottende activa

<...>

Artikel 38

In de balans worden onder de voorraden afzonderlijk opgenomen:

a. grond- en hulpstoffen;
b. onderhanden werk, waaronder bouwgronden in exploitatie;
c. gereed product en handelsgoederen;

<...>

Artikel 39

In de balans worden onder de uitzettingen met een rentetypische looptijd korter dan één jaar afzonderlijk opgenomen:

<…>

h. overige vorderingen;

<…>

<…>

Artikel 40a

1. In de balans worden onder de overlopende activa afzonderlijk opgenomen:

   <…>

   b. overige nog te ontvangen bedragen en de vooruitbetaalde bedragen die ten laste van volgende begrotingsjaren komen.

<…>

<…>

Paragraaf 4.5.5. Vaste Passiva

<…>

Artikel 44

<…>

2. Tot de voorzieningen worden ook gerekend van derden verkregen middelen die specifiek besteed moeten worden, met uitzondering van de voorschotbedragen, bedoeld in artikel 49, onderdeel b.

<…>

<…>

Artikel 49

1. In de balans worden onder de overlopende passiva afzonderlijk opgenomen:

   <…>

   c. overige vooruit ontvangen bedragen die ten bate van het volgende begrotingsjaar komen.

<…>

<…>

Paragraaf 4.5.7. Toelichting op de balans

<…>

Artikel 52

1. In de toelichting op de balans worden onder de materiële vaste activa afzonderlijk opgenomen:

   a. a. gronden en terreinen;

   <…>

2. In de toelichting op de balans wordt het verloop van de activa, als bedoeld in het eerste lid, gedurende het begrotingsjaar, in een sluitend overzicht weergegeven. Daaruit blijken, voor zover van toepassing:

   a. de boekwaarde aan het begin van het begrotingsjaar;
   b. de investeringen of desinvesteringen;
   c. de afschrijvingen;
   d. bijdragen van derden direct gerelateerd aan een actief;

e. afwaarderingen wegens duurzame waardeverminderingen;
f. de boekwaarde aan het einde van het begrotingsjaar.

<...>

Artikel 52d

1. In de toelichting op de balans wordt ten aanzien van de bouwgronden in exploitatie voor het totaal van de in exploitatie zijnde complexen aangegeven:
   a. de boekwaarde aan het begin van het begrotingsjaar;
   b. de vermeerderingen en verminderingen in het begrotingsjaar;
   c. de boekwaarde aan het einde van het begrotingsjaar;
   d. de geraamde nog te maken kosten met een onderbouwing;
   e. de geraamde opbrengsten met een onderbouwing;
   f. het geraamde eindresultaat en de berekeningswijze die hiervoor is gehanteerd met een onderbouwing en de aannames die eraan ten grondslag liggen.
2. De gegevens, bedoeld in het eerste lid, zijn gebaseerd op een waardering per complex.

<...>

Hoofdstuk V. Waardering, activeren en afschrijven

<...>

Artikel 60

Kosten van onderzoek en ontwikkeling voor een bepaald actief kunnen worden geactiveerd indien:

a. het voornemen bestaat het actief te gebruiken of te verkopen;
b. de technische uitvoerbaarheid om het actief te voltooien vaststaat;
c. het actief in de toekomst economisch of maatschappelijk nut zal genereren en;
d. de uitgaven die aan het actief zijn toe te rekenen betrouwbaar kunnen worden vastgesteld.

<...>

Artikel 63

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.

<...>

7. Passiva worden gewaardeerd tegen de nominale waarde, met uitzondering van voorzieningen die tegen contante waarde zijn gewaardeerd.

<...>

Artikel 64

<...>

3. Op vaste activa met een beperkte gebruiksduur wordt jaarlijks afgeschreven volgens een stelsel dat is afgestemd op de verwachte toekomstige gebruiksduur.

<...>

Artikel 65

1. Naar verwachting duurzame waardeverminderingen van vaste activa worden onafhankelijk van het resultaat van het boekjaar in aanmerking genomen.

2. Voorraden en deelnemingen worden tegen de marktwaarde gewaardeerd indien de marktwaarde lager is dan de verkrijgings- of vervaardigingsprijs.
3. Een actief dat buiten gebruik wordt gesteld wordt afgewaardeerd op het moment van buitengebruikstelling, indien de restwaarde lager is dan de boekwaarde.

<…>

Regeling vaststelling wijze waarop kengetallen worden vastgesteld en opgenomen in begroting en jaarverslag provincies en gemeenten

Artikel 1

De kengetallen bedoeld in artikel 11, tweede lid, onderdeel d, van het Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten worden:

a. vastgesteld met behulp van de tabellen die in de bij deze regeling gevoegde bijlage 1 zijn opgenomen;
b. opgenomen in de begroting en het jaarverslag met behulp van de tabellen die in de bij deze regeling bijgevoegde bijlage 2 zijn opgenomen.

Bijlage 1

<…>

Tabel 3. Het kengetal grondexploitatie wordt berekend als volgt:

Vaststelling kengetal grondexploitatie in %	**: (A+B)/C x 100%[23]**
Voor de begroting:	**Voor het jaarverslag:**
A. Een raming van het totaal van de activa van de ‘bouwgronden in exploitatie’.	Het totaal van de activa dat als ‘bouwgronden in exploitatie’, bedoeld in artikel 38, onderdeel b, van het Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten, op de balans wordt opgenomen.
B. Het geraamde totaal van de baten, bedoeld in artikel 17, onderdeel c, van het Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten, exclusief de mutaties reserves	Het gerealiseerde totaal van de baten, bedoeld in artikel 27, eerste lid, onderdeel c, van het Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten, exclusief de mutaties in de reserves.

Bijlage 2

Tabel 1

In de paragraaf weerstandsvermogen en risicobeheersing op de begroting wordt de onderstaande tabel gebruikt:

[23] Met het vervallen van de categorie NIEGG is onderdeel A in de oorspronkelijke formule vervallen. De onderdelen B en C in de formule zijn vernummerd tot A en B. Terwijl de definities van A en B dus zijn gewijzigd, is de formule niet aangepast. De formule moet zijn (A/B) x 100%. Het ministerie van BZK is voornemens de formule in de eerstvolgende aanpassing van deze ministeriële regeling door te voeren.

Begroting jaar t	**Verloop van de kengetallen**					
Kengetallen:	**Verslag. t-2**	**Begr. t-1**	**Begr. t**	**mjr t+1**	**mjr t+2**	**mjr t+3**
<…>						
grondexploitatie						
<…>						

Tabel 2

Jaarverslag jaar t	**Verloop van de kengetallen**		
Kengetallen:	**Verslag t-1**	**Begr. t**	**Verslag t**
<…>			
grondexploitatie			
<…>			

Bijlage 11 Afkortingenlijst

BBV	Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten
Bro	Besluit ruimtelijke ordening
BIE	Bouwgrond in exploitatie
BV	Besloten vennootschap
college	Burgemeester en wethouders
CBS	Centraal Bureau voor de Statistiek
Commissie BADO	Commissie Bedrijfsvoering, Auditing Decentrale Overheden
CV	Commanditaire vennootschap
DCF	Discounted cashflow
ECB	Europese Centrale Bank
Gemw.	Gemeentewet
Grex	Grondexploitatie(complex)
NIEGG	Niet in exploitatie genomen gronden
MPG	Meerjarenprognose grondexploitaties
MVA	Materiële vaste activa
NV	Naamloze vennootschap
Ob	Omgevingsbesluit
Ow	Omgevingswet
P&C	Planning- en control
POC-methode	Percentage of Completion-methode
PPS	Publiek private samenwerking
PPT-criteria	Proportionaliteit, Profijt en Causaliteit-criteria
RJ	Raad voor de Jaarverslaggeving
SVLO	Samenwerking Vennootschapsbelasting Lokale Overheden
TV	Totaal vermogen
V&A-rubriek	Vraag- en antwoordrubriek
Vpb	Vennootschapsbelasting
Vof	Vennootschap onder firma
Wro	Wet ruimtelijke ordening
VV	Vreemd vermogen

Bijlage 12 Consequenties wetswijzigingen sinds 2016

Achtergrond doorgevoerde wijzigingen vanaf 2016
Vanaf 2016 zijn in het BBV nadere regels gesteld voor gebiedsontwikkeling. Voor een goed begrip van de achtergronden hiervan worden de drie belangrijkste aanleidingen voor deze nadere regels hieronder toegelicht.

Ten eerste is de invoering van de **vennootschapsbelasting** (Vpb) voor overheden op 1 januari 2016 een belangrijke aanleiding geweest om de regelgeving over grondexploitatie scherper neer te zetten en duidelijker af te bakenen van andere activiteiten die de gemeente uitvoert met grond en vastgoed. De commissie BBV heeft actief geparticipeerd in de Samenwerking Vennootschapsbelasting Lagere Overheden (SVLO) en is betrokken geweest bij de totstandkoming van de ***Handreiking vennootschapsbelasting en het gemeentelijk grondbedrijf***[24] van november 2015. Het is van belang gebleken om het begrippenkader van de fiscale wetgeving en van het BBV zo goed mogelijk op elkaar aan te laten sluiten, zodanig dat geen onduidelijkheid bestaat over de afbakening van de grondexploitatie-activiteiten en de opbrengsten en kosten die daaraan kunnen (moeten) worden toegerekend. Vanuit de Vpb-optiek werd in aanvang van het overleg alleen het vervaardigen van de te verkopen grondkavel als ondernemershandeling aangemerkt en werd de aanleg van de benodigde gemeenschapsvoorzieningen gezien als overheidshandelen. Een dergelijke benadering zou – in de ogen van de commissie BBV ten onrechte - tot een zeer hoge Vpb-heffing bij de gemeentelijke grondbedrijven hebben geleid. Dit is de reden dat aansluiting is gezocht bij de (destijds bestaande) wetgeving in de Wro en het Bro over faciliterend grondbeleid, op basis waarvan privaatrechtelijke ontwikkelaars verplicht zijn mee te betalen aan gemeenschapsvoorzieningen. Deze kosten verlagen de fiscale winst en daarmee de Vpb-heffing.

Voorts was het voor gemeenten van belang de tot en met 2015 op de balans onder niet in exploitatie genomen gronden (NIEGG) opgenomen gronden buiten de definitie van grondexploitatie te brengen. De facto was hierbij immers geen sprake van een grondexploitatie. Vanwege de slechte marktomstandigheden zouden deze gronden tegen relatief zeer lage waarden fiscaal worden ingebracht. Dit terwijl gemeenten over de voorliggende jaren omvangrijke afwaarderingen hebben moeten toepassen. Afstemming van het begrippenkader tussen Vpb en BBV blijft van belang, ten einde onjuiste (te hoge) Vpb-heffing over de gemeentelijke grondexploitaties te voorkomen alsmede verschillen tussen de fiscale uitgangspunten en het BBV te minimaliseren en daarmee de administratieve lasten te beperken.

Een tweede aspect dat van belang is geweest voor de wijzigingen is het **beperken van de risico's** die gemeenten lopen met hun grondbeleid. Als het economische klimaat tegenzit kunnen deze risico's aanzienlijk zijn, getuige de omvangrijke afwaarderingen die door gemeenten in de periode 2009-2016 moesten worden doorgevoerd. Het economisch herstel nadien heeft inmiddels gezorgd voor verbetering in de resultaten van de gemeentelijke grondbedrijven, maar niet in die mate dat de vele

[24] https://vng.nl/files/vng/20151106_handreiking_vennootschapsbelasting_en_het_gemeentelijk_grondbedrijf.pdf

miljarden euro's afwaarderingen zijn terugverdiend. De afwaarderingen moesten worden doorgevoerd vanwege het feit dat grondopbrengsten niet toereikend bleken om de geactiveerde kosten te dekken. Deze kosten hadden een hoog niveau gekregen door het hanteren van omvangrijke grondexploitatieprojecten en het gedurende lange looptijden activeren van aankopen, het ongelimiteerd bijschrijven van apparaatskosten en rente en het toerekenen van allerlei voorzieningen in de stad. De vanaf 2016 doorgevoerde wijzigingen in het BBV en de sindsdien verschenen notities over het grondbeleid van de commissie BBV hebben mede als doelstelling te voorkomen dat deze risico's opnieuw in grote omvang gaan optreden ingeval van economische terugval.

Ten derde is in het kader van het rapport ***Vernieuwing van de begroting en verantwoording van gemeenten***[25] door de toenmalige commissie Depla, gepleit voor meer **vergelijkbaarheid** in de verslaggeving van gemeenten. De introductie van de vennootschapsbelasting voor overheden op 1 januari 2016 vroeg ook om meer eenduidigheid in de uitgangspunten en verslaggeving van grondexploitaties. Met de wijzigingen in het BBV en met de notities van de commissie BBV is meer eenduidigheid en daarmee vergelijkbaarheid voor gemeentelijke grondbedrijven bewerkstelligd:

- spelregels over start en eind van grondexploitatieprojecten, besluitvorming door de raad en verslaggeving in begroting en jaarrekening;
- eenduidigheid in de kostentoerekening (Wro/Bro en voorschriften voor rente);
- eenduidigheid in resultaatbepaling, verliesvoorziening en tussentijdse winstneming.

De wijzigingen die vanaf 2016 in de (meer strikt geformuleerde) verslaggevingsregels en de notities rondom grondexploitatie zijn opgenomen hebben de vrijheden die tot en met 2015 op onderdelen bestonden voor een deel ingeperkt. De overwegingen die hieraan ten grondslag hebben gelegen komen in belangrijke mate voort uit de aanbevelingen van de adviescommissie Vernieuwing BBV. Omdat door gemeenten (te) verschillend werd omgegaan met het toerekenen van investeringen aan grondexploitatie – soms zeer terughoudend, soms zeer ruim – is door de adviescommissie aanbevolen hiervoor kaders op te stellen. In het wijzigingsbesluit van 5 maart 2016 is dit aspect, almede het inperken van de risico's van grondexploitatie en de aansluiting met de fiscale regelgeving (Vpb) meegewogen in het aanscherpen van de verslaggevingsregels. Tevens is daarbij de opdracht aan de commissie BBV gegeven voor het overeenkomstig aanpassen van de notitie Grondexploitatie uit 2012. Voor nadere achtergronden verwijzen we naar de nota van toelichting onderdeel 3.7 van het wijzigingsbesluit[26].

[25] https://kennisopenbaarbestuur.nl/rapporten-publicaties/vernieuwing-van-de-begroting-en-verantwoording-van-gemeenten/
[26] https://zoek.officielebekendmakingen.nl/stb-2016-101.html

Bijlage 13 Nadere uitleg specifieke vraagstukken

Naar aanleiding van vragen die aan de commissie BBV zijn voorgelegd over mogelijke of vermeende knelpunten die zich in de praktijk voordoen bij het toepassen van de in 2016 gewijzigde regelgeving wordt hierbij in het kort ingegaan op enkele specifieke onderwerpen. Deze onderwerpen zijn nader uitgewerkt en elders in de notitie beschreven. De inhoud van deze bijlage wijkt inhoudelijk niet af van de tekst uit de hoofdstukken.

10 jaarstermijn
In de praktijk blijkt de stellige uitspraak van de commissie over de maximale looptijd verschillend te worden geïnterpreteerd. De termijn van 10 jaar moet worden gehanteerd als maximale richttermijn. Hiervan **mag gemotiveerd worden afgeweken** en mag dus langer zijn dan 10 jaar. Hierbij gelden dan wel aanvullende voorwaarden, die erop zijn gericht om de risico's die met een langere termijn van 10 jaar gepaard gaan te beperken. In paragraaf 5.2 wordt hierop nader ingegaan. Het gemotiveerd kunnen afwijken is een vaste stelregel in het BBV: het is toegestaan mits de gekozen oplossing ook BBV-proof is.

Tussentijdse winst
Tot en met 2015 was bij veel gemeenten de praktijk dat winstneming werd uitgesteld tot aan de afronding van het project of tussentijds pas werd genomen wanneer de opbrengsten de cumulatieve kosten daadwerkelijk overstegen. Dit wijkt af van de in het BBV opgenomen realisatie en voorzichtigheidsprincipe. Sterker nog, met in achtneming van het realisatiebeginsel, bestaat een verplichting de tussentijdse winst te verantwoorden. Als eenduidige systematiek is daartoe de Percentage of Completion (POC) methode voorgeschreven. Benadrukt wordt dat binnen deze methode afdoende rekening gehouden kan worden met projectspecifieke risico's. Zie verder paragraaf 6.2. Daarmee wordt het voorzichtigheidsbeginsel bij het stelsel van tussentijdse winstneming naar het oordeel van de commissie voldoende in acht genomen.

Daarbij moet worden aangevuld dat ook veelal rente over het eigen vermogen werd toegerekend (geactiveerd) gedurende de looptijd van de grondexploitatie en als baten (bespaarde rente) werd verantwoord in de jaarlijkse begroting/jaarrekening. Met deze handelwijze werd feitelijk tussentijds een vorm van winstneming toegepast. Deze wijziging, tezamen met alle andere risicobeperkende maatregelen die in de verslaggevingsregels zijn opgenomen, zorgen voor veel meer voorzichtigheid bij grondexploitaties ten opzichte van de praktijk tot en met 2015. Dit rechtvaardigt dat met projecten die naar verwachting winst zullen opleveren, deze winst ook tussentijds in de jaarrekening tot uitdrukking moet (kunnen) komen. Met ingang van de notitie Grondbeleid in begroting en jaarstukken (2023) is de toepassing van de omslagrente conform de notitie Rente van de commissie BBV toegestaan waardoor er de keuzemogelijkheid is om geen of beperkt oftewel gemaximeerd rente over het eigen vermogen toe te rekenen aan grondexploitaties.

Resterende risico's ten aanzien van (toekomstige) marktontwikkelingen behoren – net als andere mogelijke risico's die samenhangen met het gehele takenpakket van de gemeente – in ogenschouw genomen te worden bij de risicoparagraaf en de becijfering van het benodigde weerstandsvermogen

voor de gemeente als geheel. Het is daarbij verstandig de risico's van de gemeentelijke grondexploitaties nadrukkelijk aan bod te laten komen. Daarbij kan een gemeente besluiten een specifiek deel van het weerstandsvermogen als buffer voor de grondexploitaties te benoemen. Zie verder paragraaf 6.1.

Beheersing versus verslaggeving
Het BBV geeft voorschriften ten aanzien van de inrichting van de begroting en jaarverslaggeving, zoals deze aan de raad moeten worden voorgelegd en gepubliceerd. Het is evident dat voor de sturing en beheersing van gebiedsontwikkeling allerlei maatregelen nodig zijn die niet in het BBV zijn geregeld en waarvoor het BBV ook niet is bedoeld. Bij gebiedsontwikkeling is in veel gevallen sprake van een mix van activiteiten. Naast actieve grondexploitatie kan binnen een omlijnd plan ook renovatie of transformatie (bijvoorbeeld het omvormen van kantoren naar woningen), vervanging van voorzieningen in de openbare ruimte en faciliterend grondbeleid met kostenverhaal worden toegepast. Vanuit overwegingen van een effectief projectbeheer kan hierbij administratief gekozen worden voor een samengesteld project met een mix van de beschreven activiteiten/ontwikkelingen.

De gemeente heeft de vrijheid om ten aanzien van de sturing en beheersing keuzes te maken. Het gaat dan bijvoorbeeld over interne spelregels over bevoegd- en verantwoordelijkheden, de inrichting van informatie- en administratieve systemen, de inrichting van de projectadministratie en het bedenken van verdeelsleutels om gezamenlijke kosten toe te rekenen. Vraagstukken over het bepalen en inrichten van de kostentoerekening, verdeelsleutels en rapportages komen dan vroegtijdig aan bod. Daarbij kan tevens de verbinding met de verslaggeving worden gelegd teneinde de verschillende onderdelen van een project op de juiste balansposten en taakvelden/programma's te kunnen verantwoorden. Op deze wijze kan de sturing en beheersing van een gemengd project als geheel worden ondersteund en tevens de link met begroting en verslaggeving overeenkomstig het BBV worden gemaakt. Voor nadere informatie hierover wordt verwezen naar de notitie Grondexploitaties van de commissie BADO[27]. Zie ook paragraaf 7.5 (gemengde projecten).

Warme gronden
Gemeenten verwerven gronden met het oog op gebiedsontwikkeling die op langere termijn gaat spelen. Dergelijke gronden, waarvan op voorhand vaststaat dat deze als bouwgrond zullen gaan fungeren, maar waarvoor nog geen operationele grondexploitatie is vastgesteld worden in de regel als warme grond geduid. Deze gronden worden op de balans opgenomen onder de materiele vaste activa tegen verwervingskosten. Ingeval de gronden nog geen bestemming hebben gekregen als bouwgrond, bestaat de kans dat (tijdelijk) afwaardering moet plaatsvinden naar de waarde volgens de geldende bestemming. Dit kan verstrekkende negatieve gevolgen hebben voor de financiële positie van een gemeente.

Aangezien het hierbij gaat om een naar verwachting tijdelijke en niet duurzame waardevermindering, mag - onder voorwaarden - bij de waardering worden uitgegaan van de grond

[27] https://vng.nl/sites/default/files/2019-11/notitie_grondexploitaties_1.0.pdf

tegen toekomstige bestemming in plaats van de huidige bestemming (zie paragraaf 4.1.1). Benadrukt wordt dat geen sprake is van een nieuwe categorie NIEGG-gronden. Bij het wijzigingsbesluit van maart 2016 is uitdrukkelijk uitgesloten dat een tussencategorie – niet zijnde bouwgrond in exploitatie - zou mogen blijven voortbestaan waaraan kosten toegerekend mogen worden. Overigens wordt nog opgemerkt dat fiscaal gezien de warme gronden in beginsel vanaf het moment van verwerven voor de Vpb vallen binnen de onderneming ter zake van de gemeentelijke grondexploitaties (zie bijlage 8).

Voorziening tegen contante waarde

Grondexploitaties worden berekend op eindwaarde (= het resultaat op het tijdstip dat de grondexploitatie wordt afgesloten). Voor verliesgevende grondexploitaties moet direct een verliesvoorziening worden getroffen. Het is een keuze van de gemeente om deze voorziening te waarderen tegen nominale waarde of tegen contante waarde. De omvang van de voorziening tegen nominale waarde is gelijk aan het verlies van de grondexploitatie op eindwaarde. Bij de keuze voor contante waarde betekent dit echter wel dat in de toelichting (paragraaf Grondbeleid en toelichting op de balans) voor de verliesgevende grondexploitaties ook de verliezen op eindwaarde moeten worden vermeld. Zie paragraaf 6.4.

Faciliterend grondbeleid

Mede vanwege de fiscaal afgedwongen afbakening maakt het faciliterend grondbeleid vanaf 2016 geen deel uit van de actieve grondexploitaties. Voor de verslaggeving moeten de faciliterende grondexploitaties worden afgezonderd van de bouwgronden in exploitatie. Het staat de gemeente wel vrij om beide vormen van grondbeleid als een gemengd project in de projectadministratie op te nemen en de sturing en beheersing hierop in te richten. Voor de verslaggeving moet het faciliterend grondbeleid, afhankelijk van de status van de vordering, worden opgenomen alsnog te verrekenen kosten onder een samenstel van balansposten. In praktijk bemoeilijkt dit het inzicht, vooral indien sprake is van meerdere projecten in verschillende stadia van ontwikkeling. Hierin wordt nu met deze notitie een wijziging aangebracht, zodanig dat de verantwoording eenvoudiger wordt en beter inzicht zal geven. De verschillende vorderingen worden sinds de jaarrekening 2019 namelijk allemaal verzameld op de balanspost overige nog te ontvangen bedragen. Zie hiervoor hoofdstuk 7.