

ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM
Faculteit der Economische Wetenschappen
Master thesis

Nadruk verboden

Houdbaarheid en wenselijkheid van de integratieheffing

Newien Gangadin
Studentnummer 163054
Begeleider: prof. dr. R.N.G van de Paardt
Rotterdam, 2011

Inhoud

Inleiding	2
1 Achtergrond van de integratieheffing.....	6
1.1 De Europese Unie.....	6
1.2 Doel van de integratieheffing	9
2 De regeling in Wet OB 1964.....	13
2.1 Voorwaarden voor toepassing van de regeling.....	13
2.2 Geen volledige aftrek van voorbelasting.....	14
2.3 In eigen bedrijf vervaardigd	14
2.4 Bestemmen voor bedrijfsdoeleinden	16
2.5 Werking van de Regeling	18
2.6 Maatstaf van heffing	28
2.6.1 Gehuurde of gepachte de grond.....	32
3 De nationale regeling voor de integratieheffing in relatie tot de richtlijn	35
3.1 Inleiding.....	35
3.2 Ondernemer versus belastingplichtige.....	36
3.3 Beperkte implementatie	36
3.4 In opdracht laten vervaardigen onder ter beschikkingstelling van stoffen	37
3.4.1 Beroepsprocedure bij de rechtbank	39
3.4.2 Hoger beroep Hof 's-Gravenhage	41
3.4.3 Visie AG van Hilten.....	42
3.4.4 Cassatie Hoge Raad.....	45
3.4.5 Eigen visie richtlijnconformiteit.....	46
4 Relevantie van de integratieheffing.....	49
4.1 Richtlijnconformiteit	49
4.2 Overkill	49
4.3 Intrekking keuzeregeling mededeling 26	56
4.4 Geen integratieheffing bij interne diensten	57
4.5 De integratieheffing in andere lidstaten.....	58
4.5.1 België	58
4.5.2 Duitsland	59
4.5.3 Verenigd Koninkrijk	60
5 Afschaffen of handhaven	60
5.1 Ruime visie.....	60
5.2 Strijdigheid met de btw-richtlijn.....	61
5.3 Wenselijkheid	64
6 CONCLUSIE	66
Literatuurlijst.....	70

Inleiding

De omzetbelasting, ook wel btw genoemd, is een algemene indirecte verbruiksbelasting¹ in de lidstaten van de Europese Unie. Het doel van deze belasting is de consumptie van de particuliere verbruiker te belasten. De term verbruiksbelasting geeft aan dat alleen het verbruik dient te worden belast. De belasting drukt op de verbruiker en dat is “de consument”. De consument is degene die uiteindelijk de omzetbelasting betaalt. De belastingplichtige voor de Nederlandse Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB 1968) is echter de ondernemer. De omzetbelasting wordt geheven volgens het stelsel van de belasting op toegevoegde waarde. De ondernemer is belasting verschuldigd over de totale omzet vermenigvuldigd met het tarief² en kan voorbelasting, de btw die ondernemer heeft betaald aan zijn leveranciers, daarvan aftrekken. De ondernemer berekent de belasting in de prijs van het product die uiteindelijk door de consument wordt betaald. De ondernemer fungeert hierin als “het incassobureau” van de fiscus en is belast met de heffing en de afdracht van de aan de consument in rekening gebrachte omzetbelasting. De belastbare feiten voor deze belasting zijn de levering van goederen en diensten, intracommunautaire transacties en invoer.³ Er zijn echter ook vrijstellingen in de btw.

Voor internationale transacties kennen we in de btw de plaatsbepalingsregels⁴. Slechts als bepaald kan worden dat op basis van deze regels de heffing in Nederland plaatsvindt kan er in Nederland ook daadwerkelijk belasting worden geheven. Is de plaats van de prestatie in het buitenland gelegen, dan is heffing in Nederland niet meer aan de orde, maar moet er gekeken worden naar de buitenlandse wetgeving of daar nog wellicht btw wordt geheven. De maatstaf van heffing voor deze belasting is over het algemeen de vergoeding⁵.

Vrijstellingen in de btw zijn vaak nadelig voor de ondernemer, omdat de consequentie van vrijgestelde prestaties is dat de ondernemer geen recht op aftrek van voorbelasting heeft voor deze prestaties.

Indien een ondernemer die vrijgestelde prestaties verricht een goed dat kant-en-klaar is inkoop kan hij de btw niet in aftrek brengen, doordat hij geen aftrekrecht heeft als hij het

¹ Er wordt echter aangesloten bij de besteding, en die ligt over het algemeen eerder dan het verbruik.

² De Wet OB 1968 kent verschillende tarieven, zie art. 9.

³ Art. 1, 3, 4, 17a, 18 en 37d Wet OB 1968.

⁴ Art 5,6,17b en art. 18 Wet OB 1968, en ook uitvoer hoort hier bij zie tabel II, post a2.

⁵ Art. 8 Wet OB 1968.

ingekochte product (uitsluitend) gebruikt voor vrijgestelde prestaties.– Daardoor wordt de btw een kostprijsverhogende factor. In dat geval zou hij ervoor kunnen kiezen om het goed zelf te vervaardigen en zou zodoende over bepaalde kostprijscomponenten, waarop in beginsel geen btw drukt, geen btw betalen. Door de beperking van het aftrekrecht ontstaat er voor de ondernemer een verschil in btw-druk tussen de situatie dat de ondernemer goederen kant en klaar inkoopt en de situatie dat hij diezelfde goederen zelf zou vervaardigen. Om een gelijkheid⁶ te krijgen tussen deze twee situaties heeft de wetgever een fictieve interne levering in art. 3 lid 3 onderdeel b jo. lid 9 Wet OB 1964 opgenomen. De ondernemer wordt in dit geval geacht het goed aan zichzelf te leveren. Deze fictieve interne levering wordt ook wel integratieheffing genoemd. De integratieheffing is bedoeld om de btw niet beslissend te laten zijn of een ondernemer iets zelf gaat vervaardigen of iets gaat aankopen dat kant-en-klaar is. De btw mag geen incentive zijn om te gaan doe-het-zelven is de gedachte achter deze fictieve levering in de btw. -Alleen een ondernemer die goederen zelf vervaardigd of onder terbeschikkingstelling van stoffen deze goederen door een ander laat vervaardigen en vervolgens deze goederen gaat gebruiken voor prestaties waarvoor geen recht op (volledige) aftrek van voorbelasting bestaat kan deze heffing krijgen. Er vindt dan een heffing plaats over de voortbrengingskosten. Er bestaat dan wel recht op aftrek van btw op de kosten die voor die vervaardiging gemaakt worden.

De integratieheffing dateert al uit de wet OB 1954, dat is voordat we onze huidige Wet OB 1968 kenden, en nu wordt voor het eerst het bestaansrecht hiervan van ter discussie gesteld in de literatuur. De aanleiding daarvoor is de uitspraak van Hof Den Haag⁷. In die uitspraak stelt het Hof dat de integratieheffing deels in strijd is met de btw-richtlijn⁸. Het Hof Den Haag is van mening dat de integratieheffing zoals deze in de Nederlandse regeling is geformuleerd wel kan maar dat de grond (die ter beschikking werd gesteld door de eigenaar om te laten bebouwen door een bouwbedrijf) niet tot de maatstaf van heffing gerekend mag worden. De AG van Hilten heeft in deze zaak een conclusie⁹ genomen. Zij is van mening dat de richtlijn een rechtvaardiging biedt om de regeling voor de integratieheffing zo te lezen zoals die in de Nederlandse wet OB 1968 is geformuleerd en zij is daarom van mening dat de Nederlandse regeling niet in strijd is met de btw-richtlijn. Volgens haar hoort ook de grond bij de maatstaf van heffing voor de integratieheffing. De Hoge Raad heeft inmiddels inzake deze

⁶ In hoofdstuk 1 komt aan de orde dat deze gelijkheid niet volledig bereikt kan worden met de integratieheffing.

⁷ Hof Den Haag 26-06-2009, nrs. 08/00332 en 08/00334, VN 2009/49.1.2.

⁸ Btw-richtlijn van de Raad van 28 november 2006, nr. 2006/112/EG, V-N 2007/3.6.

⁹ Conclusie A-G Van Hilten 3 mei 2010, nr 09/03108, V-N 2010/33.21

casus prejudiciële vragen gesteld aan het Hof van Justitie¹⁰. De Hoge Raad vraagt het Hof van Justitie of de bepaling van integratieheffing¹¹ überhaupt toepassing vindt indien de vervaardiging door een derde plaatsvindt. Daarnaast vraagt de Hoge Raad of, indien in voorgenoemde situatie de integratieheffing toepassing is, mag worden geheven over de waarde van de grond, die reeds in het eigendom was van de belastingplichtige en over welke waarde (van de grond) niet eerder btw in aftrek is gebracht.

Echter als het Hof van Justitie het oordeel van het Hof Den Haag bevestigt en oordeelt dat de integratieheffing niet op de grond van toepassing kan zijn dan is eigenlijk ongeveer 80% van het belang van de integratieheffing verdwenen¹² en in dat geval blijft er maar weinig over om over te heffen. Het effect van de integratieheffing is dan erg gering en deze kan in dat geval misschien beter afgeschaft worden. De grond is naast de loonkosten van de werknemers van de ondernemers die vervaardigen het grootste bestanddeel waarover wordt geheven bij de integratieheffing. Als de grond wel tot de maatstaf van heffing behoort is, dan is er nog onduidelijkheid over de vraag of het gaat om alle grond of moet er dan misschien alleen gecorrigeerd worden voor die gedeelten van de grond ter zake waar geen btw in rekening is gebracht?

Bovendien hebben de lidstaten op grond van art. 18 van de btw-richtlijn een keuze om een dergelijke integratieheffing in te voeren. Nederland kan dus ook ervoor kiezen om de integratieheffing af te schaffen. De Europese Unie kent momenteel de volgende lidstaten¹³, te weten: België, Bulgarije, Cyprus, Duitsland, Denemarken, Estland, Finland, Frankrijk, Griekenland, Hongarije, Ierland, Italië, Letland, Litouwen, Luxemburg, Malta, Nederland, Oostenrijk, Polen, Portugal, Roemenië, Slowakije, Slovenië, Spanje, Tsjechië, Verenigd Koninkrijk, Zweden. De volgende lidstaten hebben gekozen voor een dergelijke regeling in te voeren: België, Tsjechië, Denemarken, Finland, Frankrijk, Luxemburg, Nederland, Portugal, Spanje en Zweden. De overige lidstaten hebben ervoor gekozen om een dergelijke regeling niet in te voeren. Uit het feit dat er zoveel lidstaten zijn die niet hebben gekozen om een dergelijke regeling in te voeren kan wellicht worden afgeleid dat de ratio van een dergelijke regeling op basis van artikel 18 van de BTW richtlijn wellicht gering is.

Vanwege de discussie over de eventuele strijdigheid van de integratielevering met btw-richtlijn, de rechtvaardigingsgrond ervan, alsmede de in de richtlijn gegeven

¹⁰ HR 13 mei 2011, nr. 09/03108, LJN: BM6699.

¹¹ Hiermee wordt bedoeld volgens de richtlijn bepaling voor de integratieheffing.

¹² In hoofdstuk zal dit met een voorbeeld nader toegelicht worden.

¹³ VAT Law link

keuzemogelijkheid voor lidstaten om deze heffing al dan niet in te voeren kom ik tot de volgende onderzoeksvraag voor deze scriptie:

“Is de huidige integratieheffing in Nederland wenselijk en houdbaar in het licht van de btw-richtlijn.”

Opbouw van het onderzoek

Om een antwoord te kunnen geven op de centrale onderzoeksvraag wordt in deze scriptie stilgestaan bij de volgende deelvragen:

- 1) Wat is de reden geweest van de invoering van de integratieheffing?
 - 1a) Wat zijn de voorwaarden voor de toepassing van de regeling?
 - 1b) Hoe werkt de regeling uit in Nederland?
- 2) Is de Nederlandse regeling in strijd met de btw-richtlijn?
- 3) De regeling vergeleken met andere lidstaten.
- 4) Is het wenselijk dat de integratieheffing wordt afgeschaft in Nederland?

1 Achtergrond van de integratieheffing

1.1 De Europese Unie

Met de Europese Gemeenschap van Kolen en Staal zijn in 1951 de Benelux samen met Frankrijk, Duitsland en Italië begonnen met de Europese samenwerking. Vervolgens kregen we in 1958 de Europese Economische Gemeenschap. Slechts een economische gemeenschap vonden de lidstaten in de loop der jaren te beperkt. Er werd beoogd om ook een politieke en monetaire samenwerking te verwezenlijken. In de jaren daarna zijn er nog een aantal andere verdragen¹⁴ gesloten tussen de lidstaten.¹⁵ Per 1 december 2009 is het verdrag van Lissabon gesloten. Dit heeft geleid tot het verdrag betreffende de Werking van de Europese Unie (VwEU). Het voornaamste doel van de Europese Unie is verzorgen van een gemeenschappelijke of interne markt waarbinnen eerlijke concurrentie mogelijk is. De achterliggende gedachte is dat met de Europese Unie beoogd wordt om een tegenwicht te bieden tegen Amerika, Japan en andere grote economieën. Positieve integratie gaat over het idee om samen een groep te vormen. Binnen de Europese Unie wordt deze positieve integratie in de literatuur onderscheiden door een drietal bronnen binnen het Europese recht, te weten:

I) Primaire bronnen:

- Verdrag betreffende de Europese Unie (VEU);
- Verdrag betreffende de Werking van de Europese Unie (VwEU);

II) Secundaire bronnen:

- Verordeningen:

Een verordening kent een rechtstreekse werking en hoeft niet te worden geïmplementeerd in de nationale wet van de lidstaten;

- Richtlijnen:

Richtlijnen hebben een rechtstreekse werking, maar moeten wel geïmplementeerd worden in de nationale wet van de lidstaten. Op het moment dat een richtlijn niet tijdig of onjuist is geïmplementeerd in de nationale wet kan een burger zich alsnog beroepen de richtlijn indien hij daarvan schade heeft ondervonden.

- Beschikkingen:

Een beschikking is slechts afdwingbaar voor degene aan wie deze beschikking is gericht.

¹⁴ Zoals: EURATOM (1958), EVA (1960), EER- verdrag (1994)

¹⁵

III) Soft Law¹⁶:

- Aanbevelingen;
- Mededelingen;
- Gedragscodes;
- Algemene beginselen.

Daarnaast kennen we nog de arresten van het Europese Hof van Justitie. Indien door het Hof wordt geoordeeld dat de nationale wet niet in overeenstemming is met de richtlijn moet de nationale wetgever haar desbetreffende wet aanpassen.

Harmonisatie van belastingwetten tussen de lidstaten is een belangrijk middel om een interne markt tot stand te brengen. Op fiscaal terrein is er over het algemeen op Europeesrechtelijk niveau weinig geregeld. Indien er op Europees niveau fiscale regelgeving wordt getrokken, dan moet dit gebeuren met unanimiteit van de lidstaten¹⁷. Een paar jaar geleden is de unanimiteit in het EG-verdrag voor een aantal rechtsgebieden afgezwakt. Op fiscaal terrein is deze unanimiteit echter gehandhaafd. Met 27 Lidstaten is die unanimiteit heel moeilijk te bereiken. Indien een lidstaat de belastingheffing uit handen geeft aan de Europese Commissie, betekent het dat zij voor de ontvangstenkant van haar begroting de macht kwijt raakt. Dan wordt er in Brussel in geringe of ruime mate bepaald hoe het fiscale systeem in elkaar zit. Als een lidstaat de ontvangstenkant van de begroting zodoende uit handen geeft dan betekent het dat zij niet precies weet wat ze binnenkrijgt aan belastingopbrengsten en kan zij het ook niet sturen, want dat gebeurt dan in Brussel. Dat betekent dat een lidstaat ook de grip op de uitgavenkant van haar begroting kwijt is. Voor de lidstaten is dat funest. Dat is de reden dat er tot op de dag van vandaag vastgehouden wordt aan de unanimiteitseis.

Bij indirecte belastingen ligt het echter anders. Voor de omzetbelasting kennen we een sterk gecoördineerd systeem binnen de Europese unie. Er is namelijk heel veel geregeld door de btw-richtlijn. Indien er wijziging moet worden aangebracht in de btw-richtlijn moet dat met zekere unanimiteit. De reden waarom die unanimiteit bij de btw wel bereikt kan worden is dat de belasting op goederen het meest verstorend is bij grensoverschrijdende situaties. Stel dat België een heel ander btw-systeem zou hebben als Nederland en de tarieven zouden heel ver uiteen lopen. Dan is het te verwachten dat de goederen

¹⁶ Op deze bronnen zal in deze scriptie niet verder worden ingegaan.

¹⁷ Art. 113, 114 en 115 VwEU.

allemaal over de grens zullen stromen bij het hanteren van verschillende btw-systemen. Dit potentieel versturende effect van belasting op goederen en diensten maakt de tendens om dit te verkleinen. Daarom wordt op dat gebied redelijk samengewerkt door de lidstaten.

Art. 113 VwEU ziet erop dat de indirecte belastingen worden geharmoniseerd in de mate waarop dat nodig is voor de werking van de interne markt.¹⁸ Hiertoe zijn in 1967 de zogenaamde Eerste¹⁹ en Tweede richtlijn²⁰ ingevoerd. In de Eerste richtlijn is bepaald dat binnen de lidstaten omzetbelasting geheven moest worden volgens een gemeenschappelijk stelsel van “belasting over toegevoegde waarde²¹”(btw). Hiervóór werd er in de meeste lidstaten omzetbelasting geheven volgens een cumulatief cascadestelsel. Lidstaten moesten volgens de Eerste richtlijn hun toenmalige heffingstelsels vervangen door het systeem van de belasting over toegevoegde waarde. Dat houdt in dat de belastingplichtige omzetbelasting is verschuldigd over zijn totale omzet en dat hij de omzetbelasting die hij heeft betaald aan zijn leveranciers in aftrek kan brengen. De btw die de ondernemer heeft betaald aan leveranciers wordt voorbelasting genoemd. In de Tweede Richtlijn is bepaald wie het belastingsubject is en wat de belastbare prestaties voor de omzetbelasting zijn. In Tweede Richtlijn is in 1977 vervangen door de Zesde Richtlijn. Deze Zesde richtlijn is een meer uitgebreide wettelijke bepaling dan haar voorganger. De Zesde richtlijn is sinds 1 januari vervangen door de btw-richtlijn²².

De huidige Wet OB 1968 is gebaseerd op Europese regelgeving. Binnen het kader van de richtlijn mogen lidstaten hun nationale omzetbelastingwet vormgeven. Lidstaten mogen zelf de bepalingen hiervan interpreteren, mits die interpretatie binnen het kader van de richtlijn past. Met de Tweede richtlijn komt voor het eerst de integratieheffing aan de orde²³.

De integratieheffing kenden we in de nationale wet echter al voor we het btw-systeem kenden.²⁴ Bij de totstandkoming van de Wet OB 1954 die nog niet gebaseerd was op de Europese btw-richtlijn is al een integratieheffing geïntroduceerd. Deze wet was niet gebaseerd

¹⁸ Uit art. 2 en 3 VwEU blijkt dat ook het nader tot elkaar brengen van de nationale wetgevingen in de mate waarin dat voor de werking van de interne markt noodzakelijk is belangrijk is.

¹⁹ Richtlijn van de Raad van 11 april 1967, nr. 67/227/EEG, PbEG 1967.

²⁰ Richtlijn van de Raad van 11 april 1967, nr. 67/228/EEG, PbEG 1967.

²¹ Vandaar dat de omzetbelasting ook wel btw wordt genoemd.

²² Btw-richtlijn van de Raad van 28 november 2006, nr. 2006/112/EG, V-N 2007/3.6.

²³ In art. 5 lid 3 onderdeel b Tweede Richtlijn.

²⁴ H.A. Kogels, “De omzetbelasting – van tijdelijke crisismaatregel tot structurele topscoorder”, MBB 2006, aflevering 29, blz. 207.

op het huidige btw-systeem, maar er werd omzetbelasting geheven volgens een cumulatief cascadestelsel. Volgens dit systeem werd de omzetbelasting in meerdere schakels geheven en bestond er geen recht op aftrek van voorbelasting. Door te integreren in het productieproces kon toen een omzetbelastingvoordeel worden behaald. De reden voor de introductie van een integratieheffing was destijds om het concurrentievoordeel te neutraliseren tussen een ondernemer die zijn grondstoffen en halffabricaten zelf vervaardigde ten opzichte van een concurrent die zijn grondstoffen en halffabricaten van een derde moest betrekken. Er werd gepoogd om deze verschillende groepen ondernemers voor de heffing van omzetbelasting in een vergelijkbare positie te brengen. De integratieheffing betrof toen een regeling voor beperkte groep goederen, waarvoor in de wet een tabel was opgenomen.²⁵

1.2 Doel van de integratieheffing

In bijlage A van de Tweede richtlijn komt de essentie en het doel van de integratieheffing²⁶ naar voren. In onderdeel 7 van deze bijlage staat: *“Deze bepaling dient slechts te worden toegepast ten einde te waarborgen dat aangekochte goederen welke bestemd zijn voor bedrijfsdoeleinden en waarvoor geen aanspraak of onmiddellijke of volledige aftrek bestaat enerzijds, en goederen welke door de belastingplichtige of voor diens rekening door een derde zijn vervaardigd of gewonnen en die voor dezelfde doeleinden worden gebezigd anderzijds, in fiscaal opzicht gelijk worden behandeld.”*

Het doel van de integratieheffing is gebaseerd op het neutraliteitsbeginsel, wat één van de leidende beginselen is binnen het Europese btw-systeem. Uit dit beginsel vloeit voort dat dezelfde economische activiteiten, ongeacht het oogmerk of resultaat, een gelijke behandeling dienen te krijgen²⁷. In de zaak NCC Constuction Danmark geeft het Hof een uiteenzetting van wat fiscale neutraliteit is. Kort samengevat gevat komt dit erop neer dat onder fiscale neutraliteit wordt verstaan dat vergelijkbare situaties niet verschillend behandeld dienen te worden, tenzij daar een objectieve rechtvaardigingsgrond voor is. Uitgangspunt van het btw-systeem is dat er voor wat betreft de heffing en aftrek van voorbelasting een verschil bestaat tussen belastingplichtigen die belaste prestaties verrichten en hun voorbelasting in aftrek

²⁵ J.J.P. Swinkels, Ontwikkelingen in de BTW-integratieheffing, TFO, 2009, nr. 131.

²⁶ De term “integratieheffing” of “integratielevering” wordt overigens niet in de richtlijn met deze bewoordingen genoemd.

²⁷ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, elfde druk, Kluwer, Deventer, 2007, 2.2.3. Economische neutraliteit, p 14.

kunnen brengen en ondernemers die (deels) vrijgestelde prestaties verrichten en die hun voorbelasting niet (volledig) in aftrek kunnen brengen. Met de integratieheffing wordt beoogd een gelijkheid te bewerkstelligen in btw-druk tussen de situatie dat een ondernemer goederen in eigen bedrijf vervaardigt en de situatie dat deze goederen kant en klaar zouden worden ingekocht, ingeval deze goederen voor vrijgestelde prestaties worden gebruikt. De btw vormt in dat geval een kostprijsverhogende factor. Belastingplichtigen die hun voorbelasting niet (volledig) in aftrek kunnen brengen zouden een besparing van btw kunnen realiseren om ervoor te kiezen om deze goederen in eigen bedrijf te vervaardigen in plaats van goederen kant-en-klaar in te kopen bij een derde. Zodoende zou hij over bepaalde kostprijscomponenten, waarop in beginsel geen btw drukt, zoals de loonkosten van de eigen werknemers, geen btw betalen. Terwijl indien hij deze goederen van een derde zou betrekken, er btw zou worden berekend over de totale kostprijs inclusief de winststopslag die een derde hanteert. Deze btw zou hij vervolgens niet in aftrek kunnen brengen, omdat hij geen recht heeft op aftrek van voorbelasting. In paragraaf 2.5 zal dit met een voorbeeld worden toegelicht.

De bepaling voor de integratieheffing uit de Tweede richtlijn kende een verplicht karakter. Alle lidstaten dienden zodoende een dergelijke regeling in hun nationale btw-wetgeving op te nemen. Op het moment dat de Zesde richtlijn²⁸ in werking trad, zijn is de eerdere Tweede richtlijn ingetrokken. De tekstuele bepaling van de integratieheffing werd met de invoering van de Zesde richtlijn enigszins gewijzigd ten opzichte van de Tweede richtlijn. Het lijkt er echter op dat het doel en de strekking van de regeling niet zijn veranderd met de invoering van de Zesde richtlijn. Zo veronderstelt ook AG van Hilten in haar conclusie van 3 mei 2010²⁹. Zij merkt terecht op dat het niet logisch is dat de bepaling in de Zesde richtlijn die qua inhoud en opzet vergelijkbaar is met bepaling in de Tweede richtlijn zonder enige toelichting een andere strekking zou krijgen. Ook van Swinkels³⁰ meent dat doel en strekking hetzelfde zijn gebleven in de Zesde richtlijn. Met het intrekken van de Tweede richtlijn is automatisch ook bijlage A waarin de bedoeling van deze interne levering was omschreven ingetrokken. De Zesde richtlijn kent echter niet een dergelijke passage waarin de bedoeling van de integratieheffing wordt omschreven.

²⁸ Richtlijn van de Raad van 17 mei 1977, nr. 77/388/EEG, PbEG 1977.

²⁹ Conclusie AG Van Hilten, 3 mei 2010, nr. 09/03108, V-N 2010/33.21, bijlage punt 2.9.

³⁰ J.J.P. Swinkels, Ontwikkelingen in de BTW-integratieheffing, TFO, 2009, nr. 131.

Het is naar mijn mening echter niet uitgesloten dat de richtlijngever wat betreft reikwijdte van de integratieheffing met de invoering van de Zesde richtlijn een wijziging heeft beoogd. In de zaak Cilfit heeft het Hof van Justitie overwogen op welke manieren het gemeenschapsrecht geïnterpreteerd dient te worden. Het Hof van Justitie heeft in deze zaak geoordeeld dat iedere bepaling gezien moet worden in haar context en moet worden uitgelegd conform dit gemeenschapsrecht met in achtneming van haar doelstelling en ontwikkelingsstand op het moment van toepassing van de bepaling. Het Hof van Justitie geeft niet aan dat het gemeenschapsrecht geïnterpreteerd kan worden door middel van historische interpretatie. Hieruit kan wellicht worden opgemaakt dat oud recht niet leidend hoeft te zijn voor de uitleg van huidig recht. Het is dus mogelijk dat wat betreft de integratieheffing de Zesde richtlijn anders uitgelegd moet worden dan de Tweede richtlijn. In het voorstel voor de Zesde richtlijn is de integratie opgenomen in artikel 5, lid 3, onderdeel b. De tekst van dit artikel³¹ luidt: “*Het voor bedrijfsdoeleinden bestemmen van een goed door een belastingplichtige, dat in het kader van diens bedrijf is vervaardigd, gebouwd of gewonnen, tenzij het van een andere belastingplichtige betrekken van een dergelijk goed hem aanspraak zou geven op volledige aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde.*” De toelichting luidt: “*De gevallen van gelijkstelling met belastbare leveringen zijn eveneens aangevuld met een nieuwe bepaling; teneinde belastingplichtigen die aanspraak op aftrek hebben gemaakt niet op ongerechtvaardigde wijze te bevoordelen, worden het onttrekken van goederen en overdrachten van een belastbare sector van diens bedrijfsuitoefening naar een niet belaste sector, gelijkgesteld met een belastbare levering. Hetzelfde doel had bereikt kunnen worden door een herziening van de reeds eerder toegepaste aftrek, doch om redenen van belastingneutraliteit en eenvoud werd de voorkeur gegeven aan een gelijkstelling met een belaste levering.*” Het lijkt in deze toelichting echter eerder te gaan op de onttrekking naar privé dan om de integratielevering.” In deze toelichting geeft de Europese Commissie echter niet aan of met betrekking tot de integratielevering wijzigingen worden nagestreefd ten opzichte van de Tweede richtlijn. Tussen deze toelichting en de bijlage van de Tweede richtlijn is duidelijk een verschil te lezen. In de Tweede richtlijn gaat het om een *gelijkstelling* van de situatie dat een belastingplichtige, die geen recht heeft op volledige aftrek van btw, goederen in eigen bedrijf vervaardigt, bouwt, wint, bewerkt, aankoopt of invoert met de

³¹ De tekst van dit voorstel luidt in het Engels. Echter een in M.D.J. van der Wulp, *Integratielevering: schaaap in wolfskleren!*, Tribuut, 2009, nr. 3 heeft de schrijver wat betreft de integratielevering de tekst in het Nederlands vertaald.

situatie dat hij een dergelijk goed van een andere belastingplichtige zou betrekken. Over een dergelijke gelijkstelling wordt toelichting van de Zesde richtlijn niet gesproken.

De belangrijkste wijziging is dat de bepaling een optioneel karakter kreeg en het niet langer verplicht was voor de lidstaten om een dergelijke regeling in de nationale wet op te nemen. De Zesde richtlijn is sinds 1 januari 2007 vervangen door de btw- richtlijn³². De tekstuele bepaling van de integratieheffing wijkt in de btw- richtlijn niet af van de Zesde richtlijn.

Ook met het introduceren van de nationale variant op deze in de richtlijn opgenomen interne levering heeft de Nederlandse wetgever bovengenoemde doel van concurrentievervalsingen wegnemen beoogd. Uit de parlementaire geschiedenis van het voormalige art. 3, lid 1, onderdeel h, Wet OB 1968³³, de voorloper van het huidige art. 3 lid 3 onderdeel b Wet OB 1968, blijkt dat de integratieheffing in de Wet OB 1968 is opgenomen, omdat er werd gevreesd voor verstoring van de concurrentieverhoudingen. In de parlementaire geschiedenis wordt gesproken over het streven naar een gelijkheid tussen de normale ondernemer en een ondernemer die voor (een of meer) prestaties geen recht op aftrek van voorbelasting heeft. Deze laatstgenoemde ondernemer zou zich btw kunnen besparen door een of meer voor die prestaties benodigde goederen zelf te vervaardigen. De positie van de normale producent van dergelijke goederen zou als gevolg van een verschil in btw-druk kunnen worden aangetast, hetgeen de integratieheffing bedoelt te voorkomen.³⁴

Over de reikwijdte van de integratieheffing bestaat echter discussie. Met betrekking tot de integratieheffing worden in de literatuur c.q. de jurisprudentie twee visies onderkend³⁵. Volgens de ruime visie heeft de integratieheffing betrekking op de algehele voortbrengingskosten die in de btw-heffing betrokken dienen te worden. Volgens de enge visie dient de integratieheffing slechts ten onrechte teruggevraagde btw te corrigeren door deze btw middels de integratieheffing alsnog in de heffing te betrekken. In hoofdstuk 3 wordt aan de hand van jurisprudentie op deze enge visie teruggekomen.

³² Richtlijn van de Raad 28 november 2006, nr. 2006/112/EG, V-N 2007/3.6.1.

³³ Tot 1 januari 2007 was de integratielevering opgenomen in art. 3 lid 1 onderdeel h Wet OB 1968.

³⁴ MvT, Kamerstukken II, 1967/68, 9324, nr.3, p. 30; NEV, Kamerstukken II 1978/79, 14887, nr. 8, p.5.

³⁵ J.J.P Swinkels en H. Zuidersma, "De Nederlandse btw-integratielevering: van heffen naar corrigeren?", WFR 2008/618.

2 De regeling in Wet OB 1964

2.1 Voorwaarden voor toepassing van de regeling

In de inleiding is reeds aan de orde gekomen wie de belastingplichtige is voor de Wet OB 1964. Uit artikel 7 Wet OB 1964 volgt dat dit de ondernemer is. De belastbare feiten voor deze wet blijken uit artikel 1 wet OB 1968: levering van goederen en diensten, intracommunautaire transacties en invoer. Voor de integratieheffing zijn de woorden "levering van goederen" van belang. In art. 3 Wet OB 1968 staat wat onder "leveren van goederen" wordt verstaan. In lid 3 van dit artikel worden prestaties genoemd, die niet echt leveringen zijn, maar waarvan de wetgever wil dat ze belast zijn. De onderdelen a, b en c van dit artikellid worden ook wel aangeduid als "fictieve leveringen". In dit lid wordt een aantal correcties gemaakt met het oog op een neutrale heffing. Dat ziet enerzijds op een heffing bij goederen die van onderneming naar privé gaan. Zou er in dit geval geen heffing volgen dan zou dit betekenen dat de goederen zonder BTW bij de consument terechtkomen. Voor de vrijgestelde prestaties ziet die neutrale heffing op het feit dat er een gelijke heffing wordt nagestreefd tussen de situatie dat de ondernemer goederen kant en klaar van derden inkoopt of in eigen bedrijf vervaardigt.

In onderdeel b van dit artikel wordt de integratielevering of interne levering genoemd:

Met een levering onder bezwarende titel als bedoeld in artikel 1, onderdeel a worden gelijkgesteld:

a) het door een ondernemer voor bedrijfsdoeleinden bestemmen van in het eigen bedrijf vervaardigde goederen in de gevallen waarin, indien de goederen van een ondernemer zouden zijn betrokken, hij geen recht zou hebben op volledige aftrek van de op die goederen drukkende belasting.³⁶

Er geldt dus een aantal voorwaarden waaraan moet worden voldaan voordat de integratieregeling van toepassing is. De allereerste voorwaarde is dat er sprake moet zijn van ondernemerschap. Verder blijkt uit artikel 3 lid 3, onderdeel b juncto artikel 3 lid 9 wet OB 1964 dat er overigens moet voldaan worden aan de volgende voorwaarden:

- 1) de ondernemer heeft *geen recht op volledige aftrek van voorbelasting*;
- 2) de goederen zijn *in eigen bedrijf vervaardigd* of door een derde in opdracht vervaardigd *onder de terbeschikkingstelling van stoffen*;
- 3) de goederen worden *bestemd voor bedrijfsdoeleinden*.

³⁶ Artikel 3 lid 3, onderdeel b Wet OB 1968.

In de volgende paragrafen worden deze voorwaarden nader beschreven.

2.2 Geen volledige aftrek van voorbelasting

De integratieheffing kan alleen aan de orde zijn in gevallen dat ondernemers de goederen bestemmen voor activiteiten waarvoor zij geen volledig recht op aftrek van voorbelasting hebben. Deze situaties kunnen zich voordoen indien er sprake is van:

- 1) Vrijgestelde prestaties in de zin van artikel 11 Wet OB 1968;
- 2) Prestaties waarvoor het Besluit Uitsluiting omzetbelasting 1968 (BUA)³⁷ aftrek uitsluit of
- 3) Prestaties waarop de Landbouwregeling van artikel 27 Wet OB 1968 van toepassing is.

2.3 In eigen bedrijf vervaardigd

In artikel 3 lid 3, onderdeel b wet OB 1964 is de voorwaarde opgenomen dat het moet gaan om "in eigen bedrijf vervaardigde goederen". In artikel 3 lid 9 wet OB 1964 is een uitbreiding op dit punt opgenomen. Daar staat dat onder de hiervoor genoemde situatie ook valt de situatie dat de goederen door derden in opdracht vervaardigd worden onder terbeschikkingstelling van stoffen, waaronder grond³⁸.

Het begrip "vervaardigen" wordt, noch in de Wet OB 1964, noch in de BTW richtlijn toegelicht. In BNB 1987/59³⁹ heeft de hoge Raad voor de integratieheffing besloten aansluiting te zoeken bij het Van Dijk Boekhuis⁴⁰ arrest dat gewezen is door het Hof van Justitie. In dat arrest heeft het HvJ beslist dat er sprake is van een vervaardiging indien er een goed voortgebracht wordt met een functie die naar gangbare maatschappelijke opvattingen verschilt van de functie die het goed daarvoor had. Het ging in dit arrest om een boek dat bijna uit elkaar viel en weer in elkaar werd gezet. De vraag in deze zaak was of er een nieuw boek ontstaan was. Het Hof oordeelde dat er geen nieuw boek ontstaan was omdat er iets was voortgebracht dat tevoren al bestond. Onderhouds- en de reparatiewerkzaamheden die, hoe ingrijpend die dan ook zijn, aan goed uitsluitend de functie teruggeven die het tevoren had, vallen niet onder het begrip vervaardigen. Uit nationale rechtspraak volgt dat nationale rechters als voorwaarde voor het begrip een combinatie hebben gemaakt van functie wijzigen

³⁷ R.N.G van der Paardt, WFR 2009/1338, "De integratieheffing integraal van toepassing".

³⁸ In hoofdstuk 3 zal op deze uitbreiding nader worden ingegaan.

³⁹ HR 17 december 1986, nr. 23578, BNB 1987/59.

⁴⁰ HvJ, 14 mei 1985, C-139/84, BNB1985/335

en uiterlijk wijzigen⁴¹ en ook valt af te leiden dat in sommige gevallen ook een rol speelt of er hoge kosten zijn gemaakt of niet.

Een nieuw goed ontstaat in ieder geval als er iets compleet nieuws wordt voortgebracht dat er van tevoren nog niet was. Of er uit een oud goed iets nieuws wordt vervaardigd is afhankelijk van de volgende factoren:

- 1) Er treedt een wijziging plaats van de bestemming of functie van het goed;
- 2) De uiterlijke verschijning of karakter van het goed verandert;
- 3) Er worden hoge verbouwingkosten gemaakt ten op zichte van de waarde van het goed.

Als er aan twee van de drie factoren wordt voldaan ontstaat er vaak⁴² een nieuw goed.

Op 3 mei 2010 heeft AG van Hilten echter een conclusie⁴³ gewezen die betrekking heeft op het begrip vervaardiging. Zij verwijst in haar conclusie naar de zaak Jespers⁴⁴. In deze zaak ging het over het vervaardigen van paarden. In dit arrest beweerde belastingplichtige dat door haar training en africhting van paard een nieuw paard ontstond. Haar prestaties zouden leiden tot de oplevering van een nieuw vervaardigd goed. Het Hof van Justitie was van mening dat dieren een bijzondere plaats innemen en zij kunnen niet als materialen worden beschouwd en kan hun africhting, die in de lijn van een biologisch proces ligt, niet leiden tot de vervaardiging van een goed.⁴⁵ Deze gedachten heeft AG van Hilten in aanmerking genomen om dit ook bij onroerend goed toe te passen. Zij meent dat er gekeken moet worden naar het uiterlijk. Indien er geen uiterlijke wijziging plaatsvindt dan is er geen sprake van nieuw vervaardigde onroerende zaak volgens AG van Hilten. Als er geen nieuw vervaardigd goed ontstaat dan kan er ook geen sprake zijn van de integratieheffing. De vraag is of de Hoge Raad dit zal gaan volgen, want dit is niet de klassieke visie. Zoals de AG van Hilten haar conclusie heeft opgeschreven meent zij dat indien er geen uiterlijke wijziging is er ook geen sprake is van een vervaardiging. Naar mijn mening moeten we ook belang toekennen aan de functiewijziging zoals de oude leer is.

Comment [RP1]: Ook verwijzen naar artikelen hierover!

⁴¹ HR 17 juni 1987, nr 23782, BNB 1987/243

⁴² Dit hoeft niet per sé zo te zijn. Het is afhankelijk van het concrete geval.

⁴³ Conclusie AG van Hilten 3 mei 2010, nr. 08/01021, VN 2010/33.23.

⁴⁴ HvJ 1 juni 2006, C-233/05, vn 2006/42.14.

⁴⁵ W.A.P Nieuwhuizen, BTW jurisprudentie van het Hof van Justitie EG.

2.4 Bestemmen voor bedrijfsdoeleinden

Voor toepassing van de integratieheffing is ook van belang dat de vervaardigde goederen worden bestemd voor bedrijfsdoeleinden. In het voormalige artikel 3 lid 1 onderdeel h Wet OB 1968, waarin vóór 1 januari 2007 de integratieheffing geregeld was, werd gesproken over "beschikken voor bedrijfsdoeleinden" in plaats van "bestemmen voor bedrijfsdoeleinden". Uit de kamerstukken⁴⁶ bij de wetwijziging kan worden afgeleid dat deze wijziging geen materiële betekenis met zich meebrengt. Deze termen mogen op dezelfde manier worden opgevat. Hieruit kan ook worden afgeleid dat jurisprudentie die van toepassing was op het voormalige artikel 3 lid 1 onderdeel h Wet OB 1964 van toepassing blijft op artikel 3 lid 3 onderdeel b Wet OB 1964.

Van "bestemmen" is sprake op het moment dat het vervaardigde goed feitelijk voor bedrijfsdoeleinden in gebruik wordt genomen. In het geval dat een ondernemer een pand verhuurt, is dit het moment waarop de huurder daadwerkelijk het gehuurde pand in gebruik neemt. Dit moment is tevens het tijdstip van verschuldigdheid van de omzetbelasting in geval er een integratieheffing aan de orde is.

Op het moment dat een pand gedeeltelijk in gebruik genomen wordt ontstaat er onduidelijkheid over de berekening van de verschuldigde omzetbelasting ter zake van een integratieheffing. Er heerst dan namelijk onduidelijkheid over de vraag wanneer een goed voor vrijgestelde doeleinden "bestemd" is. Hierover bestaan er twee theorieën te weten de unit-theorie en de complextheorie. Volgens de unit-theorie moet er bij gefaseerde ingebruikname van onroerend goed per gedeelte bekeken worden wanneer dat bestemd wordt. In de praktijk wordt deze methode verdedigd⁴⁷. Argumenten die daarvoor aangedragen worden zijn dat afzonderlijke gedeelten van onroerend goed bij afzonderlijke verhuurovereenkomst kunnen worden verhuurd en gaan daardoor maatschappelijk en economisch een eigen leven leiden. Bovendien kan volgens de staatssecretaris voor deze afzonderlijke gedeelten van onroerend goed, waarvoor een afzonderlijke huurovereenkomst bestaat er per gedeelte afzonderlijk worden geopteerd voor belaste verhuur⁴⁸. Volgens de complextheorie wordt het gehele onroerend goed bestemd voor vrijgestelde doeleinden op het moment dat een gedeelte van het onroerend goed voor vrijgesteld gebruik wordt bestemd. Dat betekent dat het gehele pand in de integratieheffing wordt betrokken. Rechtbank Breda en Hof Amsterdam hebben beslist dat voor de integratieheffing het onmiddellijk en daadwerkelijk

⁴⁶ MvT, Kamerstukken II 2006/07, 30804, nr. 3, blz. 59.

⁴⁷ R.N.G van der Paardt, WFR 2009/1338, "De integratieheffing integraal van toepassing".

⁴⁸ Besluit staatssecretaris van financiën van 11 augustus 2004, nr. DGN2004/4221M, thans verwerkt in besluit van 14 juli 2009, nr. CPP2008/137M, V-N 2009/39.23.

gebruik van het gehele pand⁴⁹ niet is vereist. Volgens Hof Amsterdam is gedeeltelijk verhuur aan te merken als beschikken (na 1/1/2007: bestemmen) voor bedrijfsdoeleinden over het gehele pand.

In de cassatieprocedure⁵⁰ (zie noot 5) was alleen de aftrek van voorbelasting in geschil en er was niet in geschil dat er een integratieheffing plaatsvond die betrekking had op het gehele pand. In deze cassatieprocedure heeft de Hoge Raad slechts geconstateerd dat het hof Amsterdam heeft beslist dat er sprake is van een integratieheffing met betrekking tot het hele pand. Wat betreft de integratieheffing heeft de Hoge Raad het in dit arrest daarbij gelaten. De AG was het trouwens eens met de beslissing van het Hof Amsterdam dat over het gehele pand wordt beschikt⁵¹. In Hof 's-Hertogenbosch 24 september 2010 is de rechter ook uitgegaan van de complexbenadering, terwijl in casu afzonderlijke gedeelten van het onroerend goed op verschillende momenten voor het eerst werden verhuurd.⁵² Naar aanleiding van deze rechterlijke beslissingen kan worden afgeleid dat bij gedeeltelijke ingebruikneming van onroerend goed het onroerend goed voor de integratieheffing geheel in gebruik wordt genomen. De btw die verschuldigd is met betrekking tot de integratieheffing voor zover deze verband houdt met nog niet in gebruik genomen gedeelten, waarvan op dat moment niets blijkt van vrijgesteld gebruik van die gedeelten van het onroerend goed⁵³, is aftrekbaar⁵⁴. Op het moment dat later bij daadwerkelijke ingebruikneming die gedeelten voor vrijgesteld gebruik worden aangewend moet de in aftrek gebrachte BTW gecorrigeerd worden op basis van herrekening die volgt uit artikel 15 lid 4 Wet OB 1968.

Echter heerst over de vraag of de complextheorie in alle gevallen geldt onduidelijkheid. Het is niet duidelijk of voor toepassing van de integratieheffing op het gehele onroerend goed de voorwaarde geldt dat een relevant gedeelte van dat onroerend goed in gebruik wordt genomen. Van der Paardt meent dat de integratieheffing ook aan de orde is indien een relatief klein gedeelte van een onroerend goed in gebruik wordt genomen.⁵⁵

Comment [U2]: Loopt mog procedure bij de Hoge Rad dus afwachten wat daar uiteindelijk over beslist wordt.

⁴⁹ V-N 2006/52.1.4, NTFR 2006/1224; V-N 2008/47.24.

⁵⁰ HR 12 september 2008, nr. 43011, V-N 2008/46.16.

⁵¹ V-N 2007/55.26.

⁵² Hof 's-Hertogenbosch 24 september 2010, nr. 09/00565.

⁵³ V-N 2008/46.14.

⁵⁴ De eis hierbij is wel dat indien het onroerend goed verhuurd wordt de huurder het onroerend goed binnen 3 jaar voor belaste prestaties gaat gebruiken.

⁵⁵ R.N.G van der Paardt, WFR 2009/1338, "De integratieheffing integraal van toepassing".

2.5 Werking van de Regeling

In deze paragraaf zal aan de hand van een voorbeeld worden verduidelijkt hoe de integratieheffing werkt en wat de gevolgen zijn van de integratieheffing. In alle drie de voorbeelden is het uitgangspunt dat er een ondernemer is die geen recht heeft op aftrek van voorbelasting en er een goed wordt vervaardigd. Dit goed wordt vervolgens door de ondernemer gebruikt voor vrijgestelde prestaties. In het eerste voorbeeld wordt uitgegaan van een situatie waarin er in de beginsituatie geen integratieheffing plaatsvindt, vervolgens wordt er een integratieheffing geïntroduceerd. Er wordt in dit voorbeeld een vergelijking gemaakt tussen de kosten in de situatie dat ondernemer het goed zelf vervaardigt en de situatie dat hij deze kant en klaar zou inkopen van een derde. Er wordt in dit voorbeeld ervan uitgegaan dat de ondernemer en een derde die het goed kant- en- klaar verkoopt dezelfde kosten maken om dit goed te maken.

a) Voorbeeld zonder het bestaan van een integratieheffing:

	Zelf vervaardigen	Kant en klaar inkopen	verschil
Materiaalkosten	2000	2000	0
Loonkosten	1000	1000	0
Winstopslag		1000	1000
Kostprijs excl. btw	3000	4000	1000
Btw over:			
Materiaalkosten	380(=19% ⁵⁶ v. 2000)	380	0
Loonkosten	Niet aan de orde	190	190
Winstopslag	Niet aan de orde	190	190
Kostprijs incl. btw	3380	4760	1380

Indien de ondernemer de goederen kant-en-klaar van een derde betreft betaald hij over de verkoopprijs zijnde € 4000, 19% btw. De btw van 760 (=19% van 4000) is in dit geval een kostprijsverhogende factor aangezien de ondernemer deze niet in aftrek kan brengen, omdat hij geen recht heeft op aftrek van voorbelasting. Hij kan zich de btw op de loonkosten besparen door het goed zelf te vervaardigen. Bovendien realiseert hij los van de btw een voordeel, omdat hij bij zelf vervaardigen geen winstopslag betaalt en dus ook geen btw daarover. Het verschil van 1380 ontstaat hier door het bedrag van de winstopslag zelf, btw over de winstopslag en de btw over de loonkosten. In de situatie dat de ondernemer het goed zelf vervaardigt bespaart hij zich deze kosten. Zoals eerder aan de orde gekomen beoogt de integratieheffing volgens de Nederlandse wetgever het btw-voordeel dat ontstaat door zelf vervaardigen te neutraliseren.

⁵⁶ Artikel 9 lid 1 Wet OB 1968

Door in het voorbeeld een -integratieheffing te introduceren ontstaat het volgende effect:

	Zelf vervaardigen	Met integratieheffing	verschil
Materiaalkosten	2000	2000	0
Loonkosten	1000	1000	0
Winstopslag	Niet aan de orde		
Kostprijs excl. btw	3000	3000	0
Btw over:			
Materiaalkosten	380(=19% v. 2000)	380	0
Integratieheffing over:			
materiaalkosten	0	380	380
loonkosten	0	190	190
Aftrekbare btw op kosten tijdens de bouw:			
materiaalkosten	0	380	-380
Totale verschil			190

Het effect van de integratieheffing is om componenten van de kostprijs waarop geen drukt bij het zelf vervaardigen in de btw-heffing te betrekken. In dit voorbeeld drukte door het doe-het-zelven geen btw op de loonkosten. Door de integratieheffing worden deze loonkosten wel in de btw-heffing betrokken en wordt het btw- voordeel van 190 dat gerealiseerd werd door zelf vervaardigen in plaats van kant-en-klaar inkopen geneutraliseerd. Wat de integratieheffing echter niet neutraliseert is het voordeel dat ontstaat ten opzichte van kant-en -klaar inkopen, doordat bij het in eigen bedrijf vervaardigen geen winstopslag wordt gehanteerd. Uit onderstaand schema wordt de situatie van zelf vervaardigen met integratieheffing en de situatie van inkopen bij een derde naast elkaar gezet om dit te verduidelijken.

	Zelf vervaardigen met integratieheffing	Kant-en-klaar inkopen	Verschil
Materiaalkosten	2000	2000	0
Loonkosten	1000	1000	0
Winstopslag		1000	1000
Kostprijs excl. btw	3000	4000	1000
btw over:			
Materiaalkosten	380	380	0
Loonkosten		190	190
Winstopslag		190	190
Kostprijs incl. btw	3380	4760	1380
Integratieheffing over:			
Materiaalkosten	380	0	-/- 380
Loonkosten	190	0	-/- 190

Aftrekbare btw op kosten tijdens de bouw			
Materiaalkosten:	-/-380	0	380
Totale verschil:			1190 (= 1000 winstopslag+ 190 btw winstopslag)

Het voordeel tussen kant- en -klaar inkopen en zelf vervaardigen na introductie van een integratieheffing in het voorbeeld bestaat uit het bedrag van de winstopslag en de btw op de winstopslag.

In de praktijk komt de integratieheffing met name aan de orde bij het (ver)bouwen van nieuw onroerend goed. De belastingdienst past de integratieheffing in de praktijk toe op het geval dat de ondernemer op grond dat hij reeds in bezit heeft en daar op een pand bouwt of door een derde onder terbeschikkingstelling van stoffen laat bouwen. Een voorwaarde voor toepassing van de integratieheffing is dan wel dat er door de bouw een nieuw onroerende zaak ontstaat. De integratieheffing heeft dan een extra btw-heffing tot gevolg, waaronder 19% over de actuele waarde van de grond het grootste nadeel vormt in de praktijk. Van der Paardt stelt dat de grondcomponent ongeveer 80% van het totale budgettair belang van de integratieheffing vertegenwoordigt. In de inleiding is reeds aan de orde gekomen dat op dit moment de vraag ligt bij het hof van Justitie of de grond tot de maatstaf van heffing behoort. Als wordt geoordeeld dat dit niet het geval is dan levert de integratieheffing voor de schatkist nog maar nauwelijks wat op. In dat geval zou deze regeling geschrapt kunnen worden. Overigens is van der Paardt van mening dat de integratieheffing die betrekking heeft op roerende zaken verwaarloosbaar is. Hij meent dat slechts met betrekking tot de oplevering van nieuwe onroerende zaken de integratieheffing van budgettair belang is.⁵⁷ In de onderstaande voorbeelden wordt getracht duidelijk te maken dat de grondcomponent een wezenlijke rol speelt in de integratieheffing.

b) Voorbeeld met integratieheffing:

	(in euro's)	Berekening	Btw-component
Huidige opstal en grondwaarde	500 000	Actuele waarde	95 000

⁵⁷ R.N.G van der Paardt, WFR 2009/1338, "De integratieheffing integraal van toepassing". Zie ook: voetnoot 27 en 28.

Bouwkosten exclusief btw	10 000 000		1900000
Leges, car- verzekering	50 000		95 00
Eigen loonkosten	200 000		38 000
Voortbrengingskosten	10 750 000		
Afdracht btw tijdens de bouw	1900 000		1900000
Afdracht btw bij ingebruikname	2042 500	integratieheffing 19% van 10750000	2042500
Aftrek btw op bouwkosten			-/- 1900000
Kostprijs	12 792 500	10750000+2042500	
Totaal verschil met situatie zonder integratieheffing			142500

Door de bouw ontstaat er in dit voorbeeld nieuw onroerend goed. In de vorige paragrafen is reeds aan de orde gekomen dat dit een voorwaarde is voor toepassing van de integratieheffing. In dit voorbeeld wordt uitgegaan van dat er in de beginsituatie een opstal is met een actuele grondwaarde van samen 5 ton⁵⁸. Er wordt voor 10 miljoen gebouwd verder zijn er nog leges en een car-verzekering (een constructieverzekering tijdens de bouw). De loonkosten voor de ondernemer bedragen 200 000. De totale voortbrengingskosten zijn in dit geval 10 750 000(= 500 000 + 10 000 000 + 50 000). De btw die tijdens de bouw in aftrek kan worden gebracht bedraagt 19% van 10 000 000(= 1900 000). Echter op het moment van ingebruikneming moet er btw worden afgedragen over de totale voortbrengingskosten, te weten 19% van 10 750 000(= 2042 500). De kostprijs van het gebouw wordt dan 10 750 000 + 2042 500 (= 12 792 500). Als er geen integratieheffing zou zijn dan zou er slechts 1900 000 btw betaald worden over de bouwkosten. Met de integratieheffing wordt er ook btw betaald over de loonkosten en leges en bovendien over de grondwaarde. In totaal is de btw druk dan 2042500. Het verschil met de situatie zonder integratieheffing is 142500(= 2042500-1900 000). In dit voorbeeld is de huidige waarde van de grond en het opstal samen laag. Als die waarde geen 5 ton zou zijn maar 5 miljoen dan wordt het verschil veel groter. Dan zou het verschil 950 000, zijnde 19% van 5 000 000, plus nog een beetje btw over de leges en loonkosten in dit voorbeeld. De grootste extra btw-component door de integratieheffing zit in de grond. Er is wat de grond betreft naast de btw nog een andere verschil aanwezig tussen de situatie dat er

⁵⁸ Er wordt in dit voorbeeld uitgegaan van bedragen in euro's.

wel of geen integratieheffing van toepassing is. Hieronder volgt nog een voorbeeld om dit te verduidelijken.

c) Voorbeeld onroerend goed zonder integratieheffing:

	(in euro's)	berekening	Btw-component
Opstal en grondwaarde	250 000	Historische kostprijs	
Overdrachtsbelasting 6%	15 000	6% van 250 000	
Bouwkosten exclusief BTW	1 000 000	Btw-afdracht 19%	1900000
Leges, car- verzekering	50 000		
Eigen loonkosten	200 000		
Voortbrengingskosten	15 15 000	(250 000+ 15 000+ 1 000 000 + 50000 + 200 000) 200000)	
Aftrek btw tijdens de bouw	0	19% van 10 000 000 → geen aftrekrecht!	
Afdracht btw bij ingebruikname		Geen integratieheffing	
Kostprijs	12415000	(10 515 000 + 1900000)	
Totaal			1900 000

In dit voorbeeld wordt uitgegaan van een ander gebouw, waarbij er geen nieuwe onroerend goed ontstaat door de bouw en er dus geen sprake kan zijn van een integratieheffing. Er is een opstal en een grondwaarde met een historische uitgaafprijs van 250 000. Er was in het verleden 6% overdrachtsbelasting betaald, te weten 15 000(= 6% van 250 000). Er wordt in dit voorbeeld ook voor 1 miljoen gebouwd. De leges en de car-verzekering bedragen evenals in het vorige voorbeeld 50 000 en de eigen loonkosten 200 000. De voortbrengingskosten zijn in dit geval 1 515 000 (= 250 000 + 15 000 + 1 000 000 + 50 000+ 200 000). De btw die tijdens de bouw die betaald wordt bedraagt 19% van 1 000 000(= 1900 0). Deze btw kan niet in aftrek worden gebracht, omdat in dit voorbeeld verondersteld wordt dat de ondernemer geen recht op aftrek van voorbelasting heeft. De kostprijs van het gebouw wordt in dit geval 1534 000(=1 515 000 + 19 00 0).

Het verschil met voorbeeld b) zit met name in de grondprijs de loonkosten en de leges en car-verzekering (de belaste componenten). In het vorige voorbeeld waarin sprake is van een integratieheffing wordt over deze componenten btw berekend. De btw-druk op de bouwkosten is in beide voorbeelden gelijk. Bovendien is er een verschil in de grondwaarde. Bij de integratielevering wordt de grond tegen de actuele waarde in de heffing betrokken. De actuele grondwaarde moet getaxeerd worden en die waarde kan twee keer zo hoog liggen dan de historische kostprijs. Grond is een schaars goed in Nederland en het is waarschijnlijk dat de waarde daarvan zal toenemen.

Het is ook een hele rare werking van de integratieheffing dat de grond die de ondernemer reeds heeft in de integratieheffing wordt meegenomen. Naar mijn mening merkt van der Paardt terecht op dat de integratieheffing conform het systeem van de btw en de daaruit voortvloeiende neutrale heffing beoogt toegevoegde waarde te belasten⁵⁹. Bij zelf vervaardigen bestaat die toegevoegde waarde uit loonkosten, verzekeringspremies bouwleges en andere directe kosten die onderdeel vormen van de kostprijs van het vervaardigde goed. Op deze kosten zou de ondernemer door zelf vervaardigen zich de btw op deze kosten, waarop geen btw drukt, besparen. De integratieheffing heeft als doel dit btw voordeel te neutraliseren. Vervaardiging gaat over datgene wat er gemaakt wordt en als de ondernemer de grond er reeds in bezit heeft waarom zou dan de grond mee in de heffing van de BTW moeten? Indien de grond door de ondernemer zelf wordt gekocht als bouwterrein drukt daar de btw op. Indien deze zelfde grond gekocht zou worden door een derde bouwaannemer drukt daar eveneens btw op indien deze derde het gebouw inclusief de grond kant en klaar zou leveren aan de ondernemer. Indien een derde bouwaannemer deze grond zelf koopt en daarop een gebouw gerealiseerd en verkoopt behoort de grondprijs tot de kostprijs van deze bouwaannemer en hij zal daar op een winstmarge realiseren. Hierop drukt logischerwijs wel btw, de bouwondernemer voegt immers waarde toe omdat hij de nodige inspanning verricht en kosten maakt om de grond aan te kopen. Echter indien de opdrachtgever zelf grond heeft ingekocht met het doel om daar een pand op te bouwen (of reeds in zijn bezit had zonder dit doel) en een bouwondernemer op die grond alleen een pand bouwt en oplevert, kan die bouwondernemer op die grond geen toegevoegde waarde realiseren en is heffing van btw over die grondcomponent vanuit de systematiek van de btw niet verdedigbaar.

⁵⁹ R.N.G van der Paardt, WFR 2009/1338, "De integratieheffing integraal van toepassing".

Wat de grond betreft kan er voor de integratieheffing gezegd worden dat deze een zekere overkill in zich heeft. Zoals eerder aan de orde gekomen beoogt deze heffing volgens de Nederlandse wetgever een concurrentievoordeel te neutraliseren⁶⁰. Echter in het geval dat de ondernemer de grond al heeft zal hij daarop bouwen en het is niet zo dat hij dan toch van een derde kant en klaar een gebouw zal willen kopen met grond en al, want die grond heeft hij immers al. Als in dit geval dan de vergelijking wordt gemaakt tussen zelf vervaardigen of kant- en- klaar inkopen dan is wat de grond betreft die concurrentie ook niet aanwezig dus waarom zou de integratieheffing dit dan voor de wat de grond betreft moeten voorkomen? Terwijl het gezien het doel om concurrentievoordeel te voorkomen wel logisch is dat in de integratieheffing de bouwkosten, de verzekeringspremie, de leges en de loonkosten betrokken worden. In het geval dat de ondernemer het goed niet binnen eigen bedrijf vervaardigt, maar kant- en- klaar van een derde betreft zal deze kosten immers ook meenemen in de kostprijs en daarover btw in rekening brengen. Een ander argument om de grond niet in de integratieheffing mee te nemen is door een vergelijking te maken met een gewone levering of een overdracht naar de privé sfeer, omdat er in die situaties ook geen heffing van btw plaats vindt indien op de grond eerder geen btw in aftrek is gebracht.

In de situatie dat een bouwaannemer op zijn privé grond een huis voor zichzelf bouwt om in te wonen krijgt de bouwaannemer namelijk te maken met fictieve levering van artikel 3, lid 3, onderdeel a Wet OB 1968. Hij onttrekt dan in dit geval het goed aan zijn bedrijfsvermogen en bestemd dat goed voor privé. In dat geval behoort de grond ook niet de maatstaf van heffing. Ook in het geval dat bouwondernemer grond aanschaf om hier een woning op te realiseren voor privédoeleinden hoort de grond volgens het Hof van Justitie niet de maatstaf van heffing. Het Hof van Justitie heeft in de zaak De Jong beslist dat in dat geval alleen de woning aan zijn bedrijf wordt onttrokken. Voorstanders van het opnemen van de grond in de maatstaf van heffing, waaronder AG van Hilten, menen dat dit te rechtvaardigen is door het feit dat bij de onttrekking naar privé het doel anders is dan bij de integratieheffing. Bij de onttrekking naar privé is het doel van de fictieve levering dat het goed niet zonder btw bij de consument terecht komt, terwijl bij de integratieheffing het doel is een gelijkstelling met een aankoop van een

⁶⁰ De Hoge Raad betwijfelt in HR 13 mei 2011, nr. 09/03108 of de integratieheffing is bedoeld zelf vervaardigde goederen hetzelfde te belasten als in de situatie dat deze goederen van een derde worden betrokken. Zij acht het verdedigbaar dat volgens de richtlijn deze heffing is bedoeld om aftrek van btw te corrigeren wanneer een ondernemer goederen waarover hij al langere tijd beschikt op een later tijdstip voor andere bedrijfsdoeleinden, waarvoor geen of in mate recht op aftrek bestaat, worden bestemd. In dat geval zou volgens de Hoge Raad de integratieheffing beperkt moeten worden tot bedrijfsgoederen waarvoor aftrek is genoten. Op dit arrest zal later verder worden ingegaan.

derde teneinde de neutraliteit te waarborgen. Concurrentievervalsing is naar mijn mening in gevallen waar de integratieheffing van toepassing is echter vaak niet aan de orde. In het geval dat er bijvoorbeeld een crematorium gebouwd moet worden zal een aannemer nooit op eigen initiatief een crematorium bouwen en vervolgens een koper zoeken. Bovendien is de grond gebonden aan een bestemmingsplan. In veel gevallen zal een aannemer bouwen op grond die reeds in het bezit is van de ondernemer bij wie de integratieheffing van toepassing is. Het is vaak uitgesloten dat er op andere grond gebouwd zal worden dan dat die ondernemer reeds in bezit heeft. Die ondernemer zal immers niet op zoek gaan naar een aannemer een pand met grond wil verkopen, die grond heeft hij immers al. Een ondernemer kan bijvoorbeeld niet kant-en-klaar een ziekenhuis aankopen. Ziekenhuisondernemers hebben vaak al jaren een stuk grond en er is geen twijfel over, mede gezien het bestemmingsplan dat op die grond gebouwd zal worden. Het ligt niet voor de hand dat er een andere plek waar gebouwd zal worden en er is daarom geen concurrentieverstoring. Voor de integratieheffing worden een ondernemer die grond er reeds in bezit heeft en iemand die kant-en-klaar een pand koopt in een gelijke positie gebracht. Naar mijn mening verkeren deze mensen niet in dezelfde positie. Bovendien heeft iemand die een pand op eigen grond laat bouwen heeft meer inspanningen verricht dan een persoon die een pand kant en klaar koopt. Hij heeft vaak de nodige inspanning verricht (in het verleden) om aan die grond te komen.

Over de grond die de ondernemer reeds bezit heeft is overigens al eerder btw of overdrachtsbelasting betaald. Indien deze grond dan nogmaals in de integratieheffing wordt betrokken ontstaat er naast dubbele heffing, omdat de grondwaarde nogmaals in de maatstaf van heffing betrokken wordt, bovendien cumulatie van belastingheffing, wat naar mijns inziens niet wenselijk is⁶¹. Er wordt nogmaals geheven over de grondwaarde en bovendien over de overdrachtsbelasting of btw die niet eerder afgetrokken is.

Indien de ondernemer grond heeft aangekocht met btw en die btw in aftrek heeft gebracht kan dat gecorrigeerd worden volgens de herzieningsregels, zij het dat die herzieningsmogelijkheid stopt na het tiende jaar na ingebruikneming.

Uit het verschil tussen voorbeeld b) en c) kan worden afgeleid dat het degelijk uitmaakt of er een nieuw vervaardigd goed ontstaat of niet. Het is voor de belastingplichtige vaak nadelig door de werking van de integratieheffing als er door de verbouwing van oud casco nieuw onroerend goed ontstaat. Het gevolg is dat woningcorporaties vaak gaan renoveren en dat zodanig doen dat er geen nieuwe onroerend goed ontstaat. Er worden bijvoorbeeld van oude

⁶¹ In HR 13 mei 2011, nr. 09/03108 trekt de HR in twijfel of de cumulatie van belastingheffing die optreedt de bedoeling is van de richtlijnbevestiging.

flats, appartementen gerenoveerd door bijvoorbeeld van drie appartementen 2 appartementen te maken er worden daarvoor wat muren gesloopt en voor de rest wordt er wat opgeknapt en in zo een geval ontstaat dan de discussie of er nieuw onroerend goed ontstaat of dat het oud onroerend goed blijft. Het blijft in dit geval een woning in een wooncomplex. In dit geval verstoort de btw, middels de integratieheffing de allocatie van productiefactoren wat niet het geval mag zijn. Om ervoor te zorgen dat de ondernemer niet wordt geconfronteerd met een integratieheffing indien hij (deels) vrijgesteld presteert is het in dit geval raadzaam om met de belastingdienst af te stemmen dat er geen nieuw onroerend goed ontstaat .

Verder kan worden opgemerkt dat doe-het-zelven, los van de btw, al voordelig is en naar mijn mening moet die vrijheid om te doe-het-zelven er zijn en moet er hiervoor niet gestraft worden door een extra btw-heffing. Indien een ondernemer door goedkoper zelf inkopen een voordeel behalen op uitbesteden waarom zou hij dat dan niet mogen doen?

Indien een bouwondernemer grond koopt kan hij bestaande grond kopen, niet zijnde een bouwterrein. Er wordt dan overdrachtsbelasting geheven over de waarde in het economisch verkeer van deze grond. Als hij op gegeven moment besluit hier een pand op te realiseren dat hij zelf zal gebruiken voor vrijgestelde activiteiten krijgt hij een integratieheffing over de grondwaarde en bovendien over de reeds betaalde overdrachtsbelasting. Er zou gesteld kunnen worden dat het onterecht is dat de grondwaarde nogmaals onderworpen wordt aan belastingheffing. Overdrachtsbelasting is immers ook belastingheffing en door nog een keer btw te heffen over de grondwaarde treedt er dus ook een soort dubbele heffing op.

~~Kanttekening die echter geplaatst kan worden bij deze stelling is dat in dit geval de ondernemers altijd ervoor kunnen zorgen dat er grond wordt aangekocht waarover overdrachtsbelasting betaald wordt. Zij zullen dan goedkoper uit zijn doordat het tarief van de overdrachtsbelasting 6% is terwijl het tarief van de btw 19% is. Zodoende zal er in dit soort gevallen door niemand btw betaald worden over de grond.~~ Het lijkt mij in ieder geval raar dat er integratieheffing plaatsvindt over eerder betaalde overdrachtsbelasting. Indien er een kant-en-klaar nieuw gebouw wordt aangekocht, is er over deze grond geen overdrachtsbelasting geheven en treedt er dus geen cumulatie van belastingheffing op. Indien er een bouwterrein wordt aangeschaft zou de btw aftrekbaar zijn vanwege de integratieheffing en bespaart de onderneming zich de overdrachtsbelasting en de btw over de overdrachtsbelasting. Het is niet in alle gevallen onterecht-vervelend dat er een integratieheffing plaatsvindt over de grondwaarde. In het geval dat er grond wordt gekocht met het oog op de bebouwing kan de bouwondernemer de leverancier van de grond ook verzoeken om van deze grond bouwterrein te

maken. Hij koopt in dat geval een bouwterrein met btw, die hij kan aftrekken. Indien in dit geval bij ingebruikname van de opstal een integratieheffing volgt (mede) over de grond is dit naar mijn beleving wel terecht. In dit geval wordt de aftrek gecorrigeerd en is er geen sprake van dubbele belasting, want er wordt alleen één keer btw betaald. De integratieheffing over de grond heeft hier eigenlijk geen effect. De vooraf trek is net zo hoog als de heffing en per saldo is er met de integratieheffing een extra heffing. Dus bij een bouwterrein is er geen dubbele heffing.

Er moet niet zonder meer gesteld worden dat de grond nooit in de integratieheffing betrokken kan worden. Indien de grond echt onderdeel is van de bouwkosten, omdat deze met het oog op bebouwing is aangeschaft gekocht dan is een integratieheffing wel op zijn plaats. Wellicht moet er uitgegaan worden van een verondersteld termijn van bij voorbeeld vijf jaar. Indien er grond wordt gekocht dat binnen vijf jaar bebouwd wordt kan er verondersteld worden dat het gekocht is met het oog op bebouwing en behoort de grond wel tot de maatstaf van heffing.

Betreft het echter grond die sinds jaren in het bezit is van de ondernemer, en is er geen btw afgetrokken over deze grond, -dan zou deze grond buiten de maatstaf van heffing voor de integratieheffing moeten vallen. In dit voorgenomde geval lijkt de integratieheffing een goed functionerende bepaling. Indien er bouwterrein wordt aangeschaft met het oog op bebouwing kan de btw worden afgetrokken in het zicht van de integratieheffing. In de de integratieheffing plaatsvindt wordt er btw geheven over het zelfde bedrag, even vanuit gaande dat de waarde van de ondergrond in de tussentijd niet is gestegen. De integratieheffing geeft dan geen extra last. Het probleem treed op in de situatie dat er langer geleden iets gekocht is, toen er nog geen sprake was een en bouwfase en dat er over de grond overdrachtsbelasting betaald is. Indien later besloten wordt om hier iets op te gaan bouwen dan wordt de overdrachtsbelasting eigenlijk een soort strafheffing. Er wordt btw geheven over de grondwaarde waarover al overdrachtsbelasting betaald is en bovendien wordt er ook nog een keer btw geheven over de overdrachtsbelasting. Daarnaast is er nog het probleem dat er btw geheven moet worden over de actuele waarde. Stel dat de grond die 10 jaar geleden aangekocht is nu dubbel zoveel waard is. Het kan ook zijn dat een ziekenhuis bijvoorbeeld bouwterrein koopt naast het bestaande terrein van het ziekenhuis. De grond wordt eerst gebruikt als park, dus gebruikt voor vrijgestelde prestaties, waar geen recht op aftrek van voorbelasting voor is. Stel dat er na 12 jaar uitbreiding van het ziekenhuis nodig is en er een nieuw ziekenhuisgebouw gebouwd wordt op het terrein van het park. Dan vind er middels de integratieheffing een btw-heffing plaats over grond waar al niet-aftrekbare btw over betaald is. Er zijn echter allerlei situaties te bedenken die andere uitkomsten hebben, waarbij gesteld

Formatted: Font color: Dark Blue

Comment [m3]: Meneer zal ik dit stuk er nou inlaten van die veronderstelde 5 jaar of zal ik dit eruit halen???Kunt u dit blauwe stuk aub nog een keer lezen.

kan worden dat de ratio van de een integratieheffing toch niet zo groot is op zijn plaats is.

Een aantal van deze situaties worden in deze scriptie beschreven.

Een factor die ook een rol speelt is of de grond al dan niet eerst een andere bestemming heeft gekregen. Grond waarover btw betaald is bij de aankoop en die btw niet afgetrokken is, gebruikt als weiland om daar vee op te laten grazen heeft een andere bestemming gehad en de eigenaar van die grond heeft uit die exploitatie opbrengsten verkregen. Indien na 10 jaar besloten wordt om op die grond te gaan bouwen kan misschien gesteld worden dat in die 10 jaar de btw al verbruikt is, die btw is dan opgegaan in het gebruik van het land. De situatie dat er bouwterrein aangekocht wordt met het oog om te bebouwen moet voor de integratie heffing naar mijn mening anders benaderd worden dan de situatie dat er grond is aangekocht die niet bouwterrein is. In het laatste geval heeft de integratieheffing een ongewenst effect.

2.6 Maatstaf van heffing

In de inleiding is reeds aan de orde gekomen dat uit artikel 8 Wet OB 1968 volgt dat de maatstaf van heffing voor de btw over het algemeen de vergoeding is. Voor de interne heffing geldt echter een bijzondere maatstaf van heffing, omdat de ondernemer zichzelf geen vergoeding ter zake van deze interne levering in rekening brengt. Het gaat immers om een fictieve levering. Op grond van artikel 8 lid 3 Wet OB 1968 wordt voor deze interne levering btw geheven over de aankoopprijs van soortgelijke goederen of indien er geen prijs voor soortgelijke goederen beschikbaar is, over de (geactualiseerde) voortbrengingskosten. In beide gevallen moet die maatstaf berekend worden op het moment van de interne levering. Er moet echter eerst gekeken worden naar de prijs die de ondernemer zou betalen als hij de zelf vervaardigde goederen bij een derde zou inkopen. In HR 13 september 1995, nr. 30466 heeft de aangegeven dat van soortgelijke goederen sprake is op het moment dat deze zich in dezelfde staat bevinden als het goed dat geleverd wordt. Daarbij moet de fysieke toestand worden beoordeeld en heeft de functie geen doorslaggevende betekenis. In de praktijk komen soortgelijke goederen niet zo vaak voor⁶². Daarom wordt de integratieheffing vaak over alle voortbrengingskosten berekend.

In artikel 3 lid 9 OB 1968 is de uitbreiding opgenomen dat met een eigen bedrijf vervaardigd de goederen gelijkgesteld worden, goederen die in opdracht zijn vervaardigd onder

⁶² C. van Vlisteren, vastgoedjournaal.nl, "Integratieheffing: een bijzondere heffing".

terbeschikkingstelling van stoffen, waaronder grond begrepen. Het gevolg hiervan is dat de grond ook tot de maatstaf van heffing behoort. Daarom neemt de fiscus het standpunt in dat ook de waarde van de grond die de ondernemer reeds in bezit had tot de voortbrengingskosten behoort ongeacht de grond was aangekocht met of zonder btw. Over de vraag of deze grond al dan niet tot de maatstaf van heffing behoort en zo ja tegen welke waarde bestaat echter veel discussie in de literatuur en jurisprudentie. In de vorige paragraaf is dit reeds aan de orde gekomen en in hoofdstuk 2 zal aan de hand van jurisprudentie nader hierop worden ingegaan.

Uit artikel 8 lid 3 Wet OB 1968 volgt dat de kostprijs berekend moet worden op het tijdstip van de interne levering. De fiscus stelt dat op basis hiervan de grond tegen de actuele waarde⁶³ in de integratieheffing betrokken moet worden. Het argument daarachter is dat dit ook de waarde is die betaald zou worden indien de grond gekocht zou worden op het moment dat er gebouwd wordt. Uit voorbeeld b) van de vorige paragraaf is aangetoond welk nadelig effect dit voor de belastingplichtigen heeft indien de grondwaarde geactualiseerd wordt. Er zijn echter ook argumenten om uit te gaan van de historische uitgaafprijs. Het verschil tussen de actuele waarde en de historische uitgaafprijs ontstaat doordat er niet alleen waarde wordt toegevoegd door het bouwen, maar er ook een waardetoeename kan zijn door verloop van tijd. Het is in het algemeen zo dat grond in waarde toeneemt, omdat grond een schaars goed is en er niet meer van geproduceerd kan worden.⁶⁴

~~Bovendien bij een normale levering heeft een fabrikant ook een voordeel als hij grond- en hulpstoffen vroeg inkoopt en daardoor een prijsvoordeel behaalt. Hij zou daardoor niet benadeeld moeten worden door de btw. Bovendien bij een normale levering heeft een fabrikant ook een voordeel als hij grond- en hulpstoffen vroeg inkoopt en daardoor een prijsvoordeel behaalt. Hij wordt daardoor niet benadeeld moeten worden door de btw. Een bakker die vroeg suiker heeft ingekocht en boterkoek maakt kan deze boterkoek tegen een lagere prijs leveren dan zijn concurrenten die duurdere suiker hebben gebruikt, omdat de suikerprijs gestegen is. Hij hoeft niet de marktwaarde als prijs te hanteren voor deze boterkoek maar kan aan de klant een goedkopere subjectieve prijs vragen. Waarom zou een ondernemer die 10 jaar geleden grond gekocht heeft nu weer btw moeten betalen over de~~

⁶³ De Hoge Raad heeft dit in meerdere arresten beslist. Zie: P.L.F. Seegers, "Omzetbelasting in land en tuinbouw", 8^e druk, Kluwer, Deventer, 2008, p. 86.

⁶⁴ Daargelaten enerzijds de toename van grond door inpoldering en landwinning op zee, maar anderzijds door vermindering van bebouwbare grond door teruggave van grond aan de natuur of grondonttrekking door waterstijging van de oceanen (verdwijnen van eilanden etc).

Comment [U4]: Maar de klant (dus ook de vrijgestelde ondernemer) betaalt dan bij de latere levering wel de hogere marktprijs, dus die redenering klopt niet!

Comment [m5R4]: Menneer ik heb deze opmerking weg gehaald maar ik meen dat dit toch een juiste constatering is. Een particulier die btw betaald (zoals de vrijgestelde) die heeft ook een btw-voordeel als hij huis wil kopen en goedkope grond koopt en 5 jaar later het huis laat bouwen als de grondprijs gestegen is. Hij betaald dan toch ook niet over hogere marktprijs btw. Hij heeft immers in het verleden al btw betaald (over een lagere waarde) en dat voordeel houdt hij denk ik toch gewoon als hem later een pand wordt geleverd?

Comment [m6R5]: Meneer ik heb hier het een en ander aan toegevoegd... klopt het nou wel allemaal.

actuele waarde? Een tussenoplossing zou kunnen zijn om slechts de meerwaarde in de btw te betrekken, maar zoals gezegd is deze meerwaarde niet het gevolg van waardetoevoeging door bouwen. Daarom zou naar mijn mening gelet op het systeem van de btw, belasting van toegevoegde waarde, deze waardeaan groei niet tot de maatstaf van heffing moeten behoren.

De ondernemer heeft totaal geen invloed op de waarde-aangroei van de grond, maar wordt hiervoor wel "gestraft" door de grond tegen de actuele waarde in de integratieheffing op te nemen. Indien hij in een (ver) verleden de grond tegen een goedkopere prijs de grond aankoopt kan hij voor de integratieheffing niet uitgaan van deze historische kostprijs. Dit betekent dat speculatiere resultaten hierdoor belast worden in de btw wat naar mijn mening niet zo zou moeten zijn. Indien een kant-en-klaar product in een vroegtijdig stadium tegen een lagere prijs wordt gekocht en pas later gebruikt gaat worden terwijl het dan duurder is er ook een voordeel. Waarom zou zo een voordeel bij een integratieheffing geneutraliseerd worden.

Er zou echter wel gesteld kunnen worden dat het wel in het systeem van de btw zit dat die waardeaan groei belast wordt. Speculanten die stukken grond opkopen en later weer deze stukken grond als bouwterrein doorverkopen zullen over de marktwaarde op dat moment btw moeten afdragen. Indien het oogmerk is om de waardegroei te belastingen moet er misschien een systeem gehanteerd worden zoals bij de margeregeling. De waarde bij aankoop zou er buiten gelaten moeten worden, zodat alleen de toegevoegde waarde belast wordt. Voorstanders van de visie dat de grond wel tegen de actuele waarde in de heffing betrokken moet worden stellen dat dit ook de waarde is als je nu een gebouw kant-en-klaar koopt met ondergrond. Dit past naar mijn mening alleen maar in de visie dat er altijd een heffing over de marktprijs plaatsvindt. Dat is echter niet het uitgangspunt van de btw-richtlijn, die uitgaat van de subjectieve prijs. Indien er uitgegaan wordt van een objectieve prijs dan zou een marktman die appels verkoopt voor 0,50 cent per stuk ook btw moeten betalen over 0,60 cent indien die appels in de groentewinkel 0,60 cent zouden kosten.

Van Loon⁶⁵ is van mening dat voor het beginsel van belastingneutraliteit, waarop de integratieheffing gebaseerd is, slechts van belang is bij vervaardiging in eigen beheer onder ter beschikkingstelling van stoffen en het net zoals bij kant-en-klaar inkopen van belang is dat alle bestanddelen van de kostprijs in de heffing van btw worden betrokken. Om belastingneutraliteit te bereiken lijkt het naar zijn idee niet noodzakelijk dat de voortbrengingskosten worden geactualiseerd. Dat lijkt wel voor de hand te liggen, want dat

Comment [U7]: Maar als hij een klant en klaar gebouw met grond koopt betaalt hij dan toch ook de hogere prijs incl de gestegen grondprijs!

Comment [m8R7]: Meneer ben ik door de onderstaande toevoeging in het rood voldoende tegemoetgekomen aan uw opmerking??

Comment [m9R8]: Meneer kunt u hier nog een keer naar kijken ik twijfel of in in voldoende mate tegemoet ben gekomen aan uw opmerking. Ik heb deze aanpassing nog een keer aangepast na ons laatste gesprek. Zie pagina 28 onderaan ook daar heb ik een belangrijke mededeling gedaan als reactie op uw commentaar.

Comment [m10]: Meneer ik denk dat van Loon hier wel een punt heeft, maar kunt u hier misschien commentaar op geven??

⁶⁵ M.H.G van Loon, "De integratieheffing ontleed", Europese fiscale studies 2005.

voordeel is immers ontstaan door vroeg inkopen. Voordelen die ontstaan door goedkoper kunnen inkopen worden bij gewone leveringen in de btw ook niet geneutraliseerd.

Zoals reeds aan de orde gekomen komt de integratieheffing met name voor bij vervaardiging van onroerende goederen. Omdat onroerende goederen in de regel incourant zijn wordt voor de maatstaf van heffing vaak aangesloten bij de actuele kostprijs van de voortbrenging van het goed. Van der Paardt en Sparidis⁶⁶ merken na naar mijn mening terecht op dat op het moment dat er geen soortgelijke goederen aanwezig zijn, de maatstaf van heffing niet altijd bepaald moet worden volgens de actuele waarde van de voortbrengingskosten. Dit kan namelijk leiden tot een maatstaf van heffing die hoger is dan de waarde in het economisch verkeer van het goed. In HR 13 september 1995, nr. 30.446 heeft de Hoge Raad bepaald dat in een dergelijke gevallen evengoed moet worden uitgegaan van die hogere maatstaf. Volgens van Paardt en Sparidis moet dit genuanceerd worden. Zij menen dat voor de heffingsgrondslag van de integratieheffing moet worden aangesloten bij de prijs die een derde bereid zou zijn te betalen. Deze heffingsgrondslag moet immers gezien worden in het licht van het neutraliseren van een concurrentievoordeel dat ontstaat door vervaardiging van goederen in eigen bedrijf. En daarom dient de heffingsmaatstaf op vergelijkbare wijze vastgesteld te worden als in de situatie dat soortgelijke goederen ingekocht zouden worden bij een derde. Indien een ondernemer een goed koopt van een derde zou in de prijs waarde drukkende factoren kunnen zijn opgenomen. In het geval dat er op een pand een gebruiksrecht drukt zal deze waarde drukkende factor in de prijs worden opgenomen. Terwijl als de ondernemer dit goed in eigen bedrijf zou vervaardigen en geconfronteerd wordt met de integratieheffing wordt deze waarde drukkende factor niet in de prijs opgenomen. Van der Paardt en Sparidis wijzen in dit kader ook op de zaak Werner Skripalle⁶⁷, waarin het Hof van justitie heeft beslist dat de vaststelling van een maatstaf van heffing die afwijkt van de subjectieve maatstaf niet verder kan en mag gaan dan het realiseren van het doel van deze bepaling. -Gelet op het doel van tegengaan van concurrentievervalsingen kan aangesloten worden bij de geactualiseerde kostprijs, echter als aannemelijk gemaakt kan worden dat de waarde in het economisch verkeer lager is dan de geactualiseerde kostprijs zou de waarde in het economisch verkeer in aanmerking moeten worden genomen.

Comment [m11]: Meneer ik zeg eerst we hebben een subjectieve prijs en nu zeg ik aansluiten bij de waarde in het economisch verkeer... ik speel hier in op een mogelijke situatie die bepaalde schrijvers ook aanhalen, maar komt dit dan wel goed over in de scriptie of begint het warrig te worden en lijkt het tegenstrijdig? De subjectieve prijs is toch niet gelijk aan de prijs die een derde bereid is te betalen??

⁶⁶ R.N.G. van der Paardt en E. Sparidis, "De integratieheffing binnen de communautaire rechtsorde", Forfetair 2008/198.

⁶⁷ HvJ 29 mei 1997, nr. C-63/96 V-N 1998/6.27.

Het doel van de integratieheffing is een gelijke situatie bewerkstelligen met de situatie dat er van een derde wordt aangekocht. Echter indien er gekeken wordt naar de uitwerking van de integratieheffing dan kan er gesteld worden dat er eigenlijk te veel in die heffing wordt meegenomen. Over grond die reeds is aangekocht is al btw of overdrachtsbelasting voldaan. Indien deze grond voor de integratieheffing nogmaals wordt meegenomen in de maatstaf van heffing is er dus een dubbele heffing. Bovendien indien treedt er cumulatie van belastingheffing op. Door voor de grond de historische uitgaafprijs als uitgangspunt te nemen voor de maatstaf van heffing wordt deze overkill wel verkleint maar niet fundamenteel opgelost. Naar mijn mening hoort gezien de overkill die optreedt, de grond niet in de maatstaf van heffing, maar gezien het neutraliteitsbeginsel is het van belang dat de btw-heffing neutraal uitwerkt en zou het niet uit moeten maken of je voor het te vervaardigen goed eigen grond gebruikt of grond bij een derde aankoopt. Een nuance die hier gemaakt moet worden is de eerdere opmerking dat naar mijn mening er geen concurrentievervalsing optreedt als de ondernemer de grond al in bezit heeft en waarom zou dit voordeel dan geëlimineerd moeten worden?

Gezien de discussie in de literatuur en jurisprudentie of grond al dan niet tot de maatstaf van heffing behoort, kan er gesteld worden er geen eenduidig antwoord bestaat op deze vraag. Naar mijn mening moet er of geaccepteerd worden dat er door het opnemen van de grond in de maatstaf van heffing een overkill ontstaat of er moet geaccepteerd worden dat er niet een volledige gelijkstelling wordt bereikt.

2.6.1 Gehuurde of gepachte de grond

Ook indien de grond geen eigendom is van de ondernemer, maar dat er op de grond een beperkt recht is gevestigd, behoort de grond tot de maatstaf van heffing voor de integratieheffing. Er bestaat echter discussie over de waarde waarvoor dit beperkt recht tot de maatstaf van heffing gerekend dient te worden.

Zo heeft in 1990 Hof 's-Gravenhage⁶⁸ geoordeeld dat ieder die de feitelijke macht heeft over grond, zoals de pachter, deze ter beschikking kan stellen. Het ging in deze zaak om een agrarisch ondernemer die viel onder de landbouwregeling en een ligboxenstal liet bouwen op gepachte grond. Belanghebbende was van mening dat gepacht de grond niet in de integratie heffing kan worden betrokken en stelde subsidiair dat de kostprijs van de grond nihil is. Gelet op het subjectieve karakter van de maatstaf van heffing moet volgens het Hof de grond in dit

⁶⁸ Hof 's-Gravenhage, 3 september 1990, nr. 4262/86 MI FED1991/516.

geval tegen de waarde in gepachte staat in de maatstaf van heffing betrokken worden. Indien de grond gepacht is betekent dit dus niet dat de grond tegen een waarde van nihil in de heffingsmaatstaf betrokken moet worden.

Indien er sprake is van een persoonlijke recht, bijvoorbeeld pacht of huur kan er aansluiting gezocht worden bij HR 1 april 1992, nr. 27 709. In HR 1 april 1992 heeft de Hoge Raad⁶⁹ ook beslist dat in geval van pacht de grond in aanmerking genomen moet worden voor de waarde van de pacht gedurende de bouw. Er is volgens de Hoge Raad geen aanleiding om de waarde van de grond in de kostprijs van het pand te begrijpen. Alleen de canons die betrekking hebben op de bouwperiode zou volgens de Hoge Raad tot de kostprijs van het pand gerekend moeten worden. Dit zou de door de pachter opgeofferde waarde in verband met de bouw vertegenwoordigen.

Bij vestiging van het recht van erfpacht is de hoofdregel dat dit gekwalificeerd wordt als een levering. In het geval dat de vergoeding voor vestiging van dit recht echter minder dan de waarde in het economisch verkeer bedraagt, wordt het recht van erfpacht aangemerkt als verhuur. Indien de vestiging van het recht van erfpacht aangemerkt wordt als een levering heeft het Hof Leeuwarden⁷⁰ beslist dat het bedrag van de volledige aanschafkosten tot de maatstaf van heffing gerekend moeten worden. Hiertoe behoren ook de gekapitaliseerde waarde van de jaarlijks verschuldigde canon. Rechtbank Arnhem heeft in gelijke zin geoordeeld. Het bovengenoemde arrest van de Hoge Raad van 1992 acht de rechtbank niet relevant gezien het daar ging om een persoonlijke recht van pacht.

Hof Den Haag⁷¹ heeft daarentegen geoordeeld dat in dat geval slechts tijdens de bouw betaalde canon in de maatstaf van heffing betrokken dient te worden en niet de gekapitaliseerde jaarlijkse canon.

AG van Hilten heeft recentelijk⁷², anders dan het Hof Den Haag, geconcludeerd de in een dergelijk geval de gekapitaliseerde waarde van de jaarlijkse canon tot de maatstaf van heffing behoort. Indien de grond al tot de maatstaf van heffing behoort is deze conclusie van de AG

⁶⁹ HR 1 april 1992, nr. 27.709, BNB 1992/201.

⁷⁰ Hof Leeuwarden, 14 november 2003, V-N 2004/12.1.5

⁷¹ Hof Den Haag, 17 april 2009, LNJ: B15342.

⁷² Conclusie AG van Hilten 3 mei 2010, nr. 08/01021, VN 2010/33.23.

naar mijn mening terecht. Een gewone levering van een beperkt recht wordt immers ook voor de gekapitaliseerde waarde in de heffing van de btw betrokken.

Uit bovenstaande kan geconcludeerd worden dat er geen eenduidige jurisprudentie bestaat over de vraag voor welke waarde beperkte rechten in de maatstaf van heffing voor de integratieheffing betrokken dienen te worden.

Omtrent de vraag of en zo ja voor welke waarde de gehuurde grond feitelijk in de maatstaf van heffing dient te worden te betrokken bestaat discussie in de literatuur.⁷³ Bijl⁷⁴ bepleit dat alleen de investering om het huurrecht te verkrijgen tot de maatstaf van heffing gerekend moet worden, terwijl Van Zadelhoff⁷⁵, meent dat daarbij ook tenminste de contante waarde van de huurtermijnen betrokken dient te worden. Finkensieper acht het verdedigbaar dat de huur voor de grond tijdens de bouw tot de maatstaf van heffing gerekend moet worden maar wijst kapitalisatie van deze huur van de hand.

Indien een vergelijking wordt gemaakt tussen het geval dat de grond gehuurd wordt en situatie en dat de grond in eigendom is zou gezien het bovengenoemde arrest van de Hoge Raad uit 1992 gesteld moeten worden dat in geval van eigendom voor de maatstaf van heffing slechts de kosten die gemaakt worden tijdens de bouw voor de grond in aanmerking genomen moeten worden.

Indien er in het geval van erfpacht de stelling ingenomen wordt dat er moet worden uitgegaan van de gewone canon en niet de gekapitaliseerde canon, dan moet zou er ook voor wat betreft het geval dat de grond in eigendom is uitgegaan moeten worden van de historische kostprijs en niet de gekapitaliseerde waarde, in actuele waarde in dat geval.

⁷³ Cursus Belastingrecht, OB. 2.2.1.B.d Bijzondere gevallen van leveringen.

⁷⁴ D.B. Bijl, "De heffing van omzetbelasting ten aanzien van onroerend goed", Kluwer Deventer 1990, blz. 164.

⁷⁵ B.G. Van van Zadelhoff, "Onroerende goederen en belasting over de toegevoegde waarde", FED fiscale studiereserie nr. 29, Kluwer Deventer 1992, blz. 226.

3 De nationale regeling voor de integratieheffing in relatie tot de richtlijn

3.1 Inleiding

Om een vergelijking te maken tussen de nationale regeling en de regeling in de BTW-richtlijn is het handig dat de tekst van deze verschillende bepalingen onder elkaar worden gezet.

Artikel 3, lid 3, onderdeel b, wet OB 1968 luidt:

Met een levering onder bezwarende titel als bedoeld in artikel 1, onderdeel a, worden gelijkgesteld: het door een ondernemer voor bedrijfsdoeleinden bestemmen van het in eigen bedrijf vervaardigde goederen in de gevallen waarin, indien de goederen van een ondernemer zouden zijn betrokken, hij geen recht zou hebben op volledige aftrek van de op die goederen drukkende belasting;

De uitbreiding hierop in lid 9 van dit artikel luidt:

Voor de toepassing van het derde lid, onderdeel b, worden met het in eigen bedrijf vervaardigde goederen gelijkgesteld goederen welke in opdracht zijn vervaardigd onder terbeschikkingstelling van stoffen, waaronder grond is begrepen. Van de toepassing van het derde lid, onderdeel b, worden uitgezonderd andere onbebouwde terreinen dan bouwterreinen als bedoeld in artikel 11, vierde lid.

Artikel 18, onderdeel a, btw- richtlijn⁷⁶:

De lidstaten kunnen de volgende handelingen met een levering van goederen onder bezwarende titel gelijkstellen: het door een belastingplichtige voor bedrijfsdoeleinden bestemmen van een goed dat in het kader van zijn bedrijf is vervaardigd, gebouwd, gewonnen, bewerkt, aangekocht of ingevoerd, indien het van een ander belastingplichtige betrekken van een dergelijk goed hem geen recht zou geven op volledige aftrek van de BTW.

Het eerste verschil dat opvalt bij het vergelijken tussen de tekst van de nationale regeling en de btw-richtlijn, is dat in de nationale regeling wordt gesproken over een “ondernemer”, terwijl in de richtlijn gesproken wordt over een “belastingplichtige”. Het tweede verschil is dat de richtlijn naast vervaardigen ook spreekt over bouwen winnen aankopen of invoeren. Het derde verschil is dat in de btw-richtlijn niet een bepaling is opgenomen die vergelijkbaar is met artikel 3, lid 9 Wet OB 1968, die stelt dat indien de ondernemer door derden in opdracht laat vervaardigen dit gelijkgesteld wordt met in eigen bedrijf vervaardigen .

⁷⁶ Richtlijn van de raad van 28 november 2006, nr. 2006/112/EG, V-N 2007/3.6.1.

Bovendien wordt in dit lid uitdrukkelijk gesproken over grond die tot de maatstaf van heffing zou behoren.

In de volgende paragrafen wordt stilgestaan bij de bovengenoemde verschillen. Het derde verschil staat in deze scriptie echter centraal en zal in dit hoofdstuk uitvoerig aan de orde komen.

3.2 Ondernemer versus belastingplichtige

Het belastingsubject voor de Wet OB 1968 is “de ondernemer”. Dit begrip is geregeld in artikel 7 Wet OB 1968. Dat begrip is verder uitgewerkt in jurisprudentie.

Het belastingsubject voor de btw-richtlijn is geregeld in artikel 9 van deze richtlijn.

Hoewel er tekstueel een verschil is tussen deze artikelen, dekken die begrippen elkaar, want voor beiden begrippen geldt dat de belastingplichtige is, ieder die ongeacht de woonplaats en ongeacht het oogmerk of resultaat zelfstandig een economische activiteit verricht. De Hoge Raad⁷⁷ heeft op 2 mei 1984 uitsluitend hieromtrent gegeven door te beslissen dat aan het begrip “ondernemer” uit de wet OB 1968 en het begrip “belastingplichtige” uit de btw-richtlijn⁷⁸ dezelfde betekenis toekomt.

Dus op dit punt is de bepaling van de integratieheffing in de nationale regeling niet in strijd met de btw-richtlijn.

3.3 Beperkte implementatie

Het tweede in paragraaf 3.2 geconstateerde verschil tussen de nationale regeling en de btw-richtlijn is dat de richtlijn naast "vervaardigen" ook spreekt over "bouwen", "winnen", “aankopen” of “invoeren”.

Het begrip “vervaardigen” uit de nationale regeling dekt naar mijn idee deels de overige toevoegingen uit de richtlijn. Van vervaardigen is sprake als er iets ontstaat wat er tevoren

⁷⁷ HR 2 mei 1984, nr. 22.153, BNB 1984/295

⁷⁸ Deze uitspraak had echter betrekking op de Zesde richtlijn, maar is nog steeds van toepassing op de huidige btw-richtlijn.

niet bestond. Dat is eerder aan de orde gekomen in paragraaf 2.3. De integratieheffing is vaak aan de orde bij onroerende goederen.

Nieuw vervaardigd goed ontstaat bij onroerende goederen in ieder geval in de volgende gevallen van:

- 1) Grondwinning;
- 2) ontstaan van bouwterrein;
- 3) ontstaan van een compleet nieuw onroerend goed door bouwen;
- 4) ontstaan van nieuw onroerend goed uit oud onroerend goed door (ver)bouwen.

In het geval dat er grond gewonnen wordt, valt dat onder het begrip vervaardigen voor de nationale wet en zou dat eveneens onder het begrip winnen uit de BTW richtlijn kunnen vallen. Indien bijvoorbeeld er een pand gebouwd wordt, dan valt dat voor de nationale wet onder het begrip “vervaardigen”. Dekt het begrip vervaardigen die toevoegingen niet dan betekent dat mijns inziens niet dat de nationale bepaling in strijd is met de richtlijn. De bepaling in de richtlijn heeft een optioneel karakter. Dat betekent dat de lidstaten op basis van de richtlijn de mogelijkheid hebben om een dergelijke bepaling in de nationale wetgeving op te nemen. Zij zijn daartoe echter niet verplicht. Ook een beperktere implementatie is in zo een geval toegestaan. Hierover verschillen echter de meningen in de literatuur. Van der Wulp⁷⁹ is van mening dat de bepaling in de btw-richtlijn zodanig is geformuleerd, dat de lidstaten de bepaling slechts in haar geheel of helemaal niet in de nationale wet mogen opnemen.

Een gedeeltelijke implementatie zou volgens Van der Wulp in strijd zijn met het gemeenschapsrecht.

Zolang de Europese Commissie Nederland niet hierover benadert, is er naar mijn mening geen acuut probleem. Het ligt namelijk niet voor de hand dat er belastingplichtigen zijn die zich op gemeenschapsrecht zullen beroepen, omdat het in dit geval een bredere heffingsgrondslag creëert.

3.4 In opdracht laten vervaardigen onder ter beschikkingstelling van stoffen

Het Hof van Justitie is het hoogste orgaan dat recht kan spreken over de implementatie van de BTW richtlijn in de Wet OB 1968. Het Hof van Justitie legt in een btw-procedure de richtlijn uit en past haar toe. In een procedure die aanhangig is bij dit Hof is het dus niet de nationale

⁷⁹ M.D.J. van der Wulp, “Interne levering: volledig aftrek + bestemmingswijziging”, Btwbrief, 2009, nr. 19.

wet die bepaalt wat er in een bepaalde zaak moet gebeuren, maar de richtlijn. In het geval er onduidelijkheid bestaat over de vraag hoe een bepaald artikel in de richtlijn moet worden uitgelegd kan de Hoge Raad prejudiciële vragen stellen aan het Hof van Justitie. Dit komt erop neer dat de Hoge Raad het Hof van Justitie om advies vraagt.

Als gevolg van het derde verschil dat geconstateerd is in paragraaf 3.2 ligt de richtlijnconformiteit van integratieheffing sinds enige jaren onder vuur. Uit de inleiding is reeds naar voren gekomen dat de Hoge Raad op dit punt prejudiciële vragen heeft gesteld aan het Hof van Justitie.

De Hoge Raad vraagt het Hof van Justitie of de bepaling van integratieheffing⁸⁰ überhaupt toepassing vindt indien de vervaardiging door een derde plaatsvindt. Daarnaast vraagt de Hoge Raad of, indien in voorgenoemde situatie de integratieheffing toepassing is, over waarde van de grond mag worden geheven, die reeds in het eigendom was van de belastingplichtige en waarover niet eerder btw in aftrek is gebracht.

Feiten van de casus waarover de Hoge Raad⁸¹ prejudiciële vragen heeft gesteld:

Gemeente Vlaardingen verhuurde sinds jaren vrijgesteld van btw een aantal sportgrasvelden, die zij in eigendom heeft, aan sportverenigingen. In 2003 heeft de gemeente aan aannemers de opdracht gegeven om voor haar rekening de grasvelden te vervangen door kunstgrasvelden. Na oplevering zijn deze velden wederom door de gemeente verhuurd aan de sportverenigingen die voorheen de sportgrasvelden huurden. De BTW die de aannemers aan de gemeente in rekening hebben gebracht heeft de gemeente niet in aftrek gebracht bij de aangifte omzetbelasting, uitgaande van het feit dat er sprake was van vrijgestelde verhuur. Ook heeft zij geen integratieheffing aangegeven. De belastinginspecteur neemt echter het standpunt in dat op het moment van vrijgestelde verhuur van de nieuwe velden de integratieheffing van toepassing was en legt een naheffingaanslag op. De inspecteur is van mening dat er een, integratieheffing van 19% btw over de aanlegkosten van de kunstvelden en de waarde van de grond is verschuldigd. De btw op de aanlegkosten mag de gemeente, vanwege de integratieheffing, volledig in aftrek brengen. Dit komt erop neer dat er effectief alleen geheven wordt over de grondwaarde.

⁸⁰ Hiermee wordt bedoeld volgens de richtlijn bepaling voor de integratieheffing.

⁸¹ HR 13 mei 2011, nr.09/03108, LJN: BM6699.

De gemeente is het hier niet mee eens en legt de zaak voor aan de rechtbank in Den Haag⁸². Tussen belanghebbenden is in deze procedure niet langer in geschil is dat in deze casus sprake is van de -integratieheffing van artikel 3, lid 1, onderdeel h (oud) Wet OB 1968. Wel in geding is of de Nederlandse regeling voor de integratieheffing in strijd is met de Zesde richtlijn en jurisprudentie van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen.

Rechtbank 's-Gravenhage stelt de inspecteur in het gelijk. Hof 's-Gravenhage⁸³ daarentegen stelt de gemeente in het gelijk.

3.4.1 Beroepsprocedure bij de rechtbank

De gemeente Vlaardingen stelt in deze procedure⁸⁴ dat het niet richtlijnconform is dat de integratieheffing wordt berekend over de algehele voortbrengingkosten van het vervaardigde goed. De integratieheffing dient naar de mening van de gemeente slechts ten onrechte teruggevraagde btw te corrigeren. Slechts de componenten waarvoor aftrek van voorbelasting is genoten dienen volgens haar in de integratieheffing betrokken te worden. Om haar standpunt te onderbouwen haalt zij een drietal arresten aan. Het eerste arrest dat zij aanhaalt is de gevoegde zaak “Leusden/Holin Groep”⁸⁵. In de rechtsoverweging 90 van deze zaak stelt het hof van Justitie dat herziening en integratieheffing mechanismen zijn die hetzelfde economisch effect hebben. Dat inhoudt dat deze mechanismen de belastingplichtige dwingen een bedrag aan btw te betalen die overeenstemt met de genoten aftrek waarop hij geen recht had. Het tweede arrest dat de gemeente aanhaalt is het arrest ‘Uudenkaupungin Kaupungin’.

In de rechtsoverweging 30 van dit arrest herhaalt het Hof van Justitie dat herziening en fictieve leveringen, waaronder de integratielevering, hetzelfde economisch effect hebben. Een soortgelijke uitspraak doet zij in de zaak ” Wollny”⁸⁶.

⁸² Rechtbank 's-Gravenhage 18 juli 2008, nr. AWB 07/663 OB., LJV BD9607

⁸³ Hof 's-Gravenhage 26 juni 2009, nr. BK-08/00334, LJV: BJ 0682.

⁸⁴ Die gemeente voerde in deze zaak 3 argumenten aan om haar standpunt te onderbouwen. De eerste 2 standpunten zijn voor deze scriptie niet van essentieel. Hier zal slechts de naar mijn mening belangrijkste argument worden besproken.

⁸⁵ HvJ EG 29 april 2004, nr. C-7/02, BNB 2004/260, r.o. 90, V-N 2004/24.17.

⁸⁶ HvJ, EG 30 maart 2006, C-184/04, V-N 2006.18.25.

De rechtbank neemt naar mijn mening terecht het standpunt in dat de vraag in de zaak "Leusden/Holin" dusdanig specifiek was dat aan de rechtsoverwegingen van het Hof van Justitie geen algemene betekenis kan worden toegekend. De vraag was hier namelijk of de integratieheffing van toepassing kan zijn als gevolg van een wetswijziging. Bovendien merkte rechtbank mijns inziens terecht op dat uit het feit dat herziening en integratieheffing hetzelfde economisch effect hebben niet kan worden afgeleid dat aan de integratieheffing niet ook andere gevolgen verbonden kunnen zijn.

Voorts meende de rechtbank dat er uit de gemeente aangehaalde zaken "Uudenkaupungin Kaupungin" en "Wollny" ook niet geconcludeerd kan worden dat de bij de integratieheffing slechts gecorrigeerd mag worden wat de door gemeente ten onrechte is afgetrokken, omdat de bepalingen die in deze zaken in het geding waren niet betrekking hadden op de integratieheffing. De bepalingen die in deze zaken in geding waren hebben een ander doel en strekking dan de bepaling van de integratieheffing. Het doel van deze bepalingen is voorkomen dat bij de ondernemer als consument goederen of diensten terechtkomen zonder heffing van btw. Met deze bepalingen wordt getracht de ondernemer als consument in een gelijke positie te brengen met de normale consument. Terwijl met de integratieheffing wordt getracht de concurrentievervalsing tussen ondernemers weg te nemen door de heffingsmaatstaf bij vervaardiging en inkoop gelijk te stellen.

In de zaak "Wollny" gaat het om hoe correctie van aftrek dient plaats te vinden in het geval dat goederen door de ondernemer voor privédoeleinden worden gebruikt. In de Wet OB 1968 is voor dergelijke gevallen een fictieve interne dienst opgenomen⁸⁷.

In de zaak "Uudenkaupungin Kaupunki" gaat om het onttrekken van bedrijfsgoederen naar privé. In de wet OB 1968 is hiervoor een fictieve interne levering opgenomen.

Naar mijn mening heeft de rechtbank terecht de inspecteur in het gelijk gesteld, gelet op de argumenten die door de belastingdienst zijn aangehaald. De zaak "Leusden/ Holin" had niet specifiek betrekking op de integratieheffing, zodat hetgeen besloten is in deze zaak niet één op één kan worden doorgetrokken naar deze casus van de gemeente Vlaardingen.

⁸⁷ In de huidige Wet OB 1968 is die terug te vinden in

De zaken “Uudenkaupungin Kaupunki” en “Wollny” zien op bepalingen die een ander doel beogen dan de integratieheffing en ondersteunen het standpunt van de gemeente dat de integratieheffing ook dient als correctie voor ten onrechte teruggevraagde btw niet.

De rechtbank onderbouwt echter haar oordeel echter niet met eigen argumenten, maar baseert haar oordeel slechts op de door de gemeente aangevoerde arresten.

Naar mijn mening is de bepaling van de integratieheffing op basis van andere argumenten toch niet richtlijnconform. In dit arrest is namelijk niet in geding of de ondergrond die reeds in het bezit is van de ondernemer “überhaupt” tot de maatstaf van heffing behoort. In paragraaf zal op dit punt verder worden ingegaan.

3.4.2 Hoger beroep Hof 's-Gravenhage⁸⁸

Rechtbank 's-Gravenhage stelde in de bovengenoemde procedure dus de inspecteur in het gelijk en stelde dat de Nederlandse regeling voor de integratieheffing niet in strijd is met de Zesde richtlijn. De gemeente heeft tegen deze uitspraak hoger beroep aangetekend bij het Hof ⁸⁹'s-Gravenhage, die tot een andere conclusie kwam dan de rechtbank en stelde dat de Nederlandse regeling voor de integratieheffing wel degelijk in strijd is met de Zesde richtlijn. Het Hof achtte de regeling voor de integratieheffing deels in strijd met de richtlijn. De gedeeltelijke strijd ziet volgens het Hof op het zinsdeel van artikel 3, lid 1, onderdeel h(oud) Wet OB 1968 dat inhoudt dat met in eigen bedrijf vervaardigd goederen gelijk worden gesteld goederen die onder terbeschikkingstelling van stoffen door een derde in opdracht van de ondernemer zijn vervaardigd. Het Hof merkt op in deze zaak, waarbij in opdracht wordt vervaardigd door derden sprake is van artikel 3, lid 1, onderdeel c Wet OB 1968 en de corresponderende bepaling artikel 5, lid 5 Zesde richtlijn.

Naar de mening van het Hof is er geen wettelijke basis, in dit geval een bepaling de richtlijn, die toestaat dat er een integratieheffing wordt opgelegd in gevallen waar het gaat om in opdracht laten vervaardigen. De Nederlandse wetgever heeft op dit punt naar mening van het hof de grenzen voor toepassing van de integratieheffing overschreden, door een bredere

⁸⁸ Zie voetnoot 84.

⁸⁹ Op deze dag heeft het Hof ook een gelijkkluidende uitspraak gedaan in een zaak waarin de gemeente Schiedam belanghebbende was. (nr. 08/00332 - BJ0680). Dit arrest zal hier niet besproken worden vanwege de grote gelijkenissen met het hier besproken arrest.

heffingsgrondslag in de nationale wet te hanteren dan volgens de richtlijn is toegestaan. Deze gedachten baseert het Hof op de parlementaire geschiedenis en de zaak "Leusden/Holin".

Uit deze zaak concludeert⁹⁰ het Hof dat de integratieheffing tot doel heeft de belastingplichtige bedragen te laten betalen ter grootte van de aftrek waarop hij geen recht had. In het geval dat er door derden wordt laten vervaardigd komt naar het Hof meent dit bedrag helemaal niet overeen met het bedrag waarvoor geen aftrekrecht bestaat indien sprake zou zijn van een kant-en-klare aankoop. In de zaak "Leusden/ Holin" lijkt het Hof van Justitie volgens het hof Den Haag te zeggen dat de integratieheffing niet verder kan gaan dan normaal ook bij de herzieningregels het geval is en dus deze heffing alleen maar kan zien op de btw die in rekening is gebracht en niet nog eens op andere componenten van de kostprijs.

Het Hof wijst in deze zaak ook op het wetsontwerp voor implementatie van de Zesde richtlijn⁹¹ Hieruit blijkt dat de wetgever aanvankelijk de intentie had de uitbreiding "met in eigen bedrijf vervaardigde goederen worden gelijkgesteld goederen welke in opdracht zijn vervaardigd onder terbeschikkingstelling van stoffen, waaronder grond is begrepen" te laten vervallen, omdat in de richtlijn deze situatie niet is genoemd in de richtlijnbevestiging voor de integratieheffing.

In deze zaak is het verder niet meer relevant of de grond al dan niet tot de maatstaf van heffing behoort, omdat het Hof de mening is toegedaan dat in het geval van het laten vervaardigen door derden überhaupt niet sprake kan zijn van de integratieheffing, gelet op de grenzen van de richtlijn voor deze heffing.

Het Hof stelt de gemeente in het gelijk. De staatssecretaris tekent hierop beroep in cassatie aan bij de Hoge Raad.

3.4.3 Visie AG van Hilten

Zoals reeds in de inleiding gemeld heeft ook AG van Hilten in deze zaak een conclusie gegeven. Zij meent dat de richtlijn rechtvaardiging biedt om de bepaling zo te lezen zoals deze in de Wet OB 1968 omschreven staat. Zij meent dit omdat in de Tweede richtlijn, de

⁹⁰ Uit rechtsoverweging 90 van dit arrest; zie punt 3.3.1.

⁹¹ Kamerstukken II 1977/1978, 14 887, nr. 3, p.16.

voorganger van de Zesde richtlijn expliciet opgenomen was dat het bij de integratieheffing ook ging om in opdracht laten vervaardigen. Bij de invoering van de Zesde richtlijn is er niet expliciet over gesproken dat dit anders zou moeten zijn. Daarom meent AG van Hilten dat er misschien wel een tekstuele wijziging heeft plaatsgevonden, maar dat dit geen inhoudelijke beoordeling is geweest. Daarom meent zij dat bij de integratieheffing uitgegaan moet worden van de ruime visie, inhoudende dat de integratieheffing betrekking heeft op de algehele voortbrengingskosten, omdat er een gelijkstelling wordt beoogd met de situatie van kant-en-klare aankoop, waarbij over deze voortbrengingskosten ook btw wordt geheven. Bovendien meent zij dat gezien de ratio van de bepaling van de integratieheffing kan bijna niet anders geconcludeerd -kan worden, dat het recht doet aan de ratio van de bepaling dat ook in opdracht laten vervaardigen onder het bereik van die bepaling valt. Van Hilten merkt overigens op dat indien er wel een inhoudelijke wijziging zou zijn beoogd, de Commissie dit ze zou aangeven in het voorstel voor de Zesde richtlijn. Bovendien zouden het Economisch en Sociaal comité en het Europees Parlement een beoogde inhoudelijke wijziging niet zonder opmerking laten. Daarom meent de AG van Hilten dat de integratieheffing op dit punt niet in strijd is met de btw- richtlijn.

De advocaat generaal meent, naar mijn mening niet terecht, dat de goederen die je ter beschikking zijn gesteld, waaronder grond wel in de maatstaf van heffing betrokken moet worden.

Het doel van de integratieheffing is echter de belastingplichtige, die geen recht op aftrek van voorbelasting heeft, een bedrag aan btw te laten betalen wat overeenkomt met een bedrag als hij de goederen zelf heeft aangeschaft. Als een ondernemer iets laat bouwen onder terbeschikkingstelling van grond, -schaft hij alleen het gebouw aan, en niet de ondergrond. Voorstanders van de enge visie⁹² menen dat de integratieheffing slechts dient ten onrechte teruggevraagde btw te corrigeren door deze btw middels de integratieheffing alsnog in de heffing te betrekken. Zij baseren dit o.a. op de eerder aangehaalde gevoegde zaak “Leusden/Holin”. Als dit werkelijk zo was dat hier de enge visie aangehouden moet worden dan schiet de Wet OB 1968 tekort. Stel een situatie dat de integratieheffing aan de orde is op tijdstip $t=0$ en waarbij er grond tot de maatstaf gerekend wil worden. Indien op tijdstip $t=-40$, toen het btw- tarief veel lager was, € 10.000 aan btw is afgetrokken over de grond dan betekent dit dat op tijdstip $t=0$ voor wat betreft de grond de integratieheffing dan hoogste € 10.000 kan bedragen indien er uitgegaan wordt van de enge visie. Volgens deze visie zou er

⁹² Zie inleiding.

over grond waarover geen btw is afgetrokken niks gecorrigeerd moeten worden middels de integratieheffing. De consequentie daarvan is dat er ook op de loonkosten ook niks gecorrigeerd kan worden middels de integratieheffing, omdat over loonkosten ook geen btw is afgetrokken. Op deze component drukt immers geen btw. De integratieheffing was juist geïntroduceerd om deze kostprijscomponenten, waarop geen btw drukt indien er zelf vervaardigd wordt, in de heffing van de btw te betrekken. In de wet OB 1968 kent we echter geen termijn voor het corrigeren van ten onrechte afgetrokken btw. Er is wel een herzieningstermijn van 10 jaar, maar die geldt voor de herzieningsregels en niet voor de integratieheffing. Dat zou wellicht betekenen dat er in geval van een integratieheffing waarbij de enge visie wordt gehanteerd er bij het corrigeren van de btw maximaal 10 jaar teruggegaan kan worden. De btw die is belasting op toegevoegde waarde. Als een fabrikant iets inkoopt voor € 10 en hij gaat ermee aan het werk heeft hij daar dus arbeid voor nodig. Indien er een product uitkomt dat € 20 kost dan gaat hij over € 20 btw berekenen en over € 10 kan btw aftrekken. Hij betaalt dus over de toegevoegde waarde, want hier zit uiteindelijk natuurlijk de arbeid en eventueel nog materialen die je gebruikt om dat product te maken. Dat is het systeem van de btw. Onder de oude Wet OB 1954, toen er een cascadesysteem was en een ondernemer iets meer deed dan hij normaal zou doen, zou hij maar één keer btw betalen, terwijl hij twee dingen deed. Hij is immers niet alleen fabrikant maar ook groothandel tegelijk. De integratieheffing bepaalde toen dat er ook btw geheven moest worden over hetgeen er extra werd gedaan. Dat is ook aan de orde onder de huidige Wet OB 1968. In het voorbeeld van dat ziekenhuisbed, waarbij er voor € 100 aan materiaal ingekocht wordt en voor € 50 aan arbeid ingezet wordt heb ik uiteindelijk een kostprijs van € 150. Indien dit ziekenhuisbed kant-en-klaar gekocht zou worden dan zou die arbeid al in de prijs van het product zitten. Nu is ook deze toegevoegde waarde, die arbeid, middels de integratieheffing belast.

Naar mijn mening dient de integratieheffing niet slechts om te onrechte gevraagde btw te corrigeren maar gaat het om een gelijkstelling met een kant-en-klare aankoop, wat tot gevolg heeft dat de algehele voortbrengingskosten in de maatstaf van heffing betrokken dienen te worden. Indien er alleen een correctie op de aftrek gewenst zou zijn dan zou dit met de herzieningsregels bereikt kunnen worden. Het is naar mijn mening niet te rechtvaardigen dat een bepaling, waaraan zoveel haken en ogen kleven, slechts te handhaven omwille van de fiscale neutraliteit, terwijl deze bepaling niet meer in overeenstemming zou zijn met het systeem van de btw, indien de integratieheffing slechts zou dienen als een correctie op de ten onrechte afgetrokken btw.

Een tekort van de Wet OB 1968 indien de ruime visie gehanteerd wordt treedt op in het volgende geval: indien om bouwaannemer een gebouw bouwt en € 100 aan btw heeft afgetrokken, terwijl hij al eigenaar was van de grond, en vervolgens dit gebouw belast gaat verhuren is er geen sprake van een integratieheffing. Indien hij na twee jaar alsnog vrijgesteld gaat verhuren krijgt hij ook geen integratieheffing, maar hij moet dan de btw herzien die hij daadwerkelijk heeft afgetrokken, deze herziening is echter niet gebaseerd op de integratieheffing. Dat is vreemd, want stel dat de btw op de bouw € 100 was, terwijl als deze bouwaannemer geconfronteerd zou worden met de integratieheffing € 120 zou moeten afdragen, omdat hij ook de grondwaarde zou moeten meenemen die hij reeds in bezit had. Als er een integratieheffing zou zijn dan zou hij moeten betalen over € 120, ervan uitgaande dat de waarde van de opstal € 100 is en de waarde van de grond € 20. Zou de ondernemer eerst belast verhuuren dan zou hij geen integratie heffing krijgen en op het moment dat hij na twee jaar wel vrijgesteld zou verhuren dan zou hij 10% van de daadwerkelijk afgetrokken btw van € 100 moeten herzien en zou hij geen integratieheffing krijgen. Indien de richtlijngever consequent zou zijn zou hij moeten bepalen dat er na belaste verhuur niet herzien moet worden 10% van € 100 maar 10% van € 120. Er zou gesteld kunnen worden dat er herzien moet worden op basis van de integratieheffing die weliswaar niet daadwerkelijk maar in casu 2 jaar geleden geacht wordt te hebben plaatsgevonden en er zodoende niet over € 100 maar over € 120 wordt herzien.

3.4.4 Cassatie Hoge Raad⁹³

In de cassatieprocedure bij de Hoge raad geeft de Hoge Raad aan dat hij betwijfelt dat de integratieheffing het volgens de Nederlandse wetgever beoogde doel heeft om zelf vervaardigde goederen gelijk te belasten met goederen die van een derde zijn aangekocht.

Volgens de Hoge Haad betekent de opvatting van de Nederlandse wetgever dat (gebruikte) goederen nog eens in de btw-heffing zouden worden betrokken na de vervaardiging tot een ander goed indien deze nieuwe vervaardigde -goederen opnieuw bestemd zouden worden voor bedrijfsdoeleinden in het geval de ondernemer geen recht op (volledige) aftrek van voorbelasting heeft. De Hoge Raad geeft aan dat hij betwijfelt dat de bedoeling is van de richtlijnbeplating dat deze cumulatie van btw-heffing optreedt.

⁹³ HR 13 MEI 2011, nr. 09/03108.

Overigens geeft de Hoge Raad aan dat het verdedigbaar is dat de richtlijnbe­paling voor de integratieheffing tot doel heeft btw- aftrek te corrigeren voor goederen waarover de ondernemer reeds beschikt en later na vervaardiging tot een nieuw goed worden bestemd voor bedrijfsdoeleinden waarvoor geen of slechts gedeeltelijke aftrek van voorbelasting mogelijk is. Voor deze visie ontleent de Hoge Raad steun aan de eerder genoemde arresten "Leusden Holin" en "UUdenkaupungin Kaupunki". De Hoge Raad lijkt van mening dat in een dergelijk geval geen btw geheven mag worden over de grondwaarde.

De Hoge Raad neemt echter zelf niet direct een beslissing maar stelt prejudiciële vragen aan het Hof van Justitie. De Hoge Raad vraagt het Hof van Justitie of de bepaling van integratieheffing volgens de richtlijn überhaupt toepassing vindt indien de vervaardiging door een derde plaatsvindt. Daarnaast vraagt de Hoge Raad of, indien in voorgenoemde situatie de integratieheffing toepassing is, over waarde van de grond mag worden geheven, die reeds in het eigendom was van de belastingplichtige en waarover niet eerder btw in aftrek is gebracht.

3.4.5 Eigen visie richtlijnconformiteit

De Tweede richtlijn is de voorganger van de Zesde richtlijn, die de voorganger is van onze huidige BTW richtlijn. In de Tweede richtlijn was expliciet opgenomen dat het voor de integratieheffing ook ging om ter beschikkingstelling van stoffen en ook in opdracht laten vervaardigen. Bij de invoering van de Zesde richtlijn is er wel een tekstuele wijziging van de richtlijntekst geweest maar er is niet aan de orde gekomen dat er een inhoudelijke wijziging is beoogd. In de richtlijnbe­paling wordt gesproken over dat er "in het kader van de onderneming""is vervaardigd". Met de zinsnede "in het kader van de onderneming" wordt bedoeld dat de ondernemer in de hoedanigheid van een ondernemer vervaardigd of laat vervaardigen.

De ondernemer kan natuurlijk ook iets voor privé laten bouwen. Hij heeft dan geen recht op aftrek van voorbelasting, maar krijgt dan ook geen integratieheffing op dat moment is hij geen ondernemer, want hij doet dat niet in het kader van zijn onderneming. Indien een gemeente iets laat bouwen voor eigen gebruik krijgt zij ook geen integratieheffing. Zij treedt op dat moment niet op als ondernemer, maar als overheid. Op het moment dat zij bijvoorbeeld grond terbeschikkingstelling aan een bouwondernemer om daar een stadhuis op te bouwen dan krijg ze niet te maken met een integratieheffing, want de gemeente doet dat niet in het kader van

haar onderneming. Een gemeente, die een ziekenhuis pand laat bouwen voor een gemeentelijk ziekenhuis zou dat wel in het kader van haar onderneming doen. -De activiteiten van het ziekenhuis kwalificeren namelijk als een ondernemersprestatie. Een ziekenhuis pand laten bouwen is dan een ondernemersprestatie.

Ik vind in navolging van de AG van Hilten in haar conclusie, dat uit het feit dat er een passieve werkwoordsvorm is gebruikt, kan worden afgeleid dat de bepaling in de btw-richtlijn net zo gelezen moet worden als in de Tweede richtlijn. De woorden "is vervaardigd" duiden erop dat het niet uitmaakt door wie er is vervaardigd. De AG Van Hilten merkt terecht op dat indien er op dit punt een beperkte uitleg was beoogd, gekozen zou worden voor de woorden "heeft vervaardigd" en niet voor "is vervaardigd". De richtlijn biedt naar mijn mening wel ruimte voor toepassing van een integratieheffing voor de gevallen dat in opdracht door een derde wordt laten vervaardigd. De concurrentievervalsing die wordt beoogd te worden voorkomen, treedt bij door derden laten vervaardigen in plaats van zelf vervaardigen in gelijke zin op, zij het dat bij door derden laten vervaardigen sprake is van een winststopslag⁹⁴.

Het is naar mijn mening echter niet richtlijnconform om reeds in het bezit van de ondernemer zijnde grond in de maatstaf van heffing te betrekken⁹⁵. Over deze grond is immers een reeds btw of overdrachtsbelasting betaald. Bovendien is het vanuit de systematiek van de btw, heffing over toegevoegde waarde, niet verdedigbaar dat de grond ook tot de maatstaf van heffing behoort. Indien een bouwondernemer een pand bouwt op ter beschikking gestelde grond, voor de ondernemer bij wie de integratieheffing van toepassing is, kan die bouwondernemer op die grond geen toegevoegde waarde realiseren. Het gaat om het goed dat vervaardigd wordt en dat is alleen het gebouw en niet de ondergrond die reeds in het bezit is van de ondernemer. Indien de bouwondernemer bijvoorbeeld een bouwterrein koopt en daarop een gebouw bouwt dan zou de bouwondernemer wel eventueel een winstmarge kunnen realiseren op de grond. Die toegevoegde waarde moet dan wel met btw worden belast. Indien zoals in het geval van terbeschikkinggestelde grond de bouwondernemer geen winst zou kunnen realiseren op door de ondernemer ter beschikking gestelde grond dan dient deze grond ook niet in de maatstaf van heffing voor de integratieheffing te worden opgenomen.

⁹⁴ Zie het voorbeeld in punt 2.5.

⁹⁵ Zie punt 2.5 en 2.6.

Gelet op de stelling dat de richtlijngever met de tekstuele wijziging van de tekst van de Tweede naar Zesde richtlijn geen inhoudelijke wijzigingen heeft beoogd, wordt de integratieheffing geheven om een gelijkstelling te bereiken met de situatie dat van een derde aangekocht zou worden. Dit heeft naar mijn mening tot gevolg dat alle componenten van de kostprijs van het vervaardigde goed in de maatstaf van heffing voor de integratieheffing worden betrokken.

Het is naar mijn mening te betwijfelen dat de integratieheffing dient ter correctie van ten onrechte afgetrokken btw. Het arrest " Leusden /Holin" dat wordt aangehaald door voorstanders van deze visie is naar mijn mening dusdanig specifiek, zodat deze jurisprudentie niet een op een kan worden doorgetrokken om een uitspraak te doen over de reikwijdte van de btw-integratie levering.

Gezien de onduidelijkheid omtrent welke van de twee eerder aangehaalde visies gehanteerd moet worden voor integratieheffing is het noodzakelijk dat het Hof van Justitie hierover uitsluitel geeft.

Het Hof van Justitie heeft nog geen arrest gewezen over de reikwijdte van de integratielevering, zij heeft wel enige aanwijzingen gegeven omtrent de reikwijdte daarvan.

4 Relevantie van de integratieheffing

4.1 Richtlijnconformiteit

Indien het Hof van Justitie beslist dat de bepaling van de integratieheffing niet toegepast kan worden indien de belastingplichtige niet zelf vervaardigd, maar in eigen beheer door derden laat vervaardigen onder ter beschikkingstelling van stoffen zal het budgettaire belang van de integratieheffing aanzienlijk afnemen. In dat geval is de vraag of de grond tot de maatstaf van heffing behoort niet meer aan de orde. In punt 2.5 is reeds aan de orde gekomen dat indien de grond niet meer tot de maatstaf van heffing behoort het budgettaire belang van de integratieheffing gering zal zijn. In deze paragraaf is aan de orde gekomen dat van der Paardt heeft berekend dat de grondcomponent zo een 80% van het totale belang van de integratieheffing vertegenwoordigd.

Naar mijn mening is het niet juist om grond die reeds in de heffing van btw of overdrachtsbelasting is betrokken, nogmaals in de heffing van de btw te betrekken middels de integratieheffing. Volgens het systeem van de toegevoegde waarde kan het ook niet dat over terbeschikkinggestelde grond geheven wordt, omdat over deze grond geen waarde toegevoegd kan worden door de opdrachtnemer. Bovendien gaat het naar mijn mening om de gelijkstelling met de situatie dat goederen kant- en- klaar worden ingekocht van een derde. In het geval de grond reeds in het bezit is wordt alleen het pand aangekocht en niet het onroerend goed. [In de volgende paragraaf zal om dit punt verder te onderbouwen een tweetal voorbeelden gegeven worden.](#) In het licht van de mogelijke strijdigheid van de Nederlandse regeling voor de integratieheffing met de btw- richtlijn kan er beter voor worden gekozen om de integratieheffing af te schaffen. Ten onrechte afgetrokken btw kan dan gecorrigeerd worden volgens de herzieningsregels in de btw.

4.2 Overkill

Zoals eerder aan de orde gekomen beoogt deze heffing volgens de Nederlandse wetgever een concurrentievoordeel te neutraliseren⁹⁶. Echter in het geval dat de ondernemer de grond al heeft zal hij daarop bouwen en het is niet zo dat hij dan toch van een derde kant en klaar een gebouw zal willen kopen met grond en al, want die grond heeft hij immers al. Als in dit geval dan de vergelijking wordt gemaakt tussen zelf vervaardigen of kant- en- klaar inkopen dan is wat de grond betreft die concurrentie ook niet aanwezig dus waarom zou de integratieheffing dit dan voor de wat de grond betreft moeten voorkomen?

Zoals reeds aan de orde gekomen kan er gesteld worden dat indien er gekeken wordt naar de uitwerking van de integratieheffing dat er eigenlijk te veel in die heffing wordt meegenomen over grond die reeds is aangekocht is al btw of overdrachtsbelasting⁹⁷ voldaan. Indien deze grond voor de integratieheffing nogmaals wordt meegenomen in de maatstaf van heffing is er dus een dubbele heffing. Bovendien treed er cumulatie van belastingheffing op. Er wordt naast over de waarde van de grond ook geheven over de overdrachtsbelasting of over de btw (voorzover deze niet is afgetrokken).

Zoals in paragraaf 2.6 aan de orde gekomen, is het voor het beginsel van belastingneutraliteit niet noodzakelijk dat de voortbrengingskosten worden geactualiseerd. Indien de kostprijs geactualiseerd wordt er ook geheven over de waardeangroei. Dit komt er op neer dat er ook btw geheven wordt over speculatieresultaten wat mijns inziens niet de bedoeling is. Waarom zou er btw betaald moeten worden over waardeangroei van eigen bezit? Door voor de grond de historische uitgaafprijs als uitgangspunt te nemen voor de maatstaf van heffing wordt deze overkill wel verkleind maar niet fundamenteel opgelost. Indien niet langer aantoonbaar is dat in het verleden btw of overdrachtsbelasting betaald is zou er uitgegaan kunnen worden van de veronderstelling dat er reeds btw of overdrachtsbelasting betaald is. Dan zou er gesteld kunnen worden dat er altijd wel een reden is om de integratieheffing buiten beschouwing te laten. Dus ook als er al overdrachtsbelasting betaald is, omdat er dan ook een soort dubbele heffing optreedt⁹⁸. Hier zou dan ook weer een verondersteld termijn ingebouwd kunnen

⁹⁶ De Hoge Raad betwijfelt in HR 13 mei 2011, nr. 09/03108 of de integratieheffing is bedoeld zelf vervaardigde goederen hetzelfde te belasten als in de situatie dat deze goederen van een derde worden betrokken. Zij acht het verdedigbaar dat volgens de richtlijn deze heffing is bedoeld om aftrek van btw te corrigeren wanneer een ondernemer goederen waarover hij al langere tijd beschikt op een later tijdstip voor andere bedrijfsdoeleinden, waarvoor geen of in mate recht op aftrek bestaat, worden bestemd. In dat geval zou volgens de Hoge Raad de integratieheffing beperkt moeten worden tot bedrijfsgoederen waarvoor aftrek is genoten. Op dit arrest zal later verder worden ingegaan.

⁹⁷ UITLEGGEN WANNEER BTW EN WANNEER OVERDRACHTSBELASTING.

⁹⁸ Zie paragraaf 2.5.

worden om te bepalen wanneer er sprake is van aankoop van de grond met het oog op bebouwing⁹⁹.

De integratieheffing is in het leven geroepen om verstoring van concurrentieverhoudingen te neutraliseren. Overigens blijkt uit jurisprudentie¹⁰⁰ dat de bepaling niet achterwege blijft in gevallen waarin verstoring van concurrentieverhoudingen niet aan de orde is. Ook op dit punt schiet de bepaling zijn doel voorbij. In het vorige hoofdstuk is reeds aan de orde gekomen dat in veel gevallen waarin de integratieheffing toepassing vindt geen sprake is van concurrentievervalsing.

Bovendien is moet naar mijn mening een ondernemer vrij zijn in de keuze om een goed dat binnen het bedrijf gebruikt gaat worden zelf te vervaardigen. Het is los van de btw vaak voordeliger om een goed zelf te vervaardigen. Dit moet naar mijn mening niet afgestraft worden door een extra btw-heffing. Tegenstanders van deze visie zouden hiertegen in kunnen brengen dat er al een voordeel is qua btw omdat er geen btw over de rente, over de winst marge en ook niet over de algemene kosten betaald wordt. Indien het vervaardigde goed op de markt aangeschaft zou worden, zitten deze elementen wel in de prijs inbegrepen en moet er wel btw over betaald worden. De integratieheffing is altijd nog gunstiger dan in de situatie dat kant-en-klaar op de markt aangekocht wordt zou de instelling kunnen zijn. Naar mijn mening zou men toch een vrije keuze moeten hebben om iets zelf te vervaardigen, zonder dat daar een extra btw-heffing tegenover staat. Kostprijs componenten waarop geen btw drukt hoeven in dergelijke situaties niet noodzakelijkerwijs in de heffing van de btw betrokken te worden. Uit de inleiding is naar voren gekomen dat veel lidstaten geen integratieheffing kennen. Deze regeling is immers optioneel op basis van de richtlijn. Dit geeft naar mijn mening een indicatie dat het niet noodzakelijk is voor een btw-systeem om een dergelijke integratieheffing te handhaven. Overigens is het logisch dat een ondernemer die een nadeel heeft ten opzichte van een andere ondernemer doordat hij geen aftrek heeft van voorbelasting zijn productiemiddelen zodanig gaat alloceren om dit nadeel in te perken. Dit is naar mijn mening geen concurrentievervalsing, maar goed **ondernemerschap**. Door de integratieheffing wordt deze allocatie van productiemiddelen in dit geval verstoort. Voorstanders van de integratieheffing kunnen als argument aanvoeren dat de ondernemers reeds tegemoetgekomen

Comment [U12]: Ja maar moet je dat dan extra fiscaal faciliteren?

⁹⁹ Zie paragraaf 2.5.

¹⁰⁰ TC 15 april 1969, nr. 10380 O, BNB 1969/159, V-N 1969, blz. 707, punt 16.
HR 13 september 1995, nr. 30 466, BNB 1995/338.

worden, doordat er alleen een heffing plaatsvindt over de kostprijs¹⁰¹ en niet over de marktwaarde. Er zou immers ook gesteld worden dat een gebouw dat er gebouwd is voor € 100.000, terwijl het gebouw daarnaast vergelijkbaar is verkocht wordt voor € 110.000 er ook btw geheven zou moeten worden over € 110.000. Indien ook de grond ten waarde van € 20.000 uit die € 100.000 gehaald wordt zou er gesteld kunnen worden dat er steeds meer wordt gedistantieerd van de objectieve marktprijs, die een derde zou betalen voor dat product. Deze visie past echter alleen maar in de visie dat er altijd een heffing is over de marktprijs. Dat is echter niet het uitgangspunt van de btw-richtlijn want de richtlijn gaat uit van een subjectieve prijs en niet van een objectieve prijs. Het zou voor de integratieheffing ook een idee kunnen zijn om te kijken naar de subjectieve prijs, dit maakt de overkill wel kleiner maar dit lost het probleem niet op omdat het probleem van een dubbele heffing dan blijft bestaan.

Voorstanders, waaronder de belastingdienst, van de visie dat de grond in de maatstaf van heffing betrokken moet worden en wel tegen de actuele waarde menen dat dit zo is omdat indien een pand kant-en-klaar van een derde wordt betrokken met ondergrond er over die grond ook btw geheven wordt tegen de actuele waarde. Zij menen dat omwille van het beginsel van belastingneutraliteit het niet uit mag maken of er eigen grond gebruikt gaat worden of dat er grond van een derde aangeschaft wordt. Het gaat bij de integratieheffing om het bereiken van een gelijke situatie met een kant-en-klare aankoop, maar wat die gelijke situatie nu is daar is dus veel discussie over in de literatuur en in de jurisprudentie. Een exact gelijke situatie valt niet te bereiken. Daarom lijkt het mij noodzakelijk dat het Hof van Justitie uitsluitsel geeft over de vraag hoe er moet worden omgegaan met de grond in een dergelijke casus als waarover de prejudiciële vragen zijn gesteld. Indien er geen overkill gewenst is dan moet de grond buiten beschouwing gelaten worden. Als beslist wordt dat de grond wel tot de maatstaf van heffing gerekend moet worden, moet er geaccepteerd worden dat er overkill optreedt.

Naar mijn mening is de overkill dusdanig aanzienlijk, dat niet vol gehouden kan worden dat de ondergrond in de bij het Hof van Justitie aanhangige casus tot de maatstaf van heffing behoort slechts om recht te doen aan het van de belastingneutraliteit. Naar mijn mening moet er gekeken worden naar het systeem van de btw dat er geheven moet worden over toegevoegde waarde en door een pand te bouwen kan de bouwer geen waarde toevoegen aan de grond die reeds in het bezit is van de ondernemer. Verder lijkt het mij dat er per individuele situatie bekeken moet worden om welke gelijkstelling nagestreefd moet worden

¹⁰¹ In de richtlijn staat echter dat er in principe geheven kan worden over de marktwaarde.

met de integratieheffing. In een situatie dat een ondernemer grond reeds jaren in bezit heeft zou naar mijn mening niet een gelijkstelling gezocht moeten worden met de situatie dat van een derde kant-en-klaar een pand koop inclusief ondergrond. In de situatie dat er grond gekocht wordt met het oog op de bouw van een pand op die grond dan treedt er naar mijn mening wel een vergelijkbare situatie op met de situatie dat dit pand kant-en-klaar inclusief ondergrond wordt aangekocht van een derde. Het is logisch dat een bank, die nog geen grond bezit en in opdracht een pand laat vervaardigen hebben tegenover het Rotterdamse Centraal station geconfronteerd wordt met de integratieheffing, indien hij eerst zelf grond koopt en er vervolgens een pand op laat bouwen. Hij koopt immers grond en neemt mensen in dienst die de bouwbegeleiden en die allerlei kosten gaan maken.

Maar in de situatie dat deze bank al 20 jaar eigenaar is van grond en na deze 20 jaar besluit om op deze grond een kantoorgebouw neer te zetten voor eigen gebruik, zou deze grond niet in de maatstaf van heffing voor de integratieheffing moeten komen. Die grond is 20 jaar geleden gekocht en daar is een reeds btw over betaald of overdrachtsbelasting.

Voorstanders menen dat de grond wel in de maatstaf van heffing betrokken moet worden omdat zij vinden dat bij kant-en-klare aanschaf van een derden er ook altijd met ondergrond gekocht wordt en dat deze aankoop niet plaats kan vinden zonder ondergrond. Echter de grond kan ook gehuurd worden. Het enige wat de bank dan wil is een opstalrecht. Dat is een juridische recht om op de grond van iemand anders een opstal te hebben. In dat geval is de bank juridisch alleen maar eigenaar van de opstal en niet van die ondergrond. Waarom zou deze bank als zij de grond huurt alleen over die opstal btw betalen, terwijl als zij de grond in eigendom heeft ook de ondergrond tot de maatstaf van heffing voor de integratieheffing behoort? Er is volgens de Hoge Raad¹⁰² geen aanleiding om de waarde van de grond in de kostprijs van het pand te begrijpen. Alleen de huurtermijnen die betrekking hebben op de bouwperiode zouden volgens de Hoge Raad tot de kostprijs van het pand gerekend moeten worden. In het geval dat de situatie vergeleken wordt tussen grond in eigendom en gehuurde grond, dan zou er op basis hiervan gezegd moeten worden dat ook in de situatie van eigendom alleen de kosten die voor de grond gemaakt worden tijdens de bouw tot de maatstaf van heffing gerekend moeten worden. Als er aan de grond nog een aantal zaken moeten veranderen dan behoren wel de kosten voor deze aanpassingen tot de maatstaf van heffing. In het geval dat er in een ziekenhuis een werkplaats bestaat waar ziekenhuisbedden gemaakt worden, die vervolgens gebruikt worden in het ziekenhuis komt ook de integratieheffing aan

¹⁰² Zie paragraaf 2.6.1.

de orde. Om de bedden te maken heeft het ziekenhuis personeel in dienst en maakt kosten voor de benodigdheden om het bed te maken zoals staal een lasapparaat ect. De integratieheffing is hier aan de orde met het idee dat dit ziekenhuisbed op dezelfde manier belast moet worden als dat het kant-en-klaar zou worden betrokken van een derde. Er zitten meestal wielen onder een ziekenhuisbed, zodat die gaat naar verschillende kamers gereden kunnen worden.

In een psychiatrische inrichting staan ook bedden, maar die moeten meestal met kopnagels vastgemaakt worden aan de grond, omdat psychiatrische patiënten wel eens de neiging hebben om wild te worden en misschien wel met het bed gaan gooien. Stel dat er ook een dergelijke werkplaats is in de psychiatrische inrichting waar deze bedden worden gemaakt, en vervolgens aard en nagelvast aan de vloer worden bevestigd. Het wordt een onroerend goed indien dit bed niet gemakkelijk los te maken is. Als dit bed nou wordt vervaardigd door de psychiatrische inrichting zelf en niet van een derde kant-en-klaar wordt ingekocht zou dan de vierkante meters grond onder dat bed ook in de maatstaf van heffing voor de integratieheffing moeten worden betrokken?

De bovengenoemde voorstanders van de visie van de mensen die zeggen er moet gekeken worden naar de gelijkstelling met kant-en-klaar inkopen en die vinden dat je nooit een pand kan kopen zonder ondergrond en daarom de ondergrond tot de maatstaf van heffing behoort zou dan in dit geval van dit bed ook moeten zeggen dat de vierkante meters grond onder het bed ook tot de maatstaf van heffing zou moeten behoren. Mijns inziens moet in dit geval ook niet de grond opgenomen worden in de maatstaf van heffing, want het gaat om hetgeen en dat wordt vervaardigd en dat is alleen het bed. Voorstanders van het opnemen van de grond in de maatstaf van heffing menen dat als gevolg van artikel 8 lid 3 Wet OB 1968, deze maatstaf bekeken moet worden op het moment dat de integratielevering plaatsvindt en op dat moment is het vervaardigde goed al voorzien van ondergrond en dus moet er naar hun mening gekeken worden naar een gelijkstelling waarbij het vervaardigde goed inclusief ondergrond wordt gekocht. Indien het om gehuurde grond gaat dan zouden deze voorstanders ook van mening moeten zijn dat ook de waarde van de grond in de maatstaf van heffing moet. De Hoge Raad heeft bepaald dat dit niet het geval is. In het geval dat er een pand wordt vervaardigd wordt het pand door de vervaardiger aan de ondernemer opgeleverd.

Nu heeft de Hoge Raad dus de prejudiciële vraag gesteld aan het Hof van Justitie of de ondergrond in de maatstaf van heffing hoort. Indien zij van mening is dat die grond er niet bij hoort dan hoeft ook bij erfpacht niet de gekapitaliseerde canon meegenomen te worden.

Een woningcorporatie die woningen verhuurt kan ook te maken krijgen met de integratieheffing. Stel dat er een flatgebouw is die vier verdiepingen heeft. Op gegeven moment besluit de woningcorporatie op deze flat nog een etage te bouwen. Het huidige dak boven de vierde etage vormt nu de ondergrond voor de vijfde etage. Over dit dak is al een keer btw betaald (via een integratieheffing) waarom zou dit dak nogmaals in de maatstaf van heffing voor de integratieheffing moeten worden opgenomen bij ingebruikname van de vijfde etage. Het zou zelfs kunnen zijn dat de waarde van de ondergrond onder de begane grond nog in de maatstaf van heffing komt voor de integratieheffing. Stel dat de waarde van deze grond € 200 per vierkante meter is. Omdat er nu een vijfde etage bijkomt zou deze waarde kunnen stijgen naar € 240. Waarde van de grond is volgens de gemeente vaak afhankelijk van het aantal etages dat daarboven staan. Zou dan die € 40 bij vierkante meter ook in de integratieheffing moeten worden opgenomen? Stel dat de vijfde etage 300 m² oppervlakte heeft dan stijgt theoretisch de waarde van de ondergrond van de flat met $300 \times 40 = € 12.000$. Of moet er misschien gesteld worden dat er uitgegaan moet worden van een bedrag van 300 maal € 240.

Zoals in paragraaf 2.5 aan de orde is gekomen zijn er mensen die zeggen dat de volledige grondwaarde nogmaals in de integratieheffing moet worden opgenomen. Voorstanders van de visie dat de grond in de maatstaf van heffing betrokken moet worden omdat er niet geleverd kan worden zonder grond moeten in dit geval ook zeggen dat de grond erbij hoort. Dat lijkt mij echter heel raar. Stel dat alle appartementen op zo een etage in een vergelijkbare flat in de wijk te koop staan voor 4 ton euro, terwijl de kostprijs van het bouwen van de eerder genoemde vijfde etage € 360.000 (incl. btw) is. Stel dat de woningcoöperatie met de verkoop van de woningen geen winst wil maken. Die € 40.000 is dan kennelijk de waarde van de ondergrond. Naar mijn mening hoort de waarde van de ondergrond niet in de maatstaf van heffing want die grond is er reeds in het bezit van de woningcorporatie en het dak dat is er ook al. Deze twee elementen zijn dan reeds eerder in de integratieheffing betrokken toen dat gebouw voor het eerst werd opgeleverd. Het lijkt mij niet dat deze elementen bij ingebruikname van de vijfde etage wederom in de heffing betrokken moeten worden. Volgens de richtlijn gaan we bij de btw uit van de subjectieve prijs en niet van de objectieve prijs. Anders zou dat betekenen dat de marktkoopman die een appel voor € 0,50 verkoopt BTW zou moeten betalen over € 0,60 omdat de prijs in de supermarkten en groentewinkels € 0,60 bedraagt. Kennelijk is hier in dit voorbeeld die 4 ton de oude kostprijs, maar de nieuwe kostprijs is 360.000. Dat komt omdat de onderlaag reeds aanwezig is en niet

opnieuw aangeschaft hoeft te worden. Naar mijn mening behoren noch het dak, noch de ondergrond in dit geval in de maatstaf van heffing voor de integratieheffing te komen.

Door de toevoeging “waaronder grond is begrepen” in artikel 3 lid 9 valt ook een in de normale beleving kant-en-klare aankoop van een pand onder de regeling van de integratieheffing, indien daarvoor terwijl de ondernemer daarvoor grond ter beschikking stelt en aan de vervaardiging verder geen bijdrage levert. Terwijl als er normaal gesproken iets zelf vervaardigd wordt dan zal de ondernemer daar eigen personeel voor inzetten, materiaal ect. Het is raar dat door die toevoeging “waaronder grond is begrepen” ook als behalve grond ter beschikking stellen aan de aannemer voor de vervaardiging de ondernemer niks doet, toch geconfronteerd kan worden met de integratieheffing. Op alles zal al btw drukken omdat de aannemer een prijs (incl. winstmarge) in rekening brengt waarover btw afgedragen moet worden. Het effect van deze toevoeging is in dit geval dan dat er ook nogeens btw geheven wordt op grond die de ondernemer reeds in zijn bezit had. Daarmee wordt niet de toegevoegde waarde belast, want die toegevoegde waarde zit niet in de grond die de ondernemer reeds in bezit had. In het geval deze ondernemer die al grond bezit dit pand vervolgens in eigen regie zou vervaardigen dan is het wel logisch dat er een integratieheffing volgt. Als hij zelf iemand inhuurt die beton komt storten en ook iemand inhuurt die de electra doet en verder personeel heeft de vervaardiging begeleid. De btw die hij zich zou besparen op de loonkosten komen wordt dan middels de integratieheffing toch geheven.

4.3 Intrekking keuzeregeling mededeling 26¹⁰³

Tot 1 januari 2010 was er voor bepaalde ondernemers zoals ziekenhuizen en woningcoöperaties een keuze om basis van een mededeling van de staatssecretaris , mededeling 26, niet voor de integratieheffing te kiezen. Nadien is de integratieheffing verplicht voor iedereen die aan de voorwaarden voldoet. De intrekking van deze mededeling was, omdat de Europese commissie Nederland op dit punt in gebreke gesteld had. De commissie was van mening dat het discriminerend is om voor bepaalde groepen ondernemers de integratieheffing niet verplicht te stellen. De integratieheffing heeft wel een optioneel

¹⁰³ Besluit van 30 november 1994, nr. VB 94/3619, V-N 1994, blz. 3873.

karakter op basis van de richtlijn, maar het moet volgens de Europese commissie voor iedereen of voor niemand gelden.

Het budgettaire verlies¹⁰⁴ is weliswaar aanzienlijk als de integratieheffing wordt afgeschaft, maar het betekent een grote lastenlichting voor de woningcorporaties en de zorgsector. En in deze crisistijd waarin veel woningen niet verkocht worden kan afschaffing van de integratieheffing in het licht van de crisisbestrijding in de bouwsector een extra stimulans betekenen voor economische vooruitgang wat uiteindelijk weer kan leiden tot meer belastingopbrengsten.

4.4 Geen integratieheffing bij interne diensten

De integratieheffing kennen we alleen bij interne leveringen, voor interne diensten kennen we een dergelijke regeling niet terwijl dat wel mogelijk is op basis van de richtlijn.

In het geval dat de huisschilder van een organisatie, die alleen vrijgestelde prestaties verricht de muren komt verven is er geen extra heffing van btw op het arbeidsloon middels een integratieheffing. In dat geval geldt dat alleen de aftrek van voorbelasting wordt geweigerd, omdat die organisatie alleen vrijgestelde prestaties verricht. Terwijl de looncomponent in zo een geval heel groot is en de concurrentievervalsingen daardoor ook heel groot zijn, aangezien bij schilderswerkzaamheden de verf en andere benodigdheden een fractie zijn van de looncomponent. De looncomponent is de grootste factor en dat is dan niet belast bij deze interne dienst.

In het geval dat je voor de interne levering een extra btw-heffing krijgt zou dat ook zo moeten zijn voor de interne diensten. In het geval dat de huismeester in ziekenhuis bijvoorbeeld een muur schildert en vervolgens weer wat gaat timmeren, en daarna een lampje gaat verwisselen wordt het oncontroleerbaar wat er allemaal gebeurt. Dat is de reden dat er bij interne diensten een dergelijke integratieheffing, zoals wij bij leveringen kennen, niet is opgenomen in de nationale wet.

¹⁰⁴ R.N.G van der Paardt, WFR 2009/1338, "De integratieheffing integraal van toepassing".

Het feit dat er bij de interne diensten ook niet is gekozen voor een integratieheffing duidt er mijns inziens op dat het geen noodzaak is om omwille van de belastingneutraliteit een integratieheffing, die bovendien optioneel is op basis van de richtlijn, te handhaven.

4.5 De integratieheffing in andere lidstaten

De lidstaten hebben op grond van artikel 18 van de BTW richtlijn een keuze om een dergelijke integratieheffing in te voeren. Nederland kan er dus ook voor kiezen om de integratieheffing af te schaffen. In de inleiding is reeds naar voren gekomen dat van de 27 lidstaten die de Europese Unie kent slechts de volgende lidstaten hebben gekozen voor een dergelijke integratieheffing: België, Tsjechië, Denemarken, Finland, Frankrijk, Luxemburg, Nederland, Portugal, Spanje en Zweden. De overige lidstaten hebben gekozen om een dergelijke regeling niet in te voeren.

4.5.1 België

In België is wel gekozen om op basis van de artikel 18 btw- richtlijn te kiezen voor een fictieve interne levering in de situaties dat een ondernemer die geen recht op aftrek van voorbelasting heeft en goederen zelf vervaardigd of laat vervaardigen¹⁰⁵. Deze fictieve interne levering wordt in België aangeduid onder de term "In gebruikneming van bedrijfsmiddelen" of "onttrekking van bedrijfsmiddelen". De omzetbelastingwet in België heet de nationale btw- wet. Ook in de situatie dat er in opdracht wordt vervaardigd door derden onder ter beschikking stelling van stoffen door derden in België onder de integratieheffing. De grond hoort in België echter niet tot de maatstaf van heffing, omdat daar de gedachte is dat de grond niet wordt vervaardigd.

Maar de kosten voor materialen bijvoorbeeld komen wel in de maatstaf van heffing ect. Deze heffing vind plaats over de totale waarde van de werken die de ondernemer zelf heeft uitgevoerd. In Nederland gebruiken we daar de term voortbrengingskosten voor. In België moet de ondernemer je aan zichzelf een factuur uitreiken voor de verkregen waarde nadat het werk gedaan is. Die btw is ook aftrekbaar, maar is onderworpen aan herziening¹⁰⁶. In België is de visie dat de grond die reeds in bezit is niet tot de maatstaf van heffing behoort, omdat aan deze grond niks veranderd kan worden. In de nationale btw-wet van België is niet een

¹⁰⁵ Artikel 2.33, 2.34, 12 en 19 van de nationale BTW-wet in België zijn in dit geval aan de orde.

¹⁰⁶ Circulaire nr. 1, belasting over toegevoegde waarde, www.fisconet.be

dergelijke toevoeging als “waaronder grond”opgenomen, zoals in artikel 3 lid 9 Wet OB 1968 van Nederland.

Tot 1 januari 2011 werd grond in België nooit in de heffing van de btw betrokken. Tot die tijd was het in België geen discussie dat de grond niet tot de maatstaf van heffing behoort voor de op basis van artikel 18 btw de richtlijn ingevoerde nationale regeling. Sinds 1 januari van dit jaar is hier verandering in gekomen en sindsdien kan grond wel in de heffing van de btw worden betrokken¹⁰⁷. Sindsdien zijn er in België nog geen arresten geweest die betrekking hebben op de fictieve interne levering, die wij in Nederland kennen onder de term integratieheffing. Geleerden menen echter dat ook na 1 januari 2011 de grond niet in de maatstaf van heffing kan komen voor deze levering¹⁰⁸. Maar hierover is vrij weinig literatuur en veel onduidelijkheid, omdat er hierover geen jurisprudentie is.

4.5.2 Duitsland

In Duitsland is gekozen om niet op basis van artikel 18 van de btw richtlijn een dergelijke regeling in de nationale wet op te nemen. Indien in Duitsland goederen binnen het eigen bedrijf vervaardigd worden, geldt dat slechts de aftrek van voorbelasting uitgesloten wordt in het geval dat een bouwondernemer een pand bouwt en dat gaat gebruiken voor vrijgestelde verhuur. In het geval dat goederen zelf vervaardigd worden of door derden worden later vervaardigd en gebruikt worden voor vrijgestelde prestaties heeft dat slechts tot gevolg dat de aftrek van voorbelasting geweigerd¹⁰⁹ wordt en er volgt geen fictieve interne levering voor de heffing van omzetbelasting. Gelet op de uitspraak van het Hof s’Gravenhage¹¹⁰dit ook de enige consequentie is voor de btw in het geval dat er in opdracht wordt vervaardigd.

Duitsland kent echter wel een belasting op grond, Grunderwerbsteuer genoemd, indien deze aangekocht wordt. Dit is een aparte belasting, die niet gebaseerd is op de btw richtlijn, die wij in Nederland niet kennen.

In het geval dat een goed in opdracht vervaardigd wordt onder de terbeschikkingstelling van grond in het geval dat de ondernemer geen recht heeft op aftrek van voorbelasting komt deze Grunderwerbsteuer niet aan bod.

¹⁰⁷ Artikel 1 paragraaf 9 Nationale btw-wet: hierin staat dat de grond ook een gebouw is.

¹⁰⁸ Circulaire nr. 1, belasting over toegevoegde waarde, www.fisconet.be.

¹⁰⁹ Dit volgt uit artikel 15 Umsatzsteuergesetz.

¹¹⁰ Zie paragraaf 3.4.2.

4.5.3 Verenigd Koninkrijk

In Engeland is niet gekozen om op basis van artikel 18 btw- richtlijn een dergelijke regeling in de nationale wet op te nemen.

Indien de vrijgestelde ondernemer in de UK een pand bouwt dat hij zelf gaat gebruiken voor vrijgestelde activiteiten dan is de enige consequentie dat de btw op de bouwkosten niet aftrekbaar zijn¹¹¹. Er zijn wel regelingen als er bijvoorbeeld door een ondernemer een huis gebouwd wordt voor privé-doeleinden dan kan hij onder voorwaarden een deel van de btw terug krijgen¹¹² en kan dan in de UK sprake zijn van zogenaamde “reduced rates”¹¹³. Dit is bijvoorbeeld het geval indien een ondernemer een huis bouwt voor privé-doeleinden om erin te wonen.

5 Afschaffen of handhaven

In dit hoofdstuk wordt stilgestaan bij de vraag of de integratieheffing afgeschaft of (deels) gehandhaafd moet worden. Om deze vraag te kunnen beantwoorden worden de bevindingen die eerder aan de orde zijn gekomen kort herhaald.

5.1 Ruime visie

Volgens de enge visie dient de integratieheffing slechts ten onrechte teruggevraagde btw te corrigeren door deze btw middels de integratieheffing alsnog in de heffing te betrekken. Hof s’Gravenhage is ook de mening toegedaan dat voor de integratieheffing de enge visie gevolgd moet worden. Deze mening van is voornamelijk gebaseerd op de eerdergenoemde gevoegde zaak “ Leusden/Holin”.

In paragraaf 3.4.3 is reeds aan de orde gekomen dat het niet te rechtvaardigen is dat een bepaling waaraan zoveel haken en ogen kleven slechts gehandhaafd wordt om wille van de fiscale neutraliteit, indien er alleen een correctie op de aftrek gewent zou zijn. Een correctie op de aftrek van btw kan met de herzieningsregels bereikt worden. De Wet OB 1968 kent echter geen termijn voor het corrigeren van ten onrechte afgetrokken btw. Er is wel een herzieningstermijn van 10 jaar, maar die geldt voor de herzieningsregels en niet voor de integratieheffing. Dat zou wellicht betekenen dat er in geval van een integratieheffing waarbij

¹¹¹Section 24 VAT ACT 1994 gaat over de untaxable persons, en voor Nederlandse begrippen vallen hier de vrijgestelde ondernemers onder.

Section 23 gaat over belastbare personen.

¹¹² <http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp>. Notice 708.

¹¹³ Section 35 VAT ACT 1994.

de enge visie wordt gehanteerd er bij het corrigeren van de btw maximaal 10 jaar teruggegaan kan worden en dus maximaal een bedrag ter grootte van de toen afgetrokken btw gecorrigeerd kan worden. De integratieheffing moet naar mijn mening gezien worden vanuit de ruime visie dat gaat het om een gelijkstelling met een kant-en-klare aankoop wat tot gevolg heeft dat de algehele voortbrengingskosten in de maatstaf van heffing betrokken dienen te worden. In dit hoofdstuk zal er verder van uitgegaan worden, dat de integratieheffing toegepast moet worden volgens de ruime visie, tenzij uitdrukkelijk over de enge visie wordt gesproken.

5.2 Strijdigheid met de btw-richtlijn

In paragraaf 3.4.5 is aan de orde gekomen dat het "in opdracht vervaardigen onder ter beschikkingstelling van stoffen" naar mijn mening binnen de reikwijdte van richtlijn valt¹¹⁴. Anderen¹¹⁵ zijn echter van mening dat de btw-richtlijn niet toestaat dat er een integratieheffing wordt opgelegd aan de belastingplichtige in het geval dat er door derden in opdracht van de belastingplichtigen wordt vervaardigd. Opmerkelijk is dat in het voorstel¹¹⁶ voor de Zesde Richtlijn vermeldt expliciet gesproken wordt over "door een belastingplichtige toevertrouwen van materialen aan een derde die opdracht uitvoert". In de definitieve versie van de Zesde richtlijn is van deze zinsnede echter niks terug te vinden.

Over de ontstaansgeschiedenis van de Zesde richtlijn, kan geconcludeerd worden dat niet goed gedocumenteerd is waarom bepaalde delen van eerdere richtlijnen en voorstellen, al dan niet in gewijzigde vorm, al dan niet zijn terug te vinden. Het is dus onduidelijk of de richtlijngever deze zinsnede al dan niet bewust uit de bepaling heeft gelaten.

Gezien de ruime formulering van de richtlijn bepaling kan hieruit afgeleid worden dat ook uitbesteden binnen het kader van de richtlijn valt. Dit is echter niet uitgesloten en daarom is het zekerheidshalve goed dat hier over een prejudiciële vraag is gesteld, zodat het Hof van Justitie hierover uitsluitel kan geven.

Gelet op mijn mening dat wat betreft de zinsnede "waaronder grond is begrepen" de Nederlandse regeling van de integratieheffing in strijd is met de btw-richtlijn is het niet houdbaar dat op dit punt de integratieheffing in Nederland in stand blijft. Vanuit de systematiek van de btw, dat er geheven wordt over toegevoegde waarde is het niet

¹¹⁴ Braun merkt op in zijn aantekening bij HR 11 juni 1997, nr. 32334, FED 1997/560, dat het onzeker is dat de richtlijngever heft bedoeld dat het vervaardigen door een ander kan gebeuren.

¹¹⁵ Waaronder Hof s'Gravenhage. Zie paragraaf 3.4.2.

¹¹⁶ Proposal for a sixth Council Directive on the harmonization of Member States concerning turnover taxes, COM 73/950, 20 juni 1973, artikel 5, lid 2 onderdeel d.

verdedigbaar dat ook de grond, die reeds in het bezit was van de ondernemer, tot de maatstaf van heffing behoort¹¹⁷. Indien een bouwondernemer een pand bouwt op terbeschikkinggestelde grond die in het bezit is van de opdrachtgever kan hij geen toegevoegde waarde realiseren over deze grond¹¹⁸. Indien deze bouwondernemer als een derde echter zelf deze grond zou kopen en op deze grond een pand realiseert en dit pand inclusief grond kant-en klaar levert aan een ondernemer kan de bouwondernemer op de totale waarde van het goed, en dus ook over de grond, een winstmarge realiseren. In dit geval vormt de winstmarge wel een onderdeel van de toegevoegde waarde. Deze derde die de grond heeft moeten inkopen heeft hier immers de nodige moeite voor gedaan, zodat hij hierop een winstmarge kan realiseren. Op grond die in het bezit is van de opdrachtgever kan de bouwondernemer geen winstmarge realiseren.

Uit een arrest van de Hoge Raad uit 1976¹¹⁹ komt naar voren dat de Hoge Raad de mening is toegedaan dat ondergrond van een bedrijfspand in het maatschappelijke verkeer niet gezien kan worden als een grondstof, of bouwstof of materiaal waaruit dit pand is vervaardigd. Hieruit volgt dat deze ondergrond ook niet ter beschikking gesteld kan worden. In de huidige Wet OB 1968 is per 1 januari 1979 echter door de toevoeging “waaronder grond is begrepen” in artikel 3 lid 9 Wet OB 1968 bepaald dat deze ondergrond toch ter beschikking gesteld kan worden. Het Hof meent in haar eerdergenoemde uitspraak¹²⁰ dat in de onderliggende bepaling in de btw-richtlijn niet is geregeld dat er ook door derden in opdracht kan worden vervaardigd, noch dat het ter beschikking stellen van grond meegenomen dient te worden in de integratieheffing. Gelet op de tekst en de toelichting van de btw-richtlijn kan niet daarin niet gelezen worden dat ook het ter beschikking stellen van grond dient te worden meegenomen in integratieheffing.

Uit de parlementaire behandeling¹²¹ van bepaling in de Nederlandse wet blijkt dat de toevoeging “waaronder grond is begrepen” in de wet is opgenomen, terwijl een dergelijke toevoeging het werkelijke doel van de bepaling, tegengaan van concurrentievervalsing, volgens de wetgever niet zou dienen. Gelet deze parlementaire behandeling lijkt het erop dat de toevoeging “waaronder grond is inbegrepen” is opgenomen om een bredere heffingsgrondslag te creëren.

¹¹⁷ Zie paragraaf 2.5, de toelichting onder voorbeeld c)

¹¹⁸ Zie paragraaf 3.4.5.

¹¹⁹ HR 10 november 1976, nr. 18060, BNB 1977/5.

¹²⁰ Hof s'Gravenhage 26 juni 2009, BK-08/00334, LJN: BJ 0682.

¹²¹ Nota n.a.v. eindverslag, Kamerstukken 20 oktober 1978, 14887, nr.8.

Dit kan uit afgeleid worden uit het volgende citaat uit de Kamerstukken¹²²: “ Nu door recente jurisprudentie van de Hoge Raad voor de toepassing van de integratieheffing grond niet kan worden beschouwd als voor de vervaardiging van goederen terbeschikkinggestelde stof, maar is het belang van deze heffing nog geringer gebleken dan tot kort werd aangenomen. Weliswaar zouden aan de bestaande zinsnede de woorden - waaronder grond is inbegrepen - kunnen worden toegevoegd, doch dit zou slechts leiden tot een uitbreiding van het toepassingsgebied zonder het werkelijke belang van de bepaling uit een oogpunt van voorkoming van concurrentieverstorings te vergroten.”

Door de toevoeging "waaronder grond is begrepen", worden situaties waarin feitelijk sprake is van een kant-en-klare aankoop ook onder de reikwijdte van de integratieheffing gebracht wat naar mijn mening niet de bedoeling is. Deze situaties komen in de praktijk veel voor. In het voorbeeld waarin een verzekeringsmaatschappij aan een projectontwikkelaar vraagt om op grond die reeds in het bezit is van de verzekeringsmaatschappij een pand te realiseren en daar verder geen personeel en andere stoffen voor ter beschikkingstelt is naar mijn mening sprake van een kant-en-klare aankoop. De projectontwikkelaar zal de verzekeringsmaatschappij een prijs (inclusief winstmarge) in rekening brengen, waarover de verzekeringsmaatschappij btw zal betalen. Over alle kosten van de projectontwikkelaar, zoals loonkosten van personeel van de projectontwikkelaar, materiaalkosten van de projectontwikkelaar ect. betaalt de verzekeringsmaatschappij in dit geval btw. Door de integratieheffing zal er nu ook btw geheven worden over de grondwaarde, en wel over de actuele grondwaarde.

De integratieheffing is juist bedoeld om het voordeel van zelf vervaardigen als gevolg van de belastingstatus, ten opzichte van een kant-en-klare aankoop bij een derde te neutraliseren. In dit voorbeeld is naar mijn mening echter geen sprake van zelf vervaardigen waardoor er niks geneutraliseerd hoeft te worden.

In paragraaf 4.2¹²³ komt aan de orde dat indien de Hoge Raad vindt dat bij gehuurde grond de grondwaarde niet in de maatstaf van heffing voor de integratieheffing komt, dit ook niet zo zou moeten zijn indien de grond in eigendom is van de ondernemer bij wie de integratieheffing toepassing vindt.

Uit het voorgaande kan geconcludeerd worden dat de bepaling in artikel 3 lid 9 Wet OB 1969, wat betreft de zinsnede “ waaronder grond is inbegrepen” niet houdbaar is in het licht van de integratieheffing.

¹²² Zie vorige voetnoot 122.

¹²³ Zie ook paragraaf 2.6.1.

5.3 Wenselijkheid

In deze paragraaf zal worden stilgestaan bij de vraag of het gezien het doel van de integratieheffing wenselijk is de bepaling (gedeeltelijk) af te schaffen.

Het doel van de integratieheffing komt er feitelijk op neer dat de btw neutraal uitwerkt en dat het daarom niet moet uitmaken of een goed zelf vervaardigd wordt of van een derde wordt aangeschaft. Gezien dit doel is het niet wenselijk dat de integratieheffing afgeschaft wordt, omdat er in dat geval door de btw een fiscaal ongelijke behandeling zich kan voordoen die mogelijk verstoring werkt op de allocatie van productiefactoren. Het aantal gevallen waarin zich daadwerkelijk een fiscaal ongelijke behandeling voordoet kan klein zijn maar dat neemt niet weg dat er in dat geval een inbreuk op de economische neutraliteit kan plaatsvinden, wat niet wenselijk is.

Of een maatregel doeltreffend is kan in enge zin beoordeeld worden. In dat geval is een maatregel doeltreffend als de doelstellingen gerealiseerd worden. Een maatregel is mijns inziens niet te handhaven indien hiermee het doel dat deze voor ogen heeft niet wordt bereikt. Voor een belastingmaatregel moet echter het begrip doeltreffendheid ruimer gedefinieerd worden, want een maatregel is niet doeltreffend als het naast het hoofddoel ook een aantal (ongewenste) nevendoele introduceert¹²⁴. In dat geval is het ook niet wenselijk dat een maatregel gehandhaafd wordt¹²⁵. In paragraaf 4.2 is aan de orde gekomen dat de integratieheffing veel overkill tot gevolg heeft. Er is aan de orde gekomen dat de integratieheffing niet achterwege blijft in gevallen waarin verstoring van concurrentieverhoudingen niet aan de orde is. In die gevallen behoeft naar mijn mening niet gecorrigeerd te worden en zou de integratieheffing achterwege kunnen blijven. Ook is aan de orde gekomen dat de integratieheffing ertoe kan leiden dat de grondwaarde nogmaals in de heffing wordt betrokken en er bovendien vaak cumulatie van belastingheffing optreedt. Ook is in deze paragraaf aan bod gekomen dat de grondwaarde in de maatstaf van heffing betrokken wordt tegen de actuele waarde, terwijl naar mijn mening er meer te zeggen valt voor de stelling dat deze grond tegen de subjectieve prijs in de maatstaf van heffing opgenomen dient

¹²⁴ Gangadin N.A., "Een effectieve oplossing voor international mismatches bij interne concernfinancieringen", 2009. Meneer dit komt uit een stuk dat ik zelf heb geschreven.

¹²⁵ Hierbij dient tevens de aard en de omvang van de ongewenste nevendoele ten opzichte van het hoofddoel in ogenschouw genomen te worden.

te worden. Ook is aan bod gekomen dat in de gevallen waarin de ondernemer reeds in het bezit is van grond, waarover geen btw is afgetrokken de bepaling zijn doel **voorbijschiet**.

In de praktijk wordt de integratieheffing ervaren als een heffing die veel overkill met zich meebrengt, terwijl het budgettaire belang van deze heffing in relatie tot deze overkill gering is. Daarom menen enkele auteurs¹²⁶ van fiscale literatuur, gelet op het budgettaire belang, dat het niet wenselijk is dat de integratieheffing in stand gehouden wordt. Van der Paardt stelt dat de grondcomponent ongeveer 80% van het totale budgettaire belang van de integratieheffing vertegenwoordigt¹²⁷. Op dit moment ligt de vraag bij het Hof van Justitie of de grond tot de maatstaf van heffing behoort. Als wordt geoordeeld dat dit niet het geval is dan levert de integratieheffing voor de schatkist nog maar nauwelijks wat op. In dat geval zou deze regeling geschrapt in haar geheel geschrapt kunnen worden. Overigens is van der Paardt van mening dat de integratieheffing die betrekking heeft op roerende zaken verwaarloosbaar is. Hij meent dat slechts met betrekking tot de oplevering van nieuwe onroerende zaken de integratieheffing van budgettaire belang is.¹²⁸ Het budgettaire verlies¹²⁹ is weliswaar aanzienlijk als de integratieheffing wordt afgeschaft, maar het betekent een grote lastenlichting voor de woningcorporaties en de zorgsector. En in deze crisistijd waarin veel woningen niet verkocht worden kan afschaffing van de integratieheffing in het licht van de crisisbestrijding in de bouwsector een extra stimulans betekenen voor economische vooruitgang wat uiteindelijk weer kan leiden tot meer belastingopbrengsten.

Echter dient opgemerkt te worden dat enkel en alleen omdat een regeling niet vaak toegepast wordt of weinig geld voor de schatkist oplevert geen reden hoeft te zijn om een belastingmaatregel af te schaffen. Dat de integratieheffing niet vaak toegepast wordt kan erop duiden dat deze zijn doel het juist goed beantwoord. Afschaffen van de integratieheffing kan ertoe leiden dat scheefgroei van de concurrentieverhoudingen weer in de hand worden gewerkt door dat het zelf vervaardigen van goederen als gevolg van de belastingstatus aantrekkelijker wordt. Gelet op mijn stelling dat de integratieheffing slechts in strijd in met de btw-richtlijn voor wat betreft de zinsnede "waaronder grond is begrepen" kan er voor gekozen worden de bepaling te handhaven, maar de zinsnede "waaronder grond is begrepen" te

Comment [m13]: Menner u heeft nog niet gereageerd op mijn opmerking uit het vorige stuk waar u met pen op gereageerd had over de stelling van Van Loon die zegt het is voor de fiscale neutraliteit niet noodzakelijk dat de kostprijs geactualiseerd wordt....wat vind u hier nou van ...het lijkt mij wel wat hebben, waar het bij die neutraliteit om gaat is dat er dezelfde btw % drukt toch over die grond....

¹²⁶ Zie voetnoot 37; W.A.P Nieuwenhuizen, "De btw-integratielevering onbegrijpelijk? Afschaffen dan maar!", Belastingbrief 2008/08.

¹²⁷ Zie paragraaf 2.5.

¹²⁸ R.N.G van der Paardt, WFR 2009/1338, "De integratieheffing integraal van toepassing". Zie ook: voetnoot 27 en 28.

¹²⁹ R.N.G van der Paardt, WFR 2009/1338, "De integratieheffing integraal van toepassing".

schrappen. Zodoende kan de integratieheffing ervoor zorgen dat er recht wordt gedaan aan het beginsel van fiscale neutraliteit in de (beperkte)gevallen waarin er als gevolg van de belastingstatus van de ondernemer er een ongelijke behandeling ontstaat van goederen die zelf vervaardigd worden ten opzichte van goederen die van een derde aangeschaft worden. Echter indien het Hof van Justitie bepaald dat de integratieheffing geen toepassing kan vinden als er door en derde wordt vervaardigd is het budgettaire belang zeer gering. Voornamelijk omdat er niet meer geheven kan worden over de grondcomponent. Zoals geconstateerd komt de integratieheffing voornamelijk voor bij onroerende zaken en bij de vervaardiging van deze zaken wordt meestal in opdracht vervaardigd. Gelet op het geringe budgettaire belang in relatie tot de doeltreffendheid in ruime zin kan er naar mijn mening gesteld worden dat de integratieheffing in die situatie toch volledig afgeschaft dient te worden.

De integratieheffing die betrekking heeft op roerende goederen is volgens van der Paardt verwaarloosbaar. In het geval dat de integratieheffing in haar geheel wordt geschrapt is het de vraag of vrijgestelde ondernemers zoals ziekenhuizen nu massaal zullen overgaan tot het zelf vervaardigen van bedden. De keuze tussen zelf vervaardigen en kant-en-klaar aankopen wordt naar mijn idee in belangrijke mate bepaald door de machtspositie op de markt. Kan een ziekenhuis op het gebied van vervaardigen van bedden wel concurrerend genoeg zijn? Bedrijven die gespecialiseerd zijn in het vervaardigen van bedden kunnen dit hoogst waarschijnlijk goedkoper doen.

NAAR MIJN OPMERKING IN DE BALLONNEN KIJKEN

6 CONCLUSIE

Het doel van de integratieheffing is gebaseerd op het neutraliteitsbeginsel. Uit dit beginsel vloeit voort dat dezelfde economische activiteiten ongeacht het oogmerk of resultaat een gelijke behandeling dienen te krijgen. Met de integratieheffing wordt beoogd een gelijkheid te bewerkstelligen in btw- druk tussen de situatie dat een ondernemer, die geen recht op aftrek van voorbelasting heeft, goederen in eigen bedrijf vervaardigt en de situatie dat deze goederen kant-en-klaar zouden worden aangekocht. Deze ondernemers zouden zonder de integratieheffing als gevolg van hun belastingstatus een btw-voordeel kunnen realiseren door goederen niet van derden aan te kopen maar in eigen bedrijf te vervaardigen.

De huidige wet OB 1968 is gebaseerd op de Europese btw- richtlijn. Binnen het kader van deze richtlijn mogen lidstaten hun nationale omzetbelastingwet vormgeven. De bepaling voor

de integratieheffing heeft in de btw- richtlijn een optioneel karakter. Van de 27 lidstaten hebben slechts 10 lidstaten ervoor gekozen om een dergelijke bepaling op basis van de btw-richtlijn in hun nationale wet op te nemen.

Momenteel wordt het bestaansrecht van de Nederlandse integratieheffing ter discussie gesteld. De vraag is of de regeling zoals opgenomen Nederlandse Wet OB 1968 richtlijnconform is. Aanleiding daarvoor is de uitspraak van Hof 's-Gravenhage¹³⁰. Op basis van de richtlijn kan van zo een integratie heffing sprake zijn als er in eigen bedrijf wordt vervaardigd. De Nederlandse wetgever heeft daar een uitbreiding aan gegeven die erop neerkomt dat ook indien er in opdracht wordt vervaardigd onder terbeschikkingstelling van stoffen er sprake kan zijn van een integratieheffing. Als deze situatie al richtlijnconform is dan is nog de vervolgvraag of de grond tot de maatstaf van heffing behoort. Door de toevoeging "waaronder grond is begrepen" in artikel 3 lid 9 Wet OB 1968 behoort in Nederland ook grond die reeds in het bezit is van de ondernemer die deze ter beschikkingstelling om daar iets op te laten vervaardigen tot de maatstaf van heffing. Daarnaast is er onduidelijkheid over de reikwijdte van de integratieheffing. Tot nu toe is het in Nederland zo dat het bij de integratieheffing gaat om een gelijkstelling met een kant-en-klare aankoop wat tot gevolg heeft dat de algehele voortbrengingskosten in de maatstaf van heffing betrokken dienen te worden. Anderen waaronder het Hof 's-Gravenhage zijn van mening dat de integratieheffing slechts dient om en onrechte teruggevraagde btw te corrigeren door deze btw middels de integratieheffing alsnog in de heffing te betrekken. Deze laatste visie is ontleend aan uitspraken van het Hof van Justitie¹³¹. Correctie van de aftrek kan naar mijn mening bereikt worden via de herzieningsregels in de btw en daarvoor is een integratieheffing niet noodzakelijk.

De onderzoeksvraag voor deze scriptie luidt: *"Is de huidige integratieheffing in Nederland wenselijk en houdbaar in het licht van de btw- richtlijn?"*

Gezien de ruime formulering van de richtlijnbe­paling kan worden gesteld dat ook indien er door derden in opdracht wordt vervaardigd dit binnen het kader van de richtlijn valt. Met de toevoeging "waaronder grond is begrepen" in artikel 3 lid 9 Wet OB 1968 heeft de Nederlandse wetgever de grenzen van de richtlijn naar mijn mening overschreden. Vanuit de systematiek van de btw, dat er geheven wordt over toegevoegde waarde is het niet

¹³⁰ Hof 's-Gravenhage 26 juni 2009, nr. BK-08/00334, LJN: BJ 0682.

¹³¹ Zie voetmoot 86 en 87.

verdedigbaar dat ook de grond, die reeds bezit is van de ondernemer, tot de maatstaf van heffing behoort. Een bouwondernemer kan in de regel geen toegevoegde waarde realiseren over terbeschikkinggestelde grond waarop hij in opdracht een pand vervaardigd. Door de toevoeging "waaronder grond is begrepen" worden situaties waarin feitelijk sprake is van een kant-en-klare aankoop ook onder de reikwijdte van de integratieheffing gebracht indien er slechts grond ter beschikking wordt gesteld. Dit is naar mijn mening niet de bedoeling. De vraag of de integratieheffing houdbaar is ziet op het feit of de bepaling al dan niet richtlijn conform is. Gelet op het bovenstaande kan geconcludeerd worden dat "in opdracht vervaardigen onder ter beschikkingstelling van stoffen" binnen de grenzen van de richtlijn valt, maar dat de wetgever door de toevoeging "waaronder grond is begrepen", de grenzen van de richtlijn heeft overschreden. Dat grond tot de maatstaf van heffing behoort wordt verdedigd met het argument dat het bij de integratieheffing gaat om een gelijkstelling met een aankoop van een derde. Bij een aankoop van een derde zou ook altijd grond bij het pand geleverd worden en het kan niet zonder ondergrond. Het kan echter gaan om gehuurde grond en daarvan heeft de Hoge raad gezegd dat de grondwaarde niet in de maatstaf van heffing komt. Dus mensen die consequent zijn en die zeggen de ondergrond moet in de maatstaf van heffing omdat het pand niet zonder ondergrond geleverd kan worden, die zouden ook bij gehuurde grond dan moeten stellen dat toch de waarde van de grond in de maatstaf van heffing komt, en niet slechts de huurtermijnen. De integratieheffing, zoals deze nu in de Nederlandse wetgeving is opgenomen is dus niet houdbaar.

In paragraaf 4.2 is aan de orde gekomen dat de integratieheffing zoals deze nu in Nederland toegepast wordt voor veel overkill zorgt. In veel situaties heeft de integratieheffing tot gevolg dat er een dubbele belastingheffing optreedt, en dat er bovendien cumulatie van belastingheffing optreedt. Er kan misschien ook gesteld worden dat het systeem van de btw geen dubbele heffing kent. Daarom kent de Wet OB 1968 ook een margeregeling voor gebruikte goederen, die ervoor zorgt dat er alleen geheven wordt over de toegevoegde waarde als er over het product al een keer btw is geheven. Voor de maatstaf van heffing van de integratieheffing de kostprijs van het vervaardigde goed geactualiseerd worden. Dit zorgt voor een groot nadeel indien de grond onderdeel uitmaakt van die maatstaf van heffing. De grondwaarde neemt namelijk vaak snel in waarde toe, omdat grond een schaars goed is. Ingeval een waarin er geen sprake is van een vervaardiging, en waarbij er vroeg ingekocht is, wordt dit btw voordeel ook niet geneutraliseerd. Waarom zou bij de integratieheffing dan de grond die jaren geleden is ingekocht toch voor de actuele waarde in de heffing betrokken

Comment [m14]: Is dit duidelijk /correct genoeg opgemerkt??

worden? Naar mijn idee is het niet noodzakelijk vanuit de fiscale neutraliteit dat in het geval van de integratieheffing de kostprijs geactualiseerd wordt. De integratieheffing is in het leven geroepen om verstoring van concurrentieverhoudingen te neutraliseren, maar uit jurisprudentie blijkt dat deze heffing niet achterwege blijft in gevallen waarin verstoring van concurrentieverhoudingen niet aan de orde is. Ook dit punt schiet de bepaling zijn doel voorbij. Voorts ben ik van mening dat een ondernemer de vrije keuze moeten hebben om iets in eigen bedrijf te vervaardigen zonder dat hij geconfronteerd wordt met een extra btw-heffing. Van de 27 lidstaten zijn er maar 10 lidstaten die een integratieheffing kennen. Deze regeling is immers optioneel op basis van de richtlijn. Dit geeft naar mijn mening een indicatie dat het niet noodzakelijk is voor het btw-systeem om omwille van de fiscale neutraliteit een dergelijke integratieheffing te handhaven.

Indien het Hof van Justitie bepaalt dat de integratieheffing geen toepassing kan vinden als er door een derde wordt vervaardigd is het budgettair belang zeer gering. Voornamelijk omdat er niet meer geheven kan worden over de grondcomponent. Ook als de integratieheffing wel toepassing kan vinden, maar niet voor de grond is het budgettair belang gering. Zoals geconstateerd komt de integratieheffing voornamelijk voor bij onroerende zaken en bij de vervaardiging van deze zaken wordt meestal in opdracht vervaardigd. Gelet op de overkill die deze regeling met zich meebrengt en gelet op het feit dat slechts 10 lidstaten ervoor hebben gekozen om deze op basis van de richtlijn optionele regeling in de nationale wet te implementeren kan geconcludeerd worden dat het wenselijk is om de integratieheffing in haar geheel af te schaffen. Een belastingmaatregel is niet doeltreffend als het naast het hoofddoel ook een aantal (ongewenste) neven doelen introduceert. In dat geval is het niet wenselijk dat een maatregel gehandhaafd wordt.

Gelet op de meningsverschillen in de literatuur en de meningsverschillen van de rechters in Nederland lijkt het mij nodig dat het Hof van Justitie zich uitlaat over de reikwijdte van de integratieheffing.

Comment [m15]: Is dit woord alomvattend? Want ik vind dat HvJ iets moet zeggen over ruime of enge visie over in opdracht van derden, en als dat kan behoort dan de grond tot de maatstaf van heffing.

Literatuurlijst