



Omzetbelasting. Vaste inrichting

Directoraat-generaal Belastingdienst/Corporate Dienst Vaktechniek

Besluit van 17 december 2020, nr. 2020-25513, Stcrt. 62975

De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

Dit besluit is een actualisering van het besluit van 21 november 2003, nr. DGB2003/6237M. Het besluit is onder meer aangepast in verband met de arresten van het Hof van Justitie van de Europese Unie van 17 september 2014, zaak C-7/13 (Skandia America Corp. (USA) filiaal Sverige) en 24 januari 2019, zaak C-165/17 (Morgan Stanley & Co International plc). Verder is het besluit in lijn gebracht met en aangevuld vanwege de Uitvoeringsverordening van de Raad van de Europese Unie van 15 maart 2011, nr. 282/2011. Daarnaast is het besluit aangepast in verband met wijzigingen in de Nederlandse btw-regelgeving, zoals de implementatie van de richtlijn harmonisatie en vereenvoudiging handelsverkeer tussen lidstaten¹. Ook zijn redactionele wijzigingen aangebracht.

1. Inleiding

Voor de toepassing van de Wet op de omzetbelasting 1968 is het van belang vast te stellen of een ondernemer die de zetel van zijn bedrijfsuitoefening² in het buitenland heeft in Nederland beschikt over een vaste inrichting. De aanwezigheid van een vaste inrichting in Nederland is onder meer relevant voor de btw-heffing bij prestaties die de vaste inrichting aan derden verricht en het doen van btw-aangifte voor deze prestaties. Verder is het beschikken over een vaste inrichting in Nederland onder andere van belang voor de aftrek van btw bij de vaste inrichting en het al dan niet verleggen van de btw-heffing naar Nederlandse ondernemers die prestaties afnemen van de buitenlandse ondernemer.

De belangrijkste wijzigingen van het besluit hebben betrekking op:

- onderdelen 3.2.1 en 3.2.2: de btw-heffing bij de onderlinge prestaties tussen het hoofdhuis en de vaste inrichting. Aangegeven wordt in hoeverre het Skandia-arrest gevolgen heeft voor deze situaties;
- onderdeel 4: de aftrek van btw bij kosten die opkomen bij een vaste inrichting in Nederland, waarvoor onder meer het Morgan Stanley & Co International plc-arrest relevant is;
- onderdeel 5: de verlegging van de btw-heffing bij de in artikel 6, eerste lid, van de Wet op de omzetbelasting 1968 bedoelde B2B-diensten die een zo te noemen inkoop-vaste inrichting voor zichzelf en ter plaatse afneemt;
- onderdeel 6: gevallen waarin de verlegging van de btw-heffing naar de afnemer in Nederland niet mogelijk is, omdat de vaste inrichting in Nederland van een buitenlandse ondernemer betrokken is bij de prestatie die de buitenlandse ondernemer in Nederland verricht;
- onderdeel 7: uitleg hoe een ondernemer/dienstverrichter kan bepalen welke inrichting van een ondernemer (het hoofdhuis of de vaste inrichting) een dienst afneemt;
- onderdeel 8: de goedkeuring met betrekking tot de vergunning voor een niet-plaatsgebonden entrepot door een buitenlands hoofdhuis is omgezet in wetstoepassing.

1.1 Gebruikte begrippen en afkortingen

AWR Algemene wet inzake rijksbelastingen

btw Omzetbelasting

btw-richtlijn Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde

wet Wet op de omzetbelasting 1968

B2B-dienst Business to business-dienst, d.w.z. een dienst als bedoeld in artikel 6, eerste lid, van de wet die door een ondernemer aan een andere ondernemer wordt verricht

B2C-dienst Business to consumer-dienst, d.w.z. een dienst als bedoeld in artikel 6, tweede lid, van de wet die door een ondernemer aan een niet-ondernemer wordt verricht

¹ Wet van 18 december 2019, Stb. 2019, 515.

² Zie artikel 10 van de Uitvoeringsverordening van de Raad van de Europese Unie van 15 maart 2011, nr. 282/211.



buitenlandse ondernemer Ondernemer wiens zetel van bedrijfsuitoefening als bedoeld in artikel 10 van de Uitvoeringsverordening nr. 282/2011 zich buiten Nederland (in een land binnen of buiten de Europese Unie) bevindt

hoofdhuis De zetel van de bedrijfsuitoefening van een ondernemer als bedoeld in artikel 10 van de Uitvoeringsverordening nr. 282/2011, d.w.z. de plaats waar de centrale bestuurstaken van de onderneming worden uitgeoefend

HvJ Hof van Justitie van de Europese Unie

HR Hoge Raad der Nederlanden

inkoop-vaste inrichting Iedere andere inrichting dan de in artikel 10 van de Uitvoeringsverordening nr. 282/2011 bedoelde zetel van de bedrijfsuitoefening die wordt gekenmerkt door een voldoende mate van duurzaamheid en een - wat personeel en technische middelen betreft - geschikte structuur om de voor haar eigen behoeften verrichte diensten te kunnen afnemen en ter plaatse te gebruiken (artikel 11, lid 1, Uitvoeringsverordening nr. 282/2011)

lidstaat De in artikel 2a, eerste lid, onderdeel b, van de wet bedoelde lidstaat van de Europese Unie

uitvoeringsbesluit Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968

uitvoeringsbeschikking Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968

uitvoeringsverordening Uitvoeringsverordening nr. 282/2011 van de Raad van de Europese Unie van 15 maart 2011 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde

Unie Het in artikel 2a, eerste lid, onderdeel c, van de wet omschreven begrip 'Unie'

vaste inrichting Iedere andere inrichting dan de in artikel 10 van de uitvoeringsverordening bedoelde zetel van de bedrijfsuitoefening, die zich bevindt in een ander land dan waar die zetel zich bevindt, die een voldoende mate van duurzaamheid heeft en een - wat personeel en technische middelen betreft - geschikte structuur om prestaties aan derden te verrichten (artikel 11, lid 2, uitvoeringsverordening)

2. Vaste inrichtingen

2.1. Algemeen

De vaste inrichting is een fiscaalrechtelijk instrument dat wordt toegepast om te komen tot een fiscaal-rationele toepassing van de btw-regelgeving. Artikel 11 van de uitvoeringsverordening omschrijft twee categorieën vaste inrichtingen voor de toepassing van de plaats van dienstbepalingen. Artikel 11, lid 1, van de uitvoeringsverordening geeft een omschrijving van de zo te noemen inkoop-vaste inrichting. Het belang van de inkoop-vaste inrichting is beperkt: de inkoop-vaste inrichting is alleen relevant voor de btw-heffing bij B2B-diensten en de (eventuele) verlegging van de btw-heffing daarbij. In onderdeel 5 wordt nader ingegaan op het belang en de btw-gevolgen van de aanwezigheid van een inkoop-vaste inrichting in Nederland. Artikel 11, lid 2, van de uitvoeringsverordening bevat een omschrijving van de vaste inrichting die prestaties aan derden verricht. Deze omschrijving ziet op de reguliere vaste inrichting, waarvan de reikwijdte vóór de totstandkoming van de uitvoeringsverordening via onder meer de jurisprudentie van het HvJ is ontwikkeld. De in artikel 11, lid 2, van de uitvoeringsverordening opgenomen omschrijving voor de (reguliere) vaste inrichting is niet alleen relevant voor de btw-heffing bij B2B-diensten, maar voor de toepassing van de gehele btw-regelgeving. Deze vaste inrichting wordt voor de btw-heffing geregistreerd bij de lokale competente inspecteur, terwijl de inkoop-vaste inrichting voor de verlegging van de btw-heffing wordt geregistreerd bij Belastingdienst Buitenland/Heerlen. In de onderdelen 2.2 t/m 4 en 6 t/m 8 wordt nader ingegaan op de reguliere vaste inrichting.

2.2. Vaste inrichting

Uit artikel 11, lid 2, van de uitvoeringsverordening volgt dat een vaste inrichting een inrichting is van een hoofdhuis dat zich bevindt in een ander land (binnen of buiten de Unie). Hierbij geldt dat de vaste inrichting een voldoende mate van duurzaamheid heeft en een - wat personeel en technische middelen betreft - geschikte structuur om prestaties aan derden te verrichten. Voor de btw-heffing vormen de vaste inrichting en het hoofdhuis één ondernemer.³ Zij doen echter voor de door hen verrichte prestaties in beginsel ieder zelf btw-aangifte in de landen waar zij zijn gevestigd.

Een in Nederland gelegen kantoor, fabriek, werkplaats, verkoopruimte of soortgelijke inrichting van een buitenlands hoofdhuis is een vaste inrichting van een buitenlandse ondernemer, als vanuit zo'n inrichting aan derden binnen of buiten Nederland prestaties plegen te worden verricht en als wordt voldaan aan de andere eisen opgenomen in artikel 11, lid 2, van de uitvoeringsverordening.

Een inrichting die geen prestaties verricht aan derden, maar bijvoorbeeld alleen ondersteunende

³ HvJ 23 maart 2006, zaak C-21-/04 (FCE-bank) ECLI:EU:C:2006:196.



activiteiten verricht ten behoeve van het hoofdhuis, is niet aan te merken als een vaste inrichting⁴. Voorbeelden van zulke inrichtingen zijn:

- een ruimte in Nederland van een buitenlandse ondernemer die alleen wordt gebruikt voor reclaimedoeleinden, het verstrekken en/of inwinnen van inlichtingen, het verrichten van testen, onderzoeken of een soortgelijk doel⁵;
- een goederendepot in Nederland van een buitenlandse ondernemer dat niet beschikt over een - wat personeel en technisch materieel betreft - geschikte structuur om prestaties aan derden te verrichten;
- een inrichting in Nederland die alleen administratieve ondersteuning verleent aan het hoofdhuis (zoals het versturen van facturen, accounting e.d.).

Een vermogensbestanddeel dat wordt geëxploiteerd in de zin van artikel 7, tweede lid, onderdeel b, van de wet (zoals een vakantiewoning in Nederland die al dan niet via een zelfstandige tussenpersoon wordt verhuurd), kan op zichzelf niet worden beschouwd als een vaste inrichting⁶.

Een juridisch zelfstandige dochtermaatschappij is als regel niet aan te merken als een vaste inrichting van de moedermaatschappij. Afgezien van bijzondere situaties, voldoet een juridisch zelfstandige dochtermaatschappij ten opzichte van de moedermaatschappij niet aan de materiële voorwaarden van artikel 11 van de uitvoeringsverordening⁷.

3. Btw-heffing bij vaste inrichting en hoofdhuis

3.1. Onderlinge prestaties tussen hoofdhuis en vaste inrichting

Uitgangspunt is dat er tussen het hoofdhuis en de vaste inrichting geen prestaties plaatsvinden in het economisch verkeer⁸. In bepaalde situaties zijn het hoofdhuis en de vaste inrichting niet aan te merken als één ondernemer en zijn hun onderlinge prestaties wel aan de btw-heffing onderworpen. Zo'n situatie deed zich voor in het Skandia-arrest, waar (alleen) de vaste inrichting deel uitmaakte van een fiscale eenheid (zie onderdeel 3.2.1).

3.2. Gevolgen van het Skandia-arrest

3.2.1. Skandia-arrest

Het HvJ heeft geoordeeld over prestaties die een buiten de Unie gevestigd hoofdhuis verricht voor haar vaste inrichting die zich in een lidstaat bevindt. Als op grond van de in de desbetreffende lidstaat geldende bepalingen alleen de vaste inrichting onderdeel uitmaakt van een fiscale eenheid in die lidstaat, verricht het hoofdhuis zijn prestaties niet aan de vaste inrichting maar aan de fiscale eenheid⁹. Deze prestaties vinden dan plaats in het economisch verkeer en zijn belastbaar met btw.

3.2.2. Vaste inrichting of hoofdhuis behoort tot fiscale eenheid in Nederland

Als een vaste inrichting in Nederland deel uitmaakt van een fiscale eenheid in Nederland, maken zowel de vaste inrichting als het hoofdhuis op grond van artikel 7, vierde lid, van de wet, onderdeel uit van de fiscale eenheid¹⁰. Hetzelfde geldt voor een in Nederland gevestigd hoofdhuis en haar buitenlandse vaste inrichting(en) als het hoofdhuis behoort tot een fiscale eenheid in Nederland.

Gelet op het in voetnoot 10 genoemde arrest van de HR is in Nederland sprake van een andere situatie dan in het Skandia-arrest. In Nederland kan een vaste inrichting op basis van vorenbedoeld arrest van de HR niet 'los' van het hoofdhuis tot een fiscale eenheid behoren. Daarom heeft het Skandia-arrest voor deze situatie in Nederland geen gevolgen.

4. Aftrek van btw door Nederlandse vaste inrichting

De aftrek van btw voor de kosten die opkomen bij een in Nederland gevestigde vaste inrichting die uitsluitend zijn toe te rekenen aan de door haar verrichte belastbare (belaste en vrijgestelde) handelingen wordt bepaald volgens de regels van artikel 15 van de wet en de artikelen 11 t/m 14 van de uitvoeringsbeschikking.

⁴ Het is echter mogelijk dat de bedoelde inrichting een inkoop-vaste inrichting vormt, zie onderdeel 5.

⁵ Zie HvJ 25 oktober 2012, gevoegde zaken C-318/11 en C-319/11 (Daimler AG en Wixom A/S), ECLI:EU:C:2012:666.

⁶ Hoge Raad 8 februari 2019, zaak nr. 17/04018, ECLI:NL:HR:2019:194.

⁷ HvJ 7 mei 2020, zaak C-547/18 (Dong Yang) ECLI:EU:C:2020:350.

⁸ Zie het eerder aangehaalde FCE-bank-arrest.

⁹ HvJ EU 17 september 2014, zaak C-7/13 (Skandia America Corp. (USA), filiaal Sverige), ECLI:EU:C:2014:2225.

¹⁰ HR 14 juni 2002, nr. 35.976, ECLI:NL:HR:2002:AD6434.



Een Nederlandse vaste inrichting kan ingevolge artikel 15, tweede lid, onderdeel a, van de wet ook recht op btw-afrek hebben voor kosten die bij haar opkomen en die uitsluitend zijn toe te rekenen aan handelingen die het hoofdhuis verricht in de lidstaat waar het hoofdhuis is gevestigd (de hoofdhuis-lidstaat). De vaste inrichting heeft recht op btw-afrek voor zover de bedoelde handelingen in de hoofdhuis-lidstaat recht op btw-afrek geven én in Nederland recht op btw-afrek zouden geven als deze handelingen in Nederland zouden zijn verricht¹¹. Als bij een Nederlandse vaste inrichting kosten opkomen die uitsluitend zijn toe te rekenen aan belaste en vrijgestelde handelingen die het hoofdhuis verricht in de hoofdhuis-lidstaat, wordt de btw-afrek van de vaste inrichting voor deze kosten vastgesteld op basis van het pro rata van het hoofdhuis. De teller van het pro rata bestaat uit de omzet van de handelingen van het hoofdhuis die in de hoofdhuis-lidstaat recht op btw-afrek geven én in Nederland recht op afrek zouden geven als zij in Nederland zouden zijn verricht. De noemer van het pro rata bestaat uit het totaal van de vergoedingen van de belaste en de vrijgestelde handelingen van het hoofdhuis.

Als een Nederlandse vaste inrichting algemene kosten maakt die zowel zijn toe te rekenen aan belastbare handelingen van de vaste inrichting als aan belastbare handelingen van het hoofdhuis en deze handelingen deels recht op btw-afrek geven, wordt de btw-afrek voor deze kosten bij de vaste inrichting bepaald volgens de regels van artikel 15, zesde lid, van de wet jo de artikelen 11 t/m 14 van de uitvoeringsbeschikking. Voor het bepalen van het pro rata van de btw-afrek bij deze algemene kosten worden de belastbare handelingen van de vaste inrichting en van het hoofdhuis tezamen in aanmerking genomen. De belaste handelingen van het hoofdhuis worden hierbij als zodanig in aanmerking genomen voor zover voor deze handelingen ook in Nederland recht op btw-afrek zou bestaan als deze handelingen in Nederland zouden zijn verricht¹².

Het vorenstaande geldt mutatis mutandis ook in de situatie dat bij een hoofdhuis in Nederland kosten opkomen die uitsluitend of mede zijn toe te rekenen aan belastbare handelingen die de vaste inrichting verricht in de lidstaat waar de vaste inrichting zich bevindt.

5. Inkoop-vaste inrichting; reikwijdte en belang

De aanwezigheid van een inkoop-vaste inrichting in een lidstaat is relevant als het hoofdhuis is gevestigd in een ander land (binnen of buiten de Unie) en de inkoop-vaste inrichting B2B-diensten ter plaatse afneemt voor haar eigen behoeften en eigen gebruik. Een inkoop-vaste inrichting verricht zelf geen prestaties aan derden, zoals de in onderdeel 2.2 bedoelde vaste inrichting. Een inkoop-vaste inrichting kan intern ondersteunend zijn voor de andere inrichtingen van de ondernemer (zie de voorbeelden in onderdeel 2.2, derde alinea).

De aanwezigheid van een inkoop-vaste inrichting in Nederland is van belang voor de toepassing van artikel 6, eerste lid, van de wet¹³. Het gaat om de bepaling van de plaats van B2B-diensten verricht door:

- a. in Nederland gevestigde ondernemers aan een inkoop-vaste inrichting in Nederland die deze diensten afneemt voor haar eigen behoeften en gebruik ter plaatse in Nederland; en
- b. in een ander land (binnen of buiten de Unie) gevestigde ondernemers aan een inkoop-vaste inrichting in Nederland die deze diensten afneemt voor haar eigen behoeften en gebruik ter plaatse in Nederland.

In de situatie bedoeld in ad a wordt aan de inkoop-vaste inrichting Nederlandse btw berekend, die de buitenlandse ondernemer kan terugvragen voor zover hij recht op afrek van btw heeft. Hierbij zijn twee situaties mogelijk:

- de ondernemer is in de Unie gevestigd. De ondernemer kan de Nederlandse btw terugvragen bij Belastingdienst Buitenland/Heerlen op grond van artikel 32 e.v. van de wet via een teruggaafverzoek, dat hij indient via het elektronisch portaal in de lidstaat waar hij is gevestigd;
- de ondernemer is buiten de Unie gevestigd. De ondernemer kan de Nederlandse btw terugvragen bij Belastingdienst Buitenland/Heerlen via het indienen van een teruggaafverzoek conform artikel 31, tweede en vierde lid, van de wet.

In de situatie bedoeld in ad b wordt de btw-heffing verlegd naar de inkoop-vaste inrichting in Nederland (artikel 12, tweede lid, van de wet). De desbetreffende buitenlandse ondernemer moet zich bij Belastingdienst Buitenland/Heerlen voor de btw-heffing registreren en voldoet de verlegde

¹¹ HvJ 24 januari 2019, zaak C-165/17 (Morgan Stanley & Co International plc.), ECLI:EU:C:2019:58; zie ook HvJ 13 juli 2000, zaak C-136/99 (Monte Dei Paschi Di Siena), ECLI:EU:C:2000:408.

¹² Zie Morgan Stanley & Co International plc-arrest, eerder aangehaald.

¹³ De implementatie van artikel 44 van de btw-richtlijn.



Nederlandse btw op aangifte (artikel 14 van de wet) en trekt deze btw via de btw-aangifte af, voor zover hij recht op aftrek van btw heeft.

Een voorbeeld ter illustratie. Een in Duitsland gevestigd automatiseringsbedrijf A verricht een programmeerdienst om de geautomatiseerde opslagrouting te verbeteren in een goederendepot in Nederland van buitenlandse ondernemer B. Het goederendepot is een inkoop-vaste inrichting van ondernemer B. Het automatiseringsbedrijf A verricht in Nederland een B2B-dienst als bedoeld in artikel 6, eerste lid, van de wet. Het goederendepot neemt deze B2B-dienst af voor haar eigen behoefte en voor gebruik ter plaatse. De btw-heffing ter zake van de programmeerdienst wordt op grond van artikel 12, tweede lid, van de wet verlegd naar (het goederendepot van) ondernemer B. Ondernemer B registreert zich voor de btw-heffing bij Belastingdienst Buitenland/Heerlen, voldoet de (verlegde) btw op aangifte (artikel 14 van de wet) en brengt de btw via dezelfde aangifte in aftrek voor zover hij recht op aftrek heeft.

6. Verlegging van de btw-heffing naar de Nederlandse afnemer; betrokkenheid vaste inrichting bij prestatie buitenlandse ondernemer

Als een buitenlandse ondernemer een prestatie verricht in Nederland, wordt de btw-heffing verlegd naar de afnemer in Nederland als wordt voldaan aan de voorwaarden van artikel 12, tweede tot en met vierde lid, van de wet. Deze verlegging van de btw-heffing is niet mogelijk als de buitenlandse ondernemer in Nederland een vaste inrichting heeft die betrokken is bij de prestatie die de buitenlandse ondernemer in Nederland verricht. In zo'n situatie wordt de 'betrokken' vaste inrichting in Nederland de btw verschuldigd ter zake van de prestatie die de buitenlandse ondernemer verricht. Als de 'betrokken' Nederlandse vaste inrichting behoort tot een fiscale eenheid in Nederland, is de fiscale eenheid de relevante btw-ondernemer (zie onderdeel 3.2.2) en is de fiscale eenheid de btw op aangifte verschuldigd voor de prestatie die de buitenlandse ondernemer in Nederland verricht.

In artikel 53 van de uitvoeringsverordening wordt aangegeven wanneer een vaste inrichting wordt geacht betrokken te zijn bij het verrichten van de prestatie van de buitenlandse ondernemer. Een inkoop-vaste inrichting kan niet betrokken zijn in de zin van artikel 53 van de uitvoeringsverordening, omdat zo'n inrichting niet beschikt over een geschikte structuur die het mogelijk maakt om een belastbare prestatie te verrichten¹⁴. De aanwezigheid van een inkoop-vaste inrichting in Nederland staat niet in de weg aan de verlegging van de btw-heffing naar de Nederlandse afnemer van de prestatie van de buitenlandse ondernemer.

Het is mogelijk dat een buitenlandse ondernemer in Nederland beschikt over een btw-identificatienummer. Dit is bijvoorbeeld het geval als de buitenlandse ondernemer eigen goederen heeft overgebracht naar Nederland en deze goederen in Nederland (fictief) intracommunautair heeft verworven (artikel 3a van de wet). Het beschikken over een Nederlands btw-identificatienummer leidt er niet toe dat de buitenlandse ondernemer wordt geacht in Nederland een vaste inrichting te hebben en daarom wordt aangemerkt als een in Nederland gevestigde ondernemer (zie artikel 11, lid 3, van de uitvoeringsverordening). De enkele overbrenging van eigen goederen naar Nederland door de buitenlandse ondernemer (zonder 'betrokken' vaste inrichting in Nederland, zodat de buitenlandse ondernemer zich hiervoor moet laten registreren bij Belastingdienst Buitenland/Heerlen) verhindert dus niet dat de btw-heffing voor andere prestaties die de buitenlandse ondernemer in Nederland verricht, in voorkomend geval wordt verlegd naar de Nederlandse afnemer op grond van artikel 12, tweede of derde lid, van de wet.

Het is anders als de buitenlandse ondernemer in Nederland beschikt over een vaste inrichting en die vaste inrichting betrokken is bij de levering die de buitenlandse ondernemer verricht aan een in Nederland gevestigde ondernemer. Als een buitenlandse ondernemer bijvoorbeeld goederen fysiek vanuit zijn vaste inrichting in Nederland levert, moet de vaste inrichting in haar btw-aangifte zowel de intracommunautaire verwerving in verband met de overbrenging van eigen goederen opnemen als de op de overbrenging volgende binnenlandse levering aan de afnemer in Nederland.

Ter illustratie enkele voorbeelden.

- a. Een buitenlandse ondernemer met een vaste inrichting in Nederland verricht rechtstreeks een intracommunautaire levering aan een ondernemer in Nederland.

De buitenlandse ondernemer verricht een intracommunautaire levering aan een Nederlandse

¹⁴ Zie artikel 11, lid 2, onderdeel d, van de uitvoeringsverordening.



ondernemer zonder dat zijn vaste inrichting in Nederland daarbij is betrokken¹⁵. De Nederlandse ondernemer/afnemer verricht een intracommunautaire verwerving in Nederland. De buitenlandse ondernemer vermeldt de intracommunautaire levering op de lijst bedoeld in artikel 262 van de btw-richtlijn en de Nederlandse ondernemer voldoet de btw ter zake van de intracommunautaire verwerving in Nederland.

- b. Een buitenlandse ondernemer brengt goederen vanuit de lidstaat waar zijn hoofdhuis is gevestigd fysiek over naar zijn vaste inrichting in Nederland¹⁶, waarna de goederen vanuit zijn vaste inrichting worden geleverd aan een ondernemer in Nederland.

De buitenlandse ondernemer verricht een overbrenging van eigen goederen als bedoeld in artikel 3a van de wet naar zijn vaste inrichting in Nederland. De buitenlandse ondernemer vermeldt deze overbrenging op de lijst bedoeld in artikel 262 van de btw-richtlijn en de vaste inrichting verwerft de overgebrachte goederen intracommunautair in Nederland. De levering van de goederen (fysiek) vanuit de vaste inrichting aan de Nederlandse ondernemer vormt een binnenlandse levering (artikel 5, eerste lid, onderdeel b, van de wet). De vaste inrichting is bij de binnenlandse levering betrokken in de zin van artikel 53, lid 2, eerste volzin, van de uitvoeringsverordening, omdat de betrokken goederen fysiek ter beschikking komen van de vaste inrichting. De vaste inrichting neemt in haar btw-aangifte zowel de intracommunautaire verwerving van de overgebrachte goederen als de binnenlandse levering van de goederen op.

7. Welke inrichting van een ondernemer neemt de dienst af?

Een ondernemer die diensten verricht aan een buitenlandse ondernemer die beschikt over inrichtingen in verschillende lidstaten, moet vaststellen welke inrichting de prestatie afneemt: het hoofdhuis of een (inkoop-)vaste inrichting. De beantwoording van de vraag welke inrichting de dienst afneemt, is onder meer van belang voor de heffing van de btw en adressering van de factuur aan de afnemende vestiging.

In de artikelen 21 en 22 van de uitvoeringsverordening zijn voor B2B-diensten uitgangspunten opgenomen aan de hand waarvan de dienstverlener bepaalt welke vestiging de dienst afneemt. Als de dienstverlener er op basis van artikel 21 en artikel 22, lid 1, eerste en tweede alinea van de uitvoeringsverordening niet in slaagt om te bepalen welke vestiging de dienst afneemt, kan hij de derde alinea van het eerste lid van artikel 22 van de uitvoeringsverordening als 'vangnet' toepassen. Dit vangnet houdt in dat de dienstverrichter ervan uit kan gaan dat de diensten worden verricht op de plaats waar het hoofdhuis is gevestigd. Overigens laat de toepassing van artikel 22 van de uitvoeringsverordening de verplichtingen van de afnemer onverlet (artikel 22, lid 2, uitvoeringsverordening).

Als een ondernemer handelingen verricht als bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdelen i, j en k van de wet, heeft hij recht op aftrek van voorbelasting als de ontvanger van de handelingen is gevestigd buiten de Unie (artikel 15, tweede lid, onderdeel c, van de wet). De ondernemer moet daarom vaststellen welke inrichting de ontvanger is van de bedoelde handelingen en in welk land die inrichting zich bevindt. Voor deze beoordeling gelden de uitgangspunten die zijn opgenomen in de artikelen 21 en 22 van de uitvoeringsverordening.

8. Vergunning voor niet-plaatsgebonden entrepot en verlegging bij invoer

Ondernemers wiens bedrijfsuitoefening is gericht op het leveren van goederen die zijn opgesomd in bijlage I bij de uitvoeringsbeschikking, komen in aanmerking voor een vergunning voor een niet-plaatsgebonden entrepot als bedoeld in onderdeel a, post 8, onder a, van de bij de wet behorende Tabel II (artikel 36c van de uitvoeringsbeschikking). Deze vergunning geldt voor zover de bedoelde goederen in Nederland aanwezig zijn. Als een buitenlandse ondernemer voldoet aan de voorwaarden van artikel 36c van de uitvoeringsbeschikking en in Nederland beschikt over een vaste inrichting als bedoeld in onderdeel 2.2, kan hij aan de inspecteur die bevoegd is voor zijn vaste inrichting verzoeken om een vergunning voor een niet-plaatsgebonden entrepot. Deze vergunning geldt voor:

- de leveringen die worden verricht door de buitenlandse ondernemer;
- de leveringen door de buitenlandse ondernemer waarbij zijn vaste inrichting in Nederland is betrokken als bedoeld in artikel 53 van de uitvoeringsverordening; en
- de leveringen die worden verricht door zijn vaste inrichting in Nederland.

De btw-heffing bij invoer wordt onder bepaalde voorwaarden verlegd naar aangewezen ondernemers

¹⁵ De goederen zijn niet opgeslagen in het magazijn van de vaste inrichting, het buitenlandse hoofdhuis verzendt of vervoert de goederen vanuit een andere lidstaat naar Nederland.

¹⁶ De goederen worden opgeslagen in het magazijn van de vaste inrichting.



en lichamen in de zin van de AWR, andere dan ondernemers voor wie de goederen zijn bestemd (artikel 23 van de wet). De toepassing van deze verlegging is mogelijk voor ondernemers die hiervoor een individuele vergunning hebben gekregen¹⁷. Een buitenlandse ondernemer die in Nederland beschikt over een vaste inrichting die een individuele 'artikel 23'-vergunning heeft, verlegt de btw-heffing ter zake van de invoer naar zijn vaste inrichting in Nederland¹⁸. Deze verlegging vindt plaats voor:

- de invoer door de buitenlandse ondernemer;
- de invoer door de buitenlandse ondernemer waarbij zijn vaste inrichting in Nederland is betrokken in de zin van artikel 53 van de uitvoeringsverordening; en
- de invoer door de vaste inrichting in Nederland.

De vaste inrichting verwerkt de levering die volgt op de hiervoor bedoelde invoer van de goederen in haar aangifte.

9. Ingetrokken regelingen

Het volgende besluit wordt ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit:

Nummer	Datum	Titel	Reden intrekking; vindplaats in geactualiseerd besluit
DGB2003-6237M	21 november 2003	Heffing van omzetbelasting met betrekking tot een vaste inrichting	Onderdeel 1: geactualiseerd. Onderdeel 2: geactualiseerd. Onderdeel 3: niet opgenomen, beschrijvend. Onderdeel 4: geactualiseerd en verwerkt in onderdeel 6. Onderdeel 5: niet opgenomen, beschrijvend. De in onderdeel 5 opgenomen goedkeuring is overbodig geworden door HvJ 16 juli 2009, zaak C-244/08, Commissie/Italië. Onderdeel 6: deels niet opgenomen vanwege beschrijvend karakter, deels geactualiseerd en verwerkt in onderdeel 8. De eerste twee zinnen zijn overbodig geworden door het HvJ-arrest Commissie/Italië. Onderdeel 7: geactualiseerd en verwerkt in onderdeel 3.1. Onderdeel 8: geactualiseerd en verwerkt in onderdeel 4. Onderdeel 9: verwerkt in onderdeel 7.

10. Inwerkingtreding

Dit besluit treedt in werking met ingang van de dag na de datum van uitgifte van de Staatscourant waarin het wordt geplaatst.

Dit besluit wordt in de Staatscourant gepubliceerd.

Den Haag,

*De Staatssecretaris van Financiën - Fiscaliteit en Belastingdienst,
namens deze,
J. de Blicq
hoofddirecteur Fiscaliteit en Juridische Zaken*

¹⁷ Zie artikel 18, eerste en tweede lid van de uitvoeringsbeschikking.

¹⁸ De artikel 23-vergunning van de vaste inrichting in Nederland staat op naam van de buitenlandse ondernemer, met het btw-identificatienummer en adres van de vaste inrichting.