

ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM
Faculteit der Economische Wetenschappen

Master Scriptie Fiscale Economie

De integratieheffing

Zelf gebouwd, duur betaald?

Naam: B.P. Scholten
Studentnummer: 297529

Studie: Master Fiscale Economie
Begeleider: drs. P.C.J. Oerlemans
Datum: Juni 2012

Voorwoord

Ongeveer zeven jaren geleden begon ik aan de studie Bedrijfskunde aan de Erasmus Universiteit Rotterdam. Na 3 jaar studeren en een "CV building jaar" haalde ik mijn bachelor. Vervolgens heb ik oriënterende gesprekken over de keuze van mijn vervolgstudie gevoerd en werd ik al snel erg enthousiast over de studie Fiscale Economie. Dit heeft mij doen besluiten te switchen van studie.

Na één bachelorjaar en twee masterjaren Fiscale Economie in Rotterdam ben ik nu aan het einde van mijn studie gekomen. Mijn leven als Rotterdamse student nam mij van mijn studentenkamers in Kralingen naar de collegebanken, universiteitsbibliotheek en de koffiecorners. Maar ook naar de studentenvereniging 'RVSV' en de studieverenigingen STAR, EFR en de R.F.V. Christiaanse-Taxateur. Vervolgens naar SOS Kinderdorpen in Jakarta en uiteindelijk naar Amsterdam, waar ik met het schrijven van deze scriptie een geweldige periode in mijn leven afsluit.

Na geïnspireerd te zijn door Jorrit Zijlstra, een collega van mijn moeder, is mijn interesse voor het vakgebied van de BTW ontstaan. Het lag dan ook voor de hand, om mijn scriptie te schrijven over de BTW problematiek van de integratieheffing.

Onderliggende scriptie heb ik voltooid in een tijdsbestek van een half jaar. Dit zou niet zijn gelukt zonder begeleiding. Hiervoor gaat mijn grote dank in de eerste plaats uit naar mijn begeleider Piet Oerlemans. Hij heeft mij in het begin van deze scriptie op weg heeft geholpen en vervolgens geregeld met mij heeft stilgestaan bij de problematiek. Daarnaast wil ik PricewaterhouseCoopers en daarbij in het bijzonder Wim de Bakker en Brian Adams bedanken voor de geboden mogelijkheid om deze scriptie bij hen te mogen schrijven en voor alle ondersteuning die zij mij hebben gegeven.

Maar bovenal wil ik mijn ouders bedanken. Zij hebben mij altijd in elke keuze gesteund, zowel mentaal als ook financieel. Voorstaande had ik nooit kunnen bereiken zonder hun hulp, aan hun dus mijn aller grootste dank!

Barbara Scholten, Amsterdam 2012

Inhoudsopgave

Voorwoord	2
Inhoudsopgave.....	3
Lijst van gebruikte afkortingen	7
HOOFDSTUK 1 Inleiding	8
1.1 De aanleiding tot het onderzoek	8
1.2 Onderzoeksvraag	8
1.3 Opzet.....	9
HOOFDSTUK 2 Achtergrond	10
2.1 De omzetbelasting	10
2.1.1 Algemene indirecte verbruiksbelasting	11
2.1.2 Heffing over toegevoegde waarde.....	12
2.1.3 Neutraliteit.....	13
2.2 De integratieheffing	14
2.2.1 De ontstaansgeschiedenis van de integratieheffing	15
2.2.1.1 De integratieheffing onder de Wet OB 1954.....	15
2.2.1.2 De integratieheffing onder de Wet OB 1968.....	16
2.2.1.3 De integratieheffing in haar huidige vorm	17
2.2.2 Het doel van de integratieheffing	18
2.2.3 De werking van de integratieheffing	19
2.2.3.1 De reikwijdte van de integratieheffing	19
2.2.3.2 De maatstaf van heffing bij de integratieheffing	19

2.2.3.3 Voorbeeld zonder integratieheffing.....	20
2.2.3.4 Voorbeeld met integratieheffing.....	20
2.3 Conclusie hoofdstuk 2	21
HOOFDSTUK 3 HR 13 mei 2011, nr. 09/03108	22
3.1 Arrest Gemeente Vlaardingen	22
3.2 Verloop arrest Gemeente Vlaardingen	22
3.2.1 Uitspraak Rechtbank 's-Gravenhage 18 juli 2008.....	23
3.2.2 Uitspraak Hof 's-Gravenhage 26 juni 2009.....	24
3.3 Prejudiciële vragen Hoge Raad 13 mei 2011	25
3.3.1 Vraag 1: Mag een in opdracht vervaardigd goed onder terbeschikkingstelling van stoffen, in de heffing van btw worden betrokken?	25
3.3.2. Vraag 2: Mag de waarde van de eigen grond, waarover niet eerder aftrek van btw is genoten, in de heffing van btw worden betrokken?.....	27
3.4 Uitspraak Hof 's-Hertogenbosch 24 september 2010.....	28
3.4.1 Feiten en geschil	29
3.4.2 Beoordeling van het geschil	30
3.5 Conclusie hoofdstuk 3	31
HOOFDSTUK 4 Behandeling van de prejudiciële vragen in de BTW Richtlijn	33
4.1 Geschiedenis van de integratieheffing in de BTW Richtlijn.....	33
4.1.1 De integratieheffing onder de Tweede en Zesde Richtlijn.....	33
4.1.2 De integratieheffing onder de BTW Richtlijn	35
4.2 Behandeling prejudiciële vraag 1: Integratieheffing over een in opdracht vervaardigd goed onder ter beschikking stelling van stoffen?	37

4.2.1 Artikel 18, onder a BTW Richtlijn	37
4.2.2 Integratieheffing bij een intracommunautaire situatie	38
4.3 Behandeling prejudiciële vraag 2: Integratieheffing over de eigen grond waarover niet eerder aftrek van btw is genoten?	41
4.3.1 Tekst artikel 18, onder a BTW Richtlijn	41
4.4 Conclusie hoofdstuk 4	46
HOOFDSTUK 5 Behandeling van de prejudiciële vragen in andere Lid-staten	49
5.1 Artikel 18, onder a BTW Richtlijn een facultatief karakter	49
5.2 De overige vijf Lid-staten met een integratieheffing.....	49
5.2.1 Frankrijk	50
5.2.2 Griekenland	51
5.2.3 Luxemburg	52
5.2.4 Tsjechië	53
5.2.5 Spanje	54
5.3 Samenvatting behandeling van de prejudiciële vragen in andere Lid-staten	55
5.3.1 Interpretatie overige Lid-staten prejudiciële vraag 1 - Integratieheffing over in opdracht vervaardigde goederen onder ter beschikking stelling van stoffen?.....	58
5.3.2 Interpretatie overige Lid-staten prejudiciële vraag 2 - Integratieheffing over de waarde van de eigen grond, waarover niet eerder aftrek van btw is genoten?	59
5.4 Conclusie hoofdstuk 5	60
HOOFDSTUK 6 Analyse	62
6.1 Ratio van de integratieheffing	62
6.1.1 Totstandkoming Zesde Richtlijn	62

6.1.2 De Btw, een algemene objectieve verbruiksbelasting	63
6.1.3 Het “nut” van de integratieheffing.....	64
6.2 Is de integratieheffing in haar huidige vorm wenselijk?	65
6.2.1 De integratieheffing afschaffen	65
6.2.2 De integratieheffing aanpassen.....	67
6.2.2.1 Artikel 3, lid 9 Wet OB afschaffen.....	67
6.2.2.2 De grondcomponent in zijn geheel afschaffen	68
6.2.2.3 De grondcomponent, waar niet eerder aftrek van btw over is genoten, afschaffen.....	69
6.2.3 De integratieheffing behouden in haar huidige vorm	70
6.3 Conclusie hoofdstuk 6	70
HOOFDSTUK 7 Samenvatting en conclusie	73
Literatuurlijst	78
Artikelen	78
Boeken	78
Europese Richtlijnen.....	79
Jurisprudentie.....	79
Kamerstukken	79
Online Bronnen.....	80
Overige Bronnen.....	80

Lijst van gebruikte afkortingen

A-G	Advocaat-Generaal
Btw	Belasting over toegevoegde waarde
EG	Europese Gemeenschap(pen)
Hof	Gerechtshof
HR	Hoge Raad
HvJ EU	Voor 1-1-2010: Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen (HvJ EG) Na 1-1-2010: Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJ EU)
IBFD	International Bureau of Fiscal Documentation
LJN	Landelijk Jurisprudentie Nummer
Nr.	Nummer
R.o.	Rechtsoverweging
P.	Pagina
Par.	Paragraaf
Eerste richtlijn	Eerste richtlijn van de raad van 11 april 1967, nr. 67/227/EEG, PbEG 1967
Tweede richtlijn	Tweede richtlijn van de raad van 11 april 1967, nr. 67/228/EEG, PbEG 1967
Zesde richtlijn	Zesde richtlijn van de Raad van 17 mei 1977, nr. 77/388/EEG, PbEG 1977
Btw-richtlijn	Btw-richtlijn van de Raad van 28 november 2006, nr. 2006/112/EG, V-N 2007/3.6.1
Wet OB	Wet op de omzetbelasting 1968

HOOFDSTUK 1 Inleiding

1.1 De aanleiding tot het onderzoek

Inmiddels een jaar geleden, op 13 mei 2011, heeft de Hoge Raad prejudiciële vragen gesteld aan het Europese Hof van Justitie in een belangrijk arrest¹. De aanleiding hiervan was de twijfel bij de Hoge Raad of de reikwijdte die de Nederlandse wetgever aan de integratielevering (hierna: “de integratieheffing”) heeft gegeven niet te ruim is waardoor strijdigheid met de BTW Richtlijn² ontstaat.

Veel auteurs hebben inmiddels hun mening gegeven middels verschillende publicaties. Sommige auteurs zijn van mening dat de integratieheffing, zoals deze is opgenomen in artikel 3, lid 3, onder b en artikel 3, lid 9 Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: “Wet OB”), volledig dient te worden afgeschaft. Andere auteurs zijn van mening dat de integratieheffing moet worden aangepast omdat deze, hun inziens, in haar huidige vorm strijdigheid met de Europese richtlijn oplevert. In het bovengenoemde arrest heeft Rechtbank 's-Gravenhage³ beslist dat de Nederlandse integratieheffing in lijn is met de Europese richtlijn. Gerechtshof 's-Gravenhage⁴ heeft vervolgens beslist dat de integratieheffing deels in strijd is met de Europese richtlijn. In een ander arrest heeft Hof 's-Hertogenbosch⁵ onlangs beslist dat de Nederlandse integratieheffing niet in strijd is met de Europese richtlijn. Kortom, een eenduidig antwoord is er niet.

Op dit moment is er veel discussie en onduidelijkheid omtrent de integratieheffing. Dit is voor mij de aanleiding geweest een onderzoek te doen naar de houdbaarheid van de Nederlandse integratieheffing zoals deze is opgenomen in de Wet OB.

1.2 Onderzoeksvraag

In deze scriptie zal ik onderzoeken of de Nederlandse integratieheffing in strijd is met de Europese richtlijn. Daarnaast zal ik onderzoeken of het noodzakelijk dan wel wenselijk is deze bepaling af te schaffen, aan te passen of te behouden in de huidige vorm. Dit heeft geleid tot de volgende onderzoeksvraag:

‘Is de integratieheffing, zoals opgenomen in de Wet op de omzetbelasting 1968, op grond van de inhoud en de ratio van de bepaling in strijd met de BTW Richtlijn en is het derhalve noodzakelijk en/of wenselijk de Nederlandse bepaling af te schaffen, aan te passen of te behouden in haar huidige vorm?’

¹ HR 13 mei 2011, nr. 09/03108, V-N 2011/26.15.

² BTW Richtlijn 2006/112/EC van de Raad van 28 november 2006.

³ Rechtbank 's-Gravenhage 18 juli 2008, nr. AWB 06/7296 OB en nr. AWB 07/663 OB.

⁴ Gerechtshof 's-Gravenhage 26 juni 2009, nr. BK-08/00334.

⁵ Gerechtshof 's-Hertogenbosch 24 september 2010, nr. 09/00565, NTFR 2011/275.

In dit onderzoek acht ik de integratieheffing *wenselijk* indien deze het doel dient. Indien dit niet (volledig) wordt gedaan acht ik het wenselijk deze aan te passen of af te schaffen. Van *noodzakelijkheid* tot aanpassing of afschaffing is mijns inziens sprake indien de Nederlandse integratieheffing (gedeeltelijk) in strijd is met de BTW Richtlijn.

Om een antwoord te krijgen op de onderzoeksvraag verricht ik grammaticaal en theologisch onderzoek. Hiervoor raadpleeg ik verscheidene wetteksten en onderzoek ik de ratio van de Europese richtlijn en van de integratieheffing zelf.

1.3 Opzet

Om de onderzoeksvraag te beantwoorden wordt eerst in hoofdstuk 2 de achtergrond van de omzetbelasting en de integratieheffing uiteen gezet. Hier komen tevens het doel en de werking van de integratieheffing aan bod. Vervolgens wordt in hoofdstuk 3 het arrest, dat aanleiding heeft gegeven tot het stellen van prejudiciële vragen, behandeld. Tevens zal een uitspraak van Gerechtshof 's-Hertogenbosch worden behandeld waarin uitspraak is gedaan over de strijdigheid van de integratieheffing met de Europese richtlijn, ten tijde dat prejudiciële vragen zijn gesteld aan het Europese Hof van Justitie. In hoofdstuk 4 onderzoek ik of strijdigheid van de Nederlandse integratieheffing met de Europese richtlijn gevonden kan worden op basis van de ratio en de wetteksten van de Europese richtlijnen. Hierbij zal ook worden onderzocht of Europese jurisprudentie meer duidelijkheid omtrent de reikwijdte van de integratieheffing kan verschaffen. Daarna zal in hoofdstuk 5 onderzoek worden gedaan naar de interpretatie van de overige Lid-staten die de integratieheffing hebben geïmplementeerd in hun fiscale stelsel. Vervolgens wordt in hoofdstuk 6 middels een analyse uiteen gezet wat de 'bedoeling' van de richtlijnbepler is en of de Nederlandse integratieheffing 'wenselijk' is in haar huidige vorm. Daarbij wordt gekeken of de integratieheffing eventueel moet worden aangepast dan wel afgeschaft en hoe deze er dan idealiter uit dient te zien, zodat het doel van deze bepaling wordt bereikt. Ten slotte zal in hoofdstuk 7 een samenvatting van het onderzoek worden gegeven en zal een antwoord worden geformuleerd op de onderzoeksvraag.

HOOFDSTUK 2 Achtergrond

In dit hoofdstuk wordt de achtergrond van de omzetbelasting behandeld en wordt een duidelijk beeld gevormd over het ontstaan, het doel en de werking van de integratieheffing. Ik acht het noodzakelijk dit helder uiteen te zetten voor het verdere verloop van deze scriptie.

2.1 De omzetbelasting

Op 1 januari 1934 voerde Nederland voor het eerst een omzetbelasting in. Voor die tijd bestonden er wel belastingen, echter waren deze gericht op het inkomen en het vermogen.⁶ De reden om in 1934 een omzetbelasting in te voeren lag bij de toenmalige crisis, welke was ontstaan vanaf de Eerste Wereldoorlog. Nederland had in die tijd extra hoge overheidsuitgaven (door bijvoorbeeld hoge werkloosheid), die gecompenseerd moesten worden met extra overheidsinkomsten. Deze overheidsinkomsten ontstonden in de vorm van een omzetbelasting.⁷ In eerste instantie was de omzetbelasting dan ook als tijdelijke maatregel ingevoerd, echter de omzetbelasting is vandaag de dag niet meer weg te denken.⁸

De omzetbelasting in haar huidige vorm⁹ is een geharmoniseerde belasting. In 1957 sloten België, de Bondsrepubliek Duitsland, Luxemburg, Frankrijk, Italië en Nederland in Rome een Verdrag tot oprichting van de Europese Economische Gemeenschap (ook wel het EEG-Verdrag).¹⁰ Artikel 99 van het EEG-verdrag¹¹ vormde de basis voor het geharmoniseerde BTW stelsel met aftrek van voorbelasting. Deze werd middels de Eerste en de Tweede Richtlijn inzake BTW voor de deelnemende landen, later voor alle lidstaten, verplicht in de nationale wetgeving verder uitgewerkt. Op 1 januari 1969 werd de Wet op de Omzetbelasting 1968 van kracht, waarmee aan de verplichtingen werden voldaan die in de richtlijnen lagen verwerkt.

Door vele wijzigingen en toevoegingen gedurende de jaren, werd de Zesde Richtlijn inzake BTW zeer onoverzichtelijk waardoor in 2006 de gehele Zesde Richtlijn inzake BTW onder de loep is genomen en geherstructureerd.¹² Dit heeft geleid tot één richtlijn voor de omzetbelasting, de BTW-Richtlijn.¹³

⁶ Cursus Belastingrecht, *OB.0.0.10 De geschiedenis van de omzetbelasting in Nederland en in de EU*, Kluwer Portal

⁷ M.E. van Hilten, H.W.M. van Kesteren, 'Omzetbelasting', Kluwer, Deventer 2007

⁸ Niet alleen om budgettaire redenen maar ook omdat de omzetbelasting zo verankerd ligt in de BTW-Richtlijn.

⁹ Wet op de Omzetbelasting 1968.

¹⁰ Verdrag 25 maart 1957, *Trb.* 1957, 91.

¹¹ Artikel 93 van het EG-Verdrag, sinds 1 december 2009 is de titel van het EG-Verdrag door middel van het Verdrag van Lissabon gewijzigd in het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VwEU).

¹² Artikel 411, lid 1 BTW-Richtlijn geeft aan dat de Richtlijn 67/227/EEG en Richtlijn 77/388/EEG bij het ontstaan van de Richtlijn worden ingetrokken. Alle richtlijnen waarmee de Zesde Richtlijn is aangepast worden

2.1.1 Algemene indirecte verbruiksbelasting

In Nederland en de rest van de EG heeft de omzetbelasting het rechtskarakter¹⁴ van een verbruiksbelasting. Dit houdt in dat de omzetbelasting het doel heeft het consumptieve verbruik van goederen en diensten in de heffing te betrekken.¹⁵ Het bedrag dat wordt geheven over de goederen en diensten is strikt evenredig aan de prijs.¹⁶ Er zijn verscheidene meningen over een precieze omschrijving van het begrip ‘verbruiksbelasting’¹⁷. Naar mijn mening is de beste omschrijving van het begrip verbruiksbelasting: ‘*een belasting die de consumptie beoogt te belasten en dat doet door de besteding als maatstaf van die consumptie te hanteren*’.¹⁸ Doordat een verbruiksbelasting beoogt het verbruik te belasten, zal de heffing moeten plaatsvinden in het land waar het verbruik plaatsvindt. Dit betekent dat bij internationale handel de verbruiksbelasting bij invoer voor een heffingsmoment zorgt en bij uitvoer zal er een teruggave moeten worden verleend indien er omzetbelasting is geheven in het land van de productie. De sluiswerking van de teruggaaf bij uitvoer en de heffing bij invoer wordt aangeduid als de ‘fiscale grenzen’. Dit heeft tot gevolg dat voor de heffing van omzetbelasting als verbruiksbelasting het bestemmingslandbeginsel van toepassing is.¹⁹

Heffing van een verbruiksbelasting vindt in de praktijk altijd indirect plaats. Dit houdt in dat de belasting op de consument wordt afgewenteld, maar degene bij wie de consument het goed of de dienst afneemt moet de belasting voldoen. Het voordeel hiervan is dat de Belastingdienst met minder belastingplichtigen te maken heeft dan wanneer de omzetbelasting bij de eindgebruiker geheven wordt.

Daarnaast is de omzetbelasting een algemene belasting. Een algemene belasting betreft in beginsel alle bestedingen van de consument in de heffing.²⁰ Bij een bijzondere belasting worden alleen specifieke goederen in de heffing betrokken. Hierbij kan gedacht worden aan tabak en alcohol. Bijzondere verbruiksbelastingen zijn bijvoorbeeld accijnzen.

ingetrokken. Artikel 411, lid 2 BTW-Richtlijn geeft aan dat verwijzingen naar deze ingetrokken richtlijnen gelden als verwijzingen naar de BTW-Richtlijn.

¹³ Richtlijn 2006/112/EG.

¹⁴ Kenmerken van de belasting bepalen het rechtskarakter. Omdat de wetgever het rechtskarakter van de omzetbelasting niet heeft gedefinieerd, zijn er verschillende omschrijvingen ontstaan van het rechtskarakter van de omzetbelasting. Zo wordt deze ook wel een bestedingsbelasting of een consumptiebelasting genoemd.

¹⁵ In de loop der jaren is duidelijk geworden dat het productieve gebruik (hiermee wordt bedoeld het verbruik van machines, vervoermiddelen en andere bedrijfsmiddelen) niet in een verbruiksbelasting thuis hoort. Zie hiervoor M.E. van Hilten, H.W.M. van Kesteren, ‘*Omzetbelasting*’, Kluwer, Deventer 2007, p. 6.

¹⁶ Artikel 1, tweede lid, BTW Richtlijn.

¹⁷ Naar mijn mening moet het rechtskarakter bepaalde kenmerken van een belasting weergeven waardoor duidelijk wordt wie, waar en wanneer belast wordt.

¹⁸ L.F. Ploeger, ‘*Het verbruik in de omzetbelasting*’, WFR 1972/5109 en 5110.

¹⁹ Artikel 1, tweede lid BTW Richtlijn. Nederland past dit ook toe, op grond van artikel 1 onder a Wet OB 1968, door leveringen van goederen en diensten die in *Nederland* zijn verricht te belasten.

²⁰ M.E. van Hilten, H.W.M. van Kesteren, ‘*Omzetbelasting*’, Kluwer, Deventer 2007, p. 8.

2.1.2 Heffing over toegevoegde waarde

In Nederland en de andere lidstaten van de EU wordt de omzetbelasting geheven volgens de belasting over de toegevoegde waarde met het recht op aftrek van voorbelasting. De belastingplichtigen (de ondernemers voor de Wet op de omzetbelasting) zijn BTW verschuldigd over de vergoeding die zij ontvangen ten aanzien van de geleverde goederen en/of diensten. De belastingplichtigen mogen echter de verschuldigde belasting, de belasting die in rekening is gebracht door de leverancier, in mindering brengen. Doordat de omzetbelasting in iedere productie- en distributieschakel wordt geheven, wordt door middel van het recht van aftrek op voorbelasting, cumulatie voorkomen.²¹ Hieronder volgt een simpel cijfervoorbeeld om te laten zien dat de belasting volledig op de eindgebruiker drukt:²²

Product A wordt achtereenvolgens door de fabrikant geleverd aan de groothandel, die product A weer levert aan de winkelier. De winkelier verkoopt product A vervolgens aan de consument.

Fabrikant brengt aan groothandel in rekening:

Product A	€	100,00
BTW 19%	€	19,00
Totaal	€	119,00

Groothandel brengt aan de winkelier in rekening:

Product A	€	200,00
BTW 19%	€	38,00
Totaal	€	238,00

De winkelier brengt aan de consument in rekening:

Product A	€	300,00
BTW 19%	€	57,00

²¹ M.E. van Hilten, H.W.M. van Kesteren, 'Omzetbelasting', Kluwer, Deventer 2007, p. 19.

²² Dit voorbeeld is gebaseerd op Cursus Belastingrecht, '2.0.1 De werking van het BTW systeem', Kluwer Portal.

Totaal	€	357,00
--------	---	--------

De fabrikant, de groothandel en de winkelier moeten aan de fiscus de in rekening gebrachte BTW voldoen minus de betaalde BTW:

	<i>In rekening gebrachte BTW</i>		<i>Betaalde BTW</i>		<i>BTW te voldoen</i>	
Fabrikant	€	19,00			€	19,00
Groothandel	€	38,00	€	19,00	€	19,00
Winkelier	€	57,00	€	38,00	€	19,00
Totaalbedrag BTW (afgewenteld op de consument)					€	57,00

Zoals te zien is in het voorbeeld draagt de eindgebruiker (de consument) de volledige last doordat de winkelier € 57 euro extra aan de consument in rekening brengt wat ook het totale bedrag aan BTW te voldoen is, wanneer je de verschillende aan BTW te voldoen bedragen bij elkaar optelt. In dit voorbeeld is duidelijk te zien dat cumulatie wordt voorkomen.

2.1.3 Neutraliteit

In Nederland zijn de belastingwetten gebaseerd op rechtsbeginselen die zorgen voor de rechtvaardiging van de heffing van belasting. Voor de omzetbelasting is onder meer het rechtsbeginsel 'neutraliteit' van toepassing. Het neutraliteitsbeginsel houdt in dat de heffing van belasting geen gevolgen mag hebben voor de concurrentieverhoudingen. Zo mag de heffing niet leiden tot een concurrentievoordeel of een concurrentienadeel bij een bepaalde ondernemer.²³ Hiermee wordt bedoeld dat het voor de eindgebruiker niet zou moeten uitmaken van welke ondernemer hij een bepaald product koopt; de belastingheffing mag niet tot gevolg hebben dat een bepaald product bij de ene ondernemer duurder is dan bij de andere ondernemer. De omzetbelasting is immers een algemene verbruiksbelasting, welke tot doel heeft om de verbruiker (consument) te belasten en niet de ondernemer. De ondernemer moet zo min mogelijk hinder ondervinden van de belastingheffing.²⁴

²³ K.M. Braun, 'Aftrek van voorbelasting in de BTW', Kluwer, Deventer 2002, onderdeel 4.5.

²⁴ M.E. van Hilten, 'Over de neutraliteit van de omzetbelasting en het hellend vlak van de uitzonderingen', Kluwer, Deventer 2010, p. 9.

De neutraliteit van de algemene verbruiksbelasting komt op drie manieren terug. Ten eerste dient er een juridische neutraliteit te zijn. Dit houdt in dat er een rechtvaardige verdeling dient te zijn, zodat iedere producent van hetzelfde product hetzelfde wordt behandeld. Ten tweede dient er een economische neutraliteit te zijn. Deze wordt ook wel de interne neutraliteit genoemd. De economische neutraliteit voorkomt dat de concurrentiehoudingen worden verstoord, waardoor een optimale allocatie zal ontstaan. Dan dient er als laatste nog een externe neutraliteit te zijn. Dit houdt in dat buitenlandse ondernemers hetzelfde moeten worden behandeld als binnenlandse ondernemers. Dit wordt bewerkstelligd door bij de invoer van een product, een belasting gelijk aan de belasting van hetzelfde binnenlandse product te heffen. Bij uitvoer zal er een teruggaaf dienen te worden verleend, waarbij het belangrijk is dat deze niet meer of minder is dan de geheven belasting in het binnenland. Zoals in onderdeel 2.1.1 aan bod is gekomen, is hier de sluiswerking van de ‘fiscale grenzen’ terug te vinden.²⁵

Neutraliteit inzake de BTW is ook van belang voor het realiseren van een interne (gemeenschappelijke) markt.²⁶ In artikel 93 VwEU is bepaald dat bepalingen die invloed hebben op de geharmoniseerde interne markt, moeten worden vastgesteld om concurrentieverstorings te voorkomen. Doordat het neutraliteitsbeginsel de basis is voor de Europese regelgeving inzake de BTW, gebruikt het Hof van Justitie dit rechtsbeginsel als uitgangspunt voor de interpretatie van deze Europese regelgeving.

Het neutraliteitsbeginsel komt in verschillende Nederlandse wetteksten tot uitdrukking, waaronder in artikel 3 lid 3 onderdeel b van de Wet OB, ook wel de integratieheffing genaamd.

2.2 De integratieheffing

Sommige ondernemers²⁷ hebben voor de Wet OB geen recht op aftrek van voorbelasting. De ondernemers die vrijgestelde prestaties²⁸ verrichten (artikel 11 Wet OB), de ondernemers die onder de landbouwregeling vallen (artikel 27 Wet OB) en goederen en diensten die worden gebezigd voor

²⁵ M.E. van Hilten, H.W.M. van Kesteren, ‘*Omzetbelasting*’, Kluwer, Deventer 2007, p. 13.

²⁶ Cursus Belastingrecht, *OB.0.0.5.D Neutraliteit*, Kluwer Portal.

²⁷ Op grond van art. 7 Wet OB is een ondernemer de belastingplichtige voor de omzetbelasting. In dit artikel wordt een ondernemer omschreven als ‘een ieder die een bedrijf zelfstandig uitoefent of een vermogensbestanddeel exploiteert om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen’. De BTW Richtlijn gebruikt niet de term ‘ondernemer’ maar ‘belastingplichtige’. Art. 9 BTW Richtlijn geeft een omschrijving wat onder ‘belastingplichtige’ moet worden verstaan. Doordat de BTW Richtlijn een bindend karakter heeft moet ervan uit worden gegaan dat ‘ondernemer’ onder de Wet OB hetzelfde is al de ‘belastingplichtige’ onder de BTW Richtlijn. Zie ook M.E. van Hilten, H.W.M. van Kesteren, ‘*Omzetbelasting*’, Kluwer, Deventer 2007, p. 52.

²⁸ Prestaties kunnen zijn leveringen van lichamelijke zaken (goederen) en diensten. Op grond van art. 4 Wet OB zijn diensten ‘alle prestaties, niet zijnde leveringen van goederen in de zin van artikel 3’.

handelingen zoals bedoeld in het Besluit Uitsluiting Aftrek (hierna: “BUA”)²⁹, hebben geen recht op aftrek van voorbelasting.³⁰ Voor deze ondernemers kan het voordeliger zijn om goederen in eigen bedrijf te vervaardigen dan goederen kant-en-klaar bij een derde af te nemen. Wanneer goederen in eigen bedrijf worden vervaardigd door een “vrijgestelde” ondernemer heeft deze alleen geen recht op aftrek van voorbelasting over de ingekochte materialen waaruit het goed wordt vervaardigd. De vrijgestelde ondernemer is echter geen BTW verschuldigd over de door hem toegevoegde arbeid.

Hier kan een concurrentievoordeel ontstaan ten opzichte van hetzelfde goed bij een derde fabrikant aan te schaffen. Dit concurrentievoordeel is in strijd met de neutraliteitsgedachte, wat tot gevolg heeft dat artikel 3, lid 3, onderdeel b Wet OB (voormalige artikel 3, lid 1, onderdeel h Wet OB) is ingevoerd.³¹ Dit artikel zorgt ervoor dat eigen vervaardigde goederen, die bestemd zijn voor bedrijfsdoeleinden, door een ondernemer die geheel of gedeeltelijk vrijgestelde prestaties verricht, worden aangemerkt als een levering. Omdat deze levering geen “echte levering” is, wordt dit ook wel een quasi-levering, een fictieve levering of een integratieheffing genoemd.

2.2.1 De ontstaansgeschiedenis van de integratieheffing

2.2.1.1 De integratieheffing onder de Wet OB 1954

Onder de Wet OB 1954 was de omzetbelasting geregeld middels een cumulatieve belasting overeenkomstig het cascadesysteem. Dit hield in dat de omzetbelasting een cumulatieve belasting was waar geen recht op aftrek van voorbelasting bestond. In dit systeem was het aantrekkelijk om het productieproces te verkorten, omdat op iedere schakel extra belasting drukte.³² Het productieproces kan verkort worden, indien de goederen zelf worden vervaardigd, waardoor een belastingvoordeel ontstaat. Om meer neutraliteit binnen de omzetbelasting te krijgen is de integratieheffing ingevoerd³³, zodat het belastingvoordeel dat wordt verkregen, bij het zelf vervaardigen van goederen, verdwijnt. Onder de Wet OB 1954 was de integratieheffing geregeld voor als grondstof gebezigde goederen.³⁴ De integratieheffing was een heffing van omzetbelasting voor verschillende schakels welke forfaitair bij bepaalde schakels werd geheven terwijl andere schakels waren vrijgesteld. De integratieheffing gold

²⁹ Indien de ondernemer een bedrijfsmiddel gebruikt voor niet zakelijke doeleinden, bijvoorbeeld als personeelsverstrekking, wordt op grond van art. 16 Wet OB een fictieve, belaste dienst verricht. De goederen worden uitgesloten van aftrek.

³⁰ Cursus Belastingrecht, *OB.2.1.2.1.a Waarom fictieve levering?*, Kluwer Portal.

³¹ Wet op de Omzetbelasting, MvT, Kamerstukken 1967/68, 9324, nr. 3, p. 31, en Wijzigingen van de Wet op de Omzetbelasting, Kamerstukken II 1978/79, 14 887, nr. 8, p. 5.

³² J.J.P. Swinkels, H. Zuidema, ‘*De Nederlandse btw-integratielevering: van heffen naar corrigeren?*’, WFR 2008/618.

³³ Artikel 3 lid 1 onderdeel h, i en j Wet OB 1954.

³⁴ H.A. Kogels, ‘*De omzetbelasting – van tijdelijke crisismaatregel tot structurele topscoorder*’, MBB 2006/05.

voor vier goederensectoren die waren opgenomen in een tabel behorende bij de wet.³⁵ De integratieheffing werd door de fiscus en het bedrijfsleven als zeer gecompliceerd ervaren.³⁶

2.2.1.2 De integratieheffing onder de Wet OB 1968

In de jaren '70 is de omzetbelasting geharmoniseerd wat inhield dat Nederland niet meer langer het cascadesstelsel met cumulatieve heffingen hanteerde. De omzetbelasting werd voortaan geheven over de toegevoegde waarde met het recht op aftrek van voorbelasting. Hierdoor werd, na de implementatie van de Zesde Richtlijn, cumulatie over omzetbelasting voorkomen.

De wetgever vreesde dat er een verstoring in de markt zou ontstaan als niet-aftrekgerechtigden van de omzetbelasting zelf goederen zouden vervaardigen waar andere, niet-aftrekgerechtigden van de omzetbelasting, deze goederen niet zelf konden vervaardigen.³⁷ Een voorbeeld hiervan is indien een ziekenhuis zelf ziekenhuisbedden vervaardigt. Het ziekenhuis is dan alleen BTW verschuldigd over de inkoopkosten van het materiaal. Er zal geen BTW worden geheven over de arbeidscomponent en de winstcomponent. Dit is voordeliger dan wanneer een ziekenhuis kant-en-klaar ziekenhuisbedden geleverd krijgt. In dat geval is het ziekenhuis namelijk over het gehele aankoopbedrag BTW verschuldigd. In dit aankoopbedrag zit ook de arbeidscomponent en de winstcomponent.³⁸

De gedachte achter de integratieheffing is dat het voor ondernemers, die geheel of gedeeltelijk vrijgesteld presteren, niet uit dient te maken of een goed, dat bestemd is voor bedrijfsdoeleinden, zelf vervaardigt of koopt in de markt.³⁹

Bij de implementatie van de Zesde Richtlijn in het btw-stelsel in de jaren '70, is door de Tweede Kamer voorgesteld om de integratieheffing niet van toepassing te laten zijn op goederen die in opdracht zijn vervaardigd, waarbij stoffen ter beschikking zijn gesteld. De voorgestelde integratieheffing was alleen bedoeld voor goederen die de ondernemer zelf vervaardigt.⁴⁰ De Tweede Kamer lichtte toe dat een integratieheffing op goederen die in opdracht zijn vervaardigd, in de praktijk tot problemen zou leiden en daarnaast waren zij van mening dat een verstoring van de concurrentieverhoudingen niet te verwachten was.⁴¹ In een arrest werd dit bekrachtigd doordat er geen integratieheffing plaats vond bij de bouw van een gebouw op ter beschikking gestelde grond. De Hoge

³⁵ J. Tiggelman, 'Opbouw van de OB wetgeving', WFR 1955/71, paragraaf 7.

³⁶ H.A. Kogels, 'De omzetbelasting – van tijdelijke crisismaatregel tot structurele topscoorder', MBB 2006/05.

³⁷ W.A.P. Nieuwenhuizen, 'De Btw-integratieheffing onbegrijpelijk? Afschaffen dan maar!', Belastingbrief 2008/08.

³⁸ HR 20 december 2000, nr. 35 975, BNB 2001/126.

³⁹ M.E. van Hilten, H.W.M. van Kesteren, 'Omzetbelasting', Kluwer, Deventer 2007, p. 109.

⁴⁰ Wijzigingen van de Wet op de omzetbelasting, Kamerstukken II 1977/78, 14 887, nr 2, p. 2.

⁴¹ Wijzigingen van de Wet op de omzetbelasting, Kamerstukken II 1977/78, 14 887, nr. 3, p. 16.

Raad was van mening dat de grond geen *stof* was, waardoor de integratieheffing niet van toepassing was.⁴²

Naar aanleiding van dit arrest stelden de heer Portheine en de heer Notenboom een amendement⁴³ voor. Zo werd duidelijk dat het merendeel van de Tweede Kamer het niet eens was met de vorm van de integratieheffing toendertijd, waardoor het amendement van de heer Portheine en de heer Notenboom werd aangenomen.⁴⁴

2.2.1.3 De integratieheffing in haar huidige vorm

In het Belastingplan 2007 is artikel 3 Wet OB ingrijpend veranderd. Een wetswijziging in de Wet OB was nodig als gevolg van het Charles en Charles-Thijmens arrest.⁴⁵ In de wet stond voor die tijd nog geen bepaling van heffing over privé gebruik van goederen die zakelijk waren geëtiketteerd en gemengd werden gebruikt. Doordat artikel 3 en artikel 4 van de Wet OB moesten worden veranderd, vond de wetgever het een goed idee om direct nog meer bepalingen te veranderen, waaronder de integratieheffing.⁴⁶

In het belastingplan werd voorgesteld om de integratieheffing, die geregeld was in artikel 3, lid 1, onderdeel h Wet OB, te verplaatsen naar artikel 3, lid 3, onderdeel b Wet OB en artikel 3 lid 9 Wet OB. De reden voor de verplaatsing van de integratieheffing wordt gegeven in de Memorie van Toelichting⁴⁷:

‘Nu het belastbare feit, zoals hiervoor is aangegeven, dient te worden uitgebreid wat betreft leveringen en diensten voor bijzondere doeleinden, is het gewenst het belastbare feit ook overigens meer in lijn met de Zesde Richtlijn te formuleren. Daartoe wordt een wijziging voorgesteld van artikel 1 van de Wet OB waardoor expliciet wordt aangegeven dat het bij de BTW-heffing in beginsel gaat om prestaties die worden verricht onder bezwarende titel. Deze wijziging werkt door in de opbouw van de artikelen 3, 3a, 4 en 17a. In de genoemde artikelen zijn in de nieuwe opzet bepalingen opgenomen die handelingen die thans nog als «levering», «dienst» onderscheidenlijke als «intracommunautaire verwerving» worden aangemerkt, voor de toekomst aanmerken als handelingen die worden gelijkgesteld met een «levering onder bezwarende titel», een «dienst verricht onder bezwarende titel»

⁴² HR 4 mei 1977, nr. 18 233, BNB 1977/151.

⁴³ Door het recht van amendement kan de Tweede Kamer de tekst van een wetsvoorstel wijzigingen wanneer een meerderheid van de Tweede Kamer vóór het amendement stemt. Voorafgaand aan de wijziging zal echter ook nog gestemd moeten worden over het gewijzigde artikel.

⁴⁴ Wijziging van de Wet op de omzetbelasting, amendement van de leden Portheine en Notenboom, Kamerstukken II 1978/79, 14 887, nr. 18.

⁴⁵ HvJ EG 14 juli 2005, zaak C-434/03, NTFR 2005/595. In dit arrest is bepaald dat de Duitse echtelieden Charles en Tijmens hun vakantiebungalow, gevestigd in Nederland, geheel zakelijk mogen etiketteren ondanks het feit dat de echtelieden ook in privé van de vakantiebungalow gebruik zullen maken.

⁴⁶ W.A.P. Nieuwenhuizen, *‘De Btw-integratieheffing onbegrijpelijk? Afschaffen dan maar!’*, Belastingbrief 2008/08.

⁴⁷ Wijzigingen van de Wet op de omzetbelasting, MvT, Kamerstukken II 2006/07, 30 804, nr. 3, p. 26.

onderscheidenlijk een «intracommunautaire verwerving van goederen onder bezwarende titel». Een inhoudelijke wijziging is er niet mee beoogd.'

Daarnaast staat in de Memorie van Toelichting⁴⁸ ook nog het volgende:

'In artikel 3, derde lid, onderdeel b, en negende lid, is het vroegere artikel 3, eerste lid, onderdeel h, opgenomen. De verplaatsing van deze bepaling heeft geen materiële betekenis.'

De integratieheffing in haar huidige vorm staat in artikel 3, lid 3, onderdeel b van de Wet OB en in artikel 3, lid 9, van de Wet OB. Deze houdt het volgende in:

Met een levering onder bezwarende titel wordt gelijk gesteld, het door een ondernemer voor bedrijfsdoeleinden bestemmen van in het eigen bedrijf vervaardigde goederen indien de ondernemer geen of geen volledig recht op aftrek van voorbelasting heeft.⁴⁹ Met in het eigen bedrijf vervaardigde goederen worden gelijkgesteld, goederen welke in opdracht zijn vervaardigd onder terbeschikkingstelling van stoffen, waaronder grond.⁵⁰

2.2.2 Het doel van de integratieheffing

De integratieheffing is in de wet opgenomen om een verstoring van de concurrentieverhouding tegen te gaan zodat de neutraliteit gewaarborgd kan blijven.⁵¹ Als een ondernemer geen of geen volledig recht op aftrek van voorbelasting heeft kan het aantrekkelijker zijn om goederen, die gebruikt worden voor bedrijfsdoeleinden, zelf te vervaardigen in plaats van dezelfde goederen kant-en-klaar te kopen. Wanneer de goederen zelf worden vervaardigd, zal geen btw in rekening worden gebracht over de arbeidscomponent en de winstcomponent. Op deze manier behaalt de ondernemer die geen of geen volledig recht op aftrek van voorbelasting heeft een voordeel ten opzichte van de ondernemer die ook geen of geen volledig recht op aftrek van voorbelasting heeft en het goed kant-en-klaar moet aanschaffen omdat deze het goed niet zelf kan vervaardigen. Om deze concurrentieverstoring tegen te gaan is de integratieheffing ingevoerd. Het doel van de integratieheffing is dus om voor belastingplichtigen die geen of geen volledig recht op aftrek hebben en een goed zelf vervaardigen, een ongeveer even hoge belastingdruk op te leggen als in de situatie waarin het goed van een derde was betrokken.⁵² Op deze manier wordt getracht ontwijking van omzetbelasting tegen te gaan, indien op de aanschaf van het kant-en-klaare goed wel omzetbelasting drukt.

⁴⁸ Wijzigingen van de Wet op de omzetbelasting, MvT, Kamerstukken II 2006/07, 30 804, nr. 3, p. 59.

⁴⁹ Artikel 3 lid 3 onderdeel b Wet OB 1968, tot 1 januari 2007 werd de term beschikken gebruikt in plaats van de term bestemmen.

⁵⁰ Artikel 3 lid 9 Wet OB 1968.

⁵¹ Wet op de Omzetbelasting, MvT, Kamerstukken 1967/68, 9324, nr. 3, p. 31 en Wijzigingen van de Wet op de Omzetbelasting, MvT, Kamerstukken II 1978/79, 14 887, nr. 8, p.5.

⁵² C.M. Ettema, NDFR, 'Commentaar artikel 3.3 Wet OB 1968 Fictieve leveringen', paragraaf 3.2.

2.2.3 De werking van de integratieheffing

2.2.3.1 De reikwijdte van de integratieheffing

De integratieheffing vindt pas toepassing als het gaat om *vervaardiging van een nieuw goed*.⁵³ De integratieheffing kan worden toegepast op roerende en onroerende goederen. Het Europese Hof van Justitie heeft naar aanleiding van prejudiciële vragen bepaald dat sprake is van een nieuw vervaardigd goed als het nieuwe goed in het maatschappelijk verkeer gangbare opvattingen verschilt van de functie van die de verstrekte materialen hadden.⁵⁴ Hier kan bijvoorbeeld gedacht worden aan het bouwen van een nieuw gebouw op eigen grond.⁵⁵

Daarnaast is de integratieheffing alleen van toepassing op goederen die bestemd zijn voor *bedrijfsdoeleinden* waarvoor *geen of geen volledig recht op aftrek van voorbelasting* bestaat. Dit houdt in dat de omzetbelasting die verschuldigd is over de interne levering niet aftrekbaar is voor zover deze ziet op vrijgestelde prestaties.⁵⁶ Kosten van de vervaardiging waar in eerste instantie geen btw op drukt, zoals loonkosten van het eigen personeel, zullen nu door de integratieheffing met 19% btw worden belast.⁵⁷

2.2.3.2 De maatstaf van heffing bij de integratieheffing

Op grond van artikel 8, lid 3 Wet OB wordt de omzetbelasting bij de integratieheffing berekend over de aankoopprijs van de goederen of van soortgelijke goederen bij vrije mededinging door een onafhankelijke derde. Als deze vergelijking niet aanwezig is, wordt de omzetbelasting bij de integratieheffing berekend over de kostprijs, op het tijdstip waarop deze handelingen worden uitgevoerd. Zoals al eerder is aangegeven, komt de integratieheffing vooral voor bij onroerende goederen. Soortgelijke onroerende goederen zijn vaak lastig voor handen waardoor er meestal geen vergelijking kan worden gemaakt. De maatstaf van heffing zal dan de geactualiseerde kostprijs zijn.⁵⁸

Op grond van artikel 3, lid 1, onderdeel c Wet OB vindt na de levering van het nieuwe vervaardigde goed een tweede levering plaats op het moment dat het nieuwe vervaardigde goed gebruikt gaat worden voor vrijgestelde prestaties. Deze tweede levering wordt ook wel de “integratielevering” genoemd, hierover wordt integratieheffing berekend. De ondernemer kan dan voorafgaand aan de tweede (belaste) levering de btw die de aannemer in rekening heeft gebracht, volledig aftrekken. Doordat de ondernemer de btw in aftrek kan brengen tijdens de bouw- en

⁵³ Artikel 3 lid 3 onderdeel b Wet OB en artikel 3 lid 9 Wet OB.

⁵⁴ HvJ EG 14 mei 1985, nr. 139/84, BNB 1985/335 en 336.

⁵⁵ R.N.G van der Paardt. ‘*De integratieheffing, integraal toepasbaar?*’, WFR 2009/1338, paragraaf 1.

⁵⁶ Artikel 15 lid 4 Wet OB.

⁵⁷ C.M. Ettema, NDFR, ‘*Commentaar artikel 3.3 Wet OB 1968 Fictieve leveringen*’, paragraaf 3.2.

⁵⁸ HR 13 september 1995, nr. 30466, BNB 1995/338.

bouwvoorbereidingsfase, ontstaat er een rentevoordeel.⁵⁹ De ondernemers die te maken krijgen met de integratieheffing verrichten vrijgestelde prestaties waardoor ze normaal ten aanzien van deze prestaties geen recht op aftrek van voorbelasting hebben. Door de integratieheffing is de voorbelasting op alle kosten die samenhangen met de vervaardiging van het nieuwe goed aftrekbaar. Pas bij ingebruikname vindt de integratieheffing plaats waardoor ondernemers die vrijgestelde prestaties verrichten eerst een financieringsvoordeel hebben en pas later te maken krijgen met een lastenverzwaring.⁶⁰

2.2.3.3 Voorbeeld zonder integratieheffing

In dit voorbeeld gaat het om een voetbalvereniging die op grond van artikel 11, lid 1, onderdeel e Wet OB, is vrijgesteld van omzetbelasting. Hierdoor is aftrek van voorbelasting op grond van artikel 15 Wet OB niet mogelijk. De voetbalvereniging heeft een nieuwe kantine nodig welke deze laat vervaardigen door eigen personeel.⁶¹ De materialen kosten € 200.000 waarover 19% BTW geheven wordt. Hierdoor komt het totale in rekening gebrachte bedrag voor de materialen neer op € 238.000. De totale loonkosten voor het eigen personeel zijn € 100.000, hierover wordt geen omzetbelasting in rekening gebracht. De totale kostprijs voor de kantine is € 338.000

Indien de voetbalvereniging de kantine kant-en-klaar koopt van een aannemer die zo'n zelfde kantine eerder ergens anders heeft gebouwd, zal deze € 350.000 kosten waarover nog 19% BTW wordt geheven, de totale kostprijs komt dan neer op € 416.500.⁶² Zoals duidelijk is te zien, is de voetbalvereniging goedkoper uit indien de nieuwe kantine door eigen personeel laat vervaardigen. Zonder integratieheffing ontstaat een concurrentievoordeel voor ondernemers die vrijgestelde prestaties verrichten, die een goed zelf vervaardigen ten opzichte van ondernemer die vrijgestelde prestaties verrichten, die een nieuw goed niet zelf kunnen vervaardigen en verplicht zijn deze kant-en-klaar te kopen. Dit resulteert in een ongelijke behandeling waarbij de vraag kan worden gesteld, of dit in strijd is met het neutraliteitsbeginsel.

2.2.3.4 Voorbeeld met integratieheffing

Als de integratieheffing wel van toepassing is, is de exploitant omzetbelasting verschuldigd. Op grond van artikel 8, lid 3 Wet OB wordt een integratieheffing berekend over de kosten voor de materialen, de grond en de loonkosten. In het bovenstaande voorbeeld zou er omzetbelasting worden geheven over € 300.000 wat neerkomt op € 57.000.⁶³ De omzetbelasting die over de ingekochte

⁵⁹ R.N.G van der Paardt. 'De integratieheffing, integraal toepasbaar?', WFR 2009/1338, paragraaf 1.

⁶⁰ Wijziging van de wet op de Omzetbelasting, Kamerstukken II 2009/10, 32 128, nr. 16, p. 44.

⁶¹ Gemakshalve laat ik artikel 11, lid 1, onder v Wet OB buiten beschouwing. Deze bepaling ziet op een vrijstelling voor fondswervende leveringen tot een hoogte van €68.067 per jaar ter zake van leveringen en tot een hoogte van € 31.765 per jaar ter zake van diensten. Indien deze grens niet wordt overschreden zijn de fondswervingen vrijgesteld.

⁶² Dit voorbeeld is gebaseerd op het voorbeeld van M.E. van Hilten, H.W.M van Kesteren, 'Omzetbelasting', Kluwer, Deventer 2007, p. 109.

⁶³ € 300.000 * 19% = € 57.000.

materialen in rekening is gebracht, in dit voorbeeld € 38.000, mag in aftrek worden gebracht omdat deze gekoppeld is aan een belaste levering op grond van artikel 3 lid 3 onderdeel b Wet OB. De totale kosten voor de nieuw vervaardigde kantine komen dan neer op € 300.000 + € 57.000 = € 357.000.

Het is nog steeds goedkoper voor de voetbalvereniging om de nieuwe kantine zelf te vervaardigen. Echter is het voordeel van zelf vervaardiging ten opzichte van kant-en-klaar kopen, een stuk kleiner geworden. Door de integratieheffing wordt er nu bij zelf vervaardigen ook omzetbelasting geheven over de loonkosten van het eigen personeel. Het verschil ontstaat indien de aannemer die de kantine kant-en-klaar oplevert een winstcomponent berekent, aangezien daar ook omzetbelasting over wordt geheven. Deze winstcomponent ontbreekt, indien de voetbalvereniging zelf een nieuwe kantine vervaardigt.

2.3 Conclusie hoofdstuk 2

De omzetbelasting is vanwege de BTW Richtlijn een geharmoniseerde belasting. De omzetbelasting is een algemene indirecte verbruiksbelasting, dit houdt in dat alle bestedingen in de heffing worden betrokken middels een systeem van het heffen over de toegevoegde waarde bij de eindproducent. De omzetbelasting drukt op de eindconsument, maar zal door elke productie- en distributieschakel voor hun deel worden afgedragen.⁶⁴

Door middel van het neutraliteitsbeginsel tracht de wetgever de concurrentievervalsingen die ontstaan door het heffen van omzetbelasting zo klein mogelijk te houden. Op grond van het neutraliteitsbeginsel is de integratieheffing in de Wet OB opgenomen.

De integratieheffing zorgt ervoor dat ondernemers die deels of volledig vrijgesteld presteren én goederen zelf vervaardigen die bestemd zijn voor bedrijfsdoeleinden, alsnog middels een fictieve levering in de omzetbelasting worden betrokken. Indien er geen integratieheffing is en een ondernemer, die deels of volledig vrijgesteld presteert, vervaardigt zelf een goed, zal hij voordeliger uitkomen dan wanneer dezelfde ondernemer het goed kant-en-klaar koopt. Een ondernemer die vrijgesteld presteert, heeft namelijk geen recht op aftrek van voorbelasting waardoor hij een voordeel behaalt indien hij het nieuwe goed door eigen personeel laat vervaardigen. Er is geen heffing van omzetbelasting over de loonkosten van het eigen personeel en er wordt btw in rekening gebracht over het totale aankoopbedrag (hierin zitten ook loonkosten verwerkt) indien het goed kant-en-klaar wordt gekocht. Door de interne levering als een fictieve (belaste) levering te beschouwen wordt nu omzetbelasting geheven over de aankoopprijs of, indien niet aanwezig, de kostprijs, zodat het belastingvoordeel minder groot wordt.

⁶⁴ Zie voorbeeld Hoofdstuk 2.1.2.

HOOFDSTUK 3 HR 13 mei 2011, nr. 09/03108

In dit hoofdstuk wordt het arrest van de Gemeente Vlaardingen⁶⁵ besproken, wat de aanleiding was voor de Hoge Raad om prejudiciële vragen te stellen aan het Europese Hof van Justitie (hierna: “HvJ EU”) over het bereik van de integratieheffing. Het verloop van het arrest wordt geschetst alsmede de uitspraak van Hof ’s-Hertogenbosch⁶⁶ in een zaak waar in geschil was of artikel 3, lid 1, onderdeel h Wet OB (tekst 2006) in strijd is met de Zesde Richtlijn. Ten tijde van de uitspraak van Hof ’s-Hertogenbosch waren de prejudiciële vragen over het bereik van de integratieheffing al aan het HvJ EU gesteld.

3.1 Arrest Gemeente Vlaardingen

De gemeente Vlaardingen heeft reeds enkele jaren natuurgrasvelden in het bezit. Deze velden worden zonder btw verhuurd aan sportverenigingen. Ten tijde van de aankoop van de natuurgrasvelden is aan de gemeente geen btw in rekening gebracht. Hierdoor heeft de gemeente ook geen btw in aftrek gebracht. In 2003 laat de gemeente de natuurgrasvelden vervangen voor kunstgrasvelden en asfalt (hierna: kunstgrasvelden). Ook na de oplevering van de kunstgrasvelden worden deze zonder btw verhuurd. Op het moment van de oplevering van de kunstgrasvelden brengt de leverancier btw in rekening aan de gemeente. Bij de ingebruikname legt de inspecteur aan de gemeente een naheffingaanslag op in verband met een tweede levering. Hij is van mening dat de gemeente, ter zake van de verhuur, een vrijgestelde prestatie verricht.⁶⁷ De inspecteur is van mening dat de gemeente beschikt over in opdracht vervaardigde nieuwe goederen, onder terbeschikkingstelling van grond, die gebruikt worden voor bedrijfsdoeleinden. Op grond van artikel 3, lid 1, onderdeel h Wet OB tekst 2006⁶⁸ (hierna: artikel 3, lid 1, onderdeel h Wet OB) moet er ten tijde van ingebruikneming ook btw geheven worden over de waarde van de grond en de kosten van het eigen personeel.⁶⁹ De inspecteur is van mening dat de gemeente een levering van de velden heeft verricht waarover btw is verschuldigd. De gemeente is het hier niet mee eens en heeft bij de rechtbank beroep ingesteld.⁷⁰

3.2 Verloop arrest Gemeente Vlaardingen

⁶⁵ HR 13 mei 2011, nr. 09/03108, V-N 2011/26.15.

⁶⁶ Gerechtshof ‘s-Hertogenbosch 24 september 2010, nr. 09/00565, NTFR 2011/275.

⁶⁷ Artikel 11, lid 1, aanhef en letter b Wet OB.

⁶⁸ Dit is het huidige artikel 3 lid 3 onderdeel b Wet OB en artikel 3 lid 9 Wet OB, ook wel de integratieheffing.

⁶⁹ De integratieheffing.

⁷⁰ Rechtbank ‘s-Gravenhage 18 juli 2008, nr. AWB 06/7296 OB en nr. AWB 07/663 OB.

3.2.1 Uitspraak Rechtbank 's-Gravenhage 18 juli 2008

In geschil is of de regeling van artikel 3, lid 1, onderdeel h Wet OB in samenhang met artikel 8, lid 3, Wet OB in strijd is met de Zesde Richtlijn; is aan de gemeente onterecht de naheffingsaanslag opgelegd. De gemeente Vlaardingen beantwoordt deze vraag bevestigend en de inspecteur ontkennend. Er is bij het instellen van beroep door de gemeente Vlaardingen niet in geschil of hier sprake is van een interne levering in de zin van artikel 3, lid 1, onderdeel h Wet OB.⁷¹

De gemeente Vlaardingen stelt zich primair op het standpunt dat er een verschil zit tussen artikel 3, lid 1, onderdeel h Wet OB 1968 en artikel 5, lid 7, onderdeel a Zesde Richtlijn. De nationale wetgeving knoopt aan bij het begrip “beschikken” over een nieuw vervaardigd goed terwijl de Richtlijn aanknoopt bij het begrip “bestemmen”. De gemeente Vlaardingen sluit aan bij de Zesde Richtlijn en is van mening dat er geen sprake is van een *bestemmingswijziging* doordat de grond al jaren voor de aanleg van het kunstgrasveld, bestemd was voor bedrijfsdoeleinden. Er is pas sprake van een belastbare levering als het goed door verandering van zijn eerdere bestemming, wordt bestemd voor bedrijfsdoeleinden. Dit is volgens haar niet het geval waardoor er geen belaste levering heeft plaatsgevonden.⁷²

De gemeente Vlaardingen stelt zich subsidiair op het standpunt dat er alleen belasting geheven mag worden over de ten onrechte genoten aftrek, ter zake van die vervaardiging. Doordat er in het geheel geen omzetbelasting is afgetrokken over de grond, is de gemeente Vlaardingen van mening dat de aanslag moet vervallen. De gemeente Vlaardingen verwijst daarbij naar de arresten inzake de gemeente Leusden en de Holin groep⁷³, inzake Uudenkaupungin Kaupunki⁷⁴ en inzake Wollny^{75 76}.

De inspecteur is van mening dat de nationale wetgeving niet in strijd is met de Zesde Richtlijn. Hij stelt zich op het standpunt dat zich een belastbare levering voordoet op het moment dat het vervaardigde goed in gebruik wordt genomen. Daarnaast moet de grondwaarde in de maatstaf van heffing betrokken worden, aangezien in artikel 8, lid 3 Wet OB 1968 expliciet wordt vermeld dat bij een levering in de zin van artikel 3, lid 1, onderdeel h Wet OB 1968 de belastbare levering wordt bepaald op basis van de kostprijs.⁷⁷

Bij de beoordeling van het geschil verklaart de rechtbank het beroep ongegrond. De rechtbank erkent dat er tekstuele verschillen zijn tussen artikel 3, lid 1, onderdeel h Wet OB en artikel 5, lid 7,

⁷¹ Rechtbank 's-Gravenhage 18 juli 2008, nr. AWB 06/7296 OB, r.o. 3.1 en 3.2.

⁷² Rechtbank 's-Gravenhage 18 juli 2008, nr. AWB 06/7296 OB, r.o. 3.4.

⁷³ HvJ EU 29 april 2004, nr. C-487/01 en C-7/02, BNB 2004/260. In dit arrest heeft het HvJ EU bepaald dat herziening en integratieheffing hetzelfde economische effect hebben doordat de belastingplichtige het bedrag moet terugbetalen aan de Belastingdienst gelijk aan het bedrag dat hij ten onrechte heeft afgetrokken.

⁷⁴ HvJ EU 30 maart 2006, nr. C-184/04, V-N 2006/18.25.

⁷⁵ HvJ EU 14 september 2006, nr. C-72/05, V-N 2006/50.13.

⁷⁶ Rechtbank 's-Gravenhage 18 juli 2008, nr. AWB 06/7296 OB, r.o. 3.5.

⁷⁷ Rechtbank 's-Gravenhage 18 juli 2008, nr. AWB 06/7296 OB, r.o. 3.6.

onderdeel a Zesde Richtlijn. Deze tekstuele verschillen vallen echter binnen de grenzen van de richtlijnbevestiging. De rechtbank is van mening dat onder het tijdstip van bestemmen, uit moet worden gegaan van het moment dat daadwerkelijk over het desbetreffende goed wordt beschikt.⁷⁸

Het argument van de gemeente Vlaardingen dat er geen sprake is van een bestemmingswijziging omdat de grond reeds bestemd was voor bedrijfsdoeleinden, wordt door de rechtbank weerlegt met het argument dat het object van levering het vervaardigde goed is, namelijk het kunstgrasveld met de ondergrond als onderdeel daarvan.⁷⁹

Als laatste is de rechtbank van mening dat er geen vergelijking mogelijk is met de arresten Gemeente Leusden en Holin groep, Uudenkaupungin Kaupunki en Wollny⁸⁰. De rechtbank stelt zich op het standpunt dat het arrest Leusden/Holin groep een te specifieke situatie betreft, zodat daar geen algemene betekenis aan kan worden toegekend. Daarnaast is er geen vergelijking mogelijk met de arresten Uudenkaupungin Kaupunki en Wollny, omdat beide situaties geen betrekking hebben op de integratieheffing.

De gemeente Vlaardingen was het niet eens met de ongegrond verklaring van de rechtbank en is in hoger beroep gekomen bij het Hof.⁸¹

3.2.2 Uitspraak Hof 's-Gravenhage 26 juni 2009

Tussen partijen is in geschil of aan de gemeente Vlaardingen terecht een naheffingsaanslag is opgelegd. Centraal staat de vraag of de gemeente Vlaardingen onderworpen is aan de heffing van omzetbelasting op grond van artikel 3, lid 1, onderdeel h Wet OB.⁸²

Het Hof is van mening dat in twee situaties sprake kan zijn van een levering in de zin van artikel 3, lid 1, onderdeel h Wet OB. Ten eerste is sprake van een levering in de zin van artikel 3, lid 1, onderdeel h Wet OB als een belastingplichtige (een ondernemer) zelf in eigen bedrijf, een nieuw goed vervaardigt, dat wordt aangewend voor volledige of gedeeltelijke niet-aftrekgerechtigde prestaties. Daarnaast is sprake van een levering in de zin van artikel 3, lid 1, onderdeel h Wet OB, indien een belastingplichtige (ondernemer) over een nieuw vervaardigd goed beschikt dat bestemd voor bedrijfsdoeleinden, door een derde is vervaardigd, onder terbeschikkingstelling van stoffen. Hierbij is per 1 januari 1979 door de wetgever “waaronder grond is begrepen” toegevoegd. Dit houdt in dat naar

⁷⁸ Rechtbank 's-Gravenhage 18 juli 2008, nr. AWB 06/7296 OB, r.o. 4.1.

⁷⁹ Rechtbank 's-Gravenhage 18 juli 2008, nr. AWB 06/7296 OB, r.o. 4.2.

⁸⁰ HvJ EU 29 april 2004, nr. C-487/01 en C-7/02, BNB 2004/260, HvJ EU 30 maart 2006, nr. C-184/04, V-N 2006/18.25., HvJ EU 14 september 2006, nr. C-72/05, V-N 2006/50.13.

⁸¹ Gerechtshof 's-Gravenhage 26 juni 2009, nr. BK-08/00334, VN 2009/49.1.3.

⁸² Gerechtshof 's-Gravenhage 26 juni 2009, nr. BK-08/00334, r.o. 4.1.

de bedoeling van de wetgever ook sprake is van een interne levering bij vervaardiging van een nieuw goed door een derde onder terbeschikkingstelling van grond.⁸³

In de tekst van artikel 5, lid 7, letter a, Zesde Richtlijn⁸⁴ komt de toevoeging “waaronder grond is begrepen” niet aan de orde. Het Hof is van mening dat de wetgever door de toevoeging een ruimer toepassingsgebied heeft gecreëerd dan waartoe de richtlijn verplicht. De nationale wet schept dus in meer situaties een belastbaar feit dan de communautaire regeling.⁸⁵ Het Hof is van mening dat de desbetreffende zinsnede strijdig is met de Zesde Richtlijn.⁸⁶

Het Hof gebruikt het gevoegde arrest van Gemeente Leusden en Holin Groep⁸⁷ ter onderbouwing. Om gelijke behandeling te krijgen tussen zelf vervaardigde goederen en goederen die kant-en-klaar worden aangekocht, zal de belastingplichtige een bedrag moeten betalen dat overeenkomt met het bedrag waarvoor geen recht op aftrek zou bestaan ingeval het goed kant-en-klaar is aangekocht. Het Hof is daarom van mening dat het bedrag dat ter zake van de levering in rekening is gebracht voor de omzetbelasting niet aftrekbaar moet worden geacht.

Het hoger beroep is gegrond verklaard waardoor de Gemeente Vlaardingen in het gelijk is gesteld, de naheffingsaanslag wordt vernietigd. Tegen deze uitspraak is door de Staatssecretaris van Financiën beroep in cassatie ingesteld.⁸⁸

3.3 Prejudiciële vragen Hoge Raad 13 mei 2011

3.3.1 Vraag 1: Mag een in opdracht vervaardigd goed onder terbeschikkingstelling van stoffen, in de heffing van btw worden betrokken?

Nadat de Staatssecretaris van Financiën beroep in cassatie had ingesteld kwam het arrest van de Gemeente Vlaardingen bij de Hoge Raad terecht. De Hoge Raad beoordeelt het geschil door het verloop van de integratieheffing in de Wet OB en in de Richtlijn te schetsen. Uit de wetsgeschiedenis blijkt dat artikel 3, lid 1, onderdeel h Wet OB is afgeleid van artikel 5, lid 3, onderdeel b van de Tweede Richtlijn:

⁸³ Gerechtshof 's-Gravenhage 26 juni 2009, nr. BK-08/00334, r.o. 6.3.11.

⁸⁴ Artikel 5, lid 7, onderdeel a RL 77/388/EEG: ‘*De Lid-Staten kunnen met een levering onder bezwarende titel gelijkstellen: a. 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 andere belastingplichtige betrekken van een dergelijk goed hem geen recht zou geven op volledige aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde.*’

⁸⁵ Gerechtshof 's-Gravenhage 26 juni 2009, nr. BK-08/00334, r.o. 6.3.12.

⁸⁶ Gerechtshof 's-Gravenhage 26 juni 2009, nr. BK-08/00334, r.o. 6.3.19.

⁸⁷ HvJ EU 29 april 2004, nr. C-487/01 en C-7/02, BNB 2004/260.

⁸⁸ Hoge Raad 13 mei 2011, nr. 09/03108, LJN: BM6699, VN 2011/26.15.

‘Met een levering onder bezwarende titel wordt gelijkgesteld: b. het voor bedrijfsdoeleinden in gebruik nemen van een goed door een belastingplichtige, dat door hemzelf of voor zijn rekening door een derde is vervaardigd of gewonnen.’

Uit bijlage A, no. 7 Tweede Richtlijn blijkt dat het doel van deze bepaling is om goederen die door de belastingplichtige of voor diens rekening door een derde zijn vervaardigd, fiscaal gelijk te behandelen als aangekochte goederen, bestemd voor bedrijfsdoeleinden, waarvoor geen (volledig) recht op aftrek van voorbelasting bestaat.⁸⁹

Onder de Zesde Richtlijn is de integratieheffing geregeld in artikel 5, lid 7, onderdeel a, deze biedt na de implementatie de grondslag voor de Wet: *‘De Lid-Staten kunnen met een levering onder bezwarende titel gelijkstellen: a. 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 andere belastingplichtige betrekken van een dergelijk goed hem geen recht zou geven op volledige aftrek van de btw.’*

De Hoge Raad merkt op dat artikel 5, lid 7, onderdeel a van de Zesde Richtlijn tekstueel niet overeenkomt met artikel 5, lid 3, onderdeel b van de Tweede Richtlijn. Een groot verschil is dat in artikel 5, lid 7, onderdeel a van de Zesde Richtlijn de zinsnede *‘voor zijn rekening door een derde’* niet meer wordt genoemd.⁹⁰ De Hoge Raad vraagt zich af of de lidstaten onder de Zesde Richtlijn ook BTW mogen heffen indien een goed is vervaardigd door een derde voor rekening van de belastingplichtige. De Hoge Raad verzoekt het Hof van Justitie van de Europese Unie uitspraak te doen over de volgende vraag:

‘Moet artikel 5, lid 7, aanhef en letter a, van de Zesde Richtlijn gelezen in samenhang met artikel 5, lid 5, en artikel 11, A, aanhef, lid 1, letter b, van de Zesde Richtlijn, zo worden uitgelegd dat een lidstaat bij de ingebruikneming door een belastingplichtige voor vrijgestelde doeleinden van een onroerend goed btw kan heffen in een geval, waarin:

- 1. dat onroerend goed bestaat uit een op eigen grond en in zijn opdracht tegen vergoeding door een derde opgeleverd (bouw)werk.’⁹¹*

⁸⁹ Hoge Raad 13 mei 2011, nr. 09/03108, LJN: BM6699, r.o. 3.3.2.

⁹⁰ Hoge Raad 13 mei 2011, nr. 09/03108, LJN: BM6699, r.o. 3.4.2.

⁹¹ Hoge Raad 13 mei 2011, nr. 09/03108, LJN: BM6699, r.o. 4.

3.3.2. Vraag 2: Mag de waarde van de eigen grond, waarover niet eerder aftrek van btw is genoten, in de heffing van btw worden betrokken?

De Hoge Raad kijkt vervolgens naar het verloop van de integratieheffing in de Wet OB. Hij merkt op dat artikel 3, lid 1, onderdeel h Wet OB per 1 januari 1969 tekstueel verschilt van artikel 3, lid 1, onderdeel h Wet OB per 11 juni 1997.⁹² Tot 11 juni 1997 zag artikel 3, lid 1, onderdeel h Wet OB er als volgt uit: *‘1. Leveringen van goederen zijn: h. het beschikken voor bedrijfsdoeleinden over in het eigen bedrijf vervaardigde goederen in gevallen waarin, indien de goederen van een ondernemer zouden zijn betrokken, de op die goederen drukkende belasting niet of niet geheel voor aftrek in aanmerking zou komen; met in het eigen bedrijf vervaardigde goederen worden gelijkgesteld goederen welke in opdracht zijn vervaardigd onder terbeschikkingstelling van stoffen.’*

Per 11 juni 1997 zag artikel 3, lid 1, onderdeel h Wet OB er als volgt uit: *‘1. Leveringen van goederen zijn: h. het beschikken voor bedrijfsdoeleinden over in het eigen bedrijf vervaardigde goederen in gevallen waarin, indien de goederen van een ondernemer zouden zijn betrokken, de op die goederen drukkende belasting niet of niet geheel voor aftrek in aanmerking zou komen; met in het eigen bedrijf vervaardigde goederen worden gelijkgesteld goederen welke in opdracht zijn vervaardigd onder terbeschikkingstelling van stoffen, **waaronder grond is begrepen**; van de toepassing van dit onderdeel worden uitgezonderd andere onbebouwde terreinen dan bouwterreinen als bedoeld in artikel 11, vierde lid.’*

Indien een onroerend goed is vervaardigd wordt de grond, waarop het onroerend goed staat, samen met het onroerend goed beschouwd als één goed. De inspecteur heeft de grond mede tot de maatstaf van heffing gerekend, waardoor ook btw wordt geheven over de waarde van de oude natuurgrasvelden van de Gemeente Vlaardingen. De Hoge Raad vraagt zich af of artikel 5, lid 7, onderdeel a Zesde Richtlijn beoogt, goederen, die voorheen gebruikt werden voor vrijgestelde doeleinden, waar geen aftrek van voorbelasting voor is genoten, alsnog in de heffing van btw moeten worden betrokken. De Hoge Raad acht het verdedigbaar dat met de tekst van artikel 5, lid 7, onderdeel b Zesde Richtlijn slechts is beoogd een genoten recht op aftrek te herzien of te corrigeren waar de belastingplichtige, na een bestemmingswijziging, ten onrechte van heeft genoten. De Hoge Raad haalt ter ondersteuning van deze opvatting de arresten Gemeente Leusden en Holin Groep en Uudenkaupungin Kaupunki⁹³ aan. Bij deze arresten moest de belastingplichtige een bedrag terugbetalen dat overeenkwam met de genoten aftrek waar belanghebbende, bij wijziging van bestemming, geen recht op had. Dit werd

⁹² Hoge Raad 13 mei 2011, nr. 09/03108, LJN: BM6699, r.o. 3.3.1.

⁹³ HvJ EU 29 april 2004, nr. C-487/01 en C-7/02, BNB 2004/260 en HvJ EU 30 maart 2006, nr. C-72/05, V-N 2006/50.13.

omschreven als het ‘economisch effect’.⁹⁴ Hierdoor moet tot de maatstaf van heffing slechts de kostprijs van de bestanddelen, exclusief btw, gerekend worden waarvoor eerder (gedeeltelijk) recht op aftrek is genoten.⁹⁵

De Hoge Raad vraagt zich af of tot de reikwijdte van artikel 5, lid 7, onderdeel a Zesde Richtlijn, de (onder)grond behoort, bij de oplevering van een onroerend goed, ook al is deze in beginsel krachtens de nationale wetgeving onlosmakelijk verbonden met het vervaardigde onroerende goed.⁹⁶ Daarbij verwijst de Hoge Raad naar het arrest P. de Jong⁹⁷, waarbij het verdedigbaar is dat de (onder)grond niet beschouwd hoeft te worden als een grondstof, bouwstof of materiaal waaruit het onroerende goed is vervaardigd. Indien dit zo is, hoeft de waarde van de grond niet te worden meegenomen in de maatstaf van heffing.⁹⁸

De Hoge Raad verzoekt het Hof van Justitie van de Europese Unie uitspraak te doen over de volgende vraag:

‘Moet artikel 5, lid 7, aanhef en letter a, van de Zesde Richtlijn gelezen in samenhang met artikel 5, lid 5, en artikel 11, A, aanhef, lid 1, letter b, van de Zesde Richtlijn, zo worden uitgelegd dat een lidstaat bij de ingebruikneming door een belastingplichtige voor vrijgestelde doeleinden van een onroerend goed btw kan heffen in een geval, waarin:

- 2. die grond voorheen door de belastingplichtige voor (dezelfde) van btw vrijgestelde bedrijfsdoeleinden werd gebruikt, en door de belastingplichtige voor die eigen grond niet eerder aftrek van btw is genoten, met als gevolg dat (de waarde van de) eigen grond in de heffing van btw wordt betrokken?’⁹⁹*

3.4 Uitspraak Hof 's-Hertogenbosch 24 september 2010

Nadat de Hoge Raad prejudiciële vragen heeft gesteld aan het Hof van Justitie EU, omtrent de strijdigheid van de integratieheffing met de Richtlijn, heeft Hof 's-Hertogenbosch uitspraak gedaan in een zaak waar in geschil was of artikel 3, lid 1, onderdeel h Wet OB in strijd is met de Zesde Richtlijn.

⁹⁴ Hoge Raad 13 mei 2011, nr. 09/03108, LJN: BM6699, r.o. 3.5.1.

⁹⁵ Hoge Raad 13 mei 2011, nr. 09/03108, LJN: BM6699, r.o. 3.5.2.

⁹⁶ Hoge Raad 13 mei 2011, nr. 09/03108, LJN: BM6699, r.o. 3.6.3.

⁹⁷ HvJ EG 6 mei 1992, nr. C-20/91, BNB 1992/377.

⁹⁸ Hoge Raad 13 mei 2011, nr. 09/03108, LJN: BM6699, r.o. 3.6.3.

⁹⁹ Hoge Raad 13 mei 2011, nr. 09/03108, LJN: BM6699, r.o. 4.

3.4.1 Feiten en geschil

Aan de belanghebbende is een naheffingsaanslag in de omzetbelasting opgelegd en tevens heeft de inspecteur gelijktijdig ter zake van deze aanslag bij beschikking heffingsrente in rekening gebracht, waartegen de belanghebbende bezwaar heeft gemaakt. De inspecteur heeft de naheffingsaanslag en de beschikking heffingsrente gehandhaafd. Belanghebbende is in beroep gekomen bij de Rechtbank, die bij mondelinge uitspraak het beroep ongegrond heeft verklaard.¹⁰⁰ Belanghebbende heeft hiertegen hoger beroep ingesteld bij het Hof.¹⁰¹

Belanghebbende heeft in 2003 een pand met een bijbehorend stuk grond gekocht voor € 500.000. Ter zake van deze onroerende zaak is overdrachtbelasting geheven. Gedurende de periode oktober 2005 tot april 2006 heeft belanghebbende het pand ingrijpend laten verbouwen. Ter zake van de beneden verdieping brengt belanghebbende omzetbelasting over de huurpenningen in rekening op grond van artikel 11, lid 1, onderdeel b, onder ten 5^e Wet OB. De bovenverdieping verhuurt belanghebbende als appartementen aan particulieren. Belanghebbende heeft de aan hem in rekening gebrachte omzetbelasting ter zake van de verbouwing van het pand gesplitst in een gedeelte dat betrekking heeft op de benedenverdieping en in een gedeelte dat betrekking heeft op de bovenverdieping. De inspecteur was van mening dat hier sprake was van een artikel 3, lid 1, onderdeel h Wet OB (tekst 2006) levering. Belanghebbende heeft over deze levering geen omzetbelasting aangegeven en/of voldaan waardoor een naheffingsaanslag is opgelegd door de inspecteur.¹⁰²

In geschil zijn de volgende twee vragen:

1. Is de gelijkstelling in artikel 3, lid 1, onderdeel h, van de Wet OB (tekst 2006) van goederen welke in opdracht zijn vervaardigd onder terbeschikkingstelling van stoffen, waaronder grond is begrepen, met in het eigen bedrijf vervaardigde goederen, in strijd met de Zesde richtlijn?
2. Zo neen, is de in evenvermelde bepaling vervatte zogeheten integratieheffing (hierna: de integratieheffing) in strijd met doel en strekking van de omzetbelasting?

Belanghebbende is van mening dat deze beide vragen bevestigend moeten worden beantwoord, de inspecteur is van mening dat beide vragen ontkennend beantwoord moeten worden.¹⁰³

¹⁰⁰ Rechtbank Breda 16 september 2009, nr. AWB 08/545.

¹⁰¹ Gerechtshof 's-Hertogenbosch 24 september 2010, nr. 09/00565, NTFR 2011/275.

¹⁰² Gerechtshof 's-Hertogenbosch 24 september 2010, nr. 09/00565, NTFR 2011/275, r.o. 2.1 – 2.9.

¹⁰³ Gerechtshof 's-Hertogenbosch 24 september 2010, nr. 09/00565, NTFR 2011/275, r.o.3.1.

3.4.2 Beoordeling van het geschil

Als eerste trekt belanghebbende een vergelijking met de uitspraken van Gerechtshof 's-Gravenhage van 26 juni 2006¹⁰⁴ en stelt dat de integratieheffing in strijd is met de Zesde richtlijn. Hof 's-Hertogenbosch is, in tegenstelling tot het Gerechtshof 's-Gravenhage, niet van mening dat er strijdigheid is met de Zesde richtlijn en haakt aan bij de conclusie van Advocaat-Generaal van Hilten (hierna: "A-G") van 3 maart 2010.¹⁰⁵

Op de tweede plaats stelt belanghebbende dat de integratieheffing in strijd is met doel en strekking van de Wet OB omdat de integratieheffing kan leiden tot cumulatie van omzetbelasting. Door de integratieheffing wordt de grond ook in de heffing van omzetbelasting betrokken, zelfs als de voorbelasting over de grond nooit in aftrek is gebracht. Het Hof is van mening dat ook al streeft de Wet OB naar het voorkomen van cumulatie, zij geen sluitend stelsel bevat waarin in geen enkel geval cumulatie plaatsvindt. Daarnaast stelt het Hof dat zelfs indien de integratieheffing in strijd is met doel en strekking van de Wet OB, dit niet de duidelijke tekst van de onderhavige wettelijke bepaling ter zijde zou mogen stellen.¹⁰⁶ Het Hof verklaart het hoger beroep ongegrond.

A-G van Hilten is van mening dat de integratieheffing niet in strijd is met de Zesde Richtlijn. Zij vindt, met betrekking tot de eerste prejudiciële vraag¹⁰⁷, dat de strekking van artikel 5, lid 3, onderdeel b Tweede Richtlijn hetzelfde is als artikel 5, lid 7, onderdeel a Zesde Richtlijn. Zij is van mening dat het weglaten van "vervaardiging door een derde" niet direct betekent dat dit ook niet meer van toepassing is. Zij beargumenteert dat indien "de vervaardiging door een derde onder terbeschikking stelling van stoffen" niet meer van toepassing zou zijn geweest, daar wel een toelichting op zou zijn gekomen. Daarnaast gaat het in artikel 5, lid 7, onderdeel a Zesde Richtlijn om een goed dat in het kader van de onderneming van de belastingplichtige *is* vervaardigd en niet *heeft* vervaardigd, aldus A-G van Hilten.¹⁰⁸ Met betrekking tot de tweede prejudiciële vraag¹⁰⁹, is zij van mening dat Nederland eveneens zijn communautaire boekje niet te buiten is gegaan.¹¹⁰ In de toelichting op het voorstel voor de Zesde Richtlijn wordt uitgelegd waarom bouwterreinen in de heffing moeten worden betrokken: terreinen maken deel uit van economische productiehandelingen die een zekere waarde toevoegen.

¹⁰⁴ Gerechtshof 's-Gravenhage 26 juni 2006, nrs. 08/00332 (LJN: BJ0680) en 08/00334 (LJN: BJ0682) zie paragraaf 3.2.2.

¹⁰⁵ A-G M.E. van Hilten 3 maart 2010, nrs. CPG 09/03109 (LJN: BM6706) en CPG09/03108 (LJN: BM6699)

¹⁰⁶ Gerechtshof 's-Hertogenbosch 24 september 2010, nr. 09/00565, NTFR 2011/275, r.o.4.1 – 4.3.

¹⁰⁷ Is de integratieheffing ook van toepassing is op het moment dat het goed vervaardigd wordt door een derde onder terbeschikking stelling van stoffen?

¹⁰⁸ Conclusie A-G van Hilten 3 mei 2010, nr. 09/03109, V-N 2010/33.21, paragraaf 2.12.

¹⁰⁹ Mag de waarde van de eigen grond, waarover niet eerder aftrek van btw is genoten, in de maatstaf van heffing ter zake van de integratieheffing worden betrokken?

¹¹⁰ Conclusie A-G van Hilten 3 mei 2010, nr. 09/03109, V-N 2010/33.21, paragraaf 3.1.

Indien een terrein bouwrijp wordt gemaakt, is dit een meerwaarde van het terrein wat veroorzaakt wordt door economische bedrijvigheid.¹¹¹ *Uiteindelijk blijken de terreinen ‘grondstof’ te zijn voor een economische bedrijvigheid*.¹¹² Zij is daarom van mening dat ook de (onder)grond tot de maatstaf van heffing hoort bij het bepalen van de integratieheffing.

3.5 Conclusie hoofdstuk 3

In het arrest van de Gemeente Vlaardingen is in geschil of de regeling van artikel 3, lid 1, onderdeel h Wet OB in strijd is met de Zesde Richtlijn. Rechtbank 's-Gravenhage is van mening dat er weliswaar tekstuele verschillen zijn tussen de regeling in de nationale wet en in de Zesde Richtlijn, maar dat dit geen strijdigheid oplevert. Hof 's-Gravenhage is van mening dat de integratieheffing in de nationale wet *deels* in strijd is met de Richtlijn. Hof 's-Gravenhage is van mening dat de Wet OB de integratieheffing een te ruim toepassingsbereik geeft waardoor er in meer situaties een belastbaar feit is dan bij de communautaire regeling. Hof 's-Gravenhage gebruikt het arrest van Gemeente Leusden/Holin groep ter ondersteuning. In deze arresten is bepaald dat de belastingplichtige een bedrag moest terugbetalen dat overeenkwam met de genoten aftrek waar belastingplichtige, na bestemmingswijziging, geen recht op had, het zogenaamde “economisch effect”. Hof 's-Gravenhage is van mening dat de eigen grond niet in de maatstaf van heffing mag worden betrokken omdat over de grond niet eerder aftrek van voorbelasting is genoten. Nadat de Staatssecretaris van Financiën beroep in cassatie heeft ingesteld, heeft de Hoge Raad twee prejudiciële vragen gesteld aan het Hof van Justitie EU met betrekking tot de strijdigheid van de integratieheffing onder de Wet OB met de Richtlijn.

Bij de eerste prejudiciële vraag stelt de Hoge Raad ter discussie of een in opdracht vervaardigd goed, onder terbeschikkingstelling van stoffen, in de heffing van btw mag worden betrokken. In de Tweede Richtlijn stond in artikel 5, lid 3, onderdeel b expliciet genoemd dat de integratieheffing ook betrekking had op goederen die voor rekening van een volledig of gedeeltelijk vrijgestelde ondernemer door een derde is vervaardigd of gewonnen. De integratieheffing is in de Zesde Richtlijn geregeld in artikel 5, lid 7, onderdeel a, wordt de zinsnede ‘*voor zijn rekening door een derde*’ niet meer genoemd. Bij de tweede prejudiciële vraag stelt de Hoge Raad ter discussie of de waarde van de eigen grond, waar niet eerder aftrek van btw over genoten is, in de heffing van btw mag worden betrokken. Per 11 juni 1997 is in artikel 3, lid 1, onderdeel h Wet OB de zinsnede ‘*waaronder grond is begrepen*’ toegevoegd. De (onder)grond behoort sindsdien ook tot de maatstaf van heffing bij het bepalen van de hoogte van de integratieheffing. Deze zinsnede komt in zijn

¹¹¹ Conclusie A-G van Hilten 3 mei 2010, nr. 09/03109, V-N 2010/33.21, paragraaf 3.4.

¹¹² V-N 1973, nr. 18A, blz. 752 en 753.

geheel niet terug in de Richtlijn, waardoor de Hoge Raad zich afvraagt of de regeling onder de Wet OB een ruimer bereik heeft dan is toegestaan onder de Richtlijn.

Mijns inziens heeft de Hoge Raad de tweede prejudiciële vraag zeer ongelukkig geformuleerd. Het lijkt erop dat door de vraagstelling van de Hoge Raad de strijdigheid van de integratieheffing alleen ziet op de situatie dat over de grond *niet eerder aftrek van btw is genoten*. Daarbij vraag ik mij af of geen strijdigheid met de Zesde Richtlijn optreedt, indien de grond met overdrachtsbelasting is aangekocht. In deze situaties wordt namelijk ook geen omzetbelasting in aftrek gebracht. Door deze manier van vraagstelling kan het antwoord van het Hof van Justitie alleen betrekking hebben op een specifieke situatie waardoor er mijns inziens daarna nog steeds onduidelijkheden overblijven.

Ik acht het dan ook zeer opvallend dat Hof 's-Hertogenbosch al uitspraak heeft gedaan over de strijdigheid van de integratieheffing onder de Wet OB met de Richtlijn, terwijl deze discussie tegelijkertijd bij de Hoge Raad lag. Wellicht heeft Hof 's-Hertogenbosch dezelfde conclusie getrokken als ik en is de mogelijke strijdigheid alleen van toepassing indien niet eerder aftrek van btw is genoten met als gevolg dat de eigen grond in de heffing van btw wordt betrokken. Misschien heeft Hof 's-Hertogenbosch al uitspraak gedaan omdat in het aanhangige arrest ter zake van de aankoop van de grond, overdrachtbelasting was geheven. Naar mijn mening is de tweede prejudiciële vraag zeer ongelukkig geformuleerd, omdat de Hoge Raad een te specifieke vraag heeft gesteld waardoor slechts voor bepaalde gevallen duidelijkheid zal ontstaan na het antwoord van het Hof van Justitie EU.

HOOFDSTUK 4 Behandeling van de prejudiciële vragen in de BTW Richtlijn

In 1957 tekende Nederland het EEG-Verdrag¹¹³, waarbij artikel 99 van dit verdrag de bouwsteen vormde voor het geharmoniseerde BTW stelsel. Het EEG-Verdrag werd middels de Europese richtlijnen in de nationale wet verplicht uitgewerkt, waarbij de tekst niet letterlijk hetzelfde hoeft te zijn, mits doel en strekking maar overeenkomen. In dit hoofdstuk onderzoek ik of de Europese richtlijn een antwoord kan geven op de prejudiciële vragen die gesteld zijn omtrent het bereik van de integratieheffing.¹¹⁴ Hierbij onderzoek ik aan de hand van de letterlijke tekst van de BTW Richtlijn, de ratio van de bepaling en Europese jurisprudentie.

4.1 Geschiedenis van de integratieheffing in de BTW Richtlijn

4.1.1 De integratieheffing onder de Tweede en Zesde Richtlijn

Op 11 april 1967 trad de Tweede Richtlijn in werking. De interne levering wordt in de Tweede Richtlijn geregeld in artikel 5, lid 3, onderdeel b: onder bezwarende titel wordt gelijk gesteld: *‘een goed dat voor bedrijfsdoeleinden door een belastingplichtige in gebruik wordt genomen, dat door hemzelf of voor zijn rekening door een derde is vervaardigd of gewonnen’*. De maatstaf van heffing wordt bepaald op de inkoopprijs van de goederen of van soortgelijke goederen, of, indien er geen inkoopprijs is, de kostprijs.¹¹⁵ Het doel van deze bepaling is een fiscaal gelijke behandeling te waarborgen tussen aan de ene kant, goederen die worden aangekocht voor bedrijfsdoeleinden waarvoor geen onmiddellijk of volledig recht op aftrek bestaat en aan de andere kant, goederen, bestemd voor bedrijfsdoeleinden, die door de belastingplichtige, of voor zijn rekening, door een derde zijn vervaardigd of gewonnen.¹¹⁶ De zojuist aangehaalde bepalingen zijn ingevoerd om concurrentievervalsingen te voorkomen tussen ondernemers die geen (volledig) recht op aftrek van voorbelasting hebben en een goed zelf vervaardigen of een goed kant-en-klaar aankopen. In de Wet OB staat deze bepaling bekend als de integratieheffing.

Op 17 mei 1977 is de Tweede Richtlijn vervangen door de Zesde Richtlijn, welke veel specifiek is van inhoud.¹¹⁷ Bij het van kracht worden van de Zesde Richtlijn is de bepaling van de integratieheffing tekstueel ook veranderd ten opzichte van de Tweede Richtlijn. Voordat de Zesde

¹¹³ Verdrag 25 maart 1957, Trb. 1957, 91 en Artikel 93 van het EG-Verdrag.

¹¹⁴ Zie hoofdstuk 3.

¹¹⁵ Artikel 8 onder b Tweede Richtlijn.

¹¹⁶ Bijlage A(7) Tweede Richtlijn.

¹¹⁷ J.L.M.J. Vervloed en W.B. Bod, *‘Wegwijs in de BTW’*, Koninklijke Vermande 1999, Zevende druk, p. 15.

Richtlijn definitief werd ingevoerd verscheen een 'Proposal for a Sixth Directive'.¹¹⁸ Hier werd voorgesteld om artikel 5, lid 3, onder b Tweede Richtlijn aan te passen en tevens hier een derde paragraaf aan toe te voegen. In de Explanatory Memorandum for a Sixth Directive (hierna: "de Toelichting")¹¹⁹ werd uitgelegd dat artikel 5, lid 3 onder de Zesde Richtlijn ook moest voorkomen dat aftrekgerechtigden gebruik maken van aftrek van voorbelasting waar zij, blijkt later, geen recht op hebben. Daarom werd voorgesteld om met een belastbare levering gelijk te stellen, goederen waar aftrek over is genoten, die vervolgens worden overgeheveld naar privé of naar de onbelastbare sfeer. Hierbij wordt verder toegelicht dat hetzelfde doel behaald had kunnen worden door herziening van de genoten aftrek, maar om reden van 'neutraliteit' en 'eenvoud' is er gekozen voor de gelijkstelling met een belastbare levering.¹²⁰

Uiteindelijk heeft de Zesde Richtlijn de interne levering opgenomen in artikel 5, lid 7, onder a:

*'De Lid-Staten kunnen met een levering onder bezwarende titel gelijkstellen: a) 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 andere belastingplichtige betrekken van een dergelijk goed hem geen recht zou geven op volledige aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde'. De maatstaf van heffing wordt gesteld op de aankoopprijs van de goederen of van soortgelijke goederen of, bij gebreke van een aankoopprijs, de kostprijs, berekend op het tijdstip waarop deze handelingen worden verricht.*¹²¹ Het doel van deze bepaling wordt niet verder toegelicht nu ook Bijlage A van de Tweede Richtlijn is ingetrokken en er geen soortgelijke bepaling voor in de plaats is teruggekomen.¹²²

Het grootste verschil tussen de Tweede en de Zesde Richtlijn, met betrekking tot de integratieheffing, zit er naar mijn mening in dat de bepaling onder de Tweede Richtlijn een imperatief karakter heeft en onder de Zesde Richtlijn een facultatief karakter. Daarnaast zijn er duidelijke tekstuele verschillen te zien, waardoor de Raad van de Europese Gemeenschappen naar mijn mening, zonder toelichting een hoop onduidelijkheden heeft achtergelaten. Dit heeft geresulteerd in het stellen van prejudiciële vragen omtrent de reikwijdte van de integratieheffing.

¹¹⁸ Deze is alleen in het Engels verschenen: Proposal for a Sixth Council Directive on the harmonization of Member States concerning turnover taxes, COM 73/950, 20 juni 1973, V-N 1973.

¹¹⁹ Toelichting bij het Voorstel voor een Zesde Richtlijn, COM/1973/950/FINAL, Publicatieblad EG 5 oktober 1973, nummer C80.

¹²⁰ Bijlage A(7) Tweede Richtlijn.

¹²¹ Artikel 11A, lid 1, onder b Zesde Richtlijn.

¹²² Door de invoering van de Zesde Richtlijn is de gehele Tweede Richtlijn op grond van artikel 37 Zesde Richtlijn. Artikel 1 Zesde Richtlijn bepaalt dat de Tweede Richtlijn vanaf 1 januari 1978 niet meer kan worden toegepast.

4.1.2 De integratieheffing onder de BTW Richtlijn

Op 28 november 2006 is de BTW Richtlijn¹²³ uiteengezet, welke per 1 januari 2007 van kracht is geworden. De interne levering staat sindsdien in artikel 18, onder a BTW Richtlijn. Tekstueel gezien is artikel 18, onder a BTW Richtlijn identiek aan artikel 5, lid 7 Zesde Richtlijn, waarbij de maatstaf van heffing ook is ongewijzigd.¹²⁴ Het doel van de bepaling is wederom niet verder toegelicht waardoor deze moet worden afgeleid uit jurisprudentie. Echter lijkt artikel 5, lid 3 Proposal for a Sixth Directive veel op artikel 5, lid 7 Zesde Richtlijn waardoor naar mijn mening doel en strekking hetzelfde is gebleven.

Om nauwkeurig de reikwijdte van artikel 18, onder a BTW Richtlijn te bepalen moet deze naar mijn mening eerst worden ontleed: *‘De lidstaten kunnen de volgende handelingen met een levering van goederen onder bezwarende titel gelijkstellen: a) 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 andere belastingplichtige betrekken van een dergelijk goed hem geen recht zou geven op volledige aftrek van de BTW;’*

‘Belastingplichtige’, ‘Geen recht zou geven op volledige aftrek van BTW’ en ‘Voor bedrijfsdoeleinden’

Op grond van artikel 9 BTW Richtlijn is een ‘belastingplichtige’ een ieder die zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht de plaats, het oogmerk of het resultaat van die activiteit. Economische activiteiten zijn zowel belaste als vrijgestelde activiteiten. Tevens heeft deze belastingplichtige ‘geen recht op volledige aftrek van BTW’. Een belastingplichtige heeft alleen recht op aftrek voor zover de prestaties betrekking hebben op belaste handelingen. Daar is nog aan toegevoegd dat indien er belasting wordt geheven op grond van artikel 18, onder a BTW Richtlijn, de belasting alleen aftrekbaar is voor zover deze betrekking heeft op belaste handelingen.¹²⁵ Hieruit kan geconcludeerd worden dat artikel 18, onder a BTW Richtlijn alleen van toepassing is op belastingplichtigen, die (gedeeltelijk) vrijgestelde prestaties verrichten.

Het goed moet daarnaast ‘voor bedrijfsdoeleinden bestemd zijn’. Dit begrip kan niet rechtstreeks uit de wet worden gehaald maar naar mijn mening betekent dit dat het goed bestemd moet zijn voor economische activiteiten. Deze economische activiteiten kunnen zowel vrijgestelde als belaste prestaties zijn.

‘In het kader van zijn bedrijf’

¹²³ BTW Richtlijn 2006/112/EC van de Raad van 28 november 2006.

¹²⁴ Artikel 74 BTW Richtlijn.

¹²⁵ Artikel 168, onder b BTW Richtlijn.

Vervolgens moet het goed ‘in het kader van zijn bedrijf’ zijn vervaardigd, gebouwd, gewonnen, bewerkt, aangekocht of ingevoerd zijn. Wulp¹²⁶ is van mening dat in artikel 18, onder a BTW Richtlijn alleen wordt gesproken over ‘zijn bedrijf’ waardoor de integratieheffing alleen van toepassing is op het vervaardigen, bouwen, winnen, bewerken, aankopen en invoeren door de ondernemer zelf. Ik ben het hier niet mee eens. Ik vind dat Wulp hier te kort door de bocht redeneert omdat er in artikel 18, onder a BTW Richtlijn wordt gesproken over ‘een goed dat in het kader van zijn bedrijf is vervaardigd’¹²⁷. Mijns inziens maakt dit het begrip ruimer waardoor hieruit niet geconcludeerd kan worden dat de integratieheffing alleen van toepassing is op het vervaardigen door de ondernemer zelf. Mijns inziens sluit de zinsnede ‘zijn bedrijf’ niet uit dat een goed, onder ter beschikking stelling van stoffen, door een derde kan zijn vervaardigd.

‘vervaardigd, gebouwd, gewonnen, aangekocht of ingevoerd’

Daarnaast gaat het in artikel 18, onder a BTW Richtlijn over goederen die zijn ‘vervaardigd, gebouwd, gewonnen, bewerkt, aangekocht of ingevoerd’. In arrest Van Dijk’s Boekhuis B.V.¹²⁸ heeft het Europese Hof van Justitie bepaald dat er sprake is van ‘vervaardigen’ als een opdrachtnemer een *nieuw goed* maakt onder ter beschikking stelling van stoffen door de opdrachtgever. Van een nieuw goed is volgens maatschappelijke opvattingen sprake, indien de functie van het nieuwe goed door de fysieke ingrepen verschilt van de functie van het oude goed. In dit arrest ging het om het woord ‘vervaardigen’ in de zin van artikel 5, lid 5 Zesde Richtlijn. Ik deel hier echter de mening van Van Loon¹²⁹, dat ter zake van het begrip ‘vervaardigen’ bovenstaande definitie op meerdere bepalingen binnen de BTW Richtlijn van toepassing is. De Hoge Raad past het begrip ‘vervaardigen’ uit het arrest Van Dijk’s Boekhuis B.V. ook op verschillende zaken toe om dit begrip uit te leggen.¹³⁰

Het begrip ‘bouwen’ staat ook niet gedefinieerd in de BTW Richtlijn. Ik ben van mening dat ‘bouwen’ alleen betrekking heeft op onroerend goed omdat dit begrip alleen in artikel 18, onder a BTW Richtlijn voorkomt en niet in artikel 21 BTW Richtlijn. Naar mijn mening is er intracommunautair ook een situatie mogelijk waar de integratieheffing een rol kan spelen welke onder het bereik van artikel 21 BTW Richtlijn valt. Hier kom ik in hoofdstuk 4.2 uitgebreider op terug.

De begrippen ‘winnen’ en ‘bewerken’ staan ook niet gedefinieerd in de wet of elders toegelicht. Om deze begrippen toch te plaatsen ben ik van mening dat deze begrippen zijn opgenomen om artikel 18, onder a BTW Richtlijn een ruimer bereik te geven.

¹²⁶ M.D.J. van der Wulp, *‘Integratielevering: schaaap in wolfskleren!’*, Tribuut 2009/3.

¹²⁷ Gemakshalve laat ik de begrippen bouwen, winnen, bewerken, aankopen en invoeren hier buiten beschouwing.

¹²⁸ HvJ EG 14 mei 1985, C-139/84.

¹²⁹ M.H.G. van Loon, *‘De integratieheffing ontleed’*, Europese Fiscale Studies 2005, p.9

¹³⁰ HR 17 december 1986, nr. 23 578; HR 17 juni 1987, nr. 23 782 en HR 7 juni 2000, nr. 35 388.

Ik deel de mening van Terra en Kajus¹³¹ dat de begrippen ‘aangekocht’ en ‘ingevoerd’ betrekking hebben op gerelateerde partijen. De integratieheffing is ingevoerd om concurrentievervalsing te voorkomen tussen “(gedeeltelijk) vrijgestelde” ondernemers die een goed zelf vervaardigen en “(gedeeltelijk) vrijgestelde” ondernemers die een goed kant-en-klaar aankopen. Indien het goed door een derde wordt ‘aangekocht’, komt men niet aan artikel 18, onder a BTW Richtlijn toe, dit zelfde geldt mijns inziens voor het begrip ‘ingevoerd’. Deze bepaling is juist ingevoerd om het financiële voordeel dat een ondernemer die (gedeeltelijk) vrijgesteld presteert, behaalt indien het goed zelf vervaardigd wordt ten opzichte van de situatie waarin het goed kant-en-klaar wordt ‘aangekocht’ of ‘ingevoerd’. Echter kan tussen gerelateerde partijen een lagere vergoeding worden gevraagd, waardoor er minder BTW wordt geheven wat gunstig is als de aankoper geen (volledig) recht op aftrek van voorbelasting heeft.

4.2 Behandeling prejudiciële vraag 1: Integratieheffing over een in opdracht vervaardigd goed onder ter beschikking stelling van stoffen?

In dit hoofdstuk onderzoek ik of op basis van de bepalingen van de BTW Richtlijn en op basis van jurisprudentie een antwoord kan worden gegeven op de vraag of een integratieheffing plaatsvindt in de situatie dat een nieuw goed is vervaardigd door een derde onder ter beschikking stelling van stoffen van een ondernemer die (geheel of gedeeltelijk) vrijgestelde prestaties verricht.

4.2.1 Artikel 18, onder a BTW Richtlijn

Indien naar de letterlijke tekst van artikel 18, onder a BTW Richtlijn wordt gekeken moet naar mijn mening de eerste prejudiciële vraag bevestigend worden beantwoord. Het antwoord is naar mijn mening te vinden in de volgende zinsnede van artikel 18, onder a BTW Richtlijn: *‘het door een belastingplichtige voor bedrijfsdoeleinden bestemmen van een goed dat in het kader van zijn bedrijf is vervaardigd [...]’*. Ik ben van mening dat indien artikel 18, onder a BTW Richtlijn alleen de situatie behelst dat een ondernemer zelf een nieuw goed vervaardigt (dus niet in opdracht door een derde onder ter beschikking stelling van stoffen), de zinsnede van artikel 18, onder a BTW Richtlijn, er als volgt uit had moeten zien: *‘het door een belastingplichtige voor bedrijfsdoeleinden bestemmen van een goed dat hij in het kader van zijn bedrijf heeft vervaardigd, gebouwd [...]’*. Indien het werkwoord ‘heeft’ wordt gebruikt in plaats van het werkwoord ‘is’, wordt het effect bereikt dat er slechts sprake is van een integratieheffing als de ondernemer zelf een nieuw goed heeft vervaardigd. Nu er staat ‘is

¹³¹ B. Terra, J. Kajus, ‘Commentary – A Guide to the Recast VAT Directive’, IBFD, par. 4.7.

vervaardigd' ben ik van mening dat artikel 18, onder a BTW Richtlijn ook kan zien op vervaardiging door een derde in opdracht van de belastingplichtige.

De ratio van de bepaling staat voor het eerst omschreven in Bijlage A(7) Tweede Richtlijn. Hier wordt duidelijk behandeld dat ook sprake is van een interne levering indien een nieuw goed wordt vervaardigd door een derde onder ter beschikking stelling van stoffen. Echter komt een soortgelijke bepaling niet terug in de Toelichting bij het Voorstel voor een Zesde Richtlijn¹³² en ook niet bij de Zesde Richtlijn zelf. Daarnaast is de zinsnede uit artikel 5, lid 3, onder b Tweede Richtlijn '*[...] dat door hemzelf of voor zijn rekening door een derde is vervaardigd of gewonnen*', in z'n geheel niet opgenomen in de Zesde Richtlijn. Ik vind dit opvallend, waardoor mijns inziens het standpunt ingenomen kan worden dat deze zinsnede er niet voor niets is uit gehaald, en dus niet meer van toepassing is. Indien de richtlijnbepler had gewild dat de interne levering eveneens van toepassing is op de vervaardiging van een nieuw goed door een derde voor rekening van de belastingplichtige, had hij dit terug moeten laten komen in de Zesde Richtlijn aangezien dit ook expliciet wordt vermeld in de Tweede Richtlijn. Nu dit niet het geval is, is het mijns inziens discutabel dat bovenstaande toevoeging er niet voor niets is uit gehaald en daarom onder de Zesde Richtlijn niet meer van toepassing is.

Mijns inziens blijkt uit het Van Dijk's Boekhuis B.V. arrest¹³³ dat de eerste prejudiciële vraag bevestigend moet worden beantwoord. Zoals in hoofdstuk 4.1 naar voren kwam, is het begrip 'vervaardigen' bepaald in het Van Dijk's Boekhuis B.V. arrest. Het Hof heeft hier beslist dat sprake is van vervaardiging in de zin van de Tweede en de Zesde Richtlijn, zodra een opdrachtgever materialen, stoffen, voorwerpen enzovoort aan een opdrachtnemer verstrekt om daarvan een nieuw goed te maken.¹³⁴ Indien het woord 'vervaardigen' onder de gehele Zesde Richtlijn dezelfde betekenis toekomt, ben ik van mening dat op grond van dit arrest de eerste prejudiciële vraag bevestigend moet worden beantwoord. Immers in het Van Dijk's Boekhuis B.V. arrest wordt het begrip 'vervaardigen' uitgelegd in de situatie dat de opdrachtnemer een nieuw goed maakt uit materialen die de opdrachtgever heeft verstrekt.

4.2.2 Integratieheffing bij een intracommunautaire situatie

Indien men verder in de BTW Richtlijn kijkt, vind ik het zeer opvallend dat artikel 21 BTW Richtlijn, de gelijkgestelde intracommunautaire verwerving, dezelfde terminologie heeft als artikel 18, onder a BTW Richtlijn:

¹³² Toelichting bij het Voorstel voor een Zesde Richtlijn, COM/1973/950/FINAL, Publicatieblad EG 5 oktober 1973, nummer C80.

¹³³ HvJ EG 14 mei 1985, C-139/84.

¹³⁴ HvJ EG 14 mei 1985, C-139/84, r.o 12 en 13.

‘Met een intracommunautaire verwerving van goederen onder bezwarende titel wordt gelijkgesteld het door een belastingplichtige voor bedrijfsdoeleinden bestemmen van een goed dat door of voor rekening van de belastingplichtige wordt verzonden of vervoerd vanuit een andere lidstaat waar het is vervaardigd, gewonnen, bewerkt, aangekocht, verworven in de zin van artikel 2, lid 1, onder b), of door de belastingplichtige in het kader van zijn bedrijf in die andere lidstaat is ingevoerd.’

De onderstreepte zinsdelen komen exact overeen met artikel 18, onder a BTW Richtlijn. Echter ziet artikel 21 BTW Richtlijn op een intracommunautaire situatie waar artikel 18, onder a BTW Richtlijn mijns inziens betrekking heeft op een puur binnenlandse situatie.¹³⁵ De maatstaf van heffing van artikel 21 BTW Richtlijn staat vermeld in artikel 83 BTW Richtlijn: *‘Voor de intracommunautaire verwerving van goederen bestaat de maatstaf van heffing [...]. Met name is voor de in artikelen 21 en 22 bedoelde handelingen [...], de maatstaf van heffing de aankoopprijs van de goederen of van soortgelijke goederen of, bij gebreke van een aankoopprijs, de kostprijs, berekend op het tijdstip waarop deze handelingen worden verricht.’* De onderstreepte zinsdelen komen wederom exact overeen met de maatstaf van heffing van de interne levering die genoemd staat in artikel 74 BTW Richtlijn. Indien dit een intracommunautaire situatie kan bevatten waarbij een integratieheffing kan ontstaan, kan deze bepaling wellicht ook meer duidelijkheid geven over de reikwijdte van de integratieheffing.

Artikel 21 BTW Richtlijn stond voorheen in artikel 28bis, lid 6 Zesde Richtlijn. Deze bepaling is op 16 december 1991 toegevoegd aan de Zesde Richtlijn middels de Richtlijn 91/680/EEG. De reden hiervoor was de totstandkoming van de interne markt per 1 januari 1993, welke vereiste dat de belastinggrenzen tussen de Lid-staten werden opgeheven.¹³⁶ Artikel 17a, lid 3 vormt de implementatie van artikel 21 BTW Richtlijn in de Wet OB. Afgezien van enkele ondergeschikte tekstuele verschillen, is artikel 17a, lid 3 Wet OB in overeenstemming met de BTW Richtlijn.¹³⁷ Aangezien er verder geen toelichting is op artikel 21 BTW Richtlijn en artikel 17a, lid 3 Wet OB overeenstemt met de BTW Richtlijn zal ik verder ingaan op de wetsgeschiedenis van artikel 17a, lid 3 Wet OB.

In de wetsgeschiedenis wordt een voorbeeld gegeven hoe artikel 17a, lid 3 Wet OB moet worden geïnterpreteerd. Hier wordt uitgelegd dat artikel 17a, lid 3 Wet OB van toepassing kan zijn, indien een Nederlandse verkoper in het Verenigd Koninkrijk kinderkleding koopt als particulier. In het Verenigd Koninkrijk wordt geen omzetbelasting betaald omdat daar een nul tarief op kleding zit. Indien de

¹³⁵ Ook B. Terra en J. Kajus merken dit op in *‘Commentary – A Guide to the Recast VAT Directive’*, IBFD, par. 1.4.5.3. waarbij zij van mening zijn dat het nalatigheid (*‘omission’*) is geweest dat aan artikel 18, onder a BTW Richtlijn niet een intra communautaire aankoop is toegevoegd.

¹³⁶ Richtlijn 91/680/EEG.

¹³⁷ Fiscale Encyclopedie de Vakstudie Omzetbelasting, *‘Aantekening 20 Overbrenging goederen vanuit privé’*, commentaar op artikel 17a Wet OB 1968.

verkoper de kleding overbrengt naar Nederland leidt dit niet tot een belastbare intracommunautaire verwerving omdat de overbrenging niet bedrijfsmatig geschiedt.¹³⁸

Vervloed en Bod¹³⁹ merken op dat artikel 17a Wet OB is bedoeld voor ondernemers die in een andere lidstaat goederen (belastingvrij) verkrijgen en deze vervolgens overbrengen naar de eigen lidstaat, waarbij het mogelijk is dat na de verkrijging waarde wordt toegevoegd in de Lid-staat van verkrijging. Er is ter zake van de waardevermeerdering geen intracommunautaire verwerving op grond van artikel 17, lid 1 Wet OB aangezien er geen eigendomsovergang is bij de overbrenging. Op grond van het derde lid is het voor de Lid-staten toch mogelijk om te heffen in het land van bestemming. Naar mijn mening is deze situatie vooral bedoeld voor de ondernemer die (gedeeltelijk) vrijgesteld presteert. Deze ondernemer kan immers de btw niet in aftrek brengen waardoor een lager btw tarief voordeliger is. Naar mijn mening ziet artikel 17a, lid 3 Wet OB op de situatie dat “een (gedeeltelijk) vrijgestelde ondernemer” goederen vervaardigd in een andere Lid-staat, tegen een laag tarief, waarna deze ondernemer vervolgens onder ter beschikkingstelling van deze goederen waarde laat toevoegen door een derde, en deze goederen vervolgens overbrengt naar de Lid-staat van bestemming. In deze situatie is er dus een vrijgesteld presterende ondernemer, die voor bedrijfsdoeleinden geschikte goederen in opdracht laat vervaardigen, onder ter beschikking stelling van stoffen. Op grond van artikel 17a, lid 1 Wet OB is er geen intracommunautaire verwerving omdat er geen eigendomsoverdracht heeft plaatsgevonden. Echter tackelt artikel 17a, lid 3 Wet OB deze situatie. Voor de maatstaf van heffing wordt via artikel 17c, lid 3 Wet OB verwezen naar artikel 8, lid 3 Wet OB. In dit laatste artikel staat de maatstaf van heffing voor de integratieheffing genoemd.¹⁴⁰

Ik ben dan ook van mening dat deze bepaling op een intracommunautaire situatie ziet waar bij een binnenlandse situatie een integratieheffing zou plaatsvinden. Wat heel duidelijk in artikel 17a, lid 3 naar voren komt en wat Vervloed en Bod¹⁴¹ ook beamen, is dat het hier ook een situatie betreft waarin veredeling plaatsvindt. Indien dit het geval is, vindt er ook een integratieheffing plaats over in opdracht vervaardigde goederen onder ter beschikking stelling van stoffen.

Terugkomend op hoofdstuk 4.1.2 is het op basis van bovenstaande naar mijn mening logisch dat het begrip ‘bouwen’ niet in artikel 21 BTW Richtlijn voorkomt en wel in artikel 18 BTW Richtlijn. Naar mijn mening ziet bouwen immers alleen op onroerend goed aangezien onroerend goed nimmer kan worden vervoerd naar een andere Lid-staat. Er zal naar mijn mening nooit een situatie kunnen

¹³⁸ Wijzigingen van de wet op de Omzetbelasting, NEV, Kamerstukken II 1992/93, 22 712, nr. 8, p. 8.

¹³⁹ J.L.M.J. Vervloed en W.B. Bod, ‘Wegwijs in de BTW’, p. 110, ’s-Gravenhage, Koninklijke Vermande 2003 (achtste druk)

¹⁴⁰ Tekst artikel 8, lid 3 Wet OB: ‘Ten aanzien van de handelingen, bedoeld in artikel 3, derde lid, en artikel 3a, eerste lid, wordt de vergoeding gesteld op de aankoop prijs van de goederen of van soortgelijke goederen of, indien er geen aankoop prijs is, de kostprijs, berekend op het tijdstip waarop deze handelingen worden uitgevoerd.’

¹⁴¹ J.L.M.J. Vervloed en W.B. Bod, ‘Wegwijs in de BTW’, p. 110, ’s-Gravenhage, Koninklijke Vermande 2003 (achtste druk)

ontstaan dat er intracommunautair onder ter beschikking stelling van stoffen een onroerend goed wordt gebouwd, die vervolgens door of in opdracht van de belastingplichtige naar de andere Lid-staat wordt vervoerd. Het feit dat het begrip ‘bouwen’ niet voorkomt in artikel 21 BTW Richtlijn stemt dus overeen met bovenstaande.

Ik ben van mening dat ‘bouwen’ alleen betrekking heeft op onroerend goed omdat dit begrip alleen in artikel 18, onder a BTW Richtlijn voorkomt en niet in artikel 21 BTW Richtlijn.

4.3 Behandeling prejudiciële vraag 2: Integratieheffing over de eigen grond waarover niet eerder aftrek van btw is genoten?

In dit hoofdstuk onderzoek ik of op basis van de bepalingen van de BTW Richtlijn en op basis van jurisprudentie een antwoord kan worden gegeven op de vraag of een integratieheffing plaatsvindt indien een nieuw goed is vervaardigd door een derde, waarbij een “(gedeeltelijk) vrijgestelde” ondernemer grond ter beschikking stelt, waarover niet eerder aftrek van btw is genoten.

4.3.1 Tekst artikel 18, onder a BTW Richtlijn

Op grond van de letterlijke tekst van artikel 18, onder a BTW Richtlijn kan mijns inziens niets worden gezegd over de reikwijdte van de integratieheffing met betrekking tot de grond waar niet eerder aftrek van voorbelasting over is genoten. Met betrekking tot de ratio kan alleen in Bijlage A(7) Tweede Richtlijn een toelichting worden gevonden. Hier staat dat het doel van de interne levering, een gelijke behandeling tussen belastingplichtigen verzekeren is. Naar mijn mening is ook hier geen antwoord op de tweede prejudiciële vraag te vinden.

Wulp¹⁴² is van mening dat op grond van de Toelichting bij het Voorstel voor een Zesde Richtlijn¹⁴³ de ter beschikking stelling van grond, waarover niet eerder aftrek van btw is genoten, niet in de integratieheffing mag worden betrokken. Hij beargumenteert dat uit de Toelichting bij het Voorstel voor een Zesde Richtlijn valt af te leiden dat de integratieheffing beperkt is tot de goederen waar aftrek van voorbelasting over is genoten. Aangezien de Toelichting bij het Voorstel voor een Zesde Richtlijn alleen in de Engelse taal beschikbaar is, vertaalt hij de toelichting op artikel 5, lid 3 als volgt:

‘De gevallen van gelijkstelling met belastbare leveringen zijn eveneens aangevuld met een nieuwe bepaling; teneinde belastingplichtigen die aanspraak op aftrek hebben gemaakt niet op

¹⁴² M.D.J. van der Wulp, ‘Integratielevering: schaaap in wolfskleren!’, Tribuut 2009/3.

¹⁴³ Toelichting bij het Voorstel voor een Zesde Richtlijn, COM/1973/950/FINAL, Publicatieblad EG 5 oktober 1973, nummer C80.

ongerechtvaardigde wijze te bevoordelen, worden het onttrekken van goederen en de overdrachten van een belastbare sector van diens bedrijfsuitoefening naar een niet-belaste sector van zijn bedrijfsuitoefening gelijkgesteld met een belastbare levering. Hetzelfde doel had bereikt kunnen worden door een herziening van de toegepaste aftrek, doch om redenen van belastingneutraliteit en eenvoud werd de voorkeur gegeven aan een gelijkstelling met een belastbare levering.'

Wulp licht verder toe dat de integratieheffing alleen bedoeld is om de genoten aftrek, waar de belastingplichtige (ten tijde van de ingebruikname) geen recht op heeft, te corrigeren. Naar mijn mening gaat Wulp echter volledig voorbij aan het feit dat deze toelichting ziet op artikel 5, lid 3, onder c van het Voorstel voor een Zesde Richtlijn.¹⁴⁴ Dit artikel ziet op de situaties waarbij een belastingplichtige, met recht op aftrek, een goed overhevelt naar privé of een goed overbrengt naar een niet-belaste sfeer. Mijns inziens is dit een volledig andere bepaling waardoor de Toelichting bij het Voorstel voor een Zesde Richtlijn verder geen antwoord kan geven op de vraag, of de grond, waarover eerder geen aftrek van voorbelasting is genoten, in de integratieheffing moet worden betrokken.

In tegenstelling tot meerdere auteurs¹⁴⁵ ben ik van mening dat geen antwoord gevonden kan worden op de tweede prejudiciële vraag in het gevoegde arrest Gemeente Leusden en Holin Groep.¹⁴⁶

Ter achtergrond zal ik de arresten kort behandelen. De Gemeente Leusden had in de jaren 1990/1991 een kunstgrasveld aangelegd en verhuurde deze aan een hockeyclub. Daarbij is geopteerd voor belaste verhuur. De keuze voor belaste verhuur is per 31 maart 1995 afgeschaft, waardoor voor de Gemeente Leusden een herziening op trad voor de afgetrokken btw. De Holin Groep heeft in de jaren 1994/1995 een kantoorpand vervaardigd, waarbij ook geopteerd werd voor belaste verhuur. Door de afschaffing van de keuzeregeling per 31 maart 1995 wees de inspecteur het verzoek af en heeft daarbij tevens een integratieheffing opgelegd. Het HvJ EU heeft hierbij bepaald dat het niet in strijd is met de Europese Richtlijnen een herziening toe te passen, echter is het wel in strijd met de Europese Richtlijn om een integratieheffing op te leggen. Volgens het HvJ EU ziet de integratieheffing op het door een belastingplichtige voor bedrijfsdoeleinden bestemmen van een goed en niet op een wetswijziging waarbij het recht wordt afgeschaft om voor belastingheffing over een in beginsel vrijgestelde economische handeling te kiezen.

In r.o. 90 van dit arrest stelt het HvJ EU het volgende:

¹⁴⁴ De interne levering staat in artikel 5, lid 3, onder b Voorstel voor een Zesde Richtlijn. Dat de toelichting ziet op artikel 5, lid 3, onder c Voorstel voor een Zesde Richtlijn wordt expliciet genoemd. Zie voetnoot 106 voor verwijzing van het Voorstel voor een Zesde Richtlijn.

¹⁴⁵ O.a. J.J.P. Swinkels, H. Zuidema, 'De Nederlandse btw-integratielevering: van heffen naar corrigeren?', WFR 2008/618, M.D.J. van der Wulp, 'Integratielevering: schaaap in wolfskleren!', Tribuut 2009/3, C.M. Ettema, NDRF, 'Commentaar artikel 3.3 Wet OB 1968 Fictieve leveringen', paragraaf 3.2, D.J. Boswinkel en S. van Kreijl, 'Toen was de integratieheffing heel gewoon...', WFR 2010/616 en J.J.P. Swinkels, 'Ontwikkelingen inzake de BTW-integratieheffing', TFO 2009/131.

¹⁴⁶ HvJ EU 29 april 2004, nr. C-487/01 en C-7/02, BNB 2004/260.

‘Zoals de regering die opmerkingen hebben ingediend en de Commissie hebben uiteengezet, zijn de gelijkstelling met een levering onder bezwarende titel overeenkomstig artikel 5, lid 7, sub a, van de Zesde richtlijn, en herziening als bedoeld in artikel 20, lid 2, van deze richtlijn twee mechanismen met hetzelfde economische effect, namelijk dat de belastingplichtige wordt gedwongen de bedragen te betalen die overeenkomen met de aftrek waarop hij geen recht had.’

Verschillende auteurs¹⁴⁷ zijn van mening dat op grond van bovenstaande rechtsoverweging de integratieheffing een correctie moet zijn op ten onrechte genoten aftrek. Zij zijn van mening dat daarom de grond, waarover geen aftrek van btw is genoten, niet in de integratieheffing kan worden betrokken. Ik ben echter van mening dat de rechtsoverweging erg ongelukkig is geformuleerd en dat het HvJ EU hiermee nooit bovenstaande redenering kan hebben bedoeld. In artikel 5, lid 7, onder a Zesde Richtlijn staat namelijk in het slot: *‘[...] indien het van een andere belastingplichtige betrekken van een dergelijk goed hem geen recht zou geven op volledige aftrek van de BTW;’* Dit laat naar mijn mening duidelijk zien dat een belastingplichtige pas aan een integratieheffing toekomt indien er voor een dergelijk goed geen recht op aftrek van btw bestaat. De integratieheffing is mijns inziens geen correctiemechanisme voor ten onrechte afgetrokken belasting, aangezien de belastingplichtige vrijgestelde prestaties verricht en daardoor überhaupt geen belasting kan aftrekken ten aanzien van het dergelijke goed. De integratieheffing is naar mijn mening een aanvullende heffing om de ongelijkheid tussen de ondernemers die vrijgesteld presteren weg te nemen indien een verschil ontstaat tussen een goed zelf vervaardigen of kant-en-klaar aan te kopen. Ik ben daarom van mening dat het HvJ EU met bovenstaande rechtsoverweging heeft willen aangeven dat de ongelijkheid die ontstaat tussen een goed aankopen of één zelfde goed zelf vervaardigen, weggenomen kan worden via ofwel de herziening van artikel 20, lid 2 Zesde Richtlijn of via de integratieheffing van artikel 5, lid 7, onder a Zesde Richtlijn. Naar mijn mening omschrijft het HvJ EU dit als het “economische effect”.

In de arresten *Uudenkaupungin Kaupunki*¹⁴⁸ en *Wollny*¹⁴⁹ wordt verwezen naar het gevoegde arrest *Gemeente Leusden en Holin Groep*. Bovenstaande verschillende auteurs halen deze arresten aan als argument dat ook hier wordt aangetoond dat de integratieheffing een correctiemechanisme is waardoor de grond, waar niet eerder aftrek van voorbelasting over is genoten, niet in de heffing mag worden betrokken. Ter achtergrond zal ik van beide arresten een samenvatting geven.

In het arrest *Uudenkaupungin Kaupunki* verhuurde een Finse stad een pand, na renovatie, aan de Finse staat. Het pand werd eerst gebruikt voor vrijgestelde verhuur en later voor belaste verhuur. Na

¹⁴⁷ O.a. J.J.P. Swinkels, H. Zuidema, *‘De Nederlandse btw-integratielevering: van heffen naar corrigeren?’*, WFR 2008/618, M.D.J. van der Wulp, *‘Integratielevering: schaap in wolfskleren!’*, Tribuut 2009/3, C.M. Ettema, NDRF, *‘Commentaar artikel 3.3 Wet OB 1968 Fictieve leveringen’*, paragraaf 3.2, D.J. Boswinkel en S. van Kreijl, *‘Toen was de integratieheffing heel gewoon...’*, WFR 2010/616 en J.J.P. Swinkels, *‘Ontwikkelingen inzake de BTW-integratieheffing’*, TFO 2009/131.

¹⁴⁸ HvJ EG 30 maart 2006, zaak C-184/04, V-N 2006/18.25

¹⁴⁹ HvJ EU 14 september 2006, zaak C-72/05, V-N 1990, p. 3578.

een jaar wilde de Finse stad voor het gehele pand opteren voor belaste verhuur en diende zij een verzoek in voor een herzieningsteruggaaf. De Finse fiscus weigerde dit op grond van het niet tijdig indienen van het verzoek. Het Europese Hof van Justitie heeft bepaald dat een Lid-staat verplicht moet voorzien in herziening van de aftrek van btw met betrekking tot investeringsgoederen. Dit is ook verplicht indien het goed eerst wordt gebruikt voor vrijgestelde activiteiten, waarbij geen recht op aftrek is en later, in de herzieningsperiode, wordt gebruikt voor belaste activiteiten. Dat het verzoek niet op tijd is ingediend is geen reden tot weigering van een herzieningsteruggaaf. In het arrest Uudenkaupungin Kaupunki wordt verwezen naar het gevoegde arrest Gemeente Leusden en Holin Groep in r.o. 30. Echter wordt mijns inziens niet verwezen naar de integratieheffing maar naar het privé gebruik;

'Hoewel zowel artikel 20 als de artikelen 5 en 6 volgens de bewoordingen ervan in beginsel kunnen worden toegepast op een situatie waarin een goed waarvan het gebruik recht op aftrek geeft, vervolgens wordt bestemd voor een gebruik dat geen recht op aftrek geeft, en hoewel beide mechanismen in deze situatie hetzelfde economische effect hebben (zie in die zin arrest van 29 april 2004, Gemeente Leusden en Holin Groep, C-487/01 en C-7/02, Jurispr. blz. I-5337, punt 90),[...].'

In het arrest Wollny ging het om Jörg en Stefanie Wollny die een pand lieten bouwen dat deels als woning in gebruik werd genomen en deels als belastingadvieskantoor. Zij hebben het pand volledig zakelijk geëtiketteerd en vervolgens de btw op de bouw volledig in aftrek gebracht. In geschil was hoeveel jaarlijks moest worden herzien ter zake van het privé gebruik. Ook in het arrest Wollny maakt het HvJ EU gebruik van het gevoegde arrest Gemeente Leusden en Holin Groep, ook heeft dit arrest mijns inziens weer betrekking op privé gebruik; r.o 35 Wollny:

'Bovendien heeft het stelsel van herziening een soortgelijk doel als de heffing van btw over het privégebruik van een investeringsgoed. Het beoogt immers te voorkomen dat de belastingplichtige een ongerechtvaardigd economisch voordeel geniet ten opzichte van een eindgebruiker, door hem te dwingen een bedrag te betalen ten belope van de aftrek waarop hij geen recht had (zie in die zin arrest van 29 april 2004, Gemeente Leusden et [62] Holin Groep, C-487/01 en C-7/02, Jurispr. blz. I-5337, punt 90, en arrest Uudenkaupungin Kaupunki, reeds aangehaald, punt 30).'

Naar mijn mening worden alle bepalingen van artikel 5 Zesde Richtlijn onterecht onder één noemer geplaatst. In het Europese arrest Bakcsi¹⁵⁰ is bepaald hoe moet worden omgegaan met de heffing van omzetbelasting bij goederen waarover geen recht op aftrek van voorbelasting is genoten. In dit arrest ging het om een ondernemer die een auto deels voor bedrijfsdoeleinden gebruikte en deels voor privé. Bakcsi had de auto aangemerkt als privé vermogen en daarvoor geen aftrek gehad. Bij de verkoop van deze auto had Bakcsi geen btw in rekening gebracht en tevens geen btw afgedragen. Het HvJ EU heeft

¹⁵⁰ HvJ EU 8 maart 2001, C-415/98

in dit arrest bevestigd dat indien een goed deels voor privé doeleinden en deels voor zakelijke doeleinden werd gebruikt, het goed volledig als privé-vermogen kan worden behandeld. Tevens heeft het HvJ EU bevestigd dat indien een goed volledig als zakelijk wordt bestemd, de verkoop van het goed volledig aan btw onderworpen is. Bij gedeeltelijk zakelijk gebruik dat in het bedrijfsvermogen is opgenomen, is slechts dat gedeelte aan de heffing van btw onderworpen bij de verkoop van dit goed. Indien het goed volledig als privé vermogen is bestemd en het goed wordt van het bedrijf onttrokken, dan dient er vanuit te worden gegaan dat voor dat goed geen recht op aftrek van de btw is ontstaan. Derhalve mag de onttrekking van het goed niet worden belast. Verdere handelingen met betrekking tot dit goed worden verricht als particulier en zijn daarom uitgesloten van het stelsel van de btw.

De onderdelen b en c hebben betrekking op een sfeerovergang. Op grond van arrest Bakcsi bestaat bij een onttrekking geen recht op aftrek van btw. Indien geen aftrek is genoten ontstaat later ook geen heffing. Bij een onttrekking is er dus geen correctie van de aftrek. In onderdeel a (de bepaling van de integratieheffing) gaat het om een aanvullende heffing om de ongelijkheid tussen een goed zelf vervaardigen en kant-en-klaar kopen op te heffen. De bepaling is alleen van toepassing indien het betrekken van een soortgelijk goed de belastingplichtige geen recht op aftrek van btw zou geven.

Van der Paardt¹⁵¹ trekt de vergelijking tussen de integratieheffing en de overbrenging naar privé. Hij is van mening dat bij een integratieheffing geen heffing van btw dient plaats te vinden over grond waarover eerder geen aftrek van voorbelasting is genoten. Hij beargumenteert dat bij een gewone levering en bij een overbrenging naar privé ook geen btw-heffing hoeft plaats te vinden over een goed waar niet eerder aftrek over is genoten. Hij ziet niet in waarom dit niet ook voor de integratieheffing van toepassing zou moeten zijn. Naar mijn mening kan deze vergelijking niet getrokken worden omdat doel en strekking van de integratieheffing, anders zijn dan doel en strekking van de overbrenging naar privé. Bij onttrekking naar privé is er geen aftrek genoten omdat geen recht op aftrek van de btw is ontstaan. Bij de aankoop was er geen recht op aftrek daarom wordt bij verkoop ook geen aftrek genoten. Vanwege de etikettering werd het goed als volledig privévermogen aangemerkt terwijl het goed gemengd werd gebruikt. Doordat het goed is bestemd voor privé gebruik wordt het uitgesloten van het stelsel van btw. Hierdoor hoeft ook geen btw in rekening te worden gebracht bij de onttrekking. Bij de integratieheffing is geen aftrek genoten omdat de ondernemer geen recht op aftrek heeft. Het goed zit echter wél in het btw stelsel. Bij de onttrekking heeft het goed betrekking op een particulier is derhalve uitgesloten van het stelsel van de btw. Ik deel dan ook de mening van Van Dongen¹⁵² en van Van Hilten¹⁵³, dat op basis van de BTW Richtlijn bepaling er geen reden is om de

¹⁵¹ R.N.G. van der Paardt, 'De integratieheffing, integraal van toepassing', WFR 2009/1338.

¹⁵² A. van Dongen, 'Reikwijdte van de integratielevering in de Btw-richtlijn', NTFR Beschouwingen 2009/43

¹⁵³ M.E. van Hilten, 'Bijlage bij de conclusies van 3 mei 2010 in de zaken met rolnummers 08/01021, 09/02220, 09/03108 en 09/03109', V-N 2010/33.21.

grond niet in de integratieheffing te betrekken. Zelfs al is hierover niet eerder aftrek van voorbelasting genoten.

Tot slot nog voor de volledigheid (wellicht overbodig) ben ik van mening dat een antwoord op de tweede prejudiciële vraag ook niet kan worden gevonden in artikel 21 BTW Richtlijn. Zoals ik in hoofdstuk 4.2.2 heb beargumenteerd ben ik van mening dat het begrip ‘bouwen’ niet van toepassing op artikel 21 BTW Richtlijn omdat dit een situatie betreft die alleen van toepassing is op onroerende goederen. Zo zal ‘ter beschikking stelling van grond’ ook niet in artikel 21 BTW Richtlijn voorkomen, aangezien dit altijd betrekking heeft op situaties waarbij een onroerend goed wordt gebouwd.

4.4 Conclusie hoofdstuk 4

In dit hoofdstuk heb ik onderzoek gedaan naar de beantwoording van de prejudiciële vragen omtrent de reikwijdte van de integratieheffing, wanneer gekeken wordt naar de Europese richtlijnen. Hierbij heb ik eerst gekeken naar de letterlijke teksten, vervolgens naar de wetsgeschiedenis en uiteindelijk naar jurisprudentie van het HvJ EU.

Met betrekking tot de eerste prejudiciële vraag, of een integratieheffing plaatsvindt over in opdracht vervaardigde goederen onder ter beschikking stelling van stoffen, ben ik van mening dat op basis van de Europese richtlijnen en jurisprudentie van het HvJ EU, deze bevestigend moet worden beantwoord. Ik ben van mening dat artikel 18, onder a BTW Richtlijn de bedoeling heeft gehad om ook goederen die de opdrachtgever ter beschikking stelt te betrekking in de integratieheffing, omdat de letterlijke tekst van artikel 18, onder a BTW Richtlijn luidt: *‘een goed dat in het kader van zijn bedrijf is vervaardigd’*. Indien artikel 18, onder a BTW Richtlijn alleen zou zien op de vervaardiging door de ondernemer zelf had er mijns inziens moeten staan: *‘een goed dat hij in het kader van zijn bedrijf heeft vervaardigd’*. Echter als men naar de wetsgeschiedenis kijkt van de bepaling van de interne levering is het zeer opvallend dat de zinsnede *‘[...] dat door hemzelf of voor zijn rekening door een derde is vervaardigd of gewonnen’* van artikel 5, lid 3 onder b Tweede Richtlijn, in z’n geheel niet terug komt in de Zesde Richtlijn. Ik acht het discutabel dat bovenstaande toevoeging er niet voor niets is uitgehaald en daarom onder de Zesde Richtlijn niet meer van toepassing is. Echter ben ik van mening dat dit geen sterk argument is aangezien deze niet is gebaseerd op concrete feiten. Op grond van het Van Dijk’s Boekhuis B.V. arrest kan de eerste prejudiciële vraag mijns inziens wederom bevestigend worden beantwoord. In dit arrest is de definitie van het begrip ‘vervaardigen’ bepaald. Van vervaardigen is sprake indien een opdrachtgever materialen, stoffen, voorwerpen enzovoort aan een opdrachtnemer verstrekt om daarvan een nieuw goed te maken. Het gaat hier dus om de vervaardiging onder ter beschikking stelling van stoffen door de opdrachtgever.

Vervolgens kan mijns inziens ook een bevestiging van de eerste prejudiciële vraag worden gevonden in artikel 21 BTW Richtlijn. Naar mijn mening kan de volgende situatie onder artikel 21 BTW Richtlijn vallen: een (gedeeltelijk) vrijgesteld presterende ondernemer vervaardigt in een andere Lid-staat goederen waarna deze ondernemer waarde laat toevoegen aan de ter beschikking gestelde goederen. Indien dit gedaan is, laat hij de goederen overbrengen naar Nederland. Zonder artikel 21 BTW Richtlijn leidt dit niet tot een intracommunautaire verwerving. Ter zake van de waardetoevoeging is geen eigendomsverandering opgetreden. Artikel 17 BTW Richtlijn is eveneens niet van toepassing aangezien het goed niet ‘*van zijn bedrijf naar een andere lidstaat*’ overgaat. In Nederland zou deze situatie een integratieheffing opleveren waardoor Nederland op grond van artikel 21 BTW Richtlijn alsnog kan heffen. Artikel 21 BTW Richtlijn ziet op veredeling, waardoor mijns inziens artikel 18, onder a BTW Richtlijn op grond van bovenstaande ook ziet op goederen die ter beschikking worden gesteld door belastingplichtige maar door een derde worden vervaardigd.

Op basis van bovenstaande bevindingen ben ik van mening dat de prejudiciële vraag: ‘*Wordt met een levering onder bezwarende titel gelijkgesteld, het voor bedrijfsdoeleinden in gebruik nemen van een goed door een belastingplichtige dat door hemzelf of voor zijn rekening door een derde is vervaardigd of gewonnen?*’, bevestigend moet worden beantwoord.

Met betrekking tot de tweede prejudiciële vraag, of een integratieheffing plaatsvindt over de grond waarover niet eerder aftrek van btw is genoten, ben ik van mening dat op basis van de Europese richtlijnen en jurisprudentie van het HvJ EU, deze niet ontkennend beantwoord kan worden. Zowel de letterlijke tekst, als ook de wetsgeschiedenis van artikel 18, onder a BTW Richtlijn geven mijns inziens geen antwoord op de tweede prejudiciële vraag.

Op basis van het gevoegde arrest Gemeente Leusden en Holin groep ben ik van mening dat, in tegenstelling tot meerdere auteurs,¹⁵⁴ de tweede prejudiciële vraag niet ontkennend kan worden beantwoord. Ik ben van mening dat de integratieheffing niet dient als correctiemechanisme maar als aanvullende heffing om de ongelijkheid tussen ondernemers die (gedeeltelijk) vrijgesteld presteren en een goed zelf vervaardigen en ondernemers die vrijgesteld presteren en een goed kant-en-klaar aankopen, weg te nemen. Daarnaast ben ik van mening dat geen vergelijking kan worden getrokken met een goed dat wordt onttrokken naar privé waarover geen heffing plaatsvindt, indien geen aftrek van voorbelasting is genoten, ter zake van het goed. Mijns inziens zijn doel en strekking volledig anders waarbij bij een onttrekking naar privé een goed is uitgesloten van het btw stelsel op grond van

¹⁵⁴ O.a. J.J.P. Swinkels, H. Zuidema, ‘*De Nederlandse btw-integratielevering: van heffen naar corrigeren?*’, WFR 2008/618, M.D.J. van der Wulp, ‘*Integratielevering: schaap in wolfskleren!*’, Tribuut 2009/3, C.M. Ettema, NDRF, ‘*Commentaar artikel 3.3 Wet OB 1968 Fictieve leveringen*’, paragraaf 3.2, D.J. Boswinkel en S. van Kreijl, ‘*Toen was de integratieheffing heel gewoon...*’, WFR 2010/616 en J.J.P. Swinkels, ‘*Ontwikkelingen inzake de BTW-integratieheffing*’, TFO 2009/131.

het arrest Baksci. Bij de integratieheffing zit het goed wel in het btw stelsel omdat het bedoeld is voor bedrijfsdoeleinden.

Ik heb geen strijdigheid met de BTW Richtlijn gevonden wat betreft de toevoeging van de grond in de maatstaf van heffing voor de integratieheffing, ook niet indien over de grond niet eerder aftrek van voorbelasting is genoten. Op basis van bovenstaande zie ik dan ook geen reden om de grond niet in de integratieheffing te betrekken.

Op basis van bovenstaande bevindingen ben ik van mening dat de prejudiciële vraag: *‘Moet de Zesde Richtlijn zo worden uitgelegd dat een lidstaat bij de ingebruikneming door een belastingplichtige voor vrijgestelde doeleinden van een onroerend goed btw kan heffen in een geval, waarin: de grond voorheen door de belastingplichtige voor (dezelfde) van btw vrijgestelde bedrijfsdoeleinden werd gebruikt, en door de belastingplichtige voor die eigen grond niet eerder aftrek van btw is genoten, met als gevolg dat (de waarde van de) eigen grond in de heffing van btw wordt betrokken?’* bevestigend moet worden beantwoord.

HOOFDSTUK 5 Behandeling van de prejudiciële vragen in andere Lid-staten

De 27 Lid-staten van de Europese Unie moeten de BTW Richtlijn aanhouden bij het ontwerp van het eigen fiscale stelsel. Op die manier is er één beleid in Europa omtrent de heffing van omzetbelasting en worden concurrentievervalsingen geprobeerd te voorkomen. In dit hoofdstuk onderzoek ik of en hoe de Lid-staten de integratieheffing hebben geïmplementeerd in hun eigen fiscale stelsels. Indien de integratieheffing is geïmplementeerd, onderzoek ik hoe deze lidstaten de bepaling moeten hebben geïnterpreteerd en of de prejudiciële vragen beantwoord zouden worden op basis van hun nationale wet. Op deze manier wil ik onderzoeken of de overige Lid-staten artikel 18, onder a BTW Richtlijn hetzelfde interpreteren als de Nederlandse wetgever. Hiervoor heb ik de wetteksten in de Engelse taal en het artikelsgewijs commentaar per Lid-staat (hierna: “Topical Analyses”) bekeken. Deze beide documenten zijn gepubliceerd door het International Bureau of Fiscal Documentation (hierna: “IBFD”).¹⁵⁵

5.1 Artikel 18, onder a BTW Richtlijn een facultatief karakter

Zoals in hoofdstuk 4 al naar voren is gekomen, is de bepaling omtrent de interne levering een facultatieve bepaling. Dit houdt in dat de Lid-staten zelf mogen bepalen dit artikel in het nationale fiscale stelsel te implementeren. Een facultatieve bepaling wordt ook wel een “kan-bepaling” genoemd. Dit heeft tot gevolg dat niet iedere Lid-staat de integratieheffing heeft geïmplementeerd. Voor dit hoofdstuk heb ik onderzocht welke Lid-staten deze bepaling hebben geïmplementeerd om vervolgens te onderzoeken hoe deze Lid-staten de bepaling hebben geïnterpreteerd. Op basis van de wetteksten van de Lid-staten ben ik tot de conclusie gekomen dat slechts 5 Lid-staten (naast Nederland) een integratieheffing kennen in de omzetbelasting; dit zijn Frankrijk, Griekenland, Luxemburg, Tsjechië en Spanje. Hieronder zal per Lid-staat onderzocht worden hoe de twee prejudiciële vragen moeten worden beantwoord in de ogen van de betreffende Lid-staat op basis van de wettekst en de Topical Analyses.

5.2 De overige vijf Lid-staten met een integratieheffing

¹⁵⁵ www.ibfd.org – Het IBFD is een stichting dat informatie en expertise biedt op het gebied van internationale belasting. Het doel van het IBFD is om kennis op het gebied van grensoverschrijdende belasting te bevorderen en te verspreiden. Om dit te bereiken bieden ze een breed scala aan fiscale documenten die online beschikbaar zijn.

5.2.1 Frankrijk

De integratieheffing is in de Franse wet vermeld in artikel 257(II)(1)(2) Général des Impôts 1979 (hierna: Wet op de Btw Frankrijk): ‘1. *The following are considered as the supply of goods for gain: 2. The application by a taxable person for the purposes of his business of goods produced, constructed, extracted, processed, purchased, imported or which were the subject of an intra-Community acquisition in the course of such business, where the acquisition of such goods from another taxable person, deemed to have been made at the time of the application, would not entitle him to a full deduction, as the right of deduction of the tax applicable to the goods is subject to an exemption or limit or may be subject to adjustment; this condition is applicable in particular to the application of goods to transactions which are outside the scope of application of VAT;*’

Behandeling prejudiciële vraag 1 – Integratieheffing over in opdracht vervaardigde goederen onder ter beschikking stelling van stoffen?

Op basis van de letterlijke tekst van artikel 257(II)(1)(2) Wet op de Btw Frankrijk kan, naar mijn mening, niet direct gezegd worden of de integratieheffing ook van toepassing is, indien een goed is vervaardigd door een derde in opdracht van de belastingplichtige waarbij stoffen ter beschikking zijn gesteld. Ook in de Topical Analysis wordt niet ingegaan op de belastbaarheid bij de vervaardiging door een derde.¹⁵⁶ Echter, ben ik van mening dat op basis van de letterlijke wettekst toch een antwoord kan worden gevonden op de eerst gestelde prejudiciële vraag. In de Franse tekst worden de werkwoorden als volgt omschreven: ‘*L'affectation par un assujetti aux besoins de son entreprise d'un bien produit, construit, extrait, transformé, acheté, importé ou ayant fait l'objet d'une acquisition intracommunautaire dans le cadre de son entreprise lorsque l'acquisition d'un tel bien auprès d'un autre assujetti [...]*’ Mijns inziens ziet deze tekst op goederen die *zijn* vervaardigd, gebouwd enz. Indien het slechts zou gaan om goederen die belastingplichtige (zelf) *heeft* vervaardigd, ben ik van mening dat in de tekst *a produire, a construire* enz. zou moeten staan. Hierdoor ben ik van mening dat de eerste prejudiciële vraag, op basis van de letterlijke tekst van artikel 257(II)(1)(2) Wet op de Btw Frankrijk, bevestigend moet worden beantwoord.

Behandeling prejudiciële vraag 2 – Integratieheffing over de waarde van de eigen grond, waarover niet eerder aftrek van btw is genoten?

Noch uit de letterlijke tekst van artikel 257(II)(1)(2) Wet op de Btw Frankrijk, noch uit de Topical Analyses blijkt dat de eigen grond, waar niet eerder aftrek van btw over is genoten, niet in de integratieheffing moet worden betrokken. In de Topical Analyses bij artikel 257(II)(2) Wet op de Btw Frankrijk¹⁵⁷ (artikel 18, onder b BTW Richtlijn) wordt duidelijk aangegeven dat dit artikel pas van toepassing is, als voldaan wordt aan twee voorwaarden. Ten eerste moet het gaan om een goed dat niet

¹⁵⁶ V. Alvarez-Le Mentec, ‘France – Value Added Taxation – Topical Analyses’, IBFD 2012, par. 3.1.3.11.

¹⁵⁷ Dit betreft de bepaling waarbij een levering onder bezwarende titel optreedt indien een belastingplichtige een goed overhevelt naar privé, hier vindt een bestemmingswijziging plaats.

bestemd is voor bedrijfsdoeleinden en ten tweede moet het gaan om een goed waar eerder aftrek van btw over is genoten. Ik ben van mening dat als artikel 257(II)(1)(2) Wet op de Btw Frankrijk slechts betrekking had op een goed waar niet eerder aftrek van btw over zou zijn genoten dit, net als in de volgende paragraaf van desbetreffende artikel, expliciet zou zijn vermeld. Hierdoor moet de grond waarover niet eerder aftrek van btw is genoten, mijns inziens, in de integratieheffing betrokken. Nu deze voorwaarde niet is opgenomen in artikel 257(II)(1)(2) Wet op de Btw Frankrijk zie ik geen reden de grond, waarover niet eerder aftrek van btw is genoten, niet in de integratieheffing te betrekken. Op basis van de letterlijke tekst van artikel 257(II)(1)(2) Wet op de Btw Frankrijk en het commentaar in de Topical Analyses ben ik van mening dat het antwoord op de tweede prejudiciële vraag bevestigend beantwoord moet worden.

5.2.2 Griekenland

De Griekse wettekst behandelt de interne levering in artikel 7(1) ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΥ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ (hierna: Wet op de Btw Griekenland).¹⁵⁸ De volgende transactie moet gelijkgesteld worden met een belastbare levering: ‘*1. The disposal by a taxable person for purposes of his business of business goods, where those goods are covered by the provisions of Article 30 paragraph 4, where the value added tax on such goods, had they been acquired from another taxable person, would not be wholly deductible shall be deemed as a supply of goods within the meaning of Article 2.*’ In artikel 30(4) Wet op de Btw Griekenland worden de vrijgestelde prestaties genoemd. In artikel 2 Wet op de Btw Griekenland worden de belastbare handelingen genoemd.

Behandeling prejudiciële vraag 1 – Integratieheffing over in opdracht vervaardigde goederen onder ter beschikking stelling van stoffen?

In de Griekse wettekst wordt gesproken over *het beschikken*¹⁵⁹ van goederen die zijn bestemd voor bedrijfsdoeleinden. Ik ben van mening dat *het beschikken* een ruim bereik heeft waardoor niet alleen goederen die de ondernemer zelf heeft vervaardigd eronder vallen, maar ook goederen die in opdracht worden vervaardigd. *Het beschikken* ziet mijns inziens op de uiteindelijke eigendom en niet op de persoon die het goed vervaardigt. Hiermee zou op basis van de letterlijke tekst van artikel 7(1) Wet op de Btw Griekenland mijns inziens een antwoord op de eerste prejudiciële vraag kunnen worden gegeven. De Topical Analyses bevestigt dit standpunt. Hier wordt toegelicht dat contract werk of goederen die worden geproduceerd, gebouwd, ontwikkeld etc. door een derde, onder ter beschikking

¹⁵⁸ ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΥ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ (Νόμος 2859/2000). In het Engels: Value Added Tax Code (Law 2859/2000).

¹⁵⁹ In de Griekse tekst ‘η διάθεση’ en in de Engelse tekst ‘The disposal’.

stelling van stoffen, ook als belastbare levering moeten worden behandeld.¹⁶⁰ Op basis van de Griekse wettekst en het artikelsgewijs commentaar dient, mijns inziens, ook een integratieheffing plaats te vinden over in opdracht vervaardigde goederen, waarbij stoffen ter beschikking worden gesteld.

Behandeling prejudiciële vraag 2 – Integratieheffing over de waarde van de eigen grond, waarover niet eerder aftrek van btw is genoten?

Noch uit de tekst van artikel 7(1) Wet op de Btw Griekenland, noch uit de tekst van artikel 19(2)(a) Wet op de Btw Griekenland waar de maatstaf van heffing staat vermeld, blijkt of de eigen grond, waar niet eerder aftrek van btw over is genoten, niet in de integratieheffing wordt betrokken. Daarentegen blijkt wel duidelijk uit de Topical Analyses dat de grond ook moet worden betrokken in de maatstaf van heffing.¹⁶¹ Echter staat er, net als in de Nederlandse bepaling, niet vermeld of de integratieheffing ook ziet op grond *waar niet eerder aftrek van btw over is genoten*. Omdat ook Griekenland “grond” heeft toegevoegd aan de bepaling ben ik van mening dat Griekenland dezelfde interpretatie heeft als Nederland en dat het niet van invloed is voor de maatstaf van heffing of al dan niet aftrek van btw is genoten op de grond. Ik ben dan ook van mening dat de tweede prejudiciële vraag eveneens bevestigend moet worden beantwoord.

5.2.3 Luxemburg

Luxemburg heeft de integratieheffing geïmplementeerd in artikel 13(b) Concernant la Taxe sur la Valeur Ajoutée 1979 (hierna: Wet op de Btw Luxemburg). Hier volgt uit dat met een levering onder bezwarende titel gelijk moet worden gesteld: *‘the allocation of a good extracted, produced, built, assembled or transformed by a taxable person for the needs of his business in the course of doing business, except in the case where the acquisition of such a good from another taxable person would confer the right to the complete deduction of the value added tax. The same shall apply where the allocated good has been extracted, produced, built, assembled or transferred by a third party using materials or objects that the taxable person has provided for this purpose, whether or not the third party has supplied part of the materials used.’*

Behandeling prejudiciële vraag 1 – Integratieheffing over in opdracht vervaardigde goederen onder ter beschikking stelling van stoffen?

Uit de letterlijke tekst van artikel 13(b) Wet op de Btw Luxemburg blijkt heel duidelijk dat er ook een integratieheffing plaats vindt indien de belastingplichtige goederen in opdracht laat vervaardigen onder ter beschikking stelling van materialen en objecten. In de Topical Analyses wordt verder geen

¹⁶⁰ G. Vassalakis, N. Merkouri, T. Anastassiadis and M. N. Tountas, ‘Greece – Value Added Taxation – Topical Analyses’, IBFD 2012, par. 3.2.3.

¹⁶¹ G. Vassalakis, N. Merkouri, T. Anastassiadis and M. N. Tountas, ‘Greece – Value Added Taxation – Topical Analyses’, IBFD 2012, par. 3.2.3.

toelichting gegeven over de vervaardiging van goederen door een derde.¹⁶² Echter ben ik van mening dat de wettekst heel duidelijk is waardoor extra toelichting op dit punt overbodig is. Mijns inziens zou op basis van de tekst van artikel 13(b) Wet op de Btw Luxemburg de eerste prejudiciële vraag bevestigend moeten worden beantwoord.

Behandeling prejudiciële vraag 2 – Integratieheffing over de waarde van de eigen grond, waarover niet eerder aftrek van btw is genoten?

Noch uit de tekst van artikel 13(b) Wet op de Btw Luxemburg, noch uit de tekst van artikel 33 Wet op de Btw Luxemburg, waar de maatstaf van heffing staat, blijkt dat de grond, waar niet eerder aftrek van btw over is genoten, niet in de integratieheffing moet worden betrokken. In artikel 13(b) staat dat goederen die worden vervaardigd door een derde onder ter beschikking stelling van *stoffen en voorwerpen*¹⁶³ eveneens in de heffing moeten worden betrokken. Mijns inziens zijn de termen stoffen en voorwerpen zo breed dat ook grond onder deze termen geplaatst kan worden. Echter geeft dat geen antwoord op de vraag, of de integratieheffing ook van toepassing is op stoffen en voorwerpen waar niet eerder aftrek van btw over is genoten. Artikel 18, onder b BTW Richtlijn is geïmplementeerd in artikel 13(a) Wet op de Btw Luxemburg, waar expliciet staat vermeld dat er pas sprake is van een levering onder bezwarende titel indien aftrek van btw is genoten wanneer een goed wordt overgebracht van een belastbare sfeer naar een vrijgestelde sfeer. Net als bij Frankrijk (behandeld in Hoofdstuk 5.2.1) ben ik ook hier van mening dat indien deze toevoeging ook zou zijn bedoeld voor de integratieheffing, deze expliciet zou zijn vermeld. Nu dit niet is gedaan ben ik op basis van dezelfde gronden als bedoeld in Hoofdstuk 5.2.1 van mening dat ook de tweede prejudiciële vraag bevestigend moet worden beantwoord.

5.2.4 Tsjechië

In de Tsjechische wet staat de interne levering vermeld in section 13(4)b *Zákon o dani z přidané hodnoty* (hierna: Wet op de Btw Tsjechië).¹⁶⁴ Hieruit volgt dat met een levering onder bezwarende titel gelijk moet worden gesteld: *‘moving the fixed assets developed internally to state of their ability to use if the taxable person is going to use these assets for purposes where a taxable person is entitled to the deduction of VAT;’*

Behandeling prejudiciële vraag 1 – Integratieheffing over in opdracht vervaardigde goederen onder ter beschikking stelling van stoffen?

¹⁶² M. Guilluy, F. Wersand and J. Bronzi, *‘Luxembourg – Value Added Taxation – Topical Analyses’*, IBFD 2012, par. 3.2.4.

¹⁶³ Deze vertaling is op basis van het Van Dale woordenboek (www.vandale.nl). In de Franse wettekst staan de termen opgeschreven als ‘de matières et d’objets’. Deze zijn in de Engelse tekst vertaald als ‘materials and objects’.

¹⁶⁴ Act No 235/2004 of 1 April Wet op de Belasting Toegevoegde Waarde.

Naar mijn mening is uit bovenstaande tekst niet met zekerheid te zeggen of er ook een interne levering plaats vindt indien een derde een nieuw goed vervaardigd onder ter beschikking stelling van stoffen. ‘Internally developed’ ziet echter mijns inziens slechts op een goed dat intern is vervaardigd, dat wil zeggen door de ondernemer zelf. In de Wet OB is in artikel 3, lid 3, onder 9 dan ook de gelijkstelling met in opdracht vervaardigde goederen opgenomen. Deze gelijkstelling is niet opgenomen in de Wet op de Btw Tsjechië. Daarnaast wordt in de Topical Analyses van het IBFD duidelijk toegelicht dat de interne levering van de Wet op de Btw Tsjechië alleen ziet op goederen die de ondernemer zelf heeft vervaardigd.¹⁶⁵ Op basis van de letterlijke tekst en het commentaar op section 13(4)b Wet op de Btw Tsjechië, moet mijns inziens de eerste prejudiciële vraag ontkennend worden beantwoord.

Behandeling prejudiciële vraag 2 – Integratieheffing over de waarde van de eigen grond, waarover niet eerder aftrek van btw is genoten?

In de letterlijke tekst van section 13(4)b Wet op de Btw Tsjechië wordt niks gezegd over de behandeling van een nieuw vervaardigd goed waar niet eerder aftrek van btw over is genoten. In de Topical Analyses¹⁶⁶ wordt ook niks gezegd over de belastbaarheid van goederen waar niet eerder aftrek van voorbelasting over is genoten. Echter wordt hier, net als in de Franse en Luxemburgse wet (zie Hoofdstuk 5.2.1 en 5.2.3) wel vermeld dat indien een belastingplichtige een goed overhevelt naar privé, een heffing dient plaats te vinden indien ten aanzien van dit goed aftrek van btw is genoten. Bij het commentaar van section 13(4)b Wet op de Btw Tsjechië staat hier niks over vermeld. Ik ben van mening dat hieruit kan worden geconcludeerd dat deze bepaling dus niet beperkt is tot goederen waarover aftrek van btw is genoten, maar ook ziet op goederen waar niet eerder aftrek van btw over is genoten. Op basis hiervan moet mijns inziens de tweede prejudiciële vraag bevestigend worden beantwoord.

5.2.5 Spanje

De integratieheffing staat in de Spaanse wet vermeld in artikel 9(1)(d) Impuesto Sobre el Valor Añadido (hierna: Wet op de Btw Spanje).¹⁶⁷ De tekst luidt als volgt: ‘*d) The affectation or, where appropriate, the change of affectation of goods produced, constructed, extracted, transformed, acquired or imported in the furtherance of the entrepreneurial or professional activities of the taxable person for his use as capital goods. Dispositions in this letter shall not be of application in the events in which the taxable person was attributed the right to wholly deduct the VAT charged if acquiring goods of identical nature from third parties.*’

¹⁶⁵ M. Tomíček, ‘Czech Republic – Value Added Taxation – Topical Analyses’, IBFD 2012, par. 3.2.4.

¹⁶⁶ M. Tomíček, ‘Czech Republic – Value Added Taxation – Topical Analyses’, IBFD 2012, par. 3.2.4.

¹⁶⁷ Regula el Impuesto sobre el Valor Añadido 1992. In Engels: Spanish VAT Act 37/1992 of 28 December 1992 as amended.

Behandeling prejudiciële vraag 1 – Integratieheffing over in opdracht vervaardigde goederen onder ter beschikking stelling van stoffen?

Ik ben van mening dat uit de letterlijke tekst van artikel 9(1)(d) Wet op de Btw Spanje niet duidelijk is op te maken of de integratieheffing ook van toepassing is indien een derde een goed vervaardigd onder ter beschikking stelling van stoffen. Echter staat in de maatstaf van heffing dat goederen die zijn vervaardigd door de belastingplichtige *of voor zijn rekening* in de heffing worden betrokken.¹⁶⁸ Mijns inziens ziet de Spaanse integratieheffing daardoor ook op goederen die voor rekening van de belastingplichtige worden vervaardigd. Ik ben van mening dat op basis hiervan de eerste prejudiciële vraag bevestigend moet worden beantwoord.

Behandeling prejudiciële vraag 2 – Integratieheffing over de waarde van de eigen grond, waarover niet eerder aftrek van btw is genoten?

Op basis van de wettekst van de Wet op de Btw Spanje wordt mijns inziens geen antwoord gevonden op de vraag of de grond, waar niet eerder aftrek van btw op is genoten, in de integratieheffing moet worden betrokken. De Topical Analyses geeft hier echter wel commentaar op.¹⁶⁹ De bepalingen van artikel 18, onder a en artikel 18, onder b BTW Richtlijn worden samen genomen. Hierbij wordt toegelicht dat er slechts een belastbare levering plaatsvindt, indien er eerder aftrek van voorbelasting is genoten. Op basis van het commentaar in de Topical Analyses ben ik van mening dat de tweede prejudiciële vraag ontkennend moet worden beantwoord. Echter ben ik van mening dat deze beide artikelen niet samen mogen worden genomen omdat de bepalingen, zoals ik in hoofdstuk 4 uiteenzet, naar mijn mening een verschillend uitgangspunt hebben.

5.3 Samenvatting behandeling van de prejudiciële vragen in andere Lid-staten

Bij het onderzoek naar de behandeling van de prejudiciële vragen in de andere Lid-staten vond ik het direct opvallend dat slechts vijf van de 27 Lid-staten de bepaling van de interne levering in de nationale wet hebben geïmplementeerd. Volgens het IBFD hebben in totaal elf Lid-staten de interne levering in de wet geïmplementeerd.¹⁷⁰ Naast bovengenoemde landen kwamen hier ook België, Denemarken, Finland, Portugal en Zweden aan bod. Echter ben ik van mening dat deze Lid-staten niet artikel 18, onder a BTW Richtlijn hebben geïmplementeerd maar artikel 18, onder b BTW Richtlijn. Deze bepaling ziet op de situatie dat een goed wordt overgeheveld van een belastbare sfeer naar een niet-belastbare sfeer.

¹⁶⁸ Artikel 79(3)(2) Wet op de Btw Spanje.

¹⁶⁹ J. Martin, R. Reoyo Folgado, C. Gazquez Lopez and S. Bermundo Conde, 'Spain – Value Added Taxation – Topical Analyses', IBFD 2012, par. 3.3.3.

¹⁷⁰

http://online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/collections/vatdir/html/vatdir_2006_112_dut.html&WT.z_nav=search&hash=vatdir_2006_112_dut__td1_PARID110698

België behandelt de interne levering in artikel 12, §1, 3° Wetboek van de Belasting over de toegevoegde waarde (hierna: Wet op de Btw België).¹⁷¹ Met een levering onder bezwarende titel wordt gelijkgesteld: *‘ingebruikneming door een belastingplichtige, als bedrijfsmiddel, van een goed dat hij anders dan als bedrijfsmiddel heeft opgericht, heeft laten oprichten, heeft vervaardigd, heeft laten vervaardigen, heeft verkregen of heeft ingevoerd of waarvoor, met toepassing van de belasting, te zijnen bate zakelijke rechten in de zin van artikel 9, tweede lid, 2°, werden gevestigd of aan hem werden overgedragen of wederovergedragen, wanneer voor dat goed of de bestanddelen ervan recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de belasting is ontstaan;*’ Uit commentaar van de Federale Overheidsdienst Financiën¹⁷² blijkt dat deze bepaling van toepassing is op de situatie dat een goed als bedrijfsgoed in gebruik wordt genomen dat in eerste instantie was bedoeld om te dienen voor eindverbruik. Hierbij wordt het volgende voorbeeld gegeven: Een fabrikant van kantoormeubilair onttrekt een voor doorverkoop bestemde opbergkast en gebruikt deze voor het opbergen van zijn boekhouding. Alle grondstoffen worden hem geleverd door BTW-belastingplichtigen. Daar wordt bij toelichting dat het ook kan gaan om de situatie waarin een belastingplichtige zelf een goed vervaardigt dat is bestemd voor de verkoop. Mijns inziens ziet dit op een andere situatie dan de integratieheffing in de Nederlandse bepaling. Artikel 3, lid 3, onderdeel b Wet OB ziet op ondernemers die (deels) vrijgesteld presteren terwijl artikel 12, §1, 3° Wet op de Btw België betrekking heeft op ondernemers die volledig of gedeeltelijk aftrek van voorbelasting hebben genoten. Ook gaat het in artikel 12, §1, 3° Wet op de Btw België over goederen die eerst niet bestemd waren als bedrijfsmiddel terwijl artikel 3, lid 3, onder b Wet OB alleen ziet op goederen die worden vervaardigd voor bedrijfsdoeleinden. Op basis van deze verschillen ben ik van mening dat deze bepaling een ander doel en strekking heeft dan de integratieheffing in de Nederlandse Wet OB. Daarom zal ik deze niet verder behandelen.

De integratieheffing wordt volgens het IBFD in Denemarken behandeld in artikel 5(1) Bekendtgørelse af merværdiafgiftsloven Momsloven 2005 (hierna: Wet op de Btw Denemarken).¹⁷³ De tekst luidt als volgt: *‘A provision in return for payment is comparable with the removal, including the utilisation, of goods from the company if a full or partial right to deduct has been achieved upon the purchase, manufacture, etc. of the goods concerned. This is applicable when the removal is for the private use of the owners of the company or for the employees of the company or for a cost free allocation or otherwise for purposes that do not concern the registerable company’s provision of goods and services. [...].’* Ik ben van mening dat deze bepaling ziet op artikel 18, onder b BTW Richtlijn waarbij het goed wordt overgebracht naar privé en hierdoor een bestemmingswijziging ondergaat. Mijns inziens is deze bepaling niet gebaseerd op artikel 18, onder a BTW Richtlijn en daarom zal ik deze hier verder niet behandelen.

¹⁷¹ Zoals gewijzigd door de Wet van 14 april 2011 van kracht vanaf 16 mei 2011.

¹⁷² <http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/document.do?method=view&id=07d7e2df-5ad9-4270-8d54-6c3c017932af&caller=1#findHighlighted>

¹⁷³ Momsloven, c.f. consolidated act no. 966 of 14 October 2005

Volgens het IBFD wordt de integratieheffing in Finland behandeld in artikel 21(3) Arvonlisäverolaki 1994 (hierna: Wet op de Btw Finland).¹⁷⁴ De tekst luidt als volgt: *‘Private use of goods. The taking of goods into private use means that an entrepreneur: 3) transfers or takes goods for purposes of use other than those, which under the provisions of Chapter 10 entitle to deduction.’* Wederom komt duidelijk naar voren dat het in dit artikel gaat om goederen die een bestemmingswijziging ondergaan. Het gaat om goederen die eerst bestemd waren voor bedrijfsdoeleinden en daarna voor privé gebruik of ander gebruik niet zijnde bedrijfsdoeleinden.¹⁷⁵ Artikel 18, onder a BTW Richtlijn is expliciet bedoeld voor goederen die voor bedrijfsdoeleinden bestemd zijn.

Artikel 18, onder a BTW Richtlijn wordt volgens het IBFD in de Portugese wet behandeld in artikel 3(3)g Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (hierna: Wet op de Btw Portugal)¹⁷⁶: *‘The use of goods by a taxpayer in an exempt activity as well as use by the company of the goods referred to in no. 1 of article 21, when, in regard to these goods or the elements that comprise them, there has been a total or partial tax deduction.’* Bij de Topical Analyses wordt toegelicht dat artikel 3(3)g Wet op de Btw Portugal ziet op een situatie waarin een goed zelf wordt vervaardigd (“self-supply”). Een goed dat zelf wordt vervaardigd is pas aan btw onderworpen als de ondernemer aftrek van voorbelasting heeft genoten.¹⁷⁷ Naar mijn mening ziet ook deze bepaling op artikel 18, onder b BTW Richtlijn omdat artikel 18, onder a BTW Richtlijn betrekking heeft op ondernemers die (deels) vrijgestelde prestaties verrichten en daardoor geen recht op aftrek hebben. Daarnaast blijkt ook niet uit de wettekst of uit de Topical Analyses dat de bepaling betrekking heeft op een situatie dat een nieuw goed wordt vervaardigd. Op grond hiervan ben ik van mening dat deze bepaling teveel verschilt van artikel 3, lid 3, onderdeel b Wet OB en daardoor niet vergelijkbaar is.

Als laatste zou volgens het IBFD artikel 18, onder a BTW Richtlijn in Zweden geïmplementeerd zijn in artikel 2(a) en artikel 3 Mervärdesskatt (hierna: Wet op de Btw Zweden)¹⁷⁸. Hierbij wordt bij de Topical Analyses toegelicht dat het zelf vervaardigen van goederen belastbaar is indien een goed wordt overgebracht van een divisie van het bedrijf waar belastbare prestaties plaatsvinden naar een divisie waar vrijgestelde prestaties plaatsvinden. Daarbij wordt uitgelegd dat indien deze bepaling niet in de Wet op de Btw Zweden was opgenomen, goederen konden worden aangekocht waarbij aftrek van voorbelasting werd genoten en vervolgens overgebracht naar een divisie waar vrijgestelde

¹⁷⁴ Arvonlisäverolaki of 30 December 1993/1501. Latere aanpassingen hebben plaatsgevonden bij de Act of Changing the VAT Act on 29 December 1994/1486, on 29 December 1995/1767 en meest recent: Law on Amendment of the Value Added Tax Act 417/2011. Deze is ingegaan op 1 juni 2011.

¹⁷⁵ P. Taipalus, *‘Finland – Value Added Taxation – Topical Analyses’*, IBFD 2012, par. 3.2.3.

¹⁷⁶ VAT Code Decree Law no. 394-B/84, 26th of December. Meest recente update: Law no 51-A/2011 of 30 September. Treedt in werking vanaf 1 oktober 2011.

¹⁷⁷ M.A.G Caballero, M. Braz and B. Berckmoes, *‘Portugal – Value Added Taxation – Topical Analyses’*, IBFD 2012, par. 3.2.5 en 3.3.3.

¹⁷⁸ Laatste aanpassing bij SFS 2011:1253 en SFS 2011:1194. Deze is ingegaan op 1 januari 2012.

prestaties plaatsvonden. Ter toelichting wordt het voorbeeld genomen waarbij een ondernemer goederen bestemd voor bedrijfsdoeleinden in privé gebruikt of aan een vriend geeft.¹⁷⁹ Ik ben van mening dat deze bepaling niet ziet op artikel 18, onder a BTW Richtlijn maar op artikel 18, onder b BTW Richtlijn. Hierdoor zal ik de interne levering in de Wet op de Btw Zweden niet verder behandelen.

Om het onderzoek volledig te maken heb ik de wetteksten van de overige 16 Lid-staten¹⁸⁰ onderzocht, om er zeker van te zijn dat deze Lid-staten artikel 18, onder a BTW Richtlijn niet in hun nationale wet hebben geïmplementeerd. Naar mijn mening hebben de overige Lid-staten de integratieheffing inderdaad niet in de Wet op de omzetbelasting geïmplementeerd, waardoor verder onderzoek overbodig is.

Van de vijf Lid-staten die de integratieheffing wel hebben geïmplementeerd in hun Wet op de OB valt niet een eenduidig antwoord af te leiden. Hieronder zal ik per gestelde prejudiciële vraag een samenvatting geven hoe deze vijf Lid-staten mijns inziens de integratieheffing interpreteren met betrekking tot de gestelde prejudiciële vragen.

5.3.1 Interpretatie overige Lid-staten prejudiciële vraag 1 - Integratieheffing over in opdracht vervaardigde goederen onder ter beschikking stelling van stoffen?

In vier van de vijf behandelde Lid-staten zou de eerste vraag naar mijn mening bevestigend moeten worden beantwoord. Hierbij geven Griekenland, Luxemburg en Spanje naar mijn mening een duidelijk bevestigend antwoord op deze vraag. De Franse interpretatie bevestigt naar mijn mening ook de eerste prejudiciële vraag op basis van de werkwoordsvorm. Tjechië is daarentegen van mening dat de integratieheffing alleen van toepassing is, indien een ondernemer het goed zelf vervaardigt.

In de Franse wettekst wordt gesproken over goederen die ‘zijn’ vervaardigd en niet over goederen die de belastingplichtige ‘heeft’ vervaardigd. Op basis hiervan ben ik van mening dat ook artikel 257(II)(1)(2) Wet op de Btw Frankrijk ook betrekking heeft op goederen die in opdracht zijn vervaardigd onder ter beschikking stelling van stoffen. In de Griekse wettekst wordt gesproken over ‘het beschikken door een belastingplichtige’ wat mijns inziens de bepaling een ruim bereik geeft. Ik ben van mening dat ‘het beschikken over goederen’ niet uitsluit dat de goederen in opdracht zijn vervaardigd. In de Topical Analyses wordt daarnaast expliciet vermeld dat de bepaling ook van toepassing is als het goed door een derde onder ter beschikking van stoffen ook onder de reikwijdte van artikel 7(4) Wet op de Btw Griekenland valt. Ook Luxemburg interpreteert artikel 18, onder a

¹⁷⁹H. Hultin and M. Lindblad, ‘Sweden – Value Added Taxation – Topical Analyses’, IBFD 2012, par. 3.2.4.

¹⁸⁰Bulgarije, Cyprus, Duitsland, Estland, Hongarije, Ierland, Italië, Letland, Litouwen, Malta, Oostenrijk, Polen, Roemenië, Slowakije, Slovenië en Verenigd Koninkrijk.

BTW Richtlijn in de situatie dat de goederen in opdracht worden vervaardigd. In artikel 13(b) Wet op Btw Luxemburg is de volgende zinsnede toegevoegd: ‘[...] *The same shall apply where the allocated good has been extracted, produced, built, assembled or transferred by a third party using materials or objects that the taxable person has provided for this purpose, whether or not the third party has supplied part of the materials used.*’ Naar mijn mening wordt op grond van de Wet op de Btw Luxemburg de eerste prejudiciële vraag bevestigend beantwoord. Antwoord op de eerste prejudiciële vraag op basis van de Spaanse wettekst kan naar mijn mening gevonden worden in artikel 79(3)(2) Wet op de Btw Spanje, waar de maatstaf van heffing van de interne levering wordt behandeld. In deze bepaling staat duidelijk dat de integratieheffing ook van toepassing is indien goederen worden vervaardigd in opdracht van de belastingplichtige.

Naar mijn mening interpreteert Tsjechië artikel 18, onder a BTW Richtlijn op een andere manier waardoor deze bepaling alleen van toepassing is indien een ondernemer de goederen zelf vervaardigt. Dus als de goederen door een derde onder ter beschikking stelling van stoffen worden vervaardigd is de integratieheffing niet van toepassing. Dit blijkt naar mijn mening voornamelijk uit de Topical Analyses van het IBFD waarin duidelijk wordt toegelicht dat de interne levering van de Wet op de Btw Tsjechië alleen ziet op goederen die de ondernemer zelf vervaardigt. In artikel 13(4)b Wet op de Btw Tsjechië wordt gesproken over goederen die ‘intern zijn vervaardigd’, waardoor mijns inziens dit ook een bevestiging is dat de integratieheffing onder de Wet op de Btw Tsjechië niet van toepassing is op goederen die door een derde zijn vervaardigd onder ter beschikking stelling van stoffen.

5.3.2 Interpretatie overige Lid-staten prejudiciële vraag 2 - Integratieheffing over de waarde van de eigen grond, waarover niet eerder aftrek van btw is genoten?

In slechts één van de vijf behandelde Lid-staten wordt de tweede prejudiciële vraag duidelijk bevestigend beantwoord. Griekenland interpreteert, net als Nederland, artikel 18, onder a BTW Richtlijn op een wijze waarbij ook de grond in de heffing moet worden betrokken. De overige vier behandelde Lid-staten geven geen enkele toelichting, niet in de letterlijke wettekst als ook niet in de Topical Analyses van het IBFD.

In de letterlijke tekst van artikel 7(4) Wet op de Btw Griekenland staat niks vermeld over de belastbaarheid van de grond. Echter staat bij de Topical Analyses van het IBFD toegelicht dat de grond ook in de maatstaf van heffing moet worden betrokken.

De overige vier behandelde Lid-staten geven noch in de letterlijke wettekst noch in de Topical Analyses een antwoord. Het woord ‘grond’ komt in alle vier de Lid-staten nergens voor en er is ook geen enkele toelichting of de bepaling van toepassing is op goederen waar niet eerder aftrek over is

genoten. Het enige aanknopingspunt kan naar mijn mening worden gevonden in de implementatie van artikel 18, onder b BTW Richtlijn. Bij alle vier de Lid-staten staat bij de nationale variant van deze bepaling dat deze alleen van toepassing is indien aftrek van voorbelasting is genoten. Indien dit niet het geval is zal er niet worden geheven bij de overbrenging van een goed van een belastbare sfeer naar een niet-belastbare sfeer. Deze bepalingen volgen elkaar op in de Wet op de Btw Griekenland waardoor mijns inziens de integratieheffing in deze Lid-staten ook van toepassing is op grond waar niet eerder aftrek van voorbelasting over is genoten. Indien dit namelijk niet het geval zou zijn geweest, zou dit wel expliciet vermeld zijn aangezien dit ook gebeurt bij de geïmplementeerde versie van artikel 18, onder b BTW Richtlijn.

Ik ben van mening dat de tweede prejudiciële vraag niet goed beantwoord kan worden op basis van de interpretatie van de overige Lid-staten, omdat alleen Griekenland een duidelijk antwoord biedt.

5.4 Conclusie hoofdstuk 5

In dit hoofdstuk heb ik onderzoek gedaan naar de interpretatie van de overige Lid-staten die ook een integratieheffing hebben geïmplementeerd in hun fiscale stelsel. Hierbij acht ik het zeer opvallend dat slechts vijf van de 27 andere Lid-staten ook een integratieheffing kennen. In eerste instantie heb ik de wetteksten van alle overige 26 Lid-staten onderzocht, waarna ik bij de vijf Lid-staten die de integratieheffing hebben geïmplementeerd nog heb gekeken naar de Topical Analyses. Helaas bestaat er geen documentatie per Lid-staat waarom deze de integratieheffing *niet* in het nationale fiscale stelsel heeft ingevoerd. Op deze manier zal ik voor mijn onderzoek slechts genoeg moeten nemen met de documentatie van de Lid-staten die de integratieheffing wel hebben ingevoerd.

Mijn inziens kan geconcludeerd worden, op basis van de interpretatie van de vijf Lid-staten, dat vervaardiging door een derde waarbij stoffen ter beschikking worden gesteld onder het bereik van de integratieheffing dient te vallen. Vier van de vijf Lid-staten hebben de integratieheffing ook op die manier geïnterpreteerd. Slechts één Lid-staat is van mening dat de integratieheffing alleen van toepassing is indien de ondernemer de goederen zelf heeft vervaardigd. Mijns inziens heeft het overgrote deel dezelfde interpretatie als Nederland waardoor ik dit voldoende acht om te concluderen dat op basis van het onderzoek van de interpretatie van de overige Lid-staten, de eerste prejudiciële vraag bevestigend moet worden beantwoord.

Daarnaast ben ik van mening dat geen duidelijk antwoord op de tweede gestelde prejudiciële vraag uit het onderzoek voortkomt. Alleen Griekenland is, net als Nederland, van mening dat de grond onder het bereik van de maatstaf van heffing van de integratieheffing valt. De overige vier Lid-staten geven geen enkele toelichting over het bereik van de integratieheffing met betrekking tot de

grondcomponent. Het enige wat de overige vier Lid-staten gemeen hebben is dat zij in de nationale bepaling van artikel 18, onder b BTW Richtlijn, expliciet vermelden dat alleen heffing van btw plaats vindt, indien aftrek van voorbelasting is genoten. Ik acht het toch opvallend dat alle vier de Lid-staten dit niet hebben toegevoegd aan de nationale bepaling van artikel 18, onder a BTW Richtlijn. Ik ben daarom van mening dat indien de nationale bepaling van artikel 18, onder a BTW Richtlijn ook slechts van toepassing zou zijn indien eerder aftrek van voorbelasting over een bepaald goed is genoten, dit ook expliciet vermeld zou zijn. Op basis van het onderzoek van de interpretatie van de overige Lid-staten, concludeer ik op basis van het bovenstaande dat de grond waar niet eerder aftrek van voorbelasting over is genoten, niet wordt uitgesloten van de integratieheffing.

HOOFDSTUK 6 Analyse

In de voorgaande hoofdstukken is niet een eenduidig antwoord gevonden of de richtlijnbepler de bedoeling heeft gehad om het in opdracht laten vervaardigen van een nieuw goed, onder ter beschikking stelling van stoffen, waaronder alsmede grond, in de integratieheffing te betrekken. Om het onderzoek compleet te maken zal in dit hoofdstuk een analyse plaatsvinden van aan de ene kant de ratio van de integratieheffing, waarmee ik onderzoek wat de *bedoeling* van de richtlijnbepler zou zijn geweest. Vervolgens onderzoek ik of de integratieheffing in haar huidige vorm *wenselijk* is. Dit zal het sluitende hoofdstuk van mijn onderzoek zijn. Naast het onderzoek of de integratieheffing zoals wij haar kennen in de Wet OB strijdig is met de BTW Richtlijn, zet ik in dit hoofdstuk uiteen wat mijns inziens met de bepaling moet gebeuren, afschaffen, aanpassen dan wel behouden in haar huidige vorm.

6.1 Ratio van de integratieheffing

6.1.1 Totstandkoming Zesde Richtlijn

Om de bedoeling van de richtlijnbepler vast te stellen moet mijns inziens eerst gekeken worden naar de totstandkoming van de Zesde Richtlijn. De Zesde Richtlijn verschilt tekstueel namelijk veel van de Tweede Richtlijn, waarin duidelijk is opgenomen dat het vervaardigen door een derde, onder ter beschikking stelling van stoffen ook onder de maatstaf van heffing voor de integratieheffing valt (zie ook Hoofdstuk 4). Echter zoals al eerder is behandeld is er een zeer slechte documentatie bijgehouden waardoor het gissen is wat de bedoeling is van de richtlijnbepler. Van Dongen¹⁸¹ heeft getracht het proces van de totstandkoming van de Zesde Richtlijn uiteen te zetten. Hier kwam duidelijk naar voren dat het eerste voorstel van de Europese Commissie voor de Zesde Richtlijn zeer gedetailleerd was, echter werd deze niet geaccepteerd omdat deze niet btw-neutraal genoeg zou zijn. In het Voorstel voor de Zesde Richtlijn¹⁸² was expliciet vermeld dat de vervaardiging door een derde moest worden opgenomen in de Zesde Richtlijn. Er hebben zich in de jaren daaropvolgend vele onderhandelingen voorgedaan waarbij uiteindelijk de Zesde Richtlijn tot stand is gekomen. Deze is tekstueel op bepaalde punten zeer verschillend van de Tweede Richtlijn. Over deze onderhandelingen is geen documentatie aanwezig, waardoor het onduidelijk blijft hoe de bepalingen, zoals deze zijn vastgelegd in de Zesde Richtlijn, tot stand zijn gekomen. Hierdoor is het slechts gissen wat de bedoeling van de richtlijnbepler is geweest. Met betrekking tot de bepaling waarin de integratieheffing is geregeld is in de Zesde Richtlijn de zinsnede *‘dat door hemzelf of voor zijn rekening door een derde is vervaardigd of gewonnen’* verdwenen. Ik vind het betreurenswaardig dat er

¹⁸¹ A. van Dongen, *‘De harmonisatie van de Btw’*, Sdu Fiscale en Financiële Uitgevers, Amersfoort 2007, p. 77 e.v.

¹⁸² Proposal for a Sixth Council Directive on the harmonization of Member States concerning turnover taxes, COM 73/950, 20 juni 1973, V-N 1973, artikel 5, lid 2, onderdeel d.

geen toelichting is gegeven waarom deze zinsnede uit de bepaling is gehaald. Door deze onduidelijkheid kan men aan de ene kant stellen dat na onderhandelingen de zinsnede niet voor niets, niet is geïmplementeerd in de Zesde Richtlijn; het zal wel de bedoeling zijn geweest van de richtlijnbepler om deze zinsnede eruit te laten, omdat de integratieheffing niet (meer) van toepassing is op goederen vervaardigd door een derde voor rekening van de opdrachtgever onder ter beschikking stelling van stoffen. Echter kan men aan de andere kant stellen dat er geen enkele documentatie is van de tekstuele wijzigingen in de bepaling van de integratieheffing, omdat een inhoudelijke wijziging niet is beoogd. Indien de richtlijnbepler namelijk een inhoudelijke wijziging had willen doorvoeren, zou dit wel zijn toegelicht middels bijvoorbeeld artikelsgewijs commentaar. Daarnaast is de formulering van de integratieheffing in de Zesde Richtlijn erg breed waardoor de vervaardiging door een derde eronder kan vallen. Mijns inziens valt voor beide standpunten wat te zeggen waardoor hier geen conclusie kan worden getrokken met betrekking tot de bedoeling van de richtlijnbepler.

6.1.2 De Btw, een algemene objectieve verbruiksbelasting

Zoals ik in hoofdstuk 6.1.1 heb beschreven, kan mijns inziens geen antwoord worden gevonden over *de bedoeling* van de richtlijnbepler, aangezien de documentatie van de totstandkoming van de integratieheffing onder de Zesde Richtlijn erg gebrekkig is. Hierdoor ben ik van mening dat om de bedoeling van de richtlijnbepler te onderzoeken nog breder gekeken moet worden en daarom naar de ratio van de btw, als algemene objectieve verbruiksbelasting in het licht van de integratieheffing te bekijken.

Zoals reeds in hoofdstuk 2.1.1 is besproken is de btw een algemene verbruiksbelasting, die beoogt alle bestedingen door de eindverbruiker te belasten. De btw wordt op indirecte wijze geheven bij de belastingplichtige. De belastingplichtige is verplicht de belasting te voldoen aan de Belastingdienst waarbij de belastingplichtige de btw (zoveel mogelijk) afwendt op de eindverbruiker. De hoedanigheid van de belastingplichtige speelt hierbij geen rol. De levering van een goed of de dienst, (ook wel: de prestatie) is belast, ongeacht de hoedanigheid van de belastingplichtige. Hierdoor wordt de btw ook wel een *objectieve* belasting genoemd.

Naar mijn mening houdt een objectieve belasting ook in dat deze niet (of in ieder geval zo min mogelijk) beïnvloedbaar is. Naar mijn mening betekent de ratio van de omzetbelasting voor de integratieheffing, indien deze is geïmplementeerd, dat het niet gewenst is een speelruimte te creëren waarmee integratieheffing kan worden ontkomen. Indien vervaardiging door een derde, onder ter beschikking stelling van stoffen, niet in de integratieheffing wordt betrokken zet dit naar mijn mening de deur open tot misbruik. Met de btw als algemene objectieve verbruiksbelasting in het achterhoofd, kan dit niet de bedoeling zijn. Ik ben daarom ook van mening, dat op basis van de ratio van de

omzetbelasting, de vervaardiging van een goed door een derde, onder ter beschikking stelling van stoffen (waaronder grond) onder de integratieheffing moet vallen. Op deze manier ben ik van mening dat de objectieve belasting het beste wordt benaderd.

6.1.3 Het “nut” van de integratieheffing

Tot nog toe is het voor mij onduidelijk of de richtlijnbepler de grondcomponent (waarover niet eerder aftrek van voorbelasting is genoten) in de maatstaf van heffing heeft willen betrekken. In de praktijk blijkt dat de integratieheffing veelal plaatsvindt bij vervaardiging van onroerende goederen en in mindere mate bij de vervaardiging van roerende goederen.¹⁸³ Hierbij is de grondcomponent volgens Van der Paardt¹⁸⁴ zo'n 80% van het totale budgettaire belang dat behaald wordt bij de integratieheffing. Hij is van mening dat de integratieheffing nog ongeveer € 16 miljoen oplevert indien de grondcomponent uit de maatstaf van heffing wordt gehaald, waarbij de integratieheffing eerst ongeveer € 79 miljoen opleverde. Ik ben van mening dat indien de grondcomponent niet in de integratieheffing thuis hoort dit mijns inziens expliciet in de bepaling had moeten worden opgenomen. Het kan mijns inziens niet zo zijn dat 80% van de integratieheffing betrekking heeft op de grondcomponent en de richtlijnbepler deze eigenlijk niet in de bepaling wil. Ik ben van mening dat de richtlijnbepler dit dan had vermeld. De integratieheffing heeft nagenoeg alleen betrekking op de grondcomponent bij de vervaardiging van onroerende zaken. Indien deze eruit wordt gehaald, vraag ik mij af wat het “nut” nog is van de integratieheffing. Mijns inziens draait de integratieheffing nagenoeg geheel om de grondcomponent van onroerende zaken waardoor deze in de maatstaf van heffing thuis hoort.

Andersom kan wellicht worden gesteld dat de overige 22 Lid-staten die de integratieheffing niet hebben ingevoerd van mening zijn dat de grondcomponent niet in de maatstaf van heffing hoort, waardoor de bepaling weinig “nut” heeft. Dit zou de reden kunnen zijn om de integratieheffing niet in de nationale wet te implementeren. Echter is er helaas geen informatie te vinden over de reden van het niet-implementeren van de integratieheffing in de nationale wet.

Daarnaast is in artikel 8, lid 3 Wet OB bepaald dat de maatstaf van heffing de ‘*kostprijs*’ is.¹⁸⁵ De kostprijs houdt in het totaal aan kosten, mijns inziens hoort de grond dus ook in de maatstaf van heffing.

¹⁸³ Wijzigingen van de Wet op de omzetbelasting, Nota n.a.v. het Eindverslag 20 oktober 1978, Kamerstukken II 1978/79, 14 887, nr. 8, p. 5.

¹⁸⁴ R.N.G van der Paardt. ‘*De integratieheffing, integraal toepasbaar?*’, WFR 2009/1338, par. 5.

¹⁸⁵ In eerste instantie moet gekeken worden naar de aankoopprijs van een soortgelijk goed. Indien deze niet voor handen is wordt de belasting berekend over de kostprijs. In de meeste gevallen is de maatstaf van heffing de kostprijs aangezien een soortgelijk goed bij onroerende goederen vaak niet voor handen is.

Een eenduidig antwoord, wat de bedoeling van de richtlijnbepler is geweest, is er mijns inziens niet. Toch ben ik op basis van het feit dat de btw een objectieve belasting is, van mening dat de bedoeling van de richtlijnbepler zo is geweest dat de integratieheffing zo min mogelijk beïnvloedbaar moet zijn en dat daarom artikel 3, lid 9 Wet OB evenredig is met de *bedoeling*. Daarnaast kan het niet de bedoeling zijn de grondcomponent buiten de maatstaf van heffing te houden aangezien de integratieheffing nagenoeg alleen ziet op de vervaardiging van onroerende goederen onder ter beschikking stelling van de grond.

6.2 Is de integratieheffing in haar huidige vorm wenselijk?

Nu (vermoedelijk) de *bedoeling* van de richtlijnbepler uiteen is gezet, is de volgende vraag of de integratieheffing in haar huidige vorm *wenselijk* is. Onder *wenselijk* versta ik dat het doel van de integratieheffing wordt bereikt. Ik ben van mening dat als een component niks bijdraagt aan het bereiken van het doel, het niet wenselijk is deze in de integratieheffing te betrekken. Om te onderzoeken wat de meest wenselijke vorm is voor de integratieheffing zal ik drie scenario's nader bekijken; 1. de integratieheffing in zijn geheel afschaffen, 2. de integratieheffing aanpassen en 3. de integratieheffing in haar huidige vorm behouden. Hieronder zet ik uiteen welk scenario mijns inziens het meest wenselijk is.

6.2.1 De integratieheffing afschaffen

Meerdere auteurs¹⁸⁶, waaronder Nieuwenhuizen¹⁸⁷, zijn van mening dat de integratieheffing het beste volledig kan worden afgeschaft. Nieuwenhuizen geeft aan dat de integratieheffing nagenoeg alleen betrekking heeft op de grondcomponent bij de vervaardiging van onroerende zaken. Zijn inziens is de betrekking van de grondcomponent in de integratieheffing in strijd met de Europese Richtlijn. Indien de grondcomponent wordt geschrapt uit de maatstaf van heffing is het belang van de integratieheffing volgens hem nihil, waardoor de bepaling het beste volledig geschrapt kan worden. Daarnaast is hij van mening dat het schrappen van de integratieheffing geen versturende gevolgen zal hebben voor de markt. Naast het feit dat Nieuwenhuizen totaal geen onderbouwing aan zijn argumenten geeft, ben ik het ook niet met hem eens. Ten eerste ben ik van mening dat de

¹⁸⁶ O.a. A.M.A. Koks en E.H. van den Elsen, *'Integratieheffing volgens Hof 's-Gravenhage in strijd met EG-recht'*, BTW-bulletin 2009/7/8, p. 12 e.v., D.B. Bijl, *'De heffing van de omzetbelasting ten aanzien van onroerend goed'*, Kluwer, Deventer 1990, p. 176 e.v., J.J.P. Swinkels, *'Ontwikkelingen inzake de BTW-integratieheffing'*, TFO 2009/131, par. 6.

¹⁸⁷ W.A.P. Nieuwenhuizen, *'De Btw-integratieheffing onbegrijpelijk? Afschaffen dan maar!'*, Belastingbrief, nr. 8, 2008. Alsook in zijn commentaar op het Belastingplan 2007, NTFR 2006/1331 en in de bijdrage *'Niets is wat het lijkt: de btw-integratieheffing bestaat niet meer!'*, Tribuut 2009/04

grondcomponent in de maatstaf van heffing niet in strijd met de BTW Richtlijn. Echter, mocht het HvJ EU als antwoord geven op de tweede gestelde prejudiciële vraag, dat de grond niet in de maatstaf van heffing thuis hoort, ben ik alsnog van mening dat de integratieheffing niet volledig afgeschaft dient te worden. Afschaffing is mijns inziens alleen wenselijk, indien het doel van de bepaling niet wordt behaald. Het feit dat de integratieheffing nagenoeg alleen van toepassing is op de grondcomponent bij de vervaardiging van een nieuw goed, waardoor bij strijdigheid van de grondcomponent, de integratieheffing nog weinig “nut” heeft, is mijns inziens geen reden om de integratieheffing in zijn geheel af te schaffen.

Zoals in hoofdstuk 2 al naar voren kwam is de integratieheffing in het leven geroepen als aanvullende heffing voor vrijgesteld presterende ondernemers die een belastingvoordeel proberen te behalen terwijl andere vrijgesteld presterende ondernemers dit belastingvoordeel niet kunnen behalen. Hierbij gaat het om ondernemers die een goed zelf vervaardigen (en hiermee een belastingvoordeel creëren) ten opzichte van dezelfde soort ondernemers (vrijgesteld presterende ondernemers in dit geval) die hetzelfde goed niet zelf kunnen vervaardigen en hetzelfde goed daarom kant-en-klaar moeten aanschaffen. De integratieheffing is geen correctiemechanisme maar een aanvullende heffing om de neutraliteit in de btw tegemoet te komen.¹⁸⁸ Naar mijn mening werkt de integratieheffing en wordt het doel bereikt. Hierdoor zie ik geen reden om deze volledig af te schaffen. Ik ben het dan ook niet eens met het argument dat de integratieheffing in zeer weinig gevallen van toepassing is op roerende goederen en daarom moet worden afgeschaft indien de grondcomponent niet meer in maatstaf van heffing is opgenomen. Wellicht is het zelfs zo dat juist omdat de integratieheffing in de wet is geïmplementeerd het niet meer rendabel genoeg is om bepaalde goederen zelf te vervaardigen waardoor dit vervolgens zelden plaatsvindt.

Ik ben van mening dat volledig afschaffen niet wenselijk is, omdat de integratieheffing haar doel behaalt en het bij afschaffing alleen maar ongewenst gebruik in de hand zou werken. De huidige bepaling, zoals deze vermeld staat in artikel 3, lid 3, onder b Wet OB en artikel 3, lid 9 Wet OB, is mijns inziens niet in strijd met de BTW Richtlijn waardoor ik volledige afschaffing ook niet noodzakelijk acht. Indien het HvJ EU van mening is dat artikel 3, lid 9 Wet OB wel in strijd is met de BTW Richtlijn acht ik volledige afschaffing alsnog niet *wenselijk* op basis van het bovenstaande.

¹⁸⁸ Voor een uitgebreidere uitleg van deze stelling verwijs ik naar hoofdstuk 4.

6.2.2 De integratieheffing aanpassen

Er zijn ook meerdere auteurs¹⁸⁹ die niet voor volledige afschaffing van de integratieheffing zijn, maar voor een aanpassing in de bepaling. Hiervan zijn sommige van mening dat de grondcomponent, waar niet eerder aftrek van voorbelasting over is geclaimd, niet in de maatstaf van heffing thuis hoort en daarom in zijn geheel uit de bepaling gehaald moet worden. Andere hiervan zijn de mening toegedaan dat alleen grond, waar niet eerder aftrek van btw over is genoten, uit de maatstaf van heffing moet worden gehaald. Hieronder zet ik drie scenario's uiteen waarbij de integratieheffing, zoals we haar kennen in de huidige vorm, wordt aangepast. Ten eerste zal ik de wenselijkheid onderzoeken indien de grond, waar niet eerder aftrek van btw over is genoten, uit de bepaling wordt gehaald. Ten tweede indien de volledige grondcomponent uit de bepaling wordt gehaald en ten slotte indien zowel de grond als ook de vervaardiging door een derde (artikel 3, lid 9 Wet OB) uit de bepaling wordt gehaald.

6.2.2.1 Artikel 3, lid 9 Wet OB afschaffen

Om te toetsen aan de wenselijkheid is mijns inziens de vraag of de vervaardiging door een derde, onder ter beschikking stelling van stoffen, een bijdrage levert aan het voorkomen van concurrentievervalsingen. Indien dat gebeurt, is alleen het zelf vervaardigen door een vrijgesteld presterende ondernemer belast middels een integratieheffing. Ik acht dit wenselijk als hieruit voortvloeit dat geen ongewenst belastingvoordeel kan ontstaan. Omdat de wenselijkheid van de grondcomponent in de maatstaf van heffing getoetst wordt aan de wenselijkheid in hoofdstuk 6.2.2.2 en 6.2.2.3, zal ik mij in deze paragraaf alleen richten op roerende goederen.

Indien een ondernemer materialen inkoopt drukt hier btw op die niet aftrekbaar is aangezien de ondernemer vrijgestelde prestaties verricht. Als de ondernemer deze materialen vervolgens tot een nieuw goed laat vervaardigen, zal deze derde ook btw in rekening brengen. Mijns inziens brengt dit geen onrechtvaardig belastingvoordeel met zich mee, waardoor in eerste instantie de toevoeging van de vervaardiging door een derde in de maatstaf van heffing overbodig lijkt. Echter ben ik van mening dat wel een belastingvoordeel kan ontstaan indien de ondernemer in eerste instantie belaste prestaties verrichtte waardoor hij bij de inkoop van de materialen recht op aftrek van btw heeft. Indien de ondernemer vervolgens 10 jaar later vrijgestelde prestaties gaat verrichten en deze materialen alsnog onder ter beschikking stelling door een derde laat vervaardigen tot een nieuw goed, heeft de ondernemer zonder de integratieheffing een voordeel ten opzichte van de ondernemer die altijd

¹⁸⁹ O.a. Swinkels en Zuidersma, 'De Nederlandse btw-integratielevering: van heffen naar corrigeren?', WFR 2008/618, M.D.J. van der Wulp, 'Integratielevering: schaap in wolfskleren!', Tribuut 2009/3, C.M. Ettema, NDFR, 'Commentaar artikel 3.3 Wet OB 1968 Fictieve leveringen', paragraaf 3.2, D.J. Boswinkel en S. van Kreijl, 'Toen was de integratieheffing heel gewoon...', WFR 2010/616, R.N.G van der Paardt, 'De integratieheffing, integraal van toepassing?', WFR 2009/6832

vrijgestelde prestaties heeft verricht.¹⁹⁰ Op deze manier ontstaat een concurrentieverstoring door het belastingvoordeel dat wordt behaald. Ik ben van mening dat het daarom niet wenselijk is om artikel 3, lid 9 Wet OB in zijn totaliteit te schrappen.

6.2.2.2 De grondcomponent in zijn geheel afschaffen

Om te toetsen aan de wenselijkheid is mijns inziens de vraag of de grondcomponent in de maatstaf van heffing een bijdrage levert aan het voorkomen van concurrentieverstoringsen. In de praktijk gaat het vaak om gevallen waarin de grond al jaren in bezit is. Ik vraag me hierdoor af of de grond van invloed is als concurrentieverstorende factor. De Tweede Kamer heeft zich als volgt hierover uitgesproken¹⁹¹: *‘Aangezien echter is gebleken dat ook in de sfeer van het onroerend goed een achterwege laten van deze integratieheffing niet leidt tot de ernstige concurrentieverstoring waarvoor bij de invoering van de b.t.w. werd gevreesd, [...] Weliswaar zouden aan de bestaande zinsnede de woorden «waaronder grond is begrepen» 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 concurrentieverstoring te vergroten. Daarbij komt nog dat in gevallen waar in deze heffing plaatsvindt, de praktische uitvoering voor de belastingplichtigen en de belastingdienst veel problemen met zich brengt.’* Zoals duidelijk naar voren komt is de Tweede Kamer van mening dat de grondcomponent geen invloed heeft op het voorkomen van concurrentieverstoringsen. Echter ben ik van mening dat de grondcomponent wel een concurrentieverstorende rol kan spelen. Indien een vrijgesteld presterende ondernemer bij een projectontwikkelaar een stuk grond met een pand koopt, zal de projectontwikkelaar btw in rekening brengen over zowel het pand als ook de grond. Als de grondcomponent uit de maatstaf van heffing wordt gehaald bij de integratieheffing zal een vrijgesteld presterende ondernemer voordeliger uit zijn indien hij los een stuk grond aankoopt met overdrachtsbelasting en daar vervolgens een pand op laat vervaardigen. Daarom ben ik van mening dat indien de grondcomponent uit de maatstaf van heffing wordt gehaald, een vrijgesteld presterende ondernemer bij het aankopen van een los stuk grond met overdrachtsbelasting¹⁹² en hier vervolgens een pand op laat vervaardigen, een belastingvoordeel heeft ten opzichte van het geheel aan te kopen bij een projectontwikkelaar. Het tarief bij de overdrachtsbelasting is 6% en bij de omzetbelasting 19%. Het is dus voordeliger, indien de ondernemer geen recht op aftrek heeft, om de grond met overdrachtsbelasting aan te kopen. De

¹⁹⁰ Op grond van artikel 5a Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 vervalt de herzieningstermijn voor roerende goederen na 5 jaar. Indien het goed gebruikt wordt voor (meer) belaste prestaties in plaats van vrijgestelde prestaties hoeft er na een periode van 5 jaar niet opnieuw te worden herzien. Artikel 15, lid 4 Wet OB is niet van toepassing aangezien dit artikel betrekking heeft op de herrekening.

¹⁹¹ Wijzigingen van de Wet op de omzetbelasting, Nota n.a.v. het Eindverslag 20 oktober 1978, Kamerstukken II 1978/79, 14 887, nr. 8, p. 5.

¹⁹² Indien wordt voldaan aan de voorwaarden zoals genoemd in artikel 11, lid 4 Wet OB kwalificeert de grond als ‘bouwterrein’ en is derhalve belast met btw. Op grond van de samenloopvrijstelling, artikel 15, lid 1, onder a Wet op Belastingen van Rechtsverkeer, is de levering van een bouwterrein vrijgesteld van overdrachtsbelasting.

projectontwikkelaar zal namelijk over het totale bedrag btw in rekening brengen. Mijns inziens zal het schrappen van de grondcomponent, concurrentieverstorend werken. Bij de aankoop van een stuk grond inclusief een pand, ziet de grond meestal op 20-30% van het totale aankoopbedrag. Naar mijn mening is dit een groot deel waardoor het belastingvoordeel, dat valt te behalen indien de grondcomponent niet in de integratieheffing wordt betrokken, groot kan zijn. Mede hierdoor ben ik van mening dat de grondcomponent zeker een concurrentieverstorende invloed kan hebben indien deze niet in de integratieheffing wordt betrokken. Mijns inziens is de wetgever het ook niet eens met de Tweede Kamer anders had zij de grondcomponent niet in de wet geïmplementeerd. Dat de grondcomponent een budgettair voordeel voor de overheid met zich mee brengt, is naar mijns inziens niet van invloed. Ik ben dus van mening dat het wenselijk is de grondcomponent in de integratieheffing te betrekken, omdat deze mijns inziens het doel van de integratieheffing dient.

6.2.2.3 De grondcomponent, waar niet eerder aftrek van btw over is genoten, afschaffen

Zoals in hoofdstuk 4 al is behandeld zien verschillende auteurs de integratieheffing als een correctiemechanisme. Hierdoor zijn zij van mening dat grond, *waar niet eerder aftrek van voorbelasting over is genoten*, niet in de maatstaf van heffing thuis hoort. Zoals ik in hoofdstuk 4 uitgebreid uiteen heb gezet ben ik van mening dat de integratieheffing geen correctiemechanisme is maar een aanvullende heffing om de ongelijkheid die kan ontstaan tussen vrijgesteld presterende ondernemers weg te nemen. Daarnaast ben ik van mening dat, indien men stelt dat de grond, waar niet eerder aftrek van voorbelasting over is genoten, uit de integratieheffing moet worden gehaald, men nog verder terug dient te gaan en moet kijken of überhaupt wel btw op de grond zat ten tijde van de aankoop. Grond is namelijk pas belast met btw indien deze kwalificeert als bouwterrein. In de andere gevallen zal de levering van grond belast zijn met overdrachtsbelasting. Om als bouwterrein te kwalificeren moet worden voldaan aan de voorwaarden zoals die zijn opgenomen in artikel 11, lid 4 Wet OB. Er kan uitsluitend van een bouwterrein worden gesproken, indien het gaat om onbebouwde grond waarop handelingen zijn uitgevoerd met het oog op bebouwing van de grond. Deze handelingen kunnen bestaan uit het plaatsvinden van bewerkingen aan de grond, het treffen van voorzieningen die uitsluitend dienstbaar zijn aan de grond, voorzieningen in de omgeving van de grond of het verlenen van een omgevingsvergunning. In alle andere gevallen is de levering van grond belast met overdrachtsbelasting.

Wat gebeurt er nu met de maatstaf van heffing van de integratieheffing indien de grond wordt aangekocht met overdrachtsbelasting? Als slechts van de integratieheffing wordt uitgesloten grond, waar niet eerder aftrek van omzetbelasting over is genoten, wordt mijns inziens grond, die aangekocht is met overdrachtsbelasting, nog steeds in de integratieheffing betrokken. Door slechts de grondcomponent, waar niet eerder aftrek van btw over is genoten niet in de maatstaf van heffing te

betrekken is mijns inziens geen oplossing voor de discussie. In de praktijk zal de onzekerheid toenemen of grond, die aangekocht is met overdrachtsbelasting, wel in de maatstaf van heffing thuis hoort. Mijns inziens is hiermee de discussie omtrent deze bepaling verschoven naar grond die met overdrachtsbelasting is aangekocht.

6.2.3 De integratieheffing behouden in haar huidige vorm

Net als in de vorige paragrafen ben ik van mening dat de integratieheffing pas wenselijk is in haar huidige vorm indien het doel van de integratieheffing wordt behaald. Zoals uit 6.2.2 blijkt dragen mijns inziens alle componenten uit artikel 3, lid 9 Wet OB bij aan het voorkomen van concurrentieverstoringen. De integratieheffing is daarom mijns inziens wenselijk in haar huidige vorm.

Naast een interne levering kent de BTW Richtlijn ook een interne dienst¹⁹³. De Wet OB heeft deze geïmplementeerd in artikel 4, lid 3. Deze bepaling biedt de mogelijkheid diensten onder bezwarende titel gelijk te stellen, indien de interne handelingen van de ondernemer leidt tot concurrentieverstoringen. Net als bij de interne levering gaat het om ondernemers die, indien zij deze verrichtingen door andere ondernemers zouden laten doen, de belasting niet of niet geheel in aftrek kunnen brengen. De interne dienst geldt alleen bij aangewezen gevallen. In Nederland heeft tot nog toe geen enkele aanwijzing plaatsgevonden.¹⁹⁴ Volgens het Europese Parlement is aanwijzing van diensten alleen nodig als het om ernstige concurrentieverstoring gaat, zoals ook terugkomt in de letterlijke tekst van artikel 4, lid 3 Wet OB. Hier komt mijns inziens duidelijk het doel van de interne levering en dienst naar voren. Mijns inziens is deze namelijk hetzelfde; een aanvullende heffing dient plaats te vinden indien (ernstige) verstoringen van concurrentieverhoudingen optreden, wanneer een vrijgesteld presterende ondernemer een goed of dienst zelf vervaardigt en een andere vrijgesteld presterende ondernemer deze mogelijkheid niet heeft en daarom het goed of de dienst moet aankopen. Zoals ik in de vorige paragrafen heb aangetoond, ben ik van mening dat ieder component zoals deze nu in de wettekst vermeld staat, het doel van de integratieheffing dient. Ik ben van mening dat zonder deze componenten concurrentieverstoringen kunnen optreden, daarom acht ik de integratieheffing in haar huidige vorm gewenst.

6.3 Conclusie hoofdstuk 6

In dit hoofdstuk heb ik eerst onderzocht wat de bedoeling van de richtlijnbepler is geweest met betrekking tot artikel 18, onder a BTW Richtlijn. Aangezien er nauwelijks documentatie bestaat over

¹⁹³ Artikel 27 BTW Richtlijn

¹⁹⁴ Fiscale Encyclopedie de Vakstudie Omzetbelasting, 'Aantekening 71.3 Voorkomen van concurrentieverstoringen', commentaar op artikel 4 Wet OB 1968.

de totstandkoming van de bepaling ben ik de bedoeling gaan bekijken in het licht van de ratio van de omzetbelasting. Hierbij ben ik tot de conclusie gekomen dat de btw een algemene objectieve verbruiksbelasting is. Dit houdt naar mijn mening in dat de belasting zo min mogelijk dient te worden beïnvloed. Naar mijn mening kan het daarom niet de bedoeling van de richtlijnbepler zijn geweest speelruimte te creëren. Met betrekking tot de integratieheffing houdt dit mijns inziens in dat vervaardiging door een derde onder ter beschikking stelling van stoffen, waaronder ook grond, onder de bepaling valt. Daarnaast ben ik van mening dat het “nut” van de integratieheffing verwaarloosbaar is, indien de grondcomponent uit de maatstaf van heffing wordt gehaald. De integratieheffing wordt nagenoeg alleen toegepast bij de vervaardiging van onroerende goederen waarbij grond ter beschikking wordt gesteld. Indien de grondcomponent uit de heffing wordt gehaald, valt 80% van het totale budgettaire belang dat behaald wordt, weg. Naar mijn mening is dit zo'n groot verschil dat de richtlijnbepler expliciet een melding had gemaakt van de uitsluiting van de grondcomponent.

Dit alles bij elkaar past het naar mijn mening in de bedoeling van de richtlijnbepler artikel 3, lid 9 Wet OB in de wetgeving van kracht te laten zijn.

Nadat naar mijn mening artikel 3, lid 9 Wet OB in de bedoeling van de richtlijnbepler past, ben ik gaan onderzoeken of de integratieheffing in haar huidige vorm wel wenselijk is. Onder wenselijkheid versta ik dat het doel van de integratieheffing bereikt wordt. Het doel van de integratieheffing is het weghalen van een belastingvoordeel dat een vrijgesteld presterende ondernemer kan genieten indien hij een goed zelf vervaardigt ten opzichte van hetzelfde goed kant-en-klaar aan te kopen. Als eerste ben ik gaan kijken of het wenselijk is de integratieheffing in zijn totaliteit af te schaffen. Naar mijn mening bereikt de integratieheffing haar doel en acht ik het daarom niet wenselijk deze volledig af te schaffen.

Vervolgens ben ik gaan onderzoeken of het wenselijk is de integratieheffing aan te passen. Als eerste heb ik bij de aanpassing gekeken of de vervaardiging van roerende goederen door een derde onder ter beschikking stelling van stoffen, geschrapt moet worden zodat de integratieheffing alleen nog maar van toepassing is indien een ondernemer zelf goederen vervaardigt. Dit acht ik niet wenselijk aangezien concurrentieverstoring kan optreden, indien de ondernemer goederen heeft ingekocht in de periode waarin hij belaste prestaties verrichtte en deze goederen vervolgens laat vervaardigen in de periode dat hij vrijgestelde prestaties verrichtte. Op deze manier heeft deze ondernemer in eerste instantie recht op aftrek van btw genoten en ontstaat er een belastingvoordeel als het vervaardigen door derden onder ter beschikking stelling van stoffen niet meer in de integratieheffing wordt betrokken.¹⁹⁵

¹⁹⁵ Hiervan is slechts sprake indien de herzieningstermijn voor roerende goederen, 5 jaar, is verstreken.

Vervolgens ben ik gaan onderzoeken of het wenselijk is de grondcomponent in zijn geheel af te schaffen. In de parlementaire geschiedenis is duidelijk naar voren gekomen dat het achterwege laten van de grond in de maatstaf van heffing niet tot ernstige concurrentieverstorings leidt. Hier ben ik het echter niet mee eens. Indien een vrijgesteld presterende ondernemer zelf los een stuk grond met overdrachtsbelasting aankoopt en hier vervolgens een pand op laat vervaardigen, zal hij voordeliger uit zijn dan het geheel aankopen bij een projectontwikkelaar die wel btw over de grond rekent. Dit is een verschil van 19% btw ten opzichte van 6% overdrachtsbelasting en zodoende een belastingvoordeel van 13%. Het zal voorts dus voordeliger zijn voor een vrijgesteld presterende ondernemer om grond zelf aan te kopen met overdrachtsbelasting en hier een pand op te laten vervaardigen dan een pand op een stuk grond in zijn geheel aan te kopen. Ik acht het daarom wenselijk dat de grondcomponent in de maatstaf van heffing wordt betrokken.

Aanpassing kan mijns inziens als laatste geschieden door de grondcomponent, waar niet eerder aftrek van btw over is genoten, uit de bepaling te schrappen. Ik acht dit niet wenselijk omdat de grond die aangekocht is met overdrachtsbelasting mijns inziens wel in de heffing wordt betrokken en grond die is aangekocht met btw, waar geen aftrek over is genoten, niet. Op deze manier zal elke keer moeten worden nagegaan of de grond is aangekocht met btw of met overdrachtsbelasting. Naar mijn mening komt dit de vereenvoudiging niet ten goede en is dit niet wenselijk. Daarbij ontstaat ruimte voor misbruik en zullen vrijgesteld presterende ondernemers een belastingvoordeel behalen indien zij de grond met btw aankopen ten opzichte van ondernemers die de grond met overdrachtsbelasting aankopen. De eerst genoemde ondernemers worden immers niet in de integratieheffing betrokken met de grond terwijl de ondernemers die de grond met overdrachtsbelasting aankopen wel in de integratieheffing worden betrokken. Deze maatregel zou dus een concurrentieverstorend effect hebben, wat ik niet wenselijk acht.

Ik ben van mening dat het de bedoeling van de richtlijnbepler is geweest om vervaardiging door een derde onder terbeschikking stelling van stoffen, waaronder ook grond, in de integratieheffing te betrekken. Daarbij is de integratieheffing, naar mijn mening, in haar huidige vorm wenselijk omdat alle componenten die in de maatstaf van heffing zijn betrokken het doel van de integratieheffing dienen.

HOOFDSTUK 7 Samenvatting en conclusie

In deze scriptie heb ik onderzoek gedaan naar de problematiek rondom de integratieheffing zoals deze is opgenomen in de Wet OB. Vanuit de literatuur komt duidelijk naar voren dat er veel onvrede is omtrent deze bepaling. Volgens sommige auteurs kan de integratieheffing het beste volledig worden afgeschaft, terwijl anderen van mening zijn dat deze moet worden aangepast omdat de integratieheffing in strijd is met de Europese richtlijnen. In dit hoofdstuk zal ik een samenvatting geven van het onderzoek en tevens zal ik een conclusie trekken met betrekking tot de onderzoeksvraag zoals ik die in hoofdstuk 1 heb gesteld:

‘Is de integratieheffing, zoals opgenomen in de Wet op de omzetbelasting 1968, op grond van de inhoud en de ratio van de bepaling in strijd met de BTW Richtlijn en is het derhalve noodzakelijk en/of wenselijk de Nederlandse bepaling af te schaffen, aan te passen of te behouden in haar huidige vorm?’

De omzetbelasting is een algemene indirecte verbruiksbelasting die middels de BTW Richtlijn is geharmoniseerd. Door middel van het neutraliteitsbeginsel tracht de wetgever de concurrentievervalsingen, die kunnen ontstaan door het heffen van omzetbelasting, zo klein mogelijk te houden. Op grond van dit beginsel is de integratieheffing in de Wet OB opgenomen. Een vrijgesteld presterende ondernemer heeft geen recht op aftrek van voorbelasting waardoor een belastingvoordeel kan worden behaald, indien hij een nieuwe goed zelf vervaardigt. Doordat geen btw in rekening wordt gebracht over zijn arbeid zal het voor deze ondernemer voordeliger zijn een goed zelf te vervaardigen dan hetzelfde goed kant-en-klaar aan te kopen. Door de interne levering als een fictieve (belaste) levering te beschouwen wordt omzetbelasting geheven. De maatstaf van heffing is de aankoopprijs van een soortgelijk goed of, indien niet aanwezig, de kostprijs. Op deze manier is het belastingvoordeel minder groot.

Naar aanleiding van het arrest van de Gemeente Vlaardingen zijn prejudiciële vragen gesteld aan het Europese Hof van Justitie omtrent de strijdigheid van de integratieheffing zoals deze is opgenomen in de Wet OB. Hieraan voorafgaand waren de meningen van de Rechtbank 's-Gravenhage en het Hof 's-Gravenhage verdeeld. Rechtbank 's-Gravenhage is van mening dat er weliswaar tekstuele verschillen zijn tussen de regeling in de nationale wet en in de Zesde Richtlijn, maar dat dit geen strijdigheid oplevert. Hof 's-Gravenhage is van mening dat de integratieheffing in de nationale wet *deels* in strijd is met de Richtlijn. De Wet OB geeft volgens hun de integratieheffing een te ruim toepassingsbereik waardoor er in meer situaties een belastbaar feit optreedt dan bij de communautaire regeling is. Nadat de Staatssecretaris van Financiën beroep in cassatie heeft ingesteld, heeft de Hoge Raad twee prejudiciële vragen gesteld aan het Hof van Justitie EU met betrekking tot de reikwijdte van de integratieheffing onder de Wet OB.

Bij de eerste prejudiciële vraag stelt de Hoge Raad ter discussie of een in opdracht vervaardigd goed, onder terbeschikkingstelling van stoffen, in de heffing van btw mag worden betrokken. Deze zinsnede wordt in de Zesde Richtlijn niet (meer) genoemd. Bij de tweede prejudiciële vraag stelt de Hoge Raad ter discussie of de waarde van de eigen grond, waar niet eerder aftrek van btw over genoten is, in de heffing van btw mag worden betrokken. Per 11 juni 1997 is in artikel 3, lid 1, onderdeel h Wet OB de zinsnede '*waaronder grond is begrepen*' toegevoegd. Deze zinsnede komt in zijn geheel niet terug in de Richtlijn, waardoor de Hoge Raad zich afvraagt of de regeling onder de Wet OB een ruimer bereik heeft dan is toegestaan onder de Richtlijn.

Mijns inziens heeft de Hoge Raad de tweede prejudiciële vraag zeer ongelukkig geformuleerd. De Hoge Raad stelt alleen de strijdigheid van de integratieheffing ter discussie indien over de grond *niet eerder aftrek van btw is genoten*. Ik concludeer hieruit dat niet ter discussie staat of strijdigheid met de Zesde Richtlijn optreedt indien de grond met overdrachtsbelasting is aangekocht. En geldt dit ook in de situatie van een vrijgestelde levering? Doordat de vraag op deze wijze is gesteld kan het antwoord van het Hof van Justitie alleen betrekking hebben op een specifieke situatie waardoor er mijns inziens daarna nog steeds onduidelijkheden kunnen overblijven.

Ik acht het dan ook zeer opvallend dat Hof 's-Hertogenbosch al uitspraak heeft gedaan over de strijdigheid van de integratieheffing onder de Wet OB met de Richtlijn, terwijl deze discussie tegelijkertijd bij de Hoge Raad lag. Wellicht heeft Hof 's-Hertogenbosch dezelfde conclusie getrokken als ik en heeft zij al uitspraak gedaan omdat in het aanhangige arrest ter zake van de aankoop van de grond, overdrachtbelasting geheven was.

Naar aanleiding van het onderzoek naar de wetteksten en wetsgeschiedenis van de Europese richtlijnen en op grond van Europese jurisprudentie acht ik, de vervaardiging door een derde, onder ter beschikking stelling van stoffen in de maatstaf van heffing, niet in strijd met de BTW Richtlijn. Daarnaast is mijns inziens de toevoeging van de grondcomponent in de maatstaf van heffing naar aanleiding van dit onderzoek eveneens niet in strijd met de BTW Richtlijn.

Ik ben van mening dat artikel 18, onder a BTW Richtlijn de bedoeling heeft gehad om ook goederen die de opdrachtgever laat vervaardigen onder ter beschikking stelling van stoffen, te betrekking in de integratieheffing, omdat de letterlijke tekst van artikel 18, onder a BTW Richtlijn luidt: '*Een goed dat in het kader van zijn bedrijf is vervaardigd*'. Indien artikel 18, onder a BTW Richtlijn alleen zou zien op de vervaardiging door de ondernemer zelf had er mijns inziens moeten staan: '*een goed dat een ondernemer in het kader van zijn bedrijf heeft vervaardigd*'. Daarnaast is in het Van Dijk's Boekhuis B.V. arrest door het HvJ EU bepaald dat sprake is van vervaardiging indien

een opdrachtgever materialen, stoffen, voorwerpen enzovoort aan een opdrachtnemer verstrekt om daarvan een nieuw goed te maken. Vervaardiging is dus het maken van een nieuw goed door de opdrachtnemer van stoffen door de opdrachtgever. Ook op grond van artikel 21 BTW Richtlijn kan mijns inziens bevestiging worden gevonden dat de vervaardiging door een derde in lijn is met de BTW Richtlijn. Naar mijn mening valt een “intracommunautaire integratieheffing” onder het bereik van artikel 21 BTW Richtlijn: indien een (gedeeltelijk) vrijgesteld presterende ondernemer in een andere Lid-staat goederen vervaardigt waarna deze ondernemer vervolgens waarde laat toevoegen aan de ter beschikking gestelde goederen en deze tot slot laat overbrengen naar Nederland, zou er zonder artikel 21 BTW Richtlijn geen intracommunautaire verwerving plaatsvinden. Ter zake van de waardetoevoeging is geen eigendomsverandering opgetreden. In Nederland zou deze situatie een integratieheffing opleveren waardoor Nederland op grond van artikel 21 BTW Richtlijn (deze bepaling is geïmplementeerd in artikel 17a, lid 3 Wet OB) alsnog kan heffen. Artikel 21 BTW Richtlijn ziet op veredeling, waardoor mijns inziens artikel 18, onder a BTW Richtlijn op grond van bovenstaande ook ziet op goederen die ter beschikking worden gesteld door belastingplichtige maar door een derde worden vervaardigd.

In tegenstelling tot meerdere auteurs¹⁹⁶ ben ik van mening dat het gevoegde Europese arrest Gemeente Leusden en Holin groep geen strijdigheid oplevert tussen de Wet OB en de BTW Richtlijn. Zij zijn van mening dat de integratieheffing een correctie moet zijn op ten onrechte genoten aftrek en dat daarom grond, waarover geen aftrek van btw is genoten, niet in de integratieheffing kan worden betrokken. Ik ben echter van mening dat de integratieheffing niet dient als correctiemechanisme maar als aanvullende heffing om de ongelijkheid tussen ondernemers die vrijgesteld presteren en een goed zelf vervaardigen en ondernemers die vrijgesteld presteren en een goed kant-en-klaar aankopen, weg te nemen. Mijns inziens wordt hier onterecht een vergelijking getrokken tussen de integratieheffing en het nalaten van heffen wanneer een goed wordt overgebracht naar privé indien geen aftrek van voorbelasting is genoten. Op grond van het arrest Baksci komen doel en strekking van beide bepalingen mijns inziens niet overeen waardoor geen vergelijking kan worden getrokken.

Naar aanleiding van het onderzoek naar de wetteksten en wetsgeschiedenis van de andere Lid-staten acht ik, de vervaardiging door een derde, onder ter beschikking stelling van stoffen in de maatstaf van heffing, niet in strijd met de BTW Richtlijn, aangezien zij in elk geval handelen als

¹⁹⁶ O.a. J.J.P. Swinkels, H. Zuidema, ‘*De Nederlandse btw-integratielevering: van heffen naar corrigeren?*’, WFR 2008/618, M.D.J. van der Wulp, ‘*Integratielevering: schaaap in wolfskleren!*’, Tribuut 2009/3, C.M. Ettema, NDRF, ‘*Commentaar artikel 3.3 Wet OB 1968 Fictieve leveringen*’, paragraaf 3.2, D.J. Boswinkel en S. van Kreijl, ‘*Toen was de integratieheffing heel gewoon...*’, WFR 2010/616 en J.J.P. Swinkels, ‘*Ontwikkelingen inzake de BTW-integratieheffing*’, TFO 2009/131.

Nederland. Daarnaast is mijns inziens, de toevoeging van de grondcomponent in de maatstaf van heffing naar aanleiding van dit onderzoek eveneens niet in strijd met de BTW Richtlijn.

Vier van de vijf Lid-staten zijn van mening dat vervaardiging door een derde waarbij stoffen ter beschikking worden gesteld, onder het bereik van de integratieheffing dient te vallen. Slechts één Lid-staat is van mening dat de integratieheffing alleen van toepassing is indien de ondernemer de goederen zelf heeft vervaardigd. Op basis van dezelfde interpretatie van vijf van de zes Lid-staten trek ik de conclusie dat dit ook de bedoeling van de richtlijnbepler is. Twee van de zes Lid-staten hebben de grondcomponent expliciet toegevoegd in de integratieheffing. De overige vier Lid-staten geven hier geen enkele toelichting op. Aangezien deze ook niet expliciet wordt uitgesloten van de integratieheffing ben ik van mening dat er tevens geen strijdigheid met de BTW Richtlijn optreedt. Echter ben ik me er zeer van bewust dat het lastig is om een goede conclusie uit dit onderzoek te trekken, aangezien slechts 5 andere Lid-staten een integratieheffing in hun nationale wet hebben geïmplementeerd. Er kan enkel inzicht worden verkregen in hoe andere Lid-staten de reikwijdte van de integratieheffing interpreteren.

Ik ben van mening dat het de *bedoeling* van de richtlijnbepler is geweest de vervaardiging door een derde, onder ter beschikking stelling van stoffen (waaronder grond) in de integratieheffing te betrekken. De btw is een algemene objectieve verbruiksbelasting. Dit houdt naar mijn mening in dat de belasting zo min mogelijk beïnvloed moet worden. Ik ben daarom overtuigd van het feit dat het niet de bedoeling van de richtlijnbepler kan zijn geweest speelruimte te creëren. Met betrekking tot de integratieheffing houdt dit mijns inziens in dat vervaardiging door een derde onder ter beschikking stelling van stoffen, waaronder ook grond, onder de bepaling hoort te vallen. Daarnaast ben ik van mening dat de grondcomponent tevens in de heffing betrokken moet worden omdat de integratieheffing nagenoeg alleen wordt toegepast bij de vervaardiging van onroerende goederen waarbij grond ter beschikking wordt gesteld. Indien de grondcomponent uit de heffing wordt gehaald valt 80% van het totale budgettaire belang dat behaald wordt met de integratieheffing weg. Naar mijn mening is dit zo'n groot verschil dat de richtlijnbepler expliciet een melding had gemaakt van de uitsluiting van de grondcomponent indien dit niet de bedoeling zou zijn geweest.

Ik ben van mening dat de integratieheffing in haar huidige vorm *wenselijk* is. Ik acht de vorm wenselijk, indien het doel van de integratieheffing bereikt wordt. Het doel van de integratieheffing is het weghalen van een belastingvoordeel die een vrijgesteld presterende ondernemer kan genieten indien hij een goed zelf vervaardigd ten opzichte van hetzelfde goed kant-en-klaar aan te kopen. Naar mijn mening kunnen er concurrentievervalsingen ontstaan indien de vervaardiging door een derde uit de bepaling wordt geschrapt. Tevens ben ik van mening dat de grondcomponent in de maatstaf van

heffing ook zorgt voor meer neutraliteit binnen de btw. Hierdoor wordt namelijk het belastingvoordeel weggehaald indien een ondernemer een stuk grond met overdrachtsbelasting aankoopt en hier vervolgens een pand op laat bouwen in plaats van de grond inclusief het pand in zijn totaliteit aan te kopen. Waarbij in de eerste situatie 6% belasting over de grond wordt geheven en over de vervaardiging van het pand 19% belasting, terwijl in de tweede situatie over het totaal 19% belasting zal worden geheven. Hierdoor zal ter zake van de grond een belastingvoordeel van 13% ontstaan.

Naar aanleiding van dit onderzoek concludeer ik dat de Nederlandse integratieheffing niet in strijd is met de BTW Richtlijn. Tevens ben ik van mening dat de huidige vorm wenselijk is omdat deze het doel van de integratieheffing dient. Ik zie dan ook geen noodzaak de integratieheffing, zoals deze is opgenomen in de Wet OB aan te passen dan wel af te schaffen.

Literatuurlijst

Artikelen

- Boswinkel, D.J. en van Kreijl, S., 'Toen was de integratieheffing heel gewoon...', WFR 2010/616
- Dongen van, A., 'Reikwijdte van de integratielevering in de Btw-richtlijn', NTFR Beschouwingen 2009/43
- Kogels, H.A., 'De omzetbelasting – van tijdelijke crisismaatregel tot structurele topscoorder', MBB 2006/05
- Koks, A.M.A. en Elsen van den, E.H., 'Integratieheffing volgens Hof 's-Gravenhage in strijd met EG-recht', BTW-bulletin 2009/7/8
- Loon van, M.H.G., 'De integratieheffing ontleed', Europese Fiscale Studies 2005
- Nieuwenhuizen, W.A.P., Commentaar op het Belastingplan 2007, NTFR 2006/1331
- Nieuwenhuizen, W.A.P., 'De Btw-integratieheffing onbegrijpelijk? Afschaffen dan maar!', Belastingbrief 2008/08
- Nieuwenhuizen, W.A.P., 'Niets is wat het lijkt: de btw-integratieheffing bestaat niet meer!', Tribuut 2009/04
- Paardt, van der, R.N.G. 'De integratieheffing, integraal toepasbaar?', WFR 2009/1338
- Ploeger, L.F., 'Het verbruik in de omzetbelasting', WFR 1972/5109 en 5110
- Swinkels, J.J.P., 'Ontwikkelingen inzake de BTW-integratieheffing', TFO 2009/131
- Swinkels, J.J.P., Zuidema, H., 'De Nederlandse btw-integratielevering: van heffen naar corrigeren?', WFR 2008/618
- Tiggelman, J., 'Opbouw van de OB wetgeving', WFR 1955/71
- Wulp van der, M.D.J., 'Integratielevering: schaaap in wolfskleren!', Tribuut 2009/3

Boeken

- Bijl, D.B. 'De heffing van de omzetbelasting ten aanzien van onroerend goed', Kluwer, Deventer 1990
- Braun, K.M., 'Aftrek van voorbelasting in de BTW', Kluwer, Deventer 2002
- Dongen van, A., 'De harmonisatie van de Btw', Sdu Fiscale en Financiële Uitgevers, Amersfoort 2007
- Hilten van, M.E., 'Over de neutraliteit van de omzetbelasting en het hellend vlak van de uitzonderingen', Kluwer, Deventer 2010
- Hilten van, M.E., Kesteren van, H.W.M., 'Omzetbelasting', Kluwer, Deventer 2007
- Vervloed, J.L.M.J. en Bod, W.B., 'Wegwijs in de BTW', Koninklijke Vermande 1999, Zevende druk

Europese Richtlijnen

- Tweede richtlijn, Richtlijn van de Raad van 11 april 1967, nr. 67/228/EEG, PbEG 1967
- Zesde richtlijn, Richtlijn van de Raad van 17 mei 1977, nr. 77/388/EEG, PbEG 1977, L 145
- Btw-richtlijn van de Raad van 28 november 2006, nr. 2006/112/EG, V-N 2007/3.6.1
- Proposal for a sixth Council Directive on the harmonization of Member States concerning turnover taxes, COM 73/950, 20 juni 1973
- Toelichting bij het Voorstel voor een Zesde Richtlijn, COM/1973/950/FINAL, Publicatieblad EG 5 oktober 1973, nummer C80
- Verdrag van Rome tot oprichting van de Europese Economische Gemeenschap (EEGVerdrag), 25 maart 1957, Trb. 1957, 91
- Verdrag betreffende de Europese Unie, 29 juli 1992, Publicatieblad nr. C 191

Jurisprudentie

- Rechtbank 's-Gravenhage 18 juli 2008, nr. AWB 06/7296 en nr. AWB 07/663
- Rechtbank Breda 16 september 2009, nr. AWB 08/545
- Gerechtshof 's-Gravenhage 26 juni 2006, nrs. 08/00332 en 08/00334
- Gerechtshof 's-Hertogenbosch 24 september 2010, nr. 09/00565
- Hoge Raad 4 mei 1977, nr. 18 233
- Hoge Raad 17 december 1986, nr. 23 578
- Hoge Raad 17 juni 1987, nr. 23 782 Hoge Raad 13 september 1995, nr. 30466
- Hoge Raad 7 juni 2000, nr. 35 388.
- Hoge Raad 20 december 2000, nr. 35 975
- Hoge Raad 13 mei 2011, nr. 09/03108
- Hof van Justitie EU 14 mei 1985, nr. 139/84 (Van Dijk's Boekhuis)
- Hof van Justitie EU 6 mei 1992, nr. C-20/91 (P. de Jong)
- Hof van Justitie EU 8 maart 2001, nr. C-415/98 (Laszlo Baksci)
- Hof van Justitie EU 29 april 2004, nr. C-487/01 en C-7/02 (Gemeente Leusden & Holin Groep BV)
- Hof van Justitie EU 14 juli 2005, nr. C-434/03 (Charles en Charles-Tijmens)
- Hof van Justitie EU 30 maart 2006, nr. C-184/04 (Uudenkaupungin Kaupunki)
- Hof van Justitie EU 14 september 2006, nr. C-72/05 (Wollny, Jörg & Stefanie)

Kamerstukken

- Wet op de Omzetbelasting, MvT, Kamerstukken 1967/68, 9324, nr. 3

- Wijzigingen van de Wet op de omzetbelasting, Kamerstukken II 1977/78, 14 887, nr. 2
- Wijzigingen van de Wet op de omzetbelasting, Kamerstukken II 1977/78, 14 887, nr. 3
- Wijzigingen van de Wet op de Omzetbelasting, Kamerstukken II 1978/79, 14 887, nr. 8
- Wijzigingen van de Wet op de Omzetbelasting, Kamerstukken II 1978/79, 14 887, nr. 18
- Wijzigingen van de Wet op de Omzetbelasting, Kamerstukken II 1992/93, 22 712, nr. 8
- Wijzigingen van de Wet op de omzetbelasting, Kamerstukken II 2006/07, 30 804, nr. 3
- Wijzigingen van de Wet op de Omzetbelasting, Kamerstukken II 2009/10, 32 128, nr. 16

Online Bronnen

- Cursus Belastingrecht, Omzetbelasting, Kluwer Portal
- Ettema, C.M., NDFR, ‘Commentaar artikel 3.3 Wet OB 1968 Fictieve leveringen’
- Fiscale Encyclopedie de Vakstudie Omzetbelasting
- Fisconetplus Versie 3.1.7.
- Terra, B. en Kajus, J., ‘Commentary – A Guide to the Recast VAT Directive’, IBFD

Overige Bronnen

- Conclusie A-G van Hilten 3 mei 2010, nr. 09/03109
- Alvarez-Le Mentec, V., ‘France – Value Added Taxation – Topical Analyses’, IBFD 2012
- Caballero, M.A.G., Braz, M. and Berckmoes, B., ‘Portugal – Value Added Taxation – Topical Analyses’, IBFD 2012
- Guilluy, M., Wersand, F., and Bronzi, J., ‘Luxembourg – Value Added Taxation – Topical Analyses’, IBFD 2012
- Hultin, H. and Lindblad, M., ‘Sweden – Value Added Taxation – Topical Analyses’, IBFD 2012
- Martin, J., Reyer Folgado, R., Gazquez Lopez, C. and Bermundo Conde, S., ‘Spain – Value Added Taxation – Topical Analyses’, IBFD 2012
- Taipalus, P., ‘Finland – Value Added Taxation – Topical Analyses’, IBFD 2012
- Tomíček, M., ‘Czech Republic – Value Added Taxation – Topical Analyses’, IBFD 2012
- Vassalakis, G., Merkouri, N., Anastasiadis, T., and Tountas, M.N., ‘Greece – Value Added Taxation – Topical Analyses’, IBFD 2012