



Een ondernemer die leveringen verricht en daarvoor een vergoeding ontvangt, is over die vergoeding in beginsel BTW verschuldigd. In de BTW-wetgeving zijn echter ook een aantal zogenaamde fictieve leveringen opgenomen. De bekendste fictieve levering is zonder twijfel de levering op grond van het huidige artikel 3, derde lid, letter b van de Wet op de omzetbelasting 1968 ("Wet OB"). Vóór 1 januari 2007 was dit onder belastingadviseurs het "beruchte" artikel 3, eerste lid, letter h van de Wet OB. Deze fictieve levering wordt ook vaak aangeduid als integratieheffing.

Op grond van de fictieve levering wordt het gebruik van in eigen bedrijf vervaardigde goederen belast met BTW. Het idee achter de integratieheffing is concurrentievervalsing te voorkomen. De integratieheffing komt dan ook alleen voor bij ondernemers die (deels) vrijgestelde prestaties verrichten. Met andere woorden, de integratieheffing doet zich voor bij ondernemers die de voorbelasting niet of niet volledig kunnen aftrekken.

Welke concurrentievervalsing moet dan voorkomen worden? Een vrijgestelde ondernemer die kant-en-klaar op de vrije markt koopt, is duurder uit dan de vrijgestelde ondernemer die iets zelf vervaardigt. Een vrijgestelde ondernemer kan er bijvoorbeeld voor kiezen om een nieuw pand aan te kopen van een projectontwikkelaar. In die situatie zijn er verschillende partijen bij betrokken die allemaal iets willen verdienen. Als de ondernemer zelf bouwt of een aannemer opdracht geeft om te bouwen, zal hij goedkoper uit zijn en zal ook de BTW-druk lager zijn. Het is namelijk zo dat de integratieheffing ook verschuldigd wordt als de ondernemer een ander laat vervaardigen, maar daarvoor wel stoffen ter beschikking stelt (waaronder grond is begrepen). Kortom, een vrijgestelde ondernemer die een pand laat bouwen op grond die hij reeds in eigendom had, loopt tegen de integratieheffing aan op het moment dat hij het pand in gebruik neemt voor vrijgestelde doeleinden.

Voorafgaand aan de integratieheffing kan alle BTW (die bijvoorbeeld de aannemer op de bouwtermijnen in rekening brengt) worden afgetrokken. Op het moment dat het pand in gebruik genomen wordt, wordt de integratie-BTW verschuldigd over:

- de aankoopprijs van soortgelijke goederen; of
- de (geactualiseerde) voortbrengingskosten.

Soortgelijke onroerende goederen komen in de praktijk niet zo vaak voor. Vandaar dat de integratieheffing meestal over alle voortbrengingskosten wordt berekend. Tot de voortbrengingskosten behoort ook de waarde van de grond die de ondernemer reeds in eigendom had en daarbij maakt het niet uit of de grond was aangekocht met of zonder BTW!

Op basis van uitspraken van het Europese Hof van Justitie is een discussie ontstaan over de wijze van het bepalen van de maatstaf van heffing (de voortbrengingskosten). Moet, zoals in de Nederlandse praktijk, BTW worden geheven over alle voortbrengingskosten of kan worden volstaan met toepassing van deze heffing indien achteraf blijkt dat ten onrechte BTW in aftrek is gebracht. In dat geval wordt de maatstaf van heffing beperkt tot die kosten en investeringen waarvoor (achteraf gezien) ten onrechte aftrek is genoten.

De integratieheffing is vaker aan de orde dan wordt gedacht. De heffing komt niet alleen voor bij ondernemers die uitsluitend vrijgestelde prestaties verrichten zoals huisartsen, banken en onderwijsinstellingen. Maar ook als de ondernemer slechts deels vrijgestelde prestaties verricht, krijgt hij met deze heffing te maken. Dus ook de apotheekhoudende huisarts en de makelaar/ hypotheekadviseur zal bij nieuwbouw van een kantoorpand met deze heffing rekening moeten houden. Ook een projectontwikkelaar kan hier bijvoorbeeld mee te maken krijgen als hij het nieuw gebouwde kantoorpand niet met een optie voor belaste verhuur verhuurd krijgt.