

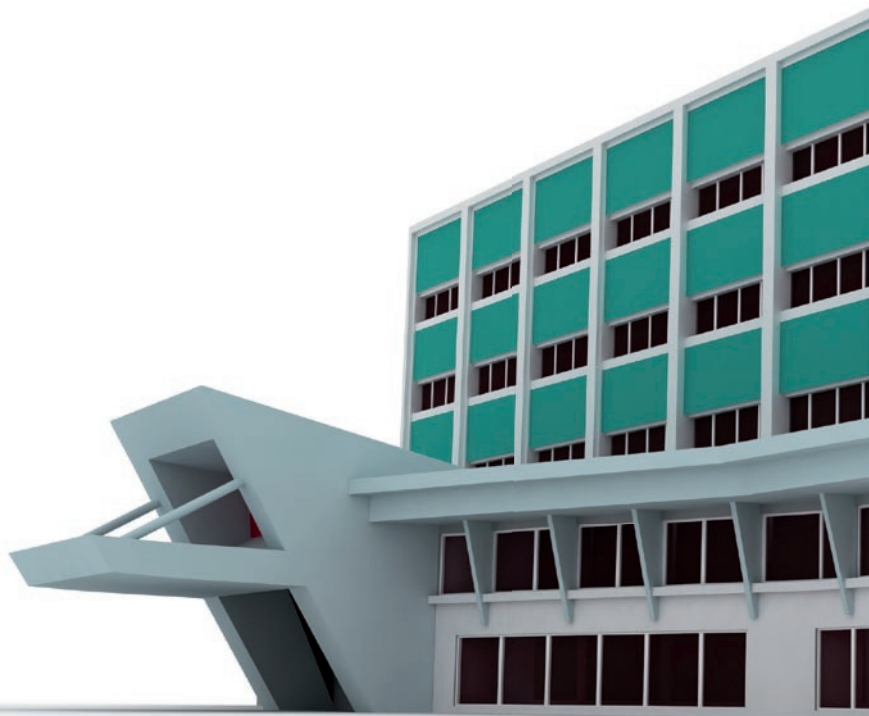
# Btw en nieuwbouw

Met het in werking treden van de WTZi hebben zorginstellingen bij het realiseren van vastgoed meer eigen verantwoordelijkheid gekregen. Daarbij is tevens een aantal risico's met betrekking tot het zorgvastgoed bij de zorginstellingen komen te liggen. Denk aan leegstandrisico, kostenrisico en contractrisico et cetera. In de praktijk blijkt dat zorginstellingen vaak moeilijk leningen krijgen voor bouwprojecten. Of dat niet voldoende is, heeft de fiscale wetgever besloten er nog een schepje bovenop te doen. Met ingang van 2010 zijn zorginstellingen bij ingebruikname van nieuwbouw btw verschuldigd aan de Belastingdienst. Bouwprojecten die voor 31 december 2009 kunnen gebruik maken van de overgangsregeling die tot 2014 telt. In dit artikel wordt de achtergrond van het hoe en waarom van deze regelgeving geschetst en tevens op de praktische aspecten van deze regelgeving ingegaan.

## Integratieheffing

Zorginstellingen hebben veelal geen of weinig recht op aftrek van btw. Verschuldigde btw (bijvoorbeeld in verband met inleen van personeel van derden) vormt voor de zorginstelling een kostenpost. De btw-heffing zorgt er voor dat zorginstellingen vaak de voorkeur hebben om zoveel mogelijk gebruik te maken van eigen personeel en zoveel mogelijk goederen zelf te vervaardigen. Bij zelf vervaardigen is dan over de eigen loonkosten geen btw verschuldigd. Tevens is het voor een zorginstelling vaak voordeliger om een nieuwe opstal te realiseren op eigen grond dan om deze 'turnkey' (de opstal inclusief de ondergrond) te kopen. Bij een turnkey levering is immers 19% btw verschuldigd over de totale prijs, inclusief de waarde van de ondergrond, terwijl deze heffing bij bouwen op eigen grond vermeden kan worden.

Deze neiging tot zelf vervaardigen is in het verleden door de fiscale wetgever onderkend. Om het (fiscale) verschil tussen zelf vervaardigen en uitbesteden zoveel mogelijk weg te nemen, is de zogenoemde 'integratieheffing' bedacht. Bedoeling van deze heffing is om evenveel btw te laten drukken op in eigen beheer gemaakte goederen als op van derden ingekochte goederen. Om dit doel te bereiken, voorziet de integratieheffing in een btw-heffing over de totale 'voortbrengingskosten' op het moment dat zelf vervaardigde goederen in gebruik worden genomen. Met deze heffing worden zorginstellingen geconfronteerd bij nieuwbouw, het zelf maken van medicijnen et cetera.





Overigens maakt de regelgeving geen onderscheid tussen het zelf vervaardigen van goederen en het laten vervaardigen van goederen onder terbeschikkingstelling van stoffen (zoals grond). Tegenover de verschuldigdheid van btw op het moment van ingebruikname van de goederen die men zelf (laat) vervaardigen staat het recht om de btw die drukt op de vervaardigingskosten in aftrek te brengen.

Voor zorginstellingen (maar ook voor bijvoorbeeld woningbouwcorporaties en scholen) heeft de wetgever in het verleden een uitzondering gemaakt: deze instellingen hoeven bij nieuwbouw de hiervoor genoemde extra btw-heffing niet te betalen. Dit onder een aantal voorwaarden, met als voornaamste dat de instelling geen btw in aftrek brengt met betrekking tot de nieuwbouw. Vele zorginstellingen maakten in de praktijk, veelal zonder zich daar bewust van te zijn, gebruik van deze goedkeuring. Deze goedkeuring wordt in de praktijk aangeduid met Mededeling 26. Voor nieuwbouw wordt geen aftrek geclaimd en er wordt bij de ingebruikneming geen btw voldaan aan de Belastingdienst. Daarmee is de kous af. Tot recent.

### Europa

Europa heeft namelijk zijn invloed laten gelden. De Europese commissie heeft geoordeeld, dat de Nederlandse regelgeving, waarbij zorginstellingen et cetera de integratieheffing niet toe hoeven te passen, discriminerend is. Aan de Nederlandse overheid was de keuze: of de integratieheffing geheel afschaffen, of het afschaffen van de uitzonderingspositie voor zorginstellingen en dergelijke. Nederland heeft voor het laatste gekozen. Mededeling 26 is per 1 januari 2010 ingetrokken.

### Overgangsregeling

Wel is er een overgangsregeling die (kort gezegd) inhoudt, dat nieuwbouw, die voor 1 januari 2014 in gebruik wordt genomen nog 'buiten de heffing kan blijven'. Mits het natuurlijk nieuwbouw betreft die voldoet aan de voorwaarden van de ingetrokken Mededeling 26, waarvan de belangrijkste is dat de instelling geen op de nieuwbouw betrekking hebbende btw in aftrek brengt.

De overgangsregeling kent twee voorwaarden:

- Het betreft een onroerende zaak waarbij vóór 31 december 2009 een aanvang is gemaakt met de realisatie.
- De ingebruikname van de onroerende zaak dient voor 1 januari 2014 plaats te vinden.

### Praktisch/actiepunten

Het grootste gevolg van de intrekking van Mededeling 26 is de (doorgaans) kostprijsverhogende werking van de integratieheffing. Met alle gevolgen voor de financie-

ring et cetera. U bent immers btw verschuldigd over (nagenoeg) de volledige kostprijs van de nieuwbouw, de waarde van de ondergrond, eigen loonkosten, de leges, CAR-verzekering enzovoorts daarbij inbegrepen. Daarnaast is er een administratief element. Toepassing van de integratieheffing bestaat uit twee stappen. Stap één ziet op de bouwfase. In deze fase brengt u alle btw die drukt op de bouwkosten (bijvoorbeeld de btw die leveranciers aan u in rekening brengen) in aftrek via de btw-aangifte. Stap twee houdt in, dat u in het tijdvak van eerste ingebruikname btw voldoet over de kostprijs van de nieuwbouw (dus inclusief alle kosten waarop geen btw drukt). Het saldo van de twee stappen leidt tot een 'extra' heffing van btw op kosten waarop in beginsel geen btw drukt.

Een afgeleid gevolg ziet op het afsluiten van verzekeringen. Bij de vaststelling van het verzekerde bedrag van onroerende zaken dient rekening gehouden te worden met verschuldigde btw (als gevolg van de integratieheffing) bij eventuele nieuwbouw.

Voorts dient bij toepassing van het overgangsregime een strakke planning plaats te vinden. Een voorwaarde voor de toepassing van het overgangsregime is immers dat u de nieuwe onroerende zaak voor 1 januari 2014 in gebruik neemt. Een vereiste is derhalve, dat de aannemer de nieuwbouw tijdig oplevert, zodat een feitelijk ingebruikname tijdig plaats kan vinden. Het is goed om in de contracten en communicatie richting aannemer te wijzen op eventuele btw-schade als gevolg van een te late oplevering.

Daarnaast lopen op dit moment diverse gerechtelijke procedures, waarin de vraag aan de orde is of de integratieheffing zoals we die in Nederland kennen al dan niet in strijd is met de Europese btw-richtlijn. Tot op heden is door de Hoge Raad nog geen eendoordeel geveld. Gelet op deze omstandigheid adviseer ik in de praktijk bezwaar aan te tekenen tegen de eigen voldoening van btw in het tijdvak van eerste ingebruikname.

### Afsluitend

In de praktijk blijkt dat niet alle HEAD's goed bekend zijn met de ingewikkelde fiscale regelgeving rondom nieuwbouw. Zowel om risico's te voorkomen als om de nadelige gevolgen van een eventuele integratieheffing te minimaliseren loont het in de praktijk om met betrekking tot nieuwbouwprojecten vooraf de fiscale gevolgen in beeld te brengen. Het enige goede advies dat ik u kan geven, is het inwinnen van goed advies. ///

*drs. Daan van der Zijden, tax manager indirecte belastingen (btw en overdrachtsbelasting) bij PwC. Dit artikel werd in samenwerking met de expertgroep belastingen opgesteld.*