

Integratieheffing

Een integratieheffing is aan de orde als een ondernemer voor de btw een goed vervaardigt in eigen bedrijf en dat goed gebruikt voor bedrijfsactiviteiten waarvoor de ondernemer geen recht op aftrek van voorbelasting heeft. In dat geval wordt de ondernemer geacht een btw belaste levering aan zichzelf te verrichten op het moment dat de ondernemer het goed in gebruik neemt. Aan het Europese Hof van Justitie (EU-Hof) is recent de vraag voorgelegd of de Nederlandse integratieheffing wel verenigbaar is met de Europese btw-wetgeving. Het EU-Hof heeft hierop geantwoord dat de Nederlandse integratieheffing gedeeltelijk in strijd is met het Europese recht. In deze bijdrage wordt allereerst het Nederlandse regime van de integratieheffing behandeld. Daarna wordt ingegaan op het arrest van het EU-Hof.

OMZETBELASTING

Tegengaan concurrentievervalsing

In de Nederlandse wet op de omzetbelasting (Wet OB) is de integratieheffing neergelegd in artikel 3, lid 3, onderdeel b. De integratieheffing is niet zonder reden in de Nederlandse wet gebracht. Het doel van de integratieheffing is om concurrentievervalsing te voorkomen. De bedoeling is om ondernemers die een goed moeten aanschaffen in dezelfde positie te brengen als een ondernemer die het goed in eigen bedrijf vervaardigt.

Werking van de regeling

De integratieheffing werkt als volgt. Gedurende de vervaardiging (zoals bouw) heeft de ondernemer recht op aftrek van voorbelasting op alle kosten die aan hem in rekening worden gebracht, denk hierbij aan de btw op de architect- en bouwkosten. Het voordeel is dat tijdens de bouw een liquiditeitsvoordeel ontstaat. Als het goed in gebruik wordt genomen, komt de integratieheffing om de hoek kijken. Als de ondernemer het goed (mede) gaat gebruiken voor vrijgestelde prestaties, dan moet de ondernemer in het tijdvak van ingebruikname btw afdragen over de voortbrengingskosten van het ver-

vaardigde goed. De voortbrengingskosten bestaan uit alle kosten die nodig zijn om het goed te vervaardigen. Daarbij kan gedacht worden aan de levering van het bestaand gebouw, kosten gemaakt door de architect en kosten van bouwbedrijven, maar ook de aanleg van telefoonkabels, bouwverzekeringen, leges en kosten van bouwbedrijven. Tot de voortbrengingskosten worden alleen die kosten gerekend die zijn opgekomen tot de eerste ingebruikname.

De integratieheffing leidt daardoor tot een btw-nadeel van 21% niet-aftrekbare btw over de voortbrengingskosten waar geen btw op drukt, zoals leges en kosten van personeel.

Voorbeeld

Een ondernemer heeft een stuk grond in eigendom verworven voor € 100.000 (inclusief overdrachtsbelasting). De ondernemer heeft de grond verworven zonder berekening van btw. De ondernemer laat er een bedrijfspand op bouwen, dat de ondernemer voor zijn eigen bedrijf gaat gebruiken. In zijn bedrijf verricht de ondernemer voor 50% belaste prestaties en voor 50% vrijgestelde prestaties, zodat een integratieheffing moet plaatsvinden zodra de ondernemer het pand in gebruik neemt. De aannemer brengt de ondernemer € 200.000 exclusief btw aan bouwkosten in rekening. De btw wat betreft de bouw bedraagt € 42.000 (namelijk 21% x € 200.000). De ondernemer kan deze btw aftrekken, omdat de bouwkosten betrekking hebben op een belaste interne levering.

Op het tijdstip van ingebruikneming moet een integratieheffing plaatsvinden, waarbij de ondernemer btw moet betalen over de maatstaf van heffing, zijnde € 300.000 aan totale voortbrengingskosten (dus 21% x € 300.000 = € 63.000 btw). Van die integratieheffing mag de ondernemer 50% (dus € 31.500) aftrekken, omdat de ondernemer het bedrijfspand gebruikt voor 50% belaste prestaties en 50% niet belaste prestaties.

De werkelijke kosten voor het pand bedragen nu: € 100.000 (waarde grond) + € 200.000 (bouwkosten) + € 31.500 (niet-aftrekbare btw) = € 331.500.

Het bovenstaande voorbeeld is gesimplificeerd. Bij het bepalen van de voortbrengingskosten zal tevens rekening gehouden moeten worden met de onderstaande kosten:

Mevr. mr. C.W. van Vilsteren

directeur van Vilsteren BTW advies BV te Heelsum

- de aanschaffingskosten exclusief btw van de verbruikte materialen, zoals onder andere grond (inclusief overdrachtsbelasting);
- de afschrijvingen die kunnen worden toegerekend aan de vervaardigde goederen;
- de personeelskosten die kunnen worden toegerekend aan de vervaardigde goederen;
- de lonen, honoraria en dergelijke voor het ontwerpen van het goed en voor het toezicht houden op de vervaardiging;
- leges voor vergunningen die nodig zijn voor de vervaardiging;
- de kosten van (bouw)verzekeringen;
- de vergoeding van noodzakelijke beschadiging aan bezittingen van derden die nodig is voor de vervaardiging;
- de kosten van de aansluiting op het gas-, elektriciteit- of waterleidingnet;
- de kosten van de aanleg van telefoonkabels;
- sloopkosten.

Niet tot de voortbrengingskosten behoren:

- eigen winstopslag;
- het deel van de constante algemene kosten dat op de vervaardiging van het goed betrekking heeft;
- de rente die niet tot de constante algemene kosten kan worden gerekend;
- de investeringsheffingen die van overheidswege zijn geheven.

Voorwaarden voor integratieheffing

Om te komen tot een integratieheffing moet voldaan zijn aan twee voorwaarden:

- het goed moet in eigen bedrijf zijn vervaardigd; en
- het goed moet bestemd zijn voor doeleinden waar niet volledig recht op aftrek van voorbelasting voor bestaat.

Het in eigen bedrijf vervaardigen van goederen bestaat uit twee punten, namelijk in eigen bedrijf en vervaardigen.

Eigen bedrijf

Onder in eigen bedrijf vervaardigde goederen vallen ook in eigen bedrijf gebouwde, gewonnen, bewerkte, aangekochte of ingevoerde goederen bij de interne levering.

Vervaardigen

Het begrip vervaardigen is een communautair begrip. Dit houdt in dat het begrip in alle EU-landen hetzelfde moet worden uitgelegd. Het begrip is nader ingevuld door

het EU-Hof. In een zaak, genaamd Van Dijk's Boekhuis (Fida 19850655), heeft het EU-Hof het begrip vervaardigen als 'het voortbrengen van een goed dat tevoren niet bestond'. Er is daardoor slechts sprake van vervaardigen als een opdrachtnemer een nieuw goed maakt door middel van materialen die de opdrachtgever verstrekt aan de opdrachtnemer. Er is sprake van een nieuw goed, aldus het EU-Hof, wanneer de functie volgens de in het maatschappelijk verkeer gangbare opvattingen verschilt van de functie die de verstrekte materialen hadden.

Een wijziging van de functie van een goed is niet voldoende volgens het EU-Hof om te komen tot vervaardiging. De functiewijziging moet verband houden met de verstrekte materialen. Het in de jurisprudentie aan de orde gekomen africhten van een paard valt om die reden niet onder vervaardiging. Ook een verbouwing kan leiden tot een nieuw vervaardigd goed. Bij een verbouwing kan namelijk ook sprake zijn van een vervaardiging als er 'in wezen nieuwbouw' heeft plaatsgevonden. Of daar sprake van is, is een feitelijke vraag. Veranderingen van de uiterlijke kenmerken van het pand kunnen van belang zijn. Maar ook de inwendige veranderingen kunnen een rol spelen. Er is geen sprake van 'in wezen nieuwbouw' bij een verbouwing voor onderhoud en verbetering van het pand.

De integratieheffing komt dus om de hoek kijken als sprake is van vervaardiging van een goed in eigen bedrijf. Gelet op het bovenstaande is daarvan sprake als:

- door de opdrachtgever materialen ter beschikking worden gesteld aan de opdrachtnemer;
- er is sprake van een fysieke ingreep door de opdrachtnemer; en
- de ingreep moet leiden tot een goed waarvan de functie en uiterlijk verschilt van de van de materialen die door de opdrachtgever ter beschikking zijn gesteld.

Op grond van de Nederlandse Wet OB wordt het ter beschikking stellen van stoffen (daar onder grond begrepen) door een vrijgesteld presterende ondernemer aan de opdrachtnemer gelijkgesteld met het in eigen bedrijf vervaardigen van goederen.

Het is niet vereist dat de ondernemer ook eigenaar is van de grond: een vruchtgebruiker, huurder of pachter kan ook grond ter beschikking stellen aan de aannemer.

Bestemmen voor bedrijfsdoeleinden

De integratieheffing is van toepassing als de onroerende zaak daadwerkelijk wordt gebruikt voor de economische activiteiten van een als zodanig handelende belastingplichtige. De zinsnede ‘bestemmen voor bedrijfsdoeleinden’ is niet gemakkelijk en kan leiden tot problemen. Van bestemmen is bijvoorbeeld sprake als goederen zonder btw worden verhuurd. De vraag is dan op welk moment de goederen worden bestemd voor bedrijfsdoeleinden. Is dat op het moment dat de huur begint of op het moment dat de huurder de onroerende zaak daadwerkelijk in gebruik neemt. In de praktijk lijkt er vanuit te worden gegaan dat de onroerende zaak wordt bestemd voor bedrijfsdoeleinden op het moment dat de verhuur aanvangt. Op dat moment wendt de verhuurder de onroerende zaak namelijk daadwerkelijk aan voor zijn verhuuractiviteit en dit is ook het moment waarop sprake is van een integratieheffing. Wanneer een huurder, pachter of vruchtgebruiker in eigen bedrijf een (onroerend)goed heeft vervaardigd of heeft laten vervaardigen is het moment van feitelijke ingebruikname het moment waarop de integratieheffing plaatsvindt.

Het kan ook voorkomen dat een goed voor zowel bedrijfsdoeleinden als voor niet-bedrijfsdoeleinden bestemd wordt. Voor niet-bedrijfsdoeleinden bestemmen is bijvoorbeeld het geval als een goed gebruikt wordt als overheid. Het vervaardigde goed kan dan alleen intern geleverd worden voor zover het bestemd wordt voor bedrijfsdoeleinden.

Voorbeeld

Een stadskantoor is voor 94% bestemd voor niet-bedrijfsdoeleinden (gebruik als overheid), 5% voor belaste en 1% voor btw-vrijgestelde activiteiten. De belaste en de vrijgestelde activiteiten kunnen worden aangemerkt als bedrijfsdoeleinden. Hierdoor kan volgens Hof Den Bosch (Fida 20116429) slechts 6% intern worden geleverd. De A-G (Fida 20123984) heeft bij deze zaak een conclusie geschreven en zij is van mening dat in dit geval wel het gehele stadskantoor intern geleverd wordt. De zaak is daarna bij de Hoge Raad (Fida 20130734) gekomen. De Hoge Raad heeft daarop besloten de vraag voor te leggen aan het EU-Hof. De Hoge Raad wil graag weten of in het geval van het stadskantoor sprake is van een integratieheffing. Bij het schrijven van dit artikel heeft het EU-Hof nog geen uitspraak gedaan.

Gedeeltelijke ingebruikneming

In deze tijd van recessie kan het voorkomen dat een onroerende zaak gedeeltelijk in gebruik wordt genomen, bijvoorbeeld omdat de eigenaar van een kantoorpand alleen een huurder gevonden krijgt voor de onderste twee etages van het kantoorpand. De vraag is dan of alleen de onderstaande twee etages in gebruik worden genomen of dat het gehele kantoorpand, inclusief de leegstaande etages, intern wordt geleverd. De Hoge Raad (Fida 20083570) heeft geoordeeld dat de ‘zelfstandig te gebruiken leegstaande etages’ ook intern geleverd worden bij ingebruikneming van een of meerdere etages van hetzelfde kantoorpand. Helaas waren de partijen in deze zaak het erover eens dat het gehele kantoorpand intern geleverd was op het moment dat de bovenste twee etages in gebruik genomen waren. Hierdoor vormt de Hoge Raad geen oordeel met betrekking tot de juistheid van dit standpunt.

In de rechtspraak uit 2009 en 2011 is wel meer duidelijkheid te vinden met betrekking tot de eerste ingebruikname. Hof Den Haag (Fida 20092325) oordeelt in 2009 dat een afzonderlijk te gebruiken etage kwalificeert als een zelfstandig goed. Volgens het hof moet daardoor per etage worden beoordeeld of die intern geleverd is. Tegen deze uitspraak was cassatie ingesteld. De Hoge Raad (Fida 20111151) heeft in deze procedure geoordeeld dat het gehele pand intern geleverd is en dat van een aparte ingebruikneming van de vierde etage geen sprake kan zijn.

Geen recht op aftrek

Er is alleen sprake van een interne levering als het in eigen bedrijf vervaardigde goed bestemd wordt voor bedrijfsdoeleinden waarvoor geen recht op aftrek van voorbelasting bestaat. Niet-aftrekgerechtigde bedrijfsdoeleinden zijn:

- Economische activiteiten die zijn vrijgesteld op grond van artikel 11 Wet OB. Dit zijn bijvoorbeeld:
 - het verstrekken van onderwijs;
 - het verrichten van medische handelingen;
 - financiële handelingen zoals verzekeringen; en
 - opvang van kinderen in een kinderopvang.
- Prestaties waarop de landbouwregeling, genoemd in artikel 27 Wet OB van toepassing is. Het gaat daarbij om prestaties van landbouwers, veehouders, tuinbouwers en bosbouwers.
- Prestaties waarvoor een aftrekuitsluiting geldt.

Het kan ook voorkomen dat een goed kan worden gebruikt voor belaste en vrijgestelde bedrijfsdoeleinden. Hierbij kan bijvoorbeeld gedacht worden aan de verhuur van een kan-

toorpand. Het kantoorpand kan namelijk zowel vrijgesteld als belast verhuurd worden (door gebruik te maken van de optie belaste verhuur). Om in deze situatie een kostprijsverhogende interne levering te voorkomen, is het advies om het goed eerst in gebruik te nemen voor belaste bedrijfsdoeleinden (in dit geval belaste verhuur van het kantoorpand) en pas na het tijdvak van ingebruikname te bestemmen voor niet-afbrekrechtigde bedrijfsdoeleinden. Deze handelswijze is op grond van de Nederlandse rechtspraak toegestaan.

Strijd met Europees recht?

De vraag is of de Nederlandse integratieheffing wel verenigbaar is met de Europese btw-wetgeving. De Hoge Raad (Fida 20112222) heeft deze vraag voorgelegd aan het EU-Hof.

De zaak

Een gemeente laat natuurgrasvelden vervangen door kunstgrasvelden. De velden worden – zonder btw – verhuurd aan diverse sportverenigingen. Bij de verkrijging van de velden is aan de gemeente geen btw in rekening gebracht en heeft de gemeente geen btw in aftrek gebracht. Bij de oplevering van de kunstgrasvelden brengt de leverancier btw in rekening aan de gemeente. De inspecteur is van mening dat de ingebruikneming van het kunstgrasveld kwalificeert als een integratieheffing en legt vervolgens een naheffingsaanslag btw op. De gemeente is het niet eens met de btw-heffing.

Oordeel EU-Hof

Volgens het EU-Hof (Fida 20126515) is de Nederlandse integratieheffing als zodanig niet in strijd met de Europese btw-richtlijn. De waarde van de grond en de kosten van aanleg/bouw (in dit geval) sportvelden is volgens het EU-Hof het juiste bedrag waarover btw ter zake van de integratieheffing moet worden voldaan. Er mag echter geen btw-heffing plaatsvinden over de waarde van bestanddelen die ter beschikking zijn gesteld en waarover in een eerder stadium al btw is betaald. Met andere woorden, als een ondernemer bouwt op grond die hij ooit heeft aangekocht met btw en welke btw de ondernemer destijds niet heeft kunnen aftrekken dan behoort de waarde van de grond niet tot de maatstaf van heffing voor de integratieheffing. Dit kan zich ook voordoen als de grond in het verleden al in de heffing is betrokken middels een integratieheffing. De zaak is terugverwezen naar de Hoge Raad. De Hoge Raad moet nog arrest wijzen.

Uit de uitspraak blijkt dat de Nederlandse integratieheffing op zich niet strijdig is met de Europese btw-richtlijn. Onder-

nemers die op eigen (al dan niet recent aangeschafte) grond nieuwe gebouwen realiseren en deze gebouwen gebruiken voor van btw vrijgestelde activiteiten, zullen worden geconfronteerd met de integratieheffing. Hierbij zal van geval tot geval moeten worden nagegaan of over de grond btw moet worden geheven.

In de afgelopen jaren hebben veel ondernemers, waaronder gemeenten en woningcorporaties, bezwaren ingediend tegen een aangegeven integratieheffing. In afwachting van de uitkomst van deze procedure heeft de Belastingdienst de beslissing op deze bezwaren in veel gevallen uitgesteld. De Belastingdienst zal deze bezwaren vermoedelijk afwikkelen zodra de Hoge Raad in deze zaak een eindspraak heeft gedaan.

Afsluiting

In dit artikel hebben wij aangegeven wat de werking van de integratieheffing is, waarom de integratieheffing in de Nederlandse wet is opgenomen en wat de gevolgen zijn van de integratieheffing. Wij hebben daarbij ook aandacht besteed aan de mogelijke strijdigheid van de Nederlandse integratieheffing met de Europese btw-wetgeving. Het EU-Hof heeft geoordeeld dat de Nederlandse integratieheffing als zodanig niet in strijd is met de EU-wetgeving.

Geraadpleegd

- HvJ EG 14 mei 1985, nr. 139/84; Fida 19850655
- HvJ EG 29 april 2004, nr. C-478/01; Fida 22041430
- HvJ EG 29 april 2004, nr. C-7/02; Fida 20041431
- HvJ EG 30 maart 2006, nr. C-184/04; Fida 20042494
- HvJ EG 1 juni 2006, nr. C-233/05; Fida 20052757
- HR 12 september 2008, nr. 43011; Fida 20083570
- Rechtbank Breda 13 januari 2009, nr. 07/2988; Fida 20091254
- Hof Den Haag 8 mei 2009, nr. BK-08/00360; Fida 20092325
- Hof Den Haag 26 juni 2009, nr. BK-08/00332; Fida 20092740
- Hof Den Haag 29 juni 2009, nr. BK-08/00334; Fida 20092741
- Hof Den Haag 4 december 2009, nr. BK-09/0015; Fida 20100642
- HR 19 november 2010, nr. 08/01021; Fida 20105611
- HR 13 mei 2011, nr. 09/03108; Fida 20112222
- Hof Den Bosch 9 september 2011, nr. 09/00614; Fida 20116429
- HR 7 oktober 2011, nr. 09/02214; Fida 20111151
- A-G Van Hilten 12 juni 2012, nr. 11/04457; Fida 20123984
- HvJ EU 8 november 2012, nr. C-299/11; Fida 20126515
- HR 1 februari 2013, nr. 11/04457; Fida 20130734