

Handreiking Grondbedrijven: Fiscale jaarwinstbepaling

Aanleiding

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

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

Fiscale achtergrond

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

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

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

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

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

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

Handreiking Grondbedrijven: Fiscale jaarwinstbepaling

Kostprijsbepaling bij grondbedrijven

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

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

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

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

Bepaling fiscaal resultaat verkopen

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

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

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

Handreiking Grondbedrijven: Fiscale jaarwinstbepaling

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

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

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