

ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM

Erasmus School of Economics

Masterscriptie Fiscale Economie (indirecte belastingen)

## **Blockchaintechnologie: de oplossing voor btw-carrouselfraude?**

Een onderzoek naar de mogelijke toepassing van blockchaintechnologie om btw-carrouselfraude te bestrijden, waarbij een vergelijking wordt gemaakt met andere technieken die hetzelfde doel nastreven.

Student:	Patrick Brus
Studentnummer:	414715
Scriptiebegeleider:	mr. drs. J. Gruson
Tweede beoordelaar:	prof. mr. dr. M.M.W.D. Merx
Collegejaar:	2019/2020

# Inhoudsopgave

1. Inleiding .....	1
1.1 Aanleiding.....	1
1.2 Probleemstelling.....	5
1.3 Leeswijzer .....	6
1.4 Afbakening.....	6
2. Het btw-systeem .....	7
2.1 Inleiding.....	7
2.2 Achtergrond.....	7
2.3 Belastingplicht in de btw .....	8
2.3.1 Ondernemersbegrip .....	8
2.3.2 Eenieder.....	9
2.3.3 Zelfstandig .....	10
2.3.4 Economische activiteit.....	10
2.3.5 Het oogmerk van de economische activiteit.....	12
2.4 Prestaties binnen de reikwijdte van de btw.....	13
2.4.1 Bezwarende titel.....	13
2.4.2 Soorten prestaties .....	14
2.5 Leveringen van goederen .....	15
2.5.1 Hoofdregel levering van goederen.....	15
2.5.2 Intracommunautaire transacties.....	15
2.5.3 ABC-transacties .....	17
2.6 Aftrek van voorbelasting .....	19
3. Btw-carrouselfraude.....	22
3.1 Inleiding.....	22
3.2 Theorie omtrent btw-carrouselfraude .....	22
3.3 Jurisprudentie omtrent btw-carrouselfraude .....	25
3.3.1 Relevantie .....	25
3.3.2 Weigeren recht op aftrek .....	26
3.3.3 Weigeren nultarief .....	27
3.3.4 Wist of had moeten weten.....	28
3.4 Ontwikkeling van bestrijdingsmethoden .....	30
3.4.1 Het ontstaan van diverse bestrijdingsmethoden.....	30
3.4.2 Preventie .....	31

3.4.3 Detectie .....	34
3.4.4 Repressie .....	36
4. Verschillende voorstellen ter bestrijding van btw-carrouselfraude .....	38
4.1 Inleiding .....	38
4.2 Definitief btw-systeem .....	38
4.2.1 Achtergrond.....	38
4.2.2 Concreet voorstel .....	39
4.2.3 Definitief btw-systeem als bestrijdingsmethode voor btw-carrouselfraude .....	41
4.3 Split-Payment .....	43
4.3.1 Achtergrond.....	43
4.3.2 Werking Split-Payment.....	44
4.3.3 Split-Payment als bestrijdingsmethode voor btw-carrouselfraude .....	45
4.4 SAF-T.....	47
4.4.1 Achtergrond en werking.....	47
4.4.2 SAF-T als bestrijdingsmethode voor btw-carrouselfraude.....	48
4.5 Real Time Reporting .....	50
4.5.1 Achtergrond en werking.....	50
4.5.2 Real Time Reporting als bestrijdingsmethode voor btw-carrouselfraude .....	51
5. Blockchaintechnologie .....	53
5.1 Inleiding .....	53
5.2 Oorsprong.....	53
5.3 Werking van blockchaintechnologie .....	54
5.3.1 Algemene werking.....	54
5.3.2 Deelname .....	54
5.3.3 Soorten blockchains .....	55
5.3.4 Proof of Work .....	56
5.3.5 Proof of Stake .....	57
5.3.6 Smart Contracts.....	58
5.4 Huidige ontwikkelingen.....	58
5.4.1 Praktijkvoorbeeld .....	58
5.4.2 Ontwikkelingen op nationaal niveau.....	59
5.5 Blockchaintechnologie in het licht van de AVG.....	60
5.5.1 Relevantie .....	60
5.5.2 Persoonsgegevens.....	60

5.6 Blockchaintechnologie als bestrijdingsmethode voor btw-carrouselfraude .....	61
5.6.1 Inleiding .....	61
5.6.2 Blockchaintechnologie samen met het Real Time Reporting-systeem .....	61
5.6.3 Blockchaintechnologie samen met de VATCoin .....	64
5.6.4 Blockchaintechnologie samen met het definitieve btw-systeem .....	67
6. Conclusie .....	70
Literatuurlijst .....	74

## Lijst met afkortingen

AEO	Authorized Economic Operator
art.	artikel
AVG	Algemene Verordening Gegevensbescherming
B2B	business to business
B2C	business to consumer
Bit	Bulletin for International Taxation
btw	belasting over de toegevoegde waarde
Btw-richtlijn	Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde
CTP	Certified Taxable Person
DWU	Verordening (EU) Nr. 952/2013 van het Europees Parlement en van de Raad van 9 oktober 2013 tot vaststelling van het Douanewetboek van de Unie
EC	Europese Commissie
EU	Europese Unie
FIOD	Fiscale Inlichtingen en Opsporingsdienst
fte	full-time employee
HvJ EG	Hof van Justitie van de Europese Gemeenschap
HvJ EU	Hof van Justitie van de Europese Unie
ICL	intracommunautaire levering
ICT	intracommunautaire transactie
ICV	intracommunautaire verwerving
IW	Invorderingswet 1990
OESO	Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling
opgaaf ICP	opgaaf Intracommunautaire Prestaties
OSS	One Stop Shop
p.	pagina
r.o.	rechtsoverweging
SII	Immediate Supply of Information on VAT
SAF-T	Standard Audit File for Taxation
TNA	Transactie Netwerk Analyse
VIES	Vat Information Exchange System
V-N	Vakstudie Nieuws
Wet OB	Wet op de Omzetbelasting 1968
WFR	Weekblad Fiscaal Recht

# 1. Inleiding

## 1.1 Aanleiding

De huidige wet op de Omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB) is niet meer de Wet OB zoals we die kenden bij de invoering ervan in 1969. De wet is door de jaren heen op veel gebieden onderworpen aan veranderingen, veelal om de wijzigingen in de economische en juridische situatie in de EU bij te kunnen benen. Eén van die veranderingen is de invoering van het systeem omtrent grensoverschrijdende goederentransacties tussen twee lidstaten binnen de Europese Unie (hierna: EU). Het ‘tijdelijke’ systeem wat we voor dergelijke transacties vandaag de dag gebruiken is namelijk pas op 1 januari 1993 in werking getreden. Dit tijdelijke systeem droeg bij aan het opheffen van de fiscale grenzen tussen EU-lidstaten.<sup>1</sup>

De oorspronkelijke intentie was om dit systeem in ieder geval tot 1997 van kracht te laten zijn, waarna het mogelijk vervangen zou worden door een ander systeem.<sup>2</sup> Dit is echter tot op de dag van vandaag nog niet gebeurd. In de afgelopen jaren is gebleken dat dit niet per definitie betekent dat het systeem waterdicht is, aangezien deze wetgeving voor het plegen van fraude misbruikt kon worden, zo blijkt o.a. uit jurisprudentie van het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: HvJ EU).<sup>3</sup>

De mogelijkheid tot het misbruiken van het systeem zit in de mechaniek ervan. Bij grensoverschrijdende goederentransacties spreken wij, indien aan de voorwaarden is voldaan, namelijk conform de Wet OB van een intracommunautaire transactie (hierna: ICT). Deze voorwaarden zijn door de jaren heen veranderd. Waar voor 1 januari 2020 werd uitgegaan van de voorwaarden zoals het HvJ EU deze in 2007 heeft toegelicht in het arrest Teleos<sup>4</sup>, wordt tegenwoordig uitgegaan van de voorwaarden zoals deze zijn na invoering van de zogeheten ‘Quick Fixes’.<sup>5</sup> Dit zijn een aantal wijzigingen die zijn ingegaan op 1 januari 2020, waarvan een aantal invloed hebben op wetgeving omtrent ICTs. Een van de redenen waarom deze Quick Fixes zijn ingevoerd, is om fraude te bestrijden. Dit hebben de Quick Fixes beoogd door de voorwaarden voor de kwalificatie van een grensoverschrijdende goederentransactie als ICT te verzwaren. Om te kunnen spreken van

---

<sup>1</sup> Kamerstukken II, 1991/92, nr. 3 (MvT), p. 3.

<sup>2</sup> Kamerstukken II, 1991/92, nr. 3 (MvT), p. 5.

<sup>3</sup> Bijvoorbeeld HvJ EU 18 december 2014, nr. C-131/13, nr. C-163/13 en C-164/13 (Italmoda, Turbu.com en Turbu.com Mobile Phone’s BV), ECLI:EU:C:2014:2455.

<sup>4</sup> HvJ EU 27 september 2007, nr. C-409/04 (Teleos), ECLI:EU:C:2007:548.

<sup>5</sup> EC, Explanatory notes on the EU vat changes in respect of call-off stock arrangements, chain transactions and the exemption for intra-Community supplies of goods (“2020 Quick Fixes”), December 2019, p. 69.

een ICT moet de goederenlevering namelijk grensoverschrijdend plaatsvinden binnen het grondgebied van de EU, waarbij de afnemer een ondernemer moet zijn.<sup>6</sup> Om te kunnen bewijzen dat de goederen daadwerkelijk de grens over zijn gegaan, kunnen een aantal bewijsstukken worden aangevoerd.<sup>7</sup> Deze bewijslast is ten gevolge van de Quick Fixes verzwaaard. Voorheen was het niet vereist dat de leverancier in het bezit was van het btw-nummer van de afnemer – dit is ten gevolge van de Quick Fixes wel een eis geworden.<sup>8</sup>

Het kwalificeren van een levering als ICT heeft gevolgen voor de wijze waarop deze transactie wordt belast binnen de Wet OB. De afnemer is namelijk verplicht om ter zake van deze transactie een intracommunautaire verwerving (hierna: ICV) aan te geven, waardoor hij btw moet voldoen in het land waar hij de goederen afneemt.<sup>9</sup> Voor de leverancier kwalificeert de levering als een intracommunautaire levering (hierna: ICL). Dit laatste is gunstig voor hem omdat deze is onderworpen aan het nultarief.<sup>10</sup> Het nultarief onderscheidt zich van een vrijstelling omdat bij het nultarief recht op aftrek van voorbelasting behouden blijft.<sup>11</sup>

Dit zojuist beschreven systeem kan, zoals eerder in de inleiding is genoemd, misbruikt worden om btw-carrouselfraude te plegen. Hoe dit in zijn werking gaat, is onder andere door Merckx en Verstappen<sup>12</sup> nader toegelicht. Kort samengevat geeft de afnemer in het kader van een ICT geen ICV aan en levert hij de afgenomen goederen of diensten door aan een afnemer die in hetzelfde land is gevestigd als hemzelf. Ter zake van deze binnenlandse levering ontvangt hij lokale btw. Met deze btw gaat hij er vervolgens vandoor, terwijl hij deze btw eigenlijk middels een aangifte moet voldoen. Die btw maakt hij dus op een onrechtmatige wijze buit. In btw-carrouselfraudezaken levert de afnemer van de binnenlandse levering de goederen of diensten veelal aan de oorspronkelijke leverancier, waarna dezelfde reeks aan transacties zich een aantal keer zal herhalen. De naam ‘btw-carrouselfraude’ ontleent zich aan dat herhaaldelijke karakter. Afhankelijk van de waarde van de transacties kunnen aanzienlijke bedragen aan belastinggelden gemoed gaan met dit type fraude.

---

<sup>6</sup> Hier zijn een aantal uitzonderingen op, zoals wanneer een particulier een nieuw vervoersmiddel afneemt of wanneer een ondernemer die niet kwalificeert als ondernemer voor meer dan 10.000 euro aan intracommunautaire verwervingen verricht in een jaar.

<sup>7</sup> EC, Explanatory notes on the EU vat changes in respect of call-off stock arrangements, chain transactions and the exemption for intra-Community supplies of goods (“2020 Quick Fixes”), December 2019, p.70.

<sup>8</sup> EC, Explanatory notes on the EU vat changes in respect of call-off stock arrangements, chain transactions and the exemption for intra-Community supplies of goods (“2020 Quick Fixes”), December 2019, p. 69.

<sup>9</sup> Art. 17b Wet OB.

<sup>10</sup> Art. 9 lid 2 onderdeel b jo. Tabel II, post a.6 Wet OB.

<sup>11</sup> Van Hilten en van Kesteren 2017, p. 238.

<sup>12</sup> M.M.W.D. Merckx en M.H.T. Verstappen, ‘Italmoda: Wat past klopt niet’, WFR 2015/655.

Naar schatting van de EC gaat in de EU jaarlijks ongeveer 50 miljard euro verloren aan dit type fraude.<sup>13</sup>

Uiteraard kan de Belastingdienst normaliter de geleden schade verhalen op partij B<sup>14</sup> – echter is deze in de praktijk veelal lastig te traceren. De volgende stap is meestal een poging door de Belastingdienst om de schade te verhalen op de andere betrokken partijen, door hen aftrekrecht op voorbelasting of toepassing van het nultarief te weigeren. Dit is waar een deel van de jurisprudentie omtrent ICTs op ziet.<sup>15</sup> Om aftrek van voorbelasting te kunnen weigeren, zal de inspecteur op grond van die jurisprudentie moeten bewijzen dat de betrokken partijen wisten of hadden moeten weten dat btw-fraude plaatsvond in één van de schakels van de handelsketen. Dit is echter niet altijd eenvoudig – het moet namelijk bewezen worden aan de hand van objectieve elementen.<sup>16</sup> Onder andere blijkt uit de uitspraak van Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden op 21 mei 2019 dat dit een zware bewijslast is voor de inspecteur; ondanks onzorgvuldigheid door de betrokkene werd toch geconcludeerd dat de inspecteur te weinig bewijs aan de hand van objectieve elementen had geleverd. Wanneer de inspecteur hier niet in slaagt, zoals in laatstgenoemde zaak, kan hij nog trachten het nultarief te weigeren. Ook dit is eerder uitzondering dan regel; de inspecteur moet hiervoor namelijk kunnen bewijzen dat de leverancier de identiteit van de afnemer met opzet heeft verborgen.<sup>17</sup>

Het feit dat deze vorm van fraude een enorm nadeel is van het huidige systeem omtrent grensoverschrijdende goederenleveringen, blijkt uit de recente pogingen van de EU om na al die jaren een nieuw systeem te introduceren. Zo is de laatste jaren hevig gediscussieerd over de invoering van het zogenoemde ‘definitief btw-systeem’.<sup>18</sup> Het is niet ongewoon dat bij het zoeken naar oplossingen om de VAT Gap te dichten de nadruk vooral ligt op btw-carrouselfraude – dit is namelijk de fraudesoort die het meeste bijdraagt aan de totale VAT Gap. De VAT Gap geeft het verschil weer tussen de totale opbrengsten uit die een lidstaat uit de btw behoort te halen en hoeveel opbrengsten zij daadwerkelijk hebben gerealiseerd. Die VAT Gap kan overigens worden veroorzaakt door factoren anders dan fraude. Factoren zoals administratieve fouten, faillissementen

---

<sup>13</sup> EC, On the follow-up to the Action Plan on VAT Towards a single EU VAT area — Time to act, COM(2017) 566 final.

<sup>14</sup> Besluit administratieve verplichtingen btw paragraaf 3.5.2.

<sup>15</sup> Zie bijvoorbeeld HR 8 maart 2013, nr. 11/01551, ECLI:NL:HR:2013:BW5378, BNB 2013/98 en HR 6 april 2018, nr. 16/01157, ECLI:NL:HR:2018:516, V-N 2018/20.9.

<sup>16</sup> HvJ EG 6 juli 2006, nr. C-439/04 en C-440/04 (Kittel en Recolta), ECLI:EU:C:2006:446.

<sup>17</sup> HvJ EU 7 december 2010, nr. C-285/09 (R), ECLI:EU:C:2010:742.

<sup>18</sup> EC, On the follow-up to the Action Plan on VAT Towards a single EU VAT area — Time to act, COM(2017) 566 final.



en legale belastingoptimalisatie kunnen ook een rol spelen.<sup>19</sup> In 2016 was de totale VAT Gap in de 28 lidstaten van de EU 170 miljard euro. Het aandeel van btw-carrouselfraude in de totale VAT Gap wordt geschat op 50 miljard euro, waardoor geconcludeerd kan worden dat btw-carrouselfraude een significante oorzaak is van deze VAT Gap.<sup>20</sup>

Het hoofddoel van het definitieve btw-systeem is derhalve om btw-carrouselfraude tegen te gaan. Dit beoogt de EC te bewerkstelligen door de leverancier bij een grensoverschrijdende goederentransactie (in het definitief systeem genaamd 'intra-Unielevering') de btw te laten voldoen van het land waar de afnemer zich bevindt via een zogeheten 'One Stop Shop' (hierna: OSS). Dit is een portaal wat btw-ondernemers de mogelijkheid biedt om buitenlandse btw in hun thuisland aan te geven. Dit is echter de hoofdregel voor het nieuwe systeem – er staat een uitzondering ter discussie waarbij de status van 'Certified Taxable Person' (hierna: CTP) deel uitmaakt van het voorstel, waardoor hij degene is die de btw afdraagt. Deze status kan worden toegekend aan een ondernemer wanneer hij over het algemeen compliant is en geen historie heeft aan fraudeleuze praktijken.<sup>21</sup>

De meningen zijn erover verdeeld of dit systeem de huidige hoeveelheid btw-fraude als sneeuw voor de zon zal laten verdwijnen. Nederland is één van de landen die veel kritiek levert op dit systeem. Volgens Nederland is het systeem namelijk helemaal niet zo effectief in het bestrijden van btw-fraude als door de Europese Commissie (hierna: EC) wordt beweerd.<sup>22</sup> Vandaag de dag loopt die discussie nog steeds, ondanks het voornemen van de EC om het definitieve btw-systeem per 1 juli 2022 in werking te laten treden. Uit het rapport van de Raad Economische en Financiële Zaken (hierna: ECOFIN raad) volgt dat het grote gedeelte van de lidstaten wilt meewerken aan het ontwikkelen van dat definitief btw-systeem, omdat zij van mening zijn dat de voordelen van het systeem de nadelen ervan overtreffen.<sup>23</sup>

Buiten recente ontwikkelingen omtrent de wetgeving zijn ook veel ontwikkelingen gaande op het gebied van 'Tax Technology'. Met Tax Technology worden in deze context de technologieën bedoeld die binnen de belastingbranche worden toegepast. Dergelijke ontwikkelingen kunnen mijns inziens bijdragen aan het bestrijden van fraude, omdat die technologieën er bijvoorbeeld voor kunnen

---

<sup>19</sup> EC, Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States, TAXUD/2015/CC/131 2018 final, p. 9.

<sup>20</sup> EC, Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States, TAXUD/2015/CC/131 2018 final, p. 56.

<sup>21</sup> EC, On the follow-up to the Action Plan on VAT Towards a single EU VAT area — Time to act, COM(2017) 566 final.

<sup>22</sup> Fiche 5: Mededeling, richtlijn en verordening betreffende een definitief btw-systeem

<sup>23</sup> EC, 'ECOFIN Report to the European Council on tax issues' (Brussels) 2019.

zorgen dat de Belastingdienst meer of snellere informatie tot zijn beschikking heeft. Een voorbeeld hiervan is de introductie van de Standard Audit File for Taxation, veelal naar gerefereerd als 'SAF-T'. Dit is een standaardbestand voor het elektronisch uitwisselen van accountingsgegevens, welke geïmplementeerd kan worden door alle landen die deelnemen aan het samenwerkingsverband genaamd 'Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling' of OESO.<sup>24</sup> Een dergelijk standaardbestand kan ervoor zorgen dat Belastingautoriteiten de gegevens efficiënter en sneller toegeleverd krijgen, zodat na controle fraude eerder aan het licht kan komen.

De introductie van SAF-T is een implementatie van slechts een klein deel van de technologische ontwikkelingen die zich in de afgelopen jaren hebben voorgedaan. Andere voorbeelden van relatief nieuwe technieken die naar mijn mening binnen de btw gebruikt kunnen worden zijn 'Real Time Reporting' en 'Split-Payment'. Laatstgenoemde technieken zijn de veel besproken technieken om btw-carrouselfraude tegen te gaan. Het zal echter niemand zijn ontgaan dat in de afgelopen jaren meerdere technieken zijn uitgevonden, zoals de cryptovaluta die geïntroduceerd werd als een alternatief op reguliere valuta. Hoewel dit op zichzelf btw-technisch interessant kan zijn, is met name in het kader van fraudebestrijding de achterliggende technologie – 'blockchain' – interessant. Blockchain is, kort gezegd, het grootboek wat alle transacties van cryptovaluta regelt. Blockchain biedt echter de mogelijkheid om meer gegevens te verwerken dan valutatransacties. Sommige fiscale auteurs beweren dat blockchain, door het verwerken van transactiegegevens, de mogelijkheid kan bieden om fraude in de btw te bestrijden.<sup>25</sup> De Staatssecretaris van Financiën ziet potentie in blockchain als techniek om btw-fraude te bestrijden, zo blijkt uit zijn brief van 29 mei 2019.<sup>26</sup>

## 1.2 Probleemstelling

Gezien de genoemde grote financiële en politieke discussie omtrent het onderwerp, is het vooral nu heel interessant om te onderzoeken welke oplossingen technologieën ons kunnen brengen om fraude te bestrijden binnen de btw. In het onderzoek zal worden beschreven wat btw-(carrousel)fraude inhoudt, wat blockchaintechnologie inhoudt en hoe blockchain eventueel als oplossing kan fungeren om die fraude tegen te gaan. Hierbij wordt een vergelijking gemaakt tussen de blockchain en andere technologieën of wetsvoorstellen die genoemd worden in het politieke debat hierover, zodat uit de voor- en nadelen van voorgenoemde oplossingen blijkt welke geprefereerd wordt. De onderzoeksvraag die in dit onderzoek centraal staat, luidt derhalve als volgt:

---

<sup>24</sup> M. Rabenort, 'Digitale Fiscale Autoriteiten veroorzaken een revolutie in de fiscale praktijk', WFR 2017/116.

<sup>25</sup> Zie bijvoorbeeld M.M.W.D. Merckx, 'Blockchain: uitdagingen en kansen voor de btw?', MBB 2019/3-13.

<sup>26</sup> Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 29 mei 2019, nr. 2019-0000086837.

*‘In hoeverre is blockchaintechnologie een beter alternatief voor de bestrijding van carrouselfraude dan de huidige in EU-landen gebruikte technieken die hetzelfde doel nastreven?’*

### **1.3 Leeswijzer**

In het hierop volgende hoofdstuk zal allereerst het btw-systeem worden beschreven. Vervolgens zal in het hoofdstuk daarna worden beschreven wat wordt verstaan onder btw-carrouselfraude en welke jurisprudentie hieromtrent relevant is. Ook zal uit dat hoofdstuk duidelijk worden wat de cruciale kenmerken zijn van btw-carrouselfraude en hoe deze te bestrijden zijn. Daarna zal in hoofdstuk 4 worden behandeld wat het definitieve btw-systeem inhoudt zoals het ten tijde van het schrijven van de scriptie wordt voorgesteld. Tevens zal in dat hoofdstuk worden behandeld wat SAF-T, Split-Payment en Real Time Reporting inhouden en hoe deze technieken gebruikt kunnen worden om btw-carrouselfraude te bestrijden. Dit hoofdstuk wordt gevolgd door een hoofdstuk waarin blockchaintechnologie zal worden omschreven. Hierbij ook zal worden beschreven waar het zijn oorsprong vindt, wat de huidige toepassingen zijn en welke ontwikkelingen momenteel plaatsvinden. In dat hoofdstuk zal tevens worden toegelicht hoe blockchaintechnologie kan bijdragen aan het bestrijden van btw-carrouselfraude.

### **1.4 Afbakening**

In de probleemstelling wordt gesproken over ‘de huidige in Europa gebruikte technieken die hetzelfde doel nastreven’. Hiermee worden niet alleen de technische bestrijdingsmethoden bedoeld, maar ook de technieken in de vorm van wet- en regelgeving. Specifiek worden in deze scriptie hieronder de SAF-T, Real Time Reporting, Split-Payment en het definitieve btw-systeem verstaan.

Het btw-systeem zal dusdanig worden behandeld zodat alles wat in het kader van btw-carrouselfraude relevant is, besproken zal zijn. Dit heeft tot gevolg dat de regels omtrent diensten en vrijstellingen niet uitgebreid worden behandeld en de regels omtrent in- en uitvoer van goederen zullen zelfs volledig buiten beschouwing worden gelaten. Dit laatste is omdat ik mij beperk tot situaties binnen de EU; van in- en uitvoer is louter sprake in situaties waar een land buiten de EU bij betrokken is.

Ten tijde van het schrijven van deze scriptie loopt een pilot van de zogeheten ‘Transactions Network Analysis’-techniek (hierna: TNA). Deze techniek wordt onder andere ingezet om btw-carrouselfraude te bestrijden. Gezien de geringe hoeveelheid informatie wat hieromtrent beschikbaar is, zal deze techniek slechts kort genoemd worden.

## 2. Het btw-systeem

### 2.1 Inleiding

In deze scriptie staat het bestrijden van btw-carrouselfraude centraal. Om die reden is het van belang om te beschrijven hoe btw-carrouselfraude in zijn werking gaat. Btw-carrouselfraude wordt, zoals in de inleiding hiervoor al kort is beschreven, gepleegd door het misbruiken van de wetgeving. In dit hoofdstuk wordt om die reden eerst de relevante wetgeving beschreven als basis van de scriptie. In het vervolg van de scriptie zal aan bod komen welke voorstellen er liggen vanuit de EC om de wet zodanig aan te passen dat de wet- en regelgeving minder gevoelig voor fraude wordt. Daarbij is het tevens belangrijk om te weten wat het verschil is met de oude wet- en regelgeving, zodat kan worden beoordeeld of die wijzigingen bij kunnen dragen aan het oplossen van het btw-carrouselfraudeprobleem.

Aangezien btw-carrouselfraude hoofdzakelijk wordt gepleegd door het gebruik van de wet- en regelgeving rondom goederenleveringen, zal de nadruk in dit hoofdstuk vooral op die wet- en regelgeving liggen. Dit komt omdat het bij btw-carrouselfraude de bedoeling van de fraudeur is om dezelfde goederen steeds via dezelfde ondernemers in een 'carrousel' aan transacties rond te laten gaan. Diensten zijn in de regel lastiger om in een carrousel aan transacties rond te laten gaan, waardoor goederen meer geschikt zijn om carrouselfraude te plegen. Een dienst bestaande uit een advies of het laten schilderen van een pand kan namelijk niet gemakkelijk worden doorverkocht in een carrousel aan transacties. Om die reden worden hoofdzakelijk goederen gebruikt bij het plegen van carrouselfraude. Dit betekent echter niet dat het onmogelijk is om btw-carrouselfraude te plegen met diensten. In hoofdstuk 3 zullen hier voorbeelden van worden behandeld. Om te kunnen spreken van een goederenlevering is het van belang om te weten wat het onderscheid tussen een goed en een dienst is. Ook is belangrijk welke leveringen van goederen in de heffing van btw worden betrokken en op welke wijze. Hierbij maken onder andere het vertrekpunt van eventueel vervoer of een verzending, de bestemming van het vervoer of verzending en de hoedanigheid van de afnemer veel verschil uit. Al deze verschillen zullen in dit hoofdstuk nader toegelicht worden.

### 2.2 Achtergrond

Btw is de afkorting van 'Belasting over de toegevoegde waarde'.<sup>27</sup> Zoals de naam doet vermoeden, wordt er binnen het kader van de btw belasting geheven over de waarde die elke keten in een bepaalde handelsketen toevoegt. Dit is niet altijd het geval geweest. De voorloper van het btw-

---

<sup>27</sup> Art. 1 lid 1 Btw-richtlijn.

systeem zoals we die nu kennen was namelijk het zogeheten cumulatief cascadesysteem<sup>28</sup>, die tijdens de oorlog in 1941 geïntroduceerd werd. Binnen dit cumulatief cascadesysteem werd, in tegenstelling tot het huidige btw-systeem, belasting geheven over de volledige waarde van een product bij elke tussenliggende schakel in de handelsketen.<sup>29</sup> Ten gevolge hiervan trad cumulatie van belastingen op.

Vooraf in de hedendaagse praktijk is het moeilijk voor te stellen dat elke schakel in een handelsketen over de volledige waarde van een product belasting moet betalen. Dit zou namelijk teweegbrengen dat het in sommige gevallen voordeliger kan zijn om alle productieprocessen uit te laten voeren door slechts één partij. Zo kan namelijk worden bewerkstelligd dat in totaal minder belasting moet worden voldaan ten opzichte van een handelsketen die bestaat uit meerdere schakels. In het huidige systeem is hier geen sprake meer van.<sup>30</sup> Het systeem zit zo in elkaar, dat geen extra belasting wordt geheven naarmate er meer schakels zich in een handelsketen bevinden. Dit wordt echter niet bewerkstelligd door simpelweg belasting te heffen over de ‘toegevoegde waarde’ van een schakel – er wordt gebruik gemaakt van een systeem waarbij een leverancier onder omstandigheden aftrek van voorbelasting kan genieten. In de rest van dit hoofdstuk zal in detail beschreven worden hoe dit systeem in zijn werking gaat en wat de achterliggende beginselen zijn.

De btw heeft sterk het karakter van een verbruiksbelasting, omdat de btw het verbruik van goederen en diensten in de heffing beoogt te betrekken.<sup>31</sup> Onder ‘verbruik’ wordt in deze context louter het consumptieve verbruik bedoeld; productief verbruik wordt binnen het kader van de btw niet in de heffing betrokken, zoals het verbruiken van een bedrijfsmiddel. De btw kwalificeert specifiek als algemene indirecte<sup>32</sup> verbruiksbelasting, omdat btw niet direct wordt geheven bij de consument en omdat de btw beoogt om alle bestedingen van de consument in de heffing te betrekken.<sup>33</sup>

## **2.3 Belastingplicht in de btw**

### **2.3.1 Ondernemersbegrip**

In hoofdstuk 3 zal duidelijk worden dat btw-carrouselfraude wordt gepleegd doordat de fraudeur met een btw-bedrag vlucht. Wanneer een levering niet is belast met btw, kan er per definitie geen btw-carrouselfraude plaatsvinden. Om die reden is het belangrijk om te weten welke leveringen

---

<sup>28</sup> Van Hilten & van Kesteren 2017, p. 13.

<sup>29</sup> Kamerstukken II 1967/68, nr. 3, (MvT), p. 11 en 12.

<sup>30</sup> Onder het huidige systeem kan hier alsnog sprake van zijn wanneer een vrijstelling van toepassing is.

<sup>31</sup> Van Hilten & van Kesteren 2017, p. 5.

<sup>32</sup> Hiermee wordt indirect in juridische zin bedoeld. De vraag of de btw een indirecte belasting is in economische zin hangt af van de mate van afwenteling van de belasting op de consument. Dit is erg casuïstisch omdat het per product verschilt.

<sup>33</sup> Van Hilten & van Kesteren 2017, p. 6-7.

binnen de reikwijdte van de btw vallen. Daarbij is het tevens van belang om te weten welke personen of rechtsvormen dergelijke leveringen kunnen verrichten. De hoofdregel voor het heffen van btw staat omschreven in art. 2 van de Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: Btw-richtlijn). Blijkens dat artikel wordt slechts btw geheven ter zake van leveringen van goederen en diensten, welke binnen het grondgebied van een lidstaat als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht. Daarbij blijkt uit dat artikel dat btw wordt geheven door intracommunautaire verwervingen van goederen door ondernemers, bij de ICV van nieuwe vervoersmiddelen en bij invoer van goederen. In het voorgenoemde artikel wordt de term 'belastingplichtige' gebruikt. In de Nederlandse Wet OB wordt in tegenstelling tot de Btw-richtlijn de term 'ondernemer' gebruikt. Dergelijke verschillen kunnen bestaan omdat de Nederlandse Wet OB een implementatie van de Europese Btw-richtlijn is. Door het feit dat de Btw-richtlijn een richtlijn is, hebben lidstaten enige mate van vrijheid in de implementatie ervan. Ondanks het verschil tussen deze termen wordt hetzelfde bedoeld.<sup>34</sup> Hierdoor is de Europese jurisprudentie dat uitleg geeft aan het begrip belastingplichtige en de omschrijving ervan in de Btw-richtlijn rechtstreeks van toepassing op het begrip ondernemer. In het vervolg van dit onderzoek zal om die reden ongeacht de context altijd worden gesproken van een ondernemer. Wel zal door de rechtstreekse toepasbaarheid worden gerefereerd naar de Btw-richtlijn indien deze een uitgebreidere specificering geeft van het ondernemersbegrip.

Het is cruciaal om te bepalen wie wordt bedoeld met de term ondernemer; wanneer een levering van een goed of een dienst wordt verricht door een niet-ondernemer, is ook geen btw verschuldigd ter zake van die prestatie. Om te begrijpen wie precies onder het begrip ondernemer valt, is de omschrijving van het Unierechtelijke begrip zoals gespecificeerd in art. 9 van de Btw-richtlijn van groot belang. Uit het eerste lid van dat artikel blijkt dat een ondernemer eenieder is die zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit. Deze uitwerking bevat een aantal elementen waarvan het noodzakelijk is om te weten wat het precies inhoudt, zodat bijvoorbeeld bepaald kan worden welke activiteiten belastingplichtig voor de btw teweegbrengen.

### **2.3.2 Eenieder**

Het eerste element van de definitie betreft 'eenieder'. Eenieder beperkt zich niet louter tot rechtspersonen; natuurlijke personen en samenwerkingsverbanden zonder rechtspersoonlijkheid

---

<sup>34</sup> Van Hilten & van Kesteren 2017, p. 62.

worden ook bedoeld met eenieder.<sup>35</sup> Zelfs combinaties van samenwerkingsverbanden zonder rechtspersoonlijkheid en rechtspersonen kunnen mogelijk kwalificeren als eenieder. Hierbij is het van belang hoe die combinatie bij prestaties jegens derden naar buiten optreedt.<sup>36</sup> Al met al is het mijns inziens een ruim begrip, maar wordt het enigszins beperkt door jurisprudentie zoals de hiervoor aangehaalde zaak Nigl van het HvJ EU. Wanneer geen sprake is van eenieder, hoeft niet meer beoordeeld te worden of aan de andere elementen van het ondernemersbegrip wordt voldaan, omdat geen sprake meer kan zijn van een ondernemer.

### **2.3.3 Zelfstandig**

Het tweede element van het begrip ondernemer is 'zelfstandig'. Uit art. 10 van de Btw-richtlijn blijkt dat dit element onder andere teweegbrengt dat een groot deel van de vergoedingen die in de loonbelasting worden betrokken uitgesloten worden van heffing van btw. In dat artikel staat namelijk beschreven dat het vereiste van zelfstandigheid teweegbrengt dat de vergoeding voor loontrekkenden of andere personen waarbij een verhouding van ondergeschiktheid bestaat niet in de heffing van btw worden betrokken.

Van zelfstandigheid is sprake wanneer activiteiten in eigen naam, voor eigen rekening en voor eigen verantwoordelijkheid worden verricht en of de betrokken persoon economisch risico draagt wat aan die activiteiten is verbonden.<sup>37</sup> Over de jaren heen zijn een aantal criteria ontstaan om te kunnen toetsen of sprake is van zelfstandigheid. Een aantal van die criteria zijn de duur van de verhouding tot de opdrachtgever, de eventuele verplichting de werkzaamheden persoonlijk te verrichten, de vraag of de arbeid op bepaalde uren en/of een bepaalde plaats moet worden verricht en de regeling bij ziekte en vakantie.<sup>38</sup> Tevens is uit het IO-arrest van het HvJ gebleken dat het afwezig zijn van ondergeschiktheid niet altijd teweegbrengt dat sprake is van zelfstandigheid. Zelfstandigheid moet na het afwezig zijn van ondergeschiktheid nog apart getoetst worden. Als geconcludeerd wordt dat er geen sprake is van ondergeschiktheid en er sprake is van zelfstandigheid kan de uitgevoerde activiteit pas kwalificeren als economische activiteit.<sup>39</sup>

### **2.3.4 Economische activiteit**

Het volgende element van het ondernemersbegrip houdt in dat er sprake moet zijn van een economische activiteit. Het begrip economische activiteit staat in hetzelfde artikel als het ondernemersbegrip, namelijk art. 9 van de Btw-richtlijn, nader uitgewerkt. Uit de uitwerking blijkt

---

<sup>35</sup> B.G. van Zadelhoff 2016, paragraaf 4.1.

<sup>36</sup> HvJ EU 12 oktober 2016, nr. C-340/15 (Nigl), ECLI:EU:C:2016:764.

<sup>37</sup> HvJ EU 12 oktober 2016, nr. C-340/15 (Nigl), ECLI:EU:C:2016:764, r.o. 28.

<sup>38</sup> T.K.M. Rookmaaker-Penners 2019, OB.2.1.6.C.b.

<sup>39</sup> HvJ EU 13 juni 2019, nr. C-420/18 (IO), ECLI:EU:C:2019:490.

dat als economische activiteiten alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen worden gezien. Tevens staat expliciet nog vermeld dat het exploiteren van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen wordt beschouwd als economische activiteit.

Het feit dat dit een erg ruim begrip is, is eerder door het HvJ EG benadrukt in het arrest *Commissie/Nederland*.<sup>40</sup> Alle omstandigheden waaronder een activiteit plaatsvindt zijn relevant voor de beoordeling of de activiteit kwalificeert als economische activiteit.<sup>41</sup> Door de jaren heen zijn talloze arresten geweest om het begrip verder af te bakenen. Uit die jurisprudentie blijkt onder andere dat zelfs handelingen van een particulier onder omstandigheden kunnen kwalificeren als een economische activiteit, indien zij actief stappen onderneemt en middelen inzet die gelijkenissen vertonen met een fabrikant, handelaar of dienstverrichter.<sup>42</sup> Ook is ondertussen duidelijk dat particulieren een economische activiteit verrichten wanneer zij zonnepanelen op hun woning exploiteren waarbij zij overbodige elektriciteit leveren aan het net, omdat dit een vorm is van exploiteren van een lichamelijke zaak om er duurzaam opbrengsten uit te verkrijgen.<sup>43</sup>

Aangezien slechts het gedeelte van art. 9 van de Btw-richtlijn dat ziet op de exploitatie van lichamelijke en onlichamelijke zaak het begrip 'duurzaam' bevat, zou gedacht kunnen worden dat activiteiten die niet in dat gedeelte worden genoemd ook niet duurzaam hoeven te zijn om te kwalificeren als economische activiteit. Het HvJ EG heeft echter geoordeeld dat dit niet het geval is. Zij heeft in r.o. 18 van het *Götz*-arrest<sup>44</sup> namelijk bevestigd dat de opbrengsten van de activiteiten bedoeld in art. 9 van de Btw-richtlijn (destijds art. 4 lid 2 van de Zesde richtlijn) duurzaam moeten zijn om te kunnen spreken van een economische activiteit.

Het *Renate Enkler* arrest<sup>45</sup> is tevens een belangrijk arrest in het kader van het duurzaamheids criterium. Uit dat arrest kunnen namelijk twee belangrijke elementen worden afgeleid. Ten eerste draagt de aard van het goed bij aan de beoordeling of sprake is van duurzaamheid bij de exploitatie van dat goed. Naar mijn mening leidt dit ertoe dat bijvoorbeeld bij de exploitatie van een vrachtwagen altijd sprake is van duurzaamheid, aangezien een vrachtwagen in

---

<sup>40</sup> HvJ EG 26 maart 1987, nr. C-235/85 (*Commissie/Nederland*), ECLI:EU:C:1987:161, r.o. 8.

<sup>41</sup> HvJ EU 12 mei 2016, nr. C-520/14 (*Gemeente Borsele*), ECLI:EU:C:2016:334, r.o. 29.

<sup>42</sup> HvJ EU 15 september 2011, nr. C-180/10 (*Slaby en Kuc*), ECLI:EU:C:2011:589, r.o. 39.

<sup>43</sup> HvJ EU 20 juni 2013, nr. C-219/12 (*Fuchs*), ECLI:EU:C:2013:413.

<sup>44</sup> HvJ EU 13 december 2007, nr. C-408/06 (*Götz*), ECLI:EU:C:2007:789.

<sup>45</sup> HvJ EG 26 september 1996, nr. C-230/94 (*Renate Enkler*), ECLI:EU:C:1996:352.



de regel niet voor privédoeleinden gebruikt wordt. Verder blijkt uit het arrest dat wanneer de exploitatie op incidentele basis plaatsvindt, veelal niet gesproken kan worden van duurzaamheid.

De vraag of sprake was van voldoende duurzaamheid om te kunnen spreken van een economische activiteit kwam nogmaals aan bod in het Redlihs-arrest.<sup>46</sup> De heer Redlihs was eigenaar van een privébos. Dit privébos werd getroffen door een storm, waardoor het veel schade opliep. Ten gevolge van deze schade zat de heer Redlihs plots met een voorraad hout, wat hij vervolgens aanbood ten verkoop. De Letse Belastingdienst was van mening dat de vergoedingen die de heer Redlihs ontving ter zake van deze verkoop onderworpen diende te worden aan btw. Uit r.o. 15 van het arrest blijkt dat de heer Redlihs van mening was dat geen sprake was van een economische activiteit, omdat de activiteit aldus hem niet stelselmatig noch zelfstandig was verricht. Dit onderbouwde hij door te stellen dat de verkoop het gevolg was van overmacht en dat de vergoeding was bedongen om de schade te kunnen herstellen en hij derhalve niet had beoogd om winst te behalen. Het HvJ EU was het echter niet eens met zijn standpunt. In r.o. 37 stelt het HvJ EU dat het feit dat de vergoeding is bedongen om de schade die ontstaan is door overmacht te compenseren niet betekent dat geen sprake is van het exploiteren van een lichamelijke zaak om er duurzaam een opbrengst uit te verkrijgen.

### **2.3.5 Het oogmerk van de economische activiteit**

Tot slot staat bij het ondernemersbegrip beschreven dat het oogmerk en het resultaat van een economische activiteit geen rol speelt bij het bepalen of sprake is van een ondernemer ten gevolge van het verrichten van die economische activiteit. Dit betekent echter niet dat in zijn geheel geen streven naar opbrengst aanwezig hoeft te zijn om te kunnen spreken van een ondernemer. Voor het voldoen aan het ondernemersbegrip is namelijk, zoals beschreven in de vorige deelparagraaf, het uitvoeren van een economische activiteit een vereiste. Een economische activiteit impliceert al dat de uitvoerende organisatie een streven naar opbrengst heeft.<sup>47</sup> In dat kader zijn twee zaken van het HvJ EU relevant: Hong-Kong Trade<sup>48</sup> en SPÖ.<sup>49</sup> Uit Hong-Kong Trade kan namelijk worden afgeleid dat wanneer een organisatie louter prestaties om niet verricht die prestaties geen belastingplicht teweegbrengen. Daarnaast brengt blijkens het arrest SPÖ het incidenteel streven naar opbrengst door een organisatie geen belastingplicht teweegbrengt – het streven naar opbrengst moet namelijk op duurzame basis gebeuren. Wanneer is geconcludeerd dat een organisatie duurzaam streeft naar

---

<sup>46</sup> HvJ EU 19 juli 2012, nr. C-263/11 (Redlihs), ECLI:EU:C:2012:497.

<sup>47</sup> Van Hilten & van Kesteren 2017, p. 69.

<sup>48</sup> HvJ EG 1 april 1982, nr. C-89/81 (Hong-Kong Trade), ECLI:EU:C:1982:121.

<sup>49</sup> HvJ EU 6 oktober 2009, nr. C-267/08 (SPÖ), ECLI:EU:C:2009:619.

opbrengst, moet vervolgens per prestatie van die organisatie apart worden beoordeeld of dat voor die prestatie ook het geval is.<sup>50</sup>

## **2.4 Prestaties binnen de reikwijdte van de btw**

### **2.4.1 Bezwarende titel**

Zoals in paragraaf 2.3.1 eerder benoemd is, worden conform art. 2 van de Btw-richtlijn leveringen van goederen en diensten, die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende ondernemer onder bezwarende titel worden verricht, onderworpen aan heffing van btw. Dit betekent dat niet elke prestatie die is verricht door een ondernemer wordt belast met btw; slechts prestaties die door hem worden verricht onder bezwarende titel dienen belast te worden met btw. Om die reden is het van belang om te weten wanneer een prestatie kwalificeert als een prestatie die is verricht onder bezwarende titel in de zin van de Wet OB.

Het arrest wat hierbij van groot belang is, is het Tolsma-arrest.<sup>51</sup> Blijkens dit arrest moet er een rechtsbetrekking tussen de verrichter van een prestatie en de ontvanger bestaan. Als die rechtsbetrekking niet aanwezig is, zoals in het Tolsma-arrest, kan de geleverde prestatie niet kwalificeren als een prestatie verricht onder bezwarende titel. Daarbij is door het HvJ EU iets recenter een arrest gewezen wat het begrip 'onder bezwarende titel' verder heeft vormgegeven. Dat arrest heet het Baštová-arrest.<sup>52</sup> Het HvJ EU is, conform r.o. 29 van dat arrest, van mening dat de loutere omstandigheid dat het bestaan van een vergoeding onzeker is, voldoende is om te concluderen dat er geen rechtstreeks verband bestaat tussen de eventuele ontvangen vergoeding en de geleverde dienst. Wanneer dit rechtstreekse verband ontbreekt, is er ook geen sprake van een prestatie onder bezwarende titel.

Als de conclusie wel wordt getrokken dat sprake is van een prestatie onder bezwarende titel, is er in de meeste situaties ook sprake van een economische activiteit. In een arrest genaamd Gemeente Borsele<sup>53</sup>, daterend uit hetzelfde jaar als het Baštová-arrest, heeft zich echter een situatie voorgedaan waarin dit niet het geval was. Ondanks dat namelijk in r.o. 27 van dat arrest werd geconcludeerd dat er sprake was van een prestatie onder bezwarende titel, werd in r.o. 28 beargumenteerd dat uit dit loutere feit niet de conclusie kan worden getrokken dat ook daadwerkelijk sprake is van een economische activiteit. Er moet volgens het HvJ EU namelijk ook worden gekeken naar de omstandigheden waaronder de prestatie wordt verricht. In de casus

---

<sup>50</sup> HvJ EU 29 oktober 2009, nr. C-246/08 (Commissie-Finland), ECLI:EU:C:2009:671.

<sup>51</sup> HvJ EG 3 maart 1994, nr. C-16/93 (Tolsma), ECLI:EU:C:1994:80.

<sup>52</sup> HvJ EU 10 november 2016, nr. C-432/15 (Baštová), ECLI:EU:C:2016:855.

<sup>53</sup> HvJ EU 12 mei 2016, nr. C-520/14 (Gemeente Borsele), ECLI:EU:C:2016:334.

betekende voorgaande dat, blijkens r.o. 34, er sprake is van een zodanig grote asymmetrie tussen de kosten van de prestatie en de opbrengsten ervan dat een reëel verband tussen het betaalde bedrag en de prestatie ontbreekt. Hieruit wordt door het HvJ EU geconcludeerd dat de gemeente Borsele niet optreedt op de algemene markt van leerlingenvervoer, zodat het geen economische activiteit betrof.

#### **2.4.2 Soorten prestaties**

Wanneer conform vorige deelparagrafen sprake is van eenieder die zelfstandig een beroep uitoefent, die vervolgens een prestatie onder een bezwarende titel verricht, is hij ter zake van die levering in beginsel btw verschuldigd. Hoe de uitwerking van prestaties binnen de btw vervolgens geschiedt, is mede afhankelijk van wat voor soort prestatie het betreft. Binnen de btw wordt namelijk onderscheid gemaakt tussen een levering van een goed en het verrichten van een dienst. In art. 3 Wet OB is kort beschreven wat wordt beschouwd als een levering van een goed. Conform dat artikel is een levering van een goed de overdracht of overgang van de macht om als eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken. Vervolgens staat in art. 4 van dezelfde wet dat een dienst elke handeling betreft die niet kwalificeert als levering van een goed.

In veel gevallen is het onderscheid tussen een levering en een dienst relatief eenvoudig te maken. Dit geldt echter niet voor alle gevallen. Er is casuïstische jurisprudentie waarin een oordeel wordt geleverd over dit onderscheid.<sup>54</sup> Veelal omvat dergelijke jurisprudentie prestaties waarbij sprake is van een samenstel van een levering en een dienst. Hierbij moet gekeken worden of de levering of de dienst ondergeschikt is aan de ander. Ik neem als voorbeeld hiervoor een goed wat in de supermarkt wordt gekocht. De boodschappen worden gescand door de kassamedewerker, wat kan kwalificeren als dienst omdat het geen overdracht of overgang van de macht om als eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken betreft. Dit kan echter als bijkomstigheid gezien worden aan de boodschappen die gekocht worden, wat wel kwalificeert als levering van een goed. Het feit dat de kassamedewerker de boodschappen scant heeft louter als functie om de verkoop van het goed te stimuleren. Mijn voorbeeld kwam op een soortgelijke wijze voor bij een arrest van de Hoge Raad<sup>55</sup> waarbij de verkoop van forellen ter sprake kwam, waarbij de koper de keuze had om de forellen zelf uit een vijver te vangen. De Hoge Raad oordeelde in dat arrest dat de keuze om de vis zelf te vangen een verkoop stimulerende bijkomstigheid is, waardoor de prestatie in zijn geheel als levering van een goed kwalificeert.

---

<sup>54</sup> Zie bijvoorbeeld HvJ EG 29 maart 2007, nr. C-111/05 (Aktiebolaget), ECLI:EU:C:2007:195.

<sup>55</sup> HR 12 december 1990, nr. 26954, ECLI:NL:HR:1990:ZC4476.

Al met al is het bepalen van het onderscheid tussen een levering en een dienst met voorgaande voorbeelden in acht genomen erg casuïstisch wanneer sprake is van een samenstel tussen de levering van een goed en een dienst. Zoals eerder in deze paragraaf al beschreven is, heeft het onderscheid grote gevolgen voor de manier waarop het binnen de btw uitwerkt, met name voor wat betreft de plaats waar ze belast worden. Voor diensten staan de hoofdregels om de plaats te bepalen waar deze belast dienen te worden beschreven in art. 6 Wet OB. Uit deze artikelen volgt dat een dienst verricht aan een ondernemer belast dient te worden in het land van de afnemer, terwijl een dienst verricht aan een niet-ondernemer belast dient te worden in het land van de dienstverrichter. Hierop bestaan echter een aantal uitzonderingen. De diensten waarvoor uitzonderingen gelden, worden in de regel niet gebruikt om btw-carrouselfraude mee te plegen. Daarom zal daarop niet verder in worden gegaan.

Wat wel belangrijk is, is dat in de situatie zoals beschreven in art. 6 lid 1 Wet OB, namelijk de B2B-diensten, de btw bij grensoverschrijdende dienstverlening wordt verlegd naar de afnemer conform art. 12 lid 2 Wet OB. Dit is namelijk het geval wanneer de belastbare dienst wordt verricht door een ondernemer die niet gevestigd is in de lidstaat waar de btw verschuldigd is.

## **2.5 Leveringen van goederen**

### **2.5.1 Hoofdregel levering van goederen**

Wanneer de conclusie is getrokken dat er sprake is van een levering van goederen verricht door een als zodanig handelende ondernemer en onder bezwarende titel, is de wijze waarop deze levering uitwerkt binnen de btw nog niet volledig helder. Diverse factoren spelen een rol in de wijze waarop een goederenlevering in de btw wordt betrokken. De hoofdregel om te bepalen welk land btw mag heffen over een goederenlevering staat beschreven in art. 5 Wet OB. Conform dit artikel wordt de levering van een goed dat niet wordt vervoerd of verzonden in beginsel belast in het land waar het goed zich op het moment van leveren bevindt. Dit zal veelal het geval zijn wanneer een gemiddelde particulier een goed aankoopt in een fysieke winkel, zoals een supermarkt. Hetzelfde geldt bij de koop van vastgoed. Uit de volgende paragrafen zal echter blijken dat dit niet het geval is wanneer de goederen worden vervoerd of verstuurd tussen twee EU-lidstaten.

### **2.5.2 Intracommunautaire transacties**

Zoals in de inleiding genoemd is, zijn ICTs de transactiesoort waarmee btw-carrouselfraude hoofdzakelijk gepleegd wordt. Om die reden is het van belang om in deze scriptie hier de nadruk op te leggen. Een ICT bestaat enerzijds uit een ICL en anderzijds uit een ICV. In art. 17a Wet OB is beschreven wanneer sprake is van een ICV. De bijbehorende ICL is op grond van art. 9 lid 2 onderdeel b jo. Tabel II, post a.6 Wet OB onderworpen aan het nultarief. De ICV wordt blijkens art 17b Wet OB

belast in het land van aankomst van de goederen. De voorwaarden volgens art. 17a Wet OB zijn dat de goederen door of voor rekening van de leverancier worden verzonden of vervoerd buiten het grondgebied van hun lidstaat, maar binnen de gemeenschap. Het arrest Teleos<sup>56</sup> heeft voorgaande voorwaarde nader toegelicht. Blijkens dat arrest zijn er 4 materiële voorwaarden voor kwalificeren van een goederenlevering als ICT:

1. De leverancier moet een btw-ondernemer zijn
2. De afnemer moet een btw-ondernemer zijn of een persoon die verplicht is om een ICV aan te geven in het land van aankomst van de goederen
3. De macht om als eigenaar te beschikken over het goed moet op de afnemer zijn overgegaan
4. De leverancier heeft aangetoond dat het goed naar een andere lidstaat is verzonden of vervoerd en het grondgebied ingevolge deze verzending of dit vervoer fysiek heeft verlaten.

Uit bovenstaande blijkt dat het conform dit arrest niet vereist is om een geldig btw-nummer te hebben van de afnemer, dit was slechts een formeel vereiste. Volledigheidshalve merk ik op dat dit de situatie is vóór 1 januari 2020. Na die datum zijn de zogeheten 'Quick Fixes' in werking getreden. Dit zijn wetswijzigingen waar de Europese Raad eind 2018 formeel over heeft ingestemd.<sup>57</sup> Ten gevolge van die Quick Fixes is het hebben van een geldig btw-nummer van de afnemer wel een materieel vereiste geworden.<sup>58</sup> Daarnaast wordt een nieuw artikel aan de Btw-richtlijn toegevoegd<sup>59</sup>, waardoor de leverancier ofwel aan de hand van tenminste twee niet-tegenstrijdige bewijsstukken van twee onafhankelijke partijen of aan de hand van één van de specifiek genoemde documenten aan kan tonen dat de goederen vervoerd zijn naar een andere lidstaat. Een gedeelte van deze Quick Fixes, waaronder de voorgenoemde Quick Fix, is toegepast met het oogmerk om btw-carrouselfraude tegen te gaan.<sup>60</sup> Dit zal nader worden besproken in het volgende hoofdstuk.

In het Teleos-arrest werd benoemd dat de afnemer ofwel een btw-ondernemer moet zijn, ofwel een persoon moet zijn die op basis van de wet een ICV moet verrichten. Wanneer hiervan geen sprake is,

---

<sup>56</sup> HvJ EU 27 september 2007, nr. C-409/04 (Teleos), ECLI:EU:C:2007:548.

<sup>57</sup> EC, Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC as regards harmonising and simplifying certain rules in the value added tax system and introducing the definitive system for the taxation of trade between Member States, COM(2017) 569 final.

<sup>58</sup> EC, Explanatory notes on the EU vat changes in respect of call-off stock arrangements, chain transactions and the exemption for intra-Community supplies of goods ("2020 Quick Fixes"), December 2019, p. 70.

<sup>59</sup> EC, Explanatory notes on the EU vat changes in respect of call-off stock arrangements, chain transactions and the exemption for intra-Community supplies of goods ("2020 Quick Fixes"), December 2019, p. 77.

<sup>60</sup> EC, Explanatory notes on the EU vat changes in respect of call-off stock arrangements, chain transactions and the exemption for intra-Community supplies of goods ("2020 Quick Fixes"), December 2019, p.70.

zijn de regels omtrent ICTs niet van toepassing. In hoofdstuk 3 zal duidelijk worden dat zonder de toepassing van die regels btw-carrouselfraude niet mogelijk is.

Er is echter een situatie denkbaar waar, ondanks dat de regels omtrent ICTs van toepassing zijn, nog steeds geen btw-carrouselfraude gepleegd kan worden. Dit komt omdat niet-ondernemers een ICV moeten aangeven ingeval zij afnemer zijn in het kader van een ICT en voldoen aan de voorwaarden van art. 2 lid 2 Wet OB. De regels omtrent ICT zijn dan van toepassing. In het kader van btw-carrouselfraude is echter vereist dat de goederen in een carousel aan transacties rondgaan, waardoor in dergelijke situaties geen btw-carrouselfraude plaatsvinden. Wanneer een niet-ondernemer de goederen zou doorleveren in een carousel aan transacties, zou dit hem namelijk per definitie kwalificeren als ondernemer voor de btw. Btw-ondernemers moeten ongeacht het jaarlijkse bedrag aan intracommunautaire verwervingen altijd een ICV aangeven.

### **2.5.3 ABC-transacties**

Voorheen werd in dit hoofdstuk steeds gesproken over één leverancier en één afnemer. In de praktijk komen er echter situaties voor waarbij meerdere partijen betrokken zijn bij een transactie. Een zogeheten ABC-transactie is in de context van de btw een transactie waarbij drie ondernemers betrokken zijn, te weten partijen A, B en C. Dit kan ook de opzet bij btw-carrouselfraude zijn; ook hier moeten minimaal drie ondernemers betrokken zijn. Dit laatste zal duidelijker worden in hoofdstuk 3. Partij B fungeert bij een ABC-transactie als middelman bij een transactie tussen A en C. Hij koopt de goederen van partij A en verkoopt deze door aan partij C, waarbij de goederen direct door partij A aan partij C worden geleverd. Wanneer dit in grensoverschrijdende situaties binnen het grondgebied van de gemeenschap geschiedt, is het de vraag of de verkoop van partij A aan partij B of de verkoop van partij B naar partij C de ICT is. Ten gevolge van art. 140 van de Btw-richtlijn moet elke lidstaat voor dergelijke situaties bijzondere regels treffen. Nederland heeft dit in art. 3 lid 4 Wet OB geïmplementeerd.

Bovenstaande is ten gevolge van de eerdergenoemde Quick Fixes ook veranderd per 1 januari 2020. Voor die tijd werd op grond van jurisprudentie<sup>61</sup> bepaald welke van de twee transacties de ICT is waarbij moest worden beoordeeld in welk land de beschikkingsmacht over de goederen overging naar partij C. In lijn met de voorgestelde Quick Fixes wordt een nieuw artikel, namelijk art. 36bis, toegevoegd aan de Btw-richtlijn. Conform dit artikel wordt in beginsel de transactie tussen A en B als ICL beschouwd, tenzij de tussenhandelaar het btw-nummer aan zijn leverancier verstrekt wat aan

---

<sup>61</sup> Zie HvJ EU 16 december 2010, nr. C-430/09 (Euro Tyre Holding), ECLI:EU:C:2017:106 en HvJ EU 26 juli 2017, nr. C-386/16 (Toridas), ECLI:EU:C:2017:599.

hem is toegekend door de lidstaat waarvandaan de goederen worden verzonden of vervoerd.<sup>62</sup> Ten gevolge hiervan is die levering onderworpen aan het nultarief. Dit betekent dat de levering tussen B en C automatisch wordt aangeduid als lokale levering, waardoor ter zake van die levering wel btw wordt geheven door het land waar B is gevestigd. Deze btw wordt door partij B aan partij C in rekening gebracht, waarna partij B wordt geacht deze btw te voldoen middels het doen van btw-aangifte.

Mijns inziens is bovenstaande Quick Fix een grote verbetering van de situatie waarin drie ondernemers zijn betrokken bij een ketentransactie. Zoals ik eerder in deze paragraaf beschreef, was voorheen ten gevolge van de jurisprudentie doorslaggevend waar de beschikkingsmacht overging binnen dergelijke ABC-transacties. Ik kan mij voorstellen dat deze regels vooral voor kleine ondernemers erg ingewikkeld waren om correct toe te passen, terwijl kleine ondernemers wel betrokken kunnen zijn bij ABC-transacties. De Quick Fix heeft er naar mijn mening voor gezorgd dat objectief is vast te stellen welke van de transacties de ICT betreft. Het vaststellen wanneer de beschikkingsmacht overging is mijns inziens een stuk subjectiever en onnodig ingewikkeld. Dit geldt echter alleen wanneer slechts drie partijen zijn betrokken bij de ketentransactie. In de Explanatory Notes van de Quick Fixes wordt een voorbeeld gegeven waarbij zes partijen betrokken zijn bij de ketentransactie.<sup>63</sup> In dat kader moet worden bepaald welke ondernemer in de keten de zogeheten 'Intermediary Operator' is. Vervolgens wordt de levering aan die Intermediary Operator aangemerkt als ICT. In de praktijk brengt dit echter moeilijkheden met zich mee. Wie de Intermediary Operator is binnen de keten wordt namelijk bepaald aan de hand voor wiens rekening en risico het vervoer plaatsvindt. In de praktijk kan het bijvoorbeeld voorkomen dat twee verschillende partijen beide een gedeelte van het vervoer regelen. In dergelijke situaties biedt de Quick Fix naar mijn mening geen goede oplossing; dit moet namelijk nog steeds casuïstisch worden vastgesteld, net als voor de Quick Fix.

Het is belangrijk om te weten wanneer de transacties bij btw-carrouselfraude kwalificeren als ABC-transacties omdat dit van invloed kan zijn op de kwalificatie van de transacties. Het verschil tussen een 'normale' keten aan transacties tussen drie partijen en ABC-transacties is dat bij ABC-transacties een bij de transactie van partij A naar partij B en van partij B naar partij C bij elkaar slechts één keer vervoer plaatsvindt, namelijk van partij A naar partij C. In de regel zal bij btw-carrouselfraude het

---

<sup>62</sup> EC, Explanatory notes on the EU vat changes in respect of call-off stock arrangements, chain transactions and the exemption for intra-Community supplies of goods ("2020 Quick Fixes"), December 2019, p. 45-68.

<sup>63</sup> EC, Explanatory notes on the EU vat changes in respect of call-off stock arrangements, chain transactions and the exemption for intra-Community supplies of goods ("2020 Quick Fixes"), December 2019, p.47.

vervoer plaatsvinden tussen zowel partij A en partij B als tussen partij B en partij C, waardoor de regels voor ABC-transacties veelal niet van toepassing zullen zijn.

## 2.6 Aftrek van voorbelasting

Zoals in het begin van dit hoofdstuk werd beschreven, is een van de hoofdeigenschappen van het huidige btw-systeem het aftrekrecht. Het recht geven om voorbelasting in aftrek te brengen voorkomt dat cumulatie van belasting plaatsvindt wanneer zich meerdere schakels in een handelsketen bevinden. De hoofdregel voor de wijze waarop dit in zijn werk gaat, is opgenomen in art. 167 van de Btw-richtlijn en door Nederland geïmplementeerd in art. 15 Wet OB. In die artikelen staat dat ondernemers de btw die door hen is voldaan ter zake van prestaties die aan hen geleverd zijn in aftrek kunnen brengen, indien de prestaties zijn afgenomen ten behoeve van de belaste prestaties van de ondernemers. Hieruit valt af te leiden dat ingeval de prestaties zijn afgenomen ten behoeve van de uitvoering van vrijgestelde activiteiten of activiteiten die buiten de reikwijdte van de btw vallen, de btw die ter zake hiervan is voldaan niet aftrekbaar is. Bij het lezen van laatstgenoemde artikel wordt nog niet duidelijk wanneer kosten verband houden met belaste prestaties.

Om dit wel te kunnen bepalen is jurisprudentie<sup>64</sup> geweest. Blijkens die jurisprudentie bestaat er recht op aftrek van voorbelasting wanneer er een onlosmakelijke samenhang bestaat tussen de kosten en 1). één of meerdere handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat (directe kosten) óf 2). de gehele economische activiteit van een ondernemer (algemene kosten).<sup>65</sup> De tweede categorie, de algemene kosten, vormen in dit kader de restpost; wanneer kosten niet kwalificeren als directe kosten, zijn het namelijk algemene kosten.<sup>66</sup> Dit onderscheid is van groot belang bij het bepalen van het recht op aftrek, zo zal uit het vervolg van deze deelparagraaf blijken.

Het beoordelen of een onlosmakelijke samenhang aanwezig is tussen kosten en belastbare handelingen geschiedt aan de hand van drie toetsen: de verdisconteringstoets, de finaliteitstoets en de causaliteitstoets. De benamingen van deze toetsen komt niet uit de jurisprudentie, maar uit de literatuur.<sup>67</sup> De verdisconteringstoets houdt in dat de gemaakte kosten deel moeten uitmaken van de kostprijs van een specifieke prestatie. Deze toets is lastig uit te voeren wanneer kosten zijn gemaakt nadat de prestatie al is verricht, zoals dat het geval was in de reeds aangehaalde zaak van het HvJ EG genaamd Midland Bank. In dat geval biedt de causaliteitstoets wel een oplossing.<sup>68</sup> Bij de beoordeling

---

<sup>64</sup> HvJ EG 8 juni 2000, nr. C-98/98 (Midland Bank), ECLI:EU:C:2000:300.

<sup>65</sup> A.J. van Doesum en H.W.M. van Kesteren 'De onlosmakelijke samenhang tussen kosten en belastbare handelingen', WFR 2012/885.

<sup>66</sup> S.B. Cornielje, Fusies en overnames in de Europese btw, Deventer: Wolters Kluwer 2016, p. 238 e.v.

<sup>67</sup> A.J. van Doesum en H.W.M. van Kesteren, 'De onlosmakelijke samenhang tussen kosten en belastbare handelingen'.

<sup>68</sup> S.B. Cornielje, 'Het identificeren van directe kosten in de btw', WFR 2019/54.



van de causaliteitstoets moet worden beoordeeld of de kosten zijn gemaakt ten gevolge van het verrichten van een bepaalde prestatie. In andere woorden: zouden de kosten gemaakt zijn als deze prestatie niet zou zijn verricht? Het HvJ EU lijkt deze toets niet uit te voeren wanneer de kosten zijn gemaakt voordat de prestatie is verricht. In dat geval heeft hij genoeg aan de verdisconteringstoets en de finaliteitstoets. Tot slot houdt de finaliteitstoets in dat moet worden afgevraagd met welk oogmerk kosten zijn gemaakt. Wanneer kosten zijn gemaakt voor het verrichten van een bepaalde prestatie, is er sprake van finaliteit in de zin van de finaliteitstoets.

Wanneer op basis van voorgenoemde toetsen een onlosmakelijke samenhang bestaat tussen kosten en een bepaalde handeling, moet worden vastgesteld wat de btw-behandeling van die handeling is. Indien die handeling wordt belast, kan de over de gemaakte kosten betaalde btw volledig<sup>69</sup> in aftrek worden gebracht. Indien de handeling vrijgesteld is van btw, wordt de over de toerekenbare directe kosten betaalde btw uitgesloten van aftrek van voorbelasting; art. 15 Wet OB en art. 167 Btw-richtlijn luiden immers dat alleen aftrek kan plaatsvinden voor zover kosten worden gebruikt voor belaste handelingen. In de situatie waarin geen onlosmakelijke samenhang bestaat tussen kosten en een bepaalde handeling moet de aftrek op andere gronden worden bepaald. Dit kan bijvoorbeeld aan de hand van de pre pro rata<sup>70</sup>, de pro rata<sup>71</sup> en in Nederland ook op basis van het werkelijke gebruik.<sup>72</sup> Echter, zoals blijkt uit de inleiding, bestaat een btw-carrouselfraudeconstructie uit een transactieketen die zich steeds herhaalt. In andere woorden worden goederen steeds gekocht om weer doorverkocht te worden. Het bedrag wat een bij btw-carrouselfraude betrokken ondernemer betaalt voor de inkoop van de goederen zal deel uitmaken van de verkoopprijs van dezelfde goederen, waardoor de kosten voldoen aan de verdisconteringstoets. Daarbij zijn de kosten gemaakt voor het doorleveren van de goederen, waardoor de kosten voldoen aan de causaliteitstoets. Tot slot zouden die kosten niet zijn gemaakt als de ondernemer de goederen niet zou verkopen. Dit laatste zorgt ervoor dat de kosten voldoen aan de finaliteitstoets. Door voorgaande kan naar mijn mening de conclusie worden getrokken dat bij btw-carrouselfraude in de regel sprake is van een onlosmakelijke samenhang tussen de voor de inkoop van de goederen gemaakte kosten en een bepaalde handeling, namelijk de verkoop die plaatsvindt na de inkoop. Het aftrekrecht zal bij btw-carrouselfraude daarom in de regel niet worden bepaald aan de hand van de pre pro rata, pro rata of andere methoden.

Het hiervoor besproken volledige aftrekrecht is bij btw-carrouselfraude erg belangrijk omdat bij btw-carrouselfraude veel achtereenvolgende transacties plaatsvinden. Wanneer de betrokken

---

<sup>69</sup> Tenzij de btw over deze kosten expliciet op andere gronden is uitgesloten van aftrek.

<sup>70</sup> Zie in dat kader HvJ EU 13 maart 2008, nr. C-437/06 (Securita), ECLI:EU:C:2008:166 en HvJ EU 8 mei 2019, nr. C-566/17 (Zwiazek), ECLI:EU:C:2019:390.

<sup>71</sup> Art. 15 lid 6 Wet OB jo. art. 11 Uitvoeringsbeschikking Wet OB.

<sup>72</sup> Art. 11 lid 2 Uitvoeringsbeschikking Wet OB.

ondernemers geen volledig recht op aftrek hebben, zou namelijk cumulatie van belastingen ontstaan. Dit zou ertoe leiden dat de betrokken ondernemers minder winst genereren of zelfs een verlies lijden ten gevolge van die transacties, waardoor zij niet meer of minder bereid zullen zijn om de transacties in een carousel te hervatten.

## **3. Btw-carrouselfraude**

### **3.1 Inleiding**

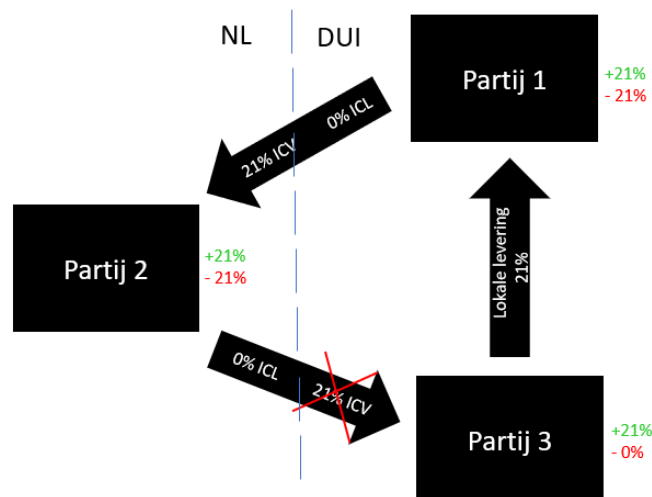
In het vorige hoofdstuk is het btw-systeem beschreven, waarbij de nadruk lag op de goederenleveringen. In dit hoofdstuk zal allereerst worden behandeld hoe dat btw-systeem misbruikt kan worden door middel van het plegen van btw-carrouselfraude. Vervolgens wordt de jurisprudentie behandeld waar btw-carrouselfraude in terugkomt. Door de jurisprudentie te beschrijven, wordt duidelijk welke middelen een belastinginspecteur tot zijn beschikking heeft om alsnog het verlies ten gevolge van fraude terug te vorderen bij één van de betrokken partijen. Ook zal duidelijk worden op welke manier carrouselfraude mogelijkerwijs is te bestrijden of te voorkomen. In de hierop volgende hoofdstukken kan door de informatie uit dit hoofdstuk worden getoetst welke van de bestrijdingsmiddelen het meest effectief zullen zijn.

### **3.2 Theorie omtrent btw-carrouselfraude**

De wijze waarop btw-carrouselfraude geschiedt, is door middel van het misbruiken van de huidige btw-wetgeving. Nagenoeg alle elementen uit het vorige hoofdstuk komen hierbij terug. Er zijn minimaal drie ondernemers bij betrokken in minimaal twee verschillende EU-lidstaten. Veelal zal btw-carrouselfraude aanvangen met een goederenlevering tussen twee van die ondernemers, welke niet zijn gevestigd in dezelfde EU-lidstaat. Als voorbeeld stel ik dat de leverancier van die levering gevestigd is in Duitsland en de afnemer in Nederland. Ik duid deze partijen aan met Partij 1 (DUI) en Partij 2 (NL). Ik gebruik als voorbeeld een goederenlevering, omdat btw-carrouselfraude veelal wordt gedaan met goederenleveringen. Wanneer in mijn voorbeeld een goederenlevering plaatsvindt tussen 2 EU-lidstaten, ga ik ervan uit dat deze goederenlevering voldoet aan de eisen om te kwalificeren als ICT. Ter zake van die ICT zal in lijn met de wet een ICV worden aangegeven door Partij 2 (NL).

Na die ICT zal Partij 2 (NL) deze goederen doorleveren aan een derde ondernemer, welke gevestigd is in hetzelfde land als het land van Partij 1, oftewel Duitsland. Ik duid deze partij aan met Partij 3 (DUI). Omdat deze tweede prestatie wederom wordt verricht tussen twee ondernemers in verschillende lidstaten, namelijk Nederland en Duitsland, zal ook deze goederenlevering kwalificeren als een ICT. Hierdoor zal Partij 3 (DUI) in het kader van deze transactie een ICV moeten aangeven. Bij btw-carrouselfraude doet Partij 3 (DUI) dit echter niet. Door dit niet te doen, bespaart hij de btw die hij normaliter zou moeten voldoen. Vervolgens levert hij de goederen weer terug aan de oorspronkelijke eigenaar van de goederen, zijnde Partij 1 (DUI). Omdat deze levering plaatsvindt tussen twee ondernemers in hetzelfde land, kwalificeert deze levering als een lokale levering.

Zoals in hoofdstuk 2 is behandeld, wordt de btw in het kader van een lokale levering door de afnemer betaald aan de leverancier. De btw is op dat moment dus in het bezit van de leverancier, wat in ons voorbeeld Partij 3 (DUI) is. Partij 3 (DUI) wordt geacht deze btw uiteindelijk te voldoen middels een btw-aangifte. Omdat Partij 3 (DUI) in ons voorbeeld beoogt fraude te plegen, voldoet hij deze btw echter niet. Hij heeft dus zowel geen btw voldaan in het kader van de ICV die hij eerder had moeten verrichten als afnemer zijnde als btw voldaan in het kader van de door hem verrichte levering. Dit heeft tot gevolg dat hij in het bezit is van een 'winst' aan btw, die hij volledig in strijd met de wet in zijn bezit heeft. Bij btw-carrouselfraude zal vervolgens deze reeks aan transacties zich meerdere malen herhalen; de goederen gaan in een 'carrousel' aan goederenleveringen rond tussen dezelfde partijen, waarbij een van de partijen steeds een winst aan btw-gelden overhoudt wat eigenlijk voldaan had moeten worden aan de fiscus. In figuur 1 wordt het voorbeeld opnieuw weergegeven.



Figuur 1: Een voorbeeld van een simpele btw-carrouselfraudeketen

De carrousel aan transacties eindigt wanneer ofwel de Belastingdienst een stokje steekt voor de fraudeleuze praktijken of wanneer Partij 3 (DUI) er met zijn winst aan btw-gelden ervandoor gaat. Die ondernemer wordt daarom ook wel in internationale context de 'Missing Trader'<sup>73</sup> of in Nederlandse context de 'Ploffer'<sup>74</sup> genoemd. Omdat de Ploffer weg is met het door Partij 1 (DUI) betaalde btw-bedrag, verliest de Belastingdienst in beginsel belastinggeld. De Belastingdienst moet namelijk in beginsel wel recht op aftrek verlenen aan Partij 1 (DUI), terwijl geen btw wordt ontvangen van de levering die voor dat aftrekrecht heeft gezorgd.

<sup>73</sup> M.M.W.D. Merx & N. Verbaan, 'The future of VAT in intra-EU trade = technology?!', EC Tax Review 2019/6.

<sup>74</sup> M.M.W.D. Merx & M.H.T. Verstappen 'Italmoda: Wat past klopt niet', WFR 2015/655.

Als het recht op aftrek gekoppeld zou zijn aan het door de leverancier voldane bedrag aan btw, zou dit probleem niet bestaan. De Belastingdienst zou in dat geval constateren dat Partij 3 (DUI) geen btw heeft voldaan, waardoor Partij 1 (DUI) op de door Partij 3 (DUI) geleverde goederen geen recht op aftrek zou genieten. Dit is echter niet hoe het huidige btw-systeem werkt. Bij de invoering van het btw-systeem is overwogen om het aftrekrecht aan te laten sluiten op de voldoening van de leverancier, maar toentertijd is vastgesteld dat dit uitvoeringstechnisch niet mogelijk is.<sup>75</sup> Recent is de discussie hieromtrent nogmaals aangewakkerd in de vorm van kamervragen die gesteld waren door het CDA. Eén van die kamervragen was: 'Hoe denkt u over de suggestie om, door een koppeling te leggen tussen de betaling van omzetbelasting en de aftrek ervan, te voorkomen dat carouselfraude met miljarden aan belastinggeld nog mogelijk is? Is dit technisch haalbaar?' De toenmalige Minister van Financiën antwoordde dat het een aantrekkelijk voorstel is om fraude tegen te gaan, maar dat er een aantal haken en ogen aan zitten. Die haken en ogen bestaan volgens de toenmalige Minister van Financiën uit een te grote administratieve last voor ondernemers en de lastige uitvoerbaarheid voor de Belastingdienst. Nederland heeft het standpunt ingenomen om het onderzoek van de Europese Commissie hiernaar af te wachten, waarbij de uitvoeringstechnische aspecten zullen worden onderzocht.<sup>76</sup>

Wat duidelijk mag zijn, is dat de Ploffer alles in zijn macht zal doen om in een zo kort mogelijke tijd zoveel mogelijk btw-belaste omzet te genereren, zodat de potentiële buit zo hoog mogelijk is. De Ploffer probeert dus een goed of dienst te vinden waarmee dit mogelijk is. Btw-carouselfraude zal in de regel dus niet plaatsvinden met een goed wat lastig te vervoeren is in verhouding tot wat het waard is. Met goederen zoals levensmiddelen is het derhalve niet aantrekkelijk om btw-carouselfraude te plegen; vaak zijn levensmiddelen per kilogram niet veel waard ten opzichte van bijvoorbeeld mobiele telefoons. Bovendien zijn levensmiddelen in veel landen, zoals Nederland, belast tegen het lage tarief, waardoor de btw-opbrengst voor de Ploffer kleiner is ten opzichte van hoog belaste goederen. De voorkeur gaat dus hoofdzakelijk uit naar dure, makkelijk te vervoeren producten.

Wanneer puur theoretisch gekeken wordt naar btw-carouselfraude, lijkt het een eenvoudige constructie. In de praktijk blijkt dit echter niet zo te zijn. Juist doordat Ploffers zoeken naar de meest effectieve manier om btw-carouselfraude te plegen, kunnen zich heel ingewikkelde situaties voordoen.<sup>77</sup> Hierdoor kan in een periode van enkele minuten via veel meer dan drie schakels in een

---

<sup>75</sup> Europese Commissie 1962: 'Algemeen rapport van de subgroepen A, B en C, ingesteld ter bestudering van de verschillende mogelijkheden ter harmonisatie van de omzetbelastingen', p. 95.

<sup>76</sup> Brief Minister van Financiën van 28 april 2010, nr. AFP2010/240 U, V-N 2010/22.17.

<sup>77</sup> Zie bijvoorbeeld EC, 'The concept of Tax Gaps: Report III: MTIC Fraud Gap estimation methodologies', p. 9-14.

transactieketen, in tegenstelling tot wat het theoretische voorbeeld in deze paragraaf beschreef, vele miljoenen aan fraudeleuze btw-omzet gegeneerd worden door de Ploffer. Omdat dergelijke situaties zo ingewikkeld zijn, is een deel van de betrokken schakels in de keten zich er veelal niet van bewust dat zij betrokken zijn bij een fraudeketen.<sup>78</sup>

### **3.3 Jurisprudentie omtrent btw-carrouselfraude**

#### **3.3.1 Relevantie**

Omtrent btw-carrouselfraude is een aantal relevante arresten geweest. De Ploffer zal veelal namelijk gevlogen zijn, vooral wanneer de detectiemethoden van de betrokken lidstaten en de wederzijdse informatie-uitwisseling niet goed zijn. Die detectiemethoden zullen in de volgende paragraaf worden behandeld. Buiten de Ploffer zijn blijkens het vorige hoofdstuk minimaal twee andere partijen betrokken. Een van deze partijen heeft btw in aftrek gebracht die niet voldaan is in de aangifte van de leverancier. Een andere schakel in de handelsketen heeft het nultarief toegepast op een ICL, terwijl ter zake van die levering geen ICV is aangegeven.

Op het eerste oog lijken deze schakels veelal onschuldig – zij zijn immers niet de Ploffer en zijn er niet vandoor gegaan met onrechtmatig verkregen belastinggelden. Dit is echter niet altijd het geval. Soms doen zich omstandigheden voor waardoor gesteld kan worden dat de partijen buiten de Ploffer ook hebben meegeholpen aan de fraudeleuze praktijken. Een voorbeeld hiervan is een ondernemer die al jaren louter handelt in tabak. Wanneer hij gecontacteerd wordt om een X-aantal auto's van type Y af te nemen voor 10.000 euro per stuk, zal hij in eerste instantie weigeren. Hij heeft immers niet de contacten om deze aan de man te brengen. Wanneer hij echter de volgende dag gecontacteerd wordt door een andere partij met de vraag of hij X-aantal auto's van type Y kan leveren voor 11.000 euro per stuk, lijkt dat een hele goede deal. Hij zal de neiging hebben om tóch contact op te nemen met de leverancier die hem de dag ervoor heeft gebeld, zodat hij 1.000 euro winst per auto kan behalen.

In bovenstaande voorbeeld wordt verwacht van de ondernemer dat hij begrijpt dat een dergelijke situatie te mooi is om waar te zijn.<sup>79</sup> Wanneer hij besluit om toch de transacties te doen, kan de situatie zich voordoen dat zijn recht op aftrek van voorbelasting ter zake van die levering of de toepassing van het nultarief op de ICL wordt geweigerd. Zou dat hetzelfde zijn wanneer hij normaal gesproken ook in auto's handelt? Wat als er geen dag, maar een week tussen de telefoongesprekken zat? Waar liggen de grenzen? De jurisprudentie biedt hiervoor enkele richtlijnen.

---

<sup>78</sup> EC, 'VAT Fraud: New tool to help EU countries crack down on criminals and recoup billions', Brussels (2019).

<sup>79</sup> M.M.W.D. Merx, 'Italmoda: wat past klopt niet', WFR 2015/655.

### 3.3.2 Weigeren recht op aftrek

Allereerst zullen de belangrijkste arresten omtrent het weigeren van het recht op aftrek beschreven worden. Het eerste arrest wat in dit kader relevant is, is de zaak Optigen.<sup>80</sup> In r.o. 45 van dit arrest staat namelijk dat het recht op aftrek van voorbelasting niet afhangt van het feit of door de leverancier van de prestatie waarvoor het aftrekrecht wordt toegepast de btw daadwerkelijk voldaan is. Dit gaat echter alleen op wanneer de ondernemer niet had kunnen weten dat hij betrokken was bij btw-fraude.

In het Optigen-arrest kwam louter de zaak naar voren of het aftrekrecht in stand blijft in de situatie waarin de ondernemer niet wist of had kunnen weten dat hij betrokken was bij fraude. Wat er gebeurt met het aftrekrecht wanneer de ondernemer dit wél had kunnen weten volgt uit de gevoegde zaken Kittel en Recolta.<sup>81</sup> In dit arrest heeft het HvJ EG in r.o. 56 toegelicht dat een ondernemer als medeplichtige kan worden gezien voor de btw-fraude wanneer hij wist of had moeten weten dat hij betrokken was bij btw-fraude. Hierbij is niet relevant of de ondernemer zelf winst heeft behaald doordat hij betrokken was bij btw-fraude. Of de ondernemer wist of had moeten weten dat hij betrokken was bij btw-fraude moet blijken r.o. 59 aan de hand van objectieve elementen vastgesteld worden. Wanneer dit het geval is hebben lidstaten de mogelijkheid om het recht op aftrek te weigeren. Dit kan zelfs wanneer een nationale bepaling om dit te doen ontbreekt.<sup>82</sup>

Hoe erg deze jurisprudentie bijdraagt aan het helpen van het btw-carrouselfraudeprobleem blijkt uit het feit dat btw-carrouselfraudeprobleem in de tijd na deze arresten nog altijd aanwezig is. Feit is dat wanneer lidstaten geen mogelijkheid zouden hebben om medeplichtigen bij fraudezaken aan te pakken, het iets makkelijker is om btw-carrouselfraude te plegen. Ondernemers hoeven in die situatie namelijk geen leveranciers en afnemers te weigeren wanneer zij het vermoeden hebben dat deze leverancier of afnemer de intentie heeft om btw-carrouselfraude te plegen. Omdat nu de mogelijkheid bestaat dat ook medeplichtigen worden bestraft, zullen partijen meer op hun hoede zijn voor fraudeurs, wat het als ploffer lastiger maakt om leveranciers en afnemers te vinden.

Hoewel dit zo is, betwijfel ik de daadwerkelijke effectiviteit van deze jurisprudentie. In de regel zullen vooral kleine ondernemers over onvoldoende middelen beschikken om genoeg onderzoek te doen naar een afnemer of leverancier om na te gaan of deze eventueel de intentie heeft om btw-carrouselfraude te plegen. Zij zullen in sommige gevallen niet eens weten dat zij aansprakelijk gesteld kunnen worden, waardoor ze al helemaal geen onderzoek zullen doen. Wat ook relevant is, is hoe

---

<sup>80</sup> HvJ EG 12 januari 2006, nr. C-354/03 (Optigen), ECLI:EU:C:2006:16.

<sup>81</sup> HvJ EG 6 juli 2006, nr. C-439/04 en C-440/04 (Kittel en Recolta), ECLI:EU:C:2006:446.

<sup>82</sup> HvJ EU 18 december 2014, nr. C-131/13, nr. C-163/13 en C-164/13 (Italmoda, Turbu.com en Turbu.com Mobile Phone's BV), ECLI:EU:C:2014:2455.

zwaar de bewijslast is voor de inspecteur om te bewijzen dat een ondernemer wist of had moeten weten dat hij betrokken was bij een fraudezaak. Als deze bewijslast te zwaar is, komt dat de effectiviteit van de jurisprudentie in het bestrijden van btw-carrouselfraude niet ten goede. Een voorbeeld van hoe zwaar die bewijslast is, wordt behandeld in deelparagraaf 3.3.4.

### **3.3.3 Weigeren nultarief**

Buiten de mogelijkheid om het recht op aftrek van voorbelasting te weigeren, kunnen lidstaten ook de toepassing van het nultarief weigeren. Dit blijkt namelijk uit Arrest R.<sup>83</sup> Dit arrest betrof een autohandelaar waarnaar in de zaak gerefereerd wordt als zijnde 'R'. R is van Portugese afkomst maar handelt door gebruik van een Duitse vennootschap. Hij handelde echter wel voornamelijk met Portugese afnemers. Dit geschiedde echter niet op een gebruikelijke wijze – uit r.o. 18 tot en met 20 van het arrest blijkt dat R een aantal administratieve trucjes heeft toegepast om de identiteit van de werkelijke afnemers te verhullen. De werkelijke afnemers gaven ter zake van de ICT geen ICV aan. Zij leverden vervolgens de auto's door aan lokale Portugese afnemers. De ontvangen btw ter zake van die leveringen hebben zij vervolgens ook niet voldaan middels een aangifte. R had baat bij deze opzet omdat hij zijn auto's tegen een gunstigere prijs kon verkopen.

R was blijkens r.o. 23 van mening dat op zijn leveringen naar Portugal wel het nultarief van toepassing was, omdat het volgens hem een levering van goederen betrof tussen twee lidstaten aan een professionele afnemer, waardoor de levering zou kwalificeren als ICL. Het HvJ EU maakte echter korte metten met dit standpunt. Hij is blijkens r.o. 48 van mening dat het overleggen van valse bewijzen om het nultarief zelfs nog erger is wanneer de juistheid van belastingheffing afhankelijk is van dergelijke bewijzen. Het verstrekken van valse bewijzen wordt derhalve gezien als een vorm van belastingfraude, waardoor lidstaten in dergelijke situaties de mogelijkheid hebben om toepassing van het nultarief te weigeren.

Ook dit arrest omarm ik zeer, net als de arresten van voorgaande deelparagraaf. Om btw-carrouselfraude effectief te kunnen bestrijden, moeten lidstaten de mogelijkheid hebben om medeplichtige partijen te straffen, zoals in het zojuist besproken arrest. Ook hier geldt dat ik vind dat een zekere mate van bescherming aanwezig moet zijn voor ondernemers. Alleen wanneer duidelijk uit de objectieve elementen blijkt dat een partij medeplichtig is aan de fraudepraktijken, zoals mijns inziens in arrest R het geval is, moet een straf worden opgelegd.

---

<sup>83</sup> HvJ EU 7 december 2010, nr. C-285/09 (R), ECLI:EU:C:2010:742.



### 3.3.4 Wist of had moeten weten

Uit voorgaande deelparagrafen blijkt dat de inspecteur alleen de opgelopen schade bij btw-carrouselfraude terug kan vorderen door ofwel het nultarief of het aftrekrecht te weigeren, wanneer hij aan de hand van objectieve elementen kan bewijzen dat betrokken partijen wisten of hadden moeten weten dat zij betrokken waren bij btw-fraude. Welke objectieve elementen hieraan bij kunnen dragen, volgt onder andere uit het arrest van de HR van 19 januari 2018.<sup>84</sup> In r.o. 3.4.1 van dat arrest zijn drie feiten opgesomd welke de inspecteur dient vast te stellen als hij het nultarief of het recht op aftrek wil weigeren:

1. Hoe de desbetreffende keten van leveringen was ingericht en welke plaats de betrokken ondernemer in die keten innam, en;
2. In welke schakel(s) van die keten btw-fraude werd gepleegd en wat die btw-fraude inhield, en;
3. Op welke gronden geoordeeld moet worden dat die ondernemer wist of had moeten weten dat de btw-fraude plaatsvond in die keten;

In die zaak oordeelde de HR aan de hand van bovenstaande criteria dat in de hofuitspraak onvoldoende was gemotiveerd dat belanghebbende wist of had moeten weten dat hij deelnam aan btw-carrouselfraude. Dit kwam op soortgelijke wijze terug in een uitspraak van de HR op 6 april 2018<sup>85</sup> en die zienswijze is wederom bevestigd in de uitspraak van Hof Arnhem-Leeuwarden van 21 mei 2019.<sup>86</sup> Hierdoor is duidelijk geworden dat de bewijslast voor de inspecteur niet soepel is. Diverse auteurs vinden de eisen zwaar, zo stelt Gruson dat bijvoorbeeld in zijn artikel<sup>87</sup> over de zojuist genoemde uitspraak van Hof Arnhem-Leeuwarden. De redactie van Vakstudie Nieuws gaat zelfs zo ver dat ze in twijfel trekken of het stellen van deze eisen niet te streng is.<sup>88</sup> Volgens hen is het bijvoorbeeld niet nodig dat iemand die betrokken is bij btw-carrouselfraude precies weet door wie in de keten en voor welk bedrag de schatkist is getild.

Ik deel bovenstaande mening. Bij het bekijken van de feiten uit de voorafgaande uitspraak van het Hof Arnhem-Leeuwarden<sup>89</sup>, met name de telefoongesprekken zoals weergegeven in r.o. 2.6, wordt mijns inziens vrij duidelijk dat belanghebbende wist dat de mobieltjes, namelijk hetgeen waarmee de btw-carrouselfraude werd gepleegd, in een carrousel aan transacties werden verkocht. Dit is volledig in strijd met hetgeen belanghebbende heeft verklaard, namelijk dat hij geen inzicht had in waar de

---

<sup>84</sup> HR 19-01-2018, nr. 16/06245, ECLI:NL:HR:2016:440.

<sup>85</sup> HR 06-04-2018, nr. 16/01157, ECLI:NL:HR:2018:516, V-N 2018/20.9.

<sup>86</sup> Hof Arnhem-Leeuwarden 21-05-2019, nr. 18/00144, ECLI:NL:GHARL:2019:4274.

<sup>87</sup> J. Gruson, 'Voorkomen is beter dan genezen: voer controleprocessen uit', Taxence 6-6-2019.

<sup>88</sup> HR 19-01-2018, nr. 16/06245, ECLI:NL:HR:2016:440, V-N 2018/8.15.

<sup>89</sup> Hof Arnhem-Leeuwarden 22-11-16, nr. 16/00407, ECLI:NL:GHARL:2016:9284.

mobieltjes werden ingekocht omdat hij louter betrokken was bij de verkoop. Uit de telefoongesprekken en de afgelegde verklaringen van andere betrokkenen blijkt dat belanghebbende wel degelijk op de hoogte was van het doel van die carrousel, namelijk dat de afnemer geen btw wilde voldoen over de leveringen. Ook blijkt uit de telefoongesprekken dat belanghebbende meewerkte aan het valselijk opstellen van facturen, zonder hier enige twijfel over te uiten.

Om bovenstaande redenen vind ik daarom de redenering van de redactie Vakstudie Nieuws meer dan logisch. Uit alle feiten blijkt mijns inziens dat sprake was van btw-carrouselfraude - de afnemers zijn vóór de uitspraak van het Hof Arnhem-Leeuwarden hier zelfs al strafrechtelijk voor vervolgd, zo blijkt uit r.o. 2.2 van de uitspraak. Ook volgt naar mijn mening duidelijk dat belanghebbende wist dat hij deelnam aan btw-carrouselfraude. De HR stelt in r.o. 3.4.2 van zijn arrest op 19 januari 2018 dat, ondanks deze feiten, onvoldoende is gemotiveerd dat belanghebbende wist door wie de fraudeleuze bedragen werden genoten en voor hoeveel. Uit de feiten volgt inderdaad dat belanghebbende dit niet exact wist, maar dit is wat mij betreft ook niet relevant. Het feit dat belanghebbende is doorgegaan met het leveren van de telefoon terwijl hij wist of had moeten weten dat ergens in die keten btw-carrouselfraude werd gepleegd is naar mijn mening veel relevanter. Deze uitspraak van de HR is daarmee mijns inziens niet in lijn met de Italmoda-zaak van het HvJ EU. In r.o. 50 van die zaak<sup>90</sup> stelt het HvJ EU dat 'wanneer een ondernemer wist of had moeten weten dat de handeling waaraan hij deelnam onderdeel was van btw-fraude door de leverancier of een andere ondernemer die in een eerder of later stadium van de toeleveringsketen actief was, kan hij ook schuldig zijn aan de fraude'. Hier ligt de nadruk erop dat de betrokkene moet weten dat hij deel uitmaakt van een dergelijke keten, maar niet dat hij moet weten wie in de keten exact de Ploffer is en welke bedragen hiermee gemoeid zijn. Het lijkt erop dat de HR de rechtsoverwegingen 47 en 48 zodanig heeft geïnterpreteerd dat zij streng moet zijn in het weigeren van aftrek van voorbelasting, omdat dit blijkens die rechtsoverwegingen een cruciale rol speelt in het waarborgen van de neutraliteit binnen de btw. Persoonlijk interpreteer ik die rechtsoverwegingen, vooral in combinatie met r.o. 68, zo dat het HvJ benadrukt dat ondanks het weigeren van recht op aftrek een sanctie is die niet zomaar moet worden opgelegd, doordat het in strijd is met het neutraliteitsbeginsel, het bestrijden van belastingfraude die sanctie toch rechtvaardigt.

Al met al denk ik dat de voorgenoemde uitspraken van de HR de bewijslast onnodig zwaar hebben gemaakt. Zelfs in een casus waarbij naar mijn mening overduidelijk is dat de betrokkene wist dat de

---

<sup>90</sup> HvJ EU 18 december 2014, nr. C-131/13, nr. C-163/13 en C-164/13 (Italmoda, Turbu.com en Turbu.com Mobile Phone's BV), ECLI:EU:C:2014:2455.

goederenlevering onderdeel was van een carousel aan fraudeleuze transacties, is blijkbaar meer specifiek bewijs vereist. Hoewel ik eerder in de scriptie motiveerde dat ik een voorstander ben van het beschermen van ondernemers, is deze bewijslast mijns inziens te streng. Het beperkt de inspecteur te veel in het bestraffen van medeplegers, waardoor medeplegen minder risico met zich meebrengt en derhalve ook btw-carrouselfraude makkelijker maakt om te bewerkstelllen.

### **3.4 Ontwikkeling van bestrijdingsmethoden**

#### **3.4.1 Het ontstaan van diverse bestrijdingsmethoden**

In de inleiding van deze scriptie is kort uitgelegd waarom btw-carrouselfraude actueel is en wat de omvang van de misgelopen belastinginkomsten ongeveer is. Alhoewel het klopt dat het onderwerp vandaag de dag erg relevant is, was dit eigenlijk al het geval voor het afgelopen decennium. Uit de notulen van vergaderingen waarbij vragen omtrent btw-fraude werden gesteld aan de toenmalige staatssecretaris van Financiën De Jager blijkt dat de omvang van het probleem al langere tijd bekend is.<sup>91</sup> Duidelijk is dat, ondanks het probleem al langere tijd bekend is, de omvang van de fraude er nog steeds niet om liegt. Alhoewel de discussie veelal btw-fraude in zijn geheel omvat en niet slechts btw-carrouselfraude, maakt btw-carrouselfraude een dusdanig groot deel uit van de totale btw-fraude dat beide discussies voor een groot gedeelte aan elkaar gelijk zijn.

Is het btw-carrouselfraudeprobleem nog niet opgelost omdat de overheid op nationaal niveau laks is met het vinden van een oplossing? Wat mij betreft moet deze vraag ontkennend worden beantwoord. In het verleden is namelijk meermaals gediscussieerd over eventuele oplossingen. Ten gevolge van het in de zojuist aangehaalde vergadering besproken rapport van de algemene rekenkamer heeft de Belastingdienst destijds 38 extra fte's ingezet om btw-fraude te bestrijden, waardoor in totaal 88 fte's werden ingezet om btw-fraude tegen te gaan in 2012.<sup>92</sup> De bestrijdingsmethoden die de Belastingdienst momenteel inzet om btw-fraude tegen te gaan vallen op te splitsen in drie onderdelen: preventie, detectie en repressie. Wat uit de vorige paragraaf in ieder geval duidelijk is geworden is dat de bewijslast voor de inspecteur om eventueel geleden verliezen ten gevolge van btw-carrouselfraude te verhalen op ondernemers die betrokken waren bij de fraude buiten de Ploffer erg streng is. Dit maakt het bestrijden van btw-carrouselfraude middels andere manieren des te relevanter.

---

<sup>91</sup> Kamerstukken II 2009/10, 31880, nr. 5.

<sup>92</sup> Kamerstukken II 2012/13, 31880, nr. 7.

### 3.4.2 Preventie

Preventieve maatregelen betreffen, zoals de naam doet vermoeden, maatregelen die ervoor moeten zorgen dat btw-carrrouselfraude zoveel mogelijk wordt voorkomen. Het moet in andere woorden lastig worden gemaakt om btw-carrrouselfraude überhaupt te kunnen plegen. Preventie wordt in grote mate toegepast door de Nederlandse Belastingdienst. Allereerst vindt namelijk bij het aanvragen van een btw-nummer een beoordeling plaats op basis van risicoselectie.<sup>93</sup> Vooral sinds 1 januari 2020 kan dit een effectieve manier zijn om btw-carrrouselfraude te voorkomen, omdat vanaf die datum het hebben van een btw-nummer van de afnemer een materieel vereiste is geworden voor een ICT. De Belastingdienst kan bij het verstrekken van een btw-nummer bepalen of dit al dan niet toe te kennen op basis van de identiteit van de ondernemer en de beoogde activiteiten. Wanneer de activiteiten het handelen in goederen betreffen waarmee in de regel btw-carrrouselfraude wordt gepleegd kan de Belastingdienst ervoor kiezen om nader onderzoek te verrichten alvorens een btw-nummer te verstrekken.

Tevens zijn binnen de Btw-richtlijn in art. 199bis maatregelen getroffen om btw-carrrouselfraude tegen te gaan. Dit artikel is in Nederland geïmplementeerd in art. 24ba uitvoeringsbesluit OB. De desbetreffende wetgeving beoogt te voorkomen dat fraude gepleegd kan worden, waardoor het kwalificeert als een preventieve maatregel. Binnen het laatstgenoemde artikel zijn een aantal soorten goederen opgesomd waarvoor lidstaten een facultatieve verleggingsregeling kunnen invoeren. Deze verleggingsregeling houdt in dat ten aanzien van de in dat artikel genoemde goederen en diensten de btw altijd wordt verlegd naar de afnemende ondernemer bij een B2B-levering. Deze wetgeving brengt teweeg dat de afnemende ondernemer de btw zal voldoen middels een aangifte waardoor de leverancier nooit btw ontvangt – dit maakt het lastiger om btw-carrrouselfraude te plegen.

Wanneer de motieven van een Ploffer in acht worden genomen is de lijst aan prestaties waarvoor lidstaten een verleggingsregeling kunnen treffen niet vreemd. Het zijn namelijk allemaal prestaties waarmee het zeer aantrekkelijk is om btw-carrrouselfraude te plegen. Dit is in het verleden gebleken, onder andere bij de handel in emissierechten, welke staan opgenomen in lid 1 onderdeel a van art. 199bis van de Btw-richtlijn. De overdracht van emissierechten is een van de weinige diensten waarmee btw-carrrouselfraude wordt gepleegd. Dit komt omdat emissierechten kwalificeren als vermogensrechten in civielrechtelijke zin, maar niet als goederen conform art. 3 Wet OB – emissierechten zijn immers geen lichamelijke zaken. Btw-carrrouselfraude met emissierechten werkt niet heel anders uit dan btw-carrrouselfraude met goederenleveringen. De btw wordt namelijk bij een

---

<sup>93</sup> Kamerstukken II 2012/13, 31880, nr. 7, p. 9.

grensoverschrijdende emissierechten transactie verlegd naar de afnemer. Deze draagt de btw vervolgens niet af, maar levert de emissierechten door naar een andere ondernemer binnen hetzelfde land. De btw die hij ter zake van die levering ontvangt, voldoet hij vervolgens niet op aangifte, waardoor de Belastingdienst deze btw misloopt.

De btw-carrouselfraude middels emissierechten vond voornamelijk plaats in 2009. In juni 2009 werd BlueNext, een van de beurzen voor emissierechten, een halt toegevoerd ten gevolge van grootschalige btw-carrouselfraude. Ter preventie van verdere fraude hebben diverse lidstaten de voorheen besproken verleggingsmaatregel geïmplementeerd in de wetgeving. Ten tijde dat dit werd gedaan was hiervoor echter geen mogelijkheid in de wet – deze mogelijkheid werd pas achteraf gegeven. Schijnbaar was de noodzaak zo hoog dat de lidstaten niet wilde wachten op een goedkeuring van de Europese Commissie.<sup>94</sup> Een soortgelijke situatie heeft zich voorgedaan met gas- en elektriciteitscertificaten. Deze kwalificeren, evenals emissierechten, als een dienst voor de btw. Omdat bleek dat met dergelijke diensten relatief makkelijk btw-carrouselfraude kon worden gepleegd, is ook hiervoor een facultatieve verleggingsregeling voor opgenomen binnen art. 24ba van het uitvoeringsbesluit OB.<sup>95</sup>

Zoals hiervoor beschreven, zorgt de implementatie van een facultatieve verleggingsregeling ervoor dat het lastiger wordt om met de betrokken goederen btw-carrouselfraude te plegen. Persoonlijk ben ik van mening dat de implementatie van een verleggingsregeling zoals deze in sommige situaties inderdaad wenselijk is. Een van die situaties is die van de emissierechten. Emissierechten zijn een dienst waarmee relatief erg simpel btw-carrouselfraude gepleegd kan worden, mocht er geen verleggingsregeling gelden. Door een verleggingsregeling in te voeren voor dergelijke prestaties waarmee relatief simpel btw-carrouselfraude gepleegd kan worden, maak je het moeilijker voor de fraudeurs om met die prestatie btw-carrouselfraude te plegen. Dit komt doordat zij in het vervolg genoodzaakt zijn om prestaties te verrichten waarmee het lastiger is om in korte tijd een hoge btw-omzet te genereren. Een verleggingsregeling voor specifieke goederen dient naar mijn mening echter in samenwerking met andere lidstaten in harmonie ingevoerd te worden – wanneer dit niet gebeurt, verschuift de fraude namelijk simpelweg naar een andere lidstaat.<sup>96</sup> Omdat de facultatieve verleggingsregeling momenteel blijkens art. 199bis van de Btw-richtlijn een keuze is voor lidstaten, is mijns inziens de effectiviteit beperkt.

---

<sup>94</sup> R.A. Wolf, 'Btw en emissierechten: een klimaat voor fraude?', WFR 2010/88.

<sup>95</sup> Ministerie van Financiën, 'Besluit van 18 december 2019 tot wijziging van de Algemene douanewet, enige uitvoeringsbesluiten op het gebied van de belastingen en enige andere besluiten', Staatsblad 2019, 516.

<sup>96</sup> Europol, 'Carbon credit fraud causes more than 5 million euros damage for European taxpayer', Press release 9 december 2009.

Met de effectiviteit van een dergelijke verleggingsregeling in acht genomen, kan de indruk bestaan dat de algehele verleggingsregeling een goede oplossing is voor btw-carrouselfraude. Immers, wanneer de verleggingsregeling van toepassing is op alle goederen, kan helemaal geen btw-carrouselfraude meer gepleegd worden. Op Europees niveau is over deze overweging uitgebreid gediscussieerd.<sup>97</sup> Voor Tsjechië heeft deze discussie ertoe geleid dat zij toestemming hebben gekregen om die algehele verleggingsregeling tijdelijk toe te passen.<sup>98</sup> Tsjechië heeft namelijk geconstateerd dat de door hen ingevoerde maatregelen voor de invoering van de algehele verleggingsregeling niet voor een volledige eliminatie van btw-carrouselfraude hebben gezorgd. Deze maatregelen waren onder andere Split-Payment, het identificeren van onbetrouwbare personen, het hoofdelijk aansprakelijk stellen van medeplegers, het toepassen van sectorale verleggingsregeling en de automatische schrapping van de btw-registratie.

Naar mijn mening biedt de invoering van de algehele verleggingsregeling in Tsjechië een goede kans voor de hele EU om te kunnen observeren hoe doeltreffend deze maatregel in de praktijk is. Tsjechië beoogt de algehele verleggingsregeling in te voeren als overbrugging naar het definitieve btw-systeem, maar wellicht kan tegen die tijd al geconcludeerd worden dat de algehele verleggingsregeling zodanig goed werkt in de praktijk dat de invoering van het definitieve btw-systeem niet meer nodig is. Ik hoop dan ook dat Tsjechië deze algehele verleggingsregeling op korte termijn zal invoeren, zodat resultaten binnenkort waar te nemen zijn.

Zelfs als Nederland de mogelijkheid zou hebben om de algehele verleggingsregeling in te voeren, zou Nederland dat momenteel niet doen. Nederland wil in dat kader namelijk eerst de gevolgen van de toepassing in andere lidstaten afwachten.<sup>99</sup> Mijns inziens zou een dergelijke verleggingsregeling nooit een keuze moeten zijn voor de lidstaten. Wanneer hieromtrent onderlinge verschillen bestaan, zal een deel van de voorkomen btw-carrouselfraude in de ene lidstaat resulteren in een toename van btw-carrouselfraude in de andere lidstaat. Naast het feit dat naar mijn mening de algehele verleggingsregeling een geharmoniseerde regeling zou moeten zijn, kan ik mij vinden in de door de staatssecretaris aangevoerde gronden om te besluiten om de algehele verleggingsregeling niet toe te passen, los van het feit dat Nederland het niet kan toepassen door de te lage VAT Gap. Nederland voldoet namelijk niet aan de eis dat zij een procentuele VAT Gap moet hebben van tenminste vijf procentpunten boven de communautaire mediaan van de VAT Gap in de EU. De staatssecretaris is

---

<sup>97</sup> Raad van de EU, 'Btw-fraude: Raad besluit mogelijkheid te bieden om btw-plicht tijdelijk veralgemeend te verleggen', persmededeling 2 oktober 2018.

<sup>98</sup> COM(2019)283 - Machtiging van Tsjechië de veralgemeende verleggingsregeling toe te passen in afwijking van artikel 193 van Richtlijn 2006/112/EG.

<sup>99</sup> Brief Minister van Financiën van 11 oktober 2018, nr. 2018-0000169099, V-N 2018/56.12.

van mening dat de algehele verleggingsregeling, zoals hij momenteel is vormgegeven, een te grote verandering in de administratiesystemen vereist. Dit laatste is vooral een nadeel wanneer in acht wordt genomen dat de algehele verleggingsregeling slechts een tijdelijke regeling is; de regeling geldt slechts tot 30 juni 2022. Daarbij is de kans groot dat het een verschuiving teweegbrengt van btw-carrouselfraude naar andere soorten fraude.<sup>100</sup>

In het kader van preventieve wetgeving is tevens art. 205 opgenomen in de Btw-richtlijn. Dit artikel maakt het mogelijk om een ondernemer aansprakelijk te stellen voor ten onrechte niet betaalde btw binnen een keten; de zogeheten ketenaansprakelijkheid. Om gebruik te kunnen maken van dit artikel moet de inspecteur echter kunnen bewijzen dat de betrokken ondernemer wist of had moeten weten dat hij betrokken was bij een keten aan transacties waarbinnen ten onrechte geen btw is voldaan ter zake van een levering.

Lidstaten zijn niet verplicht om dit artikel te implementeren in de nationale wetgeving; art. 205 van de Btw-richtlijn vermeldt namelijk niet dat lidstaten een dergelijk artikel moeten opnemen in de wet. Nederland heeft er wel voor gekozen om het te implementeren in de nationale wetgeving, namelijk in art. 42c IW. Uit het arrest *Italmoda*<sup>101</sup>, welke tevens is beschreven in deelparagraaf 3.3.2, bleek dat een dergelijke nationale bepaling niet vereist is om het aftrekrecht van een ondernemer te weigeren. De bewijslasten verschillen echter tussen het weigeren van aftrekrecht op basis van jurisprudentie en op basis van art. 42c IW. Bij art. 42c IW hebben ondernemers bijvoorbeeld de mogelijkheid om aan de hand van de inkoop- en verkoopprijs te laten zien dat zij geen voordeel hebben behaald doordat ergens in de keten fraude werd gepleegd. Dit helpt hen om te bewijzen dat zij niet wisten of hadden kunnen weten dat zij deelnamen aan een keten waarin btw-carrouselfraude werd gepleegd. Aangezien art. 42c IW al sinds 1 januari 2002 is geïmplementeerd in de Nederlandse nationale wetgeving<sup>102</sup>, betwijfel ik echter de doeltreffendheid van deze regeling. Zoals eerder in de scriptie is beschreven is btw-carrouselfraude vandaag de dag namelijk nog steeds een groot probleem. Het aansprakelijk stellen van medeplegers zal op een soortgelijke wijze terugkomen in hoofdstuk 4.

### **3.4.3 Detectie**

In de vorige paragraaf zijn de maatregelen ter preventie van btw-carrouselfraude beschreven. In deze paragraaf zullen de maatregelen worden behandeld waarmee btw-carrouselfraude aan het licht kan worden gebracht. Een belangrijk aspect van het detecteren van btw-carrouselfraude is de zogeheten multidisciplinaire aanpak. Dit houdt in dat het belangrijk is dat meerdere instanties met

---

<sup>100</sup> Kamerstukken II 2016/17 31066, nr. 356.

<sup>101</sup> HvJ EU 18 december 2014, nr. C-131/13, nr. C-163/13 en C-164/13 (*Italmoda*, *Turbu.com* en *Turbu.com Mobile Phone's BV*), ECLI:EU:C:2014:2455.

<sup>102</sup> Kamerstukken II 2001/02 28015, nr. 3, p. 48-55.

elkaar samen werken om fraudeurs op te sporen. Voorbeelden van disciplines die hierbij kunnen helpen zijn de FIOD, de politie, banken, belastingadviseurs en het bedrijfsleven. Dat dit zo belangrijk is, is onder andere gebleken uit de situatie waarin btw-carrouselfraude gepleegd werd met emissierechten. De eerste signalen dat btw-carrouselfraude met die rechten plaatsvond waren namelijk afkomstig uit het bedrijfsleven. Dit heeft uiteindelijk heeft tot een snelle invoering van de benodigde maatregelen.<sup>103</sup>

Buiten de multidisciplinaire samenwerking is ook de gegevensuitwisseling tussen de Belastingautoriteiten van de verschillende EU-lidstaten erg belangrijk om btw-carrouselfraude te kunnen detecteren. Bij btw-carrouselfraude zijn immers partijen in tenminste twee lidstaten betrokken. Als de EU-lidstaten onderling helemaal geen informatie uit zouden wisselen, hoe moeten lidstaten te weten komen dat een ICV moet geschieden wanneer deze niet wordt aangegeven door de ontvanger door de goederen? Om de gegevensuitwisseling te bevorderen is in 2012 een verordening geïntroduceerd zodat dat de belastingautoriteiten van verschillende EU-lidstaten nauwer samen gaan werken op dit vlak.<sup>104</sup> Dit wordt binnen die verordening bijvoorbeeld gedaan doordat uiterlijke termijnen wettelijk zijn vastgelegd waarbinnen verzoeken om informatie door de ene EU-lidstaat beantwoord moeten worden door de andere EU-lidstaat. Het biedt dus een wettelijk kader voor gegevensuitwisseling tussen EU-lidstaten.

Die gegevensuitwisseling geschiedt veelal binnen de Eurofisc groep. Eurofisc is een groep van internationale fraude experts vanuit verschillende disciplines die gegevens met elkaar uitwisselen omtrent btw-fraude. Het doel hiervan is, is om gegevens sneller tussen verschillende landen uit te wisselen zodat btw-fraude sneller gedetecteerd wordt. Het oorspronkelijke initiatief om deze groep op te richten komt uit een samenwerking tussen Nederland en Frankrijk.<sup>105</sup>

Echter, wanneer louter preventieve maatregelen worden getroffen in combinatie met een goede informatie-uitwisseling tussen verschillende betrokken partijen, zal btw-carrouselfraude niet volledig voorkomen of gedetecteerd worden. In de praktijk zal de Ploffer al onvindbaar zijn op het moment dat de informatie uitgewisseld is. Mijns inziens is de sleutel tot succes om btw-carrouselfraude tegen te gaan door de internationale wetgeving dusdanig aan te passen dat deze niet meer gevoelig is voor fraude of de detectiemethoden verbeteren door het gebruik van nieuwe technieken, of een combinatie van beide. Het aanpassen van de wetgeving lijkt moeilijk te zijn – als het fraudeprobleem via die wijze gemakkelijk tot een halt kon worden geroepen, was dit naar mijn mening al veel eerder

---

<sup>103</sup> Kamerstukken II 2011/12 31066, nr. 130.

<sup>104</sup> Verordening nr. 904/2010 betreffende de administratieve samenwerking en de bestrijding van fraude op het gebied van de BTW, oktober 2010

<sup>105</sup> Kamerstukken II 2016/17 31066, nr. 343.



gebeurd. In het volgende hoofdstuk zal het huidige voorstel van de EC beschreven worden om btw-carrousel fraude via internationale wetswijzigingen op te lossen, waar zal blijken dat er een aantal haken en ogen aan het wijzigen van de relevante wetgeving zitten.

Het lijkt dat ook de tendens vanuit de Nederlandse politiek de laatste jaren is dat technologie de oplossing is voor het fraudeprobleem. In recente brieven heeft de staatssecretaris een aantal technologieën specifiek voorgesteld als zijnde oplossing voor het fraudeprobleem.<sup>106</sup> Hierbij worden onder andere blockchaintechnologie en Split-Payment genoemd. Dit heeft echter tot nu toe niet geleid tot concrete voorstellen. Wel is in mei 2019 op internationaal niveau een nieuwe IT-tool geïntroduceerd die zorg moet dragen aan het detecteren van btw-fraude.

Deze recent geïntroduceerde IT-tool heet TNA, oftewel Transactie Netwerk Analyse. Deze IT-tool schijnt btw-fraude veel sneller op te kunnen sporen dan normaliter zou geschieden middels handmatige analyse. TNA is mede door het initiatief van Eurofisc ontwikkeld. Althans, het laatste volgt louter uit het persbericht van de EC omtrent de introductie van deze tool.<sup>107</sup> Het is niet zonder reden dat de staatssecretaris in zijn brief van 29 mei 2019 een vergelijking maakt tussen TNA en het handmatig opsporen van fraude. Dit was namelijk de werkelijkheid vóór de implementatie van TNA. De TNA past analyse toe op de data uit het zogeheten VIES, oftewel VAT Information Exchange System. Deze groep data omvat de gegevens van grensoverschrijdende transacties tussen EU-lidstaten. Voorheen werd deze data alleen handmatig gebruikt om btw-fraude op te sporen.

Omdat TNA pas recent in werking is getreden in de EU, kan nog niet worden geconcludeerd of deze effectief is in het bestrijden van btw-fraude. Persoonlijk vind ik dergelijke ontwikkelingen veelbelovend. Wellicht is het niet TNA dat btw-carrousel fraude definitief op zal lossen, maar het feit dat we op internationaal niveau een dergelijke tool ontwikkelen en implementeren is wat mij betreft een goede vooruitgang. In combinatie met de suggesties in de recente brieven van de staatssecretaris lijkt het mij niet dat het bij TNA blijft wanneer het probleem nog niet opgelost blijkt te zijn. Om die reden is het interessant om in de volgende hoofdstukken te bespreken welke andere alternatieven bestaan om btw-carrousel fraude te bestrijden.

#### **3.4.4 Repressie**

De laatste wijze waarop btw-carrousel fraude volgens de aanpak van de Belastingdienst kan worden tegengegaan is middels repressie. Repressieve maatregelen omvatten de maatregelen waarbij achteraf een sanctie wordt gelegd op de overtredingen. In Nederland is de vorm van repressie die wij

---

<sup>106</sup> Zie Brief Staatssecretaris van Financiën van 10 februari 2017, nr. 2017-0000020464 en Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 29 mei 2019, nr. 2019-0000086837.

<sup>107</sup> EC, 'VAT Fraud: New tool to help EU countries crack down on criminals and recoup billions', Brussels (2019).

kennen de FIOD (Fiscale Inlichtingen en Opsporingsdienst). Dit is de tak van de Belastingdienst die zich louter richt op het onderzoeken van fraudeleuze praktijken, zoals bijvoorbeeld witwassen. Hier valt ook het tegengaan van btw-carrouselfraude onder. In 2016 werden 2.500 fraudeonderzoeken behandeld door de FIOD, wat in totaal 72.000 uren in beslag nam.<sup>108</sup>

Het aansprakelijk stellen door middel van bijvoorbeeld de ketenaansprakelijkheid van art. 42c IW of het weigeren van recht op aftrek of het nultarief zoals dat voorkwam in de in paragraaf 3.3 beschreven jurisprudentie bieden voor de FIOD de voornaamste mogelijkheden tot repressie. Zoals ik in voorgenoemde paragraaf heb beschreven betwijfel ik echter de effectiviteit van die mogelijkheden. De voorgenoemde mogelijkheden zien namelijk louter op het bestraffen van de medeplichtige. Ongeacht of het lukt om de medeplichtige aan te pakken, lijkt het niet voor de hand liggend om de ploffer achteraf te bestraffen. De intentie van de ploffer zal namelijk altijd zijn om te vluchten nadat hij een bedrag aan btw buit heeft gemaakt. De moeilijkheid zit dan vooral in het vinden van de ploffer in plaats van het vervolgen. Ik ben daarom van mening dat repressie van de drie soorten maatregelen het minst effectief is. De focus moet daarom wat mij betreft vooral liggen in het voorkomen of het tijdig detecteren van btw-carrouselfraude.

---

<sup>108</sup> Brief Staatssecretaris van Financiën van 10 februari 2017, nr. 2017-0000020464.

## **4. Verschillende voorstellen ter bestrijding van btw-carrouselfraude**

### **4.1 Inleiding**

In de vorige hoofdstukken is beschreven hoe het btw-systeem in grote lijnen in elkaar steekt, waarna is beschreven hoe dat systeem misbruikt kan worden om btw-carrouselfraude te plegen. Tevens is behandeld hoe momenteel btw-carrouselfraude bestreden wordt door verschillende partijen. In dit hoofdstuk zullen de bestrijdingsmethoden worden besproken welke mogelijk in de nabije toekomst gebruikt kunnen worden om btw-carrouselfraude tegen te gaan. Naar deze bestrijdingsmethoden zal worden gerefereerd als zijnde ‘technieken’, ondanks dat het wetgeving kan betreffen.

De eerste techniek die beschreven zal worden is de techniek die wordt gebruikt in het definitieve btw-systeem. Dit is de enige techniek die beschreven zal worden die louter een wijziging in de wetgeving bevat. Daarna zullen namelijk SAF-T, Split-Payment en Real Time Reporting worden besproken, die allemaal technologie als basis hebben om btw-carrouselfraude tegen te gaan. Het is van belang om deze technieken in acht te nemen bij het overwegen van blockchaintechnologie als oplossing voor btw-carrouselfraude, omdat het de ‘concurrenten’ zijn van blockchaintechnologie. Wanneer twee technieken bijvoorbeeld beide ongeveer even effectief zijn bij het bestrijden van btw-carrouselfraude, kunnen factoren zoals de kosten van een systeem, de uitvoerbaarheid en in hoeverre een systeem in de toekomst gebruikt kan worden voor andere doeleinden de doorslag geven. Ik zal daarom mijn opinie geven omtrent de effectiviteit van een techniek, waarbij onder andere voorgenoemde factoren zullen worden meegenomen.

### **4.2 Definitief btw-systeem**

#### **4.2.1 Achtergrond**

Het definitieve btw-systeem werd voor het eerst voorgesteld middels een mededeling van de EC in 2016.<sup>109</sup> Dit voorstel is een product van de suggesties die door het Europese Parlement en de Europese Raad zijn gegeven en is in de loop van de jaren nader uitgewerkt.<sup>110</sup> Het doel van het voorstel is om btw-fraude tegen te gaan en om de administratieve lasten te verminderen voor ondernemers. Dit wordt niet slechts gedaan door het definitieve btw-systeem, ook wijzigingen rondom e-commerce en de zogeheten ‘Quick Fixes’, die voor een gedeelte zijn besproken in

---

<sup>109</sup> EC, Action plan on VAT: Towards a single EU VAT area – Time to decide, COM(2016) 148 final

<sup>110</sup> EC, On the follow-up to the Action Plan on VAT Towards a single EU VAT area — Time to act, COM(2017) 566 final, p. 6.

hoofdstuk 2, dragen bij aan het behalen van deze doelen. Ik ben echter van mening dat de voorstellen naast het definitieve btw-systeem voor een groot gedeelte gericht zijn op het verminderen van de administratieve lasten voor ondernemers. Tevens is een gedeelte van het voorstel reeds in werking getreden, waardoor het geen onderdeel van discussie vormt voor de toekomst. Om die redenen bespreek ik slechts het gedeelte van het voorstel dat ziet op het definitieve btw-systeem in deze paragraaf. De EC was ten tijde van het schrijven van het voorstel voornemens om het definitieve btw-systeem per 1 juli 2022 in werking te laten treden. Omtrent het voorstel hebben echter een aantal wijzigingen plaatsgevonden in de laatste jaren. In de volgende deelparagraaf zal het initiële voorstel worden behandeld, waarna vervolgens zal worden beschreven welke wijzigingen hebben plaatsgevonden.

#### **4.2.2 Concreet voorstel**

Het definitieve btw-systeem richt zich met name op de btw-behandeling van intracommunautaire goederenleveringen tussen ondernemers. De goederenleveringen tussen een ondernemer en een particulier blijven derhalve ongewijzigd ten gevolge van het definitieve btw-systeem. Dit betekent echter niet dat diensten buiten zicht blijven - in het voorstel is namelijk beschreven dat vijf jaar na de implementatie van de wetwijzigingen omtrent goederenleveringen de impact zal worden bekeken, waarna eventuele wetwijzigingen omtrent dienstverlening zullen worden overwogen, afhankelijk van de bevindingen.<sup>111</sup>

Zoals in hoofdstuk 2 is beschreven hebben we momenteel het systeem van de ICTs als het om goederenleveringen gaat tussen ondernemers. Hierbij is op de ICL het nultarief van toepassing en wordt de afnemer geacht een ICV aan te geven, waardoor hij btw betaalt in het land van aankomst van de goederen. Onder het definitieve btw-systeem zouden dergelijke leveringen intra-Unie leveringen genoemd worden. Bij intra-Unie leveringen wordt, in tegenstelling tot bij de intracommunautaire leveringen, wel btw geheven ter zake van de levering. Dit resulteert echter nog steeds in btw-heffing in het land van aankomst van de goederen – dit wordt ook wel het bestemmingslandbeginsel genoemd. Het grootste verschil met het huidige systeem is dat de leverancier deze btw dient te voldoen, in tegenstelling tot de afnemer.

Dit brengt een aantal complicaties met zich mee. Wanneer in het definitieve btw-systeem een Nederlandse ondernemer een intra-Unie levering verricht aan een Italiaanse afnemer, moet hij in beginsel Italiaanse btw voldoen. Dit zou met zich meebrengen dat hij zich moet registreren in Italië

---

<sup>111</sup> EC, On the follow-up to the Action Plan on VAT Towards a single EU VAT area — Time to act, COM(2017) 566 final, p. 7.

om daar de btw te kunnen voldoen middels een aangifte.<sup>112</sup> Tevens zou hij zich moeten houden aan de factuurvereisten en andere administratieve verplichtingen die in Italië gelden.<sup>113</sup> Dit zou er de facto voor zorgen dat de ondernemer een Italiaanse adviseur in armén moet nemen om uit te zoeken hoe de factuur eruit moet zien en om de aangifte voor hem te kunnen doen. Wanneer de ondernemer actief is in meerdere lidstaten, zou dit moeten geschieden in elke lidstaat. Naar mijn mening is dit geen gewenste situatie.

Blijkens het originele voorstel was ook de EC van mening dat dit geen wenselijke situatie teweegbrengt. In het voorstel is derhalve een aantal maatregelen opgenomen die een dergelijke situatie zoveel mogelijk voorkomen. De eerste maatregel die dit moet gaan bewerkstelligen is de uitbreiding en omarming van de zogeheten One Stop Shop, in het kort OSS. Dit is een faciliteit wat ondernemers kunnen gebruiken om hun btw ter zake van de door hen verrichte intra-Unieleveringen aan te geven. Deze faciliteit is reeds in gebruik genomen voor telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten.<sup>114</sup> De OSS voorkomt dat ondernemers zich in andere lidstaten moeten te registreren, omdat maar één gebundelde aangifte hoeft te geschieden in de OSS in de lidstaat waar hij al geregistreerd is. De lidstaat welke de OSS-aangifte ontvangt zal de gegevens doorsturen naar de andere betrokkene lidstaten.

Naast de OSS is in het initiële voorstel een additioneel concept opgenomen wat de administratieve lasten moet reduceren omtrent intra-Unieleveringen. Dit concept omvat een nieuwe status aangeduid met 'CTP', oftewel Certified Taxable Person. Deze gecertificeerde status wordt toegekend aan ondernemers die in de regel compliant zijn en historisch gezien niet betrokken zijn geweest bij fraudeleuze praktijken op het gebied van belastingvoorschriften en douanewetgeving. Tevens wordt deze status opgenomen in het VIES-systeem, zodat andere ondernemers kunnen controleren of een potentiële afnemer deze status bezit.<sup>115</sup> Wanneer een afnemer deze status bezit in het geval van een intra-Unie levering, wordt blijkens het voorstel de btw toch verlegd naar de afnemer.<sup>116</sup> De leverancier zal hierbij gebaat zijn omdat hij zodoende een afname van de administratieve geniet, zijnde het aanhouden van de factuurvereisten van de lidstaat van de afnemer en het voldoen van de btw middels gebruik van de OSS. Het toekennen van een dergelijke status wordt op soortgelijke wijze reeds toegepast in het Douanewetboek van de Unie, namelijk de zogeheten AEO, oftewel Authorized

---

<sup>112</sup> Art. 214 Btw-richtlijn.

<sup>113</sup> Art. 219 bis Btw-richtlijn.

<sup>114</sup> M.M.W.D. Merx en E. Usta, 'De btw-aangifte onder het mini één-loket-systeem per 2015', BTW-bulletin 2014/4.

<sup>115</sup> EC, On the follow-up to the Action Plan on VAT Towards a single EU VAT area — Time to act, COM(2017) 566 final, p. 10.

<sup>116</sup> EC, On the follow-up to the Action Plan on VAT Towards a single EU VAT area — Time to act, COM(2017) 566 final, p. 9.

Economic Operator.<sup>117</sup> Het CTP-concept zou oorspronkelijk ook worden toegepast bij de voorgenoemde Quick Fixes, echter is hiervan afgezien. Op het moment zijn de meeste lidstaten nog steeds tegen de toevoeging van de CTP-status aan het definitieve btw-systeem, omdat zij zich zorgen maken over de complexiteit, het negatieve effect op het bedrijfsleven en belastingautoriteiten en potentiële neutraliteitsproblemen, zo blijkt uit punt 51 van een rapport van de ECOFIN raad.<sup>118</sup>

#### **4.2.3 Definitief btw-systeem als bestrijdingsmethode voor btw-carrouselfraude**

Het definitieve btw-systeem is in zekere zin vergelijkbaar met de algehele verleggingsregeling zoals beschreven in deelparagraaf 3.4.2. Beide maatregelen zorgen voor een verandering in de heffingswijze van een schakel in een handelsketen, waardoor btw-carrouselfraude minder makkelijk wordt. De 'truc' bij btw-carrouselfraude is, conform hetgeen in hoofdstuk 3 is beschreven, om btw ter zake van de lokale levering te innen en niet te voldoen, terwijl de voorafgaande ICV niet wordt aangegeven.

Als voorbeeld neem ik opnieuw partij A (NL) en partij B (DUI) en partij C (DUI), allen ondernemers, evenals het voorbeeld in hoofdstuk 3. Partij A (NL) levert aan partij B (DUI), gevolgd door een levering van partij B (DUI) aan partij C (DUI). Uiteindelijk levert partij C (DUI) weer aan partij A (NL), waarna partij B (DUI) weer aan partij C (DUI) zal leveren – een klassiek voorbeeld van een carrousel. Algehele verlegging zorgt ervoor dat de lokale btw niet bij de leverancier wordt geheven, maar bij de afnemer. Hierdoor wordt het moment weggenomen dat partij B in het bezit is van een 'winst' aan btw. Dit maakt, zoals ik in hoofdstuk 3 stelde, het plegen van btw-carrouselfraude een stuk lastiger.

Het definitieve btw-systeem doet de facto hetzelfde, maar op een iets andere wijze. Doordat partij A (NL) in beginsel de btw moet voldoen ter zake van een intra-Unie levering tussen Nederland en Duitsland, heeft partij B geen keuze dan het voldoen van die btw. Ondanks het feit dat partij B (DUI) vervolgens het goed door kan leveren aan partij C (DUI) en ter zake hiervan wel btw ontvangt, levert hem dit geen of een veel kleinere winst op. Omdat bij btw-carrouselfraude de goederen een cirkel aan transacties doorgaan, zal in de regel de lokale levering tegen een lagere prijs geschieden dan de intra-Unielevering, waardoor zelfs een verlies zal worden geleden door partij B (DUI). Het definitieve btw-systeem is een preventieve maatregel om btw-carrouselfraude tegen te gaan omdat de mogelijkheid om btw-carrouselfraude te plegen minder makkelijk wordt ten gevolge van wetgeving.

---

<sup>117</sup> Art. 38 DWU.

<sup>118</sup> EC, 'ECOFIN Report to the European Council on tax issues' (Brussels) 2019.

Merkx, Verbaan en Starkenburg stellen in hun artikel<sup>119</sup> echter naar mijn mening terecht dat het definitieve btw-systeem de deuren opent voor een nieuwe manier van fraude. Wanneer een ondernemer namelijk lokaal een aankoop doet tegen het verlaagde tarief in een bepaald land en deze aankoop doorverkoopt aan een ondernemer in een land waar dat goed belast is tegen het hoge tarief, zal hij onder het definitieve btw-systeem de btw ter zake van die grensoverschrijdende levering direct ontvangen. Hierdoor zal hij lokaal een lager bedrag aan btw betalen dan hij ontvangt ter zake van de grensoverschrijdende levering. Wanneer hij die grensoverschrijdende levering vervolgens niet aangeeft in de OSS geniet hij een winst aan btw ter hoogte van het verschil tussen het betaalde btw-bedrag en het ontvangen btw-bedrag. Deze nieuwe vorm van fraude wordt dus veroorzaakt door de discrepanties tussen de btw-tarieven van EU-lidstaten. Om het definitieve btw-systeem zijn doel te laten bereiken is het dus nodig om deze discrepanties zoveel mogelijk weg te werken of zelfs te harmoniseren. Ik ben hier persoonlijk een voorstander voor, maar ik acht het niet realistisch omdat ik verwacht dat niet alle lidstaten hiermee zullen instemmen, vooral nu er al een voorstel ligt om lidstaten juist meer vrijheid te geven omtrent tarieven.<sup>120</sup>

Op het moment is, zoals in de vorige deelparagraaf is beschreven, nog niet volledig duidelijk of de CTP-status onderdeel zal worden van het definitieve btw-systeem. Wat mij betreft is een goede implementatie van de CTP-status de sleutel tot succes voor het definitieve btw-systeem. Waar ik op doel met 'een goede implementatie', is dat de voorwaarden voor het verkrijgen van deze status zodanig moeten zijn vormgegeven dat het voor fraudeurs vrijwel onmogelijk wordt om de status te verkrijgen, terwijl eerlijke ondernemers de status wel kunnen verkrijgen om hun administratieve lasten ten gevolge van het definitieve btw-systeem te verminderen. Dirks<sup>121</sup> stelt naar mijn mening terecht dat het opzetten van een informatieportaal met nauwkeurige en actuele informatie over onder andere de factuurvereisten en de tarieven van alle lidstaten een goed alternatief is voor de CTP-status. Met een dergelijk informatieportaal kan namelijk worden bereikt dat de administratieve last van het moeten opstellen van facturen conform de buitenlandse regels wordt gedrukt, terwijl de fraudebestendigheid van het definitieve btw-systeem gewaarborgd blijft. Het informatieportaal is nog makkelijker te bewerkstelligen wanneer EU-lidstaten uniforme btw-tarieven hebben omdat het daardoor minder informatie hoeft te bevatten.

Diverse lidstaten, waaronder Nederland, hebben echter hun kritiek geuit over een aantal andere aspecten van het systeem, zo blijkt uit een brief van de toenmalige Minister van Buitenlandse

---

<sup>119</sup> M. Merx, N. Verbaan & R. Starkenburg, 'Vat and international trade's crossroads: right, left or straight on?', EC tax review 2019/5.

<sup>120</sup> EC, Voorstel tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat de btw-tarieven betreft, COM(2018) 20 final.

<sup>121</sup> R.D. Dirks, 'B2B-goederenleveringen binnen de EU: balanceren tussen fraudebestendigheid en werkbaarheid', MBB 2020/1-2.

Zaken.<sup>122</sup> Een van de kritiekpunten is in feite hetzelfde als het punt van kritiek op het systeem van algehele verlegging. Het punt van kritiek ziet op de mogelijkheid dat fraudeurs simpelweg andere wijzen van fraude zullen bedenken. Ook uit de Minister van Buitenlandse Zaken zijn kritiek op de financiële risico's die dit systeem met zich meebrengt. Voor Nederland zou het systeem namelijk betekenen dat, gebaseerd op een CPB-rapport uit 2011<sup>123</sup>, ongeveer voor 100 miljard euro aan btw overgemaakt en ontvangen zouden moeten worden aan en van andere lidstaten. De Minister van Buitenlandse Zaken betwijfelt of alle betrokken partijen zullen zorgen voor een juiste afdracht van deze btw.

Ik vind het persoonlijk lastig om direct op basis van het huidige voorstel te kunnen zeggen of dit een goede oplossing is voor btw-carrouselfraude. Allereerst is nog niet volledig duidelijk of de CTP-status onderdeel wordt van het definitieve btw-systeem en daarbij zijn, als de CTP-status wordt inbegrepen, de voorwaarden onduidelijk. Die voorwaarden gaan mijns inziens een cruciale rol spelen in het verminderen van de administratieve lasten die het systeem met zich meebrengt, waarbij de doeltreffendheid in stand wordt gehouden. Mijn voorkeur gaat uit naar een informatieportaal die nauwkeurige en actuele informatie bevat, zodat de CTP-status minder nodig is tezamen met een uniforme btw-tarieven. Wat mij betreft is de grootste zwakke plek van het definitieve btw-systeem dat lidstaten nog veel kritiek uiten op het systeem, waardoor implementatie van dit systeem momenteel niet realistisch lijkt. Dit wordt nog veel erger wanneer het voorstel ook vereist dat de btw-tarieven worden geharmoniseerd. Immers zijn het de lidstaten die unaniem moeten instemmen met het systeem voordat het geïmplementeerd kan worden. Met het oog op de hoeveelheid aan andere technieken die relatief recent zijn geïmplementeerd, zoals de invoering van Split-Payment in onder andere Polen en Tsjechië, is het wat mij betreft slim om de effecten van die technieken af te wachten voordat het definitieve btw-systeem wordt geïmplementeerd. De Split-Payment techniek zal in de volgende deelparagraaf worden beschreven.

### **4.3 Split-Payment**

#### **4.3.1 Achtergrond**

Split-Payment is één van de technologieën die mogelijk kan worden benut om de VAT Gap die wordt veroorzaakt door btw-carrouselfraude te bestrijden. In onder andere Polen is Split-Payment zelfs al geïmplementeerd voor bepaalde transacties. Polen heeft voor het toepassen van Split-Payment 3 jaar vanaf 1 maart 2019 toestemming gekregen van de EC voor de periode van drie

---

<sup>122</sup> Kamerstukken II 2017/18, 22112, nr. 2425, p. 6-9.

<sup>123</sup> Kamerstukken II 2017/18, 22112, nr. 2425, p. 7.



jaar.<sup>124</sup> Daarvoor paste Polen al korte tijd Split-Payment toe op vrijwillige basis. Voor het toepassen van Split-Payment is toestemming van de EC nodig omdat de toepassing afwijkt van art. 226 van de Btw-richtlijn. Dit komt omdat art. 226 van de Btw-richtlijn, namelijk het artikel waarin de factuurvereisten staan beschreven, niet de mogelijkheid biedt aan lidstaten om additionele factuurvereisten op te nemen in hun nationale wetgeving. Voor de toepassing van Split-Payment moet op de factuur kunnen worden vermeld dat het Split-Payment mechanisme van toepassing is op de transactie waar de factuur op ziet. Art. 395 van de Btw-richtlijn biedt de EC de mogelijkheid om lidstaten toestemming te geven om af te wijken van bepaalde regels uit de richtlijn, zoals in het onderhavige geval art. 226 van de Btw-richtlijn.

De toenmalige Nederlandse staatssecretaris van Financiën heeft op 13 mei 2019 een reactie gegeven op deze goedkeuring.<sup>125</sup> Hierin besprak hij onder andere de mogelijkheid om Split-Payment in Nederland toe te passen. De staatssecretaris van Financiën geeft in zijn brief wat mij betreft deels terecht aan dat een dergelijke maatregel voor een land zoals Polen meer voor de hand liggend is dan voor Nederland zelf, gezien de VAT Gaps van de landen 20,8% respectievelijk 4% zijn. Hierbij is het mijns inziens wel belangrijk in acht te houden dat wanneer een land zoals Polen een dergelijke maatregel toepast een reële kans bestaat dat een deel van de fraude die daar voorkomen wordt verschuift naar Nederland. Hij uit in die brief echter wel zijn interesse voor Split-Payment en stelt dat het belangrijk is om de resultaten in Polen te volgen, zodat een toekomstige toepassing van Split-Payment in Nederland wellicht overwogen kan worden. Hij stelt dat Nederland voor nu meer gericht is op detectiemethoden die geen last opleveren voor het bedrijfsleven, zoals TNA en blockchaintechnologie.

#### **4.3.2 Werking Split-Payment**

Uit de zojuist besproken brief valt af te leiden dat de Staatssecretaris impliceert dat Split-Payment wél een last oplevert voor het bedrijfsleven, in tegenstelling tot TNA en blockchaintechnologie. Om dit te kunnen begrijpen, is het noodzakelijk om de werking van Split-Payment toe te lichten. Split-Payment is op het eerste oog naar mijn mening een eenvoudig concept; in plaats dat de btw ter zake van bepaalde leveringen wordt overgemaakt naar de reguliere bankrekening van de leverancier wordt het overgemaakt naar een separate geblokkeerde rekening van deze leverancier. Hierbij moet onderscheid worden gemaakt tussen twee variaties van Split-Payment. Bij de eerste variatie wordt de afnemer geacht om het factuurbedrag exclusief btw over te maken naar de reguliere rekening van de leverancier en het btw-bedrag apart over te maken naar de geblokkeerde rekening. Bij de tweede

---

<sup>124</sup> EC, Council implementation decision authorizing Poland to introduce a special measure derogating from article 226 of Directive 2006/112/EC on the common system of value added taxes, COM(2019) 10 final.

<sup>125</sup> Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 13 mei 2019, nr. 2019-0000076897.

variatie wordt de afnemer geacht het bedrag inclusief btw over te maken, waarna de bank de splitsing tussen het factuurbedrag exclusief btw en het btw-bedrag te splitsen tussen de reguliere en geblokkeerde rekeningen. Zoals de naam doet vermoeden, heeft de leverancier bijna geen beschikking over de gelden op de geblokkeerde rekening. Hier moet echter een kleine nuance op worden toegepast – de leverancier kan de gelden gebruiken om btw en in sommige gevallen ook andere belastingaanslagen te voldoen aan de belastingautoriteit.<sup>126</sup>

In het geval van Polen wordt de Split-Payment mechaniek niet toegepast op elke transactie waar btw over moet worden voldaan. Het wordt namelijk louter toegepast op B2B-leveringen van de goederen en diensten die staan opgenomen in de Poolse 'Classification of Products and Services of 2008'.<sup>127</sup> In grote lijnen houdt dit in dat Split-Payment wordt toegepast op een aantal binnenlandse prestaties die vergelijkbaar zijn met de Nederlandse verleggingsregelingen van art. 24b, 24ba en 24bb. Tevens wordt niet elke transactie van voorgenoemde goederen en diensten betaald volgens de Split-Payment mechaniek; slechts wanneer transacties boven de 15.000 Poolse Zloty (ongeveer 3.500 euro)<sup>128</sup> uitkomen, wordt de mechaniek toegepast. Dit is gedaan omdat de kans op fraude en de potentiële schade bij transacties van onder dat bedrag gering is, terwijl het toepassen van Split-Payment op transacties van onder dat bedrag wel een grote administratieve last met zich meebrengt. De administratieve last van het toepassen van Split-Payment wordt op die wijze enigszins in toom gehouden.

#### **4.3.3 Split-Payment als bestrijdingsmethode voor btw-carrouselfraude**

Split-Payment kwalificeert evenals het definitieve btw-systeem en de algehele verleggingsregeling als een preventieve methode omdat de mogelijkheid tot het plegen van fraude met de goederen en diensten waar Split-Payment op van toepassing is wordt weggenomen. Dit geschiedt op een soortgelijke wijze als de algehele verleggingsregeling. Hiervoor refereer ik opnieuw naar mijn voorbeeld van deelparagraaf 3.3.1. Bij de lokale levering tussen partij 3 (DUI) en partij 1 (DUI) wordt de btw niet overgemaakt naar de reguliere rekening van partij 3, maar naar zijn geblokkeerde rekening, ervan uitgaande dat deze levering een levering van een goed of dienst betreft waar Split-Payment op van toepassing is. Op die wijze raakt hij nooit in het bezit van een overschot aan btw waar hij vrij toegang tot heeft. Hierdoor is btw-carrouselfraude niet mogelijk.

---

<sup>126</sup> EC, Council implementation decision authorizing Poland to introduce a special measure derogating from article 226 of Directive 2006/112/EC on the common system of value added taxes, COM(2019) 10 final, p. 4.

<sup>127</sup> Polska Klasyfikacja Wyrobów I Usług 2008.

<sup>128</sup> 15.000 Poolse Zloty staat gelijk aan  $15.000 * 0,23 = 3.519$  euro door toepassing van de wisselkoers van 31 december 2019.

Ook aan Split-Payment kleven een aantal haken en ogen. Als eerst is de last relevant waar de staatssecretaris van Financiën in zijn brief van 13 mei 2019 op doelde. Deze last bestaat uit de verplichting om een separate geblokkeerde rekening te openen als ondernemer. Dit is voor een gedeelte een last voor de betrokken overheid. In de reeds aangehaalde goedkeuring van de EC voor Polen is namelijk opgenomen dat het openen van die rekening niet ten laste mag komen van de ondernemers.<sup>129</sup> Dit is echter niet de enige last die komt kijken bij het toepassen van Split-Payment. Ondernemers zullen namelijk hun interne systemen moeten aanpassen om de transacties mogelijk te kunnen maken. Uit mijn persoonlijke ervaring weet ik dat dit vaak niet zo simpel is als het lijkt; boekhoudsystemen bieden niet altijd de mogelijkheid om een factuur naar verschillende rekeningen over te maken. Dit is bij de variatie waarbij banken de splitsing moeten toepassen geen last voor het bedrijfsleven; zij kunnen bij die variatie nog steeds slechts één bedrag toepassen. Dit legt echter weer een grote last bij de banken neer omdat zij per betaling binnen hun systemen de splitsing moeten toepassen.

Het feit dat het btw-bedrag niet beschikbaar is voor de ondernemers zorgt daarbij voor een cashflownadeel. Waar zij normaal gesproken dit bedrag konden gebruiken om bijvoorbeeld facturen te betalen in de periode vanaf het ontvangen van het btw-bedrag totdat deze voldaan zou moeten worden middels een aangifte, hebben zij onder het Split-Payment systeem hier geen mogelijkheid toe. Dit nadeel wordt gedeeltelijk weggenomen wanneer ondernemers de mogelijkheid hebben om alle typen belastingaanslagen te betalen met het geld op de geblokkeerde rekening.

Een additioneel punt van kritiek is dat Split-Payment een separate bankrekening en wijzigingen in de systemen van de ondernemers vereist, welke verder geen functie kunnen vervullen in de verdere bedrijfsvoering van ondernemers. Het probleem wat dit met zich meebrengt is dat bedrijven genoodzaakt zijn om te investeren in technische aanpassingen voor een systeem waar ze verder geen baat bij hebben. Dit is echter een eenmalige investering, waardoor de gemiddelde jaarlijkse lasten van Split-Payment afnemen des te langer het systeem wordt gebruikt.

Deze voorgenoemde nadelen wegen naar mijn mening op tegen de voordelen indien het Split-Payment systeem er inderdaad voor zorgt dat het btw-carrouselfraudeprobleem opgelost wordt. Zoals ik echter in deelparagraaf 3.4.2 heb besproken, heeft Tsjechië geconstateerd dat dit niet het geval is. Zij grijpen juist naar middelen zoals de algehele verleggingsregeling omdat Split-Payment het btw-carrouselfraudeprobleem niet volledig heeft opgelost.<sup>130</sup> Er zijn dus altijd technieken nodig die

---

<sup>129</sup> EC, Council implementation decision authorizing Poland to introduce a special measure derogating from article 226 of Directive 2006/112/EC on the common system of value added taxes, COM(2019) 10 final, p. 7.

<sup>130</sup> EC, Machtiging van Tsjechië de veralgemeende verleggingsregeling toe te passen in afwijking van artikel 193 van Richtlijn 2006/112/EG, COM(2019) 283 final.

naast Split-Payment gebruikt moeten worden om het btw-carrouselfraudeprobleem op te lossen. Mijns inziens stelt Tsjechië daarom terecht dat het de voordelen voor hen momenteel niet opwegen tegen de nadelen.

Naar mijn mening moet op bovenstaande echter een nuance worden toegepast. De doeltreffendheid was mijns inziens namelijk veel beter geweest als Split-Payment van toepassing zou zijn op elke lokale prestatie. Wanneer dit het geval zou zijn, zou het plegen van btw-carrouselfraude in theorie in het desbetreffende land onmogelijk moeten zijn. Op die manier zijn er dan ook geen additionele technieken vereist naast Split-Payment om het btw-carrouselfraudeprobleem op te lossen. Dit acht ik echter geen realistische oplossing; de reden om Split-Payment niet toe te passen op alle goederen en diensten, zoals Polen en Tsjechië dat doen, is juist om de administratieve en technische lasten te beperken. Het toepassen van Split-Payment ongeacht de soort goederen en diensten en ongeacht het factuurbedrag zou erg veel vergen van ondernemers in de vorm van administratieve en technische lasten. Mijns inziens moet daarom geëxperimenteerd worden om een betere balans te vinden tussen de doelmatigheid en de kosten door Split-Payment op steeds meer prestaties toe te passen. Door dit te doen kan wellicht een punt worden bereikt waarbij de hoeveelheid btw-carrouselfraude minimaal is en tegelijkertijd de hoogte van de administratieve en technische lasten niet onrealistisch hoog zijn.

## **4.4 SAF-T**

### **4.4.1 Achtergrond en werking**

In het begin van deze scriptie kwam naar voren dat SAF-T de afkorting is voor Standard Audit File for Taxation. Zoals de Engelse naam doet vermoeden, betreft SAF-T een bestand wat een aantal standaardgegevens bevat voor accountingdoeleinden, veelal in XML-vorm. XML is in de praktijk de bestandsvorm wat binnen de auditpraktijk veel wordt gebruikt, ook buiten SAF-T zelf. De eerste versie van SAF-T vindt zijn oorsprong in mei 2005, toen door de OESO een richtlijn erover werd gepubliceerd. Inmiddels is in 2010 een tweede versie van die richtlijn gepubliceerd.<sup>131</sup> OESO-landen zijn niet verplicht om SAF-T te implementeren. Wanneer zij daar wel voor kiezen hebben zij de mogelijkheid om elementen van SAF-T te wijzigen binnen het kader van de richtlijn.

Het eerste Europese land wat ervoor heeft gekozen om SAF-T te implementeren is Portugal. Na de invoering ervan zag Portugal haar VAT Gap dalen met 3%.<sup>132</sup> Sindsdien hebben meerdere landen SAF-T geïmplementeerd; momenteel wordt SAF-T ook gebruikt in Luxemburg, Frankrijk, Oostenrijk, Polen,

---

<sup>131</sup> OECD, Guidance Note: Guidance for the Standard Audit File – Tax Version 2.0, April 2010.

<sup>132</sup> U. Boy & W. Veldhuizen, 'Ruimte voor SAF-T in de Nederlandse Controleaanpak Belastingdienst', BTW-bulletin 2017/15.

Litouwen en Noorwegen. Het is lastig om aan de hand van een verandering van de VAT Gap in het jaar na implementatie van SAF-T te kunnen zeggen dat SAF-T heeft bijgedragen aan die verandering; immers hebben veel andere factoren ook invloed op de hoogte van de VAT Gap in een bepaald land. Ook verplicht niet elk land alle ondernemers om hun gegevens aan te leveren in het formaat van SAF-T en verschillen de versies tussen de landen. Bij Polen is bijvoorbeeld te zien dat ze vaak voorzichtig beginnen met het invoeren van SAF-T maar het door de jaren heen verplicht maken voor een grotere groep en zelfs SAF-T vereisen in plaats van een btw-aangifte.<sup>133</sup>

SAF-T kan op meerdere manieren bijdragen aan een verlaging van de VAT Gap. Doordat elke ondernemer in een land waar SAF-T is geïmplementeerd dit bestand samen met zijn aangifte moet indienen, kunnen bedrijven, accountants en belastingautoriteiten inspelen op het feit dat ze de gegevens middels dat bestand zullen uitwisselen met elkaar. Dit bevordert de efficiëntie van het uitwisselen van gegevens tussen de verschillende partijen. Dit werkt voor alle partijen uiteindelijk voordelig uit. Belastingautoriteiten kunnen door deze efficiënte wijze van gegevensuitwisseling controles makkelijker uitvoeren omdat zij de gegevens van alle ondernemers die SAF-T gebruiken op dezelfde manier ontvangen. De Belastingdienst hoeft dan minder tijd te besteden aan het opvragen van ontbrekende gegevens en zij kan zich specialiseren in het beoordelen van SAF-T data. Tevens kunnen belastingautoriteiten meer vertrouwen op de aangeleverde gegevens omdat zij meer bekend zullen zijn met de manier waarop de gegevens worden aangeleverd. Tegelijkertijd zien bedrijven hun compliance kosten op de lange termijn dalen, omdat zij zich minder bezig hoeven te houden met het verzamelen van gegevens. Ook accountantskantoren hebben hier baat bij; zij hoeven zich minder bezig te houden met het opvragen van de juiste gegevens.

Als SAF-T louter voordelen met zich mee zou brengen, zou uiteraard elk OESO-land het al hebben geïmplementeerd. Er kleven dus wel degelijk een aantal haken en ogen aan SAF-T. Om het SAF-T-bestand te kunnen genereren, moeten de boekhoudsystemen van bedrijven deze functie hebben. Het vereist van het bedrijfsleven dus dat zij eenmalig een investering doen om hun boekhoudsystemen hierop aan te passen. Uit ervaring blijkt dat die investering erg groot kan zijn.<sup>134</sup> Tevens moeten de systemen van de belastingautoriteiten en accountants zodanig worden aangepast zodat deze de benodigde gegevens uit het SAF-T-bestand kunnen destilleren.

#### **4.4.2 SAF-T als bestrijdingsmethode voor btw-carrouselfraude**

SAF-T draagt ten opzichte van het definitieve btw-systeem en Split-Payment op een geheel andere wijze bij aan het bestrijden van btw-carrouselfraude. Waar het definitieve btw-systeem en Split-

---

<sup>133</sup> M.M.W.D. Merx & N. Verbaan, 'The future of VAT in intra-EU trade = technology?!', EC Tax Review 2019/6.

<sup>134</sup> K. Bronzewska, 'Introduction for the Standard Audit File for Tax (SAF-T)', European Taxation 2016/12.

Payment btw-carrouselfraude bestrijden op een preventieve manier, draagt SAF-T er juist aan bij door de detectie van fraudeleuze praktijken te verbeteren. In hoeverre SAF-T hier echter aan bijdraagt, is niet duidelijk. Zoals voorheen werd beschreven, heeft Portugal haar VAT Gap met 3% zien dalen in het jaar na de implementatie van SAF-T. Daarbij kan worden afgevraagd of andere factoren een rol hebben gespeeld bij die verlaging, zoals een klein verschil doordat controles worden uitgevoerd middels steekproeven waarbij veelal een betrouwbaarheid van 95% wordt gehanteerd.<sup>135</sup> Tegelijkertijd kan ook worden afgevraagd in hoeverre de daling van de VAT Gap ziet op een daling in de VAT Gap veroorzaakt door btw-carrouselfraude. Feit is dat in de landen waar SAF-T is geïmplementeerd btw-carrouselfraude nog steeds een probleem is.

Dat btw-carrouselfraude na de implementatie van SAF-T in die landen nog een probleem vormt, is naar mijn mening niet geheel onverwacht. Hoewel ik van mening ben dat een verbetering van de detectiemethoden wel degelijk kan bijdragen aan het bestrijden van btw-carrouselfraude, gaat de voorkeur uit naar preventieve methoden. Btw-carrouselfraude vindt in sommige gevallen namelijk, zoals in hoofdstuk 3 is beschreven, binnen enkele minuten plaats voor enorme bedragen. Ongeacht of dit gedetecteerd wordt, zullen de ploffers in dergelijke gevallen niet meer traceerbaar zijn. Het SAF-T-bestand wordt in de regel tegelijk met de aangifte aangeleverd, waardoor dit veel te laat zal zijn.

Dit neemt niet weg dat ik een voorstander ben van de implementatie van SAF-T om de VAT Gap in het algemeen te verkleinen, los van de effectiviteit voor het bestrijden van btw-carrouselfraude. In lijn met wat Majdanska en Schoueri beschrijven, kan de toegang tot data voor belastingautoriteiten een rol spelen met het in toom houden van de VAT Gap.<sup>136</sup> Zoals ik eerder in deze paragraaf beschreef, zijn alle betrokkenen op de lange termijn gebaat bij de implementatie van SAF-T. Ik ben echter van mening dat het in de overige EU-landen niet geïmplementeerd moet worden zoals dat tot nu toe is gedaan. SAF-T wordt namelijk door landen individueel geïmplementeerd met gebruik van de richtlijn van de OESO. Er is momenteel geen richtlijn of verordening vanuit de EC zelf, waardoor EU-lidstaten geen verplichtingen in EU-verband hebben bij de implementatie van SAF-T. Hierdoor bestaan er momenteel al verschillen tussen de wijze waarop SAF-T is geïmplementeerd in de diverse landen. Zo bestaan er momenteel verschillen in de soorten informatie die moeten worden aangeleverd, verschillen in wie verplicht is om een SAF-T-bestand aan te leveren, verschillen in de

---

<sup>135</sup> Zie voor de Nederlandse wijze van de controle: Belastingdienst 2013, Controleaanpak Belastingdienst (CAB), p. 23.

<sup>136</sup> A. Majdanska & P. Schoueri, 'Tax Compliance in the Spotlight – The Challenges for Tax Administrations and Taxpayers', BIT 71/11.

drempels voor het verplicht gebruikmaken van SAF-T en verschillen in per welke periode het SAF-T-bestand aangeleverd moet worden.<sup>137</sup>

Mijns inziens zou SAF-T veel effectiever zijn in het bevorderen van het uitwisselen van informatie wanneer SAF-T middels een verordening wordt geïmplementeerd voor alle EU-landen na een voorstel van de EC. Op die manier kunnen ook de ontwikkelaars van boekhoudsystemen (zoals SAP) zich specialiseren in het toevoegen van een functie om een SAF-T-bestand te produceren binnen de systemen die zij ontwikkelen, waarbij dat SAF-T-bestand voor elk land hetzelfde is. Ten gevolge daarvan zullen die functies goedkoper worden om te implementeren binnen de systemen van bedrijven. Daarbij bevordert dit de gegevensuitwisseling tussen lidstaten, wat juist bij btw-carrrouselfraude een grote rol speelt. Immers vinden in het kader van btw-carrrouselfraude grensoverschrijdende transacties plaats.

## **4.5 Real Time Reporting**

### **4.5.1 Achtergrond en werking**

Real Time Reporting is de verzamelnaam voor alle systemen waarbij, in de context van de Btw, facturen door de aangifteperiode heen al digitaal verstrekt worden aan de belastingautoriteiten. Het systeem wat ik als voorbeeld hanteer om het overkoepelende begrip Real Time Reporting toe te lichten is het systeem wat momenteel in Spanje en in Italië wordt gebruikt. Het systeem dat in Spanje momenteel wordt gebruikt wordt aangeduid als 'Immediate Supply of Information System', oftewel ISS. Dit systeem is in Spanje per 1 juli 2017 in werking getreden.<sup>138</sup> Het systeem is slechts van toepassing op ondernemers die een omzet hebben van zes miljoen euro per jaar, ondernemers die een fiscale eenheid voor de btw vormen en ondernemers die maandelijks aangifte doen.

Wat het systeem precies inhoudt, is dat voornoemde ondernemers verplicht zijn om binnen vijf dagen na het ontvangen van een factuur die factuur digitaal te verstrekken aan de Spaanse belastingautoriteiten. Wanneer een ondernemer dit niet doet, wordt hem een boete opgelegd ter hoogte van 0.5% van het factuurbedrag met een minimum van driehonderd euro en een maximum van zesduizend euro. Indien de factuur wel wordt verstrekt, maar deze fouten of onvolledigheden bevat, wordt tevens een boete opgelegd van 1% van het factuurbedrag.

Het Spaanse systeem kan ter referentie worden gebruikt wanneer wordt gekeken naar het vormgeven van een Real Time Reporting-systeem om btw-(carrousel)fraude te bestrijden. Hierbij

---

<sup>137</sup> U. Boy & W. Veldhuizen, 'Ruimte voor SAF-T in de Nederlandse Controleaanpak Belastingdienst', BTW-bulletin 2017/15.

<sup>138</sup> Royal Decree 596/2016, 'For the modernization, improvement and promotion of the use of electronic means in the management of Value Added Tax, (Madrid) 2 December 2016.

kunnen een aantal aspecten van het systeem anders worden vormgegeven. Zo kan wat mij betreft in plaats van een drempelbedrag voor het bepalen van de verplichting om gebruik te maken van het systeem ook een drempelbedrag worden gehanteerd voor het factuurbedrag. Ook aspecten zoals de termijn waarbinnen een factuur moet worden verstrekt en de hoogte van de boetes kunnen worden aangepast.

In beginsel lijkt het alsof louter belastingautoriteiten baat hebben bij een dergelijk systeem. Hier ben ik het echter niet mee eens. Belastingautoriteiten zijn inderdaad gebaat bij een dergelijk systeem; zij beschikken over meer informatie en in plaats van dat deze informatie eventueel bij de aangifte wordt verstrekt, wordt het al verstrekt binnen vijf dagen nadat de ondernemer de informatie heeft. Dit biedt de belastingautoriteiten de mogelijkheid om al tijdens de aangifteperiode controles uit te voeren. Indien een fout of zelfs fraude wordt geconstateerd, kan al actie worden ondernomen alvorens een btw-aangifte wordt ingediend. Mijns inziens biedt dit ook voordelen voor ondernemers. Doordat de belastingautoriteiten over meer informatie beschikken, zullen boekonderzoeken in de regel minder inspanning vergen. Ondernemers kunnen er daarbij voor kiezen om de informatie die wordt verstrekt aan de belastingautoriteiten tevens te gebruiken voor interne doeleinden; de informatie is immers al digitaal beschikbaar.

#### **4.5.2 Real Time Reporting als bestrijdingsmethode voor btw-carrouselfraude**

Real Time Reporting draagt net als SAF-T bij aan het bestrijden van btw-carrouselfraude doordat de detectiemethoden worden bevorderd. Het grootste verschil tussen beiden technieken is dat de informatie bij Real Time Reporting alvorens de btw-aangifte is ingediend al beschikbaar is voor de belastingautoriteiten. Dit is mijns inziens van groot belang bij het bestrijden van btw-carrouselfraude; de belastingautoriteiten moeten erg snel kunnen reageren. Wellicht is in bepaalde situaties een reactie al mogelijk voordat een factuur is betaald, waardoor de btw nog niet in handen is van een eventuele Ploffer. Echter, in de meer geavanceerde btw-carrouselfraude ketens zal dit naar mijn mening niet realistisch zijn. Daardoor zal, net als bij SAF-T, de techniek op zichzelf er nooit voor zorgen dat het btw-carrouselfraudeprobleem volledig wordt opgelost. Dit is bewezen door het feit dat het systeem is geïmplementeerd in Spanje en daar btw-carrouselfraude nog steeds een probleem vormt.

Wat mij betreft is het grootste probleem wat komt kijken bij Real Time Reporting de last die op de ondernemer wordt gelegd. Het vereist veel inspanning voor een ondernemer om constant de facturen bij de belastingautoriteiten te krijgen binnen de, in het geval van Spanje, termijn van 5 dagen. Daarbij is hetzelfde van belang als op een soortgelijke wijze van belang was bij de CTP-status binnen het definitieve btw-systeem. De voorwaarden om verplicht te worden om het Real Time



Reporting-systeem toe te moeten passen zijn van groot belang voor de effectiviteit van het systeem, maar tegelijkertijd zijn de voorwaarden ook van groot belang om de administratieve last voor ondernemers te drukken. Wanneer relatief makkelijk aan de voorwaarden wordt voldaan, zal dit de effectiviteit van het systeem namelijk ten goede komen. Veel ondernemers zullen dan hun facturen digitaal moeten rapporteren, waardoor de belastingautoriteiten over erg veel informatie beschikken. Hierdoor wordt de totale administratieve last voor ondernemers tegelijkertijd groter; vooral wanneer relatief kleine ondernemers toch verplicht worden om het Real Time Reporting-systeem te hanteren, zal dat hen relatief veel middelen kosten. Indien relatief moeilijk aan de voorwaarden wordt voldaan om Real Time Reporting toe te moeten passen, zal dit ervoor zorgen dat in sommige ketens van btw-carrouselfraude Real Time Reporting op geen van de ondernemers van toepassing zal zijn. Dit komt de effectiviteit dus niet ten goede, terwijl dit tegelijkertijd ervoor zorgt dat relatief weinig ondernemers de administratieve last wordt opgelegd die bij dit systeem komt kijken.

Het is lastig te zeggen in hoeverre de toepassing van Real Time Reporting heeft bijgedragen aan een verlaging van de VAT Gap in Spanje, omdat de VAT Gap alvorens de invoering in Spanje al erg laag was. Waar de VAT Gap voor de invoering van Real Time Reporting 3% was (in 2016), is hij na de invoering in 2017 nog maar 2%.<sup>139</sup> Alhoewel dit een 33% reductie is, kan hieruit niet worden geconcludeerd dat de toepassing van een dergelijk systeem in elk land een 33% reductie met zich mee zal brengen. Andere factoren spelen namelijk ook een rol bij de hoogte van de VAT Gap. Daarbij zijn ook de administratieve lasten nog onbekend, zoals Merx en Verbaan<sup>140</sup> terecht stellen. Naar mijn mening is het daarom van belang om de lange termijn resultaten af te wachten, zodat op basis van lange termijn gegevens kan worden bepaald in hoeverre de voordelen opwegen tegen de nadelen. Daarbij is mijns inziens van grote invloed wat precies met de data wordt gedaan.

---

<sup>139</sup> EC, 'Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member states: 2019 Final Report', TAXUD/2015/CC/131.

<sup>140</sup> M.M.W.D. Merx & N. Verbaan, 'The future of VAT in intra-EU trade = technology?!', EC Tax Review 2019/6.

## 5. Blockchaintechnologie

### 5.1 Inleiding

In dit hoofdstuk zal blockchaintechnologie in het algemeen worden beschreven. Allereerst zal de oorsprong worden beschreven. Vervolgens zal de werking van blockchaintechnologie worden beschreven. Hierbij zal onder andere worden beschreven hoe deelname aan een blockchain mogelijk is. Daarna zal worden beschreven wat de twee bekendste verificatiemethoden zijn binnen blockchaintechnologie om nieuwe blokken toe te kunnen voegen, waarna de huidige ontwikkelingen worden beschreven aan de hand van een voorbeeld uit de praktijk. Tot slot zal worden onderzocht hoe blockchaintechnologie zich verhoudt tot de AVG.

### 5.2 Oorsprong

Blockchaintechnologie vindt zijn oorsprong in het jaar 2008. Voor die tijd was het vrijwel onmogelijk om een digitale transactie van valuta te doen zonder tussenkomst van een derde partij, zoals een bank. Dit betekende ook dat een transactie van valuta veelal gepaard ging met transactiekosten.<sup>141</sup> De introductie van blockchaintechnologie kwam simultaan met de introductie van Bitcoin, wat vandaag de dag bekend staat als de bekendste ‘cryptovaluta’. Cryptovaluta is de verzamelnaam voor alle valuta waar de blockchain als achterliggende technologie wordt gebruikt om de transacties te verwerken.

Waarom de introductie van blockchaintechnologie zo revolutionair was, is omdat met behulp van blockchaintechnologie valutatransacties kunnen plaatsvinden zonder tussenkomst van de eerdergenoemde derde partij – dit was met andere soortgelijke technologie voorheen niet mogelijk.<sup>142</sup> Het voordeel hiervan is dat de transactie niet meer gebaseerd is op het vertrouwen in een derde partij. Bij blockchain is het de technologie zelf die de transactie valideert. Hoe dit werkt, zal duidelijker worden aan de hand van de hierop volgende paragrafen.

Vlak na de introductie van blockchaintechnologie samen met Bitcoin zijn ook andere toepassingen opgekomen, echter veelal binnen het kader van cryptovaluta’s. Zo zijn onder andere ‘Ethereum’, ‘Ripple’ en ‘Litecoin’ geïntroduceerd als valuta die gebruik maken van blockchaintechnologie. Hoewel deze valuta allemaal gebruik maken van blockchaintechnologie om transacties te verwerken, zijn er wel degelijk kleine onderlinge verschillen, zoals de hoeveelheid valuta in de circulatie. De laatste jaren wordt overigens, buiten de toepassing binnen de valutamarkt, onderzocht wat voor andere

---

<sup>141</sup> J. Yli-Huumo, D. Ko, S. Choi, S. Park & K. Smolander, PloS one 2016/11.10

<sup>142</sup> S. Saberi, M. Kouhizadeh, J. Sarkis & L. Shen, International Journal of Production Research 2019/57-7.

toepassingen blockchaintechnologie kan hebben. Enkele voorbeelden hiervan zullen in het vervolg van dit hoofdstuk beschreven worden.

## **5.3 Werking van blockchaintechnologie**

### **5.3.1 Algemene werking**

Zoals hiervoor beschreven is, heeft blockchaintechnologie meerdere mogelijke toepassingen. Het is namelijk een manier om informatie te verwerken, zoals bij cryptovaluta de transacties worden verwerkt door blockchaintechnologie. Op het moment dat een verzoek wordt gedaan tot het toevoegen van informatie aan de blockchain, bijvoorbeeld een transactie, wordt dit in de vorm van een 'blok' toegevoegd aan de reeks van blokken. Voordat dat blok kan worden toegevoegd aan de reeks van blokken, ook wel de blockchain genoemd, wordt de geldigheid van de informatie binnen het blok door alle apparaten gevalideerd. Met apparaten worden in deze context apparaten bedoeld die in verbinding staan met de blockchain middels een internetconnectie, en die tevens in het bezit zijn van een bijgewerkte versie van het grootboek van de blockchain. Pas wanneer het overgrote deel van de apparaten de geldigheid van de informatie geverifieerd hebben, wordt het blok toegevoegd aan de blockchain.<sup>143</sup>

De geldigheid van de informatie kan pas geverifieerd worden door de apparaten als de informatie voldoet aan bepaalde criteria, die van tevoren gesteld zijn door de makers van de blockchain waarin het desbetreffende blok zich wil aansluiten. Dit toegevoegde blok kan vervolgens op geen enkele wijze worden verwijderd uit de blockchain. Dit betekent dat door elke blok de blockchain permanent groter is. De exacte manier wijze waarop de validatie plaatsvindt, is afhankelijk van het verificatiesysteem dat toegepast wordt binnen de blockchain waarin het blok zich wil aansluiten; een nadere toelichting op de bekendste verificatiesystemen is te vinden in het vervolg van dit hoofdstuk.

### **5.3.2 Deelname**

Om deel te kunnen nemen aan een blockchain moet je in het bezit zijn van een 'wallet', een internetconnectie en software. De wallet bestaat uit een publieke en private sleutel. De publieke sleutel is jouw publieke adres op de blockchain. Wanneer iemand, om een transactie van Bitcoin als voorbeeld te nemen, een transactie beoogt te doen met een ander, heeft hij de publieke sleutel van de ander nodig. De ander kan vervolgens de transactie bevestigen door middel van zijn private sleutel – deze geldt als een digitale handtekening om de transactie te verifiëren, en kan derhalve gezien worden als een beveiligingssleutel.<sup>144</sup>

---

<sup>143</sup> M. Crosby, P. Pattanayak, S. Verma & V. Kalyanaraman, Applied Innovation 2016/2.6-10.

<sup>144</sup> M.M.W.D. Merx, EC Tax Review 2019/2.

De werking kan vergeleken worden met het huidige systeem om reguliere banktransacties te verrichten; het IBAN-nummer van een persoon kan gezien worden als zijn publieke sleutel, aangezien deze benodigd is om een transactie te verrichten met een ander. Elk persoon met een IBAN-nummer is echter uitsluitend zelf in het bezit van zijn codes om de daadwerkelijke transactie te verifiëren – deze codes kunnen gezien worden als de private sleutel.

Er zijn echter cruciale verschillen aanwezig tussen het walletsysteem binnen blockchaintechnologie en het systeem voor reguliere banktransacties. Wanneer iemand in het bezit is van een IBAN-code van een ander, kan hij geen inzicht krijgen in de transactiehistorie van diegene. In een publieke blockchain is dit wel het geval; wanneer iemand de publieke sleutel van een ander weet, kan hij de gehele transactiehistorie die correspondeert met die publieke sleutel zien.

### **5.3.3 Soorten blockchains**

Hiervoor werd gesproken over een publieke blockchain. Er bestaan echter twee soorten blockchains: private en publieke blockchains. Een publieke blockchain is een blockchain waarbij de gegevens beschikbaar zijn voor iedereen. Deze wordt onder andere toegepast bij cryptovaluta zoals de Bitcoin. Bij een private blockchain zijn de gegevens slechts beperkt of helemaal niet beschikbaar voor alle gebruikers van de blockchain. Veelal zal slechts een beperkte hoeveelheid gebruikers toegang hebben tot alle gegevens.

Private blockchains worden in de praktijk veelal toegepast in de vorm van een semi-private blockchain. Een voorbeeld hiervan is een universiteit die gebruik maakt van blockchain voor het verwerken van de behaalde diploma's door studenten, met als doel om diplomafraude te voorkomen.<sup>145</sup> Hierbij heeft de universiteit als enige partij beschikking tot de private sleutels om de verificatie van nieuwe blokken mogelijk te maken. Externen hebben slechts gedeeltelijk toegang tot de gegevens.

Het grootste nadeel van een private blockchain is dat het in zijn geheel tegen het fundamentele principe van blockchain in gaat. Bij een private blockchain moet namelijk iemand aangewezen worden om de nieuwe blokken te verifiëren omdat een willekeurige derde dit niet meer kan doen, in tegenstelling tot een publieke blockchain. Dit komt omdat voor de verificatie van een nieuwe blok, zoals duidelijk zal worden in de twee paragrafen die hierna volgen, toegang mogelijk moet zijn tot de

---

<sup>145</sup> G. Chen, B. Xu, M. Lu & N. Chen, Smart learning environments 2018/5-1.

historische informatie van de blockchain. Bij een private blockchain heeft slechts een aangewezen aantal apparaten hiertoe toegang tot, waardoor de blockchain afhankelijk wordt van die apparaten.

#### **5.3.4 Proof of Work**

In paragraaf 2.3.1. is beschreven dat verschillende soorten verificatiesystemen bestaan voor de verwerking van informatie in een blockchain. In deze paragraaf wordt 'Proof of Work' beschreven, waarna in de volgende paragraaf 'Proof of Stake' wordt beschreven. Proof of Work is het bekendste verificatiesysteem binnen blockchaintechnologie, vooral omdat het bij Bitcointransacties wordt toegepast. Wanneer informatie wordt toegevoegd binnen een blockchain met het Proof of Work systeem, en er dus een blok toegevoegd moet worden aan de blockchain, wordt deze transactie ter validatie doorgegeven aan alle apparaten van die blockchain. Deze apparaten gaan vervolgens aan de hand van alle historische informatie binnen het grootboek van de blockchain na of deze transactie valide is door een ingewikkelde puzzel op te lossen; deze puzzel wordt de Proof of Work genoemd.<sup>146</sup>

Wanneer een apparaat de Proof of Work heeft opgelost, geeft hij dit vervolgens door aan alle andere apparaten. Deze apparaten controleren vervolgens de Proof of Work, en wanneer het grote deel van de apparaten de Proof of Work heeft goedgekeurd wordt het blok toegevoegd aan de reeks. Het apparaat die de Proof of Work als eerste heeft opgelost, krijgt een beloning. In het geval van bitcoin krijgt het apparaat dus een kleine hoeveelheid Bitcoin als beloning. Het oplossen van Proof of Works om een beloning te verkrijgen wordt 'minen' genoemd.

Cruciaal voor de veiligheid van de blockchain is dat de apparaten slechts één stem kunnen uitbrengen per computersysteem. Het kan namelijk zo zijn dat er meerdere versies van dezelfde blockchain tegelijk worden uitgebreid. De langste chain wordt in dat geval gezien als de goede versie. Wanneer de eerlijke apparaten het grotere deel van de computerkracht vertegenwoordigen, zal de goede versie van de blockchain ook het snelste groeien. In theorie zou het mogelijk kunnen zijn dat een persoon de blockchain aanvalt om zo oude blokken te veranderen of foutieve blokken toe te voegen. Dit kan wel binnen bepaalde private blockchains omdat het daar kan voorkomen dat één partij alle private sleutels in het bezit heeft die gemachtigd zijn om de Proof of Work uit te voeren. In de praktijk is dit bij een publieke blockchain echter vrijwel onmogelijk omdat dit zou betekenen dat hij in het bezit is van het grootste deel van de computerkracht. In het geval dat een stem uitgebracht kan worden per IP-adres zou deze kans groter zijn, aangezien het makkelijker is om een extreem goed computersysteem op te zetten dat gekoppeld is aan een grote hoeveelheid IP-adressen.

---

<sup>146</sup> S. Nakamoto (2008).

### 5.3.5 Proof of Stake

Proof of Stake is een validatiesysteem binnen blockchaintechnologie dat vooral de laatste jaren steeds vaker wordt gebruikt in aanvulling op het Proof of Work systeem. Het is geïntroduceerd om een van de grote nadelen van een blockchain die louter gebruik maakt van het Proof of Work systeem - de afhankelijkheid van energieconsumptie – gedeeltelijk te verhelpen. Logischerwijs kost het verifiëren van een nieuwe blok met het Proof of Work systeem namelijk veel energie en dus ook geld, omdat veel computerkracht vereist is. Proof of Work kost zelfs zoveel energie dat het een van de zwakke punten is van Bitcoin, omdat binnen de Bitcoin blockchain volledig wordt vertrouwd op Proof of Work voor de verificatie van nieuwe blokken. Eén transactie van Bitcoin kost tussen de 300 kWh en 900 kWh aan elektriciteit.<sup>147</sup> Mijns inziens is dit een heel hoog verbruik voor een enkele transactie, vooral in vergelijking met het verbruik van een gemiddeld huishouden in Nederland, wat 2,790 kWh was in 2018.<sup>148</sup>

Met het Proof of Stake-systeem wordt beoogd om een nieuwe blok te verifiëren zonder volledig afhankelijk te zijn van de Proof of Work. Op die manier wordt beoogd een minder energie-intensieve wijze te hanteren voor het toevoegen van nieuwe blokken aan een blockchain. PPCoin is een voorbeeld van een cryptovaluta waar dit wordt toegepast.<sup>149</sup> Wanneer een transactie van PPCoin plaatsvindt, wordt een tijdstip gekoppeld aan deze transactie. Wanneer de private sleutel het bezit vervolgens aanhoudt voor een bepaalde tijd, bouwt hij afhankelijk van de hoeveelheid PPCoin en de tijdsduur zogeheten 'coin-days' op. Wanneer een transactie van PPCoin plaatsvindt, worden deze coin-days vervolgens verbruikt. De coin-days fungeren als een kredietwaardigheidssysteem ter validatie van nieuwe blokken. Hoe meer coin-days, hoe minder Proof of Work benodigd is om de transactie te verifiëren.

Bij Proof of Work is de langste chain de chain, waarin het meeste Proof of Work is voldaan. Hierdoor is, zoals in de vorige paragraaf beschreven is, een grote hoeveelheid computerkracht benodigd om de blockchain aan te vallen. Bij Proof of Stake is de chain waarin de grootste hoeveelheid tegoed (zoals bij PPCoin de coin-days) is verbruikt de chain waarin vervolgens verder gewerkt zal worden. Dit maakt het ten opzichte van een blockchain met louter het Proof of Work systeem makkelijker om de blockchain aan te vallen; nu is in mindere mate een grote hoeveelheid computerkracht nodig in ruil voor een bepaalde hoeveelheid tegoed. Dit zal in de praktijk veelal makkelijker te bereiken zijn.

---

<sup>147</sup> A. de Vries, 'Bitcoin's Growing Energy Problem', Joule 2 801-809.

<sup>148</sup> CBS Statline. (2020, 14 januari) Energieverbruik particuliere woningen; woningtype en regio's. Geraadpleegd van <https://opendata.cbs.nl/statline/#/CBS/nl/dataset/81528NED/table?fromstatweb>.

<sup>149</sup> S. King en S. Nadal (2012).

### 5.3.6 Smart Contracts

'Smart Contracts' zijn computerprogramma's die opgeslagen worden in een blockchain. De computerprogramma's zijn zodanig ingericht dat hetgeen wat overeengekomen is in de Smart Contract wordt uitgevoerd zodra aan de opgenomen condities is voldaan, zoals de conditie dat de goederen de grens over moeten gaan, wat bijvoorbeeld gekoppeld kan worden aan de track & tracecode. Omdat het onderliggende computerprogramma is opgenomen in de blockchain, kunnen de voorwaarden van de overeenkomst niet worden gewijzigd of verwijderd.<sup>150</sup>

De onherroepelijkheid en onveranderlijkheid van Smart Contracts kunnen tot juridische problemen leiden. Zo stelt Schuringa dat het faillissement van een bedrijf die partij is bij een Smart Contract de nodige juridische vragen kan oproepen.<sup>151</sup> Op het moment dat een bedrijf failliet wordt verklaard, treedt het faillissement namelijk met terugwerkende kracht op vanaf 0:00. Vervolgens worden de banken waar het bedrijf rekeninghouder is op de hoogte gesteld, zodat rekeningen geblokkeerd worden. Echter, wanneer een Smart Contract vervolgens in werking treedt, vereist deze dat een transactie plaatsvindt. Dit kan tot fouten in het contract leiden. Tjong Tjin Tai beargumenteert in zijn bijdrage derhalve dat het slim kan zijn om een exit-optie in het Smart Contract op te nemen om dergelijke situaties te voorkomen.<sup>152</sup>

## 5.4 Huidige ontwikkelingen

### 5.4.1 Praktijkvoorbeeld

Zoals in de inleiding van dit hoofdstuk eerder naar voren kwam, ligt de potentie van blockchain niet louter in de valutamarkt. Blockchaintechnologie wordt namelijk tegenwoordig steeds vaker gebruikt voor toepassingen buiten de valutamarkt. Veelal betreft dit toepassingen om informatie te verwerken en te bewaren. Om aan te geven hoe ver de ontwikkeling van blockchaintechnologie momenteel is, wordt in het vervolg van deze paragraaf toegelicht hoe blockchaintechnologie als technologie wordt gebruikt om een database met klinische rapporten te onderhouden.

Uit onderzoek<sup>153</sup> blijkt namelijk dat blockchaintechnologie bijzonder geschikt is om gegevens te verwerken, zoals bij de in dat onderzoek beschreven database van klinische rapporten. Bij het opslaan van klinische rapporten moest namelijk in het verleden gebruik gemaakt worden van een server die beheerd werd door een derde partij, zodat de gegevens beschikbaar gemaakt konden

---

<sup>150</sup> M. Crosby, P. Pattanayak, S. Verma & V. Kalyanaraman, *Applied Innovation* 2016/2.6-10.

<sup>151</sup> H. Schuringa, 'Enkele civielrechtelijke aspecten van blockchain', *Computerrecht* 2017/254.

<sup>152</sup> E. Tjong Tjin Tai, 'Smart contracts en het recht', *Nederlands Juristenblad* 2017/146.

<sup>153</sup> E. Venner, M. Murugan, W. Hale, J. Jones, S. Lu, V. Yi & R.A. Gibbs, *Journal of the American Medical Informatics Association* 2019.

worden voor de gebruikers. Hierdoor werden zowel de eigenaren van de gegevens als de gebruikers afhankelijk gesteld van de serverbeheerder. Wanneer de server niet naar behoren werkte, schaadde dit de toegankelijkheid van de gegevens. Ook was privacy een probleem; een dergelijke server is namelijk kwetsbaar voor datalekken en de derde partij bezit ook de gegevens – deze partij is niet altijd even betrouwbaar.

Blockchaintechnologie werd derhalve gebruikt om bij te dragen aan het verhelpen van voorgenoemde problematiek. Dit werd gedaan in een semi-private blockchain. Er is gedeeltelijk sprake van een private blockchain in het onderzoek omdat de verificatie van nieuwe blokken niet door iedereen gedaan kon worden, dit werd namelijk gedaan door aangewezen partijen. Deze aangewezen partijen ontvangen hiervoor een private sleutel, zodat gewaarborgd wordt dat slechts zij de verificatie kunnen verrichten. Er is echter ook gedeeltelijk sprake van een publieke blockchain, omdat de gegevens in het grootboek gedeeltelijk openbaar beschikbaar is. Kort samengevat worden alle gegevens van de klinische onderzoeken opgeslagen in het grootboek van de blockchain, waarna de gegevens verifieerd worden door een aangewezen partij.

Vervolgens kunnen instituten zoals ziekenhuizen aan de hand van de gegevens in de blockchain een rapport maken voor de cliënt van het DNA-onderzoek. De cliënt kan vervolgens met zijn mobiele telefoon het rapport scannen om de authenticiteit te controleren aan de hand van de gegevens uit het grootboek van de blockchain. Het grootboek waaraan dit getoetst wordt binnen de app wordt periodiek bijgewerkt. Bij het bijwerken komt aan het licht of de oude blokken binnen het nieuwe grootboek zijn veranderd ten opzichte van het oude grootboek; dit maakt de blockchain in zijn geheel veiliger. Er kan op die manier namelijk geen aanpassingen worden gedaan aan historische blokken, zonder dat de betrokken partijen hiervan op te hoogte zijn.

#### **5.4.2 Ontwikkelingen op nationaal niveau**

In de vorige paragraaf is aan de hand van een voorbeeld uit de internationale praktijk toegelicht waar blockchain momenteel onder andere voor gebruikt wordt. In Nederland is een aantal bedrijven momenteel volop aan het werk om de verdere toepassingen van blockchaintechnologie te onderzoeken. Een van de initiatieven op nationaal niveau is de 'Dutch Blockchain Coalition'; een coalitie van een aantal bedrijven en overheidsinstanties met als missie om gezamenlijk de betrouwbaarheid, robuustheid en de mate van maatschappelijke acceptatie van blockchaintechnologie te bevorderen, zo blijkt uit hun website. Voor dit onderzoek is vooral het



bedrijf Summittto relevant. Dit is een Nederlandse startup die zich specifiek focust op het tegengaan van btw-fraude middels het gebruik van diverse technieken, waaronder blockchaintechnologie.<sup>154</sup>

## 5.5 Blockchaintechnologie in het licht van de AVG

### 5.5.1 Relevantie

Zoals uit de voorgaande paragrafen blijkt, wordt blockchaintechnologie buiten de valutamarkt ook toegepast om informatie te verwerken en op te slaan. Om die reden is het belangrijk om privacywetgeving in acht te nemen wanneer beoogd wordt om blockchaintechnologie te gebruiken voor het verwerken van gegevens. ‘Gegevens’ is hierbij een breed begrip – in het kader van privacywetgeving is het belangrijk of het ‘persoonsgegevens’ betreffen. Het doel van de AVG is namelijk om natuurlijke personen te beschermen in verband met de verwerking van persoonsgegevens, en om regels te stellen betreffende het vrije verkeer van persoonsgegevens.<sup>155</sup> Wanneer binnen een blockchain geen persoonsgegevens worden verwerkt, zal de AVG niet van toepassing zijn.

### 5.5.2 Persoonsgegevens

In art. 4 van de AVG wordt een definitie gegeven van het begrip ‘persoonsgegevens’. De definitie luidt als volgt:

*“persoonsgegevens”: alle informatie over een geïdentificeerde of identificeerbare natuurlijke persoon (‘de betrokkene’); als identificeerbaar wordt beschouwd een natuurlijke persoon die direct of indirect kan worden geïdentificeerd, met name aan de hand van een identifier zoals een naam, een identificatienummer, locatiegegevens, een online identifier of van een of meer elementen die kenmerkend zijn voor de fysieke, fysiologische, genetische, psychische, economische, culturele of sociale identiteit van die natuurlijke persoon;”*

De AVG is van toepassing wanneer, kort gezegd, sprake is van verwerking van persoonsgegevens. Dit moet mijns inziens casuïstisch per blockchain worden bepaald. Echter, wanneer bij een bepaalde blockchain wordt geconcludeerd dat persoonsgegevens worden verwerkt, heeft dit beperkende implicaties voor die blockchain. In sommige gevallen kan het er namelijk voor zorgen dat toestemming vereist is van de betrokkene.<sup>156</sup> Dit kan voor toepassingen van blockchain, zoals in de casus van Bitcoin, onmogelijk te realiseren zijn vanwege de hoeveelheid gebruikers van de

---

<sup>154</sup> Berentsen, Financieel Dagblad 22 oktober 2017.

<sup>155</sup> Art. 1 lid 1 AVG

<sup>156</sup> Art. 6 lid 1 onderdeel a AVG.

blockchain. Dit zal leiden tot non-compliance. Naar mijn mening is bij blockchaintoepassingen binnen het kader van de btw altijd sprake van persoonsgegevens door de soort gegevens die daarbinnen worden opgeslagen.

Ook zorgt de eigenschap die inherent is aan een publieke blockchain, namelijk de eigenschap dat gegevens voor onbepaalde tijd in een blockchain opgeslagen blijft en praktisch niet verwijderd kan worden uit die blockchain, eventueel voor non-compliance met de AVG. Wanneer op bepaalde persoonsgegevens namelijk een bezwaartermijn van toepassing is, is het strijdig met de AVG om deze persoonsgegevens langer op te slaan dan de bezwaartermijn, wat niet mogelijk is met het gebruik van blockchaintechnologie. Mijns inziens moet een blockchain met persoonsgegevens daarom altijd een (semi-)private blockchain zijn, omdat hierbinnen gegevens wel afgeschermd en verwijderd kunnen worden. Wanneer blockchaintechnologie gebruikt wordt om btw-carrouselfraude te bestrijden, zal in de regel sprake zijn van het verwerken van persoonsgegevens. Om strijdigheid met de AVG te voorkomen moet naar mijn mening altijd gebruik worden gemaakt van een (semi-)private blockchain om btw-carrouselfraude te bestrijden. In de volgende paragraaf zullen derhalve alleen blockchaintoepassingen worden besproken die gebruik maken van een (semi-)private blockchain, zodat strijdigheid wordt voorkomen.

## **5.6 Blockchaintechnologie als bestrijdingsmethode voor btw-carrouselfraude**

### **5.6.1 Inleiding**

In hoofdstuk 4 zijn een aantal technieken besproken die mogelijk kunnen bijdragen aan het bestrijden van btw-carrouselfraude. Tevens is in dit hoofdstuk blockchaintechnologie beschreven. In deze paragraaf zal worden beschreven hoe blockchaintechnologie net als de in hoofdstuk 4 beschreven technieken mogelijk kan dragen aan het bestrijden van btw-carrouselfraude. Blockchaintechnologie kan hier naar mijn mening op drie manieren aan bijdragen. Ik zal in deze paragraaf die drie manieren beschrijven, waarbij ik een kritische vergelijking maak tussen de verschillende methoden maar ook tussen de methoden en de in hoofdstuk 4 beschreven technieken.

### **5.6.2 Blockchaintechnologie samen met het Real Time Reporting-systeem**

De eerste manier hoe blockchaintechnologie kan bijdragen aan het bestrijden van btw-carrouselfraude is door middel van het gebruiken van het Real Time Reporting-systeem. Dit idee ontleent zich enerzijds aan Ainsworth en Alwohaibi<sup>157</sup> en anderzijds aan Gruson.<sup>158</sup> Om het te laten werken is allereerst vereist om papieren facturen te vervangen met digitale facturen. Bij

---

<sup>157</sup> R.T. Ainsworth & M. Alwohaibi, 'Blockchain, Bitcoin, and VAT in the GCC: The Missing Trader example', Law & Economics Working Paper 17-05.

<sup>158</sup> J. Gruson, 'Btw in een Brave New Blockchain World – een introductie', BTW-bulletin 2017/17.

binnenlandse verkopen zal een digitaal factuur worden opgeslagen binnen een daarvoor opgerichte private blockchain. Hiervoor wordt een blok gevormd binnen de blockchain. Wanneer de goederen daarna grensoverschrijdend worden verkocht, zal de verkoper een pro forma digitale factuur genereren en ondertekenen. Deze pro forma factuur zal soortgelijke gegevens bevatten als een factuur conform de huidige factuurvereisten zoals we die momenteel kennen bij EU-lidstaten. Dit factuur wordt allereerst naar de belastingautoriteiten verstuurd van het land waar de goederen vandaan komen.

Die belastingautoriteit zal de factuur automatisch controleren op onvolledigheden en binnen een aantal seconde, indien van toepassing, een goedgekeurd digitaal factuur terugsturen. De goedkeuring geschiedt middels een elektronische handtekening van de belastingautoriteiten, welke tevens het kenmerk vormt voor de factuur binnen de blockchain. Een digitale kopie van de factuur wordt daarbij verzonden naar de belastingautoriteiten van het land waar de goederen zullen arriveren.

De verkoper verstuurt de factuur vervolgens naar de afnemer tezamen met het kenmerk. Deze afnemer zal de factuur versturen naar de belastingautoriteit waar de goederen aan zullen komen. Deze belastingautoriteit herhaalt het proces wat de belastingautoriteit van het land van vertrek heeft gedaan, zodat hij een tweede kenmerk genereert voor blockchainte doeleinden. Hierbij wordt het blok toegevoegd aan de reeks van blokken welke corresponderen met het goed, van beginproduct tot heden. Het blok wordt echter pas toegevoegd indien de verificatie binnen de blockchain heeft plaatsgevonden. Deze verificatie geschiedt door middel van een Proof of Work welke zal worden uitgevoerd door apparaten van de betrokken belastingautoriteiten.

De criteria waarop de Proof of Work plaatsvindt is cruciaal voor de werking van het systeem. Het is vergelijkbaar met Real Time Reporting in die zin; wanneer de data niet optimaal wordt gebruikt, zal dit systeem onvoldoende bijdragen aan het bestrijden van btw-carrouselfraude. Ainsworth en Alwohaibi hebben voorbeelden gegeven van criteria welke als basis kunnen dienen voor de Proof of Work. Ik zal hieronder een aantal criteria behandelen waarvan ik van mening ben dat deze bijdragen aan het bestrijden van btw-carrouselfraude:

- De prijzen waarvoor de goederen worden verkocht: kenmerkend aan btw-carrouselfraude is dat goederen voor een prijs lager dan de marktprijs worden verkocht. De Ploffer zal het namelijk aantrekkelijk proberen te maken voor de andere ondernemers in de keten. Hij kan zich dit veroorloven omdat hij geen btw voldoet ter zake van de ICV.

- Het type goederen: hiervoor verwijst ik terug naar hoofdstuk 3. Bij fraudeleuze praktijken zal gekozen worden voor goederen die relatief makkelijk te transporteren zijn en van hoge waarde zijn, zoals elektronica.
- De betrokken ondernemers: het systeem kan nagaan of de ondernemers nieuwe ondernemers zijn, wat hun reguliere activiteiten zijn en of ze eerder betrokken zijn geweest bij verdachte transacties. Wanneer het een nieuwe ondernemer is die deze goederen al eens eerder in handen heeft gehad, zal het systeem makkelijk kunnen signaleren dat het een fraudeur betreft.
- Het aantal goederen: is het aantal goederen wat wordt verhandeld passend voor de betrokken partijen en branche? Indien dit niet het geval is, is de kans groter dat het fraudeleuze transacties betreft. Bij btw-carrouselfraude zullen de betrokken ondernemers namelijk proberen om zoveel mogelijk goederen in één keer te verhandelen om een zo hoog mogelijk btw-bedrag te genereren.

Bovenstaand zijn louter voorbeelden van criteria die bij kunnen dragen aan het detecteren van btw-carrouselfraude; de EU-lidstaten zullen in dat kader moeten beslissen welke criteria zij wenselijk achten om op te nemen in de Proof of Work en in hoeverre deze criteria bijdragen aan de Proof of Work. Een nieuw blok wordt geweigerd wanneer een bepaald risiconiveau wordt bereikt, waardoor de belastingautoriteiten hier kennis van nemen. Mijns inziens kwalificeert dit voorstel als een detectiemethode. De mogelijkheid om btw-carrouselfraude te plegen is namelijk niet (gedeeltelijk) weggenomen, maar het is voor belastingautoriteiten veel makkelijker om btw-carrouselfraude te detecteren terwijl het nog aan de gang is. Op deze manier kunnen veel Ploffers wel tijds worden gedetecteerd, in tegenstelling tot de huidige detectiemethoden zoals die zijn beschreven in hoofdstuk 3.

De kosten van dit systeem zullen vooral liggen in het ontwerp van het systeem, de energiekosten, de apparatuur en de administratiekosten voor ondernemers. Evenals bij Real Time Reporting zullen ondernemers namelijk binnen een bepaalde periode de belastingautoriteiten moeten voorzien van een digitaal factuur. Vanuit het milieu bezien is dit zeker een voordeel; papieren facturen zullen een stuk minder gebruikelijk worden. Het grootste voordeel wat bij dit systeem komt kijken is mijns inziens dat het buiten de detectie van btw-carrouselfraude ook kan bijdragen aan de detectie van andere typen fraude. De eenmalige investering die nodig is, kan gerechtvaardigd zijn gezien de doeltreffendheid van het systeem. Ik ben erg benieuwd naar de pilot van Summitto welke eerder is genoemd in dit hoofdstuk, omdat uit die pilot duidelijk kan worden welke kosten precies gepaard gaan met dit systeem. Dit systeem steunt namelijk op Proof of Work, waarvan eerder in de scriptie is gezegd dat dit veel energiekosten met zich meebrengt. Al met al heeft dit systeem naar mijn mening

potentie, waarbij de uitkomst van die pilot zeer relevant is om het kostenplaatje in kaart te kunnen brengen. In de literatuur zijn de geluiden hierover echter niet veelbelovend, zoals onder andere Bal<sup>159</sup> stelt in haar artikel.

### **5.6.3 Blockchaintechnologie samen met de VATCoin**

Een andere manier om blockchaintechnologie te gebruiken om btw-carrousel fraude tegen te gaan, is door het gebruik van een nieuwe cryptovaluta genaamd 'VATCoin'. Dit idee komt onder andere voor in het voorstel van Ainsworth, Alwohaibi en Cheetham.<sup>160</sup> In hun voorstel pleiten zij voor de introductie van voorgenoemde VATCoin in additie van het voorstel van deelparagraaf 5.6.2. Ik zal echter het VATCoin-voorstel losstaand behandelen, omdat ik van mening ben dat het VATCoin-voorstel op zichzelf al een omvangrijk voorstel is.

Deze nieuwe cryptovaluta, oftewel VATCoin, zal binnen dat voorstel dienen als nieuw betaalmiddel om btw-gelden over te maken. Transacties van VATCoin zullen in chronologische volgorde worden verwerkt in een eigen blockchain die wordt beheerd door de belastingautoriteiten. In tegenstelling tot meeste reguliere cryptovaluta maakt VATCoin gebruik van een semi-private blockchain.

Ondernemers hebben namelijk beperkt toegang tot de informatie in de private blockchain zodat zij slechts de transactiehistorie kunnen inzien van de door hun gehouden VATCoin en niet die van een ander. Dit laatste is nog een cruciaal verschil met een reguliere blockchain voor cryptovaluta, waar iedereen die in het bezit is van een publieke sleutel de hele historie kan inzien.

Een VATCoin-eenheid is op zichzelf waardeloos; hij kan slechts bij de overheid worden ingewisseld voor echte valuta; in het Europese geval kan VATCoin worden ingewisseld voor de munteenheid van de lidstaat van registratie van de ondernemer. De waarde is daarmee gebonden aan de koers van die munteenheden. Om btw-betalingen te kunnen verrichten, kunnen ondernemers VATCoin-eenheden kopen bij de belastingautoriteiten. Deze VATCoin-eenheden zullen dan worden opgeslagen in de persoonlijke wallet van de ondernemers. Zij hebben hiervoor, net als bij Bitcoin, een publieke en private sleutel.

Elke transactie van VATCoin geschiedt middels een Smart Contract die gekoppeld is aan de btw-factuur. Dit vereist derhalve dat de gegevens van btw-facturen, evenals bij het voorstel van deelparagraaf 5.6.2, zullen moeten worden toegevoegd aan de blockchain om het te laten werken. Het is daarom naar mijn mening meer dan logisch dat Ainsworth, Alwohaibi en Cheetham pleiten

---

<sup>159</sup> A. Bal, 'Between Hype and Disillusionment: Will a VAT blockchain ever be possible in the EU?', Tax Notes International, February 24, 2020, p. 893-902.

<sup>160</sup> R.T. Ainsworth, M. Alwohaibi & M. Cheetham, 'VATCOIN: The GCC's cryptotaxcurrency', Law and Economics Research Paper 17-04.

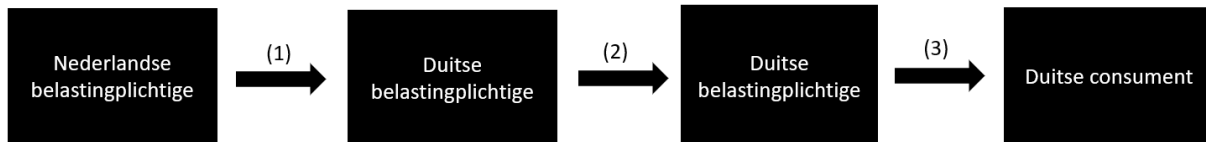
voor een combinatie van VATCoin en het voorstel van deelparagraaf 5.6.2. De extra inspanning die vereist is om een data-analyse uit te voeren op gegevens die al in de blockchain zijn verwerkt zijn relatief klein. Daarbij zal al een risicoanalyse moeten worden uitgevoerd ter verificatie van de VATCoin-transacties als onderdeel van de Proof of Work binnen de blockchain.

Vanwege het feit dat facturen op real-time basis worden toegevoegd aan de blockchain, kan btw-teruggaaf plaatsvinden na een vooraf ingestelde wachttijd nadat iemand in een teruggaafpositie verkeerd. Het saldo uit zijn wallet zal dan door een Smart Contract automatisch worden omgezet naar een bedrag dat hij gestort krijgt op zijn rekening.

Het opmerkelijke aan dit voorstel is dat elke ondernemer blockchaintechnologie zal moeten gaan gebruiken om het te laten werken. Dit is één van de weinige voorstellen die in zijn geheel niet kan werken zonder dat iedere ondernemer hieraan deelneemt. Je kunt namelijk geen andere ondernemer betalen met VATCoin voor het btw-bedrag van een factuur wanneer hij geen wallet heeft om het te ontvangen. Daarbij worden onder het voorstel van Ainsworth, Alwohaibi en Cheetham ondernemers gestimuleerd om deel te nemen aan het verificatieproces waarbij zij betrokken zijn. Ondernemers hebben namelijk baat bij een snel verificatieproces omdat dit een eventuele teruggaaf versneld. Dit verificatieproces geschiedt dan in samenwerking met de apparaten die de belastingautoriteiten inzetten bij het verificatieproces.

De manier waarop de implementatie van VATCoin bijdraagt aan het tegengaan van btw-carrouselfraude is op een soortgelijke wijze als Split-Payment. Je voorkomt als overheid dat ondernemers een surplus aan btw-gelden in handen krijgen. Hierdoor ontnemen je ondernemers de mogelijkheid om op enig moment te vluchten met btw-gelden. Een EU-wijde implementatie van VATCoin zal ervoor zorgen dat btw-carrouselfraude in zijn geheel niet meer mogelijk is. Het VATCoin-voorstel is echter een specifiek voorstel voor het btw-systeem van de Golfstaten. Mijns inziens is het derhalve relevant om te kijken hoe het voorstel praktisch uitwerkt voor het btw-systeem zoals wij dat kennen. Ik neem hiervoor een voorbeeld van een keten aan transacties:

1. Een levering van een Nederlandse ondernemer aan een Duitse ondernemer
2. Een levering van die Duitse ondernemer aan een andere Duitse ondernemer
3. Een levering van die Duitse ondernemer aan een Duitse niet-ondernemer



*Figuur 2: Een voorbeeld van een transactieketen waarbij de pijlen de goederenstromen weergeven*

Bij transactie (1) wordt de Duitse ondernemer geacht om een hoeveelheid VATCoin te voldoen ter zake van de levering, ervan uitgaande dat die levering kwalificeert als ICT. Dit zal binnen het VATCoin-voorstel moeten geschieden binnen één dag, ten opzichte van een betaling per aangifteperiode zoals momenteel wordt gedaan. Op die manier kunnen ook dagelijks teruggaven worden gedaan. Als hij die VATCoin niet in zijn bezit heeft, kan hij deze aanschaffen bij de autoriteiten.

Transactie (2) kwalificeert als een lokale levering. Dit is waar normaliter het btw-bedrag wordt verkregen door een eventuele ploffer. In plaats van dat de Duitse leverancier van de Duitse afnemer een btw-bedrag krijgt, ontvangt hij een bepaalde hoeveelheid VATCoin van de afnemer in zijn wallet ter zake van deze lokale levering. Omdat deze hoeveelheid VATCoin louter inwisselbaar is tegen euro's bij de belastingautoriteiten, is het voor de leverancier in dit kader niet mogelijk om te vluchten met een winst aan btw-gelden.

Transactie (3) werkt echter naar mijn mening apart uit binnen het huidige btw-stelsel. Wanneer een consument ('niet-ondernemer') namelijk wil betalen voor een goed, zal hij hiervoor VATCoin moeten betalen. Hiervoor moet de consument in het bezit zijn van een wallet bij de VATCoin blockchain. Naar mijn mening is het niet realistisch haalbaar om van elke consument te vereisen dat zij in het bezit is van een wallet. Dit probleem kan echter worden opgelost door de consument met geld te laten betalen en op hetzelfde moment een gelijkwaardige hoeveelheid aan VATCoin in aftrek te brengen van de VATCoin wallet van de leverancier. Hiervoor is vereist dat alle transacties aan consumenten direct toegevoegd dienen te worden aan de blockchain. In deelparagraaf 5.3.5 is beschreven dat de energiekosten van dergelijke transacties enorm hoog zijn, wat naar mijn mening ertoe leidt dat dit met de huidige technologie niet uitvoerbaar is. Dit is mijns inziens echter wel nodig om het systeem te laten werken; wanneer een gedeelte van de transacties niet in de blockchain worden opgeslagen opent dit weer de deur voor fraude en kloppen de teruggaafposities ook niet die normaliter wel via deze blockchain zouden moeten worden bepaald.

Alhoewel de kosten groot zullen zijn om alle ondernemers technisch op het niveau te kunnen krijgen dat zij deel kunnen nemen aan de blockchain, kan dit naar mijn mening ook een groot positief effect teweegbrengen. Zoals eerder in paragraaf 5.4 is beschreven heeft blockchain tegenwoordig veel toepassingen in het bedrijfsleven. Dit kan als stimulans worden gezien om het bedrijfsleven meer te

laten innoveren in het kader van blockchaintechnologie. Dit voordeel is echter naar mijn mening niet voldoende om de grote kosten van het systeem te rechtvaardigen, ondanks de doeltreffendheid en de overige voordelen. Ik zie VATCoin daarom niet als een realistische bestrijdingsmethode voor btw-carrouselfraude.

#### **5.6.4 Blockchaintechnologie samen met het definitieve btw-systeem**

In paragraaf 4.2 is het definitieve btw-systeem beschreven. Blijkens die paragraaf kan het definitieve btw-systeem mogelijk een oplossing bieden voor het btw-carrouselfraudeprobleem. In die paragraaf kwam tevens aan bod welke nadelen het definitieve btw-systeem met zich meebrengt. Eén van die nadelen was dat de CTP-status de doelmatigheid schaadt. Het introduceren van een informatieportaal om de administratieve last te drukken van het ontbreken van de CTP-status is mijns inziens een goede oplossing. Dit neemt echter niet het laatste nadeel weg: lidstaten moeten elkaar kunnen vertrouwen, omdat lidstaten grote bedragen aan elkaar moeten betalen door de werking van het OSS-systeem. Momenteel zijn een aantal lidstaten, waaronder Nederland, namelijk sceptisch over dit aspect van het definitieve btw-systeem.

Ik ben van mening dat blockchaintechnologie een oplossing kan bieden voor voorgenoemd nadeel van het definitieve btw-systeem. Aangezien ik persoonlijk een voorstander ben van een informatieportaal ter vervanging van de CTP-status, ga ik hier ook vanuit bij het uitwerken van deze oplossing. Doordat binnen dat systeem alle intra-Unieleveringen belast worden bij de leverancier in plaats van bij de afnemer is het plegen van btw-carrouselfraude ten gevolge daarvan niet meer mogelijk.<sup>161</sup>

Hoe de betaling tussen lidstaten kan worden opgelost, licht ik als volgt toe. Ik zal daarbij slechts uitwerken hoe een intra-Unielevering volgens dat systeem geschiedt; de lokale levering die normaliter bij btw-carrouselfraude volgt op de grensoverschrijdende levering zal nog steeds op dezelfde wijze in de heffing worden betrokken. Als voorbeeld neem ik opnieuw partij 1 (DUI) en partij 2 (NL), evenals het voorbeeld in hoofdstuk 3. Wanneer partij 1 (DUI) goederen levert aan partij 2 (NL), kan deze kwalificeren als intra-Unielevering indien aan de voorwaarden daarvoor is voldaan. Stel dat de goederenlevering inderdaad aan die voorwaarden voldoet, dient partij 1 (DUI) Nederlandse btw in rekening te brengen over het factuurbedrag, waarbij hij een factuur dient op te stellen waarbij hij zich houdt aan de Nederlandse factuurvereisten. Dit is een relatief klein administratief probleem wanneer het informatieportaal, zoals besproken in paragraaf 4.2, de informatie omtrent de factuurvereisten en tarieven overzichtelijk beschikbaar stelt. Partij 1 (DUI) kan

---

<sup>161</sup> Voor een toelichting hiervan verwijs ik terug naar paragraaf 4.2.



dan namelijk simpelweg dat informatieportaal raadplegen, waarna hij waarschijnlijk in staat zal zijn om een factuur op te stellen die voldoet aan de Nederlandse factuurvereisten.

De in rekening gebrachte Nederlandse btw, die hij behoort te ontvangen van partij 2 (NL), dient partij 1 (DUI) middels een aangifte via het OSS-systeem in Duitsland te voldoen. Onder het huidige voorstel van het definitieve btw-systeem zou dit ertoe moeten leiden dat Duitsland die btw overmaakt naar Nederland. Ik ben van mening dat wanneer die informatie eerst wordt opgeslagen op de normale wijze en daarna in een privaat blockchaingrootboek alvorens die betaling, dit het vertrouwensprobleem kan oplossen. Aangezien het een private blockchain betreft, kan worden bewerkstelligd dat louter de belastingautoriteiten van lidstaten toegang hebben tot de gegevens die betrekking hebben tot transacties waarbij hun lidstaat betrokken is. Ondernemers hebben geen toegang nodig tot deze blockchain; zij kunnen hun informatie op de 'normale' wijze terugvinden in de OSS zoals deze zonder blockchaintechnologie ook zou zijn geïmplementeerd.

Zoals we eerder in dit hoofdstuk hebben gezien, wordt een nieuw blok louter toegevoegd aan een blockchain wanneer een vooraf ingestelde aantal computers de legitimiteit van dat blok heeft geverifieerd door de Proof of Work op te lossen. De lidstaten zijn hierbij als enige in het bezit van de computers om dit te doen. Zij kunnen vooraf de Proof of Work inrichten naar hun wens zodat wanneer het risico van een aangifte te hoog is, deze wordt geweigerd als nieuwe blok. Wanneer gebruik wordt gemaakt van Smart Contracts die worden gegenereerd op het moment dat een aangifte wordt ingediend, kan worden bewerkstelligd dat het weigeren van een nieuw blok tot gevolg heeft dat geen betaling geschiedt van de ene lidstaat naar de andere. Deze betaling geschiedt namelijk alleen automatisch wanneer aan de voorwaarde van de Smart Contract is voldaan, zijnde dat het blok wordt geverifieerd binnen de blockchain door beide lidstaten.

Met bovenstaande worden twee problemen van het definitieve btw-systeem opgelost. Allereerst betalen lidstaten door bovenstaande mechaniek elkaar louter voor de transacties die zij beide goedkeuren. Hierbij kan er bijvoorbeeld voor worden gekozen dat lidstaten nader onderzoek doen naar de transacties die volgens de Proof of Work een te hoog risico vormen. Tegelijkertijd kan middels het gebruik van de Smart Contracts de betaling van de btw die is voldaan over de transacties die wel zijn goedgekeurd door de Proof of Work automatisch worden overgemaakt van de ene lidstaat naar de ander, waardoor de betaling tussen lidstaten in kleine stukken geschiedt in plaats van één grote betaling per periode. Dit verlaagt mijns inziens het vertrouwen wat nodig is tussen lidstaten, waardoor zij eerder in staat zullen zijn in te stemmen met dit systeem.

Daarbij is naar mijn mening een groot voordeel dat bij dit systeem dat louter de belastingautoriteiten van de lidstaten aangesloten hoeven te worden aan de blockchain. Dit bespaart de administratieve

last ten opzichte van het gebruik van blockchaintechnologie waar ook ondernemers zich aan moeten sluiten bij de blockchain om het te kunnen laten werken. De administratieve last van dit systeem in zijn geheel is naar mijn mening erg gering voor ondernemers; ondernemers hoeven nauwelijks hun systemen aan te passen en de administratieve last wordt verlaagd door het informatieportaal. Daarbij ben ik van mening dat door de preventieve werking van het definitieve btw-systeem dit systeem op zichzelf een relatief grote reductie in btw-carrouselfraude teweeg zal brengen. Het grootste nadeel is dat lidstaten bereid moeten zijn om hun btw-tarieven (gedeeltelijk) te harmoniseren om de doeltreffendheid te waarborgen, zoals in paragraaf 4.2 is besproken. Dit lijkt niet realistisch gezien lidstaten zonder het harmoniseren van de tarieven al niet lijken te willen instemmen met het definitief btw-systeem. Mijns inziens kan het lonend zijn om een discussie tussen lidstaten aan te wakkeren om hen zover te krijgen hiermee in te stemmen, gezien de doeltreffendheid van het systeem.

## 6. Conclusie

Door de jaren heen is de Wet OB op veel gebieden veranderd om de economische en juridische situatie bij te kunnen benen. Eén van die veranderingen betreft de btw-behandeling van grensoverschrijdende goederenleveringen. Op 1 januari 1993 is voor de behandeling van dergelijke goederenleveringen tijdelijke wetgeving in werking getreden. Dit systeem bleek echter niet zo tijdelijk; vandaag de dag gebruiken we dit systeem nog steeds. Het probleem wat bij dit ‘tijdelijke’ systeem komt kijken, is dat het systeem misbruikt kan worden om btw-carrouselfraude mee te plegen. Hierdoor gaat per jaar naar schatting 50 miljard euro verloren. Door de hoogte van dit bedrag is het belangrijk om te kijken naar oplossingen om btw-carrouselfraude te bestrijden. Dit wordt al jaren gedaan, maar heeft tot nu toe nog niet tot een duidelijke oplossing geleid. Een groot discussiepunt is momenteel welke techniek het beste kan worden gebruikt om btw-carrouselfraude te bestrijden. De laatste jaren heeft een nieuwe technologie, genaamd ‘blockchaintechnologie’, zijn weg gevonden in deze discussie. In deze scriptie is onderzocht in hoeverre blockchaintechnologie een beter alternatief voor de bestrijding van btw-carrouselfraude is in vergelijking met de huidige in EU-landen gebruikte technieken. De onderzoeksvraag is daarom als volgt:

*‘In hoeverre is blockchaintechnologie een beter alternatief voor de bestrijding van carrouselfraude dan de huidige in EU-landen gebruikte technieken die hetzelfde doel nastreven?’*

Btw-carrouselfraude vindt plaats met ten minste drie ondernemers die zijn gevestigd in ten minste twee verschillende EU-lidstaten. Eén van de ondernemers geeft geen ICV aan in zijn aangifte. Daarbij voldoet deze ondernemer ook geen btw ter zake van de lokale levering die hij heeft verricht. Hierdoor vergaart hij een winst aan btw. Hij probeert in de regel zoveel mogelijk transacties te verrichten om een zo groot mogelijke btw-belaste omzet te genereren binnen een zo kort mogelijke periode. Vaak herhaalt een reeks aan dezelfde transacties zich in dezelfde keten van ondernemers, waardoor het ‘btw-carrouselfraude’ wordt genoemd. De fraudeur zal proberen onvindbaar te zijn met zijn buit aan btw-gelden, waardoor de fraudeur ook wel ‘Ploffer’ of in het Engels ‘Missing Trader’ wordt genoemd. Dit is het meest eenvoudige voorbeeld van btw-carrouselfraude; in de regel worden veel ingewikkeldere constructies opgesteld om btw-carrouselfraude mee te plegen.

De methoden om btw-carrouselfraude te bestrijden kunnen worden opgesplitst in drie categorieën: preventieve, detectie en repressieve methoden. Preventieve methoden zijn methoden die btw-carrouselfraude voorkomen waardoor het moeilijker of onmogelijk wordt om het uit te voeren. Detectiemethoden zijn methoden die btw-carrouselfraude proberen te detecteren, zodat de betrokken Ploffer gepakt kan worden. De repressieve methoden zijn de methoden waarbij een straf of sanctie wordt opgelegd nadat btw-carrouselfraude is gepleegd. Voor toekomstige

bestrijdingsmethoden hebben preventieve methoden de voorkeur. Dit komt omdat detectiemethoden vaak niet snel genoeg een btw-carrouselfraudeketen detecteren en repressieve methoden vaak niet mogelijk zijn omdat de Ploffer onvindbaar blijkt te zijn.

Buiten de technieken die al worden gebruikt om btw-carrouselfraude tegen te gaan, zoals de facultatieve verleggingsregelingen, zijn er ook een aantal technieken die slechts in geringe mate of nog helemaal niet gebruikt worden. Onderzocht is of deze technieken btw-carrouselfraude in de toekomst kunnen bestrijden. De eerste onderzochte techniek is het pakket aan wetswijzigingen genaamd het definitieve btw-systeem. Dit voorstel is nog in ontwikkeling en implementatie hangt af van de lopende discussie tussen de EU-lidstaten. Het definitieve btw-systeem beoogt de huidige ICTs te vervangen met intra-Unieleveringen. Ter zake van die intra-Unielevering dient de leverancier btw in rekening te brengen van het bestemmingsland van de goederen. Dit systeem voorkomt btw-carrouselfraude, maar brengt tegelijkertijd administratieve lasten en nieuwe fraudemogelijkheden met zich mee. Ik pleit in dat kader voor een informatieportaal om de administratieve last te verminderen en tegelijkertijd de doelmatigheid te waarborgen. Die doelmatigheid zou naar mijn mening niet gewaarborgd blijven met introductie van de CTP-status, welke deel uitmaakte van het oorspronkelijke voorstel. Daarbij stel ik voor om als onderdeel van dit systeem de btw-tarieven van de EU-lidstaten te harmoniseren. Dit voorkomt additionele fraudemogelijkheden. Het nadeel van het systeem is dat lidstaten elkaar moeten vertrouwen om grote bedragen aan btw-gelden aan elkaar over te maken. Bij dit laatste heeft onder andere Nederland zijn vraagtekens geplaatst. De implementatie van het systeem vereist unanieme instemming door de EU-lidstaten, waardoor ik de implementatie momenteel niet realistisch acht.

De tweede onderzochte techniek is Split-Payment. Bij Split-Payment wordt de btw ter zake van een btw-belaste levering niet op de reguliere rekening van de leverancier gestort, maar op een separate geblokkeerde rekening van hem. Hierbij moeten twee varianten worden onderscheiden: bij de eerste variant splitst de afnemer zelf de betaling en bij de tweede variant splitst de bank de betaling. Hierdoor komt evenals bij de toepassing van het definitieve btw-systeem de eventuele fraudeur niet meer in het bezit van een winst aan btw. Split-Payment brengt een grote administratieve en technische last met zich mee voor ofwel de banken ofwel de ondernemers, afhankelijk van de variant. Aangezien een aantal landen Split-Payment toepast op bepaalde prestaties en zij nog steeds zoeken naar oplossingen voor btw-carrouselfraude, lijkt de doelmatigheid van Split-Payment niet goed genoeg. Dit komt doordat het slechts op bepaalde prestaties wordt toegepast; wanneer het op alle prestaties wordt toegepast, zal de doelmatigheid een stuk beter zijn. Dit zorgt tegelijkertijd voor een toename in administratieve en technische lasten. Mijns inziens kan het experimenteren met de hoeveelheid prestaties waar Split-Payment op van toepassing is ervoor zorgen dat de doelmatigheid

van het systeem wordt verbeterd, zonder dat de administratieve en technische lasten onrealistisch hoog worden.

Vervolgens is SAF-T onderzocht als mogelijke oplossing voor btw-carrouselfraude. SAF-T is een bestandsvorm wat een hoeveelheid accountingsgegevens bevat, afhankelijk van hoe een bepaald land SAF-T heeft geïmplementeerd. Dit zorgt voor een verbeterde informatie-uitwisseling tussen verschillende partijen, zoals tussen ondernemers en belastingautoriteiten. Dit stelt belastingautoriteiten in staat om efficiëntere controles te verrichten, wat bij kan dragen aan het bestrijden van btw-carrouselfraude. Dit vereist echter wel een eenmalige investering voor zowel belastingautoriteiten als ondernemers omdat hun systemen hierop aangepast moeten worden. Een EU-wijde implementatie lijkt wenselijk omdat de voordelen de kosten naar mijn mening overstijgen, maar hierbij is het naar mijn mening van belang dat dit middels een verordening gebeurt. Verschillen in de implementatievorm moeten met een dergelijke verordening worden voorkomen, zodat de doelmatigheid van SAF-T optimaal blijft. Hoewel het systeem kan bijdragen aan het verkleinen van de VAT Gap, is het naar mijn mening op zichzelf niet ingrijpend genoeg om het btw-carrouselfraudeprobleem op te lossen.

Als laatste onderzochte techniek is Real Time Reporting beschreven. Real Time Reporting houdt in dat facturen binnen een bepaalde tijd digitaal moeten worden opgestuurd naar de belastingautoriteit. Dit stelt de belastingautoriteit in staat om - evenals bij SAF-T - sneller tot informatie te beschikken. Het wordt binnen de EU onder andere in Spanje en in Italië toegepast. Omdat gegevens daar door de aangifteperiode heen al worden verstrekt, kunnen belastingautoriteiten al voor het ontvangen van een aangifte controles uitvoeren. Het is momenteel lastig om te zeggen in hoeverre Real Time Reporting heeft bijgedragen aan de lage VAT Gap van Spanje en tevens is niet bekend hoe hoog de administratieve lasten zijn. Het is naar mijn mening van belang om dit af te wachten voordat bepaald kan worden of Real Time Reporting een goede bestrijdingsmethode is voor btw-carrouselfraude. Hierbij is mijns inziens een belangrijke factor wat precies met de ontvangen data wordt gedaan.

Om te begrijpen hoe blockchaintechnologie kan bijdragen aan het verhelpen van het btw-carrouselfraudeprobleem, is de werking van blockchaintechnologie onderzocht. Een blockchain is een ketting aan blokken. Elk blok in die ketting bevat informatie. Welke informatie het precies bevat, verschilt per blockchain. Een nieuwe blok kan worden toegevoegd wanneer een vooraf ingestelde hoeveelheid apparaten het goedkeurt. Deze goedkeuring geschiedt door middel van enerzijds Proof of Work en anderzijds Proof of Stake. Per blockchain verschilt het in hoeverre gebruik wordt gemaakt van beide methoden; bij Bitcoin wordt bijvoorbeeld louter Proof of Work gebruikt. Proof of Work is

een geavanceerde rekensom. Proof of Stake maakt daarentegen gebruik van een kredietwaardigheidssysteem. Het is mogelijk om deel te nemen aan een blockchain door in het bezit te zijn van een wallet welke bestaat uit een private en een publieke sleutel.

Blockchaintechnologie kan op drie manieren bijdragen aan het bestrijden van btw-carrousel fraude. De eerste manier is door blockchaintechnologie te combineren met Real Time Reporting. Digitale facturen worden hierbij toegevoegd aan een blockchain waarin de transactiehistorie van een goed wordt opgeslagen in blokken. Een nieuw blok kan slechts worden toegevoegd wanneer de Proof of Work wordt goedgekeurd door de apparaten van de betrokken belastingautoriteiten. Binnen die Proof of Work worden criteria gesteld welke het risiconiveau bepalen met betrekking tot btw-carrousel fraude. Dit verbetert de detectie van btw-carrousel fraude. De tweede methode is de VATCoin-methode. Ter zake van een btw-belaste levering zal onder dat voorstel VATCoins, een cryptovaluta, verschuldigd zijn. Deze VATCoins zijn inwisselbaar bij de belastingautoriteiten voor een hoeveelheid nationale valuta en zijn verder waardeloos. Op die manier kan een ondernemer nooit meer in het bezit zijn van btw-gelden. Tot slot kan blockchaintechnologie de betaling faciliteren tussen lidstaten bij de invoering van het definitieve btw-systeem zodat het vertrouwensprobleem tussen de EU-lidstaten wordt opgelost.

De introductie van VATCoin brengt hoge kosten met zich mee. Die kosten lijken zo hoog te zijn, dat ik het niet realistisch acht om VATCoin te gebruiken om btw-carrousel fraude te bestrijden. Mijns inziens heeft de toepassing van blockchaintechnologie als faciliteit voor de betalingen tussen lidstaten in samenspel met het definitieve btw-systeem potentie om het btw-carrousel fraudeprobleem te verhelpen. Het probleem wat die toepassing met zich meebrengt is dat alle lidstaten unaniem ermee in moeten stemmen, hetgeen ik niet realistisch acht. De toepassing van blockchaintechnologie tezamen met Real Time Reporting is naar mijn mening de meest realistisch toepasbare optie. De kosten die gepaard gaan met dit systeem lijken minder te zijn dan de voordelen ervan. Dit kan bevestigd worden door de pilots die momenteel worden uitgevoerd. Aangezien dit een detectiemethode betreft, kan de doelmatigheid in twijfel worden getrokken met het snelle karakter van btw-carrousel fraude in het achterhoofd. Alle toepassingen van blockchaintechnologie brengen voor- en nadelen met zich mee, net zoals de toepassing van Split-Payment. Naar mijn mening is blockchaintechnologie daarom momenteel geen overtuigend beter alternatief voor het bestrijden van btw-carrousel fraude dan de huidige in EU-landen gebruikte technieken.

# Literatuurlijst

## Artikelen

### **A. Bal (2020)**

A. Bal, 'Between Hype and Disillusionment: Will a VAT blockchain ever be possible in the EU?', Tax Notes International, February 24, 2020.

### **A. de Vries (2018)**

A. de Vries, 'Bitcoin's Growing Energy Problem', Joule 2, 801-809.

### **A.J. van Doesum en H.W.M. van Kesteren (2012)**

A.J. van Doesum en H.W.M. van Kesteren 'De onlosmakelijke samenhang tussen kosten en belastbare handelingen', WFR 2012/885.

### **A. Majdanska & P. Schoueri (2017)**

A. Majdanska & P. Schoueri, 'Tax Compliance in the Spotlight – The Challenges for Tax Administrations and Taxpayers', BIT 71/11.

### **E. Tjong Tjin Tai (2017)**

E. Tjong Tjin Tai, 'Smart Contracts en het recht', NJB 2017/146.

### **E. Venner, M. Murugan, W. Hale, J. Jones, S. Lu, V. Yi & R.A. Gibbs (2019)**

E. Venner, M. Murugan, W. Hale, J. Jones, S. Lu, V. Yi & R.A. Gibbs, 'ARBoR: An Identity and Security Solution for Clinical Reporting', Journal of the American Medical Informatics Association 5 maart 2019.

### **G. Chen, B. Xu, M. Lu & N. Chen (2018)**

G. Chen, B. Xu, M. Lu & N. Chen, 'Exploring blockchain technology and its potential applications for education', Smart learning environments 2018/5-1.

### **J. Gruson (2017)**

J. Gruson, 'Btw in een Brave New Blockchain World – een introductie', BTW-bulletin 2017/17.

### **J. Gruson (2019)**

J. Gruson, 'Voorkomen is beter dan genezen: voer controleprocessen uit', Taxence 6-6-2019.

### **J. Yli-Huumo, D. Ko, S. Choi, S. Park & K. Smolander (2016)**

J. Yli-Huumo, D. Ko, S. Choi, S. Park & K. Smolander, 'Where is current research on blockchain technology? – A systematic review, PloS one 2016/11.10

### **K. Bronzewska (2016)**

K. Bronzewska, 'Introduction for the Standard Audit File for Tax (SAF-T)', European Taxation 2016/12.

### **L. Berentsen (2017)**

L. Berentsen, 'Amsterdamse start-up wil btw-gat dichten met blockchain', Financieel Dagblad 22 oktober 2017.

**M. Crosby, P. Pattanayak, S. Verma & V. Kalyanaraman (2016)**

M. Crosby, P. Pattanayak, S. Verma & V. Kalyanaraman, 'Blockchain Technology: Beyond bitcoin', Applied innovation 2016/2.6-10: 71.

**M.M.W.D. Merckx (2019)**

M.M.W.D. Merckx, 'Blockchain: uitdagingen en kansen voor de btw?', MBB 2019/3-13.

**M.M.W.D. Merckx (2019)**

M.M.W.D. Merckx, 'VAT and Blockchain: Challenges and Opportunities Ahead', EC Tax Review 2019/2.

**M.M.W.D. Merckx & M.H.T. Verstappen (2015)**

M.M.W.D. Merckx en M.H.T. Verstappen, 'Italmoda: Wat past klopt niet', WFR 2015/655.

**M.M.W.D. Merckx en E. Usta (2015)**

M.M.W.D. Merckx en E. Usta, 'De btw-aangifte onder het mini één-loket-systeem per 2015', BTW-bulletin 2014/4.

**M.M.W.D. Merckx & J. Gruson (2019)**

M.M.W.D. Merckx & J. Gruson, 'Definitive VAT Regime: Ready for the Next Step?', EC Tax Review 2019-3.

**M.M.W.D. Merckx, N. Verbaan & R. Starckenburg (2019)**

M. Merckx, N. Verbaan & R. Starckenburg, 'Vat and international trade's crossroads: right, left or straight on?', EC tax review 2019/5.

**M.M.W.D. Merckx & N. Verbaan (2019)**

M.M.W.D. Merckx & N. Verbaan, 'The future of VAT in intra-EU trade = technology?!', EC Tax Review 2019/6.

**M. Rabenort (2017)**

M. Rabenort, 'Digitale Fiscale Autoriteiten veroorzaken een revolutie in de fiscale praktijk', WFR 2017/116.

**R.A. Wolf (2010)**

R.A. Wolf, 'Btw en emissierechten: een klimaat voor fraude?', WFR 2010/88.

**R.D. Dirks (2020)**

R.D. Dirks, 'B2B-goederenleveringen binnen de EU: balanceren tussen fraudebestendigheid en werkbaarheid', MBB 2020/1-2.

**R.T. Ainsworth & M. Alwohaibi (2017)**

R.T. Ainsworth & M. Alwohaibi, 'Blockchain, Bitcoin, and VAT in the GCC: The Missing Trader example', Law & Economics Working Paper 17-05.

**S. King en S. Nadal (2012)**

S. King en S. Nadal, 'PPCoin: Peer-to-Peer Crypto-Currency with Proof-of-Stake'. (2012) Geraadpleegd op <https://bitcoin.peryaudo.org/vendor/peercoin-paper.pdf>.

**S. Nakamoto (2008)**

S. Nakamoto, 'Bitcoin: A peer-to-peer electronic cash system' (2008) Geraadpleegd op <https://bitcoin.org/bitcoin.pdf>



**S. Saberi, M. Kouhizadeh, J. Sarkis & L. Shen (2019)**

S. Saberi, M. Kouhizadeh, J. Sarkis & L. Shen, 'Blockchain technology and its relationships to sustainable supply chain management', International Journal of Production Research 2019/57-7.

**S.B. Cornielje (2019)**

S.B. Cornielje, 'Het identificeren van directe kosten in de btw', WFR 2019/54.

**U. Boy & W. Veldhuizen (2017)**

U. Boy & W. Veldhuizen, 'Ruimte voor SAF-T in de Nederlandse Controleaanpak Belastingdienst', BTW-bulletin 2017/15.

**V.I. Laan en A. Rutjes (2017)**

V.I. Laan en A. Rutjes, 'Privacy-issues bij blockchain: hoe voorkom of minimaliseer je die?' Computerrecht 2017/253.

## **Boeken**

**B.G. van Zadelhoff (2016)**

B.G. van Zadelhoff, Belastingplichtige in de BTW (FED Fiscale Brochures), Deventer: Wolters Kluwer 2016.

**M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren (2017)**

M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Deventer: Wolters Kluwer 2017.

**T.K.M. Rookmaaker-Penners (2019)**

T.K.M. Rookmaaker-Penners, Cursus Belastingrecht: Zelfstandigheid natuurlijke personen, Deventer: Wolters Kluwer 2019.

## **Internationale organisaties**

EC, Council implementation decision authorizing Poland to introduce a special measure derogating from article 226 of Directive 2006/112/EC on the common system of value added taxes, COM(2019) 10 final.

EC, 'ECOFIN Report to the European Council on tax issues' (Brussels) 2019.

EC, Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC as regards harmonising and simplifying certain rules in the value added tax system and introducing the definitive system for the taxation of trade between Member States, COM(2017) 569 final.

EC, Explanatory notes on the EU vat changes in respect of call-off stock arrangements, chain transactions and the exemption for intra-Community supplies of goods ("2020 Quick Fixes"), December 2019.

EC, Machtiging van Tsjechië de veralgemeende verleggingsregeling toe te passen in afwijking van artikel 193 van Richtlijn 2006/112/EG, COM(2019) 283 final.

EC, On the follow-up to the Action Plan on VAT Towards a single EU VAT area — Time to act, COM(2017) 566 final.

EC, Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States, TAXUD/2015/CC/131 2018 final.

EC, 'The concept of Tax Gaps: Report III: MTIC Fraud Gap estimation methodologies'.

EC, VAT Fraud: New tool to help EU countries crack down on criminals and recoup billions, Brussels (2019).

EC, Voorstel tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat de btw-tarieven betreft, COM(2018) 20 final.

EC 1962: 'Algemeen rapport van de subgroepen A, B en C, ingesteld ter bestudering van de verschillende mogelijkheden ter harmonisatie van de omzetbelastingen'.

Europol, 'Carbon credit fraud causes more than 5 million euros damage for European taxpayer', Press release 9 december 2009.

OECD, Guidance Note: Guidance for the Standard Audit File – Tax Version 2.0, April 2010.

Raad van de EU, 'Btw-fraude: Raad besluit mogelijkheid te bieden om btw-plicht tijdelijk veralgemeend te verleggen', persmededeling 2 oktober 2018.

Royal Decree 596/2016, 'For the modernization, improvement and promotion of the use of electronic means in the management of Value Added Tax, (Madrid) 2 December 2016.

## **Parlementaire stukken**

Artikel 29 Werkgroep, *Advies 4/2007 over het begrip persoonsgegevens* (WP 136), goedgekeurd op 20 juni 2007, p. 14.

Besluit van 25 november 2011, nr. BLKB 2011/641M, V-N 2012/6.16.

Brief van de Minister van Financiën van 28 april 2010, nr. AFP2010/240 U, V-N 2010/22.17.

Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 10 februari 2017, nr. 2017-0000020464.

Brief van de Minister van Financiën van 11 oktober 2018, nr. 2018-0000169099, V-N 2018/56.12

Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 13 mei 2019, nr. 2019-0000076897.

Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 29 mei 2019, nr. 2019-0000086837.

Fiche 5: Mededeling, richtlijn en verordening betreffende een definitief btw-systeem.

Kamerstukken II 1967/68, 9324, nr. 3, (MvT).

Kamerstukken II 1991/92, 22712, nr. 16 (MvT).

Kamerstukken II, 1991/92, 24428, nr. 3, (MvT).

Kamerstukken II 2001/02 28015, nr. 3, (MvT).

Kamerstukken II 2009/10, 31880, nr. 5.

Kamerstukken II 2011/12 31066, nr. 130.

Kamerstukken II 2012/13, 31880, nr. 7.

Kamerstukken II 2016/17 31066, nr. 356.

Ministerie van Financiën, 'Besluit van 18 december 2019 tot wijziging van de Algemene douanewet, enige uitvoeringsbesluiten op het gebied van de belastingen en enige andere besluiten', Staatsblad 2019, 516.

## **Jurisprudentie**

Hof Arnhem-Leeuwarden 22-11-2016, nr. 16/00407, ECLI:NL:GHARL:2016:9284.

Hof Arnhem-Leeuwarden 21-05-2019, nr. 18/00144, ECLI:NL:GHARL:2019:4274.

HR 12 december 1990, nr. 26954, ECLI:NL:HR:1990:ZC4476.

HR 5 februari 1992, nr. 27736, ECLI:NL:HR:1992:ZC4874.

HR 7 februari 2001, nr. 35760, ECLI:NL:HR:2001:AA9845, BNB 2001/293.

HR 8 maart 2013, nr. 11/01551, ECLI:NL:HR:2013:BW5378, BNB 2013/98.

HR 19 januari 2018, nr. 16/06245, ECLI:NL:HR:2016:440, V-N 2018/8.15.

HR 6 april 2018, nr. 16/01157, ECLI:NL:HR:2018:516, V-N 2018/20.9.

HvJ EG 1 april 1982, nr. C-89/81 (Hong-Kong Trade), ECLI:EU:C:1982:121.

HvJ EG 26 maart 1987, nr. C-235/85 (Commissie/Nederland), ECLI:EU:C:1987:161.

HvJ EG 3 maart 1994, nr. C-16/93 (Tolsma), ECLI:EU:C:1994:80.

HvJ EG 26 september 1996, nr. C-230/94 (Renate Enkler), ECLI:EU:C:1996:352.

HvJ EG 8 juni 2000, nr. C-98/98 (Midland Bank), ECLI:EU:C:2000:300.

HvJ EG 12 januari 2006, nr. C-354/03 (Optigen), ECLI:EU:C:2006:16.

HvJ EG 6 juli 2006, nr. C-439/04 en C-440/04 (Kittel en Recolta), ECLI:EU:C:2006:446.

HvJ EG 29 maart 2007, nr. C-111/05 (Aktiebolaget), ECLI:EU:C:2007:195.

HvJ EU 8 februari 2007, nr. C-435/05 (Investrand), ECLI:EU:C:2007:87.

HvJ EU 27 september 2007, nr. C-409/04 (Teleos), ECLI:EU:C:2007:548.

HvJ EU 13 december 2007, nr. C-408/06 (Götz), ECLI:EU:C:2007:789.

HvJ EU 13 maart 2008, nr. C-437/06 (Securita), ECLI:EU:C:2008:166.

HvJ EU 6 oktober 2009, nr. C-267/08 (SPÖ), ECLI:EU:C:2009:619.

HvJ EU 29 oktober 2009, nr. C-246/08 (Commissie-Finland), ECLI:EU:C:2009:671.

HvJ EU 7 december 2010, nr. C-285/09 (R), ECLI:EU:C:2010:742.

HvJ EU 16 december 2010, nr. C-430/09 (Euro Tyre Holding), ECLI:EU:C:2010:106.

HvJ EU 15 september 2011, nr. C-180/10 (Slaby en Kuc), ECLI:EU:C:2011:589.

HvJ EU 19 juli 2012, nr. C-263/11 (Redlihs), ECLI:EU:C:2012:497.

HvJ EU 20 juni 2013, nr. C-219/12 (Fuchs), ECLI:EU:C:2013:413.

HvJ EU 18 december 2014, nr. C-131/13, nr. C-163/13 en C-164/13 (Italmoda, Turbu.com en Turbu.com Mobile Phone's BV), ECLI:EU:C:2014:2455.

HvJ EU 12 mei 2016, nr. C-520/14 (Gemeente Borsele), ECLI:EU:C:2016:334.

HvJ EU 12 oktober 2016, nr. C-340/15 (Nigl), ECLI:EU:C:2016:764.

HvJ EU 19 oktober 2016, nr. C-582/14 (Breyer), ECLI:EU:C:2016:779.

HvJ EU 10 november 2016, nr. C-432/15 (Baštová), ECLI:EU:C:2016:855.

HvJ EU 26 juli 2017, nr. C-386/16 (Toridas), ECLI:EU:C:2017:599.  
HvJ EU 8 mei 2019, nr. C-566/17 (Zwiazek), ECLI:EU:C:2019:390.  
HvJ EU 13 juni 2019, nr. C-420/18 (IO), ECLI:EU:C:2019:490.

### **Overige bronnen**

Belastingdienst 2013, Controleanpak Belastingdienst (CAB), via:

[https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/cab\\_dv4221z3fd.pdf](https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/cab_dv4221z3fd.pdf)

CBS Statline. (2020, 14 januari) Energieverbruik particuliere woningen; woningtype en regio's.

Geraadpleegd op <https://opendata.cbs.nl/statline/#/CBS/nl/dataset/81528NED/table?fromstatweb>.