

ERAMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM

Erasmus School of Economics

Masterscriptie Fiscale Economie

# **De zoektocht naar een passende oplossing in de strijd tegen carrouselfraude**

Is het voorgestelde definitieve btw-stelsel de oplossing in de strijd tegen btw-fraude, of zijn alternatieven als de algehele verleggingsregeling en de VIVAT een wenselijkere oplossing, en/of moet blockchain daar ook een rol in krijgen?

Naam student: Dennis de Jong

Studentnummer: 436621

Begeleidster: M.M.W.D Merkk

Tweede beoordelaar: J. Gruson

Datum definitieve versie: 8 november 2020

Het geschrevene in deze scriptie is de opvatting van de auteur en niet noodzakelijk die van de begeleider, tweede beoordelaar, Erasmus School of Economics of Erasmus Universiteit Rotterdam.

## Inhoudsopgave

Afkortingenlijst .....	5
1 Inleiding .....	6
1.1 Aanleiding.....	6
1.2 Probleemstelling, deelvragen en afbakening.....	8
1.3 Toetsingskader .....	9
1.4 Structuur.....	9
2 Het huidige Europese btw-systeem .....	10
2.1 Inleiding .....	10
2.2 Wat is btw?.....	10
2.3 De geschiedenis van de Nederlandse Omzetbelasting en de btw-richtlijn.....	11
2.4 Belangrijke begrippen in de btw met betrekking tot carrouselfraude.....	13
2.4.1 Inleiding .....	13
2.4.2 Levering van goederen .....	13
2.4.3 Verrichten van diensten .....	13
2.4.4 Intracommunautaire levering van goederen .....	15
2.4.5 Intracommunautaire verwerving van goederen .....	16
2.4.6 Aftrek van voorbelasting .....	16
2.4.7 De werking van ketentransacties in de btw .....	17
2.5 Deelconclusie.....	18
3 Beginselen waaraan een fraude-robust btw-stelsel moet voldoen .....	20
3.1 Inleiding .....	20
3.2 Neutraliteitsbeginsel .....	20
3.3 Rechtszekerheidsbeginsel .....	21
3.4 Evenredigheidsbeginsel.....	21
3.5 Doeltreffendheid .....	22
3.6 Deelconclusie.....	23
4 Hoe werkt carrouselfraude?.....	24
4.1 Inleiding .....	24
4.2 Carrouselfraude uitgelegd.....	24
4.3 Gevolgen carrouselfraude .....	26
4.4 Bestrijding van carrouselfraude in het huidige stelsel .....	26
4.4.1 Inleiding .....	26
4.4.2 Weigeren recht op aftrek van voorbelasting .....	27
4.4.3 Weigeren nultarief intracommunautaire levering .....	28
4.4.4 Het criterium 'weet of behoort te weten' .....	29

4.4.5 Aansprakelijkheidsregeling.....	31
4.4.6 Informatie-uitwisseling.....	32
4.4.7 Verleggingsregelingen .....	33
4.4.8 Quick fixes .....	34
4.5 Deelconclusie.....	35
5 Mogelijke oplossingen om carrouselfraude tegen te gaan .....	37
5.1 Inleiding.....	37
5.2 Het definitieve btw-stelsel .....	37
5.2.1 Inleiding .....	37
5.2.2 Hoe werkt het definitieve btw-stelsel? .....	38
5.2.3 Wenselijkheid definitieve btw-stelsel .....	39
5.3 Een algehele verleggingsregeling .....	42
5.3.1 Inleiding .....	42
5.3.2 Hoe werkt de algehele verleggingsregeling?.....	42
5.3.3 Wenselijkheid van een algehele verleggingsregeling.....	44
5.4 De VIVAT.....	46
5.4.1 Inleiding .....	46
5.4.2 Hoe werkt de VIVAT?.....	46
5.4.3 Wenselijkheid van een VIVAT.....	47
5.5 Deelconclusie.....	50
6 Kan Blockchain-technologie helpen btw-fraude te bestrijden?.....	52
6.1 Inleiding.....	52
6.2 Alternatieven technologische oplossingen .....	52
6.2.1 Inleiding .....	52
6.2.2 Split payment mechanismen .....	53
6.2.3 Real time reporting.....	54
6.2.4 Wenselijkheid split payment mechanismen en real time reporting. ....	55
6.3 Hoe werkt de blockchaintechnologie?.....	55
6.3.1 Inleiding .....	55
6.3.2 Wat is blockchain?.....	56
6.3.3 De totstandkoming van transacties op een blockchain .....	56
6.3.4 Het vastleggen van een transactie op een blockchain .....	57
6.3.5 Smart contracts .....	59
6.3.6 Het verschil tussen een publieke en private blockchain .....	60
6.4 Blockchaintechnologie om carrouselfraude te bestrijden .....	60
6.4.1 Inleiding .....	60

6.4.2 Welke vorm van blockchain past het best bij de bestrijding van carrouselfraudefraude ...	60
6.4.3 Wenselijkheid blockchaintechnologie om carrouselfraude te bestrijden.....	63
6.5 Deelconclusie.....	65
7 Conclusie .....	67
Literatuuroverzicht.....	70
Boeken.....	70
Frequent geactualiseerde uitgaven.....	70
Tijdschriften.....	70
Jurisprudentie.....	72
Hof van Justitie EU/EG.....	72
Hoge Raad .....	73
Gerechtshof.....	73
Rechtbank.....	73
Regelgeving en parlementaire stukken.....	73
Media en overige bronnen.....	74

## Afkortingenlijst

<b>Afkorting</b>	<b>Omschrijving</b>
<b>B2B</b>	Business-to-Business
<b>B2C</b>	Business-to-Consumer
<b>CTP</b>	Certified Taxable Person
<b>EEG</b>	Europese Economische Gemeenschap
<b>EC</b>	Europese Commissie
<b>EU</b>	Europese Unie
<b>HR</b>	Hoge Raad
<b>HvJ</b>	Hof van Justitie van de Europese Unie
<b>IW 1990</b>	Invorderingswet 1990
<b>MOSS</b>	Mini-one-stop-shop
<b>OSS</b>	One-stop-shop
<b>Opgaaf ICP</b>	Opgaaf intracommunautaire prestaties
<b>PSP-voorstel</b>	Payment-service-providervoorstel
<b>TNA</b>	Transaction Network Analysis
<b>VIIES</b>	VAT Information Exchange System
<b>VIVAT</b>	Viable Integrated Value Added Tax
<b>Wet OB 68</b>	Wet op de Omzetbelasting 1968

# 1 Inleiding

## 1.1 Aanleiding

Fraude en oplichting zijn beide vormen van bedrog en bestaan al sinds jaar en dag. Fraude is het opzettelijk handelen in strijd met de wet, gericht op het behalen van een financieel voordeel door het geven van een valse voorstelling van zaken.<sup>1</sup> Een populaire vorm van fraude is belastingfraude, oftewel het niet naleven van de fiscale wetgeving om zo minder of geen belasting te betalen.

Een van de veel voorkomende vormen van belastingfraude is de zogenoemde btw-carrouselfraude. De Staatssecretaris van Financiën spreekt hierbij zelfs over een van de meest ondermijnende vormen van oplichting, aangezien er niet alleen ten onrechte belasting niet wordt betaald maar dat er zelfs geld wordt onttrokken aan de schatkist.<sup>2</sup> Volgens vertegenwoordigers van Europol lopen alle lidstaten van de Europese Unie (hierna: lidstaten) gezamenlijk jaarlijks naar schatting 40 tot 60 miljard euro aan btw-inkomsten mis.<sup>3</sup> Bij carrouselfraude wordt gebruikgemaakt van het feit dat het recht op aftrek van voorbelasting niet gekoppeld is aan het voldoen van de btw. De grootste vorm van btw-fraude is de intracommunautaire btw-fraude. Hierbij wordt met ketentransacties gebruik gemaakt van het feit dat op een levering naar een andere lidstaat het nultarief van toepassing is.<sup>4</sup> Het goed wordt “belastingvrij” geïmporteerd en in de binnenlandse markt doorverkocht met btw, waarbij de btw niet wordt betaald aan de Belastingdienst. De koper claimt hierbij wel aftrek van btw. Op het moment dat de Belastingdienst ontdekt dat dit het geval is, is de partij die de btw moet voldoen al met de noorderzon vertrokken. De lidstaten lopen zo miljarden mis omdat een van de schakels in een handelsketen de btw niet voldoet. Uit een persbericht van de EC blijkt dat het totale ‘btw-gat’ in 2015 €152 miljard is.<sup>5</sup> Het ‘btw-gat’ is het totale verschil tussen de verwachte btw-opbrengsten en de werkelijke btw-opbrengsten. Grensoverschrijdende btw-fraude blijkt volgens ramingen goed voor ongeveer €50 miljard van dat btw-gat. Het huidige btw-systeem is dus erg fraudegevoelig.

De EC heeft in 2016 een actieplan gepresenteerd om het huidige btw-systeem aan te passen zodat het btw-systeem eenvoudiger, bedrijfsvriendelijker en fraudebestendiger wordt.<sup>6</sup> In dit actieplan worden belangrijke beginselen gegeven voor een toekomstige gemeenschappelijke Europese btw-ruimte, het definitieve btw-systeem, alsmede een aantal verbeteringen voor het huidige btw-systeem. In oktober 2017 is de Europese Commissie met een voorstel voor dit definitieve btw-systeem gekomen. De doelstellingen die de EC beoogt te bereiken met het definitieve btw-systeem zijn een fraude-robust systeem met administratieve vereenvoudiging voor ondernemers en belastingdiensten.<sup>7</sup> Volgens

---

<sup>1</sup> AMO Institute of Sciences, Financial and Business Dictionary.

<sup>2</sup> Brief Staatssecretaris van Financiën van 10 februari 2017, nr. 2017-0000020464, V-N 2017/11.15.

<sup>3</sup> Europese Rekenkamer, *De aanpak van intracommunautaire btw-fraude: er zijn maatregelen nodig*. ISSN 1977-575X, 2016.

<sup>4</sup> Art. 9 lid 2 ond. b Wet OB 1968 jo. Art. 12 lid 1 Uitvoeringsbesluit OB 1968.

<sup>5</sup> Persbericht Europese Commissie van 28 september 2017, IP/17/3441.

<sup>6</sup> Persbericht Europese Commissie van 7 april 2016, IP/16/1022.

<sup>7</sup> Brief Minister van Buitenlandse Zaken van 10 november 2017, nr. BZDOC-1015490419-119, V-N 2017/58.13.

ramingen zou de grensoverschrijdende btw-fraude van €50 miljard per jaar verminderen met 80%.<sup>8</sup> Bovenstaande doelstellingen probeert de Europese Commissie te bereiken door de intracommunautaire B2B-leveringen te gaan belasten in het land waar de goederen aankomen tegen het aldaar geldende btw-tarief.<sup>9</sup> De leverancier moet dan btw in rekening brengen, vervolgens aangeven en kan deze dan voldoen in de zogenoemde One-Stop-Shop, oftewel de OSS. De OSS is een al bestaand portaal waar ondernemers het mogelijk wordt gemaakt om in eigen land de btw, die voldaan moet worden in andere lidstaten, aan te geven en te betalen zonder dat ze zich in die lidstaat hoeven te registreren. Uiteindelijk moet het mogelijk worden om in de OSS in het definitieve btw-systeem ook voorbelasting uit andere lidstaten terug te kunnen vragen. Het is de bedoeling dat voorgenoemde wijziging bij intracommunautaire B2B-leveringen per 1 juli 2022 in werking treedt.<sup>10</sup>

De Minister van Buitenlandse Zaken laat in een reactie weten dat Nederland wel de doelstellingen onderschrijft die de Commissie met dit voorstel tracht te bereiken, maar zich afvraagt of met dit definitieve btw-systeem die doelen wel bereikt zullen worden.<sup>11</sup> Nederland is bang dat het doel van fraudebestendigheid met de voorgestelde maatregelen voor het definitieve btw-systeem niet bereikt zal worden. In de literatuur worden ook alternatieven voor het definitieve btw-stelsel aangedragen. Een voorbeeld hiervan is de algehele verleggingsregeling.<sup>12</sup> Onder een algehele verleggingsregeling wordt de btw bij B2B-transacties verlegd naar de afnemer.<sup>13</sup> Tijdens de Ecofin Raad van 2 oktober 2018 is een akkoord bereikt over de tijdelijke toepassing van een algehele verleggingsregeling voor lidstaten die zeer ernstige btw-carrouselfraude ondervinden.<sup>14</sup> Deze kan echter alleen onder voorwaarden worden ingevoerd en is van toepassing tot het definitieve stelsel in werking treedt. Een ander mogelijk alternatief dat bij tijd en wijlen wordt genoemd is de VIVAT. Een VIVAT belast alle B2B-transacties met één, in heel de EU geldend, btw-tarief.<sup>15</sup> De VIVAT wordt genoemd als mogelijke oplossing daar het een aantal van de nadelen van zowel het definitieve stelsel, als de algehele verleggingsregeling wegneemt.<sup>16</sup>

Er is tot op heden nog geen consensus bereikt over welke wijziging van het btw-stelsel het best bij zal dragen aan het bestrijden van btw-fraude. Wel zijn er per 1 januari 2020 een aantal ‘quick fixes’ uitgevoerd aan het huidige btw-systeem, die onder andere zien op het aanscherpen van de vereisten voor het toepassen van het nultarief op intracommunautaire leveringen.<sup>17</sup>

---

<sup>8</sup> Persbericht Europese Commissie van 4 oktober 2017, IP/17/3443.

<sup>9</sup> Brief Minister van Buitenlandse Zaken van 10 november 2017, nr. BZDOC-1015490419-119, V-N 2017/58.13.

<sup>10</sup> Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG, 25-05-2018, COM (2018) 329.

<sup>11</sup> Brief Minister van Buitenlandse Zaken van 10 november 2017, nr. BZDOC-1015490419-119, V-N 2017/58.13.

<sup>12</sup> R.F. van Brederode en S. Pfeiffer, *VAT Monitor* 3 (2015), par. 3.8.

<sup>13</sup> In paragraaf 5.3.2 wordt de algehele verleggingsregeling uitgewerkt.

<sup>14</sup> Minister van Financiën, *Nederland zet vooralsnog niet in op algemene verleggingsregeling*, V-N 2018/56.12.

<sup>15</sup> In paragraaf 5.4.2 wordt de VIVAT verder uitgewerkt.

<sup>16</sup> M.M.W.D Merx, N. Verbaan & R. Starkenburg, *VAT and International Trade's Crossroads: Right, Left or Straight On?*, *EC Tax Review* 2019, 28(5), p. 233-244, par. 5.

<sup>17</sup> Richtlijn van de Raad van de Europese Unie van 4 december 2018, nr. 2018/1910, PbEU 2018 L 311/3, V-N 2019/4.14.

De mogelijkheid dat blockchaintechnologie een oplossing kan zijn om btw-fraude tegen te gaan wordt ook in de literatuur aangedragen.<sup>18</sup> Blockchain fungeert als een gedecentraliseerd grootboek, waarbij iedereen in het netwerk over dezelfde informatie beschikt.<sup>19</sup> Het voordeel van toepassing van blockchain op transacties is dat er geen vertrouwde centrale partij meer nodig is om de transactie te controleren en verwerken. Deze is namelijk vervangen door een netwerk van deelnemers in de blockchain. Die deelnemers verifiëren elke nieuwe transactie en nemen die dan op in een kopie van het grootboek. Wanneer er een aanpassing wordt gedaan aan dit grootboek, wordt deze aanpassing real time overgenomen op alle andere kopieën van de lijst.<sup>20</sup> Eenmaal ingevoerd is de transactie niet meer te verwijderen. Elke nieuwe transactie wordt opgenomen in een blok met een tijdsstempel en de link met het vorige blok.<sup>21</sup> De blokken vormen uiteindelijk een ketting van transacties, de blockchain. Blockchain is een zeer geschikte toepassing om transacties vast te leggen. Om die reden zou een toepassing in de btw niet misplaatst zijn, daar de btw een transactiebelasting is.<sup>22</sup> Blockchain kan mogelijk in de btw worden toegepast om te zorgen voor snellere en nagenoeg foutloze voldoening en teruggaaf van btw en kan hiermee dus een mogelijkheid bieden om carouselfraude op te lossen.<sup>23</sup>

Btw-carouselfraude is vanuit maatschappelijk perspectief een groot probleem. Lidstaten lopen hierdoor jaarlijks miljarden euro's mis. Uit een onderzoek van ZEMBLA in 2016 blijkt dat de btw-fraudeconstructies mogelijkwerwijs voor financiering van criminele en terroristische organisaties worden gebruikt.<sup>24</sup> Kortom, de gehele Europese Unie is er dus bij gebaat om tot een goede oplossing voor dit probleem te komen. Het doel van dit fiscaal-juridisch onderzoek is om aantal mogelijke oplossingen ter bestrijding van carouselfraude te onderzoeken. De mogelijke oplossingen die onderzocht gaan worden zijn het voorgestelde definitieve stelsel, de algehele verleggingsregeling, de VIVAT en de toepassing van blockchaintechnologie.

## 1.2 Probleemstelling, deelvragen en afbakening

De probleemstelling van deze scriptie is als volgt:

*“Is het definitieve btw-systeem of de algehele verleggingsregeling een wenselijke oplossing om btw-fraude aan te pakken, hoe kunnen nadelen van deze oplossingen worden weggenomen en/of is het wenselijk dat blockchain daarin een rol krijgt?”*

De probleemstelling wordt beantwoord door een positiefrechtelijke benadering. Btw-fraude is een Europees probleem. Om die reden staan de Richtlijn van de Raad van 28 november 2006, betreffende

---

<sup>18</sup> Zie o.a. PWC, *How blockchain technology could improve the tax system*, december 2016, p. 2. en M.M.W.D. Merx, MBB 2019/3-13.

<sup>19</sup> S. Vermeend en P. Smit, *Blockchain*, Den Haag: Einstein Books 2017, par. 1.1.

<sup>20</sup> J. Gruson, BTW-bulletin 2017/17, p. 2.

<sup>21</sup> J. Gruson, BTW-bulletin 2017/17, p. 2.

<sup>22</sup> M.M.W.D. Merx, MBB 2019/3-13, par. 4.

<sup>23</sup> J. Gruson, BTW-bulletin 2017/17, p. 5.

<sup>24</sup> NRC, *Terrorisme gefinancierd door btw-fraude*, 24-10/2016.



het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: de btw-richtlijn) en de jurisprudentie van het Hof van Justitie (hierna: HvJ) aan de basis van dit onderzoek. Gezien de fiscaalrechtelijke aard van deze scriptie wordt niet te diep ingegaan op de technologie achter blockchain maar zal vooral de werking en de mogelijke toepassing van blockchain behandeld worden.

### 1.3 Toetsingskader

Om de probleemstelling te kunnen beantwoorden is een toetsingskader nodig om te kunnen bepalen welke mogelijke oplossingen wenselijk zijn en welke niet. Om te kunnen achterhalen of het voorgestelde definitieve stelsel wenselijk is of dat wellicht andere opties wenselijker zijn worden deze oplossingen getoetst aan een combinatie van rechtsbeginselen, die belangrijk zijn bij de btw, en de doelstellingen die de Europese Commissie beoogt bij het bereiken van een definitief btw-stelsel. De rechtsbeginselen waaraan getoetst wordt zijn het neutraliteitsbeginsel, het rechtszekerheidsbeginsel en het evenredigheidsbeginsel. Dit toetsingskader bevat dus criteria voor een goedwerkend fraude-robust btw-stelsel. Deze worden uitgewerkt in hoofdstuk 3.

### 1.4 Structuur

De opbouw van deze scriptie is als volgt. In hoofdstuk 2 wordt uitgewerkt hoe het huidige Europese btw-stelsel werkt. Voorts zal het toetsingskader in hoofdstuk 3 toegelicht worden, zijnde de criteria voor een goedwerkend fraude-robust btw-stelsel. Daarna wordt in hoofdstuk 4 toegelicht wat btw-carrouselfraude inhoudt, hoe het werkt en hoe er op dit moment mee om wordt gegaan door zowel belastingautoriteiten en overheden als de HR en het HvJ. Vervolgens zal in hoofdstuk 5 getoetst worden of het voorstel van de EC een wenselijke oplossing is of dat de algehele verleggingsregeling of de VIVAT wenselijkere oplossingen zijn om btw-fraude tegen te gaan. VIVAT wordt besproken omdat het enkele nadelen van de oplossing van de EC en de algehele verleggingsregeling niet kent. Daarna zal in hoofdstuk 6 worden bekeken hoe blockchain kan bijdragen aan de fraudebestrijding. Tot slot bevat hoofdstuk 7 een conclusie waarin de probleemstelling beantwoord zal worden.

## 2 Het huidige Europese btw-systeem

### 2.1 Inleiding

In dit hoofdstuk staat het huidige Europese btw-stelsel centraal. Dit hoofdstuk begint met een uitleg over de werking van het btw-stelsel, waarna de geschiedenis van de Nederlandse omzetbelasting en de totstandkoming van de btw-richtlijn uiteengezet worden. Daarna zal een uitleg volgen van een aantal van de belangrijkste begrippen binnen de btw die een belangrijke rol spelen bij carrouselfraude, waaronder ook de werking van ketentransacties, daar grensoverschrijdende ketentransacties de sleutel zijn tot carrouselfraude in het huidige stelsel. Het hoofdstuk eindigt met een deelconclusie.

### 2.2 Wat is btw?

De Omzetbelasting, oftewel de btw, is een belasting op goederen en diensten.<sup>25</sup> De btw grijpt aan bij de uitgaande geldstroom van consumenten (eindgebruikers), in tegenstelling tot een inkomstenbelasting, die aangrijpt bij de inkomende geldstromen van natuurlijke personen.<sup>26</sup> De btw wordt gezien als een verbruiksbelasting, daar het beoogt al het consumptieve verbruik in de heffing te betrekken.

De btw belast feitelijk niet het verbruik of de consumptie van goederen en diensten, maar het bedrag dat de eindgebruiker bij aanschaf van een goed of dienst betaalt.<sup>27</sup> In de praktijk drukt de btw niet alleen op particuliere consumenten, maar ook bij andere eindgebruikers van goederen en diensten. De btw is voor consumenten en andere eindgebruikers dus een kostprijsverhogende belasting.<sup>28</sup>

Deze belasting wordt niet rechtstreeks van die eindgebruikers geheven, maar op een indirecte wijze van de ondernemers die de goederen leveren en de diensten verrichten.<sup>29</sup> Dit werkt als volgt uit. Een ondernemer levert een goed of verricht een dienst en krijgt daarvoor een vergoeding inclusief btw. De ondernemer is deze btw in beginsel verschuldigd en moet deze voldoen aan de fiscus. Als de ondernemer ook een goed of dienst heeft ingekocht om het goed of de dienst te kunnen leveren, dan bestaat er recht op aftrek van voorbelasting. De btw die drukt op ingekochte goederen en diensten wordt in mindering gebracht op de verschuldigde btw.<sup>30</sup> Zo wordt enkel belasting betaald over de door deze ondernemer toegevoegde waarde.

Iedere ondernemer in de handelsketen betaalt dus btw over de waarde die hij aan een product of dienst heeft toegevoegd. Bij B2B-leveringen ontvangt de fiscus per saldo geen geld. De ene ondernemer betaalt immers de btw en de andere krijgt de btw terug op zijn aangifte.<sup>31</sup> Feitelijk betalen ondernemers dus niet de belasting over de door hen toegevoegde waarde.<sup>32</sup> De fiscus houdt er pas geld aan over als het goed

---

<sup>25</sup> S.B. Cornielje, *Cursus Belastingrecht omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2020, OB.0.0.0.

<sup>26</sup> S.B. Cornielje, *Cursus Belastingrecht omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2020, OB.0.0.0.

<sup>27</sup> S.B. Cornielje, *Cursus Belastingrecht omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2020, OB.0.0.0.

<sup>28</sup> S.B. Cornielje, *Cursus Belastingrecht omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2020, OB.0.0.5.A.

<sup>29</sup> S.B. Cornielje, *Cursus Belastingrecht omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2020, OB.0.0.0.

<sup>30</sup> S.B. Cornielje, *Cursus Belastingrecht omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2020, OB.0.0.1.

<sup>31</sup> S.B. Cornielje, *Cursus Belastingrecht omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2020, OB.0.0.6.

<sup>32</sup> S.B. Cornielje, *Cursus Belastingrecht omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2020, OB.0.0.6.

of de dienst aan een particuliere consument of andere eindgebruiker geleverd wordt. De eindgebruiker heeft namelijk geen recht op aftrek van voorbelasting.

De betaling van de btw van een eindproduct<sup>33</sup> wordt in de gehele productie- en handelsketen gedaan door alle ondernemers. Zo loopt de fiscus enkel de btw mis die de laatste ondernemer heeft toegevoegd als deze betreffende ondernemer besluit om zijn btw niet te voldoen of daartoe niet in staat is. De overige btw is namelijk al door de andere ondernemers betaald die betrokken waren bij de productie- en handelsketen. Dit systeem wordt een gefractioneerd stelsel genoemd. Een belangrijk uitgangspunt van een verbruiksbelasting zoals de btw is het bestemmingslandbeginsel. Dit houdt in dat de belasting ten goede komt aan het land waar de levering van een goed of dienst wordt geacht te zijn verbruikt.<sup>34</sup>

### 2.3 De geschiedenis van de Nederlandse Omzetbelasting en de btw-richtlijn

Tot 1957 was belastingheffing enkel nationaal georiënteerd en was er geen samenwerking omtrent belastingen tussen landen om handel minder te belemmeren. In 1957 sloten België, de Bondsrepubliek Duitsland, Frankrijk, Italië, Luxemburg en Nederland een Verdrag tot oprichting van de EEG<sup>35</sup>, welke de totstandbrenging van een gemeenschappelijke markt van goederen en diensten en harmonisatie van belastingwetgeving beoogde.<sup>36</sup> De lidstaten waren van mening dat de bestaande nationale belastingstelsels op het gebied van de omzetbelasting aan een goede werking van de gemeenschappelijke markt in de weg stonden.<sup>37</sup> Tijdens de Tweede Wereld Oorlog had de Duitse bezetter in meerdere landen, waaronder Nederland, het Duitse cascdestelsel ingevoerd. In dit stelsel werd, in tegenstelling tot in het huidige gefractioneerde stelsel, belasting geheven bij elke overgang van goederen en diensten binnen de handels- en productieketen. Dit zorgde ervoor dat nooit precies te berekenen viel hoeveel belasting er drukt op de besteding van de particuliere consument.<sup>38</sup> De belasting die op de bestedingen van particuliere consumenten drukt is daarmee zo willekeurig dat het niet als politiek instrument gebruikt kan worden. Gezien de nadelen die het Duitse cascdestelsel had werd de Eerste Richtlijn geïntroduceerd. Deze richtlijn schreef een btw-systeem met aftrek van voorbelasting voor aan de lidstaten ter vervanging van de bestaande omzetbelastingstelsels.<sup>39</sup> Bovendien werd ook een Tweede Richtlijn opgesteld die voornamelijk zag op de structuur die de stelsels moesten krijgen. Hier begon de invloed van de Europese Unie<sup>40</sup> op de Nederlandse Omzetbelasting. Deze twee richtlijnen werden geïmplementeerd in de Wet OB 68, welke per 1 januari 1969 van kracht werd. In 1978 werd de Zesde Richtlijn geïntroduceerd welke zorgde voor een meer uniforme regeling van de belastinggrondslag in

---

<sup>33</sup> Met een eindproduct wordt een goed of dienst bedoeld waar een niet-ondernemer (consument of andere eindgebruiker) voor betaalt.

<sup>34</sup> M.E. van Hilten en H.W.M van Kesteren, *Omzetbelasting*, Fed Fiscale studiereserie nr. 6, Fed Deventer, vijftiende druk 2017, p. 7.

<sup>35</sup> Dit is besloten te Rome met het Verdrag van 25 maart 1957, Tractatenblad 1957, 91.

<sup>36</sup> S.B. Cornielje, *Cursus Belastingrecht omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2020, OB.0.0.10.C.

<sup>37</sup> S.B. Cornielje, *Cursus Belastingrecht omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2020, OB.0.0.10.C.

<sup>38</sup> S.B. Cornielje, *Cursus Belastingrecht omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2020, OB.0.0.10.B.

<sup>39</sup> S.B. Cornielje, *Cursus Belastingrecht omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2020, OB.0.0.10.C.

<sup>40</sup> Thans bekend als de Europese Gemeenschappen.

de lidstaten. Aangezien de Zesde Richtlijn door alle aanpassingen erg onoverzichtelijk was is deze in 2007 vervangen door de nu nog geldende btw-richtlijn. De harmonisatie van de belastingstelsels had echter nog niet tot gevolg dat de fysieke grenscontroles afgeschaft werden.<sup>41</sup>

In 1986 besloot de Europese Gemeenschap dat dat moest veranderen. Er moest geen gemeenschappelijke markt komen maar een ‘interne markt’, oftewel een ruimte zonder binnengrenzen waarin het vrije verkeer van goederen, personen, diensten en kapitaal is gewaarborgd.<sup>42</sup> De omzetbelasting moest verder geharmoniseerd worden om een interne markt tot stand te kunnen brengen. Het doel was om dit uiterlijk in 1992 te realiseren. Om dit te realiseren wilde de Europese Commissie aanvankelijk gaan voor een stelsel waar bij de heffing geen onderscheid meer gemaakt wordt tussen levering van goederen met vervoer naar een andere lidstaat enerzijds en levering van goederen binnen een lidstaat anderzijds.<sup>43</sup> Ook zouden de lidstaten niet meer de btw heffen, maar zou dit vanuit Brussel gebeuren, waarmee ook de opbrengsten in de kas van de Gemeenschap zouden komen. Deze opbrengsten zouden dan gedeeltelijk worden verdeeld over de lidstaten. Aangezien dit de autonomie van de lidstaten drastisch zou inperken bleek dit echter niet haalbaar.

Lidstaten mochten dus op hun eigen grondgebied blijven heffen. Een ander systeem dat werd aangedragen was een systeem waarbij een levering naar een andere lidstaat en een binnenlandse levering gelijk behandeld zouden worden, waar de voorbelasting kon worden teruggevraagd bij de lidstaat van ‘invoer’ door degene die het goed invoert in de lidstaat. Aangezien de leveranciers de voorbelasting echter niet aan de lidstaat van invoer hebben betaald maar aan de lidstaat van ‘export’, zou het eerlijk zijn als de lidstaat van export deze voorbelasting zou vergoeden aan de lidstaat van invoer. Dit zogenoemde clearingsysteem stuitte echter op zoveel verzet van de lidstaten omdat deze niet vertrouwde dat de compensatie tussen de lidstaten onderling accuraat zou verlopen.<sup>44</sup>

Er was dus een ander systeem nodig. De EC presenteerde daarop een overgangssysteem dat per 1 januari 1993 in werking trad. Grensoverschrijdende leveringen binnen de EU werden niet meer gezien als invoer en uitvoer, maar aangemerkt als intracommunautaire leveringen en intracommunautaire verwervingen.<sup>45</sup> De intracommunautaire levering is vrijgesteld (met recht op aftrek van voorbelasting) en de intracommunautaire verwerving wordt aangegeven in het land van aankomst van de goederen.<sup>46</sup> De heffing vindt dus plaats bij aangifte door de binnenlandse ontvanger van de goederen. Hierdoor vindt er geen controle meer plaats aan de grens, zonder afbreuk te doen aan het bestemmingslandbeginsel.

---

<sup>41</sup> S.B. Cornielje, *Cursus Belastingrecht omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2020, OB.0.0.10.D.b.

<sup>42</sup> Art. 26 (thans art. 14) van het verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (hierna: VWEU).

<sup>43</sup> S.B. Cornielje, *Cursus Belastingrecht omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2020, OB.0.0.10.D.b.

<sup>44</sup> S.B. Cornielje, *Cursus Belastingrecht omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2020, OB.0.0.10.D.b.

<sup>45</sup> O.L. Mobach, *Cursus Belastingrecht omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2020, OB.2A.0.0.A.c.

<sup>46</sup> O.L. Mobach, *Cursus Belastingrecht omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2020, OB.2A.0.0.A.c.

Dit overgangssysteem zou echter maar tijdelijk zijn. Het was de bedoeling dat per 1 januari 1997 alsnog een van de twee bovenstaande definitieve systemen ingevoerd zou worden. De lidstaten konden het echter vóór die datum niet eens worden, dus werd de overgangsregeling verlengd. Tot op deze dag is de overgangsregeling nog in gebruik. Deze overgangsregeling is erg fraudegevoelig, zoals in hoofdstuk 4 van deze scriptie zal blijken.

## 2.4 Belangrijke begrippen in de btw met betrekking tot carrouselfraude

### 2.4.1 Inleiding

Zoals reeds aangegeven kent het btw-systeem een aantal begrippen die belangrijk zijn voor het functioneren van het systeem. Als eerst worden de belastbare handelingen die een rol spelen bij carrouselfraude uiteengezet, waarna ook het recht op aftrek van voorbelasting de revue zal passeren. De belastbare handelingen die gebruikt worden voor carrouselfraude zijn een intracommunautaire levering van goederen, gevolgd door een binnenlandse levering van goederen. Aangezien een intracommunautaire levering automatisch gevolgd wordt door een intracommunautaire verwerving zal ook deze worden besproken. Ook is het mogelijk om carrouselfraude te plegen met diensten in plaats van goederen.<sup>47</sup> Dit komt echter niet veel voor, aangezien de meeste diensten niet eenvoudig verhandelbaar zijn, maar het is zeker wel mogelijk. Tot slot worden nog het recht op aftrek van voorbelasting en de werking van ketentransacties besproken, daar deze beide van belang zijn voor de werking van carrouselfraude.

### 2.4.2 Levering van goederen

Als levering van goederen wordt aangemerkt de overdracht of overgang van de macht om als eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken.<sup>48</sup> Indien goederen niet vervoerd hoeven te worden, wordt als plaats van levering aangemerkt de plaats waar het goed zich bevindt ten tijde van de levering.<sup>49</sup> De meeste goederen moeten echter wel vervoerd worden om bij de afnemer terecht te komen. Indien een goed wel vervoerd moet worden, wordt als plaats van levering aangemerkt de plaats waar het goed zich bevindt ten tijde van het vertrek van de verzending of het vervoer naar de afnemer.<sup>50</sup> De leverancier is in beide gevallen de belasting verschuldigd op het moment dat de goederenlevering wordt verricht.<sup>51</sup> Hij dient derhalve de btw aan de belastingautoriteit te voldoen.

### 2.4.3 Verrichten van diensten

Als dienst wordt aangemerkt elke handeling die geen levering van goederen is.<sup>52</sup> Om de plaats van een dienst te bepalen zijn twee hoofdregels opgenomen alsook een aantal uitzonderingen op die

---

<sup>47</sup> R.A. Wolf, *Carrouselfraude*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2010, par. 3.3.

<sup>48</sup> Art. 14 lid 1 btw-richtlijn.

<sup>49</sup> Art. 31 btw-richtlijn.

<sup>50</sup> Art. 32 btw-richtlijn.

<sup>51</sup> Art. 63 btw-richtlijn.

<sup>52</sup> Art. 24 lid 1 btw-richtlijn.

hoofddregels.<sup>53</sup> De hoofddregels maken onderscheid tussen diensten die verricht worden aan een belastingplichtige die als zodanig handelt en diensten aan niet-belastingplichtigen, ofwel eindgebruikers. Ondanks het feit dat carrouselfraude enkel met belastingplichtigen bewerkstelligd kan worden, zal hier ook de hoofddregel voor diensten aan niet-belastingplichtigen, alsmede één uitzondering daarop, worden toegelicht, daar de EC met haar definitieve btw-stelsel aansluiting zoekt bij het huidige systeem van heffing in deze specifieke branche.

Een dienst die verricht wordt aan een belastingplichtige, die als zodanig handelt, wordt belast op de plaats daar waar de afnemer van de dienst de zetel van zijn bedrijfsuitvoering heeft gevestigd.<sup>54</sup> De dienstverrichter is hierbij de btw verschuldigd aan de belastingautoriteit.<sup>55</sup> Dit is echter niet in alle gevallen de regel. Bij diensten die een belastingplichtige aan een binnenlandse belastingplichtige verricht moet de dienstverrichter de btw aan de belastingautoriteit voldoen. Voor diensten aan buitenlandse belastingplichtige hoeft de dienstverrichter de daarop drukkende buitenlandse btw niet te voldoen. Hier is namelijk een verleggingsregeling voor bedacht: de belastingplichtige hoeft enkel in de aangifte aan te geven dat de btw verlegd is naar de buitenlandse afnemer.<sup>56</sup> De afnemer vermeldt deze verlegde btw in zijn aangifte en indien en voor zover hij recht heeft op aftrek van voorbelasting kan hij de btw weer in aftrek brengen.

Indien de afnemer van de dienst een niet-belastingplichtige is, is de plaats van dienst daar waar de dienstverrichter woont of gevestigd is, dan wel een vaste inrichting heeft van waaruit de diensten worden verricht.<sup>57</sup> Een van de uitzonderingen op deze hoofddregel treedt in werking in het geval er telecommunicatiediensten omroepdiensten of elektronische diensten worden verricht aan niet-belastingplichtigen. Bij deze diensten wordt als plaats van dienst aangemerkt de plaats waar de afnemer gevestigd is.<sup>58</sup> Deze specifieke regeling is per 1 januari 2015 ingevoerd omdat er concurrentievervalsing optrad door verschillende btw-tarieven in verschillende EU-landen.<sup>59</sup> Dit bleek uit de hoge concentratie internetbedrijven die in lidstaten gevestigd waren met een laag btw-tarief, met name in Luxemburg.<sup>60</sup> Een belastingplichtige die gevestigd is in een lidstaat en die particulieren in elke lidstaat bedient kan dus btw verschuldigd zijn in alle lidstaten. Om te voorkomen dat die belastingplichtige zich in elke lidstaat moet registreren om de verschuldigde belasting te betalen, kan de belastingplichtige zich in één lidstaat registreren en van daaruit via de MOSS in één keer aan zijn btw-verplichtingen in alle lidstaten voldoen.<sup>61</sup> Deze regeling om niet in elke lidstaat aangifteplichtig te zijn geldt voor zowel

---

<sup>53</sup> De hoofddregels zijn opgenomen in art. 44 en 45 van de btw-richtlijn

<sup>54</sup> Art. 44 btw-richtlijn.

<sup>55</sup> Art. 63 btw-richtlijn.

<sup>56</sup> Art. 194 btw-richtlijn.

<sup>57</sup> Art. 45 btw-richtlijn.

<sup>58</sup> Art. 57 lid 1 btw-richtlijn.

<sup>59</sup> C.A. Peeters, *Cursus Belastingrecht omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2020, OB.2.1.5.J.c.

<sup>60</sup> C.A. Peeters, *Cursus Belastingrecht omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2020, OB.2.1.5.J.c.

<sup>61</sup> C.A. Peeters, *Cursus Belastingrecht omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2020, OB.2.1.5.J.d.

belastingplichtigen die in een lidstaat gevestigd zijn als belastingplichtigen die buiten de EU gevestigd zijn.

#### 2.4.4 Intracommunautaire levering van goederen

Als goederen naar een andere lidstaat worden vervoerd, dan is er sprake van een intracommunautaire levering van goederen. Om een goedwerkende interne markt te bewerkstelligen is gekozen om intracommunautaire leveringen vrij te stellen met behoud van recht op aftrek van voorbelasting.<sup>62</sup> In Nederland kennen we hiervoor geen vrijstelling, maar een nultarief.<sup>63</sup> Aangezien een vrijstelling met recht op aftrek en een nultarief op hetzelfde neerkomen, zal in het vervolg enkel gesproken worden van een nultarief. Er is gekozen om niet de intracommunautaire levering maar de verwerving van deze intracommunautaire levering aan te merken als belastbare handeling. Zodoende komen de goederen geschoond van belasting in de lidstaat van oorsprong binnen in de lidstaat van bestemming en kunnen ze tegen het daar geldende btw-tarief belast worden.<sup>64</sup>

Er zijn echter een aantal vereisten waaraan voldaan moet worden om dit nultarief te verkrijgen. Ten eerste moet bewezen worden dat de goederen naar een andere lidstaat zijn vervoerd dan de lidstaat van vertrek. Een aangifte van een intracommunautaire verwerving in de lidstaat van bestemming is op zichzelf echter niet genoeg bewijs.<sup>65</sup> In het Besluit van 1 oktober 2002 wordt uitvoerig ingegaan op hoe het vervoer naar een andere lidstaat kan worden bewezen.<sup>66</sup> Per 1 januari 2020 is ter harmonisatie en vereenvoudiging van de regels omtrent het bewijs van vervoer bij intracommunautaire leveringen een weerlegbaar bewijsvermoeden toegevoegd aan de bewijsmogelijkheden die lidstaten hanteren. Dit is onderdeel van de zogenoemde vier quick fixes.<sup>67</sup> Om te voldoen aan het weerlegbare bewijsvermoeden zijn tenminste twee niet-tegenstrijdige onafhankelijke bewijsstukken vereist.<sup>68</sup> Aan deze bewijsstukken zitten echter wel een paar restricties.<sup>69</sup> Het Besluit uit 2002 mag overigens nog steeds worden gebruikt. De introductie van het weerlegbare bewijsvermoeden moet voor meer rechtszekerheid zorgen.<sup>70</sup>

Ten tweede is vereist dat de leverancier het btw-identificatienummer heeft van de afnemer en dit btw-nummer is toegekend door een andere lidstaat dan de lidstaat van vertrek.<sup>71</sup> Ook dit is onderdeel van de vier quick fixes die per 1 januari 2020 geïntroduceerd is. Per 1 januari jongstleden mag de toepassing van het nultarief dus geweigerd worden als de leverancier geen correct btw-identificatienummer van de afnemer heeft, aangezien de richtlijn niet voorziet in uitzonderingen. *Merkx* merkt op dat bij latere

---

<sup>62</sup> Conform art. 138 btw-richtlijn.

<sup>63</sup> R.A. Wolf, *Carrouselfraude*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2010, par. 2.4.

<sup>64</sup> O.L. Mobach, *Cursus Belastingrecht omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2020, OB.2A.1.0.

<sup>65</sup> HvJ EG 27-09-2007, C-184/05 (Zaak Teleos Plc e.a.), BNB 2008/11.

<sup>66</sup> Besluit van 1 oktober 2002, nr. DGB2002/4947M (Mededeling 38), V-N 2002/50.20.

<sup>67</sup> Zie o.a. B.T.J.G van Osch, *Quick Fixes: eenvoud siert de mens of pappen en nathouden?*, BtwBrief 2019/68.

<sup>68</sup> Art. 45 bis Uitvoeringsverordening van de btw-richtlijn.

<sup>69</sup> Zie Art. 45 bis van de Uitvoeringsverordening van de btw-richtlijn.

<sup>70</sup> B.T.J.G van Osch, *Quick Fixes: eenvoud siert de mens of pappen en nathouden?*, BtwBrief 2019/68, p. 4.

<sup>71</sup> Art. 138 lid 1 btw-richtlijn.

verstrekking van het btw-identificatienummer alsnog het nultarief toegepast kan worden, wat nieuwe mogelijkheden tot fraude in de hand kan werken.<sup>72</sup>

Verder is nog van belang dat de leverancier een correcte opgaaf ICP indient.<sup>73</sup> De opgaaf ICP is een lijst van gegevens die de belastingplichtige verplicht moet indienen. Deze bestaat onder andere uit het btw-identificatienummer van de afnemers aan wie goederen zijn geleverd of diensten zijn verricht en de waarde daarvan per afnemer.<sup>74</sup>

#### 2.4.5 Intracommunautaire verwerving van goederen

De intracommunautaire verwerving van goederen kan niet aanwezig zijn zonder een intracommunautaire levering van goederen en vice versa. Als intracommunautaire verwerving wordt aangemerkt het verkrijgen van de macht om als eigenaar te beschikken over een roerende lichamelijke zaak, waarbij de zaak verkregen is van een leverancier die in een andere lidstaat gevestigd is.<sup>75</sup> De intracommunautaire verwerving vindt plaats daar waar de goederen zich bevinden op het tijdstip van aankomst van het vervoer naar de afnemer en is daar tevens ook verschuldigd door de afnemer.<sup>76</sup>

#### 2.4.6 Aftrek van voorbelasting

Indien een belastingplichtige btw heeft betaald over goederen of diensten die de belastingplichtige gebruikt om belaste handelingen te verrichten, is het onder voorwaarden mogelijk om deze betaalde btw terug te vragen of te verrekenen. Het doel hiervan is om te zorgen dat er geen belastinglast drukt op de belastingplichtige ondernemers.<sup>77</sup> Allereerst moet de belastingplichtige die aftrek van voorbelasting wil ook als belastingplichtige handelen.<sup>78</sup> Daarnaast moeten de goederen of diensten die de belastingplichtige heeft ingekocht gebruikt worden voor belaste handelingen. Dit houdt in dat er een onlosmakelijk samenhang moet zijn tussen de verkregen goederen en de belaste handelingen.<sup>79</sup> Het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip dat de belasting verschuldigd wordt, zijnde op het moment dat de factuur uitgereikt wordt.<sup>80</sup> Belastingplichtigen die belaste handelingen verrichten kunnen dus belastingvrij goederen en diensten inkopen, zolang deze maar gebruikt worden om die belaste handelingen uit te voeren. Indien een belastingplichtige vrijgestelde prestaties verricht, bestaat er geen recht op aftrek van de voorbelasting die drukt op de kosten die samenhangen met die vrijgestelde prestaties.

---

<sup>72</sup> Voor verdere uitleg, zie M.M.W.D. Merks, *Late verstrekking btw-nummer bij intracommunautaire transacties – leidt quick fix to gordiaanse knoop?*, WFR 2020/104.

<sup>73</sup> O.L. Mobach, *Cursus Belastingrecht omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2020, OB.2A.1.2.A.c1.

<sup>74</sup> O.L. Mobach, *Cursus Belastingrecht omzetbelasting*, OB.2A.1.2.A.c1.

<sup>75</sup> Art. 20 lid 1 btw-richtlijn.

<sup>76</sup> Art. 40 btw-richtlijn en art. 200 btw-richtlijn.

<sup>77</sup> T.K.M. Rookmaaker-Penners, *Cursus Belastingrecht omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2020, OB.1.0.3.a.

<sup>78</sup> Art. 168 btw-richtlijn.

<sup>79</sup> A.J. van Doesum en H.W.M. van Kesteren, *De onlosmakelijke samenhang tussen kosten en belastbare handeling*, WFR 2012/885.

<sup>80</sup> Art. 167 btw-richtlijn.

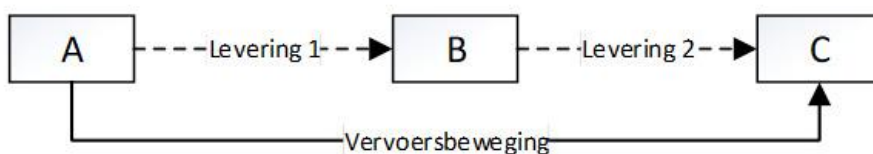


Om het recht op aftrek van voorbelasting te effectueren dient er een factuur aanwezig te zijn waarbij aangesloten kan worden.<sup>81</sup> Het recht op aftrek wordt alleen beïnvloed door de factuur en of deze aan de factuurvereisten voldoen. Of een leverancier de btw al dan niet betaalt aan de Belastingdienst is niet van belang. Het feit dat het aftrekrecht niet gekoppeld is aan de voldoening van de btw zorgt dat carrouselfraude mogelijk is.<sup>82</sup>

#### 2.4.7 De werking van ketentransacties in de btw

Bij een levering tussen twee partijen draagt een van de partijen volgens een overeenkomst goederen in eigendom over aan de andere partij en daarmee is de levering een feit. Het wordt echter lastiger als er een derde partij of meerdere partijen bijkomen voordat de fysieke levering heeft plaatsgevonden waardoor er een ketentransactie ontstaat. Carrouselfraude wordt voornamelijk bewerkstelligd door grensoverschrijdende B2B-ketentransacties. Ketentransacties worden in de praktijk vaak ABC-transacties genoemd.<sup>83</sup> Bij de uitwerking van ABC-transacties wordt gemakshalve telkens uitgegaan van een transactie met drie partijen: A, B en C.

Veronderstel dat partij A en partij B een overeenkomst aangaan waarbij partij A zich verbindt tot het overdragen van goederen aan partij B. Echter voordat de levering plaatsvindt sluit partij B met partij C een overeenkomst waarbij partij B zich verbindt tot het overdragen van dezelfde goederen aan partij C. Uiteindelijk worden de goederen rechtstreeks van A naar C vervoerd. In dit voorbeeld is er een overeenkomst tussen A en B en tussen B en C. Bij een ABC-transactie dus is sprake van opeenvolgende overeenkomsten.<sup>84</sup> In art. 3 lid 4 Wet OB 1968 is bepaald dat een goed geacht wordt door ieder van de partijen te zijn geleverd indien door meer dan één partij overeenkomsten worden gesloten met de verplichting tot levering van eenzelfde goed dat vervolgens door de eerste partij rechtstreeks aan de laatste partij wordt geleverd. In onderstaand schema is deze ABC-transactie weergegeven.



Een ABC-transactie wordt echter ingewikkelder wanneer zij intracommunautair wordt, oftewel wanneer niet alle partijen in dezelfde lidstaat gevestigd zijn. Het HvJ heeft in de zaak EMAG bepaald dat er in een keten slechts één intracommunautaire levering en één intracommunautaire verwerving kan zijn.<sup>85</sup>

<sup>81</sup> Art. 15 lid 1 onderdeel a Wet OB 1968

<sup>82</sup> Zie paragraaf

<sup>83</sup> I.M. Duinker en P. de Kock, *Intracommunautaire ketentransacties in theorie en praktijk*, BTW-bulletin 2014/51.

<sup>84</sup> T.K.M. Rookmaaker-Penners, *Cursus Belastingrecht omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2020, OB.2.1.1.K.

<sup>85</sup> HvJ EG 06-04-2006, C-245/04 (Zaak EMAG), V-N 2006/21.18.

Om te bepalen welke partij de intracommunautaire levering verricht is een globale beoordeling van alle bijzondere omstandigheden van de zaak bepalend.<sup>86</sup>

Als onderdeel van de vier quick fixes is per 1 januari in art. 36 bis van de btw-richtlijn een bepaling opgenomen die meer rechtszekerheid moet bieden bij de toerekening van intracommunautaire leveringen bij ketentransacties. De grensoverschrijdende beweging van goederen moet uitsluitend aan één van de leveringen worden toegeschreven.<sup>87</sup> Het vervoer van de goederen, en daarmee de intracommunautaire levering, moet worden toegerekend aan de levering aan of door de tussenhandelaar. Met tussenhandelaar wordt bedoeld een andere leverancier in de keten dan de eerste leverancier of de laatste afnemer in de keten die de goederen ofwel zelf verzendt of zelf vervoert ofwel van zijn rekening door een derde laat verzenden of vervoeren (partij B).<sup>88</sup> Veronderstel dat de drie partijen allemaal in een andere lidstaat gevestigd zijn (lidstaat A, B en C). De intracommunautaire levering is toe te kennen aan de transactie tussen A en B als B aan A een btw-identificatienummer heeft meegedeeld dat niet is uitgegeven door de lidstaat A.<sup>89</sup> Indien partij B een btw-identificatienummer aan A heeft meegedeeld dat wel door lidstaat A is uitgegeven en indien B het vervoer regelt, wordt de intracommunautaire levering toegekend aan de transactie tussen B en C.<sup>90</sup>

## 2.5 Deelconclusie

In dit hoofdstuk stond de werking van het huidige Europese btw-stelsel centraal. De btw is een belasting die consumenten betalen bij aanschaf van goederen en diensten. Deze belasting wordt echter niet van de consument geheven, maar van alle ondernemers die goederen en diensten leveren. Iedere ondernemer betaalt de belasting over de waarde die hij/zij heeft toegevoegd. Door dit gefractioneerde stelsel loopt de Belastingdienst maar een klein deel van de btw mis als de laatste ondernemer in de schakel besluit om de btw niet af te dragen. Door de oprichting van de EU is het Nederlandse btw-stelsel de afgelopen decennia veelvuldig aangepast door Europese ontwikkelingen. Hierdoor is er in de EU een interne markt ontstaan waarbij heffing over grensoverschrijdende goederenleveringen niet te handhaven bleek. Het voorstel van de EC om grensoverschrijdende leveringen op dezelfde manier te behandelen als binnenlandse leveringen en de btw centraal te innen leek niet haalbaar. Daarom is een overgangssysteem ingevoerd dat tot op de dag van vandaag nog rechtsgeldig is. In het huidige systeem worden grensoverschrijdende leveringen gezien als intracommunautaire leveringen en verwervingen. Intracommunautaire leveringen zijn onderworpen aan het nultarief en intracommunautaire verwervingen worden belast in de staat van ontvangst. Combineer dit met een aftrekrecht van voorbelasting waarbij het betalen van de btw niet relevant geacht wordt en je hebt een fraudegevoelig

---

<sup>86</sup> HvJ EG 16-12-2010, C-430/09 (Zaak Euro Tyre), BNB 2011/130, ro. 32.

<sup>87</sup> Art. 36 bis btw-richtlijn.

<sup>88</sup> Art. 36 bis lid 3 btw-richtlijn.

<sup>89</sup> Art. 36 bis lid 1 btw-richtlijn.

<sup>90</sup> Art. 36 bis lid 2 btw-richtlijn.

btw-stelsel. In hoofdstuk 4 zal worden uitgewerkt hoe fraudeurs gebruikmaken van dit fraudegevoelige systeem. Carrouselfraude wordt voornamelijk bewerkstelligd door grensoverschrijdende ketentransacties. Iedere transactie in een keten telt als een levering voor de btw, ongeacht of de goederen de tussenhandelaar bereiken. Bij ketentransacties kan er slechts een intracommunautaire leveringen en een intracommunautaire verwerving zijn, ook al zijn er meer dan twee lidstaten bij betrokken. Nu de werking van het huidige btw-stelsel aan bod is gekomen, zal in het volgende hoofdstuk besproken worden waaraan een mogelijke oplossing in de strijd tegen carrouselfraude, en dus de vervanger van het huidige stelsel, aan moet voldoen om recht te doen aan zowel de doelstellingen van de EC, als de rechtsbeginselen waar het huidige stelsel op gestoeld is.

## 3 Beginselen waaraan een fraude-robust btw-stelsel moet voldoen

### 3.1 Inleiding

In hoofdstuk 5 en 6 zullen mogelijke oplossingen om carrouselfraude tegen te gaan worden getoetst aan bepaalde criteria waaraan een fraude-robust btw-stelsel moet voldoen. In dit hoofdstuk zal worden besproken aan welke criteria deze oplossingen getoetst zullen worden om te kunnen bepalen wat een wenselijke oplossing is om carrouselfraude tegen te gaan. Deze criteria zijn een combinatie van de rechtsbeginselen waarop de btw gestoeld is en de doelstellingen die de EC tracht te bereiken met een definitief btw-stelsel. Het belangrijkste rechtsbeginsel waar de btw op gestoeld is, is het neutraliteitsbeginsel.<sup>91</sup> Daarnaast wordt aan nog twee rechtsbeginselen getoetst, namelijk het rechtszekerheidsbeginsel en het evenredigheidsbeginsel. Tot slot wordt getoetst of de oplossing wel doeltreffend en fraudebestendig is. Hierna worden deze criteria uiteengezet.

### 3.2 Neutraliteitsbeginsel

Het neutraliteitsbeginsel wordt beschouwd als een van de pilaren van de btw.<sup>92</sup> *Van Doesum* stelt dat hét neutraliteitsbeginsel niet bestaat.<sup>93</sup> Eerder is al gesteld dat de btw een verbruiksbelasting is die consumptief verbruik probeert te belasten.<sup>94</sup> Dit impliceert dat de belasting uiteindelijk bij de consument dient te liggen. Een belastingplichtige ondernemer moet hier zo min mogelijk last van hebben. Dit wordt ook wel inwendige of interne neutraliteit genoemd. Daarnaast waarborgt de neutraliteit dat soortgelijke ondernemers en soortgelijke transacties op gelijke wijze worden behandeld.<sup>95</sup> Deze vorm is de uitwendige of externe neutraliteit

De inwendige neutraliteit eist dat belastingplichtigen die belaste prestaties verrichten geen btw-druk ervaren op goederen en diensten die zij gebruiken voor hun belaste prestaties. Dit vereist dat een belastingplichtige de aan hem in rekening gebrachte voorbelasting direct kan aftrekken of terugvragen.<sup>96</sup> Door timingsverschillen tussen het voldoen van btw en het aftrekken van voorbelasting is het mogelijk dat belastingplichtigen een cashflownadeel ervaren.<sup>97</sup> Een cashflownadeel verstoort de marktwerking, daar de belastingplichtige dit geld niet meer kan gebruiken voor bijvoorbeeld investeringen in innovatie.<sup>98</sup> Voorts brengt deze vorm van neutraliteit met zich mee dat de administratieve last van belastingplichtigen zo klein mogelijk moet blijven.

---

<sup>91</sup> L.J.A. Pieterse, *De doorwerking van algemene rechtsbeginselen in de BTW*, WFR 2013/198, par. 2.

<sup>92</sup> M.M.W.D Merkx, N. Verbaan & R. Starkenburg, *VAT and International Trade's Crossroads: Right, Left or Straight On?*, EC Tax Review 2019, 28(5), p. 233-244, par. 2.2.

<sup>93</sup> L.J.A. Pieterse, *De doorwerking van algemene rechtsbeginselen in de BTW*, WFR 2013/198, par. 2.

<sup>94</sup> Zie par. 2.2.

<sup>95</sup> L.J.A. Pieterse, *De doorwerking van algemene rechtsbeginselen in de BTW*, WFR 2013/198, par. 2.

<sup>96</sup> L.J.A. Pieterse, *De doorwerking van algemene rechtsbeginselen in de BTW*, WFR 2013/198, par. 2

<sup>97</sup> M.M.W.D Merkx, N. Verbaan & R. Starkenburg, *VAT and International Trade's Crossroads: Right, Left or Straight On?*, EC Tax Review 2019, 28(5), p. 233-244, par. 2.4.

<sup>98</sup> H. Hop en P. Bakker, *Internationale btw-actualiteiten*, BTW-Bulletin 2017/78, p. 1.

Bij uitwendige neutraliteit wordt het ‘uitwendige’ van een belastingplichtige vergeleken met andere belastingplichtigen. *Van Doesum* ziet een onderscheid tussen algemene economische neutraliteit en neutraliteit die de uitdrukking vormt van het algemene gelijkheidsbeginsel. Dit eerste eist dat de btw geen invloed op de beslissingen van belastingplichtigen mag hebben. Het moet dus niet uitmaken in welke juridische huls en op welke manier de belastingplichtige zijn economische activiteit uitvoert. Dat tweede dient te waarborgen dat soortgelijke ondernemers en soortgelijke transacties op gelijke wijze worden behandeld.<sup>99</sup> Dit moet voorkomen dat concurrentieverhoudingen tussen ondernemer worden verstoord.<sup>100</sup> Een van de manieren waarop de neutraliteit binnen de btw gewaarborgd wordt, is door middel van het bestemmingslandbeginsel. Het bestemmingslandbeginsel houdt in dat de belastingopbrengst toekomt aan het land waar de leveringen en diensten verbruikt worden.<sup>101</sup>

Een neutraal btw-stelsel moet er dus voor zorgen dat er geen concurrentievervalsing ontstaat voor binnenlandse ondernemers jegens internationale ondernemers, daar dit internationale handel kan ontmoedigen, alsook de keuze van consumenten kan beïnvloeden.<sup>102</sup> Om deze reden is het belangrijk dat de mogelijke oplossingen getoetst worden aan het neutraliteitsbeginsel, daar het oplossen van carouselfraude geen nieuwe problemen van oneerlijke concurrentie met zich mee moet brengen.

### 3.3 Rechtszekerheidsbeginsel

Het volgende beginsel waaraan getoetst zal worden is het rechtszekerheidsbeginsel. Het rechtszekerheidsbeginsel houdt in dat belastingplichtigen te allen tijde in staat moeten zijn om hun fiscaal juridische positie te bepalen en zorgt dat de overheid belastingplichtigen niet voor onbepaalde tijd in onzekerheid mag laten over deze fiscaal juridische positie.<sup>103</sup> Een belastingplichtige kan bijvoorbeeld in een situatie verkeren waarbij het recht op toepassing van het nultarief voor intracommunautaire leveringen in het geding is door mogelijke betrokkenheid bij carouselfraude. Het rechtszekerheidsbeginsel dient er dan voor te zorgen dat belastingplichtigen met enkel goede bedoelingen het recht op het nultarief toch behouden. Een goede oplossing om carouselfraude tegen te gaan moet dus geen afbreuk doen aan de rechtszekerheid van belastingplichtigen.

### 3.4 Evenredigheidsbeginsel

Voorts is ook het evenredigheidsbeginsel van belang in de btw. Het evenredigheidsbeginsel houdt in dat de verhouding tussen de opgelegde administratieve verplichtingen van belastingplichtigen enerzijds, en het belang dat de lidstaten hebben bij de mogelijkheid om een goede controle uit te oefenen op de

---

<sup>99</sup> L.J.A. Pieterse, *De doorwerking van algemene rechtsbeginselen in de BTW*, WFR 2013/198, par. 2.

<sup>100</sup> A. van Dongen, G.J. Slooten en M.W.C. Soltysik, *Wegwijs in de BTW*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2019, par. 1.3.5.2.2.

<sup>101</sup> L.L.C. Blom en E.M. van Doornik, *BTW en internationaal goederenverkeer (FED Fiscale Brochures)*, Deventer: Wolters Kluwer 2018, par. 5.2.2.

<sup>102</sup> M.M.W.D Merx, N. Verbaan & R. Starckenburg, *VAT and International Trade's Crossroads: Right, Left or Straight On?*, EC Tax Review 2019, 28(5), p. 233-244, par. 2.2.

<sup>103</sup> A. van Dongen, G.J. Slooten en M.W.C. Soltysik, *Wegwijs in de BTW*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2019, par. 1.3.5.1.2.

belastingheffing anderzijds, niet uit balans mag raken.<sup>104</sup> Het evenredigheidsbeginsel kan gebruikt worden om zowel nationale wetgeving als het Unierecht aan het Unierecht (zelf) te toetsen.

Bij het toetsen aan het evenredigheidsbeginsel zijn drie verschillende toetsen te identificeren.<sup>105</sup> Ten eerste wordt er een geschiktheidstoets gedaan. Hiermee wordt nagegaan of er een causaal verband bestaat tussen de te toetsen maatregel en het doel dat nagestreefd wordt.<sup>106</sup> Ten tweede volgt een noodzakelijkheidstoets, die inhoudt dat de toepassing van een wet niet verder mag gaan dan strikt noodzakelijk is om het beoogde doel, in dit geval voorkoming van carrouselfraude, te bereiken.<sup>107</sup> Bij deze toets hoort ook de vraag of er geen minder belemmerende alternatieven zijn om het doel te bereiken. Een lidstaat mag bijvoorbeeld niet de factuurvereisten zo vaststellen dat het voor aftrekgerechtigden (zowel goedwillende als kwaadwillende) nagenoeg onmogelijk wordt om hun recht op aftrek te effectueren. De derde toets van het evenredigheidsbeginsel houdt een afweging in tussen het nationale belang van de maatregel enerzijds en het communautaire belang bij de verzekering van het vrije verkeer anderzijds. Omdat in deze scriptie mogelijke oplossingen voor carrouselfraude op Unierechtelijk niveau worden onderzocht, zal deze derde toets niet van belang zijn. De eerste twee toetsen zullen wel aan de orde komen bij het toetsen van mogelijke oplossingen tegen carrouselfraude.

### 3.5 Doeltreffendheid

Als laatste is het van belang dat een fraude-robust btw-stelsel doeltreffend en effectief is. Dit houdt in dat het belastingplichtigen niet onnodig moeilijk gemaakt moet worden om de verschuldigde btw aan de belastingautoriteit te voldoen.<sup>108</sup> Als belastingplichtigen bijvoorbeeld onnodig hoge compliance kosten moeten maken om aan bepaalde wetgeving te voldoen, dan is die wetgeving niet doeltreffend. Door te toetsen of een stelsel doeltreffend is worden mogelijk onnodige obstakels voor belastingplichtigen opgespoord.

Voorts is het ook van belang dat het voor belastingautoriteiten niet te moeilijk is of te veel geld kost om belastingplichtigen te kunnen controleren.<sup>109</sup> Dat belastingdiensten hun controletaken goed kunnen uitoefenen is namelijk erg belangrijk voor een fraude-robust belastingstelsel. Als blijkt dat het te moeilijk is voor belastingautoriteiten om controletaken uit te oefenen, dan kan dat een prikkel zijn om

---

<sup>104</sup> A. van Dongen, G.J. Slooten en M.W.C. Soltysik, *Wegwijs in de BTW*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2019, par. 1.3.5.1.5

<sup>105</sup> D.M. Weber, *Cursus Belastingrecht Europees Belastingrecht*, EBR.4.0.6.B.

<sup>106</sup> A. van Dongen, G.J. Slooten en M.W.C. Soltysik, *Wegwijs in de BTW*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2019, par. 1.3.5.1.5

<sup>107</sup> A. van Dongen, G.J. Slooten en M.W.C. Soltysik, *Wegwijs in de BTW*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2019, par. 1.3.5.1.5

<sup>108</sup> M.M.W.D Merx, N. Verbaan & R. Starckenburg, *VAT and International Trade's Crossroads: Right, Left or Straight On?*, EC Tax Review 2019, 28(5), p. 233-244, par. 2.3.

<sup>109</sup> M.M.W.D Merx, N. Verbaan & R. Starckenburg, *VAT and International Trade's Crossroads: Right, Left or Straight On?*, EC Tax Review 2019, 28(5), p. 233-244, par. 2.5.

te gaan frauderen, omdat de pakkans in zo'n geval kleiner is dan wanneer een belastingautoriteit gemakkelijk iedere belastingplichtige kan controleren.

Tot slot dient een doeltreffende oplossing fraudebestendig te zijn. Intracommunautaire carrouselfraude is de vorm waarmee fraudeurs de meeste miljarden buitmaken. Wat carrouselfraude is en hoe het wordt gepleegd komt in het volgende hoofdstuk aan de orde. Het is echter niet de enige vorm waarmee btw-fraude bewerkstelligd wordt.<sup>110</sup> Een oplossing kan namelijk wel aangedragen worden om carrouselfraude tegen te gaan, maar als de oplossing tegelijkertijd een deur openzet naar een andere vorm van btw-fraude, dan zullen fraudeurs daar zeker gebruik van gaan maken. Door de mogelijke oplossingen op fraudebestendigheid te toetsen worden de gevolgen voor btw-fraude als geheel onderzocht.

### 3.6 Deelconclusie

Dit hoofdstuk behandelt de criteria die het toetsingskader vormen voor de mogelijke oplossingen om carrouselfraude tegen te gaan. Deze criteria zijn een combinatie van een aantal van de rechtsbeginselen waarop de btw gestoeld is en de doelstellingen die de EC nastreeft in de zoektocht naar een definitief btw-stelsel. Dit zijn criteria die van belang zijn voor een goedwerkend, fraude-robust btw-stelsel. Het neutraliteitsbeginsel wordt gezien als het belangrijkste rechtsbeginsel binnen de btw. De interne neutraliteit moet ervoor zorgen dat de belastingplichtige geen btw-druk moeten voelen en dat de administratieve lasten zo klein mogelijk moeten blijven. De externe neutraliteit dient te waarborgen dat soortgelijke ondernemers en soortgelijke transacties op gelijke wijze worden behandeld. Het rechtszekerheidsbeginsel dient te waarborgen dat belastingplichtigen te allen tijden in staat moeten zijn om hun fiscaal juridische positie jegens de Belastingdienst te kunnen bepalen en dat hij/zij niet voor onbepaalde tijd in onzekerheid mag verkeren over deze positie. Het evenredigheidsbeginsel dient ervoor te waken dat de administratieve verplichtingen van belastingplichtigen enerzijds, en het belang dat lidstaten hebben bij de mogelijkheid om hun controletaken uit te oefenen anderzijds, niet uit balans raken. Voorts wordt getoetst of de aangedragen oplossingen doeltreffend zijn. Een goedwerkend fraude-robust btw-stelsel moet namelijk geen onnodige obstakels opwerpen voor belastingplichtigen. Tot slot moet een doeltreffend fraude-robust btw-stelsel ook makkelijk te controleren en fraudebestendig zijn. In het volgende hoofdstuk wordt uiteengezet hoe fraudeurs carrouselfraude bewerkstelligen. Daarna zullen in hoofdstuk 5 en 6 een aantal mogelijke oplossingen in de strijd tegen carrouselfraude getoetst worden aan de in dit hoofdstuk bepaalde criteria.

---

<sup>110</sup> M.M.W.D Merx, N. Verbaan & R. Starckenburg, *VAT and International Trade's Crossroads: Right, Left or Straight On?*, EC Tax Review 2019, 28(5), p. 233-244, par. 2.6.

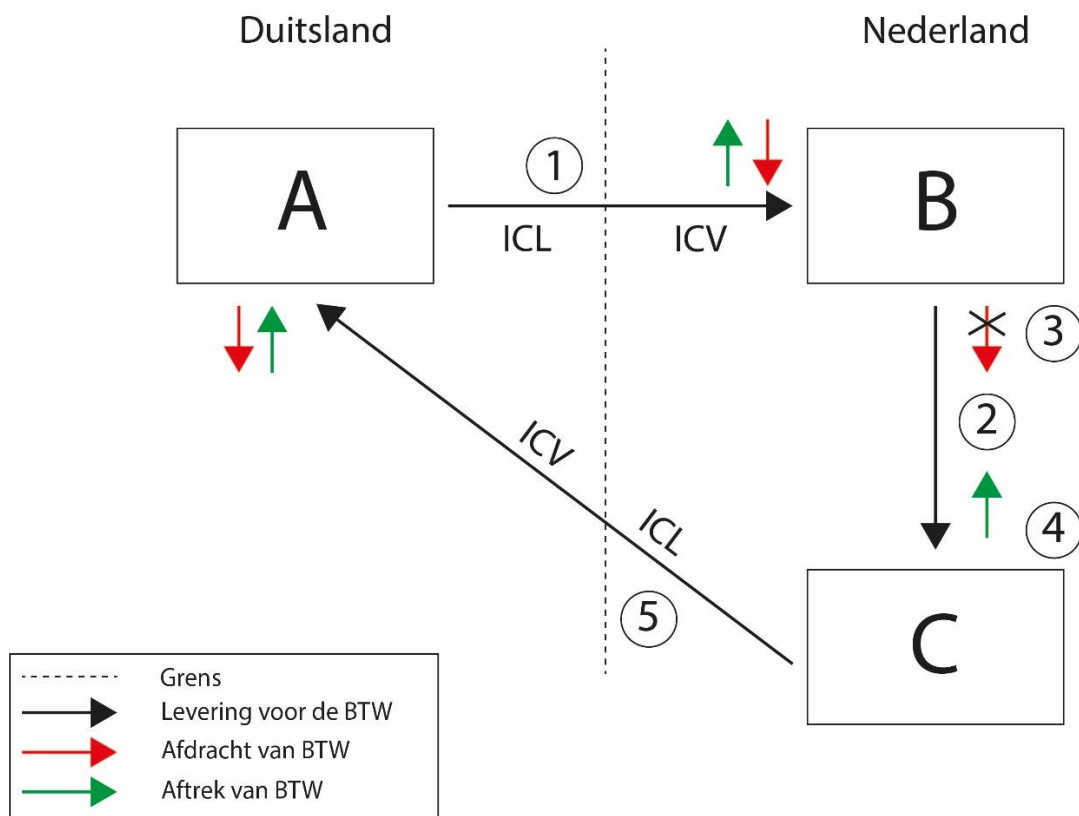
## 4 Hoe werkt carrouselfraude?

### 4.1 Inleiding

In voorgaande hoofdstukken is besproken hoe het huidige Europese btw-stelsel werkt. In dit hoofdstuk zal uiteengezet worden hoe misbruik gemaakt wordt van dit btw-stelsel en hoe carrouselfraude wordt bewerkstelligd. Voorts zullen de gevolgen van carrouselfraude op een rijtje gezet worden. Daarna zal worden besproken hoe er in het huidige btw-stelsel betracht wordt carrouselfraude tegen te gaan, welke lijn het HvJ volgt betreffende carrouselfraude en welke mogelijkheden lidstaten hiervoor hebben. Tot slot volgt er een deelconclusie.

### 4.2 Carrouselfraude uitgelegd

Het overgangssysteem dat per 1993 ingevoerd is had als doel een interne markt bewerkstelligen en bevorderen. Om dit doel te behalen moesten grenscontroles worden afgeschaft. Dit werd vormgegeven door op intracommunautaire leveringen in de lidstaat van vertrek een nultarief toe te passen en de bijbehorende intracommunautaire verwerving te belasten in de lidstaat van aankomst.<sup>111</sup> Dit zorgt ervoor dat ondernemers belastingvrij inkopen kunnen doen in andere lidstaten.<sup>112</sup> In vrijwel alle gevallen en vormen van carrouselfraude wordt gebruik gemaakt van intracommunautaire transacties.<sup>113</sup> Hierna wordt een vereenvoudigd voorbeeld gegeven hoe de fraudeurs te werk gaan.



<sup>111</sup> R.A. Wolf, *Carrouselfraude*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2010, par. 2.4.

<sup>112</sup> Zie par. 2.4.4.

<sup>113</sup> R.A. Wolf, *Carrouselfraude*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2010, par. 2.4.



Veronderstel dat er drie partijen zijn (partij A, B en C) die allemaal belastingplichtig zijn voor de btw. Partij A is gevestigd in Duitsland en partij B en C zijn gevestigd in Nederland. (1) Partij A levert goederen aan partij B, waarmee het een intracommunautaire levering verricht, waar het nultarief op toegepast wordt.<sup>114</sup> Partij B dient een intracommunautaire verwerving aan te geven in Nederland en daar btw over te betalen in Nederland. (2) Partij B levert de goederen daarna aan partij C, waardoor B aftrekrecht krijgt over de btw die over de intracommunautaire verwerving betaald zou moeten worden.<sup>115</sup> De levering van B aan C is een binnenlandse levering van goederen waarbij partij B de btw moet voldoen aan de Nederlandse Belastingdienst. (3) Partij B draagt deze btw echter bewust niet af. In dit voorbeeld is partij B de fraudeur, ook wel de ploffer genoemd. (4) Partij C maakt desondanks gebruik van haar recht op aftrek. Dit is namelijk wel mogelijk omdat het aftrekrecht van de C niet afhankelijk is van het al dan niet betalen van de btw door partij B. Het aftrekrecht van C is namelijk gekoppeld aan de ontvangst van de factuur van B.<sup>116</sup> De Belastingdienst loopt hier dus de btw mis die partij C aan partij B betaald. Voor de Belastingdienst ontstaat hier het schadelijke effect op de schatkist. Er moet in beginsel wel aftrek verleend worden aan C maar er komt geen btw binnen van partij B. (5) De carousel kan daarna weer opnieuw beginnen als partij C de goederen levert aan partij A in Duitsland.

Bovenstaand voorbeeld geeft weer dat carouselfraude mogelijk gemaakt wordt door combinatie van het feit dat een intracommunautaire levering onderworpen is aan het nultarief en het feit dat het recht op aftrek niet afhankelijk is van de betaling van de btw over diezelfde transactie. Het recht op aftrek is echter gekoppeld aan het bezit van een geldige factuur.<sup>117</sup> Bij carouselfraude wordt vaak gebruikgemaakt van enkele bufferpartijen tussen ploffende partij en de partij die de voorbelasting terugvraagt.<sup>118</sup> Dit wordt gedaan om de fiscus te misleiden. Het is mogelijk dat die buffers niet op de hoogte zijn van de fraude. Dit is in de meeste gevallen echter onwaarschijnlijk omdat de transacties tussen deze partijen vaak op een ongebruikelijke manier zijn opgebouwd waar niet onafhankelijke partijen zich bewust van zullen zijn dat er een mogelijk fraude gepleegd wordt.

Het is ook mogelijk om carouselfraude te plegen zonder daadwerkelijk goederen te vervoeren. Het recht op aftrek is gekoppeld aan het bezit van een geldige factuur, maar deze zijn echter relatief makkelijk te vervalsen. Ook als de factuuropsteller de vooropgezette bedoeling heeft om de btw die op de factuur vermeld staat niet te betalen, geeft de factuur de afnemer recht op aftrek.<sup>119</sup> In paragraaf 4.3 zal dit echter ietwat genuanceerd worden, maar dat neemt niet weg dat er makkelijk een valse facturenstroom gemaakt kan worden om carouselfraude te plegen, zonder dat er ook maar één goederenlevering heeft

---

<sup>114</sup> Art. 138 lid 1 btw-richtlijn.

<sup>115</sup> Conform art. 168 ond. C btw-richtlijn.

<sup>116</sup> Art. 178 onderdeel a btw-richtlijn, zie ook R.A. Wolf, *Carouselfraude*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2010, par. 1.2.

<sup>117</sup> Zie par. 2.4.6.

<sup>118</sup> R.A. Wolf, *Carouselfraude*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2010, par. 3.2.

<sup>119</sup> R.A. Wolf, *Carouselfraude*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2010, par. 2.3.

plaatsgevonden.<sup>120</sup> Bij een zogenoemde fictieve facturenstroom wordt er door de afnemer (partij C) aftrek van voorbelasting geclaimd, terwijl er werkelijk geen betaling van btw plaatsvindt.

De structuren die fraudeurs gebruiken zijn vaak, met opzet, erg ingewikkeld en de transacties zijn vaak tussen verschillende lidstaten met weer verschillende partijen in elke lidstaat.<sup>121</sup> Dit zorgt ervoor dat het voor belastingautoriteiten moeilijk is tijdig te ontdekken is waar carrouselfraude gepleegd wordt. Als belastingautoriteiten een structuur hebben blootgelegd is de ploffer vaak allang verdwenen, zodat deze niet verantwoordelijk gesteld kan worden. In paragraaf 4.4 wordt uiteengezet welke mogelijkheden lidstaten en hun belastingautoriteiten hebben om andere partijen dan de ploffer verantwoordelijk te stellen om zo alsnog een deel van de niet-betaalde btw te vorderen.

### 4.3 Gevolgen carrouselfraude

Carrouselfraude heeft grote budgettaire gevolgen voor de lidstaten van de EU. Uit een onderzoek van de Europese Rekenkamer blijkt dat het bedrag dat lidstaten gezamenlijk mislopen door carrouselfraude naar schatting € 50 miljard per jaar is.<sup>122</sup> Lidstaten hebben hierdoor minder opbrengst van de btw, wat zorgt voor een kleinere bijdrage aan de EC, wat tot gevolg heeft dat de EC en de EU als geheel minder geld ter beschikking hebben. Doordat arresten omtrent het bestrijden van carrouselfraude zich blijven opstapelen zijn goedwillende belastingplichtigen steeds meer tijd kwijt aan het behouden van hun aftrekrecht en recht op toepassing van het nultarief bij het handelen met in andere lidstaten gevestigde ondernemers. De EC heeft in 2015 een rapport gepubliceerd waaruit blijkt dat de compliance kosten voor grensoverschrijdende transacties 11% hoger zijn dan voor binnenlandse transacties.<sup>123</sup> Tot slot heeft carrouselfraude als gevolg dat de concurrentieverhoudingen verstoord worden.<sup>124</sup> Doordat fraudeurs de btw niet betalen hebben zij een grotere ‘winstmarge’. Dit stelt ze in staat goederen tegen lagere prijzen aan te bieden dan handelaren die geen fraude plegen.

## 4.4 Bestrijding van carrouselfraude in het huidige stelsel

### 4.4.1 Inleiding

Hiervoor is vastgesteld dat de ploffende maatschappij vaak makkelijk verdwijnt en om die reden moeilijk aansprakelijk te stellen is. Derhalve proberen de belastingautoriteiten om de niet-betaalde btw op een andere partij in de carrousel te verhalen. Om vast te kunnen stellen welke mogelijkheden lidstaten hebben om de niet-betaalde btw op andere partijen te verhalen zullen in deze paragraaf een aantal belangrijke rechtszaken omtrent btw-fraude uiteengezet worden die voor het HvJ gekomen zijn, daar het HvJ de hoogste rechterlijke macht is met betrekking tot het btw-stelsel en de btw-richtlijn. Het HvJ

---

<sup>120</sup> R.A. Wolf, *Carrouselfraude*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2010, par. 3.3.

<sup>121</sup> R.A. Wolf, *Carrouselfraude*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2010, par. 3.3.

<sup>122</sup> Europese Rekenkamer, *De aanpak van intracommunautaire btw-fraude: er zijn meer maatregelen nodig*, maart 2016, ISSN 1977-575X, p.9.

<sup>123</sup> Europese Commissie, *Implementing the ‘destination principle’ to intra-EU B2B supplies of goods*, 30 juni 2015, TAXUD/2013/DE/219, Final Report, par. 6.1, p.80.

<sup>124</sup> R.A. Wolf, *Carrouselfraude*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2010, par. 3.5.

geeft belastingautoriteiten van lidstaten twee mogelijkheden om carrouselfraude aan te pakken, zijnde het weigeren van het recht op aftrek van voorbelasting en het weigeren van het nultarief bij een intracommunautaire levering. Nadat de jurisprudentie rondom deze twee mogelijkheden besproken is zal het criterium ‘wist of had moeten weten’ aan bod komen. Dit criterium is cruciaal bij de vaststelling of andere partijen geraakt worden door het weigeren van de toepassing van het nultarief of het recht op aftrek van voorbelasting. Voorts zal er ook een recent arrest van de HR aan bod komen, daar in dit arrest het een en ander is beslist met betrekking tot de bewijslast rondom dit criterium.

Naast deze twee mogelijkheden hebben lidstaten op grond van art. 205 van de btw-richtlijn de mogelijkheid om een nationale aansprakelijkheidsregeling ter zake van btw-fraude invoeren.<sup>125</sup> Nederland heeft van deze mogelijkheid gebruikgemaakt en een aansprakelijkheidsregeling opgenomen in de Invorderingswet.<sup>126</sup> Voorts hebben lidstaten ook de mogelijkheid om verleggingsregelingen toe te passen in sectoren die gevoelig zijn voor fraude. Tot slot hebben lidstaten ook de mogelijkheid om informatie uit te wisselen met elkaar. Hierna zullen deze mogelijkheden achtereenvolgens aan bod komen. Als laatste zal de quick fix die het btw-identificatienummer van de afnemer een materieel vereiste maakt voor de toepassing van het nultarief kort aan bod komen, daar deze 1 januari jongstleden ingevoerd is met als doel om carrouselfraude te bestrijden.

#### 4.4.2 Weigeren recht op aftrek van voorbelasting

Het HvJ ziet het terecht als onwenselijk dat goedwillende ondernemers die onbedoeld en zonder te weten betrokken raken bij carrouselfraude hun recht op aftrek van voorbelasting verliezen. Halverwege het eerste decennium van de 21<sup>e</sup> eeuw heeft het HvJ in een aantal zaken deze onwetende ondernemers in bescherming genomen.<sup>127</sup> In de zaken *Optigen*, *Fulcrum* en *Bond House* heeft het HvJ beslist dat de activiteiten van een belastingplichtige die niet wist of kon weten dat btw-fraude plaatsvond moeten worden beschouwd als economische activiteiten en leveringen. Hiermee behoudt de belastingplichtige zijn recht op aftrek van voorbelasting als deze belastingplichtige niet wist of kon weten dat er fraude in de rest van de keten plaatsvond.

Een half jaar later wordt duidelijk dat het tegenovergestelde ook geldt.<sup>128</sup> In de zaken *Kittel* en *Recolta* beslist het HvJ dat de activiteiten van een belastingplichtige die wist of had kunnen weten dat de transactie onderdeel van btw-fraude was, niet als economische activiteit en levering gezien worden.<sup>129</sup> Deze belastingplichtige wordt als deelnemer aan de fraude gezien en verliest hierbij zijn recht op aftrek van voorbelasting.<sup>130</sup> Het recht op aftrek van voorbelasting van een belastingplichtige kan zelfs

---

<sup>125</sup> M.M.W.D. Merx en M.H.T. Verstappen, *Italmoda: Wat past klopt niet*, WFR 2015/655, par. 2.2.

<sup>126</sup> Art. 42c Invorderingswet 1990.

<sup>127</sup> HvJ EG 12-01-2006, C-354/03 (Zaak *Optigen*), C-355/03 (Zaak *Fulcrum Electronics*) en C-484/03 (Zaak *Bond House Systems*), V-N 2006/7.20.

<sup>128</sup> M.M.W.D. Merx en M.H.T. Verstappen, *Italmoda: Wat past klopt niet*, WFR 2015/655, par. 2.2.

<sup>129</sup> HvJ EG 06-07-2006, C-439/04 (Zaak *Axel Kittel*) en C-440/04 (Zaak *Recolta Recycling*), V-N 2006/42.13.

<sup>130</sup> M.M.W.D. Merx en M.H.T. Verstappen, *Italmoda: Wat past klopt niet*, WFR 2015/655, par. 2.2.

geweigerd worden als de lidstaat in kwestie geen maatregel in de nationale wet heeft geïmplementeerd.<sup>131</sup> Er is in geval van fraude namelijk niet voldaan aan de objectieve voorwaarden die de btw-richtlijn stelt om gebruik te kunnen maken van het recht op aftrek van voorbelasting.<sup>132</sup> Bovendien is in dit arrest beslist dat de belastingplichtige geen beroep meer kan doen op het Unierecht als hij wist of had kunnen weten dat er fraude aan de orde is, zodat deze belastingplichtige geen beroep kan doen op en vertrouwens- en rechtszekerheidsbeginsel.<sup>133</sup>

#### 4.4.3 Weigeren nultarief intracommunautaire levering

De tweede mogelijkheid die het HvJ heeft om de niet-betaalde btw te verhalen op andere partijen in de carrousel is het weigeren van de toepassing van het nultarief op de intracommunautaire levering. Een belastingplichtige kan slechts een beroep doen op dit nultarief als ten eerste bewijs wordt geleverd dat de goederen naar een andere lidstaat vervoerd worden, ten tweede het btw-identificatienummer van de afnemer bij de leverancier bekend is en ten derde een correcte opgave ICP gedaan wordt.<sup>134</sup> Het nultarief wordt geweigerd indien het bewijs of het btw-identificatienummer ontbreekt. In de Zaak *R* is beslist dat de toepassing van het nultarief ook geweigerd kan worden als de belastingplichtige valse facturen opstelt om de identiteit van de echter verkrijger, tevens de fraudeur, te verhullen.<sup>135</sup> Dit zorgt er namelijk voor dat de transactie tenminste één keer belast wordt.<sup>136</sup> Bovendien kan de toepassing ook geweigerd worden indien de belastingplichtige wist of had moeten weten dat er sprake van fraude is, maar zelf niet actief deelgenomen heeft aan foutieve handelingen zoals het opstellen van valse facturen.<sup>137</sup>

Indien het nultarief is toegepast en later blijkt dat de bewijsstukken vals waren is het mogelijk dat het nultarief toch van toepassing blijft. Als de leverancier te goeder trouw is kan deze worden gevrijwaard van een naheffing. Hij moet dan wel alles gedaan hebben wat redelijkerwijs binnen zijn vermogen ligt om te zorgen dat hij door zijn levering niet bij btw-fraude betrokken raakt.<sup>138</sup>

In de zaak *Italmoda* is voorts nog beslist dat het feit dat de btw-fraude in een andere lidstaat plaatsvindt geen beperking vormt om het recht op aftrek, dan wel het nultarief te weigeren.<sup>139</sup> Hiermee zet het HvJ de deur wagenwijd open voor dubbele belasting op transacties waarmee carrouselfraude gepleegd wordt.

---

<sup>131</sup> Dit volgt uit het arrest *Italmoda*, HvJ 18-12-2014, C-131/13, C-163/13 en C-164/13, BNB 2015/61, zie ook M.M.W.D. Merx en M.H.T. Verstappen, *Italmoda: Wat past klopt niet*, WFR 2015/655, par. 3.

<sup>132</sup> M.M.W.D. Merx en M.H.T. Verstappen, *Italmoda: Wat past klopt niet*, WFR 2015/655, par. 3.

<sup>133</sup> HvJ 18-12-2014, C-131/13, C-163/13 en C-164/13, BNB 2015/61, RO. 43, zie ook M.M.W.D. Merx en M.H.T. Verstappen, *Italmoda: Wat past klopt niet*, WFR 2015/655, par. 3.

<sup>134</sup> Zie par. 2.4.4. Het btw-identificatienummer van de afnemer moet tevens toegekend zijn door een andere lidstaat dan de lidstaat van vertrek.

<sup>135</sup> HvJ EG 07-12-2010, C-285/09 (Zaak *R*), V-N 2011/2.11.

<sup>136</sup> M.M.W.D. Merx en M.H.T. Verstappen, *Italmoda: Wat past klopt niet*, WFR 2015/655, par. 2.2.

<sup>137</sup> HvJ EU 06-09-2012, C-273/11 (Zaak *Mecsek-Gabona*), V-N 2012/47.16.

<sup>138</sup> HvJ EG 27-09-2007, C-409/04 (Zaak *Teleos*), BNB 2008/11.

<sup>139</sup> M.M.W.D. Merx en M.H.T. Verstappen, *Italmoda: Wat past klopt niet*, WFR 2015/655, par. 3.

#### 4.4.4 Het criterium 'weet of behoort te weten'

De rechter kan het recht op aftrek of de toepassing van het nultarief weigeren als op basis van objectieve gegevens is vast komen te staan dat een belastingplichtige weet of behoort te weten dat de transacties onderdeel is van carrouselfraude.<sup>140</sup> Van een belastingplichtige wordt verwacht dat hij voldoende zorgvuldigheid toont om niet betrokken te raken bij fraude. Zo dient een belastingplichtige extra oplettend te zijn wanneer de transacties kenmerken vertonen die vaak in carrouselfraude terugkomen. De belangrijkste van die kenmerken zijn de omvang van de transacties, de aard van de goederen en het negatieve verschil tussen in- en verkoopprijs.<sup>141</sup>

Een belastingplichtige dient extra oplettend te zijn bij grote hoeveelheden, vaak kostbare, goederen die vaak worden gebruikt bij carrouselfraude.<sup>142</sup> Denk hierbij aan grote ladingen mobiele telefoons of computerchips. Voorts moeten belastingplichtigen oplettend bij goederen die beneden de kostprijs gekocht kunnen worden, daar fraudeurs een grotere 'winstmarge' overhouden als de btw niet wordt betaald en verkopen onder de kostprijs alsnog rendabel is.<sup>143</sup> Uit Nederlandse rechtspraak blijkt dat één of meer waarschuwingen van de Belastingdienst dat fraude wordt gepleegd in die specifieke branche een belangrijke indicator is dat een belastingplichtige extra oplettend moet zijn.<sup>144</sup> Tevens is een belastingplichtige vereist extra oplettend te zijn als hij specifieke kennis heeft in de branche.<sup>145</sup> Deze belastingplichtige kan namelijk afwijkingen in prijzen en afspraken met leveranciers als een van de eerste opmerken.

Een belastingplichtige dient te allen tijde op zijn hoede te zijn om niet betrokken te raken bij carrouselfraude. Van een belastingplichtige kan echter niet verwacht worden dat hij actief onderzoek doet of hij met fraudeurs te maken heeft. In de zaak *Mahagében David* is de onderzoeksplicht van een belastingplichtige verduidelijkt.<sup>146</sup> Er mag van een belastingplichtige verwacht worden dat hij redelijke maatregelen treft om betrokkenheid bij fraude te voorkomen, maar hem mogen hem geen extra factuur verplichtingen worden opgelegd.<sup>147</sup> Zo mag de Belastingdienst niet in feite haar controletaken doorschuiven naar de belastingplichtige.<sup>148</sup>

Bij een factuur met formele gebreken lijkt het HvJ soepel te zijn tegenover belastingplichtigen die hun aftrekrecht willen effectueren. Zo mag de het recht op aftrek, dan wel de toepassing van het nultarief, niet geweigerd worden als de opsteller van de factuur de door hem tewerkgestelde werknemers voor

---

<sup>140</sup> R. Jeronimus en R. Vos, *De bewijslast bij btw-fraude: 'wist of behoorde te weten'*, BTW-bulletin 2019/57, p. 3

<sup>141</sup> M. Lambregts, *Over de oplettend koopman, diens wetenschap en zorgvuldigheid*, WFR 2013/1468, par. 3.1.

<sup>142</sup> M. Lambregts, *Over de oplettend koopman, diens wetenschap en zorgvuldigheid*, WFR 2013/1468, par. 3.1.

<sup>143</sup> M. Lambregts, *Over de oplettend koopman, diens wetenschap en zorgvuldigheid*, WFR 2013/1468, par. 3.1.

<sup>144</sup> M. Lambregts, *Over de oplettend koopman, diens wetenschap en zorgvuldigheid*, WFR 2013/1468, par. 3.2, zie ook Hof Arnhem 29-09-2008, NTFR 2008/2146.

<sup>145</sup> M. Lambregts, *Over de oplettend koopman, diens wetenschap en zorgvuldigheid*, WFR 2013/1468, par. 3.3.

<sup>146</sup> M. Lambregts, *Over de oplettend koopman, diens wetenschap en zorgvuldigheid*, WFR 2013/1468, par. 3.4.

<sup>147</sup> HvJ EU 21-06-2012, C-80/11 (Zaak Mahagében) en C-142/11 (Zaak David), V-N 2012/41.17.

<sup>148</sup> R. Jeronimus en R. Vos, *De bewijslast bij btw-fraude: 'wist of behoorde te weten'*, BTW-bulletin 2019/57, p. 2

deze geleverde diensten niet heeft aangemeld.<sup>149</sup> Voorts is ook beslist dat de in een eerder jaar afgetrokken voorbelasting in stand blijft, wanneer blijkt dat het oorspronkelijke opgegeven btw-nummer onjuist is en dit in een later jaar is aangepast.<sup>150</sup> Eveneens blijft het recht op aftrek in stand als in een later jaar een meer gedetailleerde factuur wordt uitgereikt om zo aan de formele vereisten te voldoen.<sup>151</sup> Dit is echter niet aan de orde als de belastingplichtige wist of had moeten weten dat er de transactie deel uitmaakte van een frauduleuze handelsketen.

De bewijslast voor de objectieve gegevens die nodig zijn om vast te stellen dat de belastingplichtige behoorde te weten dat hij met de transactie onderdeel was van btw-fraude ligt bij de inspecteur.<sup>152</sup> Dat wil zeggen dat de inspecteur aannemelijk moet maken dat de belastingplichtige van de fraude behoorde te weten. *Jeronimus en Vos* redeneren dat het aannemelijk maken van deze claim meer is dan de constatering dat een belastingplichtige onzorgvuldig in zijn bedrijfsvoering is geweest.<sup>153</sup> Hierbij moet het gaan om een zeer ernstige mate van onzorgvuldig handelen ten opzichte van een afnemer of leverancier.

Recentelijk heeft de HR een arrest gewezen inzake carrouselfraude waarin het een en ander wordt bepaalt over het bewijs dat nodig is om vast te stellen of aan het criterium weet of behoort te weten is voldaan.<sup>154</sup> Uit de overwegingen van de HR valt te destilleren dat een feitenrechter (in dit geval het Hof Arnhem-Leeuwarden) op zorgvuldige wijze moet vaststellen dat er sprake is geweest van btw-fraude en hoe de belastingplichtige hierbij betrokken is wil hij het nultarief dan wel het recht op aftrek weigeren. De HR stelt dat om het nultarief of de aftrek te weigeren wanneer de belastingplichtige weet of behoort te weten dat er sprake is van carrouselfraude er drie specifieke voorwaarden vastgesteld moeten worden. Om het nultarief dan wel het recht op aftrek te weigeren is vereist dat wordt vastgesteld hoe de betreffende keten van leveringen was ingericht en welke plaats de betrokken ondernemer in die keten innam, in welke schakel(s) van die keten btw-fraude gepleegd is en wat die btw-fraude inhield en op welke gronden geoordeeld moet worden dat die belastingplichtige wist of had moeten weten dat de fraude plaatsvond in die keten.<sup>155</sup>

Zoals reeds vermeldt zijn de structuren die fraudeurs gebruiken vaak lastig te doorgronden met talloze transacties. Dit maakt het voor een inspecteur lastig zijn om de volledige transactiestroom waarin gefraudeerd wordt in kaart te brengen. In een noot op dit arrest stelt *Nellen* dat het begrip 'keten' in beperkte zin moet worden uitgelegd bij het vaststellen van de desbetreffende keten waarin btw-fraude

---

<sup>149</sup> HvJ EU 06-09-2012, C-324/11 (Zaak Gábor Tóth), V-N 2012/46.22.

<sup>150</sup> HvJ EG 15-09-2016, C-518/14 (Zaak Senatex), V-N 2016/47.16.

<sup>151</sup> HvJ EG 15-09-2016, C-516/14 (Zaak Barlis), V-N 2016/47.15.

<sup>152</sup> R. Jeronimus en R. Vos, *De bewijslast bij btw-fraude: 'wist of behoorde te weten'*, BTW-bulletin 2019/57, p. 3

<sup>153</sup> R. Jeronimus en R. Vos, *De bewijslast bij btw-fraude: 'wist of behoorde te weten'*, BTW-bulletin 2019/57, p. 3

<sup>154</sup> HR 19-01-2018, 16/06245, FED 2018/63 (met noot van F.J.G Nellen).

<sup>155</sup> HR 19-01-2018, 16/06245, FED 2018/63, R.O. 3.4.1.

gepleegd wordt en welke plaats de belastingplichtige daarin heeft.<sup>156</sup> Het vaststellen van de keten in beperkte zin zorgt ervoor dat slechts inzicht verschaft hoeft te worden in de schakel(s) waarin de belastingplichtige deelneemt, de schakel(s) waarin gefraudeerd wordt en de mogelijke tussenschakels. Gezien de moeilijkheid van het in kaart brengen van een volledige transactiestroom en de mogelijkheid die fraudeurs hebben om hun activiteiten te verbergen, ben ik net als *Nellen* van mening dat een uitleg in beperkte zin van het begrip ‘keten’ passender is dan een uitleg in ruime zin van het begrip.

De HR zorgt met deze voorwaarden voor een redelijk zware bewijslast voor inspecteurs die btw-fraude proberen tegen te gaan. Echter lijkt mij deze zware bewijslast nodig om belastingplichtigen die ter goede trouw zijn rechtszekerheid te bieden als zij onderdeel blijken van een frauduleuze handelsketen.

#### 4.4.5 Aansprakelijkheidsregeling

In 2002 is art. 42c van IW 1990 ingevoerd. Dit artikel bepaalt dat een ondernemer aan wie de levering is verricht en die wist of behoorde te weten dat de verschuldigde btw over die levering niet of niet volledig voldaan zal worden, hoofdelijk aansprakelijk is voor die btw.<sup>157</sup> Dit geldt voor alle ondernemers in de handelsketen waar de btw niet voldaan is alsook voor ondernemers die samen met een ondernemer in die handelsketen aangemerkt is (geweest) als één ondernemer (door middel van een fiscale eenheid voor de btw).<sup>158</sup> Voor de toepassing van deze aansprakelijkheidsregeling geldt dus het hiervoor besproken criterium wist of behoorde te weten. Deze jurisprudentie is dus ook op dit artikel van toepassing. Voorts wordt ook geacht dat een belastingplichtige geweten moet hebben dat de btw niet voldaan zou worden indien deze belastingplichtige door het niet voldaan zijn van de betreffende btw een belastingvoordeel heeft behaald.<sup>159</sup> Nog van belang is dat het alleen geldt op de levering van telecommunicatie- en computerapparatuur, foto-, video en geluidsapparatuur en bepaalde landvoertuigen en of onderdelen daarvan.<sup>160</sup>

Naar mijn weten is er nog geen enkele keer succesvol beroep gedaan op deze aansprakelijkheidsregeling. In 2007 is voor de rechtbank getracht een fiscale eenheid die betrokken was bij carrouselfraude met mobiele telefoons aansprakelijk te stellen.<sup>161</sup> Echter is de inspecteur er niet in geslaagd om aannemelijk te maken dat de frauderende belastingplichtige (niet zijnde die fiscale eenheid) daadwerkelijk die bedoelde leveringen heeft verricht, waardoor de aansprakelijkheidsstelling is afgewezen door de rechtbank. Bij de invoering van de aansprakelijkheidsregeling is echter ook aangegeven dat dit meer een regeling is die vooral een preventieve werking moet hebben op bonafide ondernemers om te zorgen dat ze niet betrokken raken bij frauduleuze handelsketens.<sup>162</sup>

---

<sup>156</sup> HR 19-01-2018, 16/06245, FED 2018/63, Noot van F.J.G Nellen, par. 5.

<sup>157</sup> Art. 42c lid 1 IW 1990.

<sup>158</sup> Art. 42c lid 1a-c IW 1990

<sup>159</sup> Art. 42c lid 2 IW 1990

<sup>160</sup> Art. 40a Uitvoeringsregeling IW 1990

<sup>161</sup> 27-06-2007, Rechtbank 's-Gravenhage, nr. AWB 06/3516 IW.

<sup>162</sup> Kamerstukken II 2001/02, 28 015, nr. 3, p.6.

#### 4.4.6 Informatie-uitwisseling

Om intracommunautaire verwervingen goed te kunnen belasten en carrouselfraude tijdig aan te pakken en tegen te gaan is het belangrijk dat de lidstaten onderling informatie uitwisselen betreffende intracommunautaire leveringen en verwervingen.<sup>163</sup> Het VIES, dat door ondernemers gebruikt kan worden om het btw-identificatienummer van een afnemer te controleren, moest met name belastingvrije inkoop van goederen vanuit een andere lidstaat door niet-aftrekgerechtigden voorkomen, alsook leveranciers die een intracommunautaire levering claimen maar in werkelijkheid hun goederen ‘zwart’ in eigen land verkopen corrigeren.<sup>164</sup> Om carrouselfraude tijdig op te sporen is snelle en efficiënte uitwisseling van gegevens van belang.<sup>165</sup>

Op papier is informatie-uitwisseling tussen lidstaten een goede maatregel om carrouselfraude tijdig tegen te gaan, echter blijkt in de werkelijkheid dat het uitwisselen van gegevens een moeizame en te langzame bezigheid om effectief carrouselfraude aan te pakken. Een leverancier heeft, afhankelijk van de totale omzet aan intracommunautaire goederenleveringen, één tot drie maanden om een correcte opgaaf ICP te verstrekken aan de belastingautoriteit.<sup>166</sup> Als een belastingautoriteit een intracommunautaire verwerving wil controleren kan zij een opgaaf ICP van de leverancier opvragen bij de belastingautoriteit van de leverancier. Die laatstgenoemde heeft dan maximaal drie maanden om aan dat verzoek te voldoen, tenzij de informatie al bekend is bij die belastingautoriteit, dan is de termijn maximaal één maand.<sup>167</sup> Het kan dus maanden duren voordat de informatie daadwerkelijk uitgewisseld wordt. De carrouselfraude is in die maanden mogelijk al gestopt en de betrokken partijen onvindbaar geworden.

Uit een rapport van de Europese Rekenkamer uit 2016 blijkt dat het sneller en frequenter verstrekken van gegevens tussen lidstaten bevorderlijk kan werken bij de bestrijding van carrouselfraude.<sup>168</sup> Uit dit rapport blijkt ook dat het VIES niet goed bijgehouden wordt door de lidstaten en dat dit de betrouwbaarheid van het VIES niet ten goede komt.<sup>169</sup>

In mei 2019 is een nieuwe IT-tool gelanceerd ter bestrijding van carrouselfraude.<sup>170</sup> Het mede door de Eurofisc ontwikkelde TNA is een automatische data-mining tool die verdachte fraude-situaties kan

---

<sup>163</sup> R.A. Wolf, *Carrouselfraude*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2010, par. 4.7.

<sup>164</sup> R.A. Wolf, *Carrouselfraude*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2010, par. 4.10.

<sup>165</sup> R.A. Wolf, *Carrouselfraude*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2010, par. 4.10.

<sup>166</sup> Art. 263 van de btw-richtlijn.

<sup>167</sup> Art. 10 van de Verordening (EU) Nr. 904/2010 betreffende de administratieve samenwerking en de bestrijding van fraude op het gebied van de btw.

<sup>168</sup> Rapport van de Europese Rekenkamer, *De aanpak van intracommunautaire btw-fraude: er zijn meer maatregelen nodig*, ISSN 1977-575X, maart 2016, p. 9.

<sup>169</sup> Rapport van de Europese Rekenkamer, *De aanpak van intracommunautaire btw-fraude: er zijn meer maatregelen nodig*, ISSN 1977-575X, maart 2016, p. 23-24.

<sup>170</sup> Brief Staatssecretaris van Financiën van 29 mei 2019, nr. 2019-0000086837, V-N 2019/30.14.



detecteren.<sup>171</sup> Het TNA moet frauduleuze netwerken sneller en completer in beeld kunnen brengen om carouselfraude effectief te kunnen bestrijden.

De Europese Raad heeft 18 februari jongstleden het PSP-voorstel aangenomen.<sup>172</sup> Dit voorstel maakt het voor lidstaten mogelijk betalingsinformatie, die beschikbaar gesteld wordt door betalingsdienstaanbieders (payment-service-providers), te verzamelen en uit te wisselen via een nieuw te ontwikkelen CESOP-systeem. Het doel van dit voorstel is fraudebestrijding. Het wordt door nieuwe regels verplicht voor betalingsdienstaanbieders betalingsgegevens beschikbaar te stellen, zodat deze centraal verzameld kunnen worden.<sup>173</sup> Met deze gegevens moet het makkelijker worden om fraudeurs op te sporen die zich verstoppen achter domeinen en schuilnamen. De maatregelen in dit voorstel zijn met name gericht om e-commerce (B2C-transacties) beter te kunnen belasten met btw. Echter neemt dit niet weg dat deze maatregelen ook nuttig kunnen blijken om carouselfraude sneller op te sporen.

Bovenstaande ontwikkelingen klinken veelbelovend, echter is uit eerder onderzoek al gebleken dat lidstaten de uitwisseling van gegevens via Eurofisc niet nuttig vinden en dat dat een van de redenen is dat uitwisseling van informatie tot nu toe nauwelijks plaatsvond.<sup>174</sup> Het is dus afwachten of deze informatievoorzieningen daadwerkelijk gaan bijdragen aan het terugdringen van carouselfraude.

#### 4.4.7 Verleggingsregelingen

Bij het verrichten van diensten aan een ondernemer die in een andere lidstaat gevestigd is wordt de btw verlegd naar de afnemer.<sup>175</sup> De leverancier hoeft enkel in zijn aangifte en in zijn opgaaf ICP aan te geven dat de btw verlegd is naar de buitenlandse afnemer. De afnemer vermeldt deze verlegde btw in zijn aangifte en indien en voor zover hij recht heeft op aftrek van voorbelasting kan hij de btw in dezelfde aangifte ook weer in aftrek brengen. Op grond van art. 12 lid 5 Wet OB kan Nederland, net als elke andere lidstaat, ook tijdelijk verleggingsregelingen toepassen in fraudegevoelige sectoren om carouselfraude tegen te gaan.<sup>176</sup> Door de heffing en aftrek beiden bij de afnemer te leggen kan de mogelijkheid om carouselfraude te plegen worden weggenomen in die sectoren. Zo heeft Nederland onder andere een tijdelijke verleggingsregeling voor telecommunicatiediensten, de handel in broeikasgasemissierechten en elektronische apparatuur zoals laptops en mobiele telefoons.<sup>177</sup> Deze verleggingsregelingen zijn tijdelijk, in de zin dat deze niet meer van toepassing zullen zijn zodra het definitieve btw-stelsel in werking zal treden. De verleggingsregelingen maken het voor ondernemers

---

<sup>171</sup> T. Wahl, *New Data Mining Tool to Combat VAT Fraud*, Eucriam, 10 september 2019.

<sup>172</sup> A.D.M. Janssen, *Voorstel PSP aangenomen door Europese Raad*, BTW-bulletin 2020/24.

<sup>173</sup> A.D.M. Janssen, *Voorstel PSP aangenomen door Europese Raad*, BTW-bulletin 2020/24, p. 2.

<sup>174</sup> European Court of Auditors, *E-commerce: many of the challenges of collecting VAT and custom duties remain to be resolved*, Special report nr. 12/2019, p. 25.

<sup>175</sup> Zie par. 2.4.3.

<sup>176</sup> D. Euser, *Cursus Belastingrecht omzetbelasting*, OB.2.4.1.F.a.

<sup>177</sup> D. Euser, *Cursus Belastingrecht omzetbelasting*, OB.2.4.1.F.f, OB.2.4.1.F.g en OB.2.4.1.F.h

makkelijker om aan hun verplichtingen jegens belastingautoriteiten te voldoen, daar de leverancier zonder al te veel moeite de btw kan verleggen naar de afnemer.

Een verleggingsregeling lijkt effectief om carrouselfraude in een fraudegevoelige sector tegen te gaan, maar de fraudeurs kunnen relatief makkelijk naar een andere sector overstappen.<sup>178</sup> Omdat de keuze voor een tijdelijke verleggingsregeling bij de lidstaten zelf ligt is het ook nog goed mogelijk dat de fraude zich gewoon naar een andere lidstaat verplaatst als een verleggingsregeling in werking treedt.<sup>179</sup> De verleggingsregelingen zijn er om achteraf de gaten te dichten waar fraude veel voorkomt. Belastingautoriteiten blijven hiermee dus steeds achter de feiten aanlopen.

#### 4.4.8 Quick fixes

Per 1 januari 2020 zijn er viertal wijzigingen van de btw-richtlijn in werking getreden, de zogenoemde Quick fixes. Drie van deze wijzigingen zijn voornamelijk bedoeld om intracommunautaire transacties eenvoudiger te maken. De andere quick fix, die het btw-identificatienummer van de afnemer een materieel vereiste maakt voor de toepassing van het nultarief, is een wijziging die carrouselfraude moeilijker zou moeten maken voor fraudeurs. Deze quick fix zorgt ervoor dat ondernemers vaker dan voorheen het btw-identificatienummer van hun afnemers moeten checken in het VIES om het nultarief nog te mogen toepassen. Dit maakt een up-to-date VIES nog belangrijker dan voorheen.<sup>180</sup> Het verbeteren van de betrouwbaarheid en beschikbaarheid van het VIES of een ander systeem met hetzelfde doel zou een grote verbetering zijn voor belastingplichtigen met betrekking tot hun rechtszekerheid.

Wat betreft deze quick fix, merkt *Merkx* op dat het erg ingewikkeld wordt als de leverancier in eerste instantie het btw-identificatienummer van de afnemer niet heeft (en dus het nultarief niet mag toepassen) en later, na de btw-aangifte van die periode, dit nummer wel verkrijgt (waardoor zowel de leverancier als de afnemer hun aangifte moeten corrigeren).<sup>181</sup> Dit zou op zijn beurt weer fraude in de hand kunnen werken. *Jeronimus en Vos* stellen dat de quick fix die het btw-identificatienummer van de afnemer een materiële vereiste maakt voor de toepassing van het nultarief zorgt voor een inbreuk op de fiscale neutraliteit die hoort bij de btw.<sup>182</sup> Het nultarief zal hierdoor vaker geweigerd gaan worden omdat ondernemers sneller volgens de belastingautoriteiten niet aan de materiele voorwaarden heeft voldaan

---

<sup>178</sup> E.C.J.M. van der Hel-van Dijk en M.A. Griffioen, *Aanpak BTW-fraude: dweilen met de nationale kraan open*, WFR 2015/1282, par. 3.1.

<sup>179</sup> E.C.J.M. van der Hel-van Dijk en M.A. Griffioen, *Aanpak BTW-fraude: dweilen met de nationale kraan open*, WFR 2015/1282, par. 3.1.

<sup>180</sup> J. Sanders en I. Ahmed, *Knellend het nieuwe jaar in met de Quick Fixes*, BtwBrief 2020/3, p. 5.

<sup>181</sup> M.M.W.D. Merckx, *Late verstrekking btw-nummer bij intracommunautaire transacties – leidt quick fix to gordiaanse knoop?*, WFR 2020/104, par. 4.

<sup>182</sup> R. Jeronimus en R. Vos, *De weigering van het nultarief bij vermeende fraude in het buitenland: een inbreuk op het btw-systeem*, BTW-bulletin 2020/33.

(niet in het bezit zijn van het btw-identificatienummer van de afnemer). Dit zorgt voor meer onterechte weigeringen van het nultarief waardoor de neutraliteit van het btw-stelsel in het gedrang kan komen.<sup>183</sup>

#### 4.5 Deelconclusie

Carrouselfraude wordt voornamelijk bewerkstelligd door een intracommunautaire levering, gevolgd door een binnenlandse levering, waarbij de partij die de intracommunautaire levering verwerft de btw over de binnenlandse levering niet betaalt en binnen korte tijd verdwijnt, zodat deze partij, alsook de niet betaalde btw, onvindbaar is tegen de tijd dat de Belastingdienst ontdekt dat er fraude gepleegd wordt. De partij die de btw niet betaald wordt de ploffer genoemd. De fraude kan gepleegd worden door echte goederen rond te laten gaan, maar ook door een valse facturenstroom op te stellen zonder goederen rond te laten gaan.

Doordat de zogenaamde ploffer bij ontdekking al onvindbaar is, proberen de belastingdiensten bij andere betrokken partijen de niet-betaalde btw te innen. De belastingautoriteiten van de lidstaten hebben twee primaire mogelijkheden om bij betrokken partijen alsnog de niet-betaalde btw te innen. Dit kan namelijk door of het recht op aftrek van voorbelasting te weigeren of de toepassing van het nultarief op een intracommunautaire levering te weigeren. De betrokken belastingplichtige behoudt zijn recht op aftrek van voorbelasting of toepassing van het nultarief als deze niet wist of kon weten dat er sprake was van fraude verder in de handelsketen. Het recht op aftrek wordt dus geweigerd als de belastingplichtige ‘wist of behoorde te weten’ dat er sprake is verderop in de handelsketen. Het criterium ‘wist of behoorde te weten’ dient per geval aan de hand van objectieve gegevens vastgesteld te worden, waarbij de bewijslast ligt bij de inspecteur. Van een belastingplichtige wordt in ieder geval verwacht dat hij voldoende zorgvuldigheid toont om niet betrokken te raken bij carrouselfraude. De gevolgen van btw-fraude zijn groot. Hierbij moet gedacht worden aan grote budgettaire gevolgen voor de lidstaten die oplopen tot in miljarden, verstoring van de concurrentieverhoudingen tussen fraudeurs en bonafide ondernemers en groeiende compliance kosten voor bonafide bedrijven om aan de steeds verdergaande regelgeving ter bestrijding van fraude te voldoen.

Voorts hebben lidstaten nog de mogelijkheid om een aansprakelijkheidsregeling in te voeren in de nationale wet. Hiermee kunnen partijen die in de handelsketen van de frauduleuze transactie actief waren hoofdelijk aansprakelijk gesteld worden voor de verschuldigde btw. Deze aansprakelijkheidsregeling is in Nederland ingevoerd met als doel fraude preventief te voorkomen door afschrikking van ondernemers. Ook hebben lidstaten nog de mogelijkheid om informatie met elkaar uit te wisselen wat betreft de gegevens van mogelijke fraudeurs. Echter loopt dit tot op heden zeer stroef, waardoor de lidstaten eigenlijk geen vertrouwen meer hebben in deze informatie-uitwisseling, wat zorgt dat lidstaten nog minder moeite doen voor die uitwisseling van gegevens. Tot slot kan de quick fix die het btw-

---

<sup>183</sup> R. Jeronimus en R. Vos, *De weigering van het nultarief bij vermeende fraude in het buitenland: een inbreuk op het btw-systeem*, BTW-bulletin 2020/33.

identificatienummer van de afnemer een materieel vereiste maakt voor de toepassing van het nultarief ervoor zorgen dat er meer fraude mogelijk is en dat er mogelijk meer onterechte wijzigingen van het nultarief zijn, wat de neutraliteit van het btw-stelsel niet ten goede komt.

In het huidige stelsel is het dus niet erg moeilijk om carrouselfraude te plegen. In het volgende hoofdstuk worden het definitieve stelsel, de algehele verleggingsregeling en de VIVAT als mogelijke oplossingen tegen deze carrouselfraude getoetst aan de in hoofdstuk 3 geformuleerde criteria voor een goedwerkend fraude-robust btw-stelsel.

## 5 Mogelijke oplossingen om carouselfraude tegen te gaan

### 5.1 Inleiding

In de voorgaande hoofdstukken is uiteengezet dat carouselfraude het gevolg is van het feit dat intracommunautaire leveringen onderworpen zijn aan het nultarief en het recht op aftrek van voorbelasting niet afhankelijk is van de voldoening van die btw. De lidstaten verliezen daardoor gezamenlijk jaarlijks 50 miljard aan btw-inkomsten. Lidstaten kunnen het recht op aftrek dan wel de toepassing van het nultarief weigeren. Ook hebben lidstaten de mogelijkheid om verleggingsregelingen in te voeren in fraudegevoelige sectoren en gegevens met elkaar uit te wisselen over mogelijke fraude. In dit hoofdstuk zullen zowel het door EC voorgestelde definitieve stelsel als twee mogelijke alternatieven getoetst worden aan de in hoofdstuk 3 opgenomen criteria voor een fraude-robust btw-stelsel. In de literatuur wordt onder andere de algehele verleggingsregeling als mogelijke optie aangevoerd om het huidige gebrekkige btw-stelsel te vervangen. Het definitieve btw-stelsel uit het voorstel van de Europese Commissie zal aan bod komen, alvorens de algehele verleggingsregeling uiteengezet wordt en met een kritische getoetst wordt. Tot slot zal in dit hoofdstuk de VIVAT behandeld worden als mogelijke oplossing in de strijd tegen carouselfraude, daar een VIVAT mogelijk de tekortkomingen van de andere twee genoemde stelsels wegneemt.

### 5.2 Het definitieve btw-stelsel

#### 5.2.1 Inleiding

Op 4 oktober 2017 heeft de Europese Commissie een voorstel met de contouren voor het definitieve btw-stelsel gepresenteerd.<sup>184</sup> Een voorstel tot wijziging van de btw-richtlijn (hierna: wijzigingsrichtlijn) volgde op 25 mei 2018.<sup>185</sup> Het idee is dat onder het definitieve stelsel grensoverschrijdende B2B-goederenleveringen niet meer uit twee belastbare handelingen, maar uit één belastbare handeling van de leverancier bestaat die belast wordt in de lidstaat van aankomst van de goederen.<sup>186</sup> Naar verwachting zal het jaarlijks misgelopen bedrag door carouselfraude van € 50 miljard afnemen met € 41 miljard.<sup>187</sup> Naast de extra belastingopbrengst is geschat dat ook de compliance kosten met € 1 miljard afnemen bij invoering van het definitieve stelsel. Hierna wordt de werking van het definitieve stelsel besproken, alvorens het getoetst zal worden aan de criteria voor een fraude-robust btw-stelsel.

---

<sup>184</sup> Mededeling van de commissie aan het Europees Parlement, de Raad en het Europees Economisch en Sociaal Comité, *Follow-up van het actieplanbetreffende de btw - Naar een gemeenschappelijke btw-ruimte in de EU - Tijd om in actie te komen*, Com(2017) 566 final 4-10-2017.

<sup>185</sup> Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat betreft de invoering van de nadere technische maatregelen voor de werking van het definitieve btw-stelsel voor de belastingheffing in het handelsverkeer tussen de lidstaten, COM(2018) 329 final, (de Wijzigingsrichtlijn)

<sup>186</sup> M.M.W.D Merx, N. Verbaan & R. Starckenburg, *VAT and International Trade's Crossroads: Right, Left or Straight On?*, EC Tax Review 2019, 28(5), p. 233-244, par. 3.2.

<sup>187</sup> Brief Minister van Buitenlandse Zaken van 10 november 2017, nr. BZDOC-1015490419-119, V-N 2017/58.13.

### 5.2.2 Hoe werkt het definitieve btw-stelsel?

Onder het definitieve stelsel zullen intracommunautaire B2B-goederenleveringen op dezelfde manier belast worden als binnenlandse goederenleveringen.<sup>188</sup> De intracommunautaire verwerving verdwijnt en het nultarief voor de intracommunautaire levering vervalt.<sup>189</sup> De intra-Unielevering, zoals de grensoverschrijdende belastbare handeling onder het definitieve stelsel genoemd wordt, wordt door de leverancier verricht en wordt belast in het land van aankomst van de goederen tegen het aldaar geldende tarief.<sup>190</sup>

De leverancier is de btw in beginsel verschuldigd. De leverancier hoeft zich hiervoor niet in die andere lidstaat te registreren, maar kan dit in zijn eigen lidstaat voldoen via de zogenoemde OSS.<sup>191</sup> De al bestaande MOSS, die gebruikt wordt voor het voldoen van de in andere lidstaten verschuldigde btw over elektronische, telecommunicatie en omroepdiensten aan niet-belastingplichtigen, wordt daarvoor uitgebreid.<sup>192</sup> De leverancier voldoet dan de in de andere lidstaat verschuldigde btw in eigen lidstaat via de OSS. De Belastingdienst van de lidstaat van de leverancier zorgt daarna dat de btw naar de goede lidstaat wordt overgemaakt.

In het definitieve systeem is het bij uitzondering ook mogelijk dat de afnemer de belasting verschuldigd is.<sup>193</sup> Dit is het geval als de afnemer van de Intra-Unielevering in de lidstaat van aankomst als een gecertificeerd belastingplichtige (CTP) gekwalificeerd kan worden en de goederen worden geleverd door een belastingplichtige die niet is gevestigd in de lidstaat waar de btw verschuldigd is.<sup>194</sup> De btw wordt dan verlegd naar de afnemer. Een belastingplichtige kan de status van CTP aanvragen. Hij moet dan aan drie voorwaarden voldoen, zijnde 1) geen ernstige of herhaalde overtredingen van belastingvoorschriften en geen strafblad met zware misdrijven in verband met zijn economische activiteit, 2) een aantoonbare controle over zijn handelingen en goederenstroom door middel van een handels- en vervoersadministratie die passende belastingcontroles mogelijk maakt of een betrouwbaar of gecertificeerd intern auditspoor en 3) een bewezen financiële solvabiliteit hebben.<sup>195</sup> Het begrip CTP

---

<sup>188</sup> M.M.W.D Merks, N. Verbaan & R. Starckenburg, *VAT and International Trade's Crossroads: Right, Left or Straight On?*, EC Tax Review 2019, 28(5), p. 233-244, par. 3.2.

<sup>189</sup> 3, par. 4.3.

<sup>190</sup> R.D. Dirks, *B2B-goederenleveringen binnen de EU: balanceren tussen fraudebestendigheid en werkbaarheid*, MBB 2020/1-2, par. 4.3.

<sup>191</sup> M.M.W.D. Merks, J. Gruson, N. Verbaan en B. van der Hoef, *Definitive VAT Regime: Stairway to Heaven or Highway to Hell?*, EC Tax Review 2018, 27(2), p. 74-82, par. 2.

<sup>192</sup> Zie par. 2.4.3.

<sup>193</sup> R.D. Dirks, *B2B-goederenleveringen binnen de EU: balanceren tussen fraudebestendigheid en werkbaarheid*, MBB 2020/1-2, par. 4.5.

<sup>194</sup> R.D. Dirks, *B2B-goederenleveringen binnen de EU: balanceren tussen fraudebestendigheid en werkbaarheid*, MBB 2020/1-2, par. 4.5.

<sup>195</sup> Art. 13bis Idi 2 Wijzigingsrichtlijn.

heeft kenmerken van het Horizontaal Toezicht van de Belastingdienst in Nederland, echter is het niet volledig hetzelfde.<sup>196</sup>

Het plan is om per 1 juli 2022 het definitieve btw-stelsel in te voeren. Het is de bedoeling dat vijf jaar na invoering een evaluatie plaatsvindt en op basis van die evaluatie wordt besloten of grensoverschrijdende B2B-diensten ook onder het definitieve stelsel worden gebracht.<sup>197</sup> Het voorstel is overigens nog niet aangenomen en er zijn nog een aantal onduidelijkheden.

*Van Norden* geeft terecht aan dat alleen fraude met betrekking tot grensoverschrijdende goederenleveringen wordt aangepakt met dit voorstel en fraudeurs ongetwijfeld anderen manieren gaan vinden om carrouselfraude te plegen, zoals de fraude met telecommunicatiediensten heeft bewezen.<sup>198</sup> Voorts is het nog maar de vraag of het definitieve stelsel het gaat halen in zijn huidige vorm. De Minister van Buitenlandse Zaken heeft aangegeven dat Nederland de doelstellingen steunt die de Europese Commissie wil bereiken, maar dat Nederland twijfelt of de gewilde fraude-robustheid met het definitieve stelsel bereikt zal worden.<sup>199</sup> Lidstaten moeten in het nieuwe stelsel erop kunnen vertrouwen dat andere lidstaten de btw kunnen innen voor de schatkist van andere lidstaten. Als een Roemeense leverancier een goed levert aan een Nederlandse ondernemer, dan moet de Roemeense Belastingdienst zorgen dat de Nederlandse btw die op die transactie drukt voldaan wordt aan de Roemeense overheid, voordat deze terecht komt in de Nederlandse schatkist.<sup>200</sup> Volgens de Europese Commissie lukt het Roemenië slechts 65% van de verschuldigde btw te innen. Roemenië haalt nog niet eens twee derde van de verschuldigde btw binnen voor hun eigen schatkist, laat staan wat de inspanningen zullen zijn als zij btw moeten innen voor de Nederlandse schatkist.<sup>201</sup>

Internationale samenwerking en informatie-uitwisseling zal dus nog belangrijker worden op het moment dat het definitieve stelsel wordt goedgekeurd en ingevoerd. Hierna zal het huidige voorstel voor het definitieve stelsel getoetst worden aan de criteria voor een fraude-robust btw-stelsel.

### 5.2.3 Wenselijkheid definitieve btw-stelsel

#### 5.2.3.1 *Gevolgen definitieve stelsel voor neutraliteitsbeginsel*

In het huidige stelsel moet bij een binnenlandse levering btw betaald worden aan de leverancier, waar bij grensoverschrijdende leveringen het nultarief geldt en de verwerving bij de afnemer belast is. Als deze afnemer recht op aftrek van voorbelasting heeft, dan hoeft hij per definitie geen btw te betalen, waardoor er bij grensoverschrijdende inkoop geen cashfloweffect is dat er bij binnenlandse leveringen

---

<sup>196</sup> Zie voor de vergelijking tussen CTP en horizontaal toezicht M.M.W.D. Merckx, *De Certified Taxable Person: vereenvoudiging als reactie op vertrouwen*, MBB 2017/12-3, par.5.

<sup>197</sup> Brief Minister van Buitenlandse Zaken van 10 november 2017, nr. BZDOC-1015490419-119, V-N 2017/58.13.

<sup>198</sup> G.J. van Norden, *Voorstellen voor ingrijpende Europese btw-hervormingen*, NTFR 2017/2904.

<sup>199</sup> Brief Minister van Buitenlandse Zaken van 10 november 2017, nr. BZDOC-1015490419-119, V-N 2017/58.13.

<sup>200</sup> S.B. Cornielje, *Een oude mug en een krakkemikkig kanon*, WFR 2019/139.

<sup>201</sup> S.B. Cornielje, *Een oude mug en een krakkemikkig kanon*, WFR 2019/139.

wel is.<sup>202</sup> Onder het definitieve stelsel worden binnenlandse en grensoverschrijdende goederenleveringen op dezelfde wijze belast, wat betekent dat er in beide gevallen een cashfloweffect aanwezig is met betrekking tot het betalen en terugkrijgen van de btw.<sup>203</sup> In het definitieve stelsel is de externe neutraliteit dus beter gewaarborgd dan in het huidige stelsel. De interne neutraliteit wordt daarentegen in grensoverschrijdend handelen wel aangetast, aangezien afnemer dus de btw moeten betalen aan de leverancier en hierdoor, afhankelijk van de betaaltermijn en de aangifteperiode, dan wel een cashflowvoordeel, dan wel een cashflownadeel ervaren.<sup>204</sup> Voorts wordt de interne neutraliteit, die stelt dat de ondernemers zo min mogelijk last moeten hebben van de heffing van btw, nog aangetast door de hoge compliance kosten die ondernemers zullen moeten maken om hun administratieve systemen in orde te krijgen om via de OSS de juiste verschuldigde btw te berekenen en te voldoen.<sup>205</sup>

#### *5.2.3.2 Gevolgen definitieve stelsel voor rechtszekerheidsbeginsel*

Veel onduidelijkheden blijven tot op heden bestaan rondom het definitieve btw-stelsel. Voor rekening van welke lidstaat komt het risico dat de btw niet wordt betaald of geïnd: is dat de lidstaat van vertrek van de goederen of de lidstaat van bestemming?<sup>206</sup> En wat gebeurt er dan als een lidstaat van een afnemer wil naheffen bij een leverancier die via de OSS zijn btw heeft voldaan? Kortom, het invoeren van het definitieve stelsel zonder verdere uitwerking van dit soort eventuele scenario's zorgt voor een grote mate van rechtsonzekerheid voor belastingplichtigen die grensoverschrijdende goederenleveringen verrichten.

#### *5.2.3.3 Gevolgen definitieve stelsel voor evenredigheidsbeginsel*

In het definitieve stelsel moeten leveranciers bij grensoverschrijdende goederenleveringen buitenlandse btw in rekening brengen. Dit vereist dat ondernemers kennis hebben van het aldaar geldende tarief met bijbehorende vrijstellingen.<sup>207</sup> Bovendien ligt er een voorstel klaar dat lidstaten nog meer vrijheden moet geven betreffende de btw tarieven, wat het probleem alleen maar groter maakt.<sup>208</sup> In het huidige btw-stelsel zijn de compliance kosten voor intracommunautaire leveringen al hoger dan voor binnenlandse leveringen. De administratieve lasten voor ondernemers die intracommunautair leveren worden hiermee nog eens vermenigvuldigd. Het definitieve stelsel lijkt wel een geschikte maatregel om carrouselfraude aan banden te leggen. Naar mijn idee gaat het feit dat een ondernemer die intracommunautair levert

---

<sup>202</sup> M.M.W.D Merx, N. Verbaan & R. Starckenburg, *VAT and International Trade's Crossroads: Right, Left or Straight On?*, EC Tax Review 2019, 28(5), p. 233-244, par. 3.3.2.

<sup>203</sup> M.M.W.D Merx, N. Verbaan & R. Starckenburg, *VAT and International Trade's Crossroads: Right, Left or Straight On?*, EC Tax Review 2019, 28(5), p. 233-244, par. 3.3.2.

<sup>204</sup> M.M.W.D Merx, N. Verbaan & R. Starckenburg, *VAT and International Trade's Crossroads: Right, Left or Straight On?*, EC Tax Review 2019, 28(5), p. 233-244, par. 3.3.4.

<sup>205</sup> M.M.W.D Merx, N. Verbaan & R. Starckenburg, *VAT and International Trade's Crossroads: Right, Left or Straight On?*, EC Tax Review 2019, 28(5), p. 233-244, par. 3.3.3

<sup>206</sup> D.J. Dijkstra en P. Tielemans, *Btw 2.0? Wéér een paardenmiddel en het wordt ook niet 'makkelijker'...* BtwBrief 2018/65.

<sup>207</sup> S.B. Cornielje, *Een oude mug en een krakkemikkig kanon*, WFR 2019/139.

<sup>208</sup> M.M.W.D Merx, N. Verbaan & R. Starckenburg, *VAT and International Trade's Crossroads: Right, Left or Straight On?*, EC Tax Review 2019, 28(5), p. 233-244, par. 3.3.3.



kennis moet hebben van het aldaar geldende tarief echter verder dan strikt noodzakelijk is om carouselfraude te bestrijden. Hiermee wordt namelijk een te grote administratieve last gelegd bij de bonafide ondernemers die eigenlijk het slachtoffer worden van de bestrijding van carouselfraude.

#### 5.2.3.4 Gevolgen definitieve stelsel voor de doeltreffendheid

Het feit dat ondernemers zich onder het definitieve stelsel niet meer in andere lidstaten hoeven te registreren om aldaar belasting te voldoen maar via de OSS de btw kunnen voldoen draagt bij aan een doeltreffend btw-stelsel. Daarentegen wordt het voor belastingautoriteiten in het definitieve stelsel dermate lastig om belastingplichtigen te controleren dat het bijna ondoenlijk wordt om hun controletaken goed uit te voeren. Belastingautoriteiten moeten namelijk de buitenlandse btw innen voor andere lidstaten, waarvoor zij kennis nodig hebben van de tarieven en vrijstellingen van praktisch elke lidstaat.<sup>209</sup> Lidstaten moeten dus nog meer en beter samenwerken om belastingplichtigen te controleren en eventueel te corrigeren. Aangezien samenwerking tussen lidstaten en informatie-uitwisseling tot nu toe in de meeste gevallen niet van harte gaat, kan dit uitlopen op een slecht controleerbaar btw-stelsel.

Het definitieve stelsel kan wel daadwerkelijk zorgen voor een vermindering aan monetaire schade van carouselfraude in vergelijking met het huidige btw-stelsel. Echter door de slechte controleerbaarheid van het stelsel zal de pakkans kleiner worden voor andere soorten van btw-fraude, wat fraudeurs aanzet om via andere manieren dan carouselfraude geld te onttrekken aan de schatkist. Wat betreft de status van de CTP schrijft *Wolf* terecht dat de CTP de fraude niet zal verminderen, omdat fraudeurs er ongetwijfeld werk van maken om die CTP status te verwerven.<sup>210</sup>

*Merx, Verbaan en Starckenburg* merken terecht op dat in het definitieve stelsel btw-fraude mogelijk wordt door gebruik te maken van de verschillen in hoogte van het btw-tarief per lidstaat.<sup>211</sup> Deze vorm van fraude wordt met het volgende voorbeeld uitgelegd. Een fraudeur vestigt zich in een lidstaat A waar het btw-tarief 15% is. Deze fraudeur koop goederen in tegen het btw-tarief van 15% en betaalt deze ook aan de leverancier die verantwoordelijk is voor de voldoening hiervan. Het maakt hierbij niet uit of hij deze goederen bij een ondernemer in lidstaat A of bij een ondernemer in een andere lidstaat inkoopt, aangezien in beide gevallen het btw-tarief van lidstaat A geldt op deze transactie.<sup>212</sup> Vervolgens verkoopt die fraudeur de goederen door aan een afnemer die in lidstaat B gevestigd is waar een btw-tarief van 25% geldt op de ingekochte goederen.<sup>213</sup> De fraudeur heeft dus 10% meer btw ontvangen dan betaald. Tot slot geeft de fraudeur de Intra-levering niet aan en voldoet de btw die toekomt aan lidstaat B dus

---

<sup>209</sup> M.M.W.D Merx, N. Verbaan & R. Starckenburg, *VAT and International Trade's Crossroads: Right, Left or Straight On?*, EC Tax Review 2019, 28(5), p. 233-244, par. 3.3.5.

<sup>210</sup> R.A. Wolf in zijn noot bij Europese Commissie, IP/17/3443, NLF 2017/2417.

<sup>211</sup> M.M.W.D Merx, N. Verbaan & R. Starckenburg, *VAT and International Trade's Crossroads: Right, Left or Straight On?*, EC Tax Review 2019, 28(5), p. 233-244, par. 3.3.6.

<sup>212</sup> Zie paragraaf 5.2.2.

<sup>213</sup> Het verschil in het tarief tussen lidstaat A en B kan zowel worden veroorzaakt doordat A een gereduceerd tarief handhaaft op dat bepaalde goed en lidstaat B niet, als doordat het algemeen geldende btw-tarief in lidstaat A gewoonweg lager is dan die in lidstaat B.

niet aan de belastingautoriteit van lidstaat A, die de btw dan ook niet door kan geven aan de belastingautoriteit van lidstaat B. De hoeveelheid btw die hier wordt buitgemaakt is wel een stuk minder dan bij carouselfraude. Desalniettemin kan deze vorm van fraude toch erg lucratief zijn voor de fraudeur, zolang de transacties om grote bedragen gaan.<sup>214</sup> Deze mogelijkheden om deze vorm van fraude te plegen worden echter nog groter door het in paragraaf 5.2.3.3 genoemde voorstel om lidstaten meer vrijheden te geven wat betreft de btw-tarieven.

#### 5.2.3.5 *Wenselijkheid definitieve stelsel*

Het definitieve stelsel zal er waarschijnlijk voor zorgen dat carouselfraude minder monetaire schade aanricht. Echter zet het met zijn slecht controleerbare systematiek de poort open voor andere vormen van btw-fraude, zoals het gebruik maken van tariefsverschillen tussen lidstaten. Bovendien doet dit definitieve stelsel geen recht aan het rechtsbeginselen die belangrijk zijn binnen de btw, waarbij vooral het rechtszekerheidsbeginsel en het evenredigheidsbeginsel in het gedrang komen, wat het definitieve btw-stelsel in zijn huidige vorm geen fraude-robust btw-stelsel maakt. Het is dus geen wenselijke oplossing en of het definitieve stelsel er überhaupt gaat komen is ook nog maar de vraag.

### 5.3 Een algehele verleggingsregeling

#### 5.3.1 Inleiding

In de literatuur wordt een algehele verleggingsregeling als mogelijk alternatief voor het huidige stelsel of het definitieve stelsel vaak genoemd. Er zijn echter meer alternatieven die genoemd worden, maar het gaat deze scriptie te buiten om elke alternatief te bespreken en te toetsen. Wel zal na de algehele verleggingsregeling nog de VIVAT besproken worden. Eerst wordt uiteengezet wat een algehele verleggingsregeling inhoudt, waarna het getoetst wordt aan de criteria voor een fraude-robust btw-stelsel, zoals opgesteld in hoofdstuk 3 om te kijken of dit wel een wenselijke oplossing ter bestrijding van carouselfraude is.

#### 5.3.2 Hoe werkt de algehele verleggingsregeling?

Een algehele verleggingsregeling werkt op eenzelfde wijze als de in paragraaf 4.4.7 besproken verleggingsregelingen. Carouselfraude wordt hiermee dus onmogelijk, aangezien de voldoening van de btw en de aftrek ervan beiden bij de afnemer van de goederen of dienst terechtkomen.<sup>215</sup> De problemen die zich bij een tijdelijke verleggingsregeling voordoen, het verschuiven van de fraude naar andere sectoren en lidstaten, zijn dan niet meer aan de orde, aangezien een algehele verleggingsregeling zou gelden voor alle sectoren en alle lidstaten.

Een algehele verleggingsregeling zorgt ervoor dat er geen btw meer geheven wordt in de tussenliggende schakels en de volledige btw van de handels- en productieketen bij de laatste schakel geheven wordt.<sup>216</sup>

---

<sup>214</sup> M.M.W.D Merx, N. Verbaan & R. Starckenburg, *VAT and International Trade's Crossroads: Right, Left or Straight On?*, EC Tax Review 2019, 28(5), p. 233-244, par. 3.3.6.

<sup>215</sup> Zie par. 4.4.7

<sup>216</sup> J. Ringhs en P. Tielemans, *Btw-verlegging: oplossing voor btw-gap of paardenmiddel?*, BtwBrief 2017/29.

Het risico van niet-betaling van de btw wordt dan geconcentreerd bij de laatste schakel. Van het huidige gefractioneerde stelsel is dan geen sprake meer.<sup>217</sup> Het gefractioneerde stelsel heeft juist een fraude dempende werking, zijnde dat in elke schakel van de handels- en productieketen een beetje van de verschuldigde btw wordt voldaan zodat de fiscus niet de btw van de gehele productie- en handelsketen misloopt als de laatste ondernemer in die keten de btw niet voldoet of niet kan voldoen.<sup>218</sup> *Van Brederode en Pfeiffer* zijn echter van mening dat het gefractioneerde stelsel helemaal niet zo fraude dempend werkt als wordt gedacht en stellen voorts dat carrouselfraudeurs het gefractioneerde stelsel uitbuiten.<sup>219</sup> Volgens hen is de fraude dempende werking een optische illusie, daar de belastingautoriteit bij elke inkomende betaling aan btw ook tegelijkertijd het recht op aftrek geeft aan de afnemer van die transactie.<sup>220</sup> Zij zijn daarom voorstanders van het invoeren van een algehele verleggingsregeling. Zij beweren dat de geïnde btw in een schakel altijd in de volgende schakel weer weggegeven wordt en dat dit doorgaat tot de verkoop aan de eindgebruiker.<sup>221</sup> Hiermee zeggen zij dus dat de belastingautoriteit in het huidige gefractioneerde systeem, net als bij een algehele verleggingsregeling, afhankelijk is van de betaling van de laatste ondernemer of er in totaal wel btw geïnd kan worden. *Van Norden* is het hier, net als de Europese Commissie, mee oneens. De gespreide betaling in het huidige gefractioneerde stelsel waarborgt dat een klein aantal relatief grote, betrouwbare belastingplichtigen het grootste deel van de btw voor hun rekening nemen.<sup>222</sup> De fraudedruk verzamelt zich bij een algehele verleggingsregeling in de laatste keten, waar eindgebruikers zich mogelijk onterecht gaan presenteren als belastingplichtigen.<sup>223</sup> Ook *Ringhs en Tielemans* zien geen heil in een algehele verleggingsregeling. Zij verwachten dat een algehele verleggingsregeling zal leiden tot andere soorten en vormen van btw-fraude en dat carrouselfraude zal verplaatsen naar landen die dan nog geen algehele verleggingsregeling toepassen.<sup>224</sup> *Merx, Verbaan en Starkenburg* stellen dat het invoeren van een algehele verleggingsregeling het btw-stelsel carrouselfraude kan bestrijden, maar dat dat ten kosten zal gaan van de eenvoud van het stelsel en de mogelijk om controle uit te voeren en dat de kans bestaat dat andere vormen van btw-fraude zullen ontstaan.<sup>225</sup> Ik sluit me bij de visie van *Van Norden, Ringhs en Tielemans, Merx, Verbaan en Starkenburg* en de Europese Commissie aan, zoals hierna zal blijken.

---

<sup>217</sup> Brief Staatssecretaris van Financiën van 12 mei 2017, nr. 2017-0000044351, V-N 2017/26.14, p. 4.

<sup>218</sup> Zie par. 2.2.

<sup>219</sup> R.F. van Brederode en S. Pfeiffer, *Combating Carousel Fraud: The General Reverse Charge VAT*, International VAT Monitor 26 (2015), par. 4.1.

<sup>220</sup> R.F. van Brederode en S. Pfeiffer, *VAT's Superiority: Is the Emperor Dressed like Adam?*, International VAT Monitor 26 (2015), par. 4.4.

<sup>221</sup> R.F. van Brederode en S. Pfeiffer, *VAT's Superiority: Is the Emperor Dressed like Adam?*, International VAT Monitor 26 (2015), par. 4.4.

<sup>222</sup> G.J. van Norden, *Verbetering van de performance van de Europese btw – VAT Action Plan 2016*, NTFR 2016/1945, p. 5.

<sup>223</sup> G.J. van Norden, *Verbetering van de performance van de Europese btw – VAT Action Plan 2016*, NTFR 2016/1945, p. 5.

<sup>224</sup> J. Ringhs en P. Tielemans, *Btw-verlegging: oplossing voor btw-gap of paardenmiddel?*, BtwBrief 2017/29.

<sup>225</sup> M.M.W.D Merx, N. Verbaan & R. Starkenburg, *VAT and International Trade's Crossroads: Right, Left or Straight On?*, EC Tax Review 2019, 28(5), p. 233-244, par. 4.2.6 en par. 5.

### 5.3.3 Wenselijkheid van een algehele verleggingsregeling

#### 5.3.3.1 Gevolgen algehele verleggingsregeling voor neutraliteitsbeginsel

Onder een algehele verleggingsregeling wordt bij B2B-transacties de btw verlegd naar de afnemer. Dit zorgt ervoor dat de leverancier geen timingsverschil meer kan ervaren tussen het ontvangen van de btw van de afnemer en het betalen ervan aan de belastingautoriteit.<sup>226</sup> De algehele verleggingsregeling is dus cashflowneutraal, wat ten goede komt aan de inwendige neutraliteit van het btw-stelsel. Voorts is het zo in het huidige stelsel dat bij een binnenlandse levering de btw betaald moet worden aan de leverancier, waar bij grensoverschrijdende leveringen het nultarief geldt en de verwerving bij de afnemer belast is.<sup>227</sup> Als deze afnemer recht op aftrek van voorbelasting heeft, dan hoeft hij per definitie geen btw te betalen, waardoor er bij grensoverschrijdende inkoop geen cashfloweffect is dat er bij binnenlandse leveringen wel is.<sup>228</sup> Doordat bij een algehele verleggingsregeling bij zowel binnenlandse als intracommunautaire leveringen de btw wordt verlegd naar de afnemer, is er in essentie geen verschil meer tussen de behandeling van binnenlandse en grensoverschrijdende B2B-transacties, wat ten goede komt aan de externe neutraliteit.

Bij een algehele verleggingsregeling is de cashflowneutraliteit beter gewaarborgd dan in het huidige stelsel en worden grensoverschrijdende en binnenlandse B2B-transacties op dezelfde manier behandeld, wat de zowel de interne als de externe neutraliteit verbetert in vergelijking met het huidige stelsel.<sup>229</sup>

#### 5.3.3.2 Gevolgen algehele verleggingsregeling voor rechtszekerheidsbeginsel

Een ondernemer moet informatie opslaan van afnemers naar wie de btw wordt verlegd. Dit doet een intracommunautair handelende ondernemer nu ook al in zijn opgaaf ICP. Als later blijkt dat de afnemer naar wie de btw verlegd is een eindgebruiker is die geen recht op aftrek van voorbelasting heeft, kan de presterende ondernemer mogelijk een naheffing tegemoet zien. Dit zorgt voor onzekerheid over de fiscale positie van de presterende ondernemer bij verlegde btw, wat rechtsonzekerheid met zich meebrengt. Deze rechtsonzekerheid is in het huidige systeem overigens ook aanwezig in gevallen waar de btw wordt verlegd, alleen werkt die rechtsonzekerheid bij invoering van een algehele verleggingsregeling door naar alle sectoren.

#### 5.3.3.3 Gevolgen algehele verleggingsregeling voor evenredigheidsbeginsel

De algehele verleggingsregeling is een geschikte maatregel om carouselfraude tegen te gaan. Carouselfraude is namelijk niet meer mogelijk, aangezien de aftrek van de btw en de voldoening daarvan aan de belastingautoriteit bij dezelfde persoon ligt.<sup>230</sup> Een algehele verleggingsregeling zorgt

---

<sup>226</sup> M.M.W.D Merx, N. Verbaan & R. Starckenburg, *VAT and International Trade's Crossroads: Right, Left or Straight On?*, EC Tax Review 2019, 28(5), p. 233-244, par. 4.2.4.

<sup>227</sup> Zie par. 2.4.2 tot 2.4.5.

<sup>228</sup> Zie par. 2.4.5.

<sup>229</sup> M.M.W.D Merx, N. Verbaan & R. Starckenburg, *VAT and International Trade's Crossroads: Right, Left or Straight On?*, EC Tax Review 2019, 28(5), p. 233-244, par. 4.2.2.

<sup>230</sup> M.M.W.D Merx, N. Verbaan & R. Starckenburg, *VAT and International Trade's Crossroads: Right, Left or Straight On?*, EC Tax Review 2019, 28(5), p. 233-244, par. 4.2.6.

echter wel voor extra administratieve lasten voor ondernemers, die voor al zijn afnemers bij moet houden wat de btw-status van die afnemer is. Voorts is de vraag van belang of een algehele verleggingsregeling, met zijn administratieve lasten niet verder gaat dan strikt noodzakelijk is of dat er wellicht een minder belemmerende maatregel mogelijk is. Mijns inziens gaat een algehele verleggingsregeling niet verder dan strikt noodzakelijk is om carrouselfraude te bestrijden, maar wellicht zijn er wel effectievere manieren om carrouselfraude te bestrijden die minder administratieve lasten met zich meebrengen voor belastingplichtigen.

#### *5.3.3.4 Gevolgen algehele verleggingsregeling voor de doeltreffendheid*

In bijna alle lidstaten is het geval dat 80% van de btw wordt geïnd bij minder dan 10% van de belastingplichtigen.<sup>231</sup> Onder een algehele verleggingsregeling zullen vooral kleine ondernemers die aan consumenten verkopen de btw moeten voldoen aan de belastingautoriteiten, daar bij een algehele verleggingsregeling effectief gezien alleen in de laatste schakel geheven wordt. Het controleren van deze voornamelijk kleine ondernemers zorgt dus voor veel meer werk voor belastingautoriteiten, waar het ook nog eens moeilijker is om de controle te handhaven op alle ondernemers.<sup>232</sup> Een algehele verleggingsregeling zorgt ervoor dat belastingautoriteiten hun controletaken minder makkelijk kunnen uitvoeren dan in het huidige systeem. Doordat een algehele verleggingsregeling ook nog eens meer administratieve lasten met zich meebrengt voor ondernemers zijn de compliance kosten ook hoger dan onder het huidige stelsel. Dit komt doordat de leverancier de btw-status van iedere afnemer moet controleren in plaats van alleen bij intracommunautaire leveringen.<sup>233</sup> Tot slot is een algehele verleggingsregeling wel fraudebestendiger dan het huidige systeem. Carrouselfraude wordt de kop ingedrukt, maar gecombineerd met het lastiger worden van het controleren van het systeem wordt de mogelijkheid tot andere soorten van btw-fraude (vooral in de laatste schakel) een stuk groter.

#### *5.3.3.5 Wenselijkheid van een algehele verleggingsregeling*

Een algehele verleggingsregeling lijkt in eerste instantie een goede maatregel tegen carrouselfraude, daar het carrouselfraude de kop indrukt. Echter beëindigd de algehele verleggingsregeling de fraude dempende werking van het huidige gefractioneerde stelsel. Als de laatste schakel dan failliet gaat of gewoonweg niet betaalt, dan komt er geen btw binnen bij de fiscus. De fraudedruk wordt dus groter in de laatste schakel, waar waarschijnlijk andere vormen van btw-fraude zullen gaan groeien. Bovendien nemen de administratieve lasten voor belastingplichtigen toe en worden de controletaken van

---

<sup>231</sup> Commission of the European Communities, *Communication from the Commission to the Council in accordance with art. 27(3) of Directive 77/388/EEC*, Brussel, 19-07-2006 COM(2006) 404 Final.

<sup>232</sup> Zie M.M.W.D Merx, N. Verbaan & R. Starkenburg, *VAT and International Trade's Crossroads: Right, Left or Straight On?*, EC Tax Review 2019, 28(5), p. 233-244, par. 4.2.5.

<sup>233</sup> Zie ook J. Ringhs en P. Tielemans, *Btw-verlegging: oplossing voor btw-gap of paardenmiddel?*, BtwBrief 2017/29 en M.M.W.D Merx, N. Verbaan & R. Starkenburg, *VAT and International Trade's Crossroads: Right, Left or Straight On?*, EC Tax Review 2019, 28(5), p. 233-244, par. 4.2.3.

belastingautoriteiten lastiger om uit te voeren. Al met al lijkt de algehele verleggingsregeling mij geen goede oplossing in de strijd tegen carrouselfraude.

## 5.4 De VIVAT

### 5.4.1 Inleiding

Het tweede en laatste alternatieve btw-stelsel dat wordt uiteengezet als mogelijke vervanging van het huidige btw-stelsel en het voorgestelde definitieve stelsel is de VIVAT. In de literatuur wordt bij tijd en wijlen de VIVAT aangehaald als oplossing in de strijd tegen carrouselfraude. Hierna zal allereerst de werking van een VIVAT uiteengezet worden, waarna dit stelsel getoetst zal worden aan de in hoofdstuk 3 geformuleerde criteria voor een fraude-robuste oplossing ter bestrijding van carrouselfraude, om de wenselijkheid van dit btw-stelsel te bepalen.

### 5.4.2 Hoe werkt de VIVAT?

In dit btw-stelsel van *Keen en Smith* worden alle B2B-transacties, zowel binnenlands als intracommunautair, belast met één gemeenschappelijk btw-tarief.<sup>234</sup> In dit stelsel blijven de lidstaten autonoom beslissen over de btw-tarieven die gelden voor transacties aan eindgebruikers (B2C-transacties).<sup>235</sup> De leverancier moet in dit stelsel de btw voldoen aan de belastingautoriteit van het land waar hij zelf gevestigd is en kan bovendien ook alle Europese btw die hem in rekening gebracht is (dus zowel bij binnenlandse als intracommunautaire inkopen) in aftrek brengen in diezelfde aangifte bij dezelfde belastingautoriteit.<sup>236</sup> Bij invoering van een VIVAT zou er dus een clearingsysteem moeten komen, die zorgt dat lidstaten gecompenseerd worden en dat de btw bij de juiste lidstaat terechtkomt volgens het bestemmingslandbeginsel. Doordat binnenlandse en intracommunautaire B2B-transacties op dezelfde manier behandeld worden (en het nultarief op intracommunautaire leveringen niet meer geldt) kan de intracommunautaire verwerving, met bijbehorende administratieve verplichtingen zoals de opgaaf ICP, afgeschaft worden, daar deze overbodig is geworden.<sup>237</sup>

Een VIVAT zorgt dat de mogelijkheid om carrouselfraude te plegen gereduceerd wordt, daar goederen en diensten niet meer gekocht kunnen worden zonder btw te betalen aan de leverancier of de partij die de dienst verricht.<sup>238</sup> Ook is het niet mogelijk om btw-fraude te plegen met het verschil in btw-tarieven tussen lidstaten terwijl dat in het definitieve stelsel wel mogelijk is.<sup>239</sup> Het is echter nog wel mogelijk

---

<sup>234</sup> M. Keen en S. Smith, *Viva VIVAT!*, *International Tax and Public Finance*, 2000 (6), p. 741-751.

<sup>235</sup> R.F. van Brederode en S. Pfeiffer, *Combating Carousel Fraud: The General Reverse Charge VAT*, *International VAT Monitor* 26 (2015), par. 3.4.

<sup>236</sup> M.M.W.D Merx, N. Verbaan & R. Starckenburg, *VAT and International Trade's Crossroads: Right, Left or Straight On?*, *EC Tax Review* 2019, 28(5), p. 233-244, par. 5.

<sup>237</sup> Dit is net als in het voorgestelde definitieve stelsel, zie par. 5.2.2.

<sup>238</sup> M. Aujean, *Towards a Modern EU VAT System: Associating VIVAT and Electronic Invoicing*, *EC Tax Review* 2011, 20(5), p. 211-216.

<sup>239</sup> M.M.W.D Merx, N. Verbaan & R. Starckenburg, *VAT and International Trade's Crossroads: Right, Left or Straight On?*, *EC Tax Review* 2019, 28(5), p. 233-244, par. 5. Zie ook par. 5.2.3.4

om, net als in het huidige stelsel onterecht niet-betaalde btw terug te vragen bij de belastingautoriteiten.<sup>240</sup>

De EC heeft een VIVAT als mogelijke oplossing genoemd tegen carrouselfraude. De EC vond de VIVAT geen betere oplossing dan het voorgestelde definitieve stelsel, daar het niets zag in het invoeren van een clearingsysteem.<sup>241</sup> Echter stellen *Merkx, Verbaan en Starkenburg* terecht dat een clearingsysteem amper verschilt met een voorgestelde systeem waar lidstaten btw voor elkaar moeten innen en daarna doorbetalen aan elkaars belastingautoriteiten.<sup>242</sup>

### 5.4.3 Wenselijkheid van een VIVAT

#### 5.4.3.1 *Gevolgen VIVAT voor neutraliteitsbeginsel*

Alle B2B-transacties worden op dezelfde manier behandeld bij een VIVAT, in tegenstelling tot in het huidige stelsel.<sup>243</sup> Dit brengt compliance symmetrie met zich mee, wat er op neer komt dat de compliance kosten voor binnenlandse leveringen en intracommunautaire leveringen nagenoeg gelijk is, in tegenstelling tot in het huidige stelsel.<sup>244</sup> Dit zorgt voor een verbeterde externe neutraliteit in vergelijking met het huidige stelsel, net als bij de invoering van zowel het definitieve stelsel als de algehele verleggingsregeling.<sup>245</sup> Echter wordt door het gelijk behandelen van binnenlandse en intracommunautaire transacties in de VIVAT, net als bij het definitieve stelsel, de cashflowneutraliteit bij intracommunautaire transacties aangetast omdat btw in een VIVAT door de afnemer aan de leverancier betaald moet worden, in plaats van dat de voldoening van deze btw aan de belastingautoriteit door aftrek van voorbelasting per definitie niet betaald hoeft te worden. Het verstoren van die cashflowneutraliteit komt de interne neutraliteit van het btw-stelsel niet ten goede. Tot slot blijft het bestemmingslandbeginsel het uitgangspunt voor het belasten van transacties onder een VIVAT. Dit is echter geen verandering ten opzichte van het huidige stelsel.

#### 5.4.3.2 *Gevolgen VIVAT voor rechtszekerheidsbeginsel*

Aangezien er bij invoering van een VIVAT maar één btw-tarief is voor alle B2B-transacties binnen de EU, is de kans klein dat de belastingplichtige het verkeerde tarief in rekening brengt aan een afnemer die ook belastingplichtige is. Een kleinere kans dat het verkeerde tarief in rekening gebracht is, zorgt voor een verbeterde rechtszekerheid in vergelijking met het huidige stelsel. Bovendien verbetert de rechtszekerheid van belastingplichtigen ook in de zin dat er minder kans is om betrokken te raken bij

---

<sup>240</sup> M. Aujean, *Towards a Modern EU VAT System: Associating VIVAT and Electronic Invoicing*, EC Tax Review 2011, 20(5), p. 211-216.

<sup>241</sup> M.M.W.D Merks, N. Verbaan & R. Starkenburg, *VAT and International Trade's Crossroads: Right, Left or Straight On?*, EC Tax Review 2019, 28(5), p. 233-244, par. 5.

<sup>242</sup> M.M.W.D Merks, N. Verbaan & R. Starkenburg, *VAT and International Trade's Crossroads: Right, Left or Straight On?*, EC Tax Review 2019, 28(5), p. 233-244, par. 5.

<sup>243</sup> Zie par. 2.4.2 tot 2.4.5.

<sup>244</sup> R.F. van Brederode en S. Pfeiffer, *Combating Carousel Fraud: The General Reverse Charge VAT*, International VAT Monitor 26 (2015), par. 3.4.

<sup>245</sup> Zie par. 5.2.3.1 en 5.3.3.1

carrouselfraude, daar de mogelijkheid om carrouselfraude te plegen gereduceerd is bij invoering van een VIVAT.

#### 5.4.3.3 Gevolgen VIVAT voor evenredigheidsbeginsel

Allereerst moet getoetst worden of een VIVAT een geschikt btw-stelsel is om carrouselfraude te voorkomen. Aangezien bij een VIVAT de mogelijkheid om carrouselfraude te plegen gereduceerd wordt, daar goederen en diensten niet meer gekocht kunnen worden zonder btw te betalen aan de leverancier of de partij die de dienst verricht, kan geconstateerd worden dat invoering van een VIVAT een geschikte maatregel is om carrouselfraude te bestrijden. Ten tweede moet getoetst worden of een VIVAT niet verder gaat dan noodzakelijk om carrouselfraude te bestrijden en of er geen minder belemmerende maatregel mogelijk is die carrouselfraude kan bestrijden. Mijns inziens is er geen reden om te zeggen dat een VIVAT verder gaat dan noodzakelijk om carrouselfraude te bestrijden, daar zowel het definitieve stelsel als de algehele verleggingsregeling meer administratieve lasten met zich meebrengen dan een VIVAT.<sup>246</sup> Een VIVAT is dus in lijn met het evenredigheidsbeginsel.

#### 5.4.3.4 Gevolgen VIVAT voor de doeltreffendheid

Doordat er één btw-tarief in heel de EU geldt, wordt het voor belastingplichtigen niet onnodig moeilijk, maar zelfs makkelijk gemaakt om een juiste aangifte in te dienen als deze ook intracommunautaire transacties verricht, wat zorgt voor een doeltreffend btw-stelsel. Ook het feit dat belastingplichtigen de in een andere lidstaat verschuldigde btw bij de belastingautoriteit in hun eigen lidstaat kunnen voldoen, draagt bij aan een doeltreffender btw-stelsel.

Het afschaffen van het nultarief en daarvoor in de plaats één Europees geldend btw-tarief voor B2B-transacties zorgt ervoor dat er geen breuk meer ontstaat in de audit-stroom.<sup>247</sup> Dit, en het feit dat er maar één enkel btw-tarief is voor B2B-transacties maakt dat het voor belastingautoriteiten makkelijker wordt om goederen te volgen en hun controletaken uit te oefenen in vergelijking met het huidige systeem.<sup>248</sup> Echter is het wel zo dat bij een VIVAT een clearingsysteem nodig is om te kunnen zorgen dat de btw in de volgens het bestemmingslandbeginsel juiste lidstaat terecht komt. Dit clearingsysteem is juist de reden dat de Europese Commissie de VIVAT heeft afgekeurd als mogelijke oplossing.<sup>249</sup> Echter ben ik, samen met *Merkx Verbaan en Starkenburg*, van mening dat het clearingsysteem niet veel verschilt van het voorgestelde definitieve stelsel waarin lidstaten voor elkaar de btw moeten gaan innen.<sup>250</sup>

---

<sup>246</sup> Zie par. 5.2.3.3 en 5.3.3.3. Bij de algehele verleggingsregeling krijgen leveranciers te maken met een extra listingsverplichting en bij het definitieve stelsel moet leveranciers de in een andere lidstaat geldende btw-tarieven en uitzonderingen daarop kennen om het juiste btw-tarief in rekening te brengen.

<sup>247</sup> R.F. van Brederode en S. Pfeiffer, *Combating Carousel Fraud: The General Reverse Charge VAT*, International VAT Monitor 26 (2015), par. 3.4.

<sup>248</sup> M.M.W.D Merx, N. Verbaan & R. Starkenburg, *VAT and International Trade's Crossroads: Right, Left or Straight On?*, EC Tax Review 2019, 28(5), p. 233-244, par. 5.

<sup>249</sup> M.M.W.D Merx, N. Verbaan & R. Starkenburg, *VAT and International Trade's Crossroads: Right, Left or Straight On?*, EC Tax Review 2019, 28(5), p. 233-244, par. 5.

<sup>250</sup> Zie par. 5.4.2.



Bij invoering van een VIVAT wordt de mogelijkheid om carrouselfraude te plegen gereduceerd, daar goederen en diensten niet meer gekocht kunnen worden zonder btw te betalen aan de leverancier of de partij die de dienst verricht.<sup>251</sup> Ook is het niet mogelijk om btw-fraude te plegen met het verschil in btw-tarieven tussen lidstaten terwijl dat in het definitieve stelsel wel mogelijk is.<sup>252</sup> Het is echter nog steeds wel mogelijk om onterecht niet-betaalde btw terug te vragen bij de belastingautoriteiten, net zoals dat in het huidige stelsel mogelijk is.<sup>253</sup>

#### 5.4.3.5 Wenselijkheid van een VIVAT

De VIVAT is dus een effectieve manier om carrouselfraude te bestrijden. De externe neutraliteit verbetert in vergelijking met het huidige stelsel, wat ook zo zou zijn bij invoering van het definitieve stelsel en de algehele verleggingsregeling. De cashflowneutraliteit, en dus de interne neutraliteit, wordt echter verslechterd bij invoering van een VIVAT. Dit effect is hetzelfde als bij invoering van het definitieve stelsel. In tegenstelling tot bij het definitieve stelsel en de algehele verleggingsregeling is een VIVAT in lijn met het rechtszekerheidsbeginsel en verbetert het zelfs de rechtszekerheid van belastingplichtigen in vergelijking met het huidige stelsel. Voorts is een VIVAT ook in lijn met het evenredigheidsbeginsel. Een VIVAT is doeltreffender dan zowel het definitieve stelsel en de algehele verleggingsregeling als het huidige stelsel. Doordat er één tarief is voor alle B2B-transacties wordt het makkelijker voor belastingplichtigen om een juiste aangifte in te dienen. Ook voor de belastingautoriteiten brengt een VIVAT administratieve vereenvoudiging met zich mee doordat het audit-spoor niet meer onderbroken wordt bij een intracommunautaire levering wat de controleverplichtingen makkelijker maakt. Dit in tegenstelling tot het definitieve stelsel en de algehele verleggingsregeling die alleen maar extra complicaties met zich mee brengen voor de doeltreffendheid van het btw-stelsel. Daarentegen moet wel gezegd worden dat bij een VIVAT een clearingsysteem nodig is om de btw in de goede lidstaat te krijgen, maar dit verschilt niet veel met hetgeen de EC nu voorstelt met het definitieve stelsel. Voorts is een VIVAT fraudebestendiger dan het definitieve stelsel, daar in een VIVAT geen fraude met tariefsverschillen mogelijk is. Het is echter nog wel steeds mogelijk om onterecht niet-betaalde btw terug te vragen bij de belastingautoriteiten, net zoals dat in het huidige stelsel mogelijk is. Aangezien dit niet meer mogelijk is bij een algehele verleggingsregeling, is een algehele verleggingsregeling dus fraudebestendiger tegen deze vorm van fraude. Echter wordt de fraudedruk in de laatste schakel bij een algehele verleggingsregeling dusdanig groot dat een VIVAT toch mijns inziens fraudebestendiger is dan de algehele verleggingsregeling.

---

<sup>251</sup> M. Aujean, *Towards a Modern EU VAT System: Associating VIVAT and Electronic Invoicing*, EC Tax Review 2011, 20(5), p. 211-216.

<sup>252</sup> M.M.W.D Merx, N. Verbaan & R. Starckenburg, *VAT and International Trade's Crossroads: Right, Left or Straight On?*, EC Tax Review 2019, 28(5), p. 233-244, par. 5. Zie ook par. 5.2.3.4

<sup>253</sup> Zie par. 5.4.2.

Al met al past een VIVAT dus beter bij de criteria voor een goedwerkend en fraude-robust btw-stelsel waar de EC naar zocht dan het voorgestelde definitieve stelsel en de algehele verleggingsregeling. De EC doet er naar mijn mening goed aan om het voorgestelde definitieve stelsel van tafel te vegen en het huidige btw-stelsel aan te passen naar een VIVAT om haar doelstellingen voor een fraude-robuster btw-stelsel te kunnen behalen.

## 5.5 Deelconclusie

In dit hoofdstuk zijn zowel het definitieve stelsel, als twee alternatieve stelsels, zijnde de algehele verleggingsregeling en de VIVAT, uiteengezet en getoetst aan de in hoofdstuk 3 geformuleerde criteria voor een fraude-robust en doeltreffend btw-stelsel waar de EC naar opzoek is.

Het definitieve stelsel dat de Europese Commissie per 1 juli 2022 in wilt voeren zorgt ervoor dat grensoverschrijdende B2B-goederenleveringen bij de leverancier belast zijn tegen het in de lidstaat van aankomst geldende tarief. De verschuldigde btw kan dan via een OSS in eigen lidstaat betaald worden, waarna de belastingautoriteit het doorgeeft aan de lidstaat waar de goederen zijn aangekomen. De lidstaat van de leverancier moet dus de btw innen voor de lidstaat van de afnemer. Als het definitieve stelsel aan de criteria voor een fraude-robuste oplossing tegen carouselfraude uit hoofdstuk 3 wordt getoetst, wordt duidelijk dat het definitieve stelsel er waarschijnlijk voor zorgen zal dat carouselfraude minder monetaire schade aanricht. Echter zet het met zijn slecht controleerbare systeem de poort open voor andere vormen van btw-fraude. Bovendien doet dit definitieve stelsel geen recht aan het rechtsbeginselen die belangrijk zijn binnen de btw, waarbij vooral het rechtszekerheidsbeginsel en het evenredigheidsbeginsel in het gedrang komen. Het definitieve stelsel zoals deze in het huidige voorstel op tafel ligt is geen fraude-robust btw-stelsel en daarmee geen wenselijke oplossing ter bestrijding van carouselfraude.

De algehele verleggingsregeling is een mogelijke alternatief om carouselfraude tegen te gaan. Een algehele verleggingsregeling houdt in dat in alle B2B-transacties (zowel binnenlands als intracommunautair) de voldoening van de btw wordt verlegd naar de afnemer. Door het samenbrengen van de voldoening en de (mogelijke) aftrek bij één partij, namelijk de afnemer is het niet meer mogelijk om carouselfraude te plegen. De algehele verleggingsregeling zorgt echter voor een einde aan de fraude dempende werking van het huidige gefractioneerde stelsel. Bovendien wordt de fraudedruk in de laatste schakel steeds groter onder deze regeling. Voorts zijn de administratieve lasten in dit stelsel hoger en ook worden de controletaken voor belastingautoriteiten moeilijker uit te voeren. De algehele verleggingsregeling valt dus af als mogelijke fraude-robuste oplossing tegen carouselfraude.

Tenslotte wordt de VIVAT ook getoetst als een mogelijke oplossing ter bestrijding van carouselfraude. Bij een VIVAT worden alle B2B-transacties (zowel binnenlands als intracommunautair) belast met één btw-tarief dat in heel de EU geldt. Hierdoor is het niet meer mogelijk om in te kopen zonder dat btw betaald moet worden aan de leverancier of dienstverrichter, wat zorgt dat de mogelijkheid om

carrouselfraude te plegen weggenomen wordt. Een leverancier kan de in een andere lidstaat verschuldigde btw in zijn eigen land afdragen, waardoor er een clearingsysteem tussen de lidstaten nodig is om de btw uiteindelijk bij de goede lidstaat te krijgen. In tegenstelling tot bij het definitieve stelsel en de algehele verleggingsregeling is een VIVAT in lijn met het rechtszekerheidsbeginsel en verbetert het zelfs de rechtszekerheid van belastingplichtigen in vergelijking met het huidige stelsel. Voorts is een VIVAT ook in lijn met het evenredigheidsbeginsel. Een VIVAT is doeltreffender dan zowel het definitieve stelsel en de algehele verleggingsregeling als het huidige stelsel. Doordat er één tarief is voor alle B2B-transacties wordt het makkelijker voor belastingplichtigen om een juiste aangifte in te dienen. Ook voor de belastingautoriteiten brengt een VIVAT administratieve vereenvoudiging met zich mee doordat het audit-spoor niet meer onderbroken wordt bij een intracommunautaire levering wat de controleverplichtingen makkelijker maakt. Voorts is een VIVAT fraudebestendiger dan het definitieve stelsel, daar in een VIVAT geen fraude met tariefsverschillen mogelijk is. Het is echter nog wel steeds mogelijk om onterecht niet-betaalde btw terug te vragen bij de belastingautoriteiten, net zoals dat in het huidige stelsel mogelijk is.

Naar mijn mening past een VIVAT dus beter bij de criteria voor een goedwerkend en fraude-robust btw-stelsel waar de EC naar zocht dan het voorgestelde definitieve stelsel en de algehele verleggingsregeling. De EC doet er dan dus, naar mijn mening, goed aan om het voorgestelde definitieve stelsel te schrappen en een VIVAT in te voeren om haar doelstellingen voor een fraude-robuster btw-stelsel te kunnen behalen. Het definitieve stelsel in haar huidige vorm lijkt nu namelijk onrealistisch. Aangezien de EC een clearingsysteem niet direct ziet zitten en een VIVAT dus wellicht niet als een realistische optie ziet, wordt in het volgende hoofdstuk de mogelijke toepassing van blockchaintechnologie behandeld en getoetst, daar blockchaintechnologie in de literatuur veelvuldig genoemd wordt als oplossing bij bestrijding van carrouselfraude.

## 6 Kan Blockchain-technologie helpen btw-fraude te bestrijden?

### 6.1 Inleiding

In het vorige hoofdstuk zijn zowel het definitieve btw-stelsel als twee mogelijk alternatieven hiervoor getoetst aan de in hoofdstuk 3 opgestelde criteria voor een fraude-robust btw-stelsel. In de zoektocht naar een fraude-robust btw-systeem heeft de EC gekozen voor het in het vorige hoofdstuk getoetste definitieve stelsel omdat hiermee de doelstellingen, zijnde een fraude-robust btw-systeem dat in administratieve zin een vereenvoudiging is voor alle partijen, het beste bereikt zouden moeten worden.<sup>254</sup> In het vorige hoofdstuk is echter geconcludeerd dat een VIVAT beter past bij deze doelstellingen dan het definitieve stelsel. Bovendien vragen *Ringhs en Tielemans* zich af waarom er niet wordt onderzocht of moderne bancaire technieken verder kunnen helpen bij het behalen van deze doelstellingen.<sup>255</sup> *Merckx, Verbaan en Starkenburg* stellen zelfs dat ontwikkeling van technologische oplossingen misschien de beste weg is om carrouselfraude te bestrijden.<sup>256</sup> In de literatuur is blockchaintechnologie een veelgenoemde technologische oplossing die potentieel kan bijdragen aan de bestrijding van carrouselfraude.<sup>257</sup> Het lijkt dan ook onterecht dat de EC niet heeft gekeken naar deze mogelijke technologische oplossingen.<sup>258</sup> Dit hoofdstuk zal zich richten op het onderzoeken van deze technologische oplossingen. Hierbij zal de toepassing van blockchaintechnologie om carrouselfraude te bestrijden centraal staan. Voordat de toepassing van blockchain uiteengezet en getoetst wordt, zullen eerst twee andere technologische ontwikkelingen aan bod komen, namelijk real time reporting en split payment mechanismen, daar deze twee ontwikkelingen terugkomen in de mogelijke oplossing die blockchaintechnologie kan bieden. Voor het toetsen van blockchain aan de in hoofdstuk 3 genoemde criteria is het niet van belang of het huidige btw-stelsel of VIVAT het onderhavige stelsel is, daar de toepassing van blockchaintechnologie op de btw bedoeld is als extra technologische oplossing en niet ter vervanging van het huidige btw-stelsel.

### 6.2 Alternatieven technologische oplossingen

#### 6.2.1 Inleiding

In deze paragraaf zullen twee manieren naar voren komen waarbij via technologische oplossingen carrouselfraude moeilijker of onmogelijk gemaakt wordt. De twee manieren die besproken worden zijn split payment mechanismen en real time data reporting. Deze manieren worden echter niet aan de criteria

---

<sup>254</sup> Brief Minister van Buitenlandse Zaken van 10 november 2017, nr. BZDOC-1015490419-119, V-N 2017/58.13.

<sup>255</sup> J. Ringhs en P. Tielemans, *Btw-verlegging: oplossing voor btw-gap of paardenmiddel?*, BtwBrief 2017/29.

<sup>256</sup> M.M.W.D Merckx, N. Verbaan & R. Starkenburg, *VAT and International Trade's Crossroads: Right, Left or Straight On?*, EC Tax Review 2019, 28(5), p. 233-244, par. 5.

<sup>257</sup> Zie o.a. M.M.W.D. Merckx, *Blockchain: uitdagingen en kansen voor de btw?*, MBB 2019/13, J. Gruson, *Btw in een Brave New Blockchain World – een introductie*, BTW-bulletin 2017/17 en M.M.W.D. Merckx en N. Verbaan, *Technology: A key to Solve VAT Fraud*, EC Tax Review 2019-6, p. 300-306.

<sup>258</sup> Uit *Nederland geen voorstander van door Europese Commissie voorgesteld definitief btw-systeem*, V-N 2018/46.16 blijkt dat de Europese Commissie in zijn rapport onvoldoende rekening houdt met alle mogelijke technologische ontwikkelingen.

voor een fraude-robuust btw-stelsel uit hoofdstuk 3 getoetst worden, daar deze manieren geen grote technologische ontwikkelingen zijn, waar blockchain dat wel is.

### 6.2.2 Split payment mechanismen

Een split payment mechanisme is een systeem dat de betaling van een afnemer naar een leverancier in tweeën splitst, waarbij de btw op automatische wijze op een andere rekening wordt gestort, hetzij een daarvoor bedoelde rekening van de leverancier, hetzij de rekening van de Belastingdienst zelf.<sup>259</sup> Door de btw niet meer naar de rekening van de leverancier over te maken, wordt het onmogelijk voor een fraudeur om het geld in eigen zak te steken en te verdwijnen met de btw die aan de belastingautoriteiten betaald moet worden. Er zijn meerdere vormen van split payment mechanismen. Een van de mogelijke vormen is dat het btw-deel van betaling van een afnemer aan een leverancier door middel van een split payment mechanisme automatisch op een aparte btw-rekening van de leverancier wordt gestort.<sup>260</sup> Deze aparte btw-rekening kan alleen gebruikt worden om btw te ontvangen van afnemers, btw te betalen aan leveranciers en btw te betalen aan de belastingautoriteiten.<sup>261</sup> Sinds 1 juli 2018 is het in Polen mogelijk om als koper op vrijwillige basis te beslissen of je je leverancier door middel van een split payment mechanisme wilt betalen.<sup>262</sup> Het bedrag aan btw wordt dan op een aparte btw-rekening van de leverancier gestort in plaats van op de normale bankrekening van de leverancier. Per 1 november 2019 is het zelfs verplicht om bij binnenlandse leveringen in bepaalde sectoren een split payment mechanisme te gebruiken bij betaling aan de leverancier.<sup>263</sup> Dit geldt alleen voor facturen boven de 15.000 Poolse Zloty (ongeveer € 3.300), waarbij er ook sancties zijn voor zowel afnemer als leverancier als geen split payment mechanisme wordt gebruikt bij het betalen van de factuur.<sup>264</sup> Hierbij hebben de banken in Polen voor ondernemers speciale btw-rekeningen aangemaakt waar dan deze btw-betalingen op gedaan kunnen worden.

Ook in Roemenië is een split payment mechanisme verplicht geweest. De Roemeense overheid heeft eind november 2017 een verzoek gedaan aan de Europese Commissie om een verplichte split payment mechanisme in te voeren voor bepaalde groepen belastingplichtigen.<sup>265</sup> Hierbij heeft zij echter niet gewacht op een antwoord en is zij gelijk overgegaan op invoering van dit systeem per 1 januari 2018. Op 8 november 2019 kwam de Europese Commissie met een antwoord op dit verzoek, namelijk dat het verzoek niet aan Europese regelgeving voldoet, daar het voorgestelde split payment mechanisme een

---

<sup>259</sup> M.M.W.D. Merx en N. Verbaan, *Technology: A Key to Solve VAT Fraud?*, EC Tax Review 2019-6, par. 3.

<sup>260</sup> M.M.W.D. Merx en N. Verbaan, *Technology: A Key to Solve VAT Fraud?*, EC Tax Review 2019-6, par. 3.

<sup>261</sup> M.M.W.D. Merx en N. Verbaan, *Technology: A Key to Solve VAT Fraud?*, EC Tax Review 2019-6, par. 3.

<sup>262</sup> KPMG, *Tax Alert: Mandatory split payment mechanism from first November 2019*, September 2019.

<sup>263</sup> KPMG, *Tax Alert: Mandatory split payment mechanism from first November 2019*, September 2019.

<sup>264</sup> Deloitte, *VAT law changes in Poland to introduce mandatory split payment mechanism*, 2 oktober 2019.

<sup>265</sup> Om welke groepen dit gaat, zie M.M.W.D. Merx en N. Verbaan, *Technology: A Key to Solve VAT Fraud?*, EC Tax Review 2019-6, par. 3.

disproportionele last legde op de afnemers in dit voorstel.<sup>266</sup> Per 1 februari 2020 is dit systeem dus officieel weer afgeschaft.

### 6.2.3 Real time reporting

We spreken van real time reporting als de belastingautoriteiten op het moment van de transactie of voordat de transactie plaatsvindt op de hoogte worden gesteld van deze transactie. Dit is alleen mogelijk als facturen elektronisch worden verstuurd naar de belastingautoriteiten.<sup>267</sup> Verschillende lidstaten zijn bezig met het implementeren van real time reporting. Spanje was op 1 juli 2017 de eerste lidstaat die (bijna) real time reporting invoerde met hun Immediate Information System (IIS) waarbij groepen belastingplichtigen hun inkoop- en verkoopfacturen binnen vier dagen aangeven bij de Spaanse Belastingautoriteit.<sup>268</sup> Daarbij moesten deze belastingplichtigen nog wel maandelijks hun btw-aangifte doen en de btw voldoen.<sup>269</sup> Uit een onderzoek van de eerste drie maanden blijkt dat de data uit de IIS in 84% van de gevallen overeenkomt met de maandelijks aangifte.<sup>270</sup>

In Italië is per 1 januari 2019 het SDI (Sistema di Interscambio) ingevoerd waar alle Italiaanse belastingplichtigen hun concept-facturen eerst door de Italiaanse belastingautoriteit moeten laten goedkeuren voordat de factuur gestuurd mag worden.<sup>271</sup> In Italië is het dus niet mogelijk om een geldige factuur te sturen naar een afnemer, zonder dat deze eerst door de belastingautoriteit is goedgekeurd. De factuur moet in het SDI ingevoerd worden, waarbij onder andere de partijen die betrokken zijn bij de transactie, het btw-tarief en het bedrag aan btw in een vast Xml-bestand moet worden gerapporteerd.<sup>272</sup> Door de invoering van dit real time reporting systeem verwacht Italië dat het carrouselfraudeurs binnen 3 maanden zal ontdekken in plaats van de 18 maanden die het hiervoor gemiddeld duurde voordat een carrouselfraudeur werd ontdekt.<sup>273</sup> Deze verplichte real time reporting loopt tot 31 december 2021, waarna een verslag zal worden opgesteld of de specifiek genomen maatregel bijdraagt aan het bestrijden van carrouselfraude en hoe groot de administratieve lasten onder dit systeem zijn.<sup>274</sup>

---

<sup>266</sup> PWC, *The VAT Split payment mechanism, repealed as of 1 February 2020*, 30 januari 2020.

<sup>267</sup> A. Bal, *VAT Compliance Update, Part 1: Real-time Reporting Requirements*, Vertex, 12 juli 2019.

<sup>268</sup> A. Bal, *VAT Compliance Update, Part 1: Real-time Reporting Requirements*, Vertex, 12 juli 2019.

<sup>269</sup> M.M.W.D. Merx en N. Verbaan, *Technology: A Key to Solve VAT Fraud?*, EC Tax Review 2019-6, par. 5.

<sup>270</sup> Hierbij moet wel opgemerkt worden dat van de aanvankelijk 64.000 belastingplichtigen die hiervoor in aanmerking kwamen er 10.000 over zijn gestapt op een andere manier van aangifte doen, hetzij jaarlijks i.p.v. maandelijks, hetzij op standalone basis aangifte doen i.p.v. als concern. Voor verdere uitleg, zie A. Bal, *VAT Compliance Update, Part 1: Real-time Reporting Requirements*, Vertex, 12 juli 2019.

<sup>271</sup> M.M.W.D. Merx en N. Verbaan, *Technology: A Key to Solve VAT Fraud?*, EC Tax Review 2019-6, par. 5.

<sup>272</sup> M.M.W.D. Merx en N. Verbaan, *Technology: A Key to Solve VAT Fraud?*, EC Tax Review 2019-6, par. 5.

<sup>273</sup> Voorstel voor een Uitvoeringsbesluit van de Raad waarbij de Italiaanse Republiek wordt gemachtigd een bijzondere maatregel in te voeren die afwijkt van de artikelen 218 en 232 van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, COM(2018) 55 final, p. 3-4.

<sup>274</sup> M.M.W.D. Merx en N. Verbaan, *Technology: A Key to Solve VAT Fraud?*, EC Tax Review 2019-6, par. 5.

#### 6.2.4 Wenselijkheid split payment mechanismen en real time reporting.

Split payment mechanismen lijken een solide manier om carrouselfraude tegen te gaan, daar fraude niet mogelijk meer is als de btw naar een aparte btw-rekening of de Belastingdienst wordt overgemaakt.<sup>275</sup>

Als een split payment mechanisme echter alleen in bepaalde sectoren verplicht is of een drempel voor transacties wordt ingesteld, zoals in nu in Polen, dan zullen fraudeurs daar gebruik van gaan maken door net onder de drempel te gaan zitten met transacties of de fraude te verplaatsen naar andere sectoren waar het verplichte split payment mechanisme niet geldt. Daarnaast merken *Merkx en Verbaan* terecht op dat het wel mogelijk blijft om fraude te plegen met transacties waar met cash betaald wordt.<sup>276</sup>

Bij real time reporting kunnen belastingautoriteiten fraudeurs (naar verwacht tot wel 15 maanden) sneller ontdekken dan zonder real time reporting. Dit maakt de fraude een stuk minder lucratief. Echter is het nog steeds mogelijk dat fraudeurs de transacties in het systeem invoeren maar dan hun maandelijkse aangifte niet doen en verdwijnen.<sup>277</sup> Ook blijken de lasten voor belastingplichtigen groter dan voorheen om compliant te blijven aan de btw-regelgeving.

Voor beide technologische ontwikkelingen geldt ook dat een centrale partij, zoals een bank of belastingdienst, vertrouwd moet worden om zo ervan uit te kunnen gaan dat de fraude niet meer mogelijk is. Daar worden namelijk in één centrale database alle gegevens, zonder kopie op een andere plek, gehouden en verwerkt. Bij split payment mechanismen moeten banken de juiste btw overmaken naar de btw-rekening en bij real time reporting moeten de ambtenaren van de belastingautoriteit te vertrouwen zijn. Uit het rapport over de Corruptie index 2019 binnen overheden van *Transparency International* blijkt dat corruptie helaas ook nog veelvuldig voorkomt in de EU, met name in de Oost-Europese landen.<sup>278</sup> Het is dan ook niet vergezocht dat er wellicht corruptie aanwezig is bij de partijen die vertrouwd worden om carrouselfraude met deze technologische ontwikkelingen tegen te gaan.

Al met al lijken deze technologische ontwikkelingen een stap in de goede richting in de strijd tegen carrouselfraude. Echter blijft het risico bestaan dat de gegevens in die ene centrale database gecorrumpeerd raken (door corruptie en omkoping of een aanval van hackers).

### 6.3 Hoe werkt de blockchaintechnologie?

#### 6.3.1 Inleiding

In deze paragraaf zal uiteengezet worden hoe blockchaintechnologie in de basis werkt. In de volgende paragrafen zal uiteengezet worden hoe transacties kunnen plaatsvinden in een blockchain en hoe deze vastgelegd worden. Voorts zal de werking van smart contracts aan bod komen, daar deze belangrijk zijn

---

<sup>275</sup> M.M.W.D. Merckx en N. Verbaan, *Technology: A Key to Solve VAT Fraud?*, EC Tax Review 2019-6, par. 3.

<sup>276</sup> M.M.W.D. Merckx en N. Verbaan, *Technology: A Key to Solve VAT Fraud?*, EC Tax Review 2019-6, par. 3.

<sup>277</sup> M.M.W.D. Merckx en N. Verbaan, *Technology: A Key to Solve VAT Fraud?*, EC Tax Review 2019-6, par. 5.

<sup>278</sup> Transparency International, *Corruption Perception index 2019*, Transparency International, januari 2020, ISBN: 978-3-96076-134-1, p. 22.

om de veelzijdige mogelijkheden van blockchain aan te tonen. Er bestaan zowel publieke als private blockchains. Het verschil hiertussen zal in paragraaf 6.3.6 aan bod komen.

### 6.3.2 Wat is blockchain?

Normaliter is er een centrale vertrouwde partij (bijvoorbeeld een bank of overheid) nodig om een transactie te faciliteren tussen partijen die elkaar niet kennen noch vertrouwen. Blockchaintechnologie maakt het mogelijk dat er geen vertrouwde centrale partij meer nodig is bij die transacties.<sup>279</sup> Blockchain is de technologie achter de welbekende cryptomunt Bitcoin. Blockchain fungeert in de plaats van die centrale partij als een soort decentrale database of grootboek. De deelnemers van de blockchain hebben de centrale partij als het ware vervangen.<sup>280</sup> Die deelnemers verifiëren elke nieuwe transactie en nemen die dan op in een kopie van het grootboek wanneer deze transactie is goedgekeurd. Wanneer er een nieuw blok wordt toegevoegd aan dit grootboek, wordt deze aanpassing real time overgenomen op alle andere kopieën van de lijst.<sup>281</sup> Elke nieuwe transactie wordt opgenomen in een blok met een tijdsstempel en de link met het vorige blok.<sup>282</sup> Dit zorgt ervoor dat alle partijen real time de transacties kunnen inzien. Eenmaal ingevoerd is de transactie niet meer te verwijderen.

Hiervoor is blockchain omschreven met de eigenschappen van een publieke blockchain. Dit is namelijk de meest gebruikte vorm.<sup>283</sup> Het is eerst van belang om de publieke blockchain te begrijpen, alvorens de private blockchain aan bod komt.

### 6.3.3 De totstandkoming van transacties op een blockchain

Om een transactie uit te kunnen voeren op een blockchain heb je een zogenoemde ‘Wallet’ nodig.<sup>284</sup> Een wallet fungeert als een soort digitale portemonnee. Waar je bij een wallet gelijk denkt aan geldtransacties, is blockchain echter niet beperkt tot enkel geldtransacties.<sup>285</sup> Bij het aanmaken van een wallet krijg je een sleutelpaar: een public key en een private key. De public key fungeert als een soort (email)adres voor op de blockchain. Iemand die met jou een transactie wil aangaan heeft je public key nodig. In de meeste publieke blockchains is hierbij sprake van pseudoanonimiteit.<sup>286</sup> Dit wil zeggen dat iedereen kan zien welke adressen er zijn en bij welke transacties deze betrokken zijn, maar dat zij niet kunnen zien welk adres bij welke achterliggende persoon hoort. De private key heeft de rol van een beveiligingsmechanisme, een soort wachtwoord dat ervoor zorgt dat jij als enige transacties uit kunt voeren met jouw eigendommen op een blockchain en fungeert dus als jouw digitale handtekening.<sup>287</sup>

---

<sup>279</sup> S. Vermeend en P. Smit, *Blockchain*, Den Haag: Einstein Books 2017, par. 1.1.

<sup>280</sup> S. Vermeend en P. Smit, *Blockchain*, Den Haag: Einstein Books 2017, par. 1.2.

<sup>281</sup> J. Gruson, *Btw in een Brave New Blockchain World – een introductie*, BTW-bulletin 2017/17, p. 2.

<sup>282</sup> J. Gruson, *Btw in een Brave New Blockchain World – een introductie*, BTW-bulletin 2017/17, p. 2.

<sup>283</sup> S. Vermeend en P. Smit, *Blockchain*, Den Haag: Einstein Books 2017, par. 3.

<sup>284</sup> S. Vermeend en P. Smit, *Blockchain*, Den Haag: Einstein Books 2017, par. 4.1.

<sup>285</sup> S. Vermeend en P. Smit, *Blockchain*, Den Haag: Einstein Books 2017, par. 4.1.

<sup>286</sup> S. Vermeend en P. Smit, *Blockchain*, Den Haag: Einstein Books 2017, par. 4.1.

<sup>287</sup> S. Vermeend en P. Smit, *Blockchain*, Den Haag: Einstein Books 2017, par. 4.1.



Het is mogelijk om meerdere public keys en bijbehorende private keys te hebben in een wallet. De public en private key zijn door middel van wiskunde formules met elkaar verbonden.

Een transactie gaat als volgt te werk. Een opdrachtgever gebruikt de public key van de ontvanger van de opdracht om de transactie te versleutelen. Dit zorgt ervoor dat de transactie alleen gelezen/geopend kan worden door de ontvanger die de private key heeft die bij de public key hoort.<sup>288</sup> De transacties worden namelijk door cryptografische technieken versleuteld, zodat alleen de partij met de private key die hoort bij de public key deze kan inzien. Voordat de opdrachtgever de transactie verstuurd, laat hij de data van de transactie ‘hashen’. Hashen verandert de data van een transactie in een reeks van cijfers en letters.<sup>289</sup> Het meerdere malen hashen van dezelfde transactie zorgt voor steeds dezelfde karakterreeks. Als van deze transactie echter één letter, cijfer of ander karakter wordt veranderd, dan komt er na het hashen een volledig andere karakterreeks uit.<sup>290</sup> De opdrachtgever verstuurt dan de transactie met bijbehorende karakterreeks naar de ontvanger.

De ontvanger kan de transactie inzien met de private key die bij zijn public key hoort en krijgt hierbij ook de karakterreeks die de opdrachtgever heeft verkregen na het hashen van de transactie. De ontvanger hasht dan zelf de transactie en hoort daar dezelfde karakterreeks uit te krijgen als de opdrachtgever. Blijkt de karakterreeks niet hetzelfde als die van de opdrachtgever, dan moet er onderweg een wijziging zijn aangebracht aan de transactie. De transactie wordt dan afgekeurd. Op deze manier wordt de authenticiteit van de transactie aangetoond en kan bewezen worden dat er niet gesjoemeld is met de transactie.<sup>291</sup> De transactie wordt zo geverifieerd en goedgekeurd als de karakterreeksen hetzelfde zijn.

#### 6.3.4 Het vastleggen van een transactie op een blockchain

Het verifiëren van een transactie, zoals hiervoor besproken, gebeurt niet door één partij, maar door alle deelnemers op de blockchain. Deze deelnemers worden ook wel ‘nodes’ genoemd.<sup>292</sup> Alle nodes verspreiden een nieuw transactieverzoek naar hun burens, zodat deze binnen korte tijd bij iedere deelnemer bekend is. Om de transactie te verifiëren moet er consensus bestaan tussen de nodes dat de transactie juist is en niet gecorrumpeerd is. Dit betekent dat de meerderheid van de nodes het erover eens moet zijn dat aan de geldige regels voor een juiste transactie is voldaan.<sup>293</sup> Het meest bekende mechanisme om consensus te bereiken is ‘Proof of Work’. Dit mechanisme wordt bij de Bitcoin gebruikt. In dit mechanisme geven sommige nodes niet alleen meer transacties door, maar verzamelen ze ook zo veel mogelijk transacties, om deze dan gezamenlijk, als een blok, aan de blockchain toe te voegen. Dit zijn de zogenoemde ‘miners’. Welke miner het volgende blok, en daarmee de door hem verzamelde transacties, mag toevoegen aan de blockchain wordt bepaald aan de van welke miner een

---

<sup>288</sup> S. Vermeend en P. Smit, *Blockchain*, Den Haag: Einstein Books 2017, par. 4.2.

<sup>289</sup> S. Vermeend en P. Smit, *Blockchain*, Den Haag: Einstein Books 2017, par. 4.3.

<sup>290</sup> S. Vermeend en P. Smit, *Blockchain*, Den Haag: Einstein Books 2017, par. 4.3.

<sup>291</sup> S. Vermeend en P. Smit, *Blockchain*, Den Haag: Einstein Books 2017, par. 4.3.

<sup>292</sup> S. Vermeend en P. Smit, *Blockchain*, Den Haag: Einstein Books 2017, par. 5.1.

<sup>293</sup> S. Vermeend en P. Smit, *Blockchain*, Den Haag: Einstein Books 2017, par. 5.1.

aan alle miners voorgelegde wiskundige puzzel weet op te lossen.<sup>294</sup> Deze puzzel is extreem moeilijk op te lossen, maar erg makkelijk te controleren, waardoor de vergelijking met een sudoku gemaakt kan worden.<sup>295</sup> Als een miner de puzzel heeft opgelost, dan controleren alle andere nodes of de oplossing van deze puzzel juist is en of de transacties in het blok aan de regels voor een juiste transactie voldoen. De miner die de puzzel heeft opgelost krijgt een beloning voor het geleverde werk. Het grootste nadeel van deze methode is dat het oplossen van de wiskundige puzzel namelijk veel rekenkracht van een computer vraagt en daarmee ook een hoop elektriciteit verbruikt. De belangrijke voordelen van deze methode zijn echter dat het vooraf niet te voorspellen is welke miner het blok mag toevoegen, waardoor omkoping van miners geen zin heeft. Bovendien moet je dan ook nog 51% van de nodes omkopen om je transactie goed te laten keuren.<sup>296</sup> Theoretisch is het wel mogelijk om minimaal 51% van de nodes te proberen te bemachtigen om zo je onjuiste transacties te laten valideren, echter lijkt het bij een groot aantal deelnemers aan de blockchain praktisch bijna onmogelijk om dit voor elkaar te krijgen, daar dit enorme rekenkracht en dus een enorme hoeveelheid computers en elektriciteit vereist.

De meest gebruikte consensusmethode na Proof of Work is 'Proof of Stake'. Bij Proof of Stake draait het om de omvang van het belang dat iemand heeft bij de blockchain.<sup>297</sup> Om belang te verkrijgen in een blockchain moet eigen vermogen worden ingelegd. Des te groter het financiële belang dat iemand heeft bij het goed laten functioneren van een blockchain, des te sneller is iemand geneigd om zich betrouwbaar te gedragen en geen transacties goed te keuren die onjuist zijn.<sup>298</sup> Bovendien verlies je je geïnvesteerde eigen vermogen als blijkt dat je hebt geprobeerd om een onjuiste transactie te valideren en de meerderheid van de deelnemers dit doorheeft. Een risico bij deze methode is dat een groep ontstaat die een meerderheidsbelang verkrijgt in deze blockchain.<sup>299</sup> Deze groep van partijen kan dan onjuiste transacties toch laten valideren, omdat zij de meerderheid van de stemmen in handen hebben. Het voordeel van deze methode is dat het een stuk minder elektriciteit vereist dan de Proof of Work-methode.<sup>300</sup>

Om te voorkomen dat juiste transacties achteraf veranderd worden, krijg elk nieuwe blok een tijdstempel en een verwijzing naar het vorige blok in de blockchain.<sup>301</sup> De inhoud van het vorige blok wordt gehasht en de karakterreeks die daaruit komt wordt in het opvolgende blok gestopt, waardoor het onmogelijk is om achteraf goedgekeurde transacties aan te passen.<sup>302</sup> Blokken die achteraf gewijzigd

---

<sup>294</sup> S. Vermeend en P. Smit, *Blockchain*, Den Haag: Einstein Books 2017, par. 5.1.

<sup>295</sup> S. Vermeend en P. Smit, *Blockchain*, Den Haag: Einstein Books 2017, par. 5.1.

<sup>296</sup> S. Vermeend en P. Smit, *Blockchain*, Den Haag: Einstein Books 2017, par. 5.1.

<sup>297</sup> M.M.W.D. Merx, *Blockchain: uitdagingen en kansen voor de btw?*, MBB 2019/13, par. 2.

<sup>298</sup> S. Vermeend en P. Smit, *Blockchain*, Den Haag: Einstein Books 2017, par. 5.1.

<sup>299</sup> S. Vermeend en P. Smit, *Blockchain*, Den Haag: Einstein Books 2017, par. 5.1.

<sup>300</sup> M.M.W.D. Merx, *Blockchain: uitdagingen en kansen voor de btw?*, MBB 2019/13, par. 2.

<sup>301</sup> S. Vermeend en P. Smit, *Blockchain*, Den Haag: Einstein Books 2017, par. 5.2

<sup>302</sup> S. Vermeend en P. Smit, *Blockchain*, Den Haag: Einstein Books 2017, par. 5.2.

worden krijgen dus een andere karakterreeks als hun inhoud gehasht wordt en dus klopt de verwijzing in het daaropvolgende blok niet meer. Zo'n aanpassing zal dus niet gevalideerd worden.

### 6.3.5 Smart contracts

Een smart contract is niet een juridische afspraak, maar een manier om voorwaarden die aan een transactie verbonden zijn vast te leggen.<sup>303</sup> Een smart contract is als het ware een computer gestuurd programma die afspraken controleert en uitvoert.<sup>304</sup> Het smart contract werkt daarbij autonoom, er is geen tussenkomst van een derde partij meer nodig om te zorgen dat de gemaakte afspraken worden nageleefd.<sup>305</sup> Een smart contract wordt op de blockchain geregistreerd, zodat het volledig decentraal werkt. Een smart contract maakt echter wel vaak gebruik van een externe objectieve bron.<sup>306</sup> Deze bron is belangrijk, omdat via deze bron wordt gecontroleerd of aan de voorwaarden van de transactie is voldaan. Deze externe bron kan bijvoorbeeld een weersite zijn of officiële website met wedstrijduitslagen. Een smart contract biedt mogelijkheden om kosten te besparen op transacties door de vertrouwde centrale partij, bijvoorbeeld een notaris, onnodig te maken voor het maken, controleren en naleven van een afspraak. Voordat een smart contract wordt vastgelegd op de blockchain, wordt net als bij elke andere transactie, door alle deelnemers geverifieerd op authenticiteit en of aan de voorwaarden voor een juiste transactie is voldaan.

Het voordeel van het gebruik van een smart contract om afspraken vast te leggen is dat er geen centrale partij nodig is die moet controleren of de afspraken wel zijn nageleefd, maar dat alleen vertrouwen in de technologie nodig is.<sup>307</sup> Gruson stelt dat een nadeel van smart contracts is dat de kwaliteit van deze smart contracts soms te wensen over kan laten.<sup>308</sup> Dit omdat contracten vaak complexe documenten zijn waarmee partijen zo veel mogelijk risico's willen afdekken en smart contracts niet nadenken, en dus geen rekening houden met de bedoeling van partijen. Naar mijn idee is dit niet een echt nadeel van smart contracts, maar meer van automatisering in het algemeen. Als jij een smart contract zo programmeert dat het exact doet wat in de achterliggende afspraak (op papier) staat, dan is het niet de fout van een smart contract als hetgeen in door smart contract wordt uitgevoerd niet in lijn is met de bedoeling van jouw afspraak en de voorwaarden die jij hebt gesteld. Dan ligt het probleem bij het verkeerd formuleren van jouw bedoeling op papier en in het smart contract en is het daarbij een menselijke fout die niet direct gelinkt is aan de werking van een smart contract. Desalniettemin blijft het wel een kritisch punt op automatisering in het algemeen, dat de bedoeling achter een afspraak zo precies als mogelijk moet worden beschreven, om een smart contract of een automatisch gestuurde machine te laten doen wat jij in de afspraak bedoelt.

---

<sup>303</sup> S. Vermeend en P. Smit, *Blockchain*, Den Haag: Einstein Books 2017, par. 6.

<sup>304</sup> S. Vermeend en P. Smit, *Blockchain*, Den Haag: Einstein Books 2017, par. 6.

<sup>305</sup> S. Vermeend en P. Smit, *Blockchain*, Den Haag: Einstein Books 2017, par. 6.1.

<sup>306</sup> S. Vermeend en P. Smit, *Blockchain*, Den Haag: Einstein Books 2017, par. 6.1.

<sup>307</sup> S. Vermeend en P. Smit, *Blockchain*, Den Haag: Einstein Books 2017, par. 6.1.

<sup>308</sup> J. Gruson, *Btw in een Brave New Blockchain World – een introductie*, BTW-bulletin 2017/17, p. 3.

*Merkx en Verbaan* zien ook nog een aantal juridische bezwaren die kleven aan het gebruik van smart contracts. Wie is namelijk verantwoordelijk voor het opstellen van die smart contracts, wie zorgt dat ze voor iedereen beschikbaar zijn en dat ze goed werken?<sup>309</sup> Om op deze praktische bezwaren in te gaan lijkt het mij het verstandigst dat de Europese belastingautoriteiten gezamenlijk de zorg dragen voor het opstellen en publiek maken van de te gebruiken smart contracts. Daarnaast lijkt het mij zinvol dat de belastingautoriteiten het eerste jaar of de eerste twee jaren dat een btw-blockchain in werking treedt extra ambtenaren en IT'ers inzet om te analyseren of de smart contracts goed in elkaar zitten en doen wat zij behoren te doen.

#### 6.3.6 Het verschil tussen een publieke en private blockchain

De hiervoor beschreven vorm van blockchain is een publieke blockchain. Er zijn echter verschillende soorten blockchain te maken. Een publieke blockchain is voor iedereen toegankelijk. Een private blockchain is een gesloten systeem, waarbij alleen bepaalde groepen gebruikers transacties kunnen toevoegen aan de blockchain.<sup>310</sup> Ook kan het zo zijn dat de transacties niet voor alle deelnemers in die blockchain zichtbaar zijn, maar alleen voor een bepaalde groep partijen met toestemming daarvoor. Welke groepen dat zijn, wordt bepaald door de eigenaar van de blockchain. Private blockchains zijn uitermate geschikt voor overheden, daar deze vaak handelen met gegevens die niet zomaar aan iedereen bekend gemaakt mogen worden, zoals medische gegevens.<sup>311</sup> Ook is het in een private blockchain makkelijker om de regels waaraan transacties moeten voldoen aan te passen.<sup>312</sup> Bovendien zijn de kosten bij een private blockchain lager, aangezien de transacties door alleen de deelnemers gevalideerd hoeven te worden en niet door anonieme miners die veel elektriciteit vereisen.<sup>313</sup>

### 6.4 Blockchaintechnologie om carrouselfraude te bestrijden

#### 6.4.1 Inleiding

Hiervoor is uiteengezet hoe blockchaintechnologie werkt. In deze paragraaf zal allereerst worden gekeken hoe deze blockchaintechnologie bij kan dragen om het probleem van carrouselfraude te bestrijden. Hierbij zal gekeken worden in welke vorm de blockchaintechnologie gegoten moet worden om het best te kunnen bijdragen aan het verhelpen van carrouselfraude.

#### 6.4.2 Welke vorm van blockchain past het best bij de bestrijding van carrouselfraude

Allereerst moet besloten worden of een Europese btw-blockchain een publieke of private blockchain wordt. Zoals eerder vermeldt zijn private blockchains uitermate geschikt voor overheden, daar de regels waar een transactie aan moet voldoen bij een private blockchain makkelijker te wijzigen zijn en overheden vaak werken met gevoelige informatie die niet zomaar openbaar gemaakt mag worden. Een

---

<sup>309</sup> M.M.W.D. Merckx en N. Verbaan, *Technology: A Key to Solve VAT Fraud?*, EC Tax Review 2019-6, par. 4.

<sup>310</sup> S. Vermeend en P. Smit, *Blockchain*, Den Haag: Einstein Books 2017, par. 3.

<sup>311</sup> J. Gruson, *Btw in een Brave New Blockchain World – een introductie*, BTW-bulletin 2017/17, p. 3.

<sup>312</sup> D. Tapscott en A. Tapscott, *Blockchainrevolution*, Pinguin Random House UK 2016, p. 117.

<sup>313</sup> D. Tapscott en A. Tapscott, *Blockchainrevolution*, Pinguin Random House UK 2016, p. 117.

private blockchain lijkt mij dus de beste optie, daar de gegevens van belastingplichtigen niet zomaar openbaar gemaakt mogen worden.<sup>314</sup>

*Ainsworth en Shact* schrijven in hun artikel wat een btw-blockchain nodig heeft om carrouselfraude te bestrijden, namelijk een netwerk aan computers (nodes), een netwerk protocol en een consensusmechanisme.<sup>315</sup> Het netwerk van nodes is nodig om te zorgen dat de blockchain veilig en stabiel is en niet zomaar gecorrumpeerd kan worden, zodat bij uitval van de stroom of een hack bij een van de nodes niet leidt tot een volledige shut-down van de database.<sup>316</sup> Het netwerk protocol is een systeem dat nodig is om digitaal bezittingen te kunnen overdragen.<sup>317</sup> Een consensusmechanisme is nodig om de transacties te kunnen verifiëren.<sup>318</sup> Het meest gebruikte consensusmechanisme bij publieke blockchains, Proof of Work, heeft veel rekenkracht en elektriciteit nodig. Dit is echter in een private btw-blockchain overbodig. *Ainsworth en Shact* suggereren dat een consensusmechanisme voor een btw-blockchain gebaseerd moet zijn op objectieve criteria die de risico's van btw fraude bij een bepaalde transactie evalueren.<sup>319</sup> Het consensusmechanisme moet dus in ieder geval de kenmerken van carrouselfraude uit paragraaf 4.4.4 in acht nemen bij het evalueren van de transacties. Daarbij controleert het mechanisme dus of aan de formele vereisten is voldaan voor een intracommunautaire levering, maar ook of de transactie kenmerken heeft van, en daarmee een groter risico is tot carrouselfraude. Het consensusmechanisme wordt dat gevormd door smart contracts die automatisch de transacties kunnen valideren.<sup>320</sup> Dit lijkt mij een goede maatstaf om transacties te valideren.

In dit artikel suggereren zij bovendien dat blockchain goed gecombineerd kan worden met het al bestaande Digital Invoice Customs Exchange (hierna: DICE).<sup>321</sup> Het doel van DICE is om door een meer geautomatiseerde en real time uitwisseling van data van digitale facturen.<sup>322</sup> Met dit voorstel worden real time reporting en blockchain dus met elkaar gecombineerd. Alle transacties worden versleuteld met een digitale handtekening, net zoals bij blockchain gebeurt met de public en private key, en daarna toegevoegd aan een centrale database.<sup>323</sup> Iedere belastingautoriteit heeft zijn eigen gecentraliseerde

---

<sup>314</sup> Geheimhoudingsplicht in art. 67 AWR.

<sup>315</sup> R.T Ainsworth en A. Shact, *Blockchain Technology Might Solve VAT Fraud*, Tax Notes International, 26 september 2016, p. 1171.

<sup>316</sup> R.T Ainsworth en A. Shact, *Blockchain Technology Might Solve VAT Fraud*, Tax Notes International, 26 september 2016, p. 1171.

<sup>317</sup> R.T Ainsworth en A. Shact, *Blockchain Technology Might Solve VAT Fraud*, Tax Notes International, 26 september 2016, p. 1172.

<sup>318</sup> Zie par. 6.3.4.

<sup>319</sup> R.T Ainsworth en A. Shact, *Blockchain Technology Might Solve VAT Fraud*, Tax Notes International, 26 september 2016, p. 1172.

<sup>320</sup> M.M.W.D. Merx en N. Verbaan, *Technology: A Key to Solve VAT Fraud?*, EC Tax Review 2019-6, par. 4.

<sup>321</sup> R.T Ainsworth en A. Shact, *Blockchain Technology Might Solve VAT Fraud*, Tax Notes International, 26 september 2016, p. 1171.

<sup>322</sup> R.T Ainsworth en A. Shact, *Blockchain Technology Might Solve VAT Fraud*, Tax Notes International, 26 september 2016, p. 1167.

<sup>323</sup> R.T Ainsworth en A. Shact, *Blockchain Technology Might Solve VAT Fraud*, Tax Notes International, 26 september 2016, p. 1168.

database met daarin de gegevens van transacties. Door middel van de digitale handtekening geeft de belastingautoriteit na ontvangen en controleren van de conceptfactuur van de leverancier aan dat deze goedgekeurd is.<sup>324</sup> De leverancier stuurt de factuur door naar de afnemer, die de factuur controleert en weer doorstuurt naar zijn belastingautoriteit, waarbij deze belastingautoriteit controleert of het overeenkomt met wat de eerste belastingautoriteit heeft geconstateerd. Doordat in DICE de facturen real-time worden toegevoegd aan de database, is er tijd voor de belastingautoriteiten om risicovolle transacties te ontdekken en deze te onderzoeken voordat deze goedgekeurd worden.<sup>325</sup> *Ainsworth en Shact* komen met dit voorstel om blockchain te combineren met DICE waarbij alle EU landen meedoen om te zorgen dat er geen gat ontstaat tussen lidstaten die wel mee doen en zij die dat niet doen.<sup>326</sup> In die btw-blockchain krijgt elk goed dan een apart grootboek waarin kan worden bijgehouden wie op welk moment in de keten in bezit was van elke goed zodat de gehele handelsketen in een oogopslag kan worden gezien.<sup>327</sup> Dit lijkt een zeer effectieve manier om carrouselfraude te bestrijden, echter geven zij zelf al aan dat dit niet alle btw-fraude volledig tegen gaat.<sup>328</sup>

In een andere publicatie geven *Ainsworth, Alwohaibi en Cheetham* aan een manier gevonden te hebben om btw-fraude wel volledig tegen te gaan.<sup>329</sup> Door het combineren van het bovengenoemde systeem met een cryptocurrency om btw te betalen, genaamd de VATcoin. Wat het speciale is aan de VATcoin is dat alleen de belastingautoriteiten deze digitale munt om kunnen ruilen voor geld.<sup>330</sup> Btw zal dus betaald en geïnd worden in VATcoins in plaats van met geld. Hierdoor is er geen geld meer dat stroomt tussen belastingplichtigen onderling en de belastingdienst, waardoor het praktisch onmogelijk wordt om nog financiële voordelen in de vorm van geld te behalen door btw-fraude te plegen. Het stelen van VATcoins van een ander heeft ook geen zin, daar door de blockchaintechnologie snel duidelijk is waar deze vandaan komen en dan niet geaccepteerd worden bij een transactie.<sup>331</sup> Het invoeren van een VATcoin vereist naast de grote investeringen voor een btw-blockchain in het algemeen nog meer investeringen.<sup>332</sup> Naar mijn huidige inzicht lijkt het invoeren van een VATcoin waarmee de btw-betalingen worden verricht een goede oplossing in de strijd tegen carrouselfraude

---

<sup>324</sup> R.T Ainsworth en A. Shact, *Blockchain Technology Might Solve VAT Fraud*, Tax Notes International, 26 september 2016, p. 1170.

<sup>325</sup> M.M.W.D. Merx en N. Verbaan, *Technology: A Key to Solve VAT Fraud?*, EC Tax Review 2019-6, par. 4.

<sup>326</sup> R.T Ainsworth en A. Shact, *Blockchain Technology Might Solve VAT Fraud*, Tax Notes International, 26 september 2016, p. 1171.

<sup>327</sup> R.T Ainsworth en A. Shact, *Blockchain Technology Might Solve VAT Fraud*, Tax Notes International, 26 september 2016, p. 1173.

<sup>328</sup> R.T Ainsworth en A. Shact, *Blockchain Technology Might Solve VAT Fraud*, Tax Notes International, 26 september 2016, p. 1174.

<sup>329</sup> R.T. Ainsworth, M. Alwohaibi en M. Cheetham, *VATCOIN: The GCC's Cryptocurrency*, Boston University School of Law, Law & Economics Paper No. 17-04.

<sup>330</sup> R.T. Ainsworth, M. Alwohaibi en M. Cheetham, *VATCOIN: The GCC's Cryptocurrency*, Boston University School of Law, Law & Economics Paper No. 17-04.

<sup>331</sup> M.M.W.D. Merx en N. Verbaan, *Technology: A Key to Solve VAT Fraud?*, EC Tax Review 2019-6, par. 4.

<sup>332</sup> M.M.W.D. Merx en N. Verbaan, *Technology: A Key to Solve VAT Fraud?*, EC Tax Review 2019-6, par. 4.

Een naar mijn inzicht goede manier om een btw-blockchain op te bouwen zal dus zijn door middel van een private blockchain zijn waarbij door real time reporting (in een systeem als DICE) vooraf toestemming wordt gevraagd aan de belastingautoriteiten van de betrokken lidstaten om een transactie door te kunnen voeren, zoals in het voorstel van *Ainstworth en Shact*. Dit proces kan real time en automatisch gebeuren door het gebruiken van smart contracts. De voldoening in dit btw-stelsel zal door middel van VATcoins geschieden waarbij alleen de belastingautoriteiten VATcoins kunnen omzetten in geld en vice versa. Hierna zal de blockchaintechnologie worden getoetst aan de criteria voor een fraude-robust btw-stelsel die opgesteld zijn in hoofdstuk 3.

#### 6.4.3 Wenselijkheid blockchaintechnologie om carrouselfraude te bestrijden

##### 6.4.3.1 *Gevolgen blockchaintechnologie voor het neutraliteitsbeginsel*

Doordat de transacties real time worden gecontroleerd hoeven belastingplichtigen niet meer lang te wachten voordat hun aangifte gecontroleerd wordt. Dit zorgt dat belastingplichtigen minder last hebben van de btw, wat goed is voor de interne neutraliteit. Echter is het wel mogelijk dat een transactie onterecht geweigerd kan worden tijdens de automatische risicoanalyse die de smart contracts uitvoeren bij het valideren van transacties. Dit kan voor onterechte weigeringen van het nultarief waardoor de neutraliteit van het btw-stelsel in het gedrang komt.<sup>333</sup> *Van Hout* schrijft over dit soort gevallen waarin een geautomatiseerde computer een transactie afwijst, dit niet het einde van het gesprek tussen burger en overheid kan zijn.<sup>334</sup> Om de neutraliteit van dit btw-stelsel niet in het gedrang te laten komen, is het wellicht nodig dat een belastinginspecteur zich over een transactie buigt, wanneer deze is afgekeurd door de blockchain en zijn smart contracts.

In deze btw-blockchain wordt de btw met VATcoins betaald, dan wel verrekend. Dit kan resulteren in een cashflownadeel, daar VATcoins voor niks anders dan het afhandelen van btw betalingen gebruikt kan worden.<sup>335</sup> Dit levert een cashflownadeel op, aangezien VATcoins niet direct aan andere dingen uitgegeven kan worden. Een cashflownadeel, al is dit maar tijdelijk, komt de interne neutraliteit niet ten goede. Echter is het in het huidige btw-stelsel in sommige gevallen ook al sprake van cashflow nadelen.<sup>336</sup>

##### 6.4.3.2 *Gevolgen blockchaintechnologie voor het rechtszekerheidsbeginsel*

Blockchaintechnologie zorgt bij intracommunautaire leveringen voor meer rechtszekerheid bij beide partijen, daar partijen na verificatie van de transactie in de blockchain er zeker van zijn dat zij niet betrokken zijn geraakt bij een frauduleuze handeling. Na verificatie door beide belastingdiensten is betrokkenheid bij carrouselfraude uitgesloten, wat ten goede komt aan het rechtszekerheidsbeginsel.

---

<sup>333</sup> Door dezelfde redenering als bij de quick fix in par. 5.2.5.1 kan gesteld worden dat onterechte weigeringen van de transactie en daarmee het nultarief de neutraliteit van het btw-stelsel in gedrang komt.

<sup>334</sup> M.B.A. van Hout, *Rechtsbescherming in het tijdperk van big data*, WFR 2017/165, par. 8.

<sup>335</sup> R.T. Ainsworth, M. Alwohaibi en M. Cheetham, *VATCOIN: The GCC's Cryptotaxcurrency*, Boston University School of Law, Law & Economics Paper No. 17-04.

<sup>336</sup> Zie par. 5.2.3.1.

Bovendien worden alle gegevens aangaande transacties opgenomen in een decentrale database waarbij zeer lastig of nagenoeg onmogelijk is om deze gegevens te vervalsen, hacken of vernietigen, wat de rechtszekerheid van partijen nog meer ten goede komt.

#### *6.4.3.3 Gevolgen blockchaintechnologie voor het evenredigheidsbeginsel*

Een btw-blockchain is een geschikte maatregel om carrouselfraude tegen te gaan, daar de combinatie van blockchain met VATcoins carrouselfraude onmogelijk maakt. Doordat transacties, en daarmee de goederenbewegingen, worden vastgelegd op de blockchain is het mogelijk om verplichtingen zoals de Opgaaf ICP en de Intrastat-aangifte af te schaffen.<sup>337</sup> Belastingplichtigen moeten echter wel al hun transacties en facturen verifiëren door deze op de blockchain te zetten. Administratief gezien is dat een grote wijziging van hoe zij nu compliant moeten zijn aan de regelgeving met betrekking tot de btw. Desalniettemin gaat een btw-blockchain, naar mijn idee, met deze nieuwe administratieve lasten niet verder dan strikt noodzakelijk is om carrouselfraude te bestrijden.

#### *6.4.3.4 Gevolgen blockchaintechnologie voor de doeltreffendheid*

Door het gebruiken van smart contracts kan de voldoening van btw (al dan niet met VATcoins) automatisch plaatsvinden, wat zorgt voor een effectievere voldoening van btw. Belastingplichtigen wordt het dus niet onnodig moeilijk gemaakt om het juiste bedrag aan btw te voldoen. Ook worden de controletaken van belastingautoriteiten, in eerste instantie, automatisch gedaan, wat een groot voordeel is voor de belastingautoriteiten. Beide ontwikkelingen komen ten goede aan de doeltreffendheid van het btw-stelsel. Een btw-blockchain waarbij de btw met VATcoins voldaan wordt zorgt ervoor dat carrouselfraude, en eigenlijk btw-fraude in het algemeen, niet meer mogelijk is.<sup>338</sup> Het dus zeker een fraude-robuste oplossing.

#### *6.4.3.5 Wenselijkheid blockchaintechnologie*

Transacties worden real time door de belastingautoriteiten gecontroleerd en gevalideerd in een btw-blockchain, waardoor belastingplichtigen minder last hebben van controles van de btw-gegevens. Dit zorgt voor een verbeterde neutraliteit in vergelijking met het huidige btw-stelsel. Het is echter mogelijk dat transacties onterecht geweigerd kunnen worden door de smart contracts. Om de neutraliteit van het stelsel niet in het gedrang te laten komen is het goed dat een belastinginspecteur zich over een transactie buigt, wanneer deze is afgekeurd door de blockchain en zijn smart contracts. Een btw-blockchain waarbij real time facturen gecontroleerd worden en met VATcoins betaald wordt, doet recht aan het zowel het rechtszekerheids- als het evenredigheidsbeginsel. Tot slot blijkt het een doeltreffende en zeer fraude-robuste technologie om btw mee te heffen. Al met al is een btw-blockchain met VATcoins als betalingsmiddel een goed fraude-robust btw-stelsel waar de Europese Commissie naar zoekt.

---

<sup>337</sup> M.M.W.D. Merx, *Blockchain: uitdagingen en kansen voor de btw?*, MBB 2019/13, par. 6.

<sup>338</sup> R.T. Ainsworth, M. Alwohaibi en M. Cheetham, *VATCOIN: The GCC's Cryptocurrency*, Boston University School of Law, Law & Economics Paper No. 17-04.



## 6.5 Deelconclusie

Tijdens het zoeken naar een oplossing tegen carrouselfraude heeft de Europese Commissie zich niet gericht op mogelijke technologische ontwikkelingen. In de literatuur wordt echter vaak gesproken over technologische ontwikkelingen die wellicht het probleem, dat carrouselfraude is, kunnen oplossen. Split payment mechanismen zijn mechanismen die zorgen dat de betaling van btw aan een leverancier gesplitst wordt in een betaling aan de leverancier en een btw deel dat hetzij op een aparte btw-rekening hetzij direct naar de belastingdienst overgemaakt wordt. Van real time reporting is sprake als de belastingautoriteiten op het moment van de transactie of zelfs daarvoor op de hoogte worden gesteld van de transactie en gelijk deze transactie kunnen controleren en waar mogelijk zelfs afkeuren.

Blockchain is een decentrale database met een goede manier om transacties op te slaan. Om een transactie uit te kunnen voeren op een blockchain heb je een wallet nodig. Deze wallet komt met een sleutelbaar, een public key en een private key. Deze keys zorgen ervoor, samen met het hashen van de berichten, dat de authenticiteit van transacties gewaarborgd blijft. Alle computers in het netwerk controleren, aan de hand van een consensusmechanisme, de authenticiteit van de transactie en keuren deze af als er onderweg iets gewijzigd is. Smart contracts zijn computergestuurde programma's die gebruik kunnen worden om afspraken vast te leggen en deze automatisch, zonder tussenkomst van een centrale partij, te controleren en uit te voeren. Op een publieke blockchain kan, in tegenstelling tot een private blockchain, iedere persoon die de software download transacties opstellen en inzien. Een private blockchain is om die reden dus handiger voor een overheid, daar deze vaak met gevoelige informatie werken die niet zomaar gedeeld mag worden.

Een naar mijn inzicht goede manier om een btw-blockchain op te bouwen zal door middel van een private blockchain zijn waarbij door real time reporting, in een systeem als DICE, vooraf toestemming wordt gevraagd aan de belastingautoriteiten van de betrokken lidstaten om een transactie door te kunnen voeren, zoals in het voorstel van *Ainstworth en Shact*. Dit proces kan real time en automatisch gebeuren door het gebruiken van smart contracts. De voldoening in dit btw-stelsel zal door middel van VATcoins geschieden waarbij alleen de belastingautoriteiten VATcoins kunnen omzetten in geld en vice versa.

Transacties worden real time door de belastingautoriteiten gecontroleerd en gevalideerd in een btw-blockchain, waardoor belastingplichtigen minder last hebben van controles van de btw-gegevens. Dit zorgt voor een verbeterde neutraliteit in vergelijking met het huidige btw-stelsel. Het is echter mogelijk dat transacties onterecht geweigerd kunnen worden door de smart contracts. Om de neutraliteit van het stelsel niet in het gedrang te laten komen is het goed dat een belastinginspecteur zich over een transactie buigt, wanneer deze is afgekeurd door de blockchain en zijn smart contracts. Een btw-blockchain waarbij real time facturen gecontroleerd worden en met VATcoins betaald wordt doet recht aan het zowel het rechtszekerheids- als het evenredigheidsbeginsel. Tot slot blijkt het een doeltreffende en zeer fraude-robuste technologie om btw mee te heffen. Al met al is een btw-blockchain met VATcoins als betalingsmiddel een goed fraude-robust btw-stelsel waar de Europese Commissie naar zocht.

In het vorige hoofdstuk is beargumenteerd dat de VIVAT een goedwerkend fraude-robuste btw-stelsel is waar de EC naar zocht en dat deze beter past bij de doelstellingen die de EC stelt bij het invoeren van een definitief stelsel, dan het voorgestelde definitieve stelsel en de algehele verleggingsregeling. Naar mijn idee is de keuze tussen het invoeren van een VIVAT of een btw-blockchain met VATcoins of zelfs beide een politieke keuze. In mijn ogen is niet één oplossing superieur aan de andere. Beide oplossingen voldoen aan de criteria voor een goedwerkend fraude-robust btw-stelsel en voor beide oplossingen geldt dat er door zowel overheden en belastingautoriteiten als bedrijven geïnvesteerd moet worden om deze in te voeren. Naar mijn verwachting zal de investering bij een btw-blockchain met VATcoins groter zijn dan bij invoering van een VIVAT. Voor vervolgonderzoek lijkt het mij een goede zaak om te onderzoeken wat de invoering van een VIVAT of btw-blockchain met VATcoins of beide gaat kosten en wat deze investeringen uiteindelijk opleveren in termen van verminderingen van fraude en administratieve lasten.

## 7 Conclusie

In oktober 2017 is de EC met een voorstel voor een definitief btw-stelsel gekomen. De doelstellingen die de EC beoogt te bereiken met dit definitieve btw-stelsel zijn een fraude-robust systeem met administratieve vereenvoudiging voor ondernemers en belastingdiensten. In deze scriptie lag de focus op het onderzoeken of dit voorstel het huidige fraudegevoelige btw-stelsel fraude-robuster zal maken, zonder dat dit ten kosten gaat van de rechtsbeginselen en de eenvoudigheid van het stelsel. Naast het voorstel van de EC zijn in deze scriptie ook alternatieve mogelijkheden om carrouselfraude te bestrijden onderzocht, zoals blockchaintechnologie, daar blockchaintechnologie in de literatuur veel genoemd wordt als dé oplossing in de strijd tegen carrouselfraude. De probleemstelling van deze scriptie luidt dan ook:

*“Is het definitieve btw-systeem of de algehele verleggingsregeling een wenselijke oplossing om btw-fraude aan te pakken, hoe kunnen nadelen van deze oplossingen worden weggenomen en/of is het wenselijk dat blockchain daarin een rol krijgt?”*

Door de oprichting van de EU is het Nederlandse btw-stelsel de afgelopen decennia veelvuldig aangepast als gevolg van Europese ontwikkelingen. Hierdoor is er in de EU een interne markt ontstaan waarbij heffing over grensoverschrijdende goederenleveringen niet te handhaven bleek. Het voorstel van de EC om grensoverschrijdende leveringen op dezelfde manier te behandelen als binnenlandse leveringen en de btw centraal te innen leek niet haalbaar. Daarom is per 1 januari 1993 een overgangssysteem ingevoerd dat tot op de dag van vandaag nog rechtsgeldig is. In het huidige gefractioneerde stelsel worden grensoverschrijdende leveringen binnen de EU gezien als intracommunautaire leveringen en verwervingen. Intracommunautaire leveringen zijn onderworpen aan het nultarief en intracommunautaire verwervingen worden belast in de staat van aankomst.

Carrouselfraude wordt voornamelijk bewerkstelligd door een intracommunautaire levering, gevolgd door een binnenlandse levering, waarbij de partij die de intracommunautaire levering verwerft de btw over de binnenlandse levering niet betaalt en binnen korte tijd verdwijnt, zodat deze partij, alsook de niet betaalde btw, onvindbaar is tegen de tijd dat de Belastingdienst ontdekt dat er fraude gepleegd wordt. De fraude kan gepleegd worden door echte goederen rond te laten gaan, maar ook door een valse facturenstroom op te stellen zonder goederen rond te laten gaan. De maatregelen tegen carrouselfraude in het huidige btw-stelsel, zoals verleggingsregelingen en informatie-uitwisseling zijn vaak niet effectief of zijn bedoeld om achteraf gaten te dichten.

Het definitieve stelsel dat de EC per 1 juli 2022 in wil voeren zorgt ervoor dat grensoverschrijdende B2B-goederenleveringen bij de leverancier belast zijn tegen het in de lidstaat van aankomst geldende tarief. De verschuldigde btw kan dan via een OSS in eigen lidstaat betaald worden, waarna de belastingautoriteit het doorgeeft aan de lidstaat waar de goederen zijn aangekomen. De lidstaat van de leverancier moet dus de btw innen voor de lidstaat van de afnemer. Dit definitieve stelsel zorgt in zekere

zin voor minder monetaire schade door carrouselfraude, echter zet het met zijn slecht controleerbare stelsel de poort open voor andere vormen van btw-fraude, zoals fraude met tariefsverschillen. Bovendien doet dit definitieve stelsel geen recht aan het rechtszekerheidsbeginsel en het evenredigheidsbeginsel. Het definitieve stelsel zoals deze in het huidige voorstel op tafel ligt is geen fraude-robust btw-stelsel en daarmee geen wenselijke oplossing ter bestrijding van carrouselfraude.

Bij een algehele verleggingsregeling wordt bij alle B2B-transacties de voldoening van de btw verlegd naar de afnemer. Door het samenbrengen van de voldoening en de aftrek bij één partij, namelijk de afnemer, is het niet meer mogelijk om carrouselfraude te plegen. De algehele verleggingsregeling zorgt echter voor een einde aan de fraude dempende werking van het huidige gefractioneerde stelsel. Bovendien wordt de fraudedruk in de laatste schakel steeds groter onder deze regeling. Voorts zijn de administratieve lasten in dit stelsel hoger en ook worden de controletaken voor belastingautoriteiten moeilijker uit te voeren. De algehele verleggingsregeling is dus ook geen fraude-robuste oplossing tegen carrouselfraude en is daarmee dus geen wenselijke oplossing.

De VIVAT daarentegen lijkt wel een goedwerkende fraude-robuste oplossing tegen carrouselfraude. Bij een VIVAT worden alle B2B-transacties belast met één btw-tarief dat in heel de EU geldt. Hierdoor is het niet meer mogelijk om in te kopen zonder dat btw betaald moet worden aan de leverancier of dienstverrichter, wat zorgt dat de mogelijkheid om carrouselfraude weggenomen wordt. Een belastingplichtige kan de in een andere lidstaat verschuldigde btw gewoon bij de belastingautoriteit van zijn lidstaat voldoen en die belastingautoriteit zorgt dan via een clearingsysteem dat de btw in de goede lidstaat terechtkomt. Een VIVAT past beter bij de criteria van een goedwerkend fraude-robust btw-stelsel dan het definitieve stelsel, omdat het wel in lijn is met het rechtszekerheidsbeginsel en het evenredigheidsbeginsel en het een veel kleinere administratieve last legt op zowel de belastingplichtigen als de belastingautoriteiten. Het enige wat hierop aan te merken is, is dat er een clearingsysteem nodig is. Dit is echter niet veel anders dan de EC nu in het definitieve btw-stelsel voorstelt waar lidstaten voor elkaar de btw moeten gaan innen. Mijns inziens past een VIVAT dus beter bij de criteria voor een goedwerkend en fraude-robust btw-stelsel waar de EC naar zocht dan het voorgestelde definitieve stelsel en de algehele verleggingsregeling. Een VIVAT is dus een wenselijke oplossing in de strijd tegen carrouselfraude.

Een mogelijke oplossing op technologisch gebied is blockchain. Blockchain is een decentrale database met een goede manier om transacties op te slaan waar de authenticiteit van transacties gewaarborgd blijft door cryptografische technologie. Door middel van smart contracts kunnen afspraken online vastgelegd en automatisch uitgevoerd worden. Er hoeft dus geen inspecteur meer te controleren of er mogelijk sprake is van fraude. Een naar mijn inzicht goede manier om een btw-blockchain op te bouwen zal door middel van een private blockchain zijn waarbij door real time reporting, in een systeem als DICE, vooraf toestemming wordt gevraagd aan de belastingautoriteiten van de betrokken lidstaten om

een transactie door te kunnen voeren, zoals in het voorstel van *Ainstworth en Shact*. Dit proces kan real time en automatisch gebeuren door de smart contracts. De voldoening in dit btw-stelsel zal door middel van VATcoins geschieden waarbij alleen de belastingautoriteiten VATcoins kunnen omzetten in geld en vice versa.

Transacties worden in dit systeem real time door (computers van) de belastingautoriteiten gecontroleerd en gevalideerd in een btw-blockchain, waardoor belastingplichtigen minder last hebben van controles van de btw-gegevens. Om de neutraliteit te kunnen waarborgen moet een belastinginspecteur naar de transactie kijken als deze (onterecht) door de smart contracts is geweigerd. Door de pseudoanonimiteit van blockchain is het lastig om te identificeren wie een transactie aangaat. Dit probleem kan deels (voor belastingplichtigen zijnde natuurlijke personen) worden opgelost, maar blijft grotendeels bestaan. Hier dient nog verder onderzoek naar gedaan te worden. Een btw-blockchain waarbij real time facturen gecontroleerd worden en met VATcoins betaald wordt doet recht aan zowel het rechtszekerheids- als het evenredigheidsbeginsel. Tot slot blijkt het een doeltreffende en zeer fraude-robuste technologie om btw mee te heffen. Al met al lijkt een btw-blockchain met VATcoins als betalingsmiddel dus een wenselijke oplossing tegen carrouselfraude waar de EC naar zocht.

De EC doet er dus, naar mijn mening, goed aan om het voorgestelde definitieve stelsel te schrappen en daarvoor in de plaats een VIVAT, een btw-blockchain met VATcoins of beide oplossingen in te voeren daar zowel een VIVAT, als een btw-blockchain met VATcoins beter passen bij de doelstellingen voor een fraude-robuster btw-stelsel dan het huidige stelsel en het voorgestelde definitieve stelsel. Naar mijn idee is de keuze tussen het invoeren van een VIVAT of een btw-blockchain met VATcoins of zelfs beide een politieke keuze. In mijn ogen is niet één oplossing superieur aan de andere. Beide oplossingen voldoen aan de criteria voor een goedwerkend fraude-robust btw-stelsel en voor beide oplossingen geldt dat er door zowel overheden en belastingautoriteiten als bedrijven geïnvesteerd moet worden om deze in te voeren. Naar mijn verwachting zal de investering bij een btw-blockchain met VATcoins groter zijn dan bij invoering van een VIVAT. Voor vervolgonderzoek lijkt het mij een goede zaak om te onderzoeken wat de invoering van een VIVAT of btw-blockchain met VATcoins of beide gaat kosten en wat deze investeringen uiteindelijk opleveren in termen van reductie van fraude en administratieve lasten.

## Literatuuroverzicht

### Boeken

#### **Blom & van Doornik 2018**

L.L.C. Blom en E.M. van Doornik, *BTW en internationaal goederenverkeer* (FED Fiscale Brochures), Deventer: Wolters Kluwer 2018.

#### **Van Dongen, Slooten & Soltysik 2019**

A. van Dongen, G.J. Slooten en M.W.C. Soltysik, *Wegwijs in de BTW*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2019.

#### **Van Hilten & van Kesteren 2017**

M.E. van Hilten en H.W.M van Kesteren, *Omzetbelasting*, (Fed Fiscale studiereserie nr. 6), Fed Deventer, vijftiende druk 2017.

#### **D. Tapscott & A. Tapscott 2016**

D. Tapscott en A. Tapscott, *Blockchainrevolution*, Pinguin Random House UK 2016.

#### **Vermeend & Smit 2017**

S. Vermeend en P. Smit, *Blockchain*, Den Haag: Einstein Books 2017.

#### **Wolf 2010**

R.A. Wolf, *Carrouselfraude*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2010.

### Frequent geactualiseerde uitgaven

#### **Cursus Belastingrecht (Omzetbelasting)**

S.B. Cornielje D. Euser, O.L. Mobach, C.A. Peeters en T.K.M. Rookmaaker-Penners, *Cursus Belastingrecht omzetbelasting*, Deventer: Kluwer (online) 2020.

### Tijdschriften

#### **Ainsworth, Alwohaibi & Cheetham, Law & Economics Paper No. 17-04**

R.T. Ainsworth, M. Alwohaibi en M. Cheetham, 'VATCOIN: The GCC's Cryptotaxcurrency', *Boston University School of Law, Law & Economics Paper No. 17-04*.

#### **Ainsworth & Shact, Tax Notes International, 26 september 2016, p. 1171**

R.T Ainsworth en A. Shact, 'Blockchain Technology Might Solve VAT Fraud', *Tax Notes International*, 26 september 2016, p. 1171.

#### **Aujean, EC Tax Review 2011, 20(5), p. 211-216**

M. Augean, 'Towards a Modern EU VAT System: Associating VIVAT and Electronic Invoicing', *EC Tax Review 2011*, 20(5), p. 211-216.

#### **Van Brederode & Pfeiffer, International VAT Monitor 26 (2015), p. 146-156**

R.F. van Brederode en S. Pfeiffer, 'Combating Carousel Fraud: The General Reverse Charge VAT', *International VAT Monitor 26* (2015), p. 146-156.

#### **Van Brederode & Pfeiffer, International VAT Monitor 26 (2015), p. 226-235**

R.F. van Brederode en S. Pfeiffer, 'VAT's Superiority: Is the Emperor Dressed like Adam?', *International VAT Monitor 26* (2015), p. 226-235.

**Cornielje, WFR 2019/139**

S.B. Cornielje, 'Een oude mug en een krakkemikkig kanon', *WFR* 2019/139.

**Dijkstra & Tielemans, BtwBrief 2018/65**

D.J. Dijkstra en P. Tielemans, 'Btw 2.0? Wéér een paardenmiddel en het wordt ook niet 'makkelijker'...', *BtwBrief* 2018/65.

**Dirks, MBB 2020/1-2**

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

**Van Doesum & van Kesteren, WFR 2012/885**

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

**Duinker & de Kock, BTW-bulletin 2014/51**

I.M. Duinker en P. de Kock, 'Intracommunautaire ketentransacties in theorie en praktijk', *BTW-bulletin* 2014/51.

**Gruson, BTW-bulletin 2017/17**

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

**Van der Hel-van Dijk & Griffioen, WFR 2015/1282**

E.C.J.M. van der Hel-van Dijk en M.A. Griffioen, 'Aanpak BTW-fraude: dweilen met de nationale kraan open', *WFR* 2015/1282.

**Hop & Bakker, BTW-bulletin 2017/78**

H. Hop en P. Bakker, 'Internationale btw-actualiteiten', *BTW-Bulletin* 2017/78.

**Van Hout, WFR 2017/165**

M.B.A. van Hout, 'Rechtsbescherming in het tijdperk van big data', *WFR* 2017/165

**Janssen, BTW-bulletin 2020/24**

A.D.M. Janssen, 'Voorstel PSP aangenomen door Europese Raad', *BTW-bulletin* 2020/24.

**Jeronimus & Vos, BTW-bulletin 2019/57**

R. Jeronimus en R. Vos, 'De bewijslast bij btw-fraude: 'wist of behoorde te weten'', *BTW-bulletin* 2019/57.

**Jeronimus & Vos, BTW-bulletin 2020/33**

R. Jeronimus en R. Vos, 'De weigering van het nultarief bij vermeende fraude in het buitenland: een inbreuk op het btw-systeem', *BTW-bulletin* 2020/33.

**Keen & Smith International Tax and Public Finance, 2000 (6), p. 741-751.**

M. Keen en S. Smith, 'Viva VIVAT!', *International Tax and Public Finance*, 2000 (6), p. 741-751.

**Lambregts, WFR 2013/1468**

M. Lambregts, 'Over de oplettend koopman, diens wetenschap en zorgvuldigheid', *WFR* 2013/1468.

**Merkx, MBB 2017/12-3**

M.M.W.D. Merkk, 'De Certified Taxable Person: vereenvoudiging als reactie op vertrouwen', *MBB* 2017/12-3.

**Merkk, MBB 2019/13**

M.M.W.D. Merkk, 'Blockchain: uitdagingen en kansen voor de btw?', *MBB* 2019/13.

**Merkk, WFR 2020/104**

M.M.W.D. Merkk, 'Late verstrekking btw-nummer bij intracommunautaire transacties – leidt quick fix to gordiaanse knoop?', *WFR* 2020/104.

**Merkk, Gruson, Verbaan & van der Hoef, EC Tax Review 2018, 27(2), p. 74-82.**

M.M.W.D. Merkk, J. Gruson, N. Verbaan en B. van der Hoef, 'Definitive VAT Regime: Stairway to Heaven or Highway to Hell?', *EC Tax Review* 2018, 27(2), p. 74-82.

**Merkk & Verbaan, EC Tax Review 2019-6, p. 300-306.**

M.M.W.D. Merkk en N. Verbaan, 'Technology: A key to Solve VAT Fraud', *EC Tax Review* 2019-6, p. 300-306.

**Merkk, Verbaan & Starkenburg, EC Tax Review 2019, 28(5), p. 233-244.**

M.M.W.D Merkk, N. Verbaan & R. Starkenburg, 'VAT and International Trade's Crossroads: Right, Left or Straight On?', *EC Tax Review* 2019, 28(5), p. 233-244.

**Merkk & Verstappen, WFR 2015/655**

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

**Van Norden, NTFR 2016/1945**

G.J. van Norden, 'Verbetering van de performance van de Europese btw – VAT Action Plan 2016', *NTFR* 2016/1945.

**Van Norden, NTFR 2017/2904**

G.J. van Norden, 'Voorstellen voor ingrijpende Europese btw-hervormingen', *NTFR* 2017/2904.

**Van Osch, BtwBrief 2019/68**

B.T.J.G van Osch, 'Quick Fixes: eenvoud siert de mens of pappen en nathouden?', *BtwBrief* 2019/68.

**Pieterse. WFR 2013/198**

L.J.A. Pieterse, 'De doorwerking van algemene rechtsbeginselen in de BTW', *WFR* 2013/198.

**Ringhs & Tielemans, BtwBrief 2107/29**

J. Ringhs en P. Tielemans, 'Btw-verlegging: oplossing voor btw-gap of paardenmiddel?', *BtwBrief* 2017/29.

**Sanders & Ahmed, BtwBrief 2020/3**

J. Sanders en I. Ahmed, 'Knellend het nieuwe jaar in met de Quick Fixes', *BtwBrief* 2020/3.

**Jurisprudentie**

**Hof van Justitie EU/EG**

HvJ EG 12-01-2006, C-354/03 (Zaak Optigen), C-355/03 (Zaak Fulcrum Electronics) en C-484/03 (Zaak Bond House Systems), V-N 2006/7.20.

HvJ EG 06-04-2006, C-245/04 (Zaak EMAG), V-N 2006/21.18.



HvJ EG 06-07-2006, C-439/04 (Zaak Axel Kittel) en C-440/04 (Zaak Recolta Recycling), V-N 2006/42.13.

HvJ EG 27-09-2007, C-184/05 (Zaak Teleos Plc e.a.), BNB 2008/11.

HvJ EG 07-12-2010, C-285/09 (Zaak R), V-N 2011/2.11.

HvJ EG 16-12-2010, C-430/09 (Zaak Euro Tyre), BNB 2011/130.

HvJ EU 21-06-2012, C-80/11 (Zaak Mahagében) en C-142/11 (Zaak David), V-N 2012/41.17.

HvJ EU 06-09-2012, C-273/11 (Zaak Mecsek-Gabona), V-N 2012/47.16

HvJ EU 06-09-2012, C-324/11 (Zaak Gábor Tóth), V-N 2012/46.22

HvJ EU 18-12-2014, C-131/13, C-163/13 en C-164/13 (Zaak Italmoda), BNB 2015/61.

HvJ EG 15-09-2016, C-516/14 (Zaak Barlis), V-N 2016/47.15.

HvJ EG 15-09-2016, C-518/14 (Zaak Senatex), V-N 2016/47.16.

#### Hoge Raad

HR 19-01-2018, 16/06245, FED 2018/63 (met noot van F.J.G Nellen).

#### Gerechtshof

Hof Arnhem 29-09-2008, NTFR 2008/2146.

#### Rechtbank

Rechtbank 's-Gravenhage, 27-06-2007, nr. AWB 06/3516 IW.

#### Regelgeving en parlementaire stukken

##### **Besluit van 1 oktober 2002, nr. DGB2002/4947M**

Besluit van 1 oktober 2002, nr. DGB2002/4947M (Mededeling 38), V-N 2002/50.20.

##### **Brief van 10 februari 2017, nr. 2017-0000020464**

Brief Staatssecretaris van Financiën van 10 februari 2017, nr. 2017-0000020464, V-N 2017/11.15

##### **Brief van 12 mei 2017, nr. 2017-0000044351**

Brief Staatssecretaris van Financiën van 12 mei 2017, nr. 2017-0000044351, V-N 2017/26.14.

##### **Brief van 29 mei 2019, nr. 2019-0000086837**

Brief Staatssecretaris van Financiën van 29 mei 2019, nr. 2019-0000086837, V-N 2019/30.14.

##### **Brief van 10 november 2017, nr. BZDOC-1015490419-119**

Brief Minister van Buitenlandse Zaken van 10 november 2017, nr. BZDOC-1015490419-119, V-N 2017/58.13.

##### **Europese Commissie, COM(2006) 404 Final.**

Commission of the European Communities, Communication from the Commission to the Council in accordance with art. 27(3) of Directive 77/388/EEC, Brussel, 19-07-2006 COM(2006) 404 Final.

##### **Europese Commissie, COM(2017) 566 Final**

Mededeling van de commissie aan het Europees Parlement, de Raad en het Europees Economisch en Sociaal Comité, Follow-up van het actieplanbetreffende de btw - Naar een gemeenschappelijke btw-ruimte in de EU - Tijd om in actie te komen, 4-10-2017, COM(2017) 566 Final.

### **Europese Commissie, COM (2018) 329 Final**

Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat betreft de invoering van de nadere technische maatregelen voor de werking van het definitieve btw-stelsel voor de belastingheffing in het handelsverkeer tussen de lidstaten, 25-05-2018, COM (2018) 329 Final.

### **Europese Commissie, COM(2018) 55 Final**

Voorstel voor een Uitvoeringsbesluit van de Raad waarbij de Italiaanse Republiek wordt gemachtigd een bijzondere maatregel in te voeren die afwijkt van de artikelen 218 en 232 van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, COM(2018) 55 Final.

### **Kamerstukken II 2001/02, 28 015, nr. 3**

Kamerstukken II 2001/02, 28 015, nr. 3, p.6.

### **PbEU 2018 L 311/3, 4 december 2018**

Richtlijn van de Raad van de Europese Unie, van 4 december 2018, nr. 2018/1910, PbEU 2018 L 311/3, V-N 2019/4.14.

### **Media en overige bronnen**

#### **Bal 2019**

A. Bal, 'VAT Compliance Update, Part 1: Real-time Reporting Requirements', Vertex, 12 juli 2019, online geraadpleegd via <https://www.vertexinc.com/resources/resource-library/vat-compliance-update-part-1-real-time-reporting-requirements>

#### **Deloitte 2019**

Deloitte, 'VAT law changes in Poland to introduce mandatory split payment mechanism', 2 oktober 2019.

#### **Europese Commissie 2016**

Persbericht Europese Commissie van 7 april 2016, 'Btw-actieplan: Commissie stelt maatregelen voor om btw in EU te moderniseren', IP/16/1022.

#### **Europese Commissie 2017**

Persbericht Europese Commissie van 28 september 2017, 'Btw-kloof: EU-landen lopen 152 miljard euro mis in 2015 – btw – hervorming dringend noodzakelijk', IP/17/3441.

#### **Europese Commissie 2017**

Persbericht Europese Commissie van 4 oktober 2017, 'Europese Commissie stelt ingrijpende hervorming van het btw-stelsel van de EU voor', IP/17/3443, NLF 2017/2417, (met noot van R.A. Wolf)

#### **European Court of Auditors 2019**

European Court of Auditors, 'E-commerce: many of the challenges of collecting VAT and custom duties remain to be resolved', Special report nr. 12/2019.

#### **Europese Rekenkamer 2016**

Europese Rekenkamer, 'De aanpak van intracommunautaire btw-fraude: er zijn maatregelen nodig.' ISSN 1977-575X, 2016.

#### **KPMG 2019**

KPMG, 'Tax Alert: Mandatory split payment mechanism from first November 2019', September 2019, online geraadpleegd via <https://home.kpmg/pl/en/home/insights/2019/09/tax-alert-mandatory-split-payment-mechanism-from-1-st-november-2019.html>

#### **NRC 2016**

NRC, 'Terrorisme gefinancierd door btw-fraude', 24-10-2016, online geraadpleegd via <https://www.nrc.nl/nieuws/2016/10/24/terrorisme-gefinancierd-door-btw-fraude-a1528077#:~:text=Een%20netwerk%20van%20bedrijven%20dat,de%20opbrengsten%20waarschijnlijk%20terrorisme%20gefinancierd.&text=Volgens%20Zembla%20gaat%20het%20om,geen%20btw%20af%20te%20dragen.>

#### **PWC 2016**

PWC, 'How blockchain technology could improve the tax system', december 2016, online geraadpleegd via <https://www.pwc.co.uk/issues/futuretax/assets/documents/how-blockchain-could-improve-the-tax-system.pdf>

#### **PWC 2020**

PWC, 'The VAT Split payment mechanism, repealed as of 1 February 2020', 30 januari 2020, online geraadpleegd via <https://www.pwc.ro/en/tax-legal/alerts/the-vatsplit-payment-mechanism--repealed-as-of-1-february-2020.html>

#### **Transparency International 2020**

Transparency International, 'Corruption Perception index 2019', *Transparency International*, januari 2020, ISBN: 978-3-96076-134-1.

#### **Wahl 2019**

T. Wahl, 'New Data Mining Tool to Combat VAT Fraud', Euclid, 10 september 2019, online geraadpleegd via <https://euclid.eu/news/new-data-mining-tool-combat-vat-fraud/#:~:text=Since%20mid%2DMay%202019%2C%20EU,Member%20States'%20tax%20IT%20platforms.>