

Prinsjesdag en de btw-plannen

Op 17 september 2013, de derde dinsdag in september, las koning Willem-Alexander zijn eerste troonrede voor. Tijdens Prinsjesdag wordt naast de miljoenennota ook het Belastingplan 2014 gepubliceerd. Ook dit jaar weer heeft het Belastingplan 2014 gevolgen voor btw en daarmee de dagelijkse praktijk van ondernemers en adviseurs. De wijzigingen in de btw hebben betrekking op de afschaffing van de integratieheffing, de beperking van de vrijstelling voor personenalarmeringsdiensten en aanpassing van de btw-behandeling bij koop- en aanneemovereenkomsten. Ook is in het Belastingplan 2014 aandacht besteed aan make-larsdiensten. Deze wijzigingen en gevolgen voor de praktijk zullen in dit artikel worden besproken.

OMZETBELASTING

Afschaffing van integratieheffing

Algemeen

Nederland kent (vooralsnog) de integratieheffing. Deze integratieheffing heeft als doel het verschil in btw-heffing te neutraliseren tussen een zelf vervaardigd product en een soortgelijk product als dat zou worden gekocht van een andere ondernemer.

In het kort de werking van de integratieheffing. De integratieheffing doet zich voor bij een goed dat in eigen bedrijf is vervaardigd. Hieronder vallen ook in eigen bedrijf gebouwde, gewonnen, bewerkte, aangekochte of ingevoerde goederen. Vervolgens moet het goed bestemd zijn voor doeleinden waar niet volledig recht op aftrek van voorbelasting voor bestaat, zoals het verstrekken van onderwijs of het verrichten van medische handelingen.

Als de integratieheffing zich voordoet dan heeft de ondernemer recht op aftrek van voorbelasting op alle kosten die

aan hem in rekening worden gebracht in het kader van het vervaardigen van een goed. Als het goed vervolgens in gebruik wordt genomen, komt de integratieheffing om de hoek kijken. Als de ondernemer het goed (mede) gaat gebruiken voor vrijgestelde prestaties moet de ondernemer in het tijdvak van ingebruikname btw afdragen over de voortbrengingskosten van het vervaardigde goed.

Omdat de integratieheffing wordt berekend over de voortbrengingskosten, wordt ook btw verschuldigd over de waarde van grond die zonder btw is verkregen en andere kosten waar geen btw op drukt.

Daarom wordt de integratieheffing door veel ondernemers als onredelijk ervaren. Dit onredelijke gevoel hebben ondernemers vanaf 1 januari 2014 niet meer, omdat de integratieheffing dan wordt afgeschaft.

Gevolgen voor vrijgestelde ondernemers

De afschaffing van de integratieheffing is positief nieuws voor ondernemers die vrijgesteld zijn van btw en bijvoorbeeld voor landbouwers die onder de landbouwregeling vallen. Door de afschaffing van de integratieheffing hoeven zij geen btw af te dragen bij ingebruikname van zelf vervaardigde goederen.

Gevolgen voor reeds in aftrek gebrachte btw

Op het moment dat de integratieheffing wordt afgeschaft, kan het zijn dat een ondernemer al btw in aftrek heeft gebracht, omdat de ondernemer verwachtte dat bij de eerste ingebruikname van een zelf vervaardigde onroerende zaak sprake zou zijn van een integratieheffing.

De afschaffing van de integratieheffing heeft geen gevolgen voor de btw die in aftrek is gebracht tot 1 januari 2014. De ondernemer hoeft de btw niet terug te betalen. De ondernemer behoudt het recht op aftrek van voorbelasting op goederen en diensten die hij heeft gebruikt voor vervaardiging van de nieuwe onroerende zaak. Als voorwaarde geldt dat de ondernemer het recht op aftrek van voorbelasting al had vóór de afschaffing van de integratieheffing.

Mevr. mr. C.W. van Vilsteren

directeur van Vilsteren BTW advies BV te Heelsum

Vervolgens vindt bij de ondernemer een tweede toetsingsmoment plaats. Dit is het moment dat de ondernemer de goederen en diensten daadwerkelijk gaat gebruiken. Als op het moment van ingebruikname de eerdere aftrek op grond van de belaste bestemming verschilt met de daadwerkelijke bestemming, dan vindt een correctie van de eerder in aftrek gebrachte btw plaats.

Voor de ondernemer kan dit nadelig uitwerken. Omdat de integratieheffing zich niet voordoet, zal de ondernemer de afgetrokken btw moeten terugbetalen. Het goed zal namelijk gebruikt worden voor vrijgestelde prestaties.

Gevolgen voor aftrek van btw na afschaffing integratieheffing

Als een ondernemer na de afschaffing van de integratieheffing goederen en diensten afneemt die hij gebruikt voor vervaardiging van de onroerende zaak, dan is de btw op de aanschafkosten van deze goederen en diensten niet aftrekbaar. De onroerende zaak zal namelijk in gebruik worden genomen voor vrijgestelde prestaties. De btw die toerekenbaar is aan vrijgestelde prestaties kan niet worden afgetrokken.

Nadelige liquiditeitsgevolgen

De integratieheffing had als voordeel dat gedurende de bouw de btw niet hoefde te worden gefinancierd. De ondernemer kon immers alle btw tijdens de bouw in aftrek brengen. De afschaffing van de integratieheffing heeft dus liquiditeitsgevolgen. Het is belangrijk om deze liquiditeitsgevolgen goed in de gaten te houden bij het aangaan van een bepaalde transactie.

Nadelige gevolgen voor pro rata

Ondernemers die zowel belaste als vrijgestelde prestaties verrichten, kunnen de btw over de algemene kosten in aftrek brengen op grond van de pro rata. De afschaffing van de integratieheffing kan negatieve gevolgen hebben voor de pro rata.

Door de integratieheffing werd de ingebruikname van nieuwbouw aangemerkt als belaste omzet als de nieuwbouw bestemd was voor btw-vrijgestelde verhuur. Door de afschaffing van de integratieheffing wordt deze omzet aangemerkt als btw-vrijgestelde omzet. Hierdoor daalt de pro rata en daarmee ook het recht op aftrek van voorbelasting over de algemene kosten.

Door afschaffing van de integratieheffing wordt de ingebruikname van nieuwbouw voor btw-vrijgestelde huur niet meer aangemerkt als btw-belaste omzet, maar als btw-vrijgestelde omzet. Hierdoor daalt de pro rata en dus heeft de ondernemer minder recht op aftrek van btw over de algemene kosten.

Uitstellen ingebruikname tot afschaffing integratieheffing?

Voor sommige ondernemers is het voordelig om de ingebruikname van een onroerende zaak uit te stellen tot 1 januari 2014 om zo de integratieheffing te voorkomen. Dit speelt vooral bij ondernemers die veel kosten hebben waarop btw drukt. Het gaat hierbij met name om ondernemers die grond hebben aangekocht zonder btw (in de overdrachtsbelasting of die veel kosten hebben, zoals bouwleges).

Als een nieuwbouwproject weinig nadeel heeft van de integratieheffing, omdat op de meeste kosten al btw drukt, kan het voordelig zijn om nog dit jaar het project in gebruik te nemen vanwege een nog gunstig effect op de pro rata 2013. Het gaat hierbij met name om ondernemers die grond hebben aangekocht met btw en ondernemers die weinig kosten hebben waarop geen btw drukt, zoals bouwleges.

Btw-gevolgen bij verkoop aan particulieren

Als de koper van grond een ondernemer is die de btw in aftrek kan brengen, is het voordeliger de grond te leveren in de btw. De btw vormt voor de ondernemer geen kostenpost.

Door de afschaffing van de integratieheffing is het verwerven van gronden in de sfeer van overdrachtsbelasting vaak voordeliger. Dit doet zich vooral voor als de koper een particulier is. Dit kan een besparing opleveren van 15% (6% overdrachtsbelasting in plaats van 21% btw).

Gevolgen voor administratie

De afschaffing van de integratieheffing kan ook gevolgen hebben voor het inrichten van de administratie. Dit speelt bijvoorbeeld bij woningcorporaties, maar ook bij andere ondernemers. Woningcorporaties en andere ondernemers zullen vanaf 1 januari 2014 onderscheid moeten maken tussen de btw-aftrekbare kosten (bijvoorbeeld nieuwbouw koop) en btw-niet-aftrekbare kosten (bijvoorbeeld nieuwbouwkosten huur).

Btw op personenalarmering

Algemeen

Bij een personenalarmeringsdienst aangesloten personen kunnen bij een calamiteit contact leggen met een alarmcentrale. Deze personenalarmeringsdienst is tot 1 januari 2014 geheel vrijgesteld van btw, maar wordt door het Belastingplan 2014 vanaf 1 januari 2014 beperkt.

Beperking van vrijstelling

In het Belastingplan 2014 is aangegeven dat personenalarmeringsdiensten vanaf 1 januari 2014 alleen nog vrijgesteld van btw zijn als deze diensten worden verricht aan bewoners van bejaardenoorden en andere instellingen voor bejaardenzorg die geen winst beogen.

De hiervoor genoemde instellingen bieden personenalarmeringsdiensten vaak ook aan niet-bewoners aan, daarvoor geldt de vrijstelling vanaf 1 januari 2014 dus niet meer.

Gevolgen voor praktijk

Door de vrijstelling vanaf 1 januari 2014 te beperken tot personenalarmeringsdiensten aan bewoners van instellingen wordt concurrentievervalsing met commerciële aanbieders van personenalarmering opgeheven. Zowel voor bejaardenoorden en andere instellingen voor bejaardenzorg die personenalarmeringsdiensten aanbieden aan niet-bewoners als voor commerciële instellingen geldt dat personenalarmeringsdiensten belast zijn met btw.

In de administratie zal een onderscheid moeten worden gemaakt tussen de opbrengsten van bewoners en de opbrengsten van niet-bewoners. Over de opbrengsten van niet-bewoners is btw verschuldigd.

Tegenover de afdracht van btw staat ook aftrek van btw op inkomende kosten die direct toerekenbaar zijn aan de personenalarmeringsdiensten aan niet-bewoners. Bejaardenoorden en andere instellingen op het gebied van bejaardenzorg zullen meer recht op aftrek van btw krijgen.

Als laatste zal de pro rata voor de aftrek van btw over de algemene kosten voor bejaardenoorden en andere instellingen op het gebied van bejaardenzorg stijgen. Hierdoor krijgen deze instellingen een groter recht op aftrek van btw.

Koop-/aanneemovereenkomst

Algemeen

Door gebruik te maken van koop-/aanneemovereenkomsten was het mogelijk de grond vrijgesteld van btw te leveren (en dus in de overdrachtsbelasting) en vervolgens de nieuwbouw op te leveren belast met btw. Met deze constructie kon een voordeel worden behaald grootte van 15% van de grondprijs (het verschil tussen 6% overdrachtsbelasting en 21% btw).

Belastingplan 2014

Bij koop-/aanneemovereenkomsten is het vanaf 1 januari 2014 niet meer mogelijk de grond vrijgesteld van btw te leveren en vervolgens de nieuwbouw op te leveren belast met btw. Het vervallen van de mogelijkheid gebruik te maken van een koop-/aanneemovereenkomst is een gevolg van een arrest van de Hoge Raad waarin beslist werd dat de overdracht van de grond en de nieuwbouw één belaste levering van een onroerende zaak is.

Gevolgen voor praktijk

Omdat de levering van een onroerende zaak met bijbehorende grond wordt aangemerkt als één belaste levering van een onroerende zaak, is de levering volledig belast met btw.

De wijziging geldt alleen voor die gevallen waarin de grond en de nieuwbouw door dezelfde ondernemer worden (op)geleverd. De constructie kan dus nog wel bereikt worden als de ondernemer die de grond levert een andere ondernemer is die de onroerende zaak oplevert.

Voor lopende bouwprojecten zal een overgangsregeling worden getroffen. De overgangsregeling wordt in een besluit vastgelegd. Ten tijde van het schrijven van dit artikel is nog niet bekend hoe de overgangsregeling zal luiden.

Makelaarsdiensten

Algemeen

Makelaarsdiensten (bemiddeling) kunnen zowel vrijgesteld van btw als belast met btw zijn. Makelaarsdiensten zijn vrijgesteld van btw als de makelaarsdiensten plaatsvinden bij de verkoop van onroerende zaken via aandelentransacties. De verkoop van aandelen is namelijk een btw-vrijgestelde prestatie.

Niet alle makelaarsdiensten zijn vrijgesteld van btw. In de praktijk worden namelijk veel onroerende zaken verkocht zonder dat daarbij sprake is van een aandelenverkoop. Als een makelaar bemiddelt bij de verkoop van onroerende zaken die niet via een aandelentransactie worden verkocht, is de makelaar over zijn makelaarsdienst 21% btw verschuldigd.

Belastingplan 2014

Uit het Belastingplan 2014 komt naar voren dat geen reparatiewetgeving zal worden voorgesteld om dit verschil te voorkomen.

Op grond van de Europese btw-richtlijn kunnen de lidstaten ervoor kiezen om bij de verkoop van aandelen voor de heffing van btw als het ware door de aandelen heen te kijken naar de onderliggende onroerende zaak. In het Belastingplan 2014 geeft het kabinet aan dat zij van deze mogelijkheid geen gebruik wil maken.

Gevolgen voor praktijk

De bemiddeling door een makelaar bij de verkoop van een onroerende zaak via een aandelentransactie blijft vrijgesteld van btw en de bemiddeling door een makelaar zonder aandelentransactie blijft belast met 21% btw.

Conclusie

Het Belastingplan 2014 heeft gevolgen voor ondernemers en voor adviseurs. De afschaffing van de integratieheffing

heeft tot gevolg dat ondernemers en adviseurs voor het einde van 2013 goed in kaart moeten brengen wat de gevolgen zijn voor onder andere lopende bouwprojecten. Moet de ingebruikname uitgesteld worden tot na 1 januari 2014 en wat zijn de gevolgen voor het recht op aftrek van voorbelasting en de pro rata.

Bejaardenoorden en andere instellingen op het gebied van bejaardenzorg zijn vanaf 1 januari 2014 btw verschuldigd over personenalarmeringsdiensten aan niet-bewoners. Dit heeft gevolgen voor het recht op aftrek van voorbelasting en de administratie.

De levering van een onroerende zaak met bijbehorende grond wordt aangemerkt als één belaste levering van een onroerende zaak. Hierdoor zijn constructies met koop-/aaneemovereenkomsten alleen nog mogelijk als de ondernemer die de grond levert een andere ondernemer is die de onroerende zaak levert.

Het verschil in btw-behandeling bij makelaarsdiensten blijft gehandhaafd.

Het Belastingplan 2014 brengt weer genoeg gevolgen mee voor de praktijk.

Geraadpleegd

- Kamerstukken II, 2013-2014, 33 752, nr. 2, Wetsvoorstel Belastingplan 2014; Fida 20135945