



Omzetbelasting. Fiscaal vertegenwoordiging

Directoraat-generaal Belastingdienst/Corporate Dienst Vaktechniek
Besluit van 19 december 2022, nr. 2022-29251

De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

Dit besluit is een actualisering van het besluit van 15 december 2013, nr. BLKB/2013/2291M. (Stcrt. 2013, 35891). Het besluit bevat een aantal wijzigingen van de richtlijnen voor het vaststellen van de zekerheid bij fiscaal vertegenwoordigers. Een belangrijke wijziging ziet op de berekening van de zekerheid bij algemeen fiscaal vertegenwoordigers. Voorheen werd de zekerheid bij de algemeen fiscaal vertegenwoordiger gesteld op het gemiddelde btw-bedrag dat per kwartaal op aangifte werd voldaan of, als dat meer was, de gemiddelde maandelijkse verschuldigde btw indien geen rekening wordt gehouden met eventuele aftrekbare btw noch met eventueel van toepassing zijnde nultarieven of vrijstellingen. Met ingang van dit besluit wordt enkel de laatstgenoemde berekeningswijze gehanteerd, zoals bij de beperkt fiscaal vertegenwoordigers reeds het geval was. Voortaan wordt bij deze berekeningswijze ook de btw meegerekend die door de buitenlandse ondernemer wordt verlegd. Er is een bijlage aan het besluit toegevoegd waarin de berekening van de zekerheid aan de hand van voorbeelden wordt geïllustreerd. In aanvulling hierop zijn een aantal zaken rondom de vervanging of vrijgave van een bestaande zekerheid verduidelijkt. Verder is de tekst geactualiseerd in verband met wijzigingen in de btw-regelgeving, waaronder de aanpassing en uitbreiding van de regeling voor afstandsverkopen in verband met de invoering van de e-commerce-regeling. Tot slot zijn in de tekst van het besluit redactionele wijzigingen aangebracht.

1. Inleiding

De ondernemer die niet in Nederland woont of is gevestigd en aldaar geen vaste inrichting heeft, maar wel Nederlandse btw is verschuldigd, kan in Nederland een fiscaal vertegenwoordiger aanstellen. De fiscaal vertegenwoordiger treedt dan op namens de ondernemer en treedt in zijn plaats met betrekking tot al diens rechten en verplichtingen bij het doen van btw-aangifte, het voldoen van btw en het indienen van de opgave intracommunautaire prestaties. In dit besluit wordt ingegaan op de positie van de fiscaal vertegenwoordiger alsmede de voorwaarden voor en de gevolgen van de aanstelling van een fiscaal vertegenwoordiger.

1.1. Gebruikte begrippen en afkortingen

wet	Wet op de omzetbelasting 1968
uitvoeringsbesluit	Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968
uitvoeringsbeschikking	Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968
btw-richtlijn	Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde
uitvoeringsverordening	Uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 van de Raad 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 (PB 2011, L 77)
Awr	Algemene wet inzake rijksbelastingen
btw	Omzetbelasting
EU	Europese Unie
HvJ	Hof van Justitie van de Europese Unie
Tabel II	Tabel II, behorend bij de wet
AFV	Algemeen fiscaal vertegenwoordiger
BFV	Beperkt fiscaal vertegenwoordiger
buitenlandse ondernemer opgaaf ICP	Ondernemer die niet in Nederland woont of is gevestigd en aldaar geen vaste inrichting heeft Opgave intracommunautaire prestaties, d.w.z. het in artikel 37a van de wet bedoelde formulier

1.2 Juridisch kader

De mogelijkheid om een fiscaal vertegenwoordiger aan te stellen is opgenomen in artikel 33g van de wet. In artikel 24c van het uitvoeringsbesluit en artikel 31a van de uitvoeringsbeschikking zijn nadere voorwaarden gesteld. In artikel 24d van het uitvoeringsbesluit staat opgenomen in welke gevallen het aanstellen van een (algemeen) fiscaal vertegenwoordiger verplicht is. De artikel 23-vergunning voor de verlegging van invoer btw is geregeld in de artikelen 17 tot en met 18a van de uitvoeringsbeschikking.



2. Fiscaal vertegenwoordiging

Als fiscaal vertegenwoordiger kan iedere ondernemer optreden die in Nederland woont of is gevestigd, als hij voldoet aan de voorwaarden die worden gesteld in artikel 24c, derde tot en met vijfde lid, van het uitvoeringsbesluit. Vaste inrichtingen van buitenlandse ondernemers kunnen niet als fiscaal vertegenwoordiger optreden. Aan een fiscaal vertegenwoordiger kan een algemene vergunning of een beperkte vergunning worden verleend (artikel 24c, vierde en vijfde lid van het uitvoeringsbesluit). Een belangrijk onderscheid tussen de algemene vergunning en de beperkte vergunning doet zich voor ter zake van de registratie voor btw-doeleinden. Als een buitenlandse ondernemer een AFV aanstelt moet de buitenlandse ondernemer zelf ook in Nederland zijn geregistreerd. Als de buitenlandse ondernemer daarentegen in Nederland uitsluitend prestaties verricht met inschakeling van een BFV, hoeft hij zelf niet voor btw-doeleinden in Nederland te zijn geregistreerd.

Hierna worden de twee soorten vergunningen besproken.

2.1. Algemene vergunning

De AFV treedt op namens de buitenlandse ondernemer voor alle leveringen en diensten waarover de buitenlandse ondernemer btw is verschuldigd, inclusief intracommunautaire verwervingen en invoer. Enkel de handelingen waarvoor de buitenlandse ondernemer een BFV heeft aangesteld zijn uitgezonderd (artikel 24c, vierde lid, onderdeel a, van het uitvoeringsbesluit). De buitenlandse ondernemer kan slechts van de diensten van één AFV gebruik maken. De buitenlandse ondernemer is of wordt zelf in Nederland voor btw-doeleinden geregistreerd bij de Belastingdienst/Kantoor Buitenland te Heerlen.

Een buitenlandse ondernemer is verplicht om een AFV aan te stellen voor de in artikel 24d, eerste lid, van het uitvoeringsbesluit beschreven situatie. Het gaat om het geval dat de buitenlandse ondernemer in Nederland btw is verschuldigd voor het verrichten van intracommunautaire afstandsverkopen als bedoeld in artikel 5a, eerste lid, onderdeel a, van de wet. Deze verplichting geldt alleen als:

1. het hoofdkantoor of de vestiging van de buitenlandse ondernemer zich bevindt in een derde-land¹, waarmee geen rechtsinstrument bestaat inzake wederzijdse bijstand als bedoeld in artikel 204, lid 1, tweede alinea, van de btw-richtlijn, en
2. de buitenlandse ondernemer geen gebruik maakt van de Unieregeling, bedoeld in hoofdstuk V, afdeling 7, paragraaf 3, van de wet, om zijn intracommunautaire afstandsverkopen aan te geven.

Ook is een buitenlandse ondernemer verplicht om een fiscaal vertegenwoordiger aan te stellen voor de in artikel 24d, tweede lid, van het uitvoeringsbesluit beschreven situatie. De buitenlandse ondernemer heeft hierbij de keuze tussen een AFV of een BFV. Het gaat hier om de levering van goederen aan de buitenlandse ondernemer die valt onder de bijzondere bepaling van post a.7 of post a.8 van Tabel II van de wet en de levering die volgt op laatstbedoelde levering.

De AFV kan verzoeken om een vergunning als bedoeld in artikel 23 van de wet voor de buitenlandse ondernemer. De AFV moet voor iedere buitenlandse ondernemer afzonderlijk een dergelijke artikel 23-vergunning aanvragen. De artikel 23-vergunning wordt gekoppeld aan het (Nederlandse) btw-identificatienummer van de buitenlandse ondernemer.

2.2. Beperkte vergunning

De BFV treedt namens de buitenlandse ondernemer op voor een beperkt aantal handelingen. Deze handelingen worden opgesomd in artikel 24c, vijfde lid, onderdeel a, onder 1° tot en met 6°, van het uitvoeringsbesluit. Als een buitenlandse ondernemer gebruik maakt van een BFV hoeft de buitenlandse ondernemer zich voor die handelingen niet apart voor btw-doeleinden te laten registreren in Nederland.

De BFV treedt voor de buitenlandse ondernemer op voor zowel de invoer van goederen als de daarop volgende levering van die goederen (artikel 24c, vijfde lid, onderdeel a, onder 1° en 2°, van het uitvoeringsbesluit). Het is mogelijk dat een buitenlandse ondernemer voor zijn handelingen gebruik maakt van de diensten van meer dan één BFV. Voor de invoer en de opvolgende levering van dezelfde partij goederen (een 'goederenstroom') moet de buitenlandse ondernemer wel gebruik maken van dezelfde BFV, zodat in diens administratie de goederenstroom kan worden gevolgd.

De buitenlandse ondernemer kan geen BFV inschakelen voor de op invoer volgende levering die een afstandsverkoop vormt als bedoeld in artikel 5a, eerste lid, onderdeel a van de wet (artikel 24c, vijfde lid, onderdeel a, onder 2°, van het uitvoeringsbesluit). Als een buitenlandse ondernemer in die situatie

¹ Als gedefinieerd in artikel 2a, lid 1, onderdeel d, ten eerste van de wet.



in aanmerking wil komen voor toepassing van de verleggingsregeling bedoeld in artikel 23 van de wet, dan zal hij daarvoor een AFV moeten aanstellen.

Een buitenlandse ondernemer kan verder gebruik maken van een BFV voor de handelingen genoemd in artikel 24c, vijfde lid, onderdeel a, onder 3° t/m 6°, van het uitvoeringsbesluit. Als de verkrijging en de levering van de goederen elkaar opvolgen, moet de buitenlandse ondernemer gebruik maken van dezelfde BFV, zodat in diens administratie de goederenstroom kan worden gevolgd.

De BFV kan verzoeken om een vergunning als bedoeld in artikel 23 van de wet. De BFV kan deze vergunning toepassen voor alle buitenlandse ondernemers waarvoor hij optreedt. De artikel 23-vergunning wordt gekoppeld aan het btw-identificatienummer van de BFV waaronder de BFV btw-aangifte doet voor alle buitenlandse ondernemers waarvoor hij optreedt (meestal een B02-nummer, zie ook onderdeel 4.4).

3. Aanstelling AFV

3.1. Verzoek

Een ondernemer die als AFV wil optreden moet schriftelijk verzoeken om een vergunning bij de inspecteur die voor hem bevoegd is (artikel 33g, derde en vierde lid, van de wet). Het verzoek moet de gegevens bevatten die zijn vermeld in artikel 24c, eerste en tweede lid, van het uitvoeringsbesluit. Bij het verzoek moet hij een machtiging overleggen van de buitenlandse ondernemer voor wie hij gaat optreden als AFV (artikel 33g, vijfde lid, van de wet).

3.2. Toereikende administratie

Om als AFV te mogen optreden dient de verzoeker aan de in artikel 24c, derde lid, van het uitvoeringsbesluit en artikel 31a van de uitvoeringsbeschikking gestelde voorwaarden te voldoen. Met name dient de administratie van de ondernemer een adequate controle op de handelingen van de buitenlandse ondernemer mogelijk te maken. Zo zal de administratie van de AFV onder andere moeten bevatten of zal uit zijn administratie moeten blijken:

- de facturen die aan en door de buitenlandse ondernemer zijn uitgereikt;
- de herkomst en de bestemming van de aan en door de buitenlandse ondernemer verrichte leveringen van goederen en de door hem verrichte intracommunautaire verwervingen van goederen en
- hoeveel btw de buitenlandse ondernemer is verschuldigd.

Op grond van artikel 24c, derde lid, aanhef, van het uitvoeringsbesluit kan de inspecteur aan de AFV verdergaande voorwaarden stellen dan die zijn opgenomen in de onderdelen a tot en met e van dit artikellid. Deze voorwaarden worden vastgelegd in de vergunning van de AFV.

3.3. Beschikking

De inspecteur beslist op het in onderdeel 3.1. bedoelde verzoek bij voor bezwaar vatbare beschikking. In de beschikking neemt de inspecteur de voorwaarden op waaronder de vergunning wordt verleend (zie artikel 24c, derde en vierde lid, van het uitvoeringsbesluit en artikel 31a van de uitvoeringsbeschikking).

3.4. Aangifte en opgaaf ICP

De AFV dient namens de buitenlandse ondernemer de btw-aangiften in onder het aan de buitenlandse ondernemer toegekende btw-identificatienummer. De AFV draagt ook zorg voor het indienen van de opgaaf ICP. De AFV kan bij de invoer van goederen op de gebruikelijke wijze aangifte ten invoer doen voor de buitenlandse ondernemer. Op de aangifte ten invoer vermeldt de AFV het btw-identificatienummer dat aan de betrokken buitenlandse ondernemer is toegekend en waarop eventueel de artikel 23-vergunning aan de buitenlandse ondernemer is afgegeven (zie onderdeel 2.1).

4. Aanstelling BFV

4.1. Verzoek

De ondernemer die als BFV wil gaan optreden moet schriftelijk verzoeken om een vergunning bij de inspecteur (artikel 33g, derde en vierde lid, van de wet). Het verzoek moet de gegevens bevatten die zijn vermeld in artikel 24c, eerste lid, van het uitvoeringsbesluit. Bij het verzoek moet de ondernemer een machtiging overleggen van de buitenlandse ondernemer die hem wil aanstellen als fiscaal vertegenwoordiger (artikel 33g, vijfde lid, van de wet). Het meezenden van deze machtiging stuit op



administratieve/praktische bezwaren. Met toepassing van artikel 63 van de AWR keur ik daarom het volgende goed.

Goedkeuring

Onder de volgende voorwaarde keur ik goed dat de machtiging van de buitenlandse ondernemer bedoeld in artikel 33g, vijfde lid, van de wet niet wordt meegezonden met het verzoek om als BFV te mogen optreden.

Voorwaarde

Voor deze goedkeuring geldt de voorwaarde dat de machtiging op verzoek van de inspecteur moet kunnen worden overgelegd.

4.2. Toereikende administratie

Om als BFV te mogen optreden dient de verzoeker aan de in artikel 24c, derde lid, van het uitvoeringsbesluit en artikel 31a van de uitvoeringsbeschikking gestelde voorwaarden te voldoen. Met name dient de administratie van de ondernemer een adequate controle op de handelingen van de buitenlandse ondernemer mogelijk te maken. Zo zal de administratie van de BFV onder andere moeten bevatten of zal uit zijn administratie moeten blijken:

- de facturen die aan en door de buitenlandse ondernemer zijn uitgereikt;
- de herkomst en de bestemming van de aan en door de buitenlandse ondernemer verrichte leveringen van goederen en de door hem verrichte intracommunautaire verwervingen van goederen en
- hoeveel btw de buitenlandse ondernemer is verschuldigd.

Op grond van artikel 24c, derde lid, aanhef, van het uitvoeringsbesluit kan de inspecteur aan de BFV verdergaande voorwaarden stellen dan die zijn opgenomen in de onderdelen a tot en met e van dit artikellid. Deze voorwaarden worden vastgelegd in de vergunning van de BFV.

4.3. Beschikking

De inspecteur beslist op het verzoek om als BFV op te treden bij voor bezwaar vatbare beschikking. In de beschikking neemt de inspecteur de voorwaarden op waaronder de vergunning wordt verleend (zie artikel 24c, derde en vijfde lid, van het uitvoeringsbesluit en artikel 31a van de uitvoeringsbeschikking).

4.4. Aangifte en opgaaf ICP

De inspecteur kent aan de BFV een afzonderlijk btw-identificatienummer toe. Onder vermelding van dit nummer doet de BFV voor alle buitenlandse ondernemer(s) die hij vertegenwoordigt de btw-aangifte en eventueel de opgaaf ICP.

Als de BFV optreedt voor de intracommunautaire verwerving van de goederen als bedoeld in artikel 24c, vijfde lid, onder 4°, van het uitvoeringsbesluit, dan moet de buitenlandse ondernemer daarvoor gebruik maken van de naam en het hiervoor bedoelde btw-identificatienummer van de BFV.

Een buitenlandse ondernemer heeft de verplichting tot het indienen van een opgaaf ICP voor onder andere de intracommunautaire leveringen van goederen die op grond van post a.6, van Tabel II, van de wet onder het btw-nultarief vallen (artikel 37a, eerste lid, van de wet). Als een buitenlandse ondernemer gebruik maakt van een BFV, is een praktische regeling nodig voor het verkrijgen van de aansluiting tussen de btw-aangifte en de opgaaf ICP. Met toepassing van artikel 63 van de AWR keur ik onder voorwaarden daarom het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur onder de volgende voorwaarde goed dat in afwijking van artikel 35a, eerste lid, onderdeel c, van de wet, het btw-identificatienummer van de BFV wordt vermeld op facturen voor intracommunautaire leveringen waarvoor het btw-nultarief geldt op grond van post a.6 van Tabel II van de wet.

Voorwaarde

Voor deze goedkeuring geldt de voorwaarde dat naast het btw-identificatienummer van de BFV ook de naam van de BFV op de factuur wordt vermeld.

Deze goedkeuring zorgt ervoor dat de buitenlandse ondernemer zich niet alleen voor de factuurver-



plichting in Nederland hoeft te laten registreren en dat het nummer waaronder is gefactureerd correspondeert met het nummer waaronder de opgaaf ICP is ingediend.

De BFV kan bij de invoer van goederen op de gebruikelijke wijze aangifte ten invoer doen voor de buitenlandse ondernemer. Op de aangifte ten invoer vermeldt de BFV het btw-identificatienummer dat aan hem als BFV is toegekend en waarop eventueel aan hem de artikel 23-vergunning is afgegeven (zie onderdeel 2.2). Als een artikel 23-vergunning is verleend, wordt de heffing van btw bij invoer verlegd naar de periodieke btw-aangifte van de BFV. Op deze aangifte kan de BFV de btw in aftrek brengen die aan de buitenlandse ondernemer in rekening is gebracht voor zover die btw betrekking heeft op leveringen van goederen waarvoor de BFV optreedt en voor zover deze leveringen een recht op aftrek verschaffen.

4.5. Vergunning voor het niet-plaatsgebonden entrepot

De buitenlandse ondernemer moet voor de toepassing van het btw-nultarief op grond van post a.8 van Tabel II, van de wet beschikken over een vergunning voor een niet-plaatsgebonden entrepot als bedoeld in artikel 36c van de uitvoeringsbeschikking.

Als de buitenlandse ondernemer gebruik maakt van een BFV, mag de BFV het verzoek om een vergunning voor een niet-plaatsgebonden entrepot indienen namens de buitenlandse ondernemer. De BFV moet dit verzoek doen bij het belastingkantoor dat voor hem bevoegd is. De buitenlandse ondernemer krijgt dan geen eigen btw-identificatienummer maar maakt gebruik van het btw-identificatienummer van de BFV.

Een buitenlandse ondernemer kan maar één vergunning krijgen voor een niet-plaatsgebonden entrepot op grond van artikel 36c van de uitvoeringsbeschikking. Dit geldt ook als hij gebruik maakt van de diensten van meer dan één BFV.

5. Zekerheidsstelling

Ingevolge artikel 24c, derde lid, onderdeel d, van het uitvoeringsbesluit wordt een vergunning om te handelen als fiscaal vertegenwoordiger slechts verleend als de verzoeker zekerheid stelt. Het stellen van zekerheid dient ter (gedeeltelijke) dekking van het risico dat de Belastingdienst loopt ten aanzien van de (mogelijk) verschuldigde btw over prestaties waarvoor de fiscaal vertegenwoordiger optreedt namens de buitenlandse ondernemer.

Een BFV stelt één bedrag aan zekerheid dat geldt voor alle buitenlandse ondernemers waarvoor hij optreedt. Voor een AFV geldt in beginsel dat hij een bedrag aan zekerheid stelt per buitenlandse ondernemer waarvoor hij optreedt. Een AFV kan de inspecteur verzoeken om een collectieve zekerheid te stellen voor meerdere buitenlandse ondernemers. De AFV moet in zijn verzoek aan de inspecteur aangeven voor welke buitenlandse ondernemers hij een collectieve zekerheid wil stellen. De collectieve zekerheid kan worden uitgewonnen voor het voldoen van de vordering op één of meer buitenlandse ondernemers waarvoor de collectieve zekerheid is gesteld.

5.1. Aanvaardbare zekerheidsvormen

De inspecteur stelt de hoogte vast van de te stellen zekerheid. De vergunning wordt niet eerder afgegeven dan nadat de zekerheid is aanvaard door de ontvanger.

De volgende vormen van zekerheid komen in aanmerking:

- borgstelling;
- bankgarantie;
- hypotheekrecht;
- pandrecht; of
- contante storting.

Zekerheid in de vorm van een bankgarantie wordt door de ontvanger alleen geaccepteerd van financiële instellingen als vermeld in onderdeel 27.00.00, hoofdstuk 13, bijlage 1 van het Handboek Douane.

5.2. Uitgangspunt voor de hoogte van de zekerheid

Als uitgangspunt voor de berekening van de zekerheid wordt het bedrag aan btw genomen dat (zonder aftrek van voorbelasting) gemiddeld maandelijks verschuldigd zou kunnen zijn uit hoofde van de prestaties waarvoor de fiscaal vertegenwoordiger optreedt. Dit wordt bewerkstelligd door het van toepassing zijnde btw-tarief (thans 21% of 9%) te berekenen over alle prestaties, daaronder ook



begrepen de prestaties waarvoor een vrijstelling of nultarief geldt, of waarvan de verschuldigdheid is verlegd naar de afnemer van de buitenlandse ondernemer.

Op basis van voorgaande berekeningswijze zouden goederen die voor meer dan één belastbaar feit in de btw-heffing zijn betrokken dubbel kunnen meetellen (bijvoorbeeld als een intracommunautaire verwerving of invoer van goederen wordt opgevolgd door een levering van diezelfde goederen). Om dat te voorkomen wordt bij het bepalen van de hoogte van de zekerheid uitgegaan van één van die feiten. Zie bijlage I bij dit besluit ter illustratie.

Het gemiddelde maandelijkse bedrag aan verschuldigde btw wordt bepaald op basis van een aaneengesloten periode van twaalf maanden. In beginsel wordt aangesloten bij de twaalf maanden voorafgaande aan het tijdvak waarin de hoogte van de zekerheid voor de eerste keer wordt vastgesteld of opnieuw wordt vastgesteld. Als er op voorhand concrete aanwijzingen² zijn dat de verschuldigdheid van btw binnen een tijdsbestek van twaalf maanden ná het moment van het vaststellen van de zekerheid meer dan 25% (zowel positief als negatief) zal afwijken van het bedrag dat is berekend op basis van de twaalf voorafgaande maanden, dan houdt de inspecteur daar bij de vaststelling van de zekerheid rekening mee.

Als er voor het vaststellen van de hoogte van de zekerheid (nog) geen gegevens over de verschuldigdheid van Nederlandse btw bekend zijn, dan kan aan de hand van de voorgenomen handelingen van de buitenlandse ondernemer een schatting worden gemaakt ter zake van de twaalf maanden volgend op het tijdvak waarin de hoogte van de zekerheid voor de eerste keer wordt vastgesteld of opnieuw wordt vastgesteld.

De inspecteur stelt de hoogte van de zekerheid verder vast conform de normen die zijn opgenomen in onderdeel 5.3.

5.3. Normen voor de hoogte van de zekerheid

Voor de hoogte van de bij fiscaal vertegenwoordigers te stellen zekerheid (individueel of collectief) gelden de normen die zijn opgenomen in onderstaande tabel.

Categorie goederen	Percentage zekerheid	Minimumbedrag zekerheid	Maximumbedrag zekerheid
1. Bulkgoederen, halffabrikaten en productiemiddelen	5%	€ 5.000	€ 100.000
2. Consumptiegoederen	5%	€ 5.000	€ 500.000

De zekerheid bedraagt per vergunning 5% van het btw-bedrag berekend op grond van onderdeel 5.2., met dien verstande dat de zekerheid blijft binnen het in de tabel opgenomen minimum- en maximumbedrag.

Categorie 1 betreft goederen die niet geschikt zijn om zonder bewerking of verwerking in de particuliere verbruiksfeer te worden gebracht. Hieronder valt onder meer de lijst van goederen opgenomen in Bijlage I bij de uitvoeringsbeschikking. Categorie 2 heeft betrekking op alle goederen die zonder bewerking of verwerking wel in het vrije verkeer kunnen worden gebracht. De goederen die worden bedoeld in artikel 42c van de Invorderingswet 1990 vallen (ook) onder categorie 2. Het gaat om de goederen, de toebehoren en onderdelen van de goederen die zijn aangewezen in artikel 40a van de Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990³.

Goederen die in categorie 1 en 2 kunnen worden ingedeeld, worden ingedeeld in categorie 2. Als een AFV of BFV optreedt namens één of meerdere buitenlandse ondernemers, is het mogelijk dat het bij die buitenlandse ondernemer(s) gaat om zowel 'categorie 1-goederen' als 'categorie 2-goederen'. Als dit het geval is, moet voor het bepalen van de hoogte van de zekerheid van de fiscaal vertegenwoordiger voor alle goederen worden uitgegaan van categorie 2-goederen.

In situaties waarbij er een verhoogd risico op fraude bestaat, kan de inspecteur een hoger bedrag aan zekerheid vaststellen. In dat geval gelden de hiervoor in de tabel vermelde normen niet. Dit doet niet af aan de mogelijkheid voor de inspecteur om bij verdenking van fraude bij de fiscaal vertegenwoordiger

² Bijvoorbeeld bij aanwezigheid van een reeds getekende overeenkomst ter zake van prestaties die nog niet feitelijk zijn aangevangen maar wel zijn beoogd om binnen het genoemde tijdsbestek aan te vangen/te worden verricht.

³ a. telecommunicatie- en computerapparatuur en -programmatuur; b. foto-, film-, video- en geluidsapparatuur alsmede beeld- en geluidsdragers zoals video- en muziekcassettes en compactdiscs en digitale videodiscs; c. landvoertuigen die zijn uitgerust met een motor van meer dan 48cc cilinderinhoud of met een vermogen van meer dan 7,2 kW.



ger of zijn cliënt(en) het verzoek om op te treden als fiscaal vertegenwoordiger af te wijzen of de verleende vergunning in te trekken.

Zie bijlage I bij dit besluit voor voorbeelden van de uitwerking van de in dit onderdeel beschreven normen.

5.4. Duur van de zekerheid

De zekerheid die een fiscaal vertegenwoordiger stelt is doorlopend. Indien de fiscale vertegenwoordiging tot een einde komt, dan wordt de zekerheid pas vrijgegeven in het jaar waarin de btw-heffing waarvoor de zekerheid is gesteld, definitief is komen vast te staan. De bevoegdheid tot naheffing vervalt door verloop van vijf jaren na het einde van het kalenderjaar waarin de belastingschuld is ontstaan of de teruggaaf is verleend (artikel 20, derde lid, Awr). Als in de tussentijd een naheffingsaanslag wordt opgelegd die nog niet onherroepelijk vaststaat, kan de gestelde zekerheid dus langer dan vijf jaar vaststaan. De verplichting tot het stellen van zekerheid vervalt pas als de inspecteur de ontvanger heeft meegedeeld dat alle fiscale verplichtingen die samenhangen met de vergunning zijn voldaan.

5.5. Vervanging en vrijgave van een eerder gestelde zekerheid

De hoogte van de zekerheid wordt berekend op basis van het gemiddelde maandelijkse bedrag aan btw dat verschuldigd zou kunnen zijn over de prestaties waarvoor de fiscaal vertegenwoordiger optreedt (zie onderdeel 5.2). Veranderingen in de hoogte van het gemiddelde maandbedrag waarover de zekerheid is berekend kunnen gevolgen hebben voor de gestelde zekerheid.

Als omstandigheden aanleiding geven tot een verhoging van de zekerheid, dan kan de inspecteur dit vereisen van de fiscaal vertegenwoordiger (artikel 24c, zevende lid, van het uitvoeringsbesluit). Als omstandigheden aanleiding geven tot een verlaging van de zekerheid dan kan de fiscaal vertegenwoordiger hierom verzoeken bij de inspecteur.

Als een gestelde zekerheid wordt verhoogd of verlaagd, wordt de gestelde zekerheid in feite vervangen door een nieuwe zekerheid. Er kan namelijk op enig moment maar één zekerheid worden gesteld ter dekking van alle jaren waarvan de btw-heffing nog niet definitief is vast komen te staan. In de nieuwe zekerheidsstelling wordt opgenomen dat de zekerheidsgever de verplichtingen die voortvloeien uit de oude zekerheidsstelling overneemt (de zogeheten 'overnameclausule').

Indien een verzoek tot verlaging van de zekerheid wordt gedaan, vindt de verlaging (in feite dus de vervanging) pas plaats zodra de wettelijke naheffingstermijn verstreken is voor de nog 'openstaande jaren' die voorafgingen aan de wijziging die de reden tot verlaging van de zekerheid geeft. Voor die jaren is de oude, hogere zekerheid namelijk nog accuraat.

Een verhoging van de zekerheid treedt na vaststelling per direct in werking. De oude zekerheid is op dat moment namelijk reeds niet toereikend om het door de Belastingdienst gelopen risico voor alle openstaande jaren af te dekken (want het openstaande jaar met de hoogste mogelijke btw-schuld is leidend).

6. Aansprakelijkheid

6.1. AFV

De AFV is mede aansprakelijk voor de door zijn cliënten (de buitenlandse ondernemers waarvoor hij optreedt) verschuldigde btw en de daarmee samenhangende heffings- en invorderingsrente en administratieve boetes (artikel 24c, vierde lid, onderdeel b, van het uitvoeringsbesluit). Deze aansprakelijkheid is per kalenderjaar beperkt tot het door de inspecteur vastgestelde bedrag van de zekerheid. Als een naheffingsaanslag wordt opgelegd die betrekking heeft op meerdere kalenderjaren, is de AFV voor elk van de betrokken kalenderjaren aansprakelijk tot het bedrag van de per kalenderjaar gestelde zekerheid.

6.2. BFV

De BFV is mede aansprakelijk voor de door zijn cliënten (de buitenlandse ondernemers waarvoor hij optreedt) verschuldigde btw en de daarmee samenhangende heffings- en invorderingsrente en administratieve boetes (artikel 24c, vijfde lid, onderdeel b, van het uitvoeringsbesluit). De aansprakelijkheid van de BFV is – in tegenstelling tot de aansprakelijkheid van de AFV – niet gemaximeerd tot het bedrag van de zekerheid. Om te beginnen staat het bedrag aan zekerheid dat de inspecteur heeft vastgesteld voor het totaal van de cliënten waarvoor de BFV optreedt, volledig ter beschikking. Dit



geldt ook als de vordering van de Belastingdienst het gevolg is van het handelen of de nalatigheid van één of meerdere cliënt(en) van de BFV. Indien na uitwinning van die zekerheid nog een deel van de vordering openstaat, dan blijft de BFV mede aansprakelijk voor dat resterende deel.

7. Samenloop met accijns

Bij de invoer van accijnsgoederen is verlegging van de verschuldigde accijnsheffing via een fiscaal vertegenwoordiger niet mogelijk. De Wet op de accijns voorziet daarin niet.

8. Ingetrokken regeling

Het besluit van 15 december 2013, nr. BLKB/2013/2291M (Stcrt. 2013, 35891), is ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit.

9. Inwerkingtreding

Dit besluit treedt in werking op 1 januari 2023.

Dit besluit wordt in de Staatscourant gepubliceerd.

Den Haag, 19 december 2022

*De Staatssecretaris van Financiën,
namens deze,
H.G. Roodbeen
hoofddirecteur Fiscale en Juridische zaken*



BIJLAGE I – VOORBEELDBEREKENINGEN ZEKERHEID

Onderdeel 1: Zekerheid AFV met consumptiegoederen

In onderstaand voorbeeld is sprake van een AFV die wil optreden voor een buitenlandse ondernemer die (gedeeltelijk of volledig) handelt in consumptiegoederen als bedoeld in onderdeel 5.3. Het algemene btw-tarief van 21% is van toepassing op zowel de leveringen als de diensten in dit voorbeeld.

Voorbeeld

Op basis van de btw-aangiften van de buitenlandse ondernemer zijn de gemiddelde maandelijkse bedragen over een periode van 12 maanden waarover omzetbelasting wordt berekend (zoals bepaald op basis van onderdeel 5.2. van het besluit) als volgt. Het algemene btw-tarief van 21% is van toepassing op zowel de leveringen als de diensten in dit voorbeeld.

Belaste binnenlandse leveringen en diensten	€ 300.000
Leveringen en diensten waarbij de heffing is verlegd	€ 1.000.000
Uitvoer	€ 1.200.000
Intracommunautaire leveringen	€ 5.400.000
Invoer (art. 23-verlegging op aangifte)	€ 4.800.000
Intracommunautaire verwervingen	€ 325.000

Let op: vrijgestelde prestaties zullen niet zijn opgenomen in de btw-aangiften van de buitenlandse ondernemer, maar tellen, indien aanwezig, wel mee in het totale bedrag waarover omzetbelasting wordt berekend ingevolge onderdeel 5.2.

De buitenlandse ondernemer in onderhavig voorbeeld heeft € 100.000 vrijgestelde omzet.

De berekening werkt dan als volgt uit:

Prestatie	Rubriek aangifte	Grondslag	Omzetbelasting
Belaste binnenlandse prestaties	Rubriek 1a	€ 300.000	€ 63.000
Prestaties waarbij de heffing is verlegd	Rubriek 1e	€ 1.000.000	€ 210.000
Uitvoer	Rubriek 3a	€ 1.200.000	€ 252.000
Intracommunautaire leveringen	Rubriek 3b	€ 5.400.000	€ 1.134.000
Vrijgestelde prestaties		€ 100.000	€ 21.000
Totaal verschuldigd			€ 1.680.000

De invoer en de intracommunautaire verwervingen zijn niet meegenomen ter voorkoming van dubbeltelling.

Voor het vaststellen van de zekerheid wordt € 1.680.000 als uitgangspunt genomen. Overeenkomstig onderdeel 5.3. van het besluit wordt de zekerheid vastgesteld op 5% van die € 1.680.000. De zekerheid bedraagt dus € 84.000. Afronding (naar boven) op duizendtallen is in dit geval niet nodig. Dit bedrag blijft binnen de 'bandbreedte' van de minimum- en maximumbedragen genoemd in de tabel die is opgenomen in onderdeel 5.3.

Onderdeel 2: BFV met bulkgoederen

In onderstaand voorbeeld is sprake van een BFV die wil optreden voor een buitenlandse ondernemer die volledig handelt in bulkgoederen als bedoeld in onderdeel 5.3. In tegenstelling tot het voorbeeld in Onderdeel 1 maken diensten geen onderdeel uit van de berekening omdat een BFV daar niet voor kan optreden (zie onderdeel 2.2.).

Voorbeeld

Op basis van de btw-aangiften van de buitenlandse ondernemer zijn de gemiddelde maandelijkse bedragen over een periode van 12 maanden waarover omzetbelasting wordt berekend (zoals bepaald op basis van onderdeel 5.2. van het besluit) als volgt. Het algemene btw-tarief van 21% is van toepassing als volgt.

Belaste binnenlandse leveringen	€ 800.000
Leveringen waarbij de heffing is verlegd	€ 1.500.000
Uitvoer	€ 5.300.000
Intracommunautaire leveringen	€ 8.500.000



Invoer (art. 23-verlegging op aangifte)
Intracommunautaire verwervingen

€ 7.800.000
€ 500.000

De in dit voorbeeld opgenomen invoer en leveringen van goederen hebben betrekking op belastbare feiten waarvoor de BFV bevoegd is om de ondernemer te vertegenwoordigen (zie artikel 24c, vijfde lid, van het uitvoeringsbesluit).

De berekening werkt als volgt uit:

Prestatie	Rubriek aangifte	Grondslag	Omzetbelasting
Belaste binnenlandse leveringen	Rubriek 1a	€ 800.000	€ 168.000
Leveringen waarbij de heffing is verlegd	Rubriek 1e	€ 1.500.000	€ 315.000
Uitvoer	Rubriek 3a	€ 5.300.000	€ 1.113.000
Intracommunautaire leveringen	Rubriek 3b	€ 8.500.000	€ 1.785.000
Totaal verschuldigd			€ 3.381.000

De invoer en de intracommunautaire verwervingen zijn niet meegenomen ter voorkoming van dubbelstellingen.

Voor het vaststellen van de zekerheid wordt € 3.381.000 als uitgangspunt genomen. Overeenkomstig onderdeel 5.3. van het besluit wordt de zekerheid vastgesteld op 5% van € 3.381.000, te weten € 169.050 (naar boven afgerond in duizendtallen € 170.000). Daarmee zou de zekerheid echter het maximumbedrag voor bulkgoederen uit de tabel in onderdeel 5.3. overschrijden, dus wordt de zekerheid begrensd tot € 100.000.

Onderdeel 3: Collectieve zekerheid

Hieronder volgen drie voorbeelden waarbij een ondernemer als AFV wil optreden voor een viertal buitenlandse ondernemers. De per individuele ondernemer volgens bijlage I berekende zekerheden (telkens uitgaande van consumptiegoederen die aan het algemene btw-tarief zijn onderworpen) zijn onder elkaar gezet en opgeteld. Pas dan wordt getoetst of het totaalbedrag binnen de normen (met name de minimum- en maximumbedragen) van onderdeel 5.3. blijft.

Voorbeeld 1:

A Ltd	€ 100.000
B Sarl	€ 200.000
C GmbH	€ 600.000
D SA	€ 50.000
Totaal	€ 950.000

Aangezien in dit voorbeeld het totaal van de zekerheden hoger is dan het maximumbedrag van € 500.000 genoemd in de tabel van onderdeel 5.3., wordt de collectieve zekerheid vastgesteld op het maximumbedrag van € 500.000.

Voorbeeld 2:

E Ltd	€ 4.000
F Sarl	€ 6.500
G GmbH	€ 2.000
H SA	€ 500
Totaal	€ 13.000

Aangezien in dit voorbeeld het totaal van de zekerheden hoger is dan het minimumbedrag van € 5.000 genoemd in de tabel van onderdeel 5.3., wordt de collectieve zekerheid vastgesteld op € 13.000.

Voorbeeld 3:

I Ltd	€ 500
J Sarl	€ 1.000
K GmbH	€ 750
L SA	€ 1.250
Totaal	€ 3.500



Aangezien in dit voorbeeld het totaal van de zekerheden lager is dan het minimumbedrag van € 5.000 genoemd in de tabel van onderdeel 5.3., wordt de collectieve zekerheid vastgesteld op het minimumbedrag van € 5.000.