**Integratieheffing wordt afgeschaft, en nu?**

Op Prinsjesdag is aangekondigd dat de integratieheffing per 1 januari 2014 komt te vervallen. Onderstaand enkele implicaties voor zorginstellingen.

**Integratieheffing**

Integratieheffing vindt plaats als een ondernemer binnen het eigen bedrijf een onroerende zaak vervaardigt die bestemd is voor bedrijfsdoeleinden waarvoor geen volledig recht op aftrek van btw bestaat. Zorginstellingen verrichten doorgaans enkel btw-vrijgestelde prestaties en hebben alsdan geen recht op aftrek van btw. Als een zorginstelling bijvoorbeeld op eigen grond een gebouw laat ontwikkelen dat is bestemd voor de exploitatie van een zorginstelling, wordt de zorginstelling aldus geconfronteerd met de integratieheffing.

Op grond van de integratieheffing dient de zorginstelling over de kostprijs van de vervaardigde onroerende zaak btw af te dragen. Hierdoor betekent de heffing van btw een extra kostenpost, ter grootte van 21% van de kostprijs. In verband met deze verschuldigde btw, ontstaat een aftrekrecht voor de btw die in verband met de vervaardiging aan de zorginstelling in rekening is gebracht.

Door de afschaffing van de integratieheffing zal bij ingebruikname van de nieuw gebouwde zorginstelling over de kostprijs geen btw meer verschuldigd zijn en mag de btw op de bouwkosten niet langer in aftrek worden gebracht.

**Praktische gevolgen**

Uit de Memorie van Toelichting bij het Belastingplan 2014 volgt dat het recht om - met het oog op de integratieheffing - tijdens de bouw btw in aftrek te brengen, in stand blijft voor zover de zorginstelling dit recht al had vóór 1 januari 2014. Deze aftrek zal vervolgens bij ingebruikname van de vervaardigde onroerende zaken worden herzien. Een dergelijke herziening komt er kort gezegd op neer dat de (teveel) in aftrek gebrachte btw moet worden terugbetaald aan de Belastingdienst.

Tot 1 januari 2014 geldt dat de integratieheffing wordt aangemerkt als btw-belaste omzet, hetgeen een positief effect heeft op de pro rata-berekening voor het recht op aftrek van btw op algemene kosten. Algemene kosten zijn kosten die niet direct toerekenbaar zijn aan btw-vrijgestelde of btw-belaste prestaties. De aftrek van btw op deze kosten wordt derhalve berekend op basis van een omzetevenredige methode: de pro rata-berekening. Als gevolg van de afschaffing van de integratieheffing, zal de btw-belaste omzet lager worden, waardoor ook de uitkomst van de pro-rataberekening lager zal worden en derhalve minder btw op algemene kosten in aftrek mag worden gebracht.

Het komt voor dat een zorginstelling ruimtes verhuurt aan partijen die wel btw-belaste prestaties verrichten (denk aan een restaurant, kaarten-/tijdschriftenwinkel, mini supermarkt, kapper). Indien de huurders de ruimtes voor 90% of meer gebruiken voor btw-belaste prestaties, kan worden geopteerd voor btw-belaste verhuur, waardoor bij de zorginstelling een (gedeeltelijk) recht op aftrek van btw ontstaat. In een dergelijk geval, is het van belang dat de zorginstelling in de btw-administratie een duidelijk onderscheid maakt tussen btw op kosten die niet in aftrek mag worden gebracht (i.c. de btw op de bouwkosten van het gedeelte van het gebouw dat wordt gebruikt voor de zorgactiviteiten) en btw op kosten die wel in aftrek mag worden gebracht (i.c. de btw op de bouwkosten van het gedeelte van het gebouw dat btw-belast zal worden verhuurd).

**Bouwterreinen**

Of het vanaf 1 januari 2014 voor zorginstellingen fiscaal voordeliger zal zijn de grond in de btw- of overdrachtsbelastingsfeer te verkrijgen, zal afhangen van de bestemming van de grond (en uiteindelijk de te vervaardigen onroerende zaak): btw-vrijgestelde of btw-belaste prestaties. Indien de vervaardigde onroerende zaak zowel voor btw-belaste als btw-vrijgestelde prestaties zal worden bestemd, zal een vergelijking moeten worden gemaakt tussen een verkrijging in de btw-sfeer en een verkrijging in de overdrachtsbelastingsfeer en zal moeten worden bekeken in welke situatie de belastingdruk het hoogst is. Doorgaans zal het de voorkeur hebben de grond in de overdrachtsbelastingsfeer te verkrijgen. Als de vervaardigde onroerende zaak enkel zal worden bestemd voor zorgactiviteiten (i.e. btw-vrijgestelde prestaties), zal het in ieder geval de voorkeur hebben de grond in de overdrachtsbelastingsfeer te verkrijgen, omdat de belastingdruk alsdan lager zal zijn. Het overdrachtsbelastingtarief (6% en voor woningen 2%) is immers lager dan het btw-tarief (21%).

In verband met de zogenaamde samenloopvrijstelling in de overdrachtsbelasting, is de levering van grond in beginsel enkel belast met overdrachtsbelasting indien de grond van rechtswege is vrijgesteld van btw-heffing. Aldus wordt bewerkstelligd over de levering van een perceel grond niet zowel overdrachtsbelasting als btw wordt geheven. De levering van een perceel grond is in beginsel vrijgesteld van heffing van btw, tenzij sprake is van een bouwterrein. Onder een bouwterrein wordt verstaan een onbebouwd terrein dat – met het oog op bebouwing van de grond – aan een of meer van de volgende voorwaarden voldoet:

* er vinden thans bewerkingen aan de grond plaats of hebben reeds plaatsgevonden;
* ten aanzien van de grond zijn of worden voorzieningen getroffen die uitsluitend dienstbaar zijn aan de grond;
* in de omgeving van de grond zijn voorzieningen getroffen; en/of
* ter zake van de grond is een omgevingsvergunning verleend.

Uit recente rechtspraak volgt evenwel dat deze wettelijke definitie te beperkend is. Op grond van de Btw-richtlijn dienen namelijk alle onbebouwde percelen grond, die bestemd zijn om te worden bebouwd, als bouwterrein te worden aangemerkt. Het vorenstaande brengt met zich dat wij verwachten het wettelijke begrip bouwterrein (op korte termijn) zal worden verruimd, met dien verstande dat niet meer zal hoeven te worden voldaan aan één of meer van de hiervoor genoemde voorwaarden, doch dat ook al eerder geconstateerd kan worden dat een bouwterrein geleverd wordt. Tot de wet wordt aangepast, kunnen belastingplichtigen zich naar keuze op de wet of jurisprudentie beroepen. Voorts heeft de Hoge Raad aangegeven indien een aannemer handelingen verricht met betrekking tot de overdracht van grond en de daaropvolgende realisatie van een gebouw, deze handelingen voor de heffing van btw tezamen als één btw-belaste levering van een onroerende zaak moeten worden beschouwd.

Kortom, sneller dan voorheen zal sprake zijn van een (btw-belaste) levering van een bouwterrein. Het gevolg zal zijn dat grond minder gemakkelijk in de overdrachtsbelastingsfeer kan worden verkregen, hetgeen voor zorginstellingen ongunstig kan uitpakken.

Indien uw organisatie derhalve op korte termijn voornemens is grond aan te kopen met de intentie daarop onroerende zaken te vervaardigen of reeds aan de bouw is begonnen, raden wij aan advies in te winnen over de fiscaal meest gunstige route. Uiteraard zijn wij jullie daar graag bij van dienst.

|  |  |
| --- | --- |
| http://www.van-doorne.com/Global/mensena-e/Broekman_web.jpg | **Arianne Broekman***Advocaat-Belastingkundige*T+31 (0)20 6789 470F+31 (0)20 7954 470E broekman@vandoorne.com |
|  |  |
| http://www.vandoorne.com/Global/mensent-z/Westerhoff_web.jpg | **Daniëlle Westerhoff***Advocaat-Belastingkundige*T +31 (0)20 6789 477F +31 (0)20 7954 477E westerhoff@vandoorne.com |