

mr. C.W. (Carola) van Vilsteren

Opmerkelijke uitspraak integratieheffing

Ondernemers die (deels) vrijgesteld zijn van BTW kunnen geen (of slechts gedeeltelijk) BTW aftrekken die andere ondernemers hen in rekening brengen. Denk hierbij bijvoorbeeld aan vrijgestelde verhuur of gebruik door een huisarts, tandarts, fysiotherapeut, kinderopvang, uitvaaronderneming, assurantietussenpersoon en dergelijke. Voor deze ondernemers lijkt het goedkoper om zelf te vervaardigen in plaats van kant-en-klaar kopen omdat dan alleen BTW drukt op de materiaalkosten. Om dit voordeel te niet te doen, is de integratieheffing in het leven geroepen. Van alle heffingen in de BTW is de integratieheffing waarschijnlijk wel de meest becommentarieerde heffing. Veel ondernemers ervaren deze heffing als onterecht en onredelijk. Het Gerechtshof in Den Haag heeft op 26 juni jongstleden geoordeeld dat de Nederlandse integratieheffing in strijd is met de Europese BTW-Richtlijn. Hoewel de staatssecretaris van Financiën tegen deze uitspraak in cassatie is gegaan, lijkt een grote bron van inkomsten voor de Schatkist verloren te gaan. Aangezien de integratieheffing per saldo neerkomt op 19% van de grondwaarde kan met een simpele rekensom worden berekend dat dit een grote strop is voor de Belastingdienst. Daarentegen is het een voordeel voor alle ondernemers die vrijgestelde prestaties verrichten en die vastgoed bouwen op eigen grond. Zolang echter niet zeker is wat de uitspraak zal zijn van de Hoge Raad en onduidelijkheid blijft bestaan over de integratieheffing en de bijbehorende maatstaf van heffing is het verstandig om bezwaar te maken tegen de integratieheffing. Dit om alle rechten te behouden. Hierbij kan worden verwezen naar de uitspraken van het Gerechtshof in Den Haag.

Wat houdt de integratieheffing in?

Het idee achter de integratieheffing is het voorkomen van concurrentievervalsing. De vrijgestelde ondernemer die zelf vervaardigt, is goedkoper uit dan de vrijgestelde ondernemer die kant-en-klaar op de vrije markt koopt. Als een ondernemer bijvoorbeeld een nieuw pand koopt van een projectontwikkelaar zijn daar verschillende partijen bij betrokken die allemaal iets willen verdienen. Met andere woorden, de prijs is hoger en ook het niet aftrekbare BTW-bedrag. Als de ondernemer daarentegen het pand zelf bouwt (of laat bouwen) is hij dus een stuk goedkoper uit.

De integratieheffing is ook verschuldigd als de vrijgestelde ondernemer een ander laat bouwen, maar hiervoor zelf goederen ter beschikking stelt (bijvoorbeeld de grond waarop gebouwd wordt). Stel een ondernemer heeft grond aangekocht met 6% overdrachtsbelasting en hierop laat hij vervolgens bouwen. Dit is goedkoper dan wanneer de ondernemer het pand en bijbehorende grond aankoopt van een projectontwikkelaar. De projectontwikkelaar moet namelijk ook 19% BTW berekenen over de waarde van de grond. Deze voordelen worden door de integratieheffing teniet te gedaan door integratieheffing te berekenen op het moment dat het pand in gebruik genomen wordt.

Let op: De integratieheffing doet zich alleen voor bij ondernemers die de voorbelasting niet of niet volledig kunnen aftrekken. Met andere woorden de integratieheffing komt alleen voor bij ondernemers die (deels) vrijgestelde prestaties verrichten.

Hoe wordt de integratieheffing berekend?

Ter verduidelijking hieronder een voorbeeld.

Situatie 1: een apotheekhoudend huisarts (aftrekrecht 50%) koopt een kant-en-klaar nieuwbouw pand (inclusief bijbehorende grond) voor € 700.000 + € 133.000 BTW. De huisarts kan € 66.500 aftrekken.

Situatie 2: de huisarts laat bouwen op eigen grond en krijgt van de aannemer in totaal € 450.000 + € 85.500 BTW in rekening gebracht. De huisarts kan € 42.750 aftrekken en zou dus een BTW-voordeel hebben van € 23.750. De integratieheffing verkleint dit voordeel, zo zal blijken als hierna de integratieheffing wordt berekend.

Alle BTW, die bijvoorbeeld de aannemer op de bouwtermijnen in rekening brengt, kan voorafgaand aan de integratieheffing worden afgetrokken. De integratie-BTW is verschuldigd over de aankoopprijs van soortgelijke goederen of de (geactualiseerde) voortbrengingskosten op het moment dat het pand in gebruik genomen wordt.

De integratieheffing wordt meestal over alle voortbrengingskosten berekend aangezien in de praktijk soortgelijke onroerende zaken niet zo vaak voorkomen. Onder de voortbrengingskosten vallen 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!

Voor de berekening van de voortbrengingskosten van onroerende zaken moet rekening worden gehouden met de volgende kosten:

- 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:

- de 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.

Niet alleen nieuwbouw kan leiden tot integratieheffing maar ook een ingrijpende verbouwing kan zoals aangegeven in sommige situaties leiden tot een integratieheffing. Dit doet zich voor als sprake is van een zodanig ingrijpende verbouwing dat een nieuw onroerend goed is ontstaan. Dit kan zich voordoen als bijvoorbeeld de functie van het gebouw wijzigt, of als de uiterlijke verschijning is veranderd. Een andere indicatie kan zijn de kosten van de verbouwing ten opzichte van de waarde van het pand. Een voorbeeld uit de rechtspraak gaat over een kerkgebouw dat inwendig ingrijpend werd verbouwd voor de uitoefening van een huisartsenpraktijk. Deze verbouwing leidde volgens de rechter tot een nieuw vervaardigd gebouw en dus (aangezien het een huisartsenpraktijk betrof) tot een integratieheffing. Het kan dus zijn dat door de verbouwing een pand ontstaat dat tevoren niet ontstond. De verbouwing resulteert dan in de vervaardiging van een nieuw pand. Om te bepalen of een verbouwing leidt tot een vervaardiging kunnen wijzigingen in uiterlijk en/of functie als criteria gelden. Een integratieheffing doet zich dus ook voor als een verbouwing tot een nieuw vervaardigd pand leidt en dat pand vervolgens in gebruik wordt genomen voor vrijgestelde prestaties.

Vervolg voorbeeld.

De apotheekhoudend huisarts heeft een stuk grond in eigendom ter waarde van € 200.000. De grond is destijds zonder BTW aangekocht. Op deze grond laat de huisarts een nieuwe praktijkruimte bouwen voor een bedrag van € 450.000 (excl. BTW). De BTW op de bouwkosten ad € 85.500 kan de huisarts volledig aftrekken.

Als de huisarts het pand in gebruik gaat nemen, moet BTW worden betaald over de voortbrengingskosten: $19\% \times (\text{€ } 200.000 + \text{€ } 450.000) = \text{€ } 123.500$. Als we veronderstellen dat 50% van het pand gebruikt wordt voor de apotheekactiviteiten, dan kan de huisarts € 61.750 van de integratie-BTW aftrekken. Resteert een bedrag van € 61.750 dat door de huisarts op aangifte moet worden voldaan. Het BTW-voordeel ten opzichte van kant-en-klaar kopen is nu verkleind tot € 4.750.

De integratieheffing heeft dus tot gevolg dat BTW is verschuldigd over grond of over een pand die men al lang in bezit had of heeft aangekocht zonder BTW. De vraag is of het op deze wijze bepalen van de heffing juist is. Of moet de heffing meer worden gezien als een correctie van de, naar achteraf blijkt, ten onrechte in aftrek gebrachte BTW? In bepaalde situaties kan de ondernemer een pand bouwen om dit te gaan gebruiken voor belaste activiteiten. Het kan echter voorkomen dat het beoogde belaste gebruik door omstandigheden wijzigt in vrijgesteld gebruik. De BTW die gedurende de bouw is opgekomen, is dan ten onrechte in aftrek gebracht en kan op grond van deze heffing worden gecorrigeerd. De heffing over eigen grond of andere kosten die zonder BTW zijn afgenomen kan dan achterwege blijven.

Het Hof Den Haag heeft inmiddels dus beslist dat de integratieheffing zoals deze in Nederland wordt toegepast een ruimere werking heeft dan de Richtlijn toestaat en is van mening dat slechts een correctie hoeft te worden gemaakt voor zover de voorbelasting in aftrek is gebracht.

Uitspraak Gerechtshof Den Haag

Door twee gemeenten is een beroepsprocedure tegen de integratieheffing gestart. Volgens deze gemeenten is de Nederlandse integratieheffing in strijd met de Europese BTW-richtlijn. De integratieheffing is volgens deze gemeenten niet bedoeld om concurrentievervalsing te voorkomen, maar enkel om ten onrechte teruggevraagde BTW terug te betalen. Het Hof Den Haag heeft onlangs uitspraak hierin gedaan en de gemeenten zijn door het Gerechtshof in het gelijk gesteld. Volgens het Gerechtshof is de Nederlandse wet inderdaad in strijd met de Europese BTW-richtlijn. Zoals verwacht is de staatssecretaris tegen deze uitspraak in cassatie gegaan. De Belastingdienst lijkt door deze uitspraak een belangrijk middel om BTW te heffen kwijt te raken. Naar alle waarschijnlijkheid loopt de opbrengst van de integratieheffing namelijk in de vele tientallen miljoenen euro's. De uitspraak is daarentegen een enorme lastenverlichting voor alle BTW-vrijgestelde ondernemers die vastgoed bouwen op eigen grond of een bestaand pand ingrijpend verbouwen. Voor hun is de integratieheffing namelijk niet meer van toepassing.

Het is nu afwachten wat de Hoge Raad, al dan niet na het stellen van prejudiciële vragen aan het Europese Hof van Justitie, beslist. Totdat de Hoge Raad een beslissing heeft genomen, blijft onduidelijkheid bestaan. Het is verstandig om tot het moment dat er meer duidelijkheid bestaat bezwaar te maken tegen de integratieheffing zodat alle rechten worden behouden.

Let op: Bejaardentehuizen, ziekenhuizen en woningcorporatie mogen tot op heden afzien van de integratieheffing. Deze goedkeuring staat echter onder druk van Brussel. Maar door deze uitspraak is dit minder relevant.

Voor wie geldt de integratieheffing?

De integratieheffing komt vaker aan de orde dan wordt gedacht. De integratieheffing geldt voor ondernemers die vrijgestelde prestaties verrichten. Tevens komt de integratieheffing ook voor bij eigenaren die binnen het eigen bedrijf vervaardigde nieuwbouw vrijgesteld van BTW gaan verhuren en landbouwers die de landbouwregeling toepassen. De ondernemer krijgt ook met de integratieheffing te maken als hij slechts deels vrijgestelde prestaties verricht. De apotheekhoudende huisarts en de makelaar / hypotheekadviseur zal bij nieuwbouw van een kantoorpand dus ook rekening moeten houden met de integratieheffing. Ook een projectontwikkelaar kan hier mee te maken krijgen als hij bijvoorbeeld het nieuw gebouwde kantoorpand niet met een optie voor belaste verhuur verhuurd krijgt.

Conclusie

De integratieheffing is van alle heffingen in de BTW waarschijnlijk wel de meest becommentarieerde heffing. Deze heffing wordt door veel ondernemers als onterecht en onredelijk ervaren. Het zal veel ondernemers dan ook deugd doen dat het erop lijkt dat het tijdperk van de integratieheffing ten einde loopt. Het einde van de integratieheffing betekent voor de schatkist een enorm verlies maar daarentegen voor alle BTW-vrijgestelde ondernemers die vastgoed bouwen op eigen grond of een bestaand pand ingrijpend verbouwen, is de uitspraak een enorme lastenverlichting. De staatssecretaris is zoals verwacht in cassatie gegaan tegen de uitspraak. De verwachting is dat de Hoge Raad besluit om prejudiciële vragen te stellen aan het Europese Hof van Justitie aangezien het volgens het Gerechtshof in Den Haag om een vermeende strijdigheid met de Europese BTW-wetgeving gaat. Belangrijk is dan ook om te bepalen welke handelswijze

verstandig is. Gedurende de bouw geen BTW in aftrek brengen voor zover sprake is van vrijgesteld gebruik van het te bouwen pand om vervolgens bij ingebruikname bezwaar te maken tegen de heffing die wordt bepaald over de onbelaste kosten en grond. Of is het in verband met de financiering aantrekkelijk om de volledige BTW wel in aftrek te brengen om vervolgens de heffing in aangifte op te nemen en bezwaar te maken tegen de eigen aangifte. Het is dan ook verstandig om bezwaar te maken tegen de integratieheffing. Bij het maken van bezwaar kan een beroep worden gedaan op de procedure bij de Hoge Raad naar aanleiding van de uitspraken van Gerechtshof Den Haag.