

UPDATE

De btw-gevolgen van de vaste inrichting voor ondernemers

Ondernemers met een nevenvestiging in een ander land kunnen voor de btw een vaste inrichting hebben. Dit kan zowel gevolgen hebben voor diensten die zij zelf verrichten als voor door de ondernemer ingekochte diensten. Ook zijn er gevolgen voor de verschuldigdheid van btw, administratieve, facturerings- en aangifteverplichtingen, de aftrek van voorbelasting en enkele bijzondere regelingen. In december 2020 publiceerde de staatssecretaris nieuw beleid over de vaste inrichting in de btw. In deze update gaan wij hierop in.

Btw-gevolgen bij diensten aan derden

Voor ondernemers die diensten verrichten aan andere dan ondernemers (bijvoorbeeld particulieren) geldt als hoofdregel dat een dienst belast is in het land waar de ondernemer die de dienst verricht is gevestigd. Er kunnen uitzonderingen van toepassing zijn. In beginsel zijn de diensten belast waar de ondernemer zijn hoofdvestiging heeft. Wordt een dienst verricht door een nevenvestiging die kan worden aangemerkt als vaste inrichting voor de btw dan is de dienst belast in het land van die vaste inrichting.

Van een vaste inrichting wordt in deze situatie gesproken wanneer de nevenvestiging voldoende duurzaam is en de ondernemer beschikt over personeel en technische middelen om de diensten aan derden te verrichten. Deze invulling van het begrip vaste inrichting is relevant voor alle btw-regelingen waarin de vaste inrichting een rol speelt, behalve bij het bepalen waar een dienst belast is bij diensten tussen ondernemers (zie hierna).

Ook wanneer u diensten verricht aan een ondernemer kan het van belang zijn om te bepalen of sprake is van een vaste inrichting voor de btw. Het gaat dan echter om de vaste inrichting van de afnemer en niet de vaste inrichting van de ondernemer zelf. In geval van diensten tussen ondernemers geldt namelijk als hoofdregel dat diensten belast zijn in het land waar de afnemer is gevestigd. Wanneer de dienst wordt verricht aan een vaste inrichting van de ondernemer dan is de dienst belast daar waar de vaste inrichting zich bevindt. Daarvoor wordt een ruimere invulling van het begrip vaste inrichting gehanteerd. We bespreken dit hierna bij de btw-gevolgen bij het inkopen van diensten.

Btw-gevolgen bij het inkopen van diensten van derden

Wanneer diensten van derden worden afgenomen is het van belang om te bepalen of sprake is van een vaste inrichting. Ook hierbij geldt dat de nevenvestiging voldoende duurzaam moet zijn. De ondernemer

nieuwe
perspectieven

moet beschikken over personeel en technische middelen waarmee hij in staat is om de diensten af te nemen en ter plaatse te kunnen gebruiken. Het is dus niet vereist dat vanuit de nevenvestiging ook leveringen of diensten worden verricht aan derden. Een vestiging die ondersteunende of voorbereidende werkzaamheden verricht kan ook als vaste inrichting worden aangemerkt in dit verband. We noemen dit ook wel een inkoop-vaste inrichting. Deze invulling van de vaste inrichting is alleen van belang voor toepassing van de hoofdregel voor de plaats van dienst bij diensten tussen ondernemers.

Wanneer uw afnemer beschikt over een vaste inrichting in een ander land, dan is het van belang om vast te stellen of de dienst belast is in het land van de hoofdvestiging of het land van de vaste inrichting. Hiervoor bevat de btw-wetgeving een stappenplan.

Stap 1: Allereerst moet u bezien of u aan de hand van de aard of het gebruik van de dienst kan vaststellen dat de dienst voor de vaste inrichting is bedoeld. Wij kunnen ons voorstellen dat dat bijvoorbeeld mogelijk is als u op locatie van de vaste inrichting een training gaat verzorgen voor personeel van de vaste inrichting. Maar er zijn veel gevallen waarin het niet mogelijk is om vast te stellen wie de dienst gebruikt. U mag dan naar stap 2 gaan.

Stap 2: U bepaalt aan de hand van het contract, de bestelbon, het meegedeelde btw-identificatienummer van de afnemer en de betaling of de vaste inrichting de vestiging is die de dienst heeft afgenomen. Lukt ook dit niet, dan gaat u naar stap 3.

Stap 3: Stap 3 betreft een vangnetbepaling. Indien u er op basis van stap 1 en stap 2 niet in slaagt om de dienst toe te rekenen aan de vaste inrichting, dan mag u ervan uitgaan dat deze is verricht aan het buitenlandse hoofdhuis.

Let op! Dit stappenplan geldt alleen voor de dienstverrichter die moet vaststellen aan welke vestiging de dienst wordt verricht. De afnemer mag hier zelf geen gebruik van maken. Het is aan te raden richting de dienstverrichter goed te communiceren welke vestiging de afnemer van de dienst is om bijvoorbeeld dubbele heffing te vermijden.

Verschuldigdheid van belasting

Als hoofdregel geldt dat de btw is verschuldigd door de ondernemer die de prestatie verricht. Is deze echter niet in Nederland gevestigd, maar is de prestatie wel in Nederland belast en is de afnemer een Nederlandse ondernemer dan geldt de verleggingsregeling. Dit houdt in dat de btw is verschuldigd door de afnemer die de verschuldigde btw in de aangifte vermeldt en deze ook in aftrek brengt indien en voor zover hij recht heeft op aftrek van voorbelasting. De btw kan door een buitenlandse ondernemer ook naar een Nederlandse vaste inrichting worden verlegd. Dat geldt zowel wanneer sprake is van een vaste inrichting die goederen levert of diensten verricht aan derden als voor een inkoop-vaste inrichting die wij hiervoor beschreven.

Het kan ook zijn dat een buitenlandse vestiging van een ondernemer een prestatie verricht aan een Nederlandse afnemer, waarbij de ondernemer beschikt over een vaste inrichting in Nederland. De vraag komt dan op of de verleggingsregeling nog kan worden toegepast wanneer de dienst belast is in Nederland. De verleggingsregeling kan dan nog worden toegepast als de vaste inrichting in Nederland niet betrokken is bij de verrichte prestatie. Een vaste inrichting is betrokken wanneer het personeel en de technische middelen van de vaste inrichting worden ingezet bij het verrichten van de goederenlevering of dienst voor of tijdens het verrichten van de prestatie. Van betrokkenheid is geen sprake bij boekhoudkundige of administratieve ondersteunende taken. Staat het btw-nummer van de vaste inrichting op de factuur dan wordt betrokkenheid vermoed en moet de ondernemer bewijzen dat geen sprake is van betrokkenheid. Een inkoop-vaste inrichting, een vaste inrichting die zelf geen prestaties aan derden verricht, kan geen betrokken vaste inrichting zijn. De aanwezigheid van een inkoop-vaste inrichting in Nederland staat de toepassing van de verleggingsregeling dus niet in de weg.

In het recente besluit van de staatssecretaris staat een voorbeeld van een betrokken vaste inrichting. Het gaat dan volgens het besluit om de situatie waarin een buitenlandse ondernemer goederen vanuit zijn hoofdvestiging overbrengt naar zijn vaste inrichting in Nederland. De goederen worden vervolgens vanuit zijn vaste inrichting geleverd aan een ondernemer in Nederland. In dat geval kan de verleggingsregeling niet worden toegepast omdat de vaste inrichting betrokken is.

Heeft een ondernemer zijn hoofdvestiging in Nederland dan kan de btw-verleggingsregeling overigens niet worden toegepast, ook al is die hoofdvestiging niet betrokken bij de prestatie en wordt deze door een buitenlandse vaste inrichting verricht.

Aangifte-, administratieve en factureringsverplichtingen

Een ondernemer die een vaste inrichting heeft waarmee hij aan derden goederen levert of diensten verricht, zal zich in Nederland moeten registreren bij de Belastingdienst bij het lokale kantoor in het gebied waar de vaste inrichting is gevestigd. Hij doet net als een Nederlandse ondernemer aangifte en zal moeten voldoen aan de administratieve en factureringsverplichtingen in Nederland.

Heeft een buitenlandse ondernemer alleen een inkoop-vaste inrichting in Nederland, een vaste inrichting die geen prestaties aan derden verricht, dan kunnen zich twee situaties voordoen.

1. De vaste inrichting koopt alleen diensten in van Nederlandse ondernemers. In dat geval zullen de Nederlandse ondernemers btw in rekening brengen aan de vaste inrichting. Deze btw moet de buitenlandse ondernemer elektronisch terugvragen door een teruggaafverzoek voor

de teruggaaf van buitenlandse btw in te dienen bij zijn eigen Belastingdienst. Heeft de ondernemer geen vestigingen in de EU dan moet het teruggaafverzoek schriftelijk worden gedaan bij de Nederlandse Belastingdienst, kantoor buitenland.

- De vaste inrichting koopt diensten in van niet in Nederland gevestigde ondernemers. In dat geval is de vaste inrichting de btw over deze diensten verschuldigd. De vaste inrichting registreert zich dan voor de btw bij de Nederlandse Belastingdienst, kantoor buitenland. Hier geeft de ondernemer de verlegde btw aan en brengt deze via dezelfde aangifte in aftrek indien en voor zover de ondernemer recht op aftrek heeft. In dit geval zal ook voldaan moeten worden aan de administratieve verplichtingen zoals die gelden voor de Nederlandse btw.

Aftrek voorbelasting

Wanneer een buitenlandse ondernemer een vaste inrichting heeft in Nederland, moet hij in Nederland btw-aangifte doen en kan hij ook btw in aftrek brengen. Hierbij geldt als uitgangspunt dat gekeken moet worden of de activiteiten van de vaste inrichting zelf recht op aftrek geven. Verricht de vaste inrichting echter werkzaamheden aan de buitenlandse hoofdvesting of worden door de vaste inrichting ingekochte goederen of diensten ook gebruikt door de buitenlandse hoofdvesting, dan zal ook naar de activiteiten van de hoofdvesting gekeken moeten worden. Hierbij geldt een dubbele toets. Er dient zowel naar de btw-wetgeving van de EU-lidstaat van de vaste inrichting als de btw-wetgeving van de EU-lidstaat van de buitenlandse hoofdvesting te worden gekeken. Alleen indien op basis van de btw-wetgeving van beide EU-lidstaten recht op aftrek bestaat, kan de btw in aftrek worden gebracht (zie onderstaande tabel).

Aftrek in geval van Nederlandse vaste inrichting die kosten maakt die mede zien op activiteiten van een buitenlandse hoofdhuis:

	Aftrek indien prestaties in lidstaat hoofdvesting belastbaar	Geen aftrek indien prestaties in lidstaat hoofdvesting belastbaar
Aftrek indien prestaties in Nederland belastbaar	Aftrek	Geen aftrek
Geen aftrek indien prestaties in Nederland belastbaar	Geen aftrek	Geen aftrek

Het is nog niet bekend hoe moet worden omgegaan met de situatie waarin de buitenlandse hoofdvesting buiten de EU is gevestigd. Hierover liggen nog vragen bij het Hof van Justitie.

Naar onze mening kan dan alleen worden gekeken of de activiteiten in Nederland, waar de vaste inrichting is gevestigd, recht op aftrek geven.

Zijn kosten gemaakt voor zowel activiteiten waarvoor recht op aftrek bestaat als kosten waarvoor geen recht op aftrek bestaat, dan is de btw slechts deels aftrekbaar. We noemen dit pro rata. De pro rata wordt berekend door de omzet waarvoor recht op aftrek bestaat te delen door de totale omzet. Uit het besluit van de staatssecretaris volgt dat bij de berekening van de pro rata in die situatie alle behaalde omzet door buitenlandse hoofdvesting en vaste inrichting moet worden meegenomen. Uit het arrest Morgan Stanley zou afgeleid kunnen worden dat alleen de omzet meegenomen hoeft te worden die behaald is met de inzet van ingekochte goederen en diensten.

Uiteraard geldt hetgeen hiervoor is besproken ook wanneer een Nederlandse hoofdvesting btw in aftrek wil brengen op kosten die mede zien op de activiteiten van een buitenlandse vaste inrichting.

Een ondernemer die vrijgestelde financiële prestaties verricht heeft in beginsel geen recht op aftrek van voorbelasting. Dat recht bestaat wel wanneer hij prestaties verricht aan afnemers buiten de EU. Als hij zijn prestaties verricht aan een vaste inrichting buiten de EU bestaat dit recht op aftrek ook. Voor de wijze waarop diensten kunnen worden toegerekend aan een vaste inrichting van de afnemer verwijzen wij naar hetgeen staat vermeld onder het kopje 'Btw-gevolgen bij het inkopen van diensten van derden'.

Vaste inrichting en fiscale eenheid

Tussen de hoofdvesting en een vaste inrichting vinden voor de btw geen belastbare prestaties plaats. Wanneer de vaste inrichting in een ander EU-land zonder de hoofdvesting onderdeel uitmaakt van een fiscale eenheid voor de btw ligt dit anders. Dat volgt uit het arrest Skandia America Corporation van het Hof van Justitie.

In Nederland geldt echter dat als een buitenlandse ondernemer met een vaste inrichting in Nederland onderdeel uitmaakt van een fiscale eenheid, ook de buitenlandse hoofdvesting onderdeel is van de fiscale eenheid. Hetzelfde geldt voor de buitenlandse vaste inrichting van een in Nederland gevestigde ondernemer. Wanneer buitenlandse vestigingen van een ondernemer onderdeel uitmaken van een Nederlandse fiscale eenheid met de Nederlandse vestigingen, dan zijn de prestaties tussen hoofdvesting en vaste inrichting niet belast met btw. Nederland past het arrest Skandia America Corporation van het Hof van Justitie niet toe, omdat in Nederland buitenlandse vestigingen ook onderdeel zijn van de fiscale eenheid.

Vaste inrichting en internationale handel in goederen

Ook in het kader van de internationale handel van goederen is van belang of sprake is van een vaste inrichting in Nederland. Heeft een buitenlandse ondernemer een vaste inrichting in Nederland, dan kan hij een zogeheten art. 23-vergunning aanvragen waarmee hij de invoer-btw kan aangeven in de periodieke btw-aangiften in plaats van direct als de goederen Nederland binnenkomen. Het voordeel hiervan is dat hij de invoer-btw niet hoeft voor te financieren. Hij geeft deze namelijk aan in de periodieke aangifte en brengt deze meteen in aftrek indien en voor zover hij recht op aftrek van voorbelasting heeft.

Een buitenlandse ondernemer met een vaste inrichting in Nederland kan ook verzoeken om een vergunning voor een niet-plaatsgebonden entrepot. Hierdoor kunnen bepaalde goederen tegen het nultarief worden geleverd.

Een vaste inrichting in Nederland kan ook gevolgen hebben voor de toepassing van de vereenvoudiging voor call-off stock. Deze vereenvoudiging kan dan niet meer in Nederland worden toegepast. In een ander recent verschenen besluit maakte de staatssecretaris duidelijk dat een entrepot of magazijn niet zonder meer een vaste inrichting is. Van belang is of dat entrepot of magazijn personeel en middelen heeft die goederen leveren aan derden. Andere EU-landen denken hier echter mogelijk anders over. Op onze website leest u hier meer over in een artikel over de quick fixes.

Meer duidelijkheid

Het besluit vaste inrichting was door jurisprudentie van het Hof van Justitie en een wijziging van de regels voor de plaats van dienst hard aan een update toe. Het is goed dat deze er nu is en dat ondernemers op één plaats kunnen vinden wat de gevolgen zijn van het al dan niet hebben van een vaste inrichting. Ook is de nodige duidelijkheid gegeven over de arresten Skandia America Corporation en Morgan Stanley.

Meer weten?

Het is van belang om na te gaan of het besluit gevolgen heeft voor uw situatie. Uiteraard zijn wij u hiermee graag behulpzaam. Neem hiervoor contact op met één van onze btw-specialisten via btw@bdo.nl.

Vond u dit interessant? Ontvang - net als 18.000 andere organisaties - het laatste nieuws over bijvoorbeeld actuele publicaties en onderzoeken, fiscale regelgeving en wetswijzigingen tweewekelijks in uw mailbox! Meld u aan via bdo.nl/nieuwsbrief

Deze publicatie is zorgvuldig voorbereid en tot stand gekomen, maar is in algemene bewoordingen gesteld en bevat alleen informatie van algemene aard. Deze publicatie bevat geen advies voor concrete situaties, zodat uitdrukkelijk wordt afgeraden om zonder advies van een deskundige op basis van de informatie in deze publicatie te handelen, na te laten of besluiten te nemen. Voor het verkrijgen van een advies dat is toegesneden op uw concrete situatie, kunt u zich wenden tot BDO Accountants

& Belastingadviseurs B.V. of een van haar adviseurs. BDO Accountants & Belastingadviseurs B.V., de met haar gelieerde partijen en haar adviseurs aanvaarden geen aansprakelijkheid voor schade die het gevolg is van handelen, nalaten of het nemen van besluiten op basis van de informatie in deze publicatie.

BDO is een op naam van Stichting BDO te Amsterdam geregistreerd merk.

In deze publicatie wordt BDO gebruikt ter aanduiding van de organisatie die onder de merknaam 'BDO' actief is op het gebied van de professionele dienstverlening (accountancy, belastingadvies en advisory).

BDO Accountants & Belastingadviseurs B.V. handelt tevens onder de namen: BDO Accountants, BDO Belastingadviseurs, BDO Global Outsourcing, BDO International Tax Services, BDO IT Audit & Security, BDO Tax Consultants.

BDO Accountants & Belastingadviseurs B.V. is lid van BDO International Ltd, een rechtspersoon naar Engels recht met beperkte aansprakelijkheid, en maakt deel uit van het wereldwijde netwerk van juridisch zelfstandige organisaties die onder de naam 'BDO' optreden.

BDO is de merknaam die wordt gebruikt ter aanduiding van het BDO-netwerk en van elk van de BDO Member Firms.