

De integratieheffing



Van alle heffingen in de btw is de integratieheffing waarschijnlijk wel de meest becommentarieerde heffing. Deze heffing wordt door veel ondernemers als onterecht en onredelijk ervaren.

CAROLA VAN VILSTEREN

Integratieheffing vindt plaats als een ondernemer een goed vervaardigt of een goed aan zich laat opleveren en dat goed vervolgens gaat gebruiken voor (deels) vrijgestelde prestaties. Denk hierbij aan: vrijgestelde verhuur of gebruik door een huisarts, tandarts, fysiotherapeut, kinderopvang, uitvaaronder-

neming, assurantietussenpersoon en dergelijke. In Nederland is de integratieheffing ingevoerd om concurrentievervalsing te voorkomen tussen de btw-vrijgestelde ondernemers die een gebouw met ondergrond kant-en-klaar kopen met 19% btw over de volle koopsom en de btw-vrijgestelde ondernemers die een

gebouw realiseren op eigen grond. Het argument dat de heffing concurrentievervalsing tegen moet gaan, is moeilijk uit te leggen. Op 26 juni jongstleden heeft het Gerechtshof in Den Haag een uitspraak gedaan en geoordeeld dat de Nederlandse integratieheffing in strijd is met de Europese btw-richtlijn. De integratieheffing komt per saldo neer op 19% van de grondwaarde en aangezien de grondwaarde in de praktijk meestal fors is, vormt de integratieheffing een belangrijke inkomstenbron voor de schatkist. Een strop dus voor de belastingdienst en een voordeel voor alle ondernemers die vrijgestelde prestaties verrichten en die vastgoed bouwen op eigen grond. De staatssecretaris van Financiën is natuurlijk tegen ▣

deze uitspraak in cassatie gegaan. Totdat de Hoge Raad over deze zaak heeft geoordeeld, al dan niet na het stellen van prejudiciële vragen aan het Europese Hof van Justitie, blijft de onduidelijkheid bestaan over de integratieheffing en bijbehorende maatstaf van heffing. Het is dan ook verstandig om bezwaar te maken tegen de integratieheffing waarbij verwezen kan worden naar de uitspraken van het Gerechtshof in Den Haag.

Integratieheffing nader toegelicht

In de bovengenoemde casus gaat het over nieuwbouw en de heffing over de grondwaarde. Maar in welke gevallen kunt u tegen de integratie aanlopen?

In de Nederlandse praktijk wordt bij zelf voorgebrachte goederen door een ondernemer die vrijgestelde prestaties verricht ter zake van het voortbrengen van dat goed in eerste instantie volledige aftrek toegestaan van de in rekening gebrachte btw. Vervolgens is bij ingebruikname btw verschuldigd over de totale voortbrengingskosten. Tot deze kosten wordt ook gerekend de ter beschikking gestelde grond en andere kosten die zonder btw zijn betrokken.

Dit betekent dat integratieheffing aan de orde kan zijn bij nieuwbouw op eigen grond, maar ook bij het verbouwen van een bestaand pand. Denk aan: het verbouwen van een kerk naar een fysiotherapiepraktijk of van een botenloods naar een tandartsenpraktijk.

Het gevolg van de integratieheffing is dus dat btw is verschuldigd over grond of pand die men al lang in bezit had of heeft aangekocht zonder btw.

Is het op deze wijze bepalen van de heffing juist of moet de heffing meer worden gezien als een correctie van de, naar achteraf blijkt, ten onrechte in aftrek gebrachte btw? De ondernemer kan in bepaalde situaties een pand bouwen om dit te gaan gebruiken voor belaste activiteiten. Door omstandigheden wijzigt het beoogde belaste gebruik in vrijgesteld gebruik. De btw die gedurende de bouw is opgekomen, is dan ten onrechte in aftrek gebracht en kan op grond van deze heffing worden gecorrigeerd. Heffing over eigen grond of andere kosten die zonder btw zijn afgenomen kan dan achterwege blijven.

Zoals aangegeven heeft Hof Den Haag inmiddels beslist dat met het toepassen van de integratieheffing zoals die in Nederland wordt toegepast een ruimere werking wordt gegeven dan de Richtlijn toestaat. Het Hof is dan ook van mening dat slechts een correctie hoeft worden gemaakt voor zover de voorbelasting in aftrek is gebracht.

Integratieheffing en het voorkomen van integratieheffing

De integratieheffing is, zoals aangegeven, ingevoerd om concurrentievervalsing te voorkomen. Een vrijgestelde ondernemer die zelf iets vervaardigt, is per definitie een stuk goedkoper uit dan een vrijgestelde ondernemer die kant-en-klaar op de vrije markt koopt. Als een vrijgestelde ondernemer ervoor kiest om een nieuw pand aan te kopen van een projectontwikkelaar dan zijn er verschillende partijen bij betrokken en deze partijen willen allemaal iets verdienen. Als de ondernemer daarentegen zelf bouwt of opdracht geeft aan een aannemer om te bouwen dan zal hij goedkoper uit zijn. Tevens zal de btw-druk lager zijn. De integratieheffing is namelijk ook verschuldigd als de ondernemer een ander laat vervaardigen, maar daarvoor wel stoffen ter beschikking stelt (waaronder grond is begrepen). Kort samengevat komt het er op neer dat een vrijgestelde ondernemer die een pand laat bouwen op grond die hij reeds in eigendom had tegen de integratieheffing aanloopt op het moment dat hij het pand in gebruik neemt voor vrijgestelde doeleinden. Per saldo komt de heffing meestal neer op 19% van de grondwaarde. Aangezien de grondwaarde in de praktijk vaak fors is, vormt de integratieheffing een belangrijke inkomstenbron voor de schatkist.

Zoals aangegeven kan in sommige situaties ook een ingrijpende verbouwing leiden tot een integratieheffing. De verbouwing resulteert dan in de vervaardiging van een nieuw pand. Met andere woorden door de verbouwing ontstaat een pand dat tevoren niet bestond. Voor de beoordeling of een verbouwing leidt tot een vervaardiging, kunnen wijzigingen in uiterlijk en/of functie als criteria gelden. Leidt een verbouwing tot een nieuw vervaardigd pand en wordt dat pand vervolgens in gebruik genomen voor vrijgestelde prestaties, dan doet zich ook hier een integratieheffing voor.

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

Alle btw kan voorafgaand aan de integratieheffing (die bijvoorbeeld de aannemer op de bouwtermijnen in rekening brengt) worden afgetrokken. De integratie-btw wordt op het moment dat het pand in gebruik genomen wordt, verschuldigd over:

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

Aangezien soortgelijke onroerende zaken in de praktijk niet zo vaak voorkomen, wordt de integratieheffing meestal over alle voortbrengingskosten berekend. Tot de voortbrengingskosten behoort ook de waarde van de grond die de ondernemer reeds in eigendom had. Hierbij maakt het niet uit of de grond was aangekocht met of zonder btw! Als de grond is aangekocht zonder btw proberen we in de praktijk de grondwaarde te drukken.

Verder speelt integratieheffing alleen bij de eerste ingebruikname van een pand. Er is geen sprake van integratieheffing als het pand bij eerste ingebruikname gebruikt wordt voor belaste prestaties en pas later ook voor vrijgestelde prestaties. Met andere woorden: de integratie kan worden voorkomen door het pand eerst in gebruik te nemen en pas later, bij voorkeur in het boekjaar volgend op het boekjaar van de eerste ingebruikname, te gaan gebruiken voor vrijgestelde prestaties. De genoten aftrek op de bouw wordt dan jaarlijks voor 10% herzien. Bij verbouwingen gaat de discussie vaak over de vraag of al dan niet sprake is van een nieuw vervaardigd pand. Bij twijfel verdient het aanbeveling om vooraf met de belastingdienst overeen te komen dat (geen) sprake is van vervaardiging. Dat voorkomt, bij vrijgesteld gebruik, een onverwachte integratieheffing.

Voor wie geldt de integratieheffing?

Naast ondernemers die uitsluitend vrijgestelde prestaties verrichten zoals banken, kinderopvang, onderwijsinstellingen, uitvaartondernemingen en huis-



VOORBEELD

Een huisarts laat op eigen grond een nieuw praktijkpand bouwen. De aanneemsom bedraagt € 350.000 + € 66.500 btw. De waarde van de grond bedraagt € 100.000. Ten tijde van de bouw mag de huisarts alle btw die de aannemer in rekening brengt, aftrekken. Maar omdat het pand vrijgesteld van btw verhuurd gaat worden, wordt op het tijdstip van ingebruikname van het pand de integratieheffing verschuldigd:

Bouwkosten	€ 350.000
Waarde grond	€ 100.000
Maatstaf	€ 450.000

De integratieheffing bedraagt dus € 450.000 x 19% = € 85.500. Het gevolg van de integratieheffing is dus in dit voorbeeld dat btw is verschuldigd over de waarde van de grond.

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

Uitspraak Gerechtshof Den Haag

Volgens twee gemeenten is de Nederlandse integratieheffing in strijd met de Europese btw-richtlijn. Deze gemeenten hebben een beroepsprocedure tegen de integratieheffing gestart waarin recentelijk uitspraak is gedaan door Hof Den Haag. Volgens deze gemeenten is de inte-

gratieheffing niet bedoeld om concurrentievervalsing te voorkomen, maar enkel om ten onrechte teruggevraagde btw terug te betalen. De gemeenten zijn door het Gerechtshof in het gelijk gesteld. Het Gerechtshof is van mening dat de Nederlandse wet inderdaad in strijd is met de Europese btw-richtlijn. Voor alle btw-vrijgestelde ondernemers die vastgoed bouwen op eigen grond of een bestaand pand ingrijpend verbouwen, heeft deze uitspraak gevolgen. De uitspraak betekent namelijk een enorme lastenverlichting. Maar de staatssecretaris is tegen de uitspraak in cassatie gegaan en het is nu afwachten wat de Hoge Raad, al dan niet na het stellen van prejudiciële vragen aan het Europese Hof van Justitie, beslist. Tot het moment dat er meer duidelijkheid bestaat, is het verstandig om bezwaar te maken tegen de integratieheffing zodat alle rechten worden behouden.

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

vedaa[®] NOVAA

Carola van Vilsteren verzorgt voor de Vedaa onderstaande cursussen (ga voor meer informatie naar www.vedaa.nl):

Btw en de margeregeling

28 september in Amsterdam

Btw en buitenland

30 september in Amersfoort

Btw en werken met werknemers uit Oost-Europa

1 oktober in Amersfoort

Seminar actualiteiten btw

2 oktober in Houten

Conclusie

Door de uitspraak van het Gerechtshof Den Haag dreigt de belastingdienst een belangrijk middel om btw te heffen kwijt te raken. Voor alle btw-vrijgestelde ondernemers die vastgoed bouwen op eigen grond of een bestaand pand ingrijpend verbouwen, is de uitspraak een enorme lastenverlichting.

Voorlopig is er op dit punt echter nog onduidelijkheid aangezien de staatssecretaris van Financiën in cassatie is gegaan bij de Hoge Raad. Totdat de Hoge Raad uitspraak heeft gedaan, zal de onduidelijkheid blijven. Het is overigens niet uitgesloten dat de Hoge Raad besluit tot het stellen van prejudiciële vragen aan het Europese Hof van Justitie aangezien het volgens het Gerechtshof in Den Haag om een vermeende strijdigheid met de Europese btw-wetgeving gaat. Het is dan ook goed om te bepalen welke handelswijze verstandig is. Gedurende de bouw geen btw in aftrek brengen voor zover sprake is van vrijgesteld gebruik van het te bouwen pand om vervolgens bij ingebruikname bezwaar te maken tegen de heffing die wordt bepaald over de onbelaste kosten en grond. Of is het in verband met de financiering aantrekkelijk om de volledige btw wel in aftrek te brengen om vervolgens de heffing in aangifte op te nemen en bezwaar te maken tegen de eigen aangifte. Bij het maken van bezwaar kan een beroep worden gedaan op de door de Hoge Raad gestelde vragen, maar zeker ook op de uitspraken van Gerechtshof Den Haag. Bij de integratieheffing is het dus altijd aan te raden bezwaar te maken en uw btw-adviseur te raadplegen. ■