



De btw-behandeling van grond onder de integratielevering

Wenselijk met het oog op de fiscale neutraliteit?

Naam: R.F. Brouwer

Adres:

Telefoonnummer:

Universiteit: Tilburg University

Studierichting: Master Fiscale Economie

Accent: Indirect belastingen

Administratienummer:

Datum: 18 juni 2013

Hoogleraar: Prof. dr. H.W.M. van Kesteren

Begeleider: E.G. Bakker LL.M.

Voorwoord

Deze Masterscriptie vormt de afsluiting van mijn studie Fiscale Economie. In 2008 ben ik begonnen aan de studie Bedrijfseconomie, maar na een jaar kwam ik er achter dat mijn voorkeur uitging naar een economische studie met een juridisch tintje. Ik koos voor de studie Fiscale Economie. Na het behalen van mijn Bachelor of Science, heb ik voor de Master 'Indirect Tax' gekozen.

Het schrijven van mijn scriptie heb ik als een leerzame periode ervaren. Tijdens deze periode heb ik bij Deloitte op de btw-afdeling in Eindhoven een werkstudentschap gelopen en daar ook gedeeltelijk mijn scriptie geschreven. Mijn dank gaat daarom uit naar mijn begeleider bij Deloitte, Sjef de Wit. Verder wil ik mijn scriptiebegeleider van Tilburg University, Esther Bakker, bedanken voor de goede begeleiding en leuke & gezellige bijeenkomsten.

Als laatste wil ik mijn ouders en broertje bedanken voor hun vertrouwen in mij en mijn studie.

Tilburg, 18 juni 2013

Riëlle Brouwer

Inhoudsopgave

| | |
|---|----|
| Lijst van afkortingen..... | 5 |
| 1 Inleiding..... | 6 |
| 1.1 Aanleiding van het onderzoek..... | 6 |
| 1.2 Probleemstelling..... | 7 |
| 1.3 Doelstelling van het onderzoek..... | 7 |
| 1.4 Plan van aanpak..... | 7 |
| 2 Theoretisch kader: Plaats van de integratielevering in de btw..... | 9 |
| 2.1 Inleiding..... | 9 |
| 2.2 Belastingplichtige..... | 9 |
| 2.3 Belastbare handelingen..... | 9 |
| 2.3.1 Algemeen..... | 9 |
| 2.3.2 Levering van goederen..... | 10 |
| 2.3.2.1 Algemeen..... | 10 |
| 2.3.2.2 De overdracht van de macht om als eigenaar over een goed te beschikken..... | 10 |
| 2.3.2.3 Oplevering..... | 10 |
| 2.3.2.4 Integratielevering..... | 11 |
| 2.3.3 Bezwarende titel..... | 12 |
| 2.4 Plaats van levering..... | 12 |
| 2.5 Maatstaf van heffing..... | 12 |
| 2.6 Vrijstellingen..... | 13 |
| 2.6.1 Algemeen..... | 13 |
| 2.6.2 Levering van onroerende zaken..... | 13 |
| 2.6.2.1 De levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het erbij behorende terrein vóór, op of uiterlijk twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikname..... | 13 |
| 2.6.2.2 Levering van een bouwterrein..... | 14 |
| 2.6.3 Verhuur van onroerende zaken..... | 14 |
| 2.7 Verschuldigdheid..... | 15 |
| 2.8 Aftrek van voorbelasting..... | 15 |
| 2.9 Tussenconclusie: beoordelingskader..... | 16 |
| 3 Vervaardiging..... | 17 |
| 3.1 Inleiding..... | 17 |
| 3.2 Jurisprudentie van het Hof van Justitie..... | 17 |
| 3.2.1 HvJ 14 mei 1985, C-139/84, Van Dijk's Boekhuis..... | 17 |
| 3.2.2 Beschikking Jaspers..... | 18 |
| 3.3 Nederlandse jurisprudentie..... | 18 |

| | |
|---|----|
| 3.3.1 Ingrijpende verbouwingen..... | 18 |
| 3.3.2 In wezen nieuwbouw..... | 19 |
| 3.4 Conclusie..... | 20 |
| 4 Integratielevering..... | 21 |
| 4.1 Inleiding | 21 |
| 4.2 Ratio van de integratielevering..... | 21 |
| 4.3 De reikwijdte van de integratielevering | 23 |
| 4.3.1 Algemeen..... | 23 |
| 4.3.2 Vervaardiging van een nieuw goed..... | 23 |
| 4.3.3 Bestemmen voor niet-aftrekgerechtigde bedrijfsdoeleinden | 24 |
| 4.3.4 Gelijkstelling met vervaardigde goederen ex. artikel 3, negende lid Wet OB..... | 24 |
| 4.4 Maatstaf van heffing bij de integratielevering..... | 25 |
| 4.4.1 Algemeen..... | 25 |
| 4.4.2 Aanschaffingskosten en voortbrengingskosten..... | 25 |
| 4.4.2.1 Aanschaffingskosten van soortgelijke goederen | 25 |
| 4.4.2.2 Voortbrengingskosten..... | 26 |
| 4.4.3 Aansluiten bij waarde in het economische verkeer? | 27 |
| 4.5 Aftrek van integratieheffings-btw..... | 27 |
| 4.6 Conclusie..... | 28 |
| 5 HvJ 8 november 2012, C-299/11, Gemeente Vlaardingen | 29 |
| 5.1 Inleiding | 29 |
| 5.2 Het arrest: Gemeente Vlaardingen..... | 29 |
| 5.2.1 Hoofdgeding en prejudiciële vraag | 29 |
| 5.2.2 Het oordeel van Hof van Justitie..... | 30 |
| 5.3 Vervaardiging van een kunstgrasveld | 30 |
| 5.3.1 Inleiding eerste deelvraag..... | 30 |
| 5.3.2 Nederlandse integratieheffing | 30 |
| 5.3.2.1 Bewerkingen aan de grond..... | 30 |
| 5.3.2.2 Vervaardiging..... | 31 |
| 5.3.3 Btw-richtlijn..... | 32 |
| 5.4 Maatstaf van heffing | 32 |
| 5.4.1 Inleiding tweede deelvraag..... | 32 |
| 5.4.2 Reikwijdte maatstaf van heffing volgens het Hof van Justitie..... | 32 |
| 5.4.3 Invulling van de maatstaf van heffing | 33 |
| 5.4.3.1 Algemeen..... | 33 |
| 5.4.3.2 ‘reeds btw over die waarde had betaald’ | 34 |

| | |
|---|----|
| 5.4.3.3 ‘voor zover ... over die waarde’ | 35 |
| 5.4.4 Tussenconclusie | 36 |
| 5.5 Btw-kwalificatie van een kunstgrasveld | 36 |
| 5.5.1 Inleiding laatste deelvraag | 36 |
| 5.5.2 Kunstgrasveld, bebouwd of bouwterrein? | 37 |
| 5.6 Gevolgen voor de praktijk van het arrest Gemeente Vlaardingen | 38 |
| 5.7 Conclusie..... | 39 |
| 6 Toetsing aan het neutraliteitsbeginsel..... | 40 |
| 6.1 Inleiding | 40 |
| 6.2 Neutraliteitsbeginsel | 40 |
| 6.3 Toetsing aan het neutraliteitsbeginsel | 41 |
| 6.4 Conclusie..... | 41 |
| 7 Conclusie | 42 |
| Literatuurlijst..... | 44 |
| Boeken & Artikelen..... | 44 |
| Overige | 45 |
| Jurisprudentielijst | 46 |
| Hof van Justitie..... | 46 |
| Hoge Raad..... | 46 |
| Gerechtshoven..... | 47 |
| Rechtbanken..... | 47 |
| Conclusies | 47 |
| Besluiten & Kamerstukken | 48 |
| Besluiten | 48 |
| Kamerstukken | 48 |

Lijst van afkortingen

| | |
|------------------|--|
| A-G | Advocaat-Generaal |
| Art. | Artikel |
| BNB | Beslissingen in Belastingzaken Nederlandse Belastingrechtspraak |
| Btw-richtlijn | Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over toegevoegde waarde |
| EG | Europese Gemeenschappen |
| EU | Europese Unie |
| Hof | Gerechtshof |
| HvJ | Hof van Justitie |
| HvJ EG | Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen te Luxemburg |
| HvJ EU | Hof van Justitie van de Europese Unie |
| HR | Hoge Raad der Nederlanden |
| jo. | juncto |
| MvT | Memorie van Toelichting |
| nr. | nummer |
| NTFR | Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht |
| r.o. | rechtsoverweging |
| Tweede richtlijn | Tweede richtlijn betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting 67/228/EEG |
| V-N | Vakstudie Nieuws |
| Wet OB | Wet op de Omzetbelasting 1968 |
| WFR | Weekblad Fiscaal Recht |
| Zesde Richtlijn | Zesde Richtlijn van 17 mei 1977 betreffende harmonisatie van de wetgeving der Lid-Staten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (77/388/EEG) |

1 Inleiding

1.1 Aanleiding van het onderzoek

Het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: HvJ) heeft op 8 november 2012 uitspraak gedaan in zaak C-299/11: *Gemeente Vlaardingen*.¹ In dit arrest stond de Nederlandse integratielevering² centraal en met name de btw-behandeling van het bestanddeel grond onder de integratielevering.³

De casus in deze zaak is als volgt. De gemeente Vlaardingen heeft sportvelden in eigendom en verhuurt deze velden aan sportverenigingen, zonder btw. Zij laat door een aannemer de natuurgrasvelden vervangen door kunstgrasvelden. Na de oplevering verhuurt de gemeente haar sportvelden weer aan dezelfde sportverenigingen, zonder btw. Uitgaande van de vrijgestelde verhuur, volstond de gemeente met het niet in aftrek brengen van de btw die drukte op de aanleg van de kunstgrasvelden. De inspecteur stelde zich echter op het standpunt dat de gemeente, bij ingebruikneming van de nieuwe kunstgrasvelden voor de vrijgestelde verhuur, de integratieheffing was verschuldigd en legde een naheffingsaanslag op. De Hoge Raad oordeelt dat de inspecteur de waarde van de grond mede heeft gerekend tot de maatstaf van heffing van de velden. Volgens de Hoge Raad heeft dit mogelijk een dubbele heffing tot gevolg. Er wordt per saldo btw geheven over de waarde van de oude natuurgrasvelden van de gemeente, die reeds lang bij haar voor vrijgestelde prestaties in gebruik waren. De Hoge Raad heeft een prejudiciële vraag in deze zaak gesteld.

Het HvJ oordeelt dat de Nederlandse integratieheffing als zodanig niet in strijd is met het EU-recht. Ook indien een belastingplichtige zijn velden, die hij door een derde heeft laten vervaardigen onder terbeschikkingstelling van stoffen, bestemt voor een economische activiteit die voor de omzetbelasting is vrijgesteld, is de integratieheffing van toepassing. Voor de maatstaf van heffing kan een lidstaat de som van de waarde van de grond waarop de velden liggen en de kosten van de aanleg/bouw ervan hanteren. Als voorwaarde stelt het HvJ dat geen btw wordt geheven over bestanddelen die al eerder aan btw-heffing waren onderworpen, en dat de betrokken terreinen kunnen worden aangemerkt als bebouwd terrein of bouwterrein voor de btw.

Enkele vraagstukken komen op na de uitspraak van het HvJ in deze zaak:

- Voor een integratielevering moet er sprake zijn van de vervaardiging van een nieuw goed. Is het vervangen van natuurgrasvelden voor een kunstgrasveld een vervaardiging?
- De maatstaf van heffing wordt vastgesteld op de som van de waarde van de grond en de kosten van de bewerking van deze grond, mits geen btw wordt geheven over bestanddelen die

¹ HvJ EU 8 november 2012, nr. C-299/11 (*Gemeente Vlaardingen*).

² Artikel 3, derde lid, onderdeel b Wet OB.

³ In dit onderzoek gebruik ik de termen 'integratielevering' en 'integratieheffing' door elkaar. Dit heeft geen invloed op de uitwerking van dit onderzoek. In beide gevallen doel ik op de integratielevering van artikel 3, derde lid, onderdeel b Wet OB.

al eerder aan btw-heffing waren onderworpen. Wat wordt bedoeld met ‘reeds btw over die waarde had betaald’⁴?

- Het HvJ stelt als voorwaarde dat de betrokken terreinen kunnen worden aangemerkt als bebouwd terrein of bouwterrein voor de btw. Is in deze zaak sprake van een bebouwd terrein of bouwterrein?

1.2 Probleemstelling

De hiervoor genoemde vraagstukken zijn onder de noemer te brengen van de Nederlandse btw-behandeling van het bestanddeel grond onder de integratieheffing. Derhalve luidt de centrale probleemstelling als volgt:

Hoe behoort het bestanddeel grond onder de integratieheffing behandeld te worden volgens het HvJ EU in de zaak C-299/11: *Gemeente Vlaardingen*, en is deze uitkomst wenselijk met het oog op de fiscale neutraliteit?

Deze probleemstelling wil ik gaan onderzoeken op basis van de volgende deelvragen:

- 1) Kunnen de bewerkingen aan de grond in *Gemeente Vlaardingen* leiden tot een integratieheffing?
- 2) Wat is de maatstaf van heffing van grond volgens het HvJ in *Gemeente Vlaardingen* en hoe moet deze maatstaf van heffing worden ingevuld?
- 3) Kwalificeert een kunstgrasveld als bouwterrein of bebouwd terrein?

1.3 Doelstelling van het onderzoek

Met dit onderzoek wens ik allereerst na te gaan hoe de huidige btw-behandeling van het bestanddeel grond onder de integratieheffing op basis van de Wet op de Omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB) is vorm gegeven. Hoe verhoudt het bestanddeel grond zich tot vervaardigen en waar vinden grond en vervaardigen hun plaats binnen de integratieheffing. Vervolgens wil ik de uitwerking van de maatstaf van heffing zoals gesteld in het arrest *Gemeente Vlaardingen* behandelen op het bestanddeel grond en de voorwaarde dat er geen sprake is van een bebouwd terrein of bouwterrein. Uiteindelijk moet duidelijk zijn hoe het bestanddeel grond onder de integratieheffing behandeld dient te worden, en of deze uitkomst wenselijk is met het oog op de fiscale neutraliteit.

1.4 Plan van aanpak

In het volgende hoofdstuk zal ik eerst het theoretisch kader van mijn onderzoek schetsen. Ik onderzoek waar de integratielevering haar plaats vindt in de btw. Vervolgens komt in hoofdstuk 3 het begrip ‘vervaardiging’ aan bod. Zonder de vervaardiging van een goed kan zich in de Wet OB geen integratielevering voordoen. In hoofdstuk 4 komt de integratielevering zelf aan bod. Ik behandel de

⁴ HvJ EU 8 november 2012, nr. C-299/11 (*Gemeente Vlaardingen*), r.o. 32 en 33.

ratio en reikwijdte van de integratielevering en onderzoek wat de maatstaf van heffing van deze levering vormt. Het arrest dat centraal staat in dit onderzoek, *Gemeente Vlaardingen*,⁵ wordt in hoofdstuk 5 besproken. Daarbij behandel ik de door mij in de Inleiding gestelde deelvragen. Vervolgens toets ik in hoofdstuk 6 het oordeel van het HvJ in *Gemeente Vlaardingen* aan het neutraliteitsbeginsel en kom ik tot de conclusie of de uitkomst van het arrest al dan niet wenselijk is met het oog op de fiscale neutraliteit. Het geheel wordt in hoofdstuk 7 afgesloten met een algemene conclusie van de probleemstelling.

⁵ HvJ EU 8 november 2012, nr. C-299/11 (*Gemeente Vlaardingen*).

2 Theoretisch kader: Plaats van de integratielevering in de btw

2.1 Inleiding

In dit hoofdstuk behandel ik het btw-kader dat van toepassing is op de integratielevering. De integratielevering is een ‘kan’-bepaling,⁶ daarom is het van belang per aspect de bepaling van de Btw-richtlijn te behandelen maar ook de invulling volgens de Wet OB.

2.2 Belastingplichtige

Als belastingplichtige wordt volgens artikel 9, eerste lid, eerste alinea Btw-richtlijn beschouwd: “een ieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.” Dit artikel is in de Wet OB geïmplementeerd in artikel 7, eerste lid: “Ondernemer is ieder die een bedrijf zelfstandig uitoefent”.

De term ‘ondernemer’ heeft geen andere betekenis dan toekomt aan de term ‘belastingplichtige’. Dit is het gevolg van het bindende karakter van de richtlijn. Tevens heeft de Hoge Raad zich hier expliciet over uitgelaten.⁷ De criteria voor de hoedanigheid van belastingplichtige/ondernemer moeten in deze context dan ook synoniem worden geacht. De hoedanigheid van de belastingplichtige is voor mijn verdere onderzoek niet van belang, daarom ga ik hier niet verder op in.

2.3 Belastbare handelingen

2.3.1 Algemeen

Krachtens artikel 2, eerste lid, onderdeel a Btw-richtlijn zijn de leveringen van goederen, die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht, aan de btw onderworpen. Nederland heeft dit artikel vastgelegd in artikel 1, onderdeel a Wet OB, waarin leveringen van goederen en diensten, die in Nederland door als zodanig handelende ondernemers onder bezwarende titel worden verricht in de heffing van de omzetbelasting worden betrokken.⁸ Er wordt onderscheid gemaakt tussen leveringen van goederen en diensten.⁹ Voor mijn onderzoek is alleen de levering van goederen van belang, waardoor ik het belastbaar feit ‘dienst’ niet behandel.¹⁰

⁶ Lidstaten mogen zelf bepalen of ze de integratielevering in hun nationale wetgeving implementeren.

⁷ HR 2 mei 1984, *BNB* 1984/295.

⁸ Artikel 1 Wet OB kent tevens het belastbare feit ter zake van intracommunautaire verwervingen van goederen en de invoer van goederen.

⁹ Van Hilten & Van Kesteren 2010, blz. 103.

¹⁰ Opgemerkt dient te worden dat de Btw-richtlijn en de Wet OB nog meerdere belastbare handelingen kennen, namelijk de intracommunautaire transacties (art. 17a Wet OB) en de invoer van goederen (art. 18 Wet OB). Deze belastbare handelingen vallen buiten het bereik van mijn onderzoek.

2.3.2 Levering van goederen

2.3.2.1 Algemeen

Voordat vastgesteld kan worden welke belastbare handelingen als de levering van een goed wordt gedefinieerd, moet worden vastgesteld wat goederen zijn in de zin van de Wet OB. Uit artikel 14, eerste lid Btw-richtlijn kan worden afgeleid dat onder het begrip ‘goed’, lichamelijke zaken, worden verstaan. Artikel 15 Btw-richtlijn geeft vervolgens een uitbreiding van ‘lichamelijke zaken’; elektriciteit, gas, warmte, koude en soortgelijke zaken worden gelijkgesteld. In de Wet OB¹¹ is de omschrijving van het begrip ‘goed’ net iets anders geformuleerd. Ingevolge artikel 3, zevende lid Wet OB zijn goederen, ‘alle voor menselijke beheersing vatbare stoffelijke objecten, alsmede elektriciteit, gas, warmte of koude en dergelijke’. Volgens van Hilten en van Kesteren zit het verschil in definitie alleen in de wijze van formulering.¹²

De verschillende varianten van leveringen van goederen staan opgesomd in artikel 3 Wet OB. Niet al deze leveringen zijn noemenswaardig voor mijn onderzoek, daarom licht ik de meest voorkomende levering, de artikel 3.1.a-levering,¹³ toe en de voor mijn onderzoek van belang zijnde oplevering¹⁴ en integratielevering.¹⁵

2.3.2.2 De overdracht van de macht om als eigenaar over een goed te beschikken

De meest voorkomende levering is de artikel 3.1.a-levering: ‘de overdracht of overgang van de macht om als eigenaar over een goed te beschikken’. Deze levering sluit aan bij de civielrechtelijke (eigendoms)-overdracht van een goed, hieronder vallen de koop- en ruilvereenkomsten.¹⁶ Het is voor de overdracht of overgang van het goed niet van belang dat de juridische eigendom van het goed daadwerkelijk overgaat, van belang is dat de koper daadwerkelijk over het goed kan beschikken als ware zij daarvan eigenaar en de mogelijkheid heeft om het goed te vervreemden of te bezwaren.¹⁷

2.3.2.3 Oplevering

Ingevolge artikel 3, eerste lid, onderdeel c Wet OB zijn de oplevering van onroerende zaken door degene die de zaken heeft vervaardigd, met uitzondering van andere onbebouwde terreinen dan bouwterreinen als bedoeld in artikel 11, vierde lid Wet OB leveringen van goederen. De Wet OB heeft hier gebruik gemaakt van de ‘kan-bepaling’ in artikel 14, derde lid Btw-richtlijn waarin is

¹¹ Artikel 3, zevende lid Wet OB.

¹² Van Hilten & Van Kesteren 2010, blz. 104.

¹³ De overdracht van de macht om als eigenaar over een goed te beschikken.

¹⁴ Artikel 3, eerste lid, onderdeel c Wet OB.

¹⁵ Artikel 3, derde lid, onderdeel b Wet OB.

¹⁶ Van Hilten & Van Kesteren 2010, blz. 108.

¹⁷ HvJ EU 8 februari 1990, nr. C-320/88 (*SAFE*) en HR 23 en 30 november 2007.

bepaald dat lidstaten de oplevering van ‘bepaalde werken in onroerende staat’ als levering mogen aan merken.

Drie elementen komen naar voren bij bestudering van artikel 3, eerste lid, onderdeel c Wet OB die ik hieronder toelicht:

- Het moet gaan om een *oplevering*. Dit houdt in dat de opdrachtgever grondstoffen, materialen en dergelijke aan de opdrachtnemer ter beschikking stelt om de werkzaamheden uit te voeren. Niet alle te gebruiken stoffen en materialen hoeven daarmee in eigendom te zijn van de opdrachtgever, als ze maar op het moment van oplevering niet in eigendom zijn van de opdrachtnemer.¹⁸
- De oplevering moet een *onroerende zaak* betreffen, met uitzondering van andere onbebouwde terreinen dan bouwterreinen, als bedoeld in artikel 11, vierde lid Wet OB. De levering van de in artikel 11, vierde lid Wet OB genoemde terreinen zijn sinds 11 juli 1997 in Nederland onder de vrijstelling gebracht. Indien deze terreinen onder het bereik van artikel 3, eerste lid, onderdeel c Wet OB zouden vallen, zou dit betekenen dat de ondernemer die de oplevering verricht, geen recht op aftrek van voorbelasting zou hebben. De oplevering van een onbebouwd terrein anders dan een bouwterrein¹⁹ vormt daardoor een belaste dienst.²⁰
- De oplevering van het onroerende goed kan alleen geschieden indien er een onroerende zaak is *vervaardigd* door de opdrachtnemer. Voor een toelichting over het element ‘vervaardiging’ wil ik verwijzen naar hoofdstuk 3.

2.3.2.4 Integratielevering

De integratielevering is een fictieve ‘interne’ levering, die met een levering onder bezwarende titel als bedoeld in artikel 1, onderdeel a Wet OB gelijkstelt: “het door een ondernemer voor bedrijfsdoeleinden bestemmen van in het eigen bedrijf vervaardigde goederen in de gevallen waarin, indien de goederen van een ondernemer zouden zijn betrokken, hij geen recht zou hebben op volledige aftrek van de op die goederen drukkende belasting”.²¹

De integratielevering, ook wel aangeduid als integratieheffing,²² is net als de oplevering van artikel 3, eerste lid, onderdeel c Wet OB een ‘kan-bepaling’. Artikel 18 Btw-richtlijn levert de lidstaten deze mogelijkheid: lidstaten kunnen “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 andere belastingplichtige betrekken van een dergelijk goed

¹⁸ Van Hilten & Van Kesteren 2010, blz. 112.

¹⁹ Artikel 11, vierde lid Wet OB.

²⁰ Van Hilten & Van Kesteren 2010, blz. 113.

²¹ Artikel 3, derde lid, onderdeel b Wet OB.

²² De Wet OB en de Btw-richtlijn kennen zowel een integratieheffing ten aanzien van leveringen als diensten. Ik gebruik in dit onderzoek zowel de term integratielevering als integratieheffing. In beide gevallen doel ik op de ‘integratielevering’.

hem geen recht zou geven op volledige aftrek van de BTW” gelijkstellen met een levering van goederen onder bezwarende titel. De verdiepende behandeling van de Nederlandse integratielevering komt in hoofdstuk 4 aan de orde.

2.3.3 Bezwarende titel

Uit artikel 2, eerste lid, onderdeel a van de Btw-richtlijn en artikel 1, onderdeel a Wet OB blijkt dat alleen aan heffing van omzetbelasting kan worden toegekomen indien de prestatie onder bezwarende titel wordt verricht. Wat onder ‘bezwarende titel’ wordt verstaan kan worden afgeleid uit de jurisprudentie van het HvJ.²³ Een bezwarende titel veronderstelt:

1. Het bestaan van een rechtsbetrekking waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld;
2. Een op geld waardeerbare, subjectieve tegenwaarde (vergoeding); en
3. Een rechtstreeks verband tussen een bedongen vergoeding en een daartegenover staande prestatie.²⁴

Een fictieve prestatie zoals de integratielevering wordt met een levering onder bezwarende titel gelijkgesteld.²⁵ De bezwarende titel wordt voor deze prestaties bij fictie vastgesteld,²⁶ zie hiervoor paragraaf 2.5 ‘Maatstaf van heffing’ en hoofdstuk 4 ‘Integratielevering’.

2.4 Plaats van levering

De plaats van de (op)levering van onroerende zaken, onttrekkingen of interne leveringen, zoals de integratielevering, is ingevolge artikel 31 Btw-richtlijn respectievelijk artikel 5, onderdeel b Wet OB, de plaats waar het goed zich bevindt op het tijdstip van levering.²⁷

2.5 Maatstaf van heffing

Maatstaf van heffing is de grondslag waarover omzetbelasting berekend moet worden.²⁸ Ingevolge artikel 73 Btw-richtlijn respectievelijk artikel 8 Wet OB wordt de belasting berekend over de vergoeding. Ten aanzien van de interne leveringen is er geen bedongen vergoeding, omdat het hier fictieve prestaties betreft.²⁹ Daarom wordt de maatstaf van heffing voor deze interne prestaties, zoals de integratielevering, 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 handeling wordt uitgevoerd’.³⁰

²³ HvJ EU 3 maart 1994, C-16/93 (*Tolsma*), HvJ EU 8 maart 1988, C-102/86 (*Apple & Pear Development Council*) en HvJ EG 21 maart 2002, C-174/00 (*Kennemer Golf en Country Club*).

²⁴ Van Doesum 2009, blz. 196 – 197.

²⁵ De Wet OB kent nog meer fictieve prestaties die met een levering onder bezwarende titel gelijkgesteld worden, o.a. de privéonttrekking en de bedrijfsbeëindiging uit artikel 3, derde lid Wet OB.

²⁶ Van Hilten & Van Kesteren 2010, blz. 136, voetnoot 22.

²⁷ Van Hilten & Van Kesteren 2010, blz. 152.

²⁸ Van Hilten & Van Kesteren 2010, blz. 183.

²⁹ Zie paragraaf 2.3.3 Bezwarende titel.

³⁰ Artikel 74 Btw-richtlijn resp. artikel 8, derde lid Wet OB.

2.6 Vrijstellingen

2.6.1 Algemeen

De integratielevering geldt voor de ondernemer die in het eigen bedrijf vervaardigde goederen voor bedrijfsdoeleinden bestemd in de gevallen waarin, indien de goederen van een ondernemer zouden zijn betrokken, hij geheel of gedeeltelijk niet aftrekgerechtigd zou zijn.³¹ Niet aftrekgerechtigd is een ondernemer indien hij vrijgestelde prestaties verricht.³² Deze vrijstellingen³³ zijn te vinden in artikel 132 tot en met 137 Btw-richtlijn. Er kan een onderscheid worden gemaakt tussen ‘vrijstellingen ten gunste van bepaalde activiteiten van algemeen belang’³⁴ en vrijstellingen ‘ten gunste van andere activiteiten’,³⁵ deze laatste categorie vrijstellingen hebben een fiscaal-technisch karakter.³⁶ Tevens is er een categorie vrijstellingen die lidstaten in het kader van een overgangsregeling mogen handhaven.³⁷ De vrijstellingen zijn in de Wet OB geïmplementeerd in artikel 11. Voor mijn onderzoek is de vrijstelling met betrekking tot de levering van onroerende zaken van belang en de vrijstelling met betrekking tot de verhuur van onroerende zaken. Deze twee vrijstellingen licht ik hieronder nader toe.

2.6.2 Levering van onroerende zaken

De levering van onroerende zaken is van rechtswege vrijgesteld omdat men cumulatie van omzetbelasting wil voorkomen. Onroerende zaken zullen gedurende hun levensduur verschillende eigenaren hebben en zowel in de privé- als de ondernemerssfeer gehouden worden. Hierdoor zou omzetbelasting kunnen blijven drukken. Dit is niet wenselijk.³⁸ Daarom stelt artikel 11, eerste lid, onderdeel a, sub a Wet OB de levering van onroerende zaken vrij van omzetbelasting, uitgezonderd de levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het erbij behorende terrein vóór, op of uiterlijk twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikname, evenals de levering van een bouwterrein.

2.6.2.1 De levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het erbij behorende terrein vóór, op of uiterlijk twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikname

De levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het erbij behorend terrein vóór, op of uiterlijk twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikname³⁹ is uitgezonderd, omdat de levering van ‘nieuwe’ onroerende zaken wel in de heffing van omzetbelasting betrokken moet worden. De Wet OB sluit in zijn formulering aan bij de Btw-richtlijn. Een gebouw is ‘nieuw’, indien deze geleverd wordt

³¹ Artikel 3, derde lid, onderdeel b Wet OB.

³² Een ondernemer is tevens niet aftrekgerechtigd indien o.g.v. art. 16 Wet OB en het BUA aftrek van voorbelasting is uitgesloten en indien de ondernemer een landbouwer is die onder de landbouwregeling valt.

³³ Het betreffen hier dus vrijstellingen zonder recht op aftrek.

³⁴ Artikel 132 t/m 134 Btw-richtlijn.

³⁵ Artikel 135 t/m 137 Btw-richtlijn.

³⁶ Van Hilten & Van Kesteren 2010, blz. 244.

³⁷ Van Hilten & Van Kesteren 2010, blz. 244.

³⁸ Van Hilten & Van Kesteren 2010, blz. 278.

³⁹ Artikel 11, eerste lid, onderdeel a, sub 1 Wet OB.

vóór de eerste ingebruikname.⁴⁰ Verder heeft Nederland gebruik gemaakt van de speelruimte die de Btw-richtlijn biedt, om de levering van een gebouw binnen twee jaar na ingebruikname tevens als levering van een ‘nieuw’ gebouw aan te merken. Wat onder gebouw en erbij behorend terrein voor toepassing van deze uitzondering wordt verstaan is in artikel 11, derde lid Wet OB aangegeven. Onder ‘gebouw’ wordt beschouwd, ieder bouwwerk dat vast met de grond is verbonden en onder ‘erbij behorend terrein’, ieder terrein dat naar maatschappelijke opvattingen behoort bij dan wel dienstbaar is aan het gebouw.

2.6.2.2 Levering van een bouwterrein

De levering van een bouwterrein is uitgezonderd, omdat het onbebouwde grond betreft die met het oog op de toekomstige bebouwing bouwrijp gemaakt is. De Wet OB⁴¹ geeft vier situaties aan waarin onbebouwde grond als bouwterrein wordt beschouwd. Onbebouwde grond wordt als ‘bouwterrein’ gekwalificeerd indien bewerkingen plaatsvinden of hebben plaatsgevonden aan de grond, óf indien ten aanzien van de grond voorzieningen worden of zijn getroffen die uitsluitend dienstbaar zijn aan de grond, óf indien in de omgeving van de onbebouwde grond voorzieningen worden of zijn getroffen, of indien het onbebouwde grond betreft waarvoor een bouwvergunning is verleend. De levering van onbebouwde grond waar bovenstaande situaties niet op van toepassing zijn, zijn volgens de hoofdregel vrijgesteld van omzetbelasting.

De voorwaarden voor het kwalificeren van onbebouwde grond als bouwterrein werden in het verleden zeer strikt uitgelegd door de Nederlandse Hoge Raad, zo bepaalde de Hoge Raad dat sloopwerkzaamheden op zichzelf niet kunnen worden aangemerkt als een bewerking aan de grond waardoor een bouwterrein ontstaat ook al vinden die sloopwerkzaamheden plaats met het oog op de toekomstige bebouwing.⁴² Het HvJ heeft echter recent uitspraak gedaan in de zaak ‘Woonstichting Maasdriel’⁴³ waaruit blijkt dat de voorwaarden uit onze nationale wetgeving niet langer zo strikt van belang zijn voor de kwalificatie van onbebouwde grond als bouwterrein. Het HvJ oordeelt dat sprake is van een bouwterrein wanneer uit een globale beoordeling van de omstandigheden blijkt dat de grond daadwerkelijk bestemd is om te worden bebouwd.⁴⁴

2.6.3 Verhuur van onroerende zaken

Ingevolge artikel 11, eerste lid, onderdeel b Wet OB is de verhuur van onroerende zaken in beginsel van omzetbelasting vrijgesteld. Het begrip ‘verhuur van onroerende goederen’ heeft volgens het HvJ een communautaire betekenis en kan als volgt worden ingevuld: “verhuur bestaat in wezen daarin dat

⁴⁰ Artikel 12, eerste lid Btw-richtlijn.

⁴¹ Artikel 11, vierde lid Wet OB.

⁴² HvJ EG 19 november 2009, C-461/08 (*Don Bosco*).

⁴³ HvJ EU 17 januari 2013, C-543/11 (*Woonstichting Maasdriel*).

⁴⁴ <http://actueel.deloitte.nl/diensten/belastingadvies/indirect-tax/btw/na-enkel-sloop-kan-een-terrein-als-btw-bouwterrein-kwalificeren/>, geraadpleegd op 2 april 2013.

een verhuurder een huurder voor een overeengekomen tijdsduur en onder bezwarende titel het recht verleend een onroerend goed te gebruiken als ware hij de eigenaar ervan en ieder ander van het genot van dat recht uit te sluiten”.⁴⁵ De verhuur van woningen en bedrijfspanden kan als verhuur van onroerende zaken voor de omzetbelasting bestempeld worden, maar ook de verhuur van marktstandplaatsen of tennisbanen.⁴⁶ Verhuur van onroerende zaken is dus in beginsel vrijgesteld. In artikel 11, eerste lid, onderdeel b, onder 1^e t/m 4^e Wet OB worden namelijk enkele onroerende zaken die verhuurd worden uitgezonderd van de vrijstelling, omdat deze onroerende zaken voornamelijk in de bedrijfssfeer worden verhuurd.⁴⁷ Genoemd worden de verhuur van blijvend geïnstalleerde werktuigen en machines, verhuur in het kader van hotel-, pension-, kamp- en vakantiebestedingsbedrijf, verhuur van parkeerruimte voor voertuigen en de verhuur van lig- en bergplaatsen van vaartuigen en de verhuur van safeloketten.⁴⁸ Verder bestaat de mogelijkheid op grond van artikel 11, eerste lid, onderdeel b, onder 5 Wet OB, voor verhuurder en huurder om te opteren voor belaste verhuur, indien de onroerende zaak wordt gebruikt voor doeleinden waarvoor een volledig of nagenoeg volledig recht op aftrek bestaat.⁴⁹ Deze optie voor belaste verhuur is ingevoerd om concurrentievervalsingen te voorkomen.⁵⁰

2.7 Verschuldigheid

Ingevolge artikel 12, eerste lid Wet OB wordt de belasting geheven van de ondernemer die de levering of dienst verricht. Aangezien de integratielevering een fictieve levering is waarbij de ondernemer aan zichzelf een prestatie verricht, is belastingplichtige de ondernemer zelf. De verschuldigheid ontstaat op het moment waarop de fictieve levering wordt verricht omdat geen verplichting tot uitreiking van een factuur bestaat.⁵¹

2.8 Aftrek van voorbelasting

In deze paragraaf behandel ik kort het principe van het recht op aftrek, dat ten grondslag ligt aan het systeem van de omzetbelasting. De hoofdregel is dat belastingplichtigen recht hebben op aftrek van voorbelasting. Aftrek van voorbelasting waarborgt namelijk de neutraliteit van de omzetbelasting. Het bereikt dat elke belastingplichtige⁵² alleen belasting betaalt over de door hem bij de productie en distributie van goederen en diensten toegevoegde waarde.⁵³ Het recht op aftrek van voorbelasting komt tot uitdrukking in artikel 168 Btw-richtlijn c.q. artikel 15 Wet OB. Dit recht ontstaat

⁴⁵ Peeters, zie onder meer HvJ EG 9 oktober 2001, zaak C-409/98 (*Mirror Group*), HvJ EG 4 oktober 2001, zaak C-326/99 (*Goed Wonen*), HvJ EG 8 mei 2003, zaak C-269/00 (*Seeling*), HvJ EG 12 juni 2003, zaak C-275/01 (*Sinclair Collings Ltd.*) en HvJ EG 25 oktober 2007, zaak C-174/06 (*CO.GE.P.*).

⁴⁶ Van Hilten & Van Kesteren 2010, blz. 302.

⁴⁷ Peeters.

⁴⁸ Artikel 11, eerste lid, onderdeel b, onder 1 t/m 4 Wet OB.

⁴⁹ Voor de verder voorwaarden verwijs ik naar het desbetreffende artikel 11 eerste lid, onderdeel b, onder 5 Wet OB.

⁵⁰ Van Hilten & Van Kesteren 2010, blz. 308.

⁵¹ Artikel 13, eerste lid, onderdeel b Wet OB.

⁵² Term zoals gebruikt in de Btw-richtlijn – voor de Wet OB 1968: ondernemer.

⁵³ Van Hilten & Van Kesteren 2010, blz. 321.

onmiddellijk en voor het totale bedrag aan voorbelasting op het moment waarop de voorbelasting verschuldigd wordt.⁵⁴ Uitzondering op de hoofdregel is dat er geen recht op aftrek van voorbelasting bestaat indien de belastingplichtige vrijgestelde prestaties verricht.

2.9 Tussenconclusie: beoordelingskader

In dit hoofdstuk heb ik aangegeven waar mijn vraagstuk haar uitwerking heeft binnen de Btw-richtlijn en de Wet OB. Om überhaupt aan de bepaling van de integratielevering te komen moet er sprake zijn van een ondernemer die in het eigen bedrijf ‘vervaardigde’ goederen bestemd voor bedrijfsdoeleinden. Daarom ga ik in hoofdstuk 3 het begrip ‘vervaardigen’ behandelen. De andere voorwaarden van de integratielevering (voor bedrijfsdoeleinden bestemmen van in het eigen bedrijf vervaardigde goederen in de gevallen waarin, indien de goederen van een ondernemer zouden zijn betrokken, hij geen recht zou hebben op volledige aftrek van de op die goederen drukkende belasting) komen in hoofdstuk 4 aan bod.

⁵⁴ Van Hilten & Van Kesteren 2010, blz. 321 en artikel 167 Btw-richtlijn en artikel 15 Wet OB.

3 Vervaardiging

3.1 Inleiding

De integratielevering kan zich in de Wet OB alleen voordoen indien een goed ‘vervaardigd’ is. Er wordt echter geen definitie gegeven van dit begrip in de Btw-richtlijn of de Wet OB, daarom moet voor de uitleg van het begrip ‘vervaardigen’ een aantal arresten geraadpleegd worden. In de praktijk liggen de kwesties rond het vervaardigingsbegrip doorgaans in de sfeer van onroerende zaken, terwijl de zaken behandeld door het HvJ veelal kwesties over roerende zaken betroffen.⁵⁵

3.2 Jurisprudentie van het Hof van Justitie

3.2.1 HvJ 14 mei 1985, C-139/84, Van Dijk’s Boekhuis

Leidinggevend voor de uitleg van het begrip ‘vervaardiging’ is het arrest van 14 mei 1985, *Van Dijk’s Boekhuis*, van het Hof van Justitie.⁵⁶ Van Dijk’s Boekhuis houdt zich onder meer bezig met het (op ingrijpende wijze) herstellen van gebruikte schoolboeken op verzoek van derden. De vraag rees of Van Dijk’s Boekhuis daarmee een oplevering van een nieuw goed verricht of een reparatiedienst.⁵⁷ Indien dit herstel een oplevering van een nieuw boek vormt, zou deze belast zijn tegen het verlaagde btw-tarief (destijds 4%). Als het geen oplevering van een nieuw boek vormt, dan is de verrichte prestatie een reparatiedienst, die belast is tegen het normale btw-tarief (destijds 18%).⁵⁸ Het HvJ oordeelde dat het begrip vervaardigen naar het spraakgebruik moet worden uitgelegd en dat vervaardigen inhoudt ‘het voortbrengen van een goed dat tevoren niet bestond’. Er moet derhalve een nieuw goed gemaakt worden uit de materialen die de opdrachtgever hem heeft verstrekt. Een nieuw goed ontstaat, zo overwoog het HvJ, indien door het werk van de opdrachtnemer een goed ontstaat waarvan de functie volgens de in het maatschappelijke verkeer gangbare opvattingen verschilt van de functie die de verstrekte materialen hadden. Onderhouds- en reparatiewerkzaamheden die, hoe ingrijpend ook, uitsluitend de functie teruggeven die het goed al had, leiden niet tot vervaardiging, aldus het HvJ.⁵⁹ Doorslaggevend in deze zaak is dus de functiewijziging/wijziging van de aanwendingsmogelijkheden. Dat er een wijziging in het uiterlijk heeft plaatsgevonden wordt niet door het HvJ behandeld.

⁵⁵ Van Hilten & Van Kesteren 2010, blz. 120.

⁵⁶ HvJ EG 14 mei 1985, C-139/84 (*Van Dijk’s Boekhuis*).

⁵⁷ Dit arrest werd gewezen in een zaak over de uitlegging van het vervaardigingsbegrip in art. 3 eerste lid, onderdeel c Wet OB, dat zich destijds uitstrekte tot de oplevering van vervaardigde roerende goederen. Zie van Hilten & Van Kesteren 2010, blz. 120.

⁵⁸ Bijl 1986.

⁵⁹ Nieuwenhuizen 2011, blz. 128.

3.2.2 Beschikking Jespers

Beschikking Jespers⁶⁰ is de tweede zaak van het HvJ waarin het begrip ‘vervaardigen’ aan de orde is gekomen. In deze zaak ging het om Dressuurstal Jespers, een exploitante van een trainings- en africhtingsstal, die tegen betaling paarden van derden beleerd en africht voor de dressuursport. Volgens Jespers leidt het beleren en africhten van paarden tot de vervaardiging van een goed (een ander paard als voorheen), de fiscus is het hier niet mee eens. Het HvJ verklaart vervolgens voor recht dat artikel 5, lid 5, sub a Zesde Richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat er geen sprake is van een werk in roerende staat wanneer een paard wordt afgericht en getraind om het geschikt te maken om te worden gebruikt als rij- of dressuurpaard en om deel te nemen aan wedstrijden en dat een dergelijk paard in die omstandigheden niet kan worden aangemerkt als een vervaardigd goed. In haar overweging stelt het HvJ dat zelfs als de functie van een paard na het africhten kan verschillen van de functie vóór het africhten van het paard, het gaat om een nieuwe functie van het paard. Het paard blijft het paard.⁶¹

A-G van Hilten leidt in een van haar conclusie uit deze beschikking af dat alleen sprake kan zijn van de vervaardiging van een goed indien het goed door de bewerkingen daaraan naast een wijziging van de toepassingsmogelijkheden een (ingrijpende) wijziging van het uiterlijk vereist.⁶² Ik ben het met haar conclusie eens.

3.3 Nederlandse jurisprudentie

3.3.1 Ingrijpende verbouwingen

In de Nederlandse jurisprudentie zijn na het arrest Van Dijk’s Boekhuis vele arresten geweest met betrekking tot de verbouwing van onroerende zaken. Gedacht kan worden aan de zeer ingrijpende verbouwing van een monumentaal pand,⁶³ de verbouwing van een school tot een appartementencomplex⁶⁴ of de verbouwing van een school tot een kantoorpand.⁶⁵ De Hoge Raad heeft in haar overwegingen enkele factoren gebruikt die al dan niet aanwijzing kunnen geven dat er sprake is van vervaardiging bij een ingrijpende verbouwing. Zo overwoog de Hoge Raad of de oorspronkelijke onroerende zaak, als zodanig, is opgehouden te bestaan, of er een ingrijpende wijziging in de toepassingsmogelijkheden of het uiterlijk c.q. inrichting van de onroerende zaak is aangebracht, of dat de ontstane zaak niet kan worden vereenzelvigd met de aanvankelijk bestaande

⁶⁰ HvJ EU 1 juni 2006, nr. C-233/05 (*Dressuurstal Jespers*).

⁶¹ Leijten 2011.

⁶² Conclusie A-G van Hilten, 3 mei 2010, (*V.O.F. X*).

⁶³ HR 17 juni 1987, (*West-Indisch huis*).

⁶⁴ HR 7 juni 2000.

⁶⁵ HR 26 februari 1992.

zaak, doordat elementen zijn toegevoegd die van zodanige aard en omvang verschillen met de aanvankelijk bestaande zaak.⁶⁶

Al met al lijkt het dus dat de functiewijziging en ingrijpende wijzigingen aan het uiterlijk van een onroerende zaak, de doorslaggevende criteria zijn om tot de vervaardiging van een nieuw goed te komen. Echter, de Hoge Raad heeft recent een nieuw criterium ontwikkeld om te oordelen of er sprake is van vervaardiging met betrekking tot onroerende zaken, waardoor alles anders lijkt te kunnen zijn.

3.3.2 In wezen nieuwbouw

Op 19 november 2010 heeft de Hoge Raad geoordeeld dat er bij onroerende zaken slechts gesproken kan worden van vervaardiging van een goed als ‘door werkzaamheden aan de onroerende zaak in wezen nieuwbouw heeft plaatsgevonden’.⁶⁷ Het lijkt alsof de Hoge Raad het begrip ‘vervaardiging’ nader in heeft willen vullen en critici vragen zich dan ook af of de Hoge Raad hier een nieuwe weg is ingeslagen. Zo vraagt Leijten zich in zijn artikel *‘Het begrip ‘vervaardiging’ nieuw vervaardigd?’* af of de Hoge Raad met de ‘in wezen nieuwbouw’-eis, nu een nieuwe (strengere) maatstaf neerlegt dan in de zaak Van Dijk’s Boekhuis is geformuleerd. Hij is van mening dat het mogelijk is dat aanwendingsmogelijkheden en het uiterlijk van een pand ingrijpend kunnen wijzigingen zonder dat in wezen sprake is van nieuwbouw. Daar staat tegenover, volgens Leijten, dat het denkbaar is dat zonder wijziging van de aanwendingsmogelijkheden en het uiterlijk in wezen wel sprake kan zijn van nieuwbouw. Hij geeft hierbij als voorbeeld een woning die zonder voorafgaande sloop (zo goed als) volledig opnieuw wordt opgebouwd. Leijten komt dan ook tot de conclusie dat op basis van de ‘in wezen nieuwbouw’-eis, in de praktijk minder snel sprake zal zijn van vervaardiging.

Ik ben van mening dat men voor de invulling van het begrip vervaardiging nog steeds moet aansluiten bij de criteria die door het HvJ in de zaak Van Dijk’s Boekhuis zijn ontwikkeld. De Hoge Raad heeft naar mijn mening geprobeerd de invulling van vervaardiging te verduidelijken, maar heeft dit gedaan door een ongelukkige woordkeuze. Volgens het HvJ moet vervaardiging uitgelegd worden naar het spraakgebruik: het voortbrengen van een goed dat tevoren niet bestond, een nieuw goed dus. De Hoge Raad heeft geprobeerd dit te verduidelijken door te spreken van ‘in wezen nieuwbouw’ in het kader van onroerende zaken. Helaas heeft deze woordkeuze een ongelukkige uitwerking, terwijl de bedoeling van de Hoge Raad naar mijn mening goed was.⁶⁸

⁶⁶ Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Omzetbelasting, Aantekening 152.3 Criteria voor vervaardiging bij verbouwing.

⁶⁷ HR 19 november 2010, (*In wezen nieuwbouw-arrest*).

⁶⁸ Na dit arrest is de term ‘in wezen nieuwbouw’ vaker gebruikt, o.a. in HR 8 maart 2013 en HR 15 maart 2013 met betrekking tot de complex/unit-theorie. Deze arresten zijn van na dit schrijven en worden niet behandeld in dit onderzoek.

3.4 Conclusie

Het begrip ‘vervaardiging’ kent geen definitie in de Wet OB, daardoor is dit begrip al in vele zaken aan de orde geweest. Uit de jurisprudentie van het HvJ en de nationale rechters blijkt dat bij de beantwoording van de vraag of er sprake is van vervaardiging, vooral van belang is of er sprake is van een functiewijziging en van ingrijpende wijzigingen aan het uiterlijk van het goed. De Hoge Raad heeft geprobeerd de invulling van het begrip vervaardiging extra te verduidelijken door te spreken van ‘in wezen nieuwbouw’. Dit is door critici niet als een verduidelijking ontvangen, waardoor er op dit moment onduidelijkheid heerst over het begrip vervaardiging met betrekking tot onroerende zaken.⁶⁹ Voor mijn onderzoek is het van belang om een indruk te hebben van het begrip vervaardiging, omdat dit een noodzakelijke voorwaarde is van de Nederlandse integratielevering. Deze fictieve levering ga ik in het volgende hoofdstuk behandelen.

⁶⁹ Het gaat buiten het bereik van mijn scriptie om verder in te gaan op de onduidelijkheden die spelen over het begrip vervaardiging.

4 Integratielevering

4.1 Inleiding

De integratielevering is een fictieve levering, die bedacht is om een marktversturende werking tegen te gaan. Lidstaten hebben de mogelijkheid om deze bepaling op grond van artikel 18 Btw-richtlijn te implementeren in hun wetgeving. In dit hoofdstuk zal ik de ratio en de reikwijdte van deze bepaling toelichten en de maatstaf van heffing voor de integratielevering behandelen.

4.2 Ratio van de integratielevering

De integratielevering vindt haar oorsprong in het neutraliteitsbeginsel.⁷⁰ Zij heeft als doel een marktversturende werking tegen te gaan tussen vrijgestelde ondernemers die een goed zelf vervaardigen en vrijgestelde ondernemers die niet de mogelijkheid hebben om een goed zelf te vervaardigen en deze daarom van een derde (zouden) betrekken. De vrijgestelde ondernemer bespaart door het goed zelf te vervaardigen namelijk btw over het loon- en winstcomponent. Dit voordeel zou in strijd zijn met de concurrentieneurality en daarom is de integratielevering geïntroduceerd.⁷¹ Door de integratielevering wordt de doe-het-zelf-ondernemer in een vergelijkbare positie gebracht als de ondernemer die het goed kant-en-klaar aankoopt, dit legt zich het duidelijkst uit aan de hand van een voorbeeld.

Casus:

Een ziekenhuis is op grond van artikel 11, eerste lid, onderdeel c Wet OB vrijgesteld van omzetbelasting. Hierdoor is aftrek van voorbelasting op grond van artikel 15 Wet OB niet mogelijk. Het ziekenhuis wil gaan uitbreiden en wil daarom een vleugel laten aanbouwen aan het hoofdgebouw. Zij heeft hiervoor twee mogelijkheden. Zij kan de vleugel door haar eigen personeel laten vervaardigen of een aannemer inschakelen voor de bouw van de vleugel.⁷²

Overzicht kosten en de btw van de vleugel

| | Kosten | Btw (21%) | Totaal |
|----------------|-------------|-----------|-------------|
| Materiaal | € 1.000.000 | € 210.000 | € 1.210.000 |
| Loon personeel | € 200.000 | € 42.000 | € 242.000 |
| Winsttaandeel | € 50.000 | € 10.500 | € 60.500 |
| | € 1.250.000 | € 262.500 | € 1512.500 |

⁷⁰ Van der Paardt & Sparidis 2008.

⁷¹ Nieuwenhuizen 2008.

⁷² Ter verduidelijking van de ratio van de integratielevering laat ik het bestanddeel grond in dit voorbeeld buiten beschouwing.

Uitwerking zonder integratieheffing

Indien het ziekenhuis de vleugel in eigen bedrijf laat vervaardigen maakt zij kosten van € 1.000.000 voor de materialen waarover nog 21% btw moet worden geheven. Het totaal in rekening gebrachte bedrag voor de materialen komt hierdoor op € 1.210.000. De totale loonkosten voor het eigen personeel zijn € 200.000, hierover wordt geen omzetbelasting in rekening gebracht. De totale kostprijs voor de bouw van de vleugel komt uit op € 1.410.000. Indien een aannemer wordt ingeschakeld voor de bouw van de vleugel, vraagt deze hiervoor € 1.250.000 waarover nog 21% btw moet worden geheven. De totale kostprijs komt dan neer op € 1.512.500.⁷³

Dit voorbeeld laat zien dat de doe-het-zelf-variant voor het ziekenhuis veel goedkoper is. Zij bespaart hiermee € 102.500. De mogelijkheid van de doe-het-zelf-variant in plaats van de kant-en-klare-variant leidt tot een ongelijke behandeling van ondernemers die vrijgestelde prestaties verrichten, die wel de mogelijkheid hebben om in eigen bedrijf een goed te vervaardigen en ondernemers die vrijgestelde prestaties verrichten die deze mogelijkheid niet hebben. Deze ongelijke behandeling zou in strijd kunnen zijn met het neutraliteitsbeginsel en daarom is de integratielevering van artikel 3, derde lid, onderdeel b Wet OB in het leven geroepen.

Uitwerking met integratieheffing ex art. 3 lid 3 onderdeel b Wet OB

Het ziekenhuis vervaardigt de vleugel in zijn eigen bedrijf en is daarom op grond van artikel 3, derde lid, onderdeel b Wet OB omzetbelasting verschuldigd op het moment van ingebruikname van de vleugel. De omzetbelasting wordt op grond van artikel 8, derde lid Wet OB berekend over de kostprijs van de vervaardigde vleugel, bestaande uit de materialen, de grond en de loonkosten. Er moet in bovenstaand voorbeeld dus omzetbelasting geheven worden over € 1.000.000 aan kosten van de materialen en € 200.000 loonkosten. Er wordt dus een bedrag van € 252.000⁷⁴ aan omzetbelasting geheven, maar de omzetbelasting over de aanschaf van de materialen mag hij op grond van artikel 15, eerste lid, onderdeel c ten derde Wet OB in aftrek brengen. Deze belasting is namelijk toerekenbaar aan de belaste artikel 3-3-b-levering. Uiteindelijk komen de totale kosten van de vleugel uit op € 1.452.000.

Het ziekenhuis is ondanks de integratielevering nog steeds goedkoper uit dan dat hij de vleugel kant-en-klaar aankoopt bij een aannemer. Het ziekenhuis bespaart hierdoor € 60.500. Dit bedrag is te verklaren doordat de aannemer een winstcomponent van € 50.000 rekent en de omzetbelasting die daarover verschuldigd is. Het verschil tussen de doe-het-zelf-variant en de kant-en-klaar-variant is echter wel een stuk kleiner geworden door de integratielevering. Over de loonkosten wordt door de

⁷³ Dit voorbeeld is ontleend aan het voorbeeld in Van Hilten & Van Kesteren 2010, blz. 119.

⁷⁴ 21% over € 1.200.000 is € 252.000.

integratielevering ook omzetbelasting verschuldigd. Dit trekt de lijn tussen beide varianten iets rechter.

4.3 De reikwijdte van de integratielevering

4.3.1 Algemeen

De integratielevering is in de Wet OB vastgelegd in artikel 3, derde lid, onderdeel b jo. artikel 3, negende lid Wet OB. Tot 1 januari 2007 was de integratielevering vastgelegd in artikel 3, eerste lid, onderdeel h Wet OB maar bij wetwijziging heeft de wetgever besloten deze bepaling te verplaatsen. Waarom deze verplaatsing heeft plaatsgevonden is niet duidelijk in de MvT te lezen.⁷⁵ De MvT geeft alleen aan dat de verplaatsing van deze bepaling geen materiële betekenis heeft en dat een inhoudelijke wijziging er niet mee is beoogd.⁷⁶

De huidige integratielevering luidt volgens artikel 3, derde lid, onderdeel b Wet OB als volgt:

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

Vervolgens breidt artikel 3, negende lid Wet OB het criterium in eigen bedrijf vervaardigde goederen uit: *“Voor de toepassing van het derde lid, onderdeel b, worden met in het eigen bedrijf vervaardigde goederen gelijkgesteld goederen welke in opdracht zijn vervaardigd onder terbeschikkingstelling van stoffen, waaronder grond is begrepen. Voor de toepassing van het derde lid, onderdeel b, worden uitgezonderd andere onbebouwde terreinen dan bouwterreinen als bedoeld in artikel 11, vierde lid.”*

4.3.2 Vervaardiging van een nieuw goed

De integratielevering kan alleen toepassing vinden indien een ondernemer in eigen bedrijf een nieuw goed vervaardigd. In hoofdstuk 3 is het vervaardigingsbegrip uitgebreid behandeld. Daar is aan bod gekomen dat de integratielevering zowel toepassing vindt op roerend en onroerend goed en dat van vervaardiging sprake is indien er een goed wordt voortgebracht dat tevoren niet bestond. Dit doet zich voor indien door de verrichte bewerkingen een goed ontstaat waarvan de functie volgens de in het maatschappelijk verkeer gangbare opvattingen verschilt van de functie die de verstrekte materialen hadden.⁷⁷

⁷⁵ Nieuwenhuizen 2008.

⁷⁶ Wijzigingen van de Wet op de omzetbelasting, MvT, Kamerstukken II 2006/07, 30 804, nr. 3. p. 26.

⁷⁷ HvJ 14 mei 1985, nr. C-139/84 (*Van Dijk's Boekhuis*).

4.3.3 Bestemmen voor niet-aftrekgerechtigde bedrijfsdoeleinden

De integratielevering doet zich voor wanneer een ondernemer een zelf vervaardigd goed voor niet-aftrekgerechtigde bedrijfsdoeleinden bestemt. Tot de wetwijziging in 2007 stond in de wet in plaats van het woord bestemmen, het woord beschikken.⁷⁸ Men vroeg zich af of hiermee een inhoudelijke wijziging werd beoogd, maar dit was niet het geval. Bestemmen moet hetzelfde worden uitgelegd als het woord ‘beschikken’.⁷⁹ Een goed wordt voor bedrijfsdoeleinden bestemd, zodra de ondernemer feitelijk het goed gaat gebruiken voor zijn werkzaamheden in het kader van zijn onderneming. Er wordt dus aangesloten bij het moment van ingebruikname.

In de literatuur wordt wisselend gedacht over het moment van bestemmen indien het onroerende zaken betreffen die gefaseerd worden opgeleverd. Men kan uitgaan van de unit-theorie, waarbij wordt uitgegaan dat per gedeelte van het pand met een zekere zelfstandigheid moet worden gekeken of deze bestemd wordt voor vrijgesteld bedrijfsdoeleinden of de complex-theorie, waarbij het pand in zijn geheel bestemd wordt voor vrijgestelden doeleinden zodra een gedeelte wordt opgeleverd dat vrijgesteld wordt gebruikt.⁸⁰ Omwille het bereik van deze scriptie wil ik niet verder ingaan op deze discussie.

De ondernemer moet het nieuw vervaardigde goed dus bestemmen voor niet-aftrekgerechtigde bedrijfsdoeleinden wil de integratielevering van toepassing zijn. Een ondernemer is niet-aftrekgerechtigd als hij geen recht op volledige aftrek van voorbelasting heeft indien hij het goed van een derde zou hebben betrokken. Dit doet zich in drie situaties voor:

- De ondernemer verricht prestaties die op grond van artikel 11 Wet OB zijn vrijgesteld.
- De ondernemer heeft op grond van artikel 16 en het Besluit Uitsluiting Aftrek omzetbelasting geen recht heeft op aftrek van voorbelasting.
- De ondernemer valt onder de landbouwregeling van artikel 27 Wet OB.⁸¹

4.3.4 Gelijikstelling met vervaardigde goederen ex. artikel 3, negende lid Wet OB

Artikel 3, negende lid Wet OB stelt goederen die in opdracht zijn vervaardigd onder ter beschikkingstellen van stoffen, waaronder grond is begrepen gelijk aan in het eigen bedrijf vervaardigde goederen. Hiervoor hoeven de stoffen geen eigendom te zijn van de opdrachtgever.⁸² Strikt genomen zijn de goederen door de terbeschikkingstelling van de stoffen door een derde vervaardigd, waardoor er sprake zou kunnen zijn van een dubbele vervaardiging.⁸³ In de literatuur werd tot voor kort discussie gevoerd over deze kwestie: de Nederlandse integratielevering werd op dit

⁷⁸ Artikel 3, eerste lid, onderdeel h Wet OB.

⁷⁹ Van Hilten & Van Kesteren 2010, blz. 122.

⁸⁰ Van der Paardt & Sparidis 2008.

⁸¹ Van Hilten & Van Kesteren 2010, blz. 124.

⁸² Van Hilten & Van Kesteren 2010, blz. 122.

⁸³ Kruijer 2012, blz. 17.

punt geacht strijdig te zijn met de richtlijn. Op 8 november 2012 heeft het HvJ echter duidelijkheid gegeven en expliciet toegestaan dat lidstaten “het in opdracht laten vervaardigen” van goederen ook in de integratielevering mogen betrekken.⁸⁴ De behandeling van dit arrest komt in hoofdstuk 5 apart aan de orde.

In de slotzin van artikel 3, negende lid Wet OB wordt vermeld dat ‘van de toepassing van het derde lid, onderdeel b, worden uitgezonderd andere onbebouwde terreinen dan bouwterreinen als bedoeld in artikel 11, vierde lid.’ De wetgever heeft deze zin per 1 juli 1997 toegevoegd aangezien deze levering op basis van artikel 11, eerste lid, onderdeel a Wet OB is vrijgesteld van omzetbelasting.⁸⁵

4.4 Maatstaf van heffing bij de integratielevering

4.4.1 Algemeen

Bij de integratielevering is er geen tegenpartij, waardoor geen sprake is van een in rekening gebrachte vergoeding die als maatstaf van heffing kan dienen. De Wet OB stelt daarom de maatstaf van heffing voor de integratielevering 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 handeling wordt uitgevoerd’.⁸⁶ Voor de maatstaf van heffing moet in beginsel dus aangesloten worden bij de aanschaffingskosten, zijn deze niet voorhanden, dan moet men zich aansluiten bij de voortbrengingskosten.⁸⁷

4.4.2 Aanschaffingskosten en voortbrengingskosten

4.4.2.1 Aanschaffingskosten van soortgelijke goederen

In beginsel moet voor de maatstaf van heffing van de integratielevering aangesloten worden bij de aanschaffingskosten van de goederen of van soortgelijke goederen. De goederen die geleverd worden onder de integratielevering zijn in het eigen bedrijf vervaardigd waardoor het niet mogelijk is om aan te sluiten bij de aanschaffingskosten van het goed zelf. Men kijkt daarom of er aanschaffingskosten van soortgelijke goederen voor handen zijn. Naar mijn mening is het aansluiten bij de aanschaffingskosten van soortgelijke goederen in overeenstemming met de ratio van de integratielevering. Om een marktversturende werking tegen te gaan, is het beste voor de maatstaf van heffing om aansluiting te zoeken bij wat derde in het maatschappelijke verkeer voor de goederen willen geven, dus de prijs van soortgelijke goederen.⁸⁸

⁸⁴ HvJ EU 8 november 2012, nr. C-299/11 (*Gemeente Vlaardingen*).

⁸⁵ Van Hilten & Van Kesteren 2010, blz. 124.

⁸⁶ Artikel 74 Btw- richtlijn resp. artikel 8, derde lid Wet OB.

⁸⁷ Daar de wet uitgaat van de kostprijs als maatstaf van heffing, hoeft geen winstelement te worden meegenomen.

⁸⁸ In lijn met de mening van Van Hilten & Van Kesteren 2010, blz. 211.

4.4.2.2 Voortbrengingskosten

Indien geen aanschaffingskosten van soortgelijke goederen voorhanden zijn, moet aangesloten worden bij de voortbrengingskosten berekend op het tijdstip waarop de integratielevering wordt uitgevoerd. Het Besluit van 27 juni 1979⁸⁹ geeft verduidelijking welke kosten wel en niet tot de voortbrengingskosten worden gerekend.

Het besluit geeft aan dat moet worden uitgegaan van de historische kostprijs van het vervaardigde goed. Goedgekeurd wordt dat aangesloten wordt bij de historische kostprijs zolang ‘het beschikken van het goed plaatsvindt binnen een jaar nadat het goed is vervaardigd c.q. is opgeleverd en de gebezigde stoffen c.q. de terbeschikkinggestelde stoffen uiterlijk zes maanden vóór de aanvang van de vervaardiging c.q. de terbeschikkingstelling zijn aangeschaft.’⁹⁰ ‘Grond’ die voor de vervaardiging van een onroerende zaak wordt gebezigd dan wel ter beschikking wordt gesteld, mag van het besluit langer dan zes maanden in eigendom van de ondernemer zijn. Het besluit geeft aan dat in dit geval voor de vaststelling van de voortbrengingskosten de grond moet worden meegenomen voor de waarde die de grond heeft op het tijdstip waarop de bouw aanvangt, c.q. de grond ter beschikking wordt gesteld. Verder geeft het besluit onder punt 6 een opsomming aan van elementen die meegenomen moeten worden bij het bepalen van de voortbrengingskosten, o.a. de aanschaffingskosten exclusief omzetbelasting, afschrijvingen, kosten van het personeel, leges, verzekeringen en dergelijke. Niet hoeft worden meegenomen volgens punt 7 van het besluit, het deel van de constante algemene kosten dat op de vervaardiging van het goed betrekking heeft en de te rekenen rente.⁹¹

De Nederlandse wetgeving neemt zo te zien alle voortbrengingskosten mee in de maatstaf van heffing van de integratielevering, zowel kosten waarop geen btw heeft gedrukt, kosten waarop in het verleden btw heeft gedrukt en welke niet in aftrek is gebracht én kosten waarop in het verleden btw heeft gedrukt en welke (deels) in aftrek is gebracht worden meegenomen.⁹² Deze invulling lijkt ruimer dan de invulling van het HvJ. Het HvJ heeft namelijk enkele malen geoordeeld dat alleen geheven kan worden over de kosten waarop in het verleden btw heeft gedrukt en welke (deels) in aftrek is gebracht.⁹³ Zo overweegt het HvJ in r.o. 90 van het arrest *Gemeente Leusden/Holin Groep* dat de integratielevering en de herziening van de aftrek twee mechanismen zijn met hetzelfde economische effect. Bij beide mechanismen wordt de belastingplichtige gedwongen de bedragen (terug) te betalen die overeenkomen met de aftrek waarop hij geen recht had. Van Hilten en van Kesteren zijn van mening dat deze overweging een ‘slip-of-the-pen’ is, omdat de overweging niet in lijn is met doel en

⁸⁹ Besluit 27 juni 1979, nr. 279-7382.

⁹⁰ Punt 4 van het Besluit van 27 juni 1979, nr. 279-7382.

⁹¹ Zie verder punt 7 van het besluit van 27 juni 1979, nr. 279-7382.

⁹² Kruijer 2012, blz. 20.

⁹³ HvJ EG 29 april 2004, C-487/01, (*Gemeente Leusden/Holin Groep*), HvJ EG 27 juni 1989, zaak C-5088 (*Kühne*), en HvJ EG 14 september 2006, zaak C-72/05 (*Wollny*).

strekking van de integratielevering. Het is volgens van Hilten en van Kesteren immers de bedoeling dat wordt geheven over (min of meer) hetzelfde bedrag dat bij turn-key aanschaf zou zijn berekend en in dat bedrag zitten ook elementen begrepen waarop geen omzetbelasting drukt.⁹⁴

4.4.3 Aansluiten bij waarde in het economische verkeer?

In de literatuur stellen verschillende auteurs dat voor de maatstaf van heffing van de integratielevering het beste kan worden aangesloten bij de waarde in het economische verkeer. Van Hilten en van Kesteren vinden dat het best bij de waarde in het economische verkeer kan worden aangesloten, omdat deze waarde aansluit bij de ratio van de integratielevering: *“Concurrentieverstoring wordt alleen optimaal ondervangen indien de te hanteren maatstaf wordt geobjectiveerd.”*⁹⁵ Van der Paardt en Sparidis delen deze mening. Zij stellen tevens dat *“de integratieheffing, op grond van het (communautaire) proportionaliteitsbeginsel, niet verder mag gaan dan het beoogde doel van deze bepaling, te weten het tegengaan van concurrentievoordelen.”*⁹⁶ Hiermee doelen zij op het geval dat de geactualiseerde kostprijs hoger uitvalt dan de waarde in het economische verkeer. Ik ben van mening dat in verband met doel en strekking van de integratielevering, voor de maatstaf van heffing aangesloten moet worden bij de prijs die een onafhankelijke derde bereid zou zijn te betalen voor het vervaardigde goed (de waarde in het economische verkeer). Aansluiting bij deze waarde beoogt het doel van concurrentieneutraliteit.

4.5 Aftrek van integratieheffings-btw

De integratielevering stelt ‘het door een ondernemer voor bedrijfsdoeleinden bestemmen van in het eigen bedrijf vervaardigde goederen in de gevallen waarin, indien de goederen van een ondernemer zouden zijn betrokken, hij geen recht zou hebben op volledige aftrek van de op die goederen drukkende belasting gelijk met een levering onder bezwarende titel’.⁹⁷ De integratielevering is daarmee een levering die belast is. De voorbelasting die aan de integratielevering toerekenbaar is kan geheel in aftrek worden gebracht, zodra het vervaardigde goed daadwerkelijk in gebruik genomen wordt.⁹⁸ Vervolgens is het van belang te kijken of de ondernemer het vervaardigde goed bestemd voor alleen vrijgestelde activiteiten of ook een gedeelte voor belaste activiteiten. Op basis van artikel 15, eerste lid, onderdeel c, sub 3 Wet OB, heeft de ondernemer recht op aftrek voor het gedeelte van de integratieheffing dat voor belaste doeleinden wordt gebruikt.⁹⁹ Ter verduidelijking een voorbeeld.

⁹⁴ Van Hilten & Van Kesteren 2010, blz. 224.

⁹⁵ Van Hilten & Van Kesteren 2010, blz. 209.

⁹⁶ Van der Paardt & Sparidis 2008.

⁹⁷ Artikel 3, derde lid, onderdeel b Wet OB.

⁹⁸ Artikel 15, eerste lid, onderdeel c, sub 3 Wet OB en Van Hilten & Van Kesteren 2010, blz. 337.

⁹⁹ Artikel 15, eerste lid, onderdeel c, sub 4 Wet OB regelt hetzelfde als sub 3 van deze wet, alleen ziet deze bepaling op integratiediensten.

Voorbeeld

Het ziekenhuis uit de casus van paragraaf 4.2 'Ratio van de integratielevering' laat een vleugel aan het hoofdgebouw bouwen. De vleugel bestaat uit twee verdiepingen. Op de begane grond komen een restaurant, winkeltjes en een filmzaal waar patiënten en bezoekers tegen betaling een film kunnen kijken.¹⁰⁰ De andere verdieping van de vleugel wordt gebruikt voor vrijgestelde prestaties op basis van artikel 11, eerste lid, onderdeel c Wet OB en artikel 11, eerste lid, onderdeel g Wet OB.¹⁰¹ Het ziekenhuis gebruikt de vleugel dus 50% voor belaste prestaties en 50% voor vrijgestelde prestaties. Ter zake van de ingebruikname van de vleugel mag het ziekenhuis de omzetbelasting die op de kosten van de aanschaf van de materialen drukt volledig in aftrek brengen. Deze voorbelasting is toe te rekenen aan de belaste levering op grond van artikel 3, derde lid, onderdeel b Wet OB. Vervolgens wordt het ziekenhuis geconfronteerd met de heffing ter zake van de integratielevering. Verwezen naar paragraaf 4.5 en op grond van artikel 8, derde lid Wet OB moet omzetbelasting betaald worden over de kosten van de materialen en de loonkosten. Er is een bedrag van € 252.000 aan integratieheffing verschuldigd. Aangezien de vleugel voor de helft voor belaste prestaties gebruikt wordt en de andere helft voor vrijgestelde prestaties, kan het ziekenhuis de helft van de integratieheffing (€ 126.000) op grond van artikel 15, eerste lid, onderdeel c, sub 3 Wet OB in aftrek brengen.¹⁰²

4.6 Conclusie

In dit hoofdstuk is de integratielevering behandeld. De integratielevering vindt haar oorsprong in het neutraliteitsbeginsel. Zij heeft als doel een marktversturende werking tegen te gaan tussen vrijgestelde ondernemers die een goed zelf vervaardigen (of laten vervaardigen onder ter beschikkingstelling van stoffen) en vrijgestelde ondernemers die niet de mogelijkheid hebben om een goed zelf te vervaardigen en deze daarom van een derde (zouden) betrekken. Als maatstaf van heffing voor de integratielevering moet in beginsel aangesloten worden bij de aanschaffingskosten, indien deze niet voorhanden zijn, wordt aangesloten bij de voortbrengingskosten.¹⁰³ De integratielevering is van belang voor mijn onderzoek naar de btw-behandeling van grond volgens het HvJ in het arrest *Gemeente Vlaardingen*.¹⁰⁴ Dit arrest wordt in het volgende hoofdstuk behandeld.

¹⁰⁰ Deze activiteiten/prestaties worden ter vereenvoudiging van dit voorbeeld als volledig belaste prestaties gezien.

¹⁰¹ Vrijstelling m.b.t. de verzorging en verpleging van in een inrichting opgenomen personen en de leveringen en diensten van medici.

¹⁰² Dit voorbeeld is ontleend aan het voorbeeld in Van Hilten & Van Kesteren 2010, blz. 337.

¹⁰³ Artikel 8, derde lid Wet OB.

¹⁰⁴ HvJ EU 8 november 2012, nr. C-299/11 (*Gemeente Vlaardingen*).

5 HvJ 8 november 2012, C-299/11, Gemeente Vlaardingen

5.1 Inleiding

In dit hoofdstuk geef ik antwoord op de in de Inleiding gestelde deelvragen. Eerst behandel ik het in dit onderzoek centraal staande arrest C-299/11: *Gemeente Vlaardingen*. Vervolgens ga ik in op drie vraagstukken die naar aanleiding van dit arrest spelen:

- Kunnen de bewerkingen aan de grond in *Gemeente Vlaardingen* leiden tot een integratieheffing?
- Wat is de maatstaf van heffing van grond volgens het HvJ in *Gemeente Vlaardingen* en hoe moet deze maatstaf van heffing worden ingevuld?
- Kwalificeert een kunstgrasveld als bouwterrein of bebouwd terrein?

5.2 Het arrest: Gemeente Vlaardingen

5.2.1 Hoofdgeding en prejudiciële vraag

De feiten en omstandigheden in het hoofdgeding zijn als volgt. De gemeente Vlaardingen heeft sportvelden in eigendom en verhuurt deze velden aan sportverenigingen, zonder btw. Zij laat door een aannemer de natuurgrasvelden vervangen door kunstgrasvelden. Na de oplevering verhuurt de gemeente haar sportvelden weer aan dezelfde sportverenigingen, zonder btw. Uitgaande van de vrijgestelde verhuur, volstond de gemeente met het niet in aftrek brengen van de btw die drukte op de aanleg van de kunstgrasvelden. De inspecteur stelde zich echter op het standpunt dat de gemeente, bij ingebruikneming van de nieuwe kunstgrasvelden voor de vrijgestelde verhuur, de integratieheffing was verschuldigd en legde een naheffingsaanslag op. De Hoge Raad oordeelt dat de inspecteur de waarde van de grond mede heeft gerekend tot de maatstaf van heffing van de velden. Volgens de Hoge Raad heeft dit mogelijk een dubbele heffing tot gevolg. Er wordt per saldo btw geheven over de waarde van de oude natuurgrasvelden van de gemeente, die reeds lang bij haar voor vrijgestelde prestaties in gebruik waren. De Hoge Raad stelt daarom de volgende prejudiciële vragen:

- *“Is de integratielevering ook van toepassing indien een derde een goed vervaardigt onder ter beschikking stelling van eigen stoffen?”*
- *Moet de waarde van de eigen grond, waar niet eerder btw-aftrek over is genoten, in de integratieheffing worden betrokken?”*¹⁰⁵

¹⁰⁵ HvJ EU 8 november 2012, nr. C-299/11 (*Gemeente Vlaardingen*), r.o. 20.

5.2.2 Het oordeel van Hof van Justitie

Het HvJ oordeelt dat de Nederlandse integratieheffing als zodanig niet in strijd is met het EU-recht. Ook indien een belastingplichtige zijn velden, die hij door een derde heeft laten vervaardigen onder terbeschikkingstelling van stoffen, bestemt voor een economische activiteit die voor btw is vrijgesteld, is de integratieheffing van toepassing. Dit voorkomt concurrentievervalsing tussen het volledig in eigen bedrijf vervaardigen van goederen en het door een derde laten vervaardigen van een goed onder ter beschikking stelling van stoffen.¹⁰⁶ Voor de maatstaf van heffing kan een lidstaat de som van de waarde van de grond waarop de velden liggen en de kosten van de aanleg/bouw ervan hanteren. Als voorwaarde stelt het HvJ dat geen btw wordt geheven over bestanddelen die al eerder aan btw-heffing waren onderworpen, en dat de betrokken terreinen kunnen worden aangemerkt als bebouwd terrein of bouwterrein voor de btw.

5.3 Vervaardiging van een kunstgrasveld

5.3.1 Inleiding eerste deelvraag

Mijn eerste deelvraag luidt: ‘Kunnen de bewerkingen aan de grond in Gemeente Vlaardingen leiden tot een integratieheffing?’ De Nederlandse integratieheffing vereist dat een goed vervaardigd wordt.¹⁰⁷ In hoofdstuk 3 is het begrip ‘vervaardiging’ al behandeld. ‘Vervaardigen’ is het voortbrengen van een goed dat tevoren niet bestond.¹⁰⁸ Het is de vraag of in *Gemeente Vlaardingen*¹⁰⁹ wel sprake is van de vervaardiging van een goed, die kan leiden tot een Nederlandse integratieheffing. De gemeente liet sportvelden die zij in eigendom had bewerken. De bewerking hield in dat natuurgrasvelden werden vervangen door kunstgrasvelden. Is door het vervangen van de natuurgrasvelden een goed ontstaan dat tevoren niet bestond?

5.3.2 Nederlandse integratieheffing

5.3.2.1 Bewerkingen aan de grond

Hof 's-Gravenhage oordeelt in haar uitspraak dat niet in geschil is of er sprake is van een oplevering als bedoeld in artikel 3, eerste lid, onderdeel c Wet OB.¹¹⁰ Daarmee gaat zij er dus vanuit dat door de bewerkingen van de velden ‘een nieuw goed’ is ontstaan. De Hoge Raad neemt dit oordeel niet in twijfel en gaat er kennelijk eveneens vanuit dat de bewerkingen aan de grond zodanig waren dat er sprake is van ‘het vervaardigen van een nieuw goed’. A-G Mazák daarentegen geeft in zijn conclusie bij *Gemeente Vlaardingen* aan dat hij twijfels heeft of de sportvelden, nadat deze van een nieuwe laag kunstgras zijn voorzien, wel zijn aan te merken als nieuw vervaardigde goederen.¹¹¹ Om tot een

¹⁰⁶ HvJ EU 8 november 2012, nr. C-299/11 (*Gemeente Vlaardingen*), r.o. 26 t/m 29.

¹⁰⁷ Artikel 3, derde lid, onderdeel b Wet OB.

¹⁰⁸ HvJ EG 14 mei 1985, nr. C-139/84 (*Van Dijk's boekhuis*).

¹⁰⁹ HvJ EU 8 november 2012, nr. C-299/11 (*Gemeente Vlaardingen*).

¹¹⁰ Hof 's-Gravenhage 26 juni 2009, nr. BK08/00334, *LJN* BJ0682.

¹¹¹ HvJ EU 11 september 2012, nr. C-299/11 (*Gemeente Vlaardingen – Conclusie A-G Mazák*), r.o. 49 t/m 58.

conclusie te komen of er nu wel of geen sprake is van vervaardiging in deze zaak, is het van belang helder te hebben wat de bewerkingen aan de grond zijn. Uit de uitspraak van het HvJ en de daarvoor afgaande uitspraken van Rechtbank 's-Gravenhage¹¹² en Hof 's Gravenhage¹¹³ kan ik niet afleiden welke bewerkingen er daadwerkelijk hebben plaats gevonden aan de grond. Daarom ga ik voor het vervolg van deze deelvraag uit van algemene informatie die te vinden is over het aanleggen van een kunstgrasveld.

De installatie van een kunstgrasveld gaat als volgt:¹¹⁴

“De aanleg van een kunstgras sportveld duurt gemiddeld drie tot zes weken. Afhankelijk van de sport en het gebruik wordt een keuze gemaakt tussen een bepaald type ondergrond, instrooi materiaal (zand, rubber) en kunstgrasvezel. Ieder kunstgras sportveld is maatwerk.

Algemeen kan het installatieproces in 5 stappen worden beschreven:

Stap 1: *Terrein uitgraven.*

Stap 2: *Waterdoorlatende onderbouw aanbrengen op maat van sportieve vereisten en klimaat.*

Stap 3: *Kunstgrasrollen uitrollen, plaatsen en verlijmen.*

Stap 4: *Instrooien met zand en/of rubber (infill).*

Stap 5: *Uw kunstgrasveld is speelklaar.”*

5.3.2.2 Vervaardiging

Zoals uit de jurisprudentie omtrent het begrip ‘vervaardiging’ blijkt, is ‘vervaardigen’ het voortbrengen van een goed dat tevoren niet bestond. Dit kan getoetst worden aan de hand van verschillende criteria. De doorslaggevende criteria zijn: de wijziging van het uiterlijk, een functiewijziging en het recent door de Hoge Raad ontwikkelde ‘in wezen nieuwbouw’-criterium. Deze criteria toetsend aan de in de vorige subparagraaf genoemde uitleg van de installatie van een kunstgrasveld kom ik tot de conclusie dat er een nieuw goed is vervaardigd. De velden worden namelijk tot de aardgrond toe ‘gestript’. Vervolgens worden de terreinen uitgegraven en wordt er een fundering gelegd. Deze fundering bestaat o.a. uit een drainagesysteem, dat zorgt voor een goede afwatering van de velden. Daarna wordt het kunstgrasveld geplaatst, deze wordt vast aan de fundering gelijmd. De kunstgrasvelden kunnen naar mijn mening geenszins meer worden vergeleken met de natuurgrasvelden. Een kunstgrasveld is daadwerkelijk een ‘bouwwerk’, een natuurgrasveld is gewoon een (ingezaaide) mat gras op de aardgrond. Daarmee kom ik tot de conclusie dat door de bewerkingen aan de grond, die hebben geleid tot een kunstgrasveld, bestaande uit een fundering met o.a. een drainagesysteem en een laag kunstgrasveld, er een goed is ontstaan dat tevoren niet bestond. Dit leidt op basis van de Wet OB tot een integratieheffing.

¹¹² Rechtbank 's-Gravenhage 18 november 2008, nr. AWB 07/663, *LJN* BD9607.

¹¹³ Hof 's-Gravenhage 26 juni 2009, nr. BK08/00334, *LJN* BJ0682.

¹¹⁴ <http://www.artificialgrass.info/nl/over-kunstgras/aanleg-en-onderhoud.html> en http://www.dessosports.com/nl/kunstgras/aanleg_geraadpleegd op 21 mei 2013.

5.3.3 Btw-richtlijn

De bepaling van de integratieheffing in de Btw-richtlijn is veel ruimer dan de Nederlandse integratieheffing. De integratieheffing is Europees gezien niet alleen gekoppeld aan vervaardiging, ook een goed dat in het kader van het bedrijf is gebouwd, gewonnen, *bewerkt*, aangekocht of ingevoerd kan volgens artikel 18 Btw-richtlijn leiden tot een integratieheffing. Bewerkingen aan de grond leiden volgens de Btw-richtlijn dus rechtstreeks tot een integratieheffing. Er hoeft niet getoetst te worden of die bewerkingen zodanig zijn dat deze tot de vervaardiging van een nieuw goed leiden. Nu vraag ik mij af in welke context rechtsoverweging 28 van het HvJ moet worden gelezen. In rechtsoverweging 28 geeft het HvJ naar mijn mening aan dat ook ‘voltooide of verbeterde goederen’ onder de reikwijdte van de integratieheffing kunnen vallen.¹¹⁵ Op basis van de richtlijnbeeping ben ik dit met het HvJ eens, maar ‘voltooide of verbeterde goederen’ kunnen mijns inziens niet direct onder het vervaardigingsbegrip vallen, dat een vereiste is van de Nederlandse integratieheffing. Vindt het HvJ nu dat Nederland de integratieheffing te eng hanteert door alleen de vervaardiging van een goed in de integratieheffing te betrekken? Misschien dat dit in de toekomst nog duidelijk wordt.

5.4 Maatstaf van heffing

5.4.1 Inleiding tweede deelvraag

Mijn tweede deelvraag luidt: “*Wat is de maatstaf van heffing van grond volgens het HvJ in Gemeente Vlaardingen en hoe moet deze maatstaf van heffing worden ingevuld?*” In deze paragraaf zal ik eerst behandelen of het HvJ in *Gemeente Vlaardingen* naar mijn mening een enge of ruime benadering aanhangt voor de reikwijdte van de maatstaf van de integratieheffing. Daarna behandel ik de daadwerkelijke invulling van de maatstaf van heffing van grond.

5.4.2 Reikwijdte maatstaf van heffing volgens het Hof van Justitie

Het HvJ heeft in het verleden de maatstaf van heffing voor de reikwijdte van de integratieheffing eng benaderd. Zij ziet de integratieheffing als een correctie op de reeds eerder in aftrek gebrachte btw. Dit kan afgeleid worden uit de arresten *Uudenkaupungin kaupunki* en *Wollny* waarin het HvJ aangeeft dat de logica van de Zesde Richtlijn leidend is voor de reikwijdte van een bepaling.¹¹⁶ Dit heeft tot gevolg dat alleen uitgaven waarover aftrek van btw heeft plaatsgevonden, meegenomen moeten worden.¹¹⁷ Nederland heeft tot nu toe de integratieheffing ruim benaderd. De huidige systematiek van de Nederlandse integratieheffing bestaat uit aftrek tijdens de bouwfase en vervolgens een heffing over de totale voortbrengingskosten. Kostencomponenten waarop geen btw (heeft ge)drukt worden daardoor ook in de maatstaf van heffing meegenomen.¹¹⁸ Vraag is welke invloed *Gemeente Vlaardingen* heeft

¹¹⁵ HvJ EU 8 november 2012, nr. C-299/11 (*Gemeente Vlaardingen*), r.o. 28.

¹¹⁶ HvJ EG 30 maart 2006, nr. C-184/04, V-N 2006/18.25 (*Uudenkaupungin kaupunki*) en HvJ EG 14 september 2006, nr. C-72/05, V-N 2006/50.13 (*Jörg en Stefanie Wollny*).

¹¹⁷ Kruijer 2012, blz. 9.

¹¹⁸ Kruijer 2012, blz. 9.

op de reikwijdte van de maatstaf van heffing voor een integratielevering. Ondersteunt *Gemeente Vlaardingen* de enge of de ruime benadering?

Het HvJ geeft in haar overwegingen aan dat ‘de integratieheffing leidt tot een btw-heffing met de totale waarde van de goederen als maatstaf van heffing, waarin de verschuldigde btw wordt berekend op basis van de waarde die wordt bepaald op het tijdstip van bestemmen van het goed voor vrijgestelde bedrijfsdoeleinden. Deze waarde moet overeenkomen met de prijs op de markt voor eenzelfde goed. Een passende maatstaf van heffing in *Gemeente Vlaardingen* zou daarom de waarde van de ondergrond zijn plus de kosten van bewerkingen ervan. Echter vereisen de beginselen van de btw en het wezenlijke kenmerk van de btw, ‘het heffen over de toegevoegde waarde’, dat de over een transactie verschuldigde belasting wordt berekend onder aftrek van de belasting welke bij de vorige transactie is betaald’.¹¹⁹ Het HvJ oordeelt uiteindelijk dat “*de maatstaf van heffing wordt vastgesteld op de som van de waarde van de grond en de kosten van de bewerking van deze grond, mits geen btw wordt geheven over bestanddelen die al eerder aan btw-heffing waren onderworpen*”.¹²⁰ Uit deze overwegingen blijkt dat de integratielevering geen correctie is op de reeds eerder in aftrek gebracht btw.¹²¹ De maatstaf van heffing moet de totale waarde van de goederen omvatten. Deze waarde moet overeenkomen met hetzelfde bedrag dat bij turn-key aanschaf zou zijn berekend. In deze waarde zitten ook kostencomponenten waarop geen btw (heeft ge)drukt. Het HvJ ondersteunt daardoor in *Gemeente Vlaardingen* de ruime benadering van de maatstaf van heffing. Dit is in lijn met de ratio van de integratielevering, ‘het gelijkstellen van de belastingpositie van een vrijgestelde ondernemer die goederen zelf vervaardigt of laat vervaardigen, met een vrijgestelde ondernemer die goederen kant-en-klaar aankoopt’.

5.4.3 Invulling van de maatstaf van heffing

5.4.3.1 Algemeen

Naar mijn mening is het duidelijk dat het HvJ een ruime benadering hanteert voor de reikwijdte van de maatstaf van heffing, maar zij heeft wel vragen opgeroepen over de daadwerkelijke invulling van die reikwijdte. Het HvJ is niet duidelijk in haar zinsnede ‘*voor zover deze belastingplichtige in het kader van de voorafgaande belastingheffing reeds btw over die waarde had betaald*’.¹²² Vragen die opkomen zijn, wat wordt bedoeld met ‘voor zover’ en ‘reeds btw over die waarde had betaald’.

¹¹⁹ HvJ EU 8 november 2012, nr. C-299/11 (*Gemeente Vlaardingen*), r.o. 28 t/m 32.

¹²⁰ HvJ EU 8 november 2012, nr. C-299/11 (*Gemeente Vlaardingen*), r.o. 38.

¹²¹ Nusmeier 2013.

¹²² HvJ EU 8 november 2012, nr. C-299/11 (*Gemeente Vlaardingen*), r.o. 32.

5.4.3.2 'reeds btw over die waarde had betaald'

Wat bedoelt het HvJ met 'reeds btw over die waarde had betaald'?¹²³ Betekent 'betaald' in deze zinsnede 'btw betaald en aftrek genoten' of 'btw betaald en geen aftrek genoten'? Volgens het woordenboek betekent 'betalen' in de Nederlandse taal, "het verschuldigde (geld) overhandigen, doen toekomen".¹²⁴ Uit deze omschrijving kunnen we geen aanknopingspunten afleiden die ons wijzen hoe moet worden omgegaan met het recht op aftrek in het begrip 'betalen', want in de strikte uitleg van het woord 'betalen' is het recht op aftrek niet relevant.¹²⁵

De ratio achter de integratielevering 'de fiscale neutraliteit' en het wezenlijke kenmerk van de btw 'het voorkomen van dubbele heffing', leiden er naar mijn mening toe dat wel degelijk van belang is of er al dan niet btw 'gedrukt' heeft.¹²⁶ In de rechtsoverwegingen van het HvJ vind ik enkele aanknopingspunten waaruit ik afleid dat het HvJ bedoeld heeft dat het gaat om het buiten de maatstaf van heffing laten van de waarde van de grond waarover in het verleden btw betaald is die (deels) niet in aftrek is gebracht. Het HvJ geeft aan dat "het mechanisme van de integratieheffing niet mag leiden tot schending van de btw-beginselen."¹²⁷ Het wezenlijke kenmerk van de btw is heffen over de toegevoegde waarde onder aftrek van de btw die bij de vorige transactie is betaald.¹²⁸ Een herhaalde belastingheffing zou onverenigbaar zijn met dit wezenlijke kenmerk van de btw. De integratieheffing mag daarom geenszins leiden tot het verschillende keren btw heffen over hetzelfde deel van de waarde van de goederen."¹²⁹ Eveneens rekening houdend met de vraagformulering van de Hoge Raad of 'de waarde van de grond waar in het verleden geen btw op in aftrek is gebracht in de maatstaf van heffing moet worden opgenomen', lijkt het mij dat het moet gaan om 'drukkende' btw.¹³⁰

Met deze uitkomst van het HvJ in het oog zijn de volgende vier btw-situaties te onderscheiden die er al dan niet toe leiden of de waarde van de grond in de maatstaf van heffing wordt betrokken:

a. Er is in het verleden btw in rekening gebracht, waarbij de betaalde btw:

- 1) in aftrek is gebracht,
- 2) deels in aftrek is gebracht,
- 3) niet in aftrek is gebracht,

b. Er is in het verleden geen btw in rekening gebracht.¹³¹

¹²³ HvJ EU 8 november 2012, nr. C-299/11 (*Gemeente Vlaardingen*), r.o. 32.

¹²⁴ www.vandale.nl, trefwoord: 'betalen', geraadpleegd op 3 mei 2013.

¹²⁵ Kruijjer 2012, blz. 23.

¹²⁶ Tielemans & Van Berkel 2013.

¹²⁷ HvJ EU 8 november 2012, nr. C-299/11 (*Gemeente Vlaardingen*), r.o. 31.

¹²⁸ HvJ EG 16 december 1992, nr. C-208/91 (*Beaulande*), HvJ EG 17 september 1997, nr. C-347/95 (*UCAL*) en HvJ EG 29 april 2004, nr. C-308/01 (*GIL Insurance e.a.*).

¹²⁹ HvJ EU 8 november 2012, nr. C-299/11 (*Gemeente Vlaardingen*), r.o. 32.

¹³⁰ Adams & Scholten 2013.

¹³¹ In lijn met de mening van Kruijjer 2012, blz. 28.

De uitwerking van *Gemeente Vlaardingen* voor deze situaties is als volgt:¹³²

a.1) Indien situatie a.1 (*btw betaald, wel aftrek*) zich voordoet, treedt er geen dubbele heffing op. In deze situatie moet de waarde van de grond wel meegenomen worden in de maatstaf van de integratieheffing.¹³³

a.2) Indien situatie a.2 (*btw betaald, deels aftrek*) zich voordoet, treedt er dubbele heffing op ten aanzien van de btw die niet in aftrek is gebracht. In deze situatie moet de waarde van de grond meegenomen worden in de maatstaf van de integratieheffing voor het gedeelte waarvoor aftrek heeft plaatsgevonden.¹³⁴

a.3) Indien situatie a.3 (*btw betaald, geen aftrek*) zich voordoet, treedt er dubbele heffing op voor het gehele bedrag. In deze situatie hoeft de waarde van de grond niet in de maatstaf van de integratieheffing te worden opgenomen.¹³⁵

b. Indien *geen btw* in rekening is gebracht over de grond moet de waarde van de grond tegen de kostprijs c.q. marktwaarde in de maatstaf van de integratieheffing worden opgenomen.¹³⁶

5.4.3.3 'voor zover ... over die waarde'

In het oordeel van het HvJ is niet duidelijk te lezen welke waarde van de grond van belang is als maatstaf van heffing. Gaat het hier om de historische kostprijs van de grond of om de actuele waarde? En betekenen de woorden 'voor zover' dat er rekening moet worden gehouden met het verschil tussen de actuele waarde en de historische kostprijs, dus een eventuele waardegroei of waardedaling?

Rekening houdend met het doel van de integratieheffing, 'concurrentieverstoring tegen gaan', zou men kunnen concluderen dat het HvJ heeft beoogd de actuele waarde in de maatstaf van heffing op te nemen.¹³⁷ Een belastingplichtige die het goed rechtstreeks van een derde aan zou kopen, zou immers ook btw moeten betalen over de actuele waarde van de grond. Om dubbele heffing te voorkomen, zou echter de actuele waarde dan wel onder aftrek van de waarde bij aanschaf waar eerder btw over is betaald moeten worden meegenomen. Ik ben dan ook, net als Van der Paardt,¹³⁸ van mening dat het HvJ met de woorden 'voor zover ... over die waarde' heeft bedoeld dat de maatstaf van heffing moet worden verminderd met de waarde waar reeds btw over is betaald. In deze situatie wordt er dus rekening gehouden met waardeveranderingen. Echter, in het geval van een waardestijging van de grond lijkt het logisch dat rekening wordt gehouden met waardeveranderingen. Er wordt immers geheven over de toegevoegde waarde. Het verschil tussen de actuele waarde en de historische kostprijs van de grond wordt dan opgenomen in de maatstaf van heffing. Maar in het geval dat de

¹³² Hier wordt geen rekening gehouden met eventuele waardeveranderingen.

¹³³ Kruijer 2012, blz. 27 & 28.

¹³⁴ Kruijer 2012, blz. 27 & 28.

¹³⁵ Kruijer 2012, blz. 27 & 28.

¹³⁶ Van den Elsen & Sinnige 2013, blz. 3.

¹³⁷ Van den Elsen & Sinnige 2013.

¹³⁸ Van der Paardt, 2012.

actuele waarde lager is dan de historische kostprijs, een waardedaling, lijkt dit niet logisch. Hier is namelijk geen sprake van toegevoegde waarde.¹³⁹ Mijns inziens zou het HvJ op dit punt nog wel duidelijkheid kunnen scheppen. Het lijkt mij dan ook niet ondenkbaar dat in de toekomst prejudiciële vragen gesteld gaan worden over hoe moet worden omgegaan met de waardeverandering van grond die reeds lang in bezit is.

5.4.4 Tussenconclusie

In deze paragraaf ben ik tot de conclusie gekomen dat het HvJ in *Gemeente Vlaardingen* een ruime benadering van de maatstaf van heffing aanhangt. De maatstaf van heffing voor de integratielevering moet volgens het HvJ de totale waarde van de goederen omvatten. Deze waarde moet overeenkomen met de prijs van eenzelfde goed op de markt. Het HvJ ziet de integratieheffing dus niet als een correctie op de reeds eerder in aftrek gebrachte btw. Echter vereist het wezenlijke kenmerk van de btw, ‘het voorkomen van dubbele heffing’, dat geen btw geheven mag worden voor zover over de waarde van de grond reeds btw is betaald. Ik neem aan dat het HvJ in verband met het voorkomen van dubbele heffing met ‘betaald’ bedoelt ‘btw die gedrukt heeft’. Uitgaande van de ratio van de integratielevering, ‘fiscale neutraliteit’, kom ik verder tot de conclusie dat het HvJ met ‘waarde’, de actuele waarde bedoelt en tevens waardeveranderingen meeneemt in de maatstaf van heffing.

5.5 Btw-kwalificatie van een kunstgrasveld

5.5.1 Inleiding laatste deelvraag

Het HvJ stelt als voorwaarde in haar eindoordeel dat de betrokken terreinen kunnen worden aangemerkt als bebouwd terrein of bouwterrein voor de btw.¹⁴⁰ De levering van onroerende zaken is van rechtswege namelijk vrijgesteld met uitzondering van de levering van een ‘nieuw’ gebouw en het erbij behorend terrein en de levering van een bouwterrein.¹⁴¹ Daarom geeft het HvJ als laatste in haar rechtsoverwegingen in *Gemeente Vlaardingen* aan dat de verwijzende rechter moet nagaan of de sportvelden al dan niet zijn aan te merken als bouwterrein of bebouwd terrein.¹⁴² Indien de sportvelden zijn aan te merken als bouw- of bebouwd terrein kan de integratieheffing van toepassing zijn. Kwalificeren de sportvelden als andere dan bouw- of bebouwd terrein dan vallen de sportvelden onder de vrijstelling en kan er nooit sprake zijn van de toepassing van de integratielevering. Mijn laatste deelvraag luidt dan ook: ‘*Kwalificeert een kunstgrasveld als bouwterrein of bebouwd terrein?*’

¹³⁹ Kruijer 2012, blz. 25.

¹⁴⁰ HvJ EU 8 november 2012, nr. C-299/11 (*Gemeente Vlaardingen*), r.o. 38.

¹⁴¹ Artikel 11, eerste lid, onderdeel a, sub a Wet OB. ‘Nieuw’ in de zin dat het gaat om een levering van een gebouw binnen de eerste 2 jaar na ingebruikneming.

¹⁴² HvJ EU 8 november 2012, nr. C-299/11 (*Gemeente Vlaardingen*), r.o. 34 t/m 37.

5.5.2 Kunstgrasveld, bebouwd of bouwterrein?

Naar mijn mening geeft het HvJ terecht aan dat de verwijzende rechter moet onderzoeken wat de kwalificatie van de sportvelden is.¹⁴³ Kunstgrasvelden kunnen mijns inziens niet zonder meer als bouwterrein of bebouwd terrein aangemerkt worden. De sportvelden kunnen niet als een bouwterrein kwalificeren, daarvoor moeten de sportvelden immers zijn aangelegd met het oog op bebouwing ervan.¹⁴⁴ Hooguit kunnen de sportvelden dus de bebouwing zelf vormen.¹⁴⁵ Wil er sprake zijn van een bebouwd terrein, dan moeten de kunstgrasvelden een gebouw vormen. De Wet OB geeft aan dat als gebouw wordt beschouwd ‘ieder bouwwerk dat vast met de grond is verbonden’.¹⁴⁶ Uit de parlementaire geschiedenis blijkt dat het begrip ‘gebouw’ een ruime betekenis wordt toegekend: het begrip ‘bouwwerk’ ziet naast echte gebouwen ook op atletiekbanen en kunstgrasvelden.¹⁴⁷ Dit is ook terug te vinden in het vastgoedbesluit van 14 juli 2009. Daarin wordt aangegeven dat ‘gebouw’, ‘iedere door de mens ontworpen constructie omvat, zoals bruggen, viaducten, wegen, atletiekbanen en kunstgrasvelden’.¹⁴⁸ Ook de Nederlandse jurisprudentielijn neemt aan dat een kunstgrasveld kwalificeert als gebouw.¹⁴⁹ Zo heeft de Hoge Raad in 2008 geoordeeld dat “het onjuist is dat alle sportvelden onder de vrijstelling voor onbebouwde onroerende zaken kunnen vallen. Kunstgrasvelden zijn namelijk buiten redelijke twijfel aan te merken als bouwwerken als bedoeld in art. 4, derde lid, onderdeel a Zesde Richtlijn.”¹⁵⁰ Ik kan mij echter niet eenzijdig vinden in het standpunt dat door de wetgevende en rechterlijke macht wordt aangehouden, dat een kunstgrasveld als zodanig kwalificeert als ‘gebouw’. Want, een aangebrachte zandfundering met daarop een kunststof afdekking, kan deze als voldoende ‘vast met de grond verbonden’ kwalificeren? Uit het arrest *Maierhofer* volgt namelijk dat er geen sprake is van een met de grond verbonden constructie indien deze gemakkelijk te demonteren en te verplaatsen is.¹⁵¹ Mijns inziens zou dit bij een kunstgrasveld het geval kunnen zijn. Is het niet een kwestie van “*de mat er uitrollen?*” zoals Nusmeier het verwoordt.¹⁵²

Het is afwachten wat de Hoge Raad gaat beslissen. Blijft zij haar jurisprudentielijn volgen of vangt zij de twijfels van het HvJ op? Mijns inziens zou het niet ondenkbaar zijn dat ook op dit punt in de toekomst prejudiciële vragen gesteld gaan worden.

¹⁴³ HvJ EU 8 november 2012, nr. C-299/11 (*Gemeente Vlaardingen*), r.o. 37.

¹⁴⁴ Artikel 11, vierde lid Wet OB.

¹⁴⁵ Nusmeier 2013.

¹⁴⁶ Artikel 11, derde lid, onderdeel a Wet OB.

¹⁴⁷ *Kamerstukken II* 1993/94, 23 638, nr. 3, en *Kamerstukken II* 1995/96, 24 703, nr. 3, p.4.

¹⁴⁸ Besluit 14 juli 2009.

¹⁴⁹ Van den Elsen & Sinnige 2013.

¹⁵⁰ HR 25 april 2008.

¹⁵¹ HvJ EG 16 januari 2003, nr. C-315/00 (*Maierhofer*).

¹⁵² Nusmeier 2013, p. 3.

5.6 Gevolgen voor de praktijk van het arrest Gemeente Vlaardingen

Het oordeel van het HvJ in *Gemeente Vlaardingen* lijkt in eerste instantie duidelijk. ‘De Nederlandse integratieheffing als zodanig is niet in strijd met de Btw-richtlijn en de waarde van de grond van de velden dient in de maatstaf van heffing opgenomen te worden, tenzij in het verleden reeds btw over de waarde van de grond is betaald.’ Maar met deze laatste zinsnede begint de onduidelijkheid. Het HvJ licht niet toe of het van belang is dat de btw ‘gedrukt’ heeft. Verder is niet duidelijk of het gaat om de actuele waarde of de historische kostprijs van de grond en of er rekening gehouden moet worden met eventuele waardeveranderingen. Ik heb in de vorige paragrafen geprobeerd een invulling aan dit arrest te geven. Met deze invulling in de hand heeft de uitspraak gevolgen voor de praktijk. Enkele van deze gevolgen licht ik hieronder toe.

- **Beperking financieringsvoordeel**

Dit arrest houdt naar de mening van Adams en Scholten¹⁵³ een beperking van het financieringsvoordeel in. De Nederlandse systematiek van de integratieheffing houdt in dat de integratieheffing plaatsvindt over de totale voortbrengingskosten, de belastingplichtige heeft daarbij gedurende de bouw recht op aftrek van de btw. Dit zorgt voor een financieringsvoordeel, de btw hoeft niet te worden voorgefinancierd. Volgens Adams en Scholten wordt deze systematiek door het HvJ genuanceerd. Naar hun mening kan de uitspraak van het HvJ zo worden uitgelegd dat *“voor kosten waarover wel btw is betaald strikt genomen wel de integratieheffing geldt, maar dat deze niet in de maatstaf van heffing worden opgenomen. Daarmee zou er voor de btw op deze kosten ook geen recht meer moeten zijn op onmiddellijke aftrek (als gevolg van de vrijgestelde bestemming) waardoor het btw financieringsvoordeel verloren zou gaan. In veel gevallen is dus het gevolg dat alleen nog interne kosten in de maatstaf van heffing worden betrokken.”*

- **Aftrek van btw op algemene kosten**

De uitspraak van het HvJ heeft ook gevolgen voor de berekening van het pro rata aftrekrecht op de algemene kosten. De pro rata is de verhouding belaste omzet ten opzichte van de totale omzet van een ondernemer. Deze verhouding bepaalt het btw-aftrekpercentage op de algemene kosten. De Hoge Raad¹⁵⁴ heeft in het verleden beslist dat de integratielevering meegenomen mag worden als btw belaste omzet in de pro rata verhouding. Nu het HvJ heeft beslist dat de waarde van de grond slechts meegenomen mag worden voor zover er reeds geen btw over die waarde is betaald, resulteert dit in een lagere maatstaf van heffing voor de integratielevering. Daarmee zal ook de pro rata verhouding belaste omzet/totale omzet lager

¹⁵³ Adams & Scholten 2013, blz. 3.

¹⁵⁴ HR 23 oktober 1991, nr. 27 053.

worden en heeft de ondernemer een lager recht op aftrek over zijn algemene kosten als voorheen.¹⁵⁵

- **Bewijslast**

Vraag is op wie de bewijslast gaat drukken of er al dan niet btw over de waarde van de grond is betaald. Het zal namelijk niet in alle gevallen makkelijk te achterhalen zijn of er al dan niet btw over de grond is betaald. Dit zou dus nog wel eens voor grote problemen in de praktijk kunnen zorgen.

- **Uitbreiding naar andere kostencomponenten**

Gemeente Vlaardingen ging specifiek over de bewerking van grond, naar mijn mening kan de uitwerking van dit arrest echter doorgetrokken worden naar andere kostencomponenten binnen de integratieheffing. Zo geven van den Elsen & Sinnige als voorbeeld dat hen inziens de btw die eerder betaald is over de waarde van een oud pand die zodanig verbouwd wordt dat er sprake is van nieuwbouw ook buiten de maatstaf van heffing mag blijven.¹⁵⁶

5.7 Conclusie

In dit hoofdstuk heb ik antwoord gegeven op de in de Inleiding gestelde deelvragen. Ik heb onderzocht of de vervanging van de kunstgrasvelden, een vervaardiging inhoudt die kan leiden tot een integratielevering. Ik kwam daarbij tot de conclusie dat op basis van de Wet OB er wel sprake is van de vervaardiging van een kunstgrasveld. Vervolgens heb ik het oordeel van het HvJ bekeken in *Gemeente Vlaardingen*. Daarbij ben ik tot de conclusie gekomen dat het HvJ een ruime benadering van de maatstaf van heffing aanhangt. Als laatst heb ik bestudeerd of een kunstgrasveld gekwalificeerd kan worden als bouwterrein of bebouwd terrein. Ik heb hier mijn twijfels over en ben benieuwd wat de Hoge Raad op dit punt gaat beslissen. In het volgende hoofdstuk zal ik gaan toetsen of de uitspraak die ik in dit hoofdstuk heb behandeld wenselijk is met het oog op de fiscale neutraliteit.

¹⁵⁵ Zie Tielemans & Van Berkel 2013 en Adams & Scholten 2013.

¹⁵⁶ Van den Elsen & Sinnige 2013.

6 Toetsing aan het neutraliteitsbeginsel

6.1 Inleiding

De centrale probleemstelling in dit onderzoek luidt: “*Hoe behoort het bestanddeel grond onder de integratieheffing behandeld te worden volgens het HvJ EU in de zaak C-299/11: Gemeente Vlaardingen, en is deze uitkomst wenselijk met het oog op de fiscale neutraliteit?*” Het eerste deel van deze probleemstelling is in het vorige hoofdstuk behandeld. Het tweede deel van de probleemstelling zal ik in dit hoofdstuk behandelen. In de volgende paragraaf behandel ik eerst wat fiscale neutraliteit, ofwel het neutraliteitsbeginsel, inhoudt. Daarna zal ik de uitkomst van het HvJ in *Gemeente Vlaardingen* aan het neutraliteitsbeginsel toetsen. Afsluitend kom ik tot de conclusie of de uitkomst in *Gemeente Vlaardingen* al dan niet wenselijk is met het oog op de fiscale neutraliteit.

6.2 Neutraliteitsbeginsel

Het neutraliteitsbeginsel is een relatief begrip. Bepaalde verhoudingen die uit het karakter van de omzetbelasting volgen moeten neutraal zijn, dit houdt in dat de belasting geen invloed op deze verhoudingen mag hebben.¹⁵⁷ De uitwerking van het neutraliteitsbeginsel kent verschillende vormen. Het grootste onderscheid kan gemaakt worden tussen ‘inwendige neutraliteit’ en ‘uitwendige neutraliteit’. De ‘*inwendige neutraliteit*’ houdt in dat de belasting neutraal moet zijn voor de ondernemer. De ondernemer moet zo min mogelijk ‘last’ ervaren van de omzetbelasting. De omzetbelasting beoogt namelijk de consument te treffen en niet de ondernemer. De ‘*uitwendige neutraliteit*’ houdt in dat bepaalde prestaties, en daarmee ondernemers, op dezelfde manier behandeld moeten worden. Dit houdt dus een vergelijking van gelijken in. De ‘uitwendige neutraliteit’ kan onderverdeeld worden in economische neutraliteit, juridische neutraliteit en externe neutraliteit. De *economische neutraliteit*, beoogt concurrentievervalsing tussen ondernemers die handelen in soortgelijke prestaties tegen te gaan.¹⁵⁸ De economische neutraliteit wordt daarom ook wel aangeduid als concurrentieneutraliteit. De *juridische neutraliteit* beoogt de optimale verdeling van de welvaart zo min mogelijk te laten verstoren door de heffing van de omzetbelasting.¹⁵⁹ Zo mag er geen dubbele heffing van belasting optreden, maar is ook dubbele niet-heffing niet geoorloofd.¹⁶⁰ De *externe neutraliteit* houdt de neutraliteit in internationaal verband in.¹⁶¹

In de volgende paragraaf toets ik het oordeel van het HvJ in *Gemeente Vlaardingen* aan het neutraliteitsbeginsel. Voor mijn onderzoek is daarvoor de uitwerking van het algemene neutraliteitsbeginsel in de vorm van de concurrentieneutraliteit en juridische neutraliteit van belang.

¹⁵⁷ Van Hilten & Van Kesteren 2010, blz. 13.

¹⁵⁸ Van Doesum 2009, blz. 32.

¹⁵⁹ Van Doesum 2009, blz. 31.

¹⁶⁰ Van Doesum 2009, blz. 32.

¹⁶¹ De externe neutraliteit is voor mijn onderzoek niet van belang.

6.3 Toetsing aan het neutraliteitsbeginsel

Het HvJ is in *Gemeente Vlaardingen* ten eerste van oordeel dat ook indien een belastingplichtige zijn velden, die hij door een derde heeft laten vervaardigen onder ter beschikkingstelling van stoffen, bestemt voor een economische activiteit die voor btw is vrijgesteld, de integratieheffing van toepassing is. Zoals het HvJ zelf aangeeft voorkomt dit concurrentievervalsing tussen het volledig in eigen bedrijf vervaardigen van goederen en het door een derde laten vervaardigen van een goed onder ter beschikking stelling van stoffen.¹⁶² Het oordeel van het HvJ is op dit punt naar mijn mening dan ook in overeenstemming met de concurrentieneutraliteit.

Ten tweede is het HvJ van oordeel dat een lidstaat voor de maatstaf van heffing, de som van de waarde van de grond waarop de velden liggen en de kosten van de aanleg/bouw ervan dient te hanteren. Daarbij stelt zij als voorwaarde dat geen btw wordt geheven over bestanddelen die al eerder aan btw-heffing waren onderworpen. Op het eerste gezicht lijkt dit oordeel volledig in overeenstemming met de juridische neutraliteit: de waarde van de grond dient te worden opgenomen in de maatstaf van heffing, voor zover er reeds eerder geen btw over is betaald. Er treedt dan geen dubbele heffing op, naar het lijkt. Naar mijn mening moeten hier echter enkele kanttekeningen worden geplaatst. Ten eerste moet in verband met de concurrentieneutraliteit rekening gehouden worden met waardeveranderingen. Een derde die kant-en-klaar aankoopt moet namelijk over de actuele waarde van de grond btw betalen. Om dubbele heffing te voorkomen dient dan echter rekening gehouden te worden met de waarde van de grond waarover al btw betaald is. Er treedt alleen geen dubbele heffing op indien het HvJ met ‘betaald’ bedoeld dat de btw ‘gedrukt’ heeft, dus btw betaald en die niet in aftrek is gebracht.¹⁶³ Alleen dan is het oordeel van het HvJ mijns inziens in overeenstemming met de concurrentieneutraliteit en de juridische neutraliteit.

6.4 Conclusie

In dit hoofdstuk heb ik onderzocht of het oordeel van het HvJ al dan niet wenselijk is met het oog op de fiscale neutraliteit. Ik ben tot de conclusie gekomen dat het oordeel van het HvJ in overeenstemming is met het fiscale neutraliteitsbeginsel, als de door mij gemaakte kanttekeningen worden meegenomen. Indien het HvJ in de toekomst verduidelijkt dat zij mijn invulling voor ogen heeft bij toepassing van de integratieheffing, dan acht ik het oordeel wenselijk met het oog op de fiscale neutraliteit.

¹⁶² HvJ EU 8 november, nr. C-299/11 (*Gemeente Vlaardingen*), r.o. 26 t/m 29.

¹⁶³ Zie paragraaf 5.4 voor de behandeling van de maatstaf van heffing volgens het HvJ.

7 Conclusie

Hoe behoort het bestanddeel grond onder de integratieheffing behandeld te worden volgens het HvJ EU in de zaak C-299/11: *Gemeente Vlaardingen*,¹⁶⁴ en is deze uitkomst wenselijk met het oog op de fiscale neutraliteit?

Het HvJ heeft op 8 november 2012 geoordeeld dat de Nederlandse integratieheffing als zodanig niet in strijd is met het EU-recht. Ook indien een belastingplichtige zijn velden, die hij door een derde heeft laten vervaardigen onder terbeschikkingstelling van stoffen, bestemt voor een economische activiteit die voor de btw is vrijgesteld, is de integratieheffing van toepassing. Voor de maatstaf van heffing kan een lidstaat de som van de waarde van de grond waarop de velden liggen en de kosten van de aanleg/bouw ervan hanteren. Als voorwaarde stelt het HvJ dat geen btw wordt geheven over bestanddelen die al eerder aan btw-heffing waren onderworpen, en dat de betrokken terreinen kunnen worden aangemerkt als bebouwd terrein of bouwterrein voor de btw.

Deze uitspraak lijkt in eerste instantie duidelijke taal, maar bij verdere bestudering komen er toch vragen op wat het HvJ nu precies heeft bedoeld. Het HvJ schept onduidelijkheid met de zinsnede '*voor zover deze belastingplichtige in het kader van de voorafgaande belastingheffing reeds btw over die waarde had betaald*'.¹⁶⁵ Het HvJ licht niet toe of het van belang is dat de btw 'gedrukt' heeft en of moet worden uitgegaan van de actuele waarde of de historische kostprijs van de grond.

Ik heb in dit onderzoek geprobeerd een invulling te geven aan het oordeel van het HvJ en kom tot de conclusie dat het HvJ met het oog op het voorkomen van dubbele heffing en de ratio van de integratielevering, de fiscale neutraliteit, bedoelt dat de actuele waarde van de grond meegenomen moet worden in de maatstaf van heffing voor zover er reeds geen btw 'gedrukt' heeft. Bij deze visie worden ook waardeveranderingen meegenomen in de maatstaf van heffing.

Verder ondersteunt het HvJ naar mijn mening, door deze uitspraak, de ruime benadering van de integratieheffing. De maatstaf van heffing moet de totale waarde van de goederen omvatten, de prijs die ook bij turn-key aanschaf betaald zou moeten worden. In deze prijs zitten ook kostencomponenten waarop geen btw (heeft ge)drukt. Het HvJ ziet de integratielevering dan niet alleen als een correctie op de reeds eerder in aftrek gebrachte btw. Deze ruime benadering van de integratieheffing is naar mijn mening in overeenstemming met de ratio van de integratielevering.

¹⁶⁴ HvJ EU 8 november 2012, nr. C-299/11 (*Gemeente Vlaardingen*).

¹⁶⁵ HvJ EU 8 november 2012, nr. C-299/11 (*Gemeente Vlaardingen*), r.o. 32.

Het HvJ geeft als laatste in haar eindoordeel aan dat de verwijzende rechter moet onderzoeken of de betrokken terreinen zijn aan te merken als bouwterrein of bebouwd terrein, in verband met de vrijstelling van artikel 11, eerste lid, onderdeel a, sub a Wet OB. Ik heb hier mijn twijfels over en ben benieuwd wat de Hoge Raad op dit punt gaat beslissen.

Afsluitend kom ik tot de conclusie dat de uitkomst van het HvJ in zaak C-299/11: *Gemeente Vlaardingen* mijns inziens wenselijk is met het oog op de fiscale neutraliteit, indien het HvJ in toekomstige jurisprudentie, de door mij geplaatste kanttekeningen, ‘dat met ‘betaald’ bedoeld wordt dat btw ‘gedrukt’ heeft en dat rekening moet worden gehouden met waardeveranderingen’, bevestigt.

Literatuurlijst

Boeken & Artikelen

Adams & Scholten 2013.

Adams, B.L. en Scholten, B.P.

‘De btw-integratieheffing bij vastgoed: waarover nu betalen?’, *Vastgoed Fiscaal & Civiel* 2013/02.

Bijl 1986.

Bijl, D.B.

‘Het begrip ‘vervaardigen’ in de wet OB 1968 en de EG-richtlijnen’, *WFR* 1986/162.

Bijl 1990.

Bijl, D.B.

‘Interne leveringen in de omzetbelasting: vervaardiging en maatstaf van heffing’, *WFR* 1990/1782.

Van Doesum 2009.

Doesum, A.J. van

Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw, Kluwer: Deventer 2009.

Van den Elsen & Sinnige 2013.

Elsen, E. van den en Sinnige, K.

‘Is er nog wel grond voor de integratieheffing?’, *BTW-Bulletin* 2013/43.

Van Hilten & Van Kesteren 2010.

Hilten, M.E. van en Kesteren, H.W.M.
van

Omzetbelasting, Kluwer: Deventer 2010.

Kruijer 2012.

Kruijer, A.M.

‘De Nederlandse integratieheffing in Europees perspectief: Is het einde van de Nederlandse integratieheffing nabij?’, *EFS* 2012/2013.

Leijten 2011.

Leijten, J.A.M.

‘Het begrip ‘vervaardiging’ nieuw vervaardigd?’, *WFR* 2011/648.

Nieuwenhuizen 2008.

Nieuwenhuizen, W.A.P.

‘De btw-integratieheffing onbegrijpelijk? Afschaffen dan maar!’, *Belastingbrief 2008/08*.

Nieuwenhuizen 2011.

Nieuwenhuizen, W.A.P.

BTW Jurisprudentie van het Hof van Justitie 2011/2012, Kluwer: Deventer 2011.

Nusmeier 2013.

Nusmeier, M.

‘Gemeente Vlaardingen: toch geen integratieheffing?’, *WFR 2013/540*.

Van der Paardt & Sparidis 2008.

Paardt, R.N.G. van der en Sparidis, E.

‘De integratie van de integratieheffing binnen de communautaire rechtsorde’, *Forfaitair 2008/189*.

Van der Paardt 2012.

Van der Paardt, R.N.G.

‘Actualiteiten onroerend goed en omzetbelasting (BTW)’, *TFO 2012/124.3*.

Peeters.

Peeters, C.A.

Verhuur van onroerende zaken, *Cursus Belastingrecht*, OB.2.3.2, Kluwer.

Tielemans & Van Berkel 2013.

Tielemans, P en Berkel, E. van

‘De btw-integratieheffing met of zonder om maar een beetje grondwaarde’, *BtwBrief 2013/3*.

Overige

- Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Omzetbelasting, Aantekening 152.3. Criteria voor vervaardiging bij verbouwing.
- <http://actueel.deloitte.nl/diensten/belastingadvies/indirect-tax/btw/na-enkel-sloop-kan-een-terrein-als-btw-bouwterrein-kwalificeren/>, geraadpleegd op 2 april 2013.
- www.vandale.nl, trefwoord: ‘betalen’, geraadpleegd op 3 mei 2013.
- www.artificialgrass.info/nl/over-kunstgras/aanleg-en-onderhoud.html, geraadpleegd op 21 mei 2013.
- www.dessosports.com/nl/kunstgras/aanleg, geraadpleegd op 21 mei 2013.

Jurisprudentielijst

Hof van Justitie

- HvJ EG 1 april 1982, nr. C-89/81 (*Hong Kong*), *BNB* 1982/311.
- HvJ EG 14 mei 1985, nr. C-139/84 (*Van Dijk's Boekhuis*), *BNB* 1985/335.
- HvJ EG 8 maart 1988, nr. C-102/86 (*Apple & Pear Development Council*), *Jur.* 1988, blz. 1443.
- HvJ EG 27 juni 1989, nr. C-5088 (*Kühne*), *V-N* 2006/50.13.
- HvJ EU 8 februari 1990, nr. C-320/88 (*SAFE*), *BNB* 1990/271.
- HvJ EG 16 december 1992, nr. C-208/91 (*Beaulande*).
- HvJ EG 3 maart 1994, nr. C-16/93 (*Tolsma*), *BNB* 1994/271.
- HvJ EG 17 september 1997, nr. C-347/95 (*UCAL*)
- HvJ EG 4 oktober 2001, nr. C-326/99 (*Goed Wonen*), *BNB* 2002/396 (concl. Jacobs, noot Bijl).
- HvJ EG 9 oktober 2001, nr. C-409/98 (*Mirror Group*), *V-N* 2001/57.20.
- HvJ EG 21 maart 2002, nr. C-174/00 (*Kennemer Golf en Country Club*), *BNB* 2003/30.
- HvJ EG 16 januari 2003, nr. C-315/00 (*Maierhofer*), *V-N* 2003/9.19.
- HvJ EG 8 mei 2003, nr. C-269/00 (*Seeling*), *BNB* 2004/1 (concl. Jacobs, noot H.W.M. van Kesteren).
- HvJ EG 12 juni 2003, nr. C-275-01 (*Sinclair Collings Ltd.*), *V-N* 2003/34.15.
- HvJ EG 29 april 2004, nr. C-308/01 (*GIL Insurance e.a.*).
- HvJ EG 29 april 2004, nr. C-487/01 (*Gemeente Leusden/Holin Groep*), *V-N* 2004/24.17.
- HvJ EG 30 maart 2006, nr. C-184/04 (*Uudenkaupungin kaupunki*), *V-N* 2006/18.25.
- HvJ EG 1 juni 2006, nr. C-233/05 (*Dressuurstal Jespers*), *NTFR* 2006-1275.
- HvJ EG 14 september 2006, nr. C-72/05 (*Jörg en Stefanie Wollny*), *V-N* 2006/50.13.
- HvJ EG 25 oktober 2007, nr. C-174-06 (*CO.GE.P.*), *V-N* 2007/49.17.
- HvJ EG 19 november 2009, nr. C-461/08 (*Don Bosco*), *BNB* 2011/14.
- HvJ EU 8 november 2012, nr. C-299/11 (*Gemeente Vlaardingen*), *V-N* 2012/57.18.
- HvJ EU 17 januari 2013, nr. C-543/11 (*Woonstichting Maasdriel*).

Hoge Raad

- HR 2 mei 1984, nr. 22153, *BNB* 1984/295.
- HR 5 januari 1983, *BNB* 1983/76.
- HR 17 juni 1987, nr. 23 782 (*West-Indisch huis*), *BNB* 1987/243.
- HR 23 oktober 1991, nr. 27 053.

- HR 26 februari 1992, *BNB* 1992/348.
- HR 7 juni 2000, *V-N* 2000/29.27.
- HR 23 november 2007, *V-N* 2007/57.20.
- HR 30 november 2007, *V-N* 2007/57.21.
- HR 25 april 2008, nr. 41 798, *BNB* 2008/181.
- HR 19 november 2010, nr. 08/01021 (*In wezen nieuwbouw*), NTFR 2011-694.
- HR 8 maart 2013, nr. 11/00701.
- HR 15 maart 2013, nr. 11/03987.

Gerechtshoven

- Hof `s-Gravenhage 26 juni 2009, nr. BK08/00334, *LJN* BJ0682.

Rechtbanken

- Rechtbank `s-Gravenhage 18 november 2008, nr. AWB 07/663, *LJN* BD9607.

Conclusies

- Conclusie A-G van Hilten, 3 mei 2010, (*V.O.F. X*).
- HvJ EG 11 september 2012, nr. C-299/11 (*Gemeente Vlaardingen – Conclusie A-G Mazák*).

Besluiten & Kamerstukken

Besluiten

- Besluit 27 juni 1979, nr. 279-7382 (BTW-09) Toepassing van artikel 8, lid 4, van de Wet op de Omzetbelasting 1968, gewijzigd bij besluit van 17 september 1979, nr. 279-15 144, V-N 1997, blz. 1289 en 1746).
- Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 14 juli 2009, nr. CPP2008/137M, V-N 2009/39.23.

Kamerstukken

- *Kamerstukken II* 1993/94, 23 638, nr. 3.
- *Kamerstukken II* 1995/96, 24 703, nr. 3.
- Wijzigingen van de Wet op de omzetbelasting, MvT, *Kamerstukken II* 2006/07, 30 804, nr. 3.

