

Faculteit der Economische Wetenschappen  
Erasmus School of Economics  
Bachelorscriptie

Nadruk Verboden

**Kan het invoeren van ‘digitale overheidsfacturen’ een echte bijdrage  
leveren aan de oplossing van het probleem ‘carrouselfraude’?**

Nico van Aalsburg  
Studentnummer 307451  
Begeleider: Prof. R.N.G. Van der Paardt  
Rotterdam, 29 juli 2010

## Voorwoord

De filosoof Plato verkeerde al in de wetenschap dat het voordelig is je immoreel te gedragen, en dat het nadelig is om van immoreel gedrag slachtoffer te worden<sup>1</sup>. We kunnen dit duidelijk terug zien in de meest omvangrijke vorm van btw-fraude, waarin bonafide ondernemers soms dreigen op te draaien voor kosten die zijn veroorzaakt door frauderende ondernemers.

Naast de relevantie van dit probleem tart deze problematiek ook mijn rechtvaardigheidsgevoel. Dit was voor mij de aanleiding om een bijdrage te leveren aan de oplossing die carrouselfraude moet doen verdwijnen danwel sterk te doen afnemen.

Graag zou ik familie en vrienden willen bedanken voor hun begrip en steun in tijden dat ik mijn scriptie schreef. Daarnaast spreek ik mijn dank uit richting mijn begeleider, R.N.G. Van der Paardt, voor zijn snelle reacties op ingeleverde delen van deze scriptie, alsmede zijn commentaar, opmerkingen en opbouwende kritiek. Naast het feit dat ik daar nu al de vruchten van pluk, zal ik me later realiseren dat ook hij een onderdeel is van ontwikkelingen in het leven die je maken tot de mens die je op dat moment bent.

---

<sup>1</sup> Plato, De ideale staat, politea, Polak & van Genneep, Amsterdam 2005 pagina 53 (vertaald door Gerard Koolschijn)

## **Inhoudsopgave**

Voorblad	1
Voorwoord	2
Inhoudsopgave	3
1. Inleiding	5
1.1 Probleemstelling	5
1.2 Inkadering Onderzoek	6
2. Carrouselfraude in het algemeen	7
2.1 Inleiding	8
2.2 De werking van Carrouselfraude	8
2.3 Gevolgen van Carrouselfraude	10
2.4 Conclusie	10
3. Huidige wijze van carrouselfraudebestrijding	11
3.1 Totstandkoming huidig btw-stelsel	11
3.2 Tekortkomingen huidige btw-stelsel/overgangsstelsel	11
3.3 Schijnhandeling	12
3.4 Onjuiste facturering	13
3.5 Weigering aftrek van btw in fraudesituaties	13
3.5.1. Optigen	13
3.5.2 Kittel	14
3.6 Onterechte toepassing nultarief	15
3.7 hoofdelijke aansprakelijkheid	16
3.8 conclusie	18
4. Onderzochte alternatieven door de Europese Commissie	19
4.1 Inleiding	19
4.2 Belasten van intracommunautaire leveringen	19
4.3 Toepassing algemene verleggingsregeling	20
4.4 Conclusie	21
5. Recente ontwikkelingen inzake carrouselfraudebestrijding	21
5.1 Verordening (EEG) 218/92	21
5.2 Verordening 1798/2003	22
5.3 Mededeling Commissie	23
5.3.1 Verkorting termijnen	23
5.3.2 Verslag commissie over werking verordening 1798/2003	24
5.3.3. Eurofisc	24

5.4 Nederlandse aanpak	24
5.5 Bonussysteem	25
5.6 Conclusie	25
6. De invoering van de verplichte digitale overheidsfactuur	26
6.1 Inleiding	26
6.2 Invoering van een drempelbedrag	26
6.3 Carrouselfraude blijft mogelijk	27
6.4 Europese haalbaarheid	28
6.5 Privacy	28
6.6 Intracommunautaire samenwerking	29
6.7 Technische haalbaarheid	29
6.8 Gevolgen voor het bedrijfsleven	30
6.9 Conclusie	31
7. Eindconclusie en aanbevelingen	32
Literatuurlijst	35
Jurisprudentie en beleidstukken	35

## 1. Inleiding

Met naar verwachting 41,1 miljard euro aan belastingopbrengsten in 2010 is de omzetbelasting in Nederland, na de loon- en inkomstenbelasting met een verwachte opbrengst van 44,4 miljard euro in 2010, een belasting die het meeste geld genereert voor de schatkist van Nederland. Dit is goed voor circa 17% van de totale rijksinkomsten.<sup>2</sup>

Ondanks dat wij in de wetenschap verkeren dat er altijd mensen zijn die uitsluitend aan hun eigenbelang denken, en slechts door de wet gedwongen worden rekening te houden met anderen, blijft het tegen wil en dank intrigerend wat de gevolgen hiervan zijn in de omzetbelasting. Zo is er in Nederland sprake van naar schatting ongeveer 654 miljoen euro aan btw-verlies over de periode 2003-2007.<sup>3</sup> Hierbij moet aangetekend worden dat dit bedrag is gebaseerd op opgelegde processen-verbaal, hetgeen aangeeft dat onopgemerkte fraude niet meegenomen is in dit bedrag.

In deze scriptie zal allereerst nader worden ingegaan op het begrip carrouselfraude. Hier wordt besproken wat carrouselfraude inhoud, in welke vormen carrouselfraude plaatsvindt en welke maatregelen op dit moment genomen kunnen worden om deze fraude tegen te gaan. Daarnaast wordt een aantal alternatieven besproken worden om carrouselfraude zoveel mogelijk te voorkomen. Tot slot wordt ingegaan op de mogelijkheid om digitale overheidsfacturen in te voeren.

### 1.1 Probleemstelling

In dit onderzoek zal een nog relatief weinig onderzocht alternatief in de aanpak van carrouselfraude worden bestudeerd. Er zijn veel onderzoeken gedaan naar mogelijkheden om de structuur van de Wet op de omzetbelasting (hierna Wet OB) te veranderen, teneinde toepassing van carrouselfraude te ontmoedigen. Een verleggingsregeling, waarbij de btw niet wordt geheven op basis van oorspronglandbeginsel is al uitgebreid onderzocht, en wordt zelfs al deels toegepast in bijvoorbeeld Groot-Brittannië, zij het dat deze regeling alleen geldt bij bepaalde goederen. Een ander veel gehoord alternatief is het belasten van intracommunautaire leveringen. Op dit moment geldt het nulprocent tarief op intracommunautaire leveringen zodat een malafide ondernemer geen btw over de aankoop hoeft te betalen. Hij ontvangt echter wel btw bij verkoop van datzelfde goed aan een ondernemer in het binnenland. In de huidige maatschappij worden voortdurend innovaties gedaan op technologisch gebied. Wellicht dat deze ontwikkelingen een bijdrage kunnen leveren aan een adequate oplossing voor carrouselfraude. W.A.P. Nieuwenhuizen doet met zijn vernieuwende idee van het invoeren van digitale overheidsfacturen een beroep op deze technologische ontwikkelingen.

<sup>2</sup> Blijkt uit de miljoenennota welke gepresenteerd is op Prinsjesdag 2009 (15 september 2009)

<sup>3</sup> Kamerstukken II 2008/2009, 31 880 nrs. 1-2, pagina 26

Graag zou ik de haalbaarheid hiervan willen onderzoeken.

Probleemstelling:

*Kan het invoeren van 'digitale overheidsfacturen' een echte bijdrage leveren aan de oplossing van het probleem 'carrouselfraude'?*

### **1.3 Inkadering van het onderzoek**

Dit onderzoek zal staan in het teken van de Nederlandse aanpak op carrouselfraude. Ondanks het feit dat carrouselfraude een verschijnsel is wat op Europees niveau voorkomt, kan kritisch worden bestudeerd of de Nederlandse overheid op een adequate manier carrouselfraude tracht te bestrijden. Zijdelijks zal de aanpak in andere Europese landen ter sprake komen, doch dit zal alleen voorkomen indien het van toegevoegde waarde is voor de beantwoording van de vraag naar de adequaatheid van de Nederlandse aanpak. Vrij recent nog zijn er ontwikkelingen waargenomen in het toepassen van carrouselfraude met CO<sub>2</sub>-emissierechten. Zowel de wijze waarop gefraudeerd wordt, als de bestrijding van deze specifieke fraudevorm worden in deze scriptie terzijde gelaten.

## **2. Carrouselfraude in het algemeen**

### **2.1 Inleiding**

In het vorige hoofdstuk is de wijze van onderzoek besproken en is de probleemstelling geformuleerd. Tevens is er een afbakening gemaakt met betrekking tot het onderwerp. Dit hoofdstuk zal in het teken staan van uitleg van de werking van carrouselfraude.

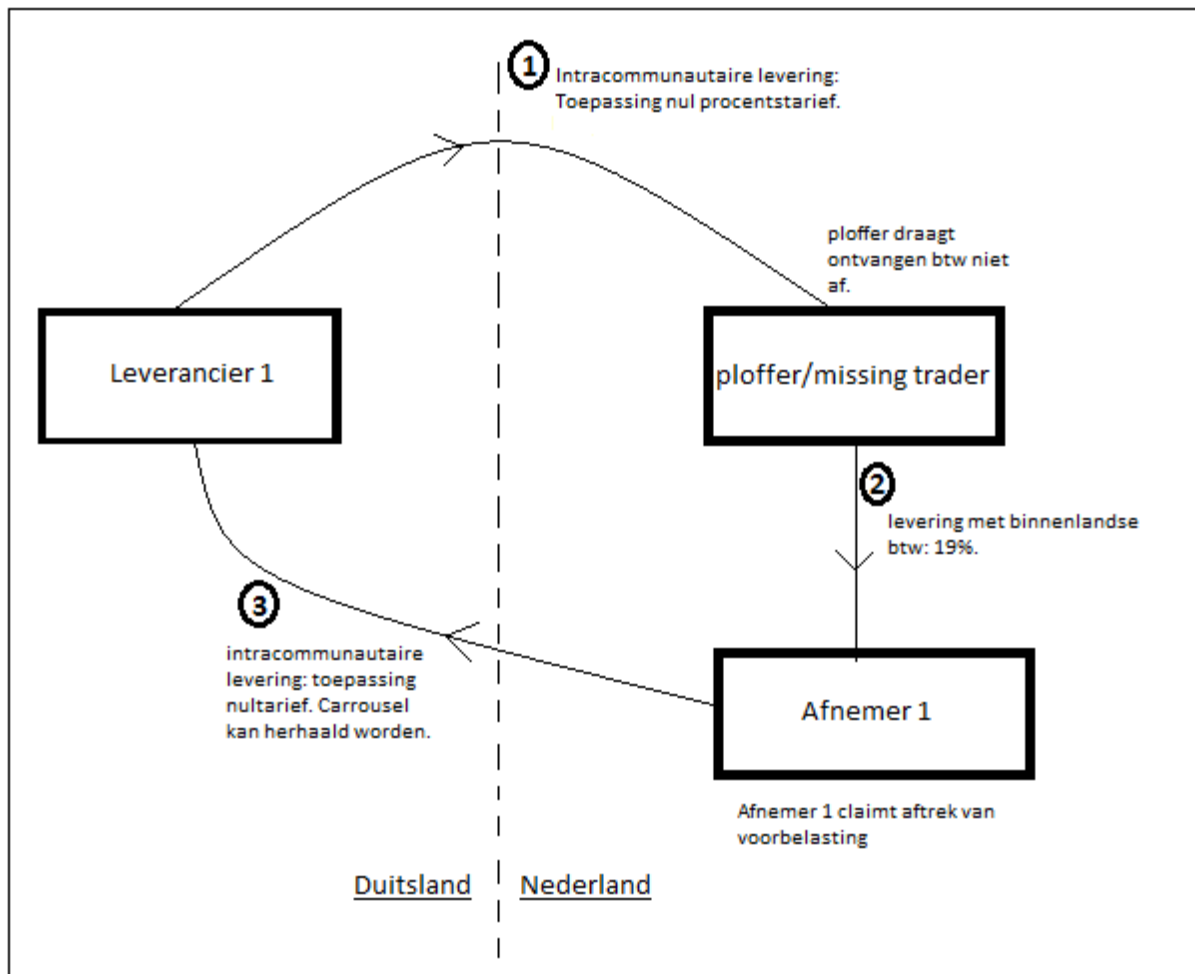
We zullen zien dat een scala aan vormen van carrouselfraude bestaat.

Vervolgens zal het huidige btw-stelsel aan bod komen, waaruit zal blijken dat dit stelsel enkele tekortkomingen heeft, waardoor tot op heden carrouselfraude nog steeds de huidige omvang kan hebben. Ook wil ik de mogelijkheden die de overheid heden ten dage tot haar beschikking heeft om carrouselfraude te bestrijden de revue laten passeren. Tenslotte zal kort ingegaan worden op de gevolgen van deze vorm van btw-fraude.

### **2.2 De werking van carrouselfraude**

Het idee achter carrouselfraude is dat een btw-ondernemer ontvangen btw over gedane verkopen niet afdraagt aan de fiscus, terwijl dezelfde ondernemer over de inkoopkosten van de goederen geen btw betaald heeft. De inkoop betreft namelijk vaak een intracommunautaire transactie, waarop het nultarief van toepassing is, ter zake waarvan de inkopende ondernemer wel btw verschuldigd is (wegens een intra communautaire verwerving) maar deze btw onmiddellijk ook weer als voorbelasting aftrekbaar is. Per saldo heeft deze ondernemer wegens de inkoop geen vordering op de fiscus maar heeft deze slechts een schuld wegens de (door)levering van de goederen. De afnemer van de frauderende ondernemer kan vervolgens de betaalde (maar niet afgedragen) btw wel in aftrek brengen. Vaak zal deze ondernemer de goederen weer intracommunautair leveren zodat deze ondernemer weer geen btw verschuldigd is. De naam carrouselfraude dankt haar naam aan het feit dat de afnemer die btw betaald aan de malafide ondernemer, deze weer intracommunautair levert aan een afnemer in een ander land die de goederen via een of meer derden weer levert aan de eerste malafide partij, zodat met dezelfde goederen 'het rondje' steeds herhaald kan worden. Per saldo betekent dit een verlies aan belastinginkomsten voor de fiscus. De niet afgedragen btw vormt het voordeel voor de frauderende ondernemer, en tegen de tijd dat de fiscus hier achter komt, is de malafide ondernemer met de noorderzon vertrokken.

Schematisch kan de carrousel in zijn meest primaire vorm als volgt worden weergegeven:



In het normale spraakgebruik wordt de malafide ondernemer ook aangeduid als 'ploffer' of 'missing-trader' omdat deze verdwenen is op het moment dat de fiscus de fraude traceert. In onderstaand voorbeeld is sprake van een leverancier in een lidstaat, in casu Duitsland, die tegen het nulprocent tarief goederen levert aan een ploffer in een andere lidstaat, in casu Nederland. De ploffer levert deze goederen aan een afnemer in dezelfde lidstaat tegen de lokale btw, in casu 19%. De afnemer levert de goederen wederom aan de in het buitenland gevestigde ondernemer middels een intracommunautaire levering. Vervolgens wordt bovenstaande goederencirculatie opnieuw in gang gezet. Deze simpele vorm van carrouselfraude zal snel aan het licht komen omdat de fiscus alleen verzoeken om teruggave zal krijgen van de afnemer van de ploffer. De afnemer kan in veel gevallen ook een bonafide ondernemer zijn. Zoals we later zullen zien, bestaat de mogelijkheid dat deze geconfronteerd wordt met weigering van aftrek van voorbelasting als de bonafide ondernemer wist of zou hebben kunnen weten dat er fraude gepleegd werd.

Cross-invoicer is een andere verschijningsvorm van carrouselfraude. Hierbij geeft de ploffer wel zijn binnenlandse transactie aan, en de af te dragen btw. Hiertegenover wordt echter een fictieve



inkoop gerealiseerd door middel van ongeldige facturen, en ontvangstbewijzen. Het gevolg is dat dit weer een aftrekbare btw oplevert, wat kan resulteren in een relatief kleine btw-afdracht.

Carrouselfraude komt vooral voor met relatief kleine producten, die een hoge productwaarde vertegenwoordigen, en waarbij op de wereldhandelsmarkt veel vraag naar is. Dit garandeert namelijk een hoge omloopsnelheid, waardoor het eenvoudiger is zonder dat het te veel in het oog springt herhaaldelijk de producten de carrousel door te laten draaien. In de praktijk betekent dit vooral elektronicaproducten, waaronder mobiele telefoons, computers, auto's en dergelijke. Ook zijn onderdelen van deze producten erg in trek bij deze categorie fraudeurs. Zo is de fiscus geregeld gestuit op computerprocessoren (cpu's), en simkaarten.

Bovenstaande vorm, en overigens ook andere vormen van carrouselfraude, wordt zowel uitgevoerd met echte producten als met fictieve producten. Dit laatste kent veel varianten. Zo werd in de HR 17 december 2004, nr. 39 651 slechts fictieve facturen opgemaakt, en verstuurd, alsmede fictieve transportdocumenten en ontvangstbewijzen. Zonder controle aan de grens wordt deze vorm van fraude moeilijk opgemerkt. Slechts als via de afnemer die de aftrek van btw claimt, geverifieerd wordt of de btw ter zake van die levering wordt afgedragen, kan de fiscus stuiten op onwetmatig gedrag. Vooral bij geavanceerde vormen van carrouselfraude, waarbij verschillende partijen in diverse lidstaten zijn betrokken, zal de fiscus goed en snel dienen te communiceren met deze andere lidstaten. De praktijk wijst uit dat juist op dit onderdeel door de fiscus op Europees niveau gefaald wordt. In hoofdstuk 5 zullen we op deze administratieve samenwerking terugkomen.

Bijkomend voordeel is dat bij de huidige open grenzen binnen de EU veel soortgelijke producten hun waarde verliezen zodra de doos geopend wordt. Cpu's moeten bijvoorbeeld stofvrij worden vervoerd. Zodra de lading van een vracht wordt gecontroleerd d.m.v. het openen van de dozen, is deze lading waardeloos geworden. Dit maakt controle extra lastig. Fraudeurs kunnen hier gebruik van maken, door lege dozen te laten vervoeren, of stenen of dergelijke waardeloze producten in de verpakking te stoppen.

### **2.3 Gevolgen van carrouselfraude**

Het eerste gevolg van carrouselfraude dat in het oog springt, is de inkomstenderving aan de zijde van de overheid. Berekeningen laten zien dat in Nederland de omvang van carrouselfraude over de

jaren 2003-2007 naar schatting 654 miljoen bedroeg, waarvan het merendeel definitief de schatkist heeft weten te ontwijken<sup>4</sup>. Europese schattingen wijzen zelfs op 100 miljard euro per jaar<sup>5</sup>.

Naast de pure inkomensderving aan de kant van de overheid is er ook sprake van marktverstoring. Daar waar normale handelaren een markconforme inkoop prijs dienen te betalen, kunnen fraudeurs hun niet afgedragen btw gebruiken om goederen goedkoper op de markt te brengen in vergelijking met de bonafide handelaren. Dit betekent dat verhoudingen in de markt veranderen ten nadele van bonafide ondernemers wier concurrentiepositie zal verslechteren. Schrijnend is ook dat bonafide ondernemers gebruikt worden om carrouselfraude te realiseren, en minder snel ontdekt te laten worden. Voor deze bonafide ondernemer brengt dit een enorme lastenverzwaring met zich mee ten aanzien van bewijslast dat er geen wetenschap was van betrokkenheid bij btw-fraude.

Het verlies dat de overheid en de markt maken, valt ten deel aan de malafide ondernemers. Dit is een ongewenst effect, daar hun positie verstevigd wordt, waardoor ze meer middelen, en mogelijkheden krijgen hun (andere) misdadige handelingen uit te voeren.

## **2.4 Conclusie**

Carrouselfraude is een vorm van btw-fraude, waarbij ontvangen btw op binnenlandse verkopen niet afgedragen wordt, terwijl de binnenlandse afnemer wel betaalde btw op de inkopen aftrekt. Dit is interessant voor de eerstgenoemde partij, de ploffer, omdat deze intracommunautair belastingvrij goederen kan verwerven. Carrouselfraude komt op grote schaal binnen de EU voor, en daarbij wordt vaak gebruik gemaakt van relatief kleine producten met een hoge productwaarde. Naast grote inkomstendervingen voor overheden is een ander groot nadeel van deze vorm van fraude dat bonafide ondernemers ongewild betrokken kunnen raken bij carrouselfraude, met alle gevolgen van dien.

## **3. Huidige wijze van Carrouselfraudebestrijding**

### **3.1 Totstandkoming huidige btw-stelsel**

Bij de oprichting van de Europese Economische Gemeenschap (EEG) in 1957 is onder andere besloten dat de EEG tot taak heeft de harmonische ontwikkeling van de economische activiteit binnen de Gemeenschap te bevorderen, alsmede een gestadige en evenwichtige expansie, een

---

<sup>4</sup> Kamerstukken II 2008/2009, 31 880 nrs. 1-2, pagina 26

<sup>5</sup> Reckon LLP, Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 Member States, 21 september 2009 (onderzoek in opdracht van de Commissie)

grotere stabiliteit, een toenemende verbetering van de levensstandaard en nauwere betrekking tussen de lidstaten. Dit ligt besloten in Art. 2 van het EG-Verdrag. Dit zou gerealiseerd moeten worden door het instellen van één gemeenschappelijke markt. Teneinde een goed functionerende gemeenschappelijke markt te doen ontstaan is harmonisatie van belastingwetgeving van belang. Art. 99 van het EG-Verdrag ziet op de harmonisatie van de omzetbelasting, accijnzen, en andere indirecte belastingen voor zover dit bijdraagt aan de ontwikkeling van de interne markt.

Art. 99 van het EG-verdrag was de aanleiding van de totstandkoming van de eerste en tweede btw-richtlijn. Hierbij introduceerde de Eerste richtlijn het principe van belastingheffing over de toegevoegde waarde. In iedere schakel van de keten diende btw over de gehele verkoopprijs in rekening gebracht te worden onder aftrek van voorbelasting over de inkopen. De tweede richtlijn zag op een harmonische structuur en wijze van heffing van omzetbelasting in de Gemeenschap. In 1977 is de tweede richtlijn opgevolgd door de Zesde richtlijn. Na het wegvallen van de douanegrenzen is in 1993 is het zogenoemde overgangsstelsel in werking getreden, wat met zich mee bracht dat bij leveringen tussen btw-ondernemers onderling in verschillende lidstaten een vrijstelling van btw van toepassing is bij de verkoper.

### **3.2 Tekortkomingen huidige btw-stelsel/overgangsstelsel**

Dankzij het overgangsstelsel vindt de aftrekbaarheid van voorbelasting van een intracommunautaire transactie niet in dezelfde lidstaat plaats als de verschuldigdheid van omzetbelasting als gevolg van dezelfde intracommunautaire transactie.<sup>6</sup> Door gebruik te maken van het feit dat er een 'gat' zit tussen de aftrekbaarheid van de btw en de btw-afdracht kunnen ondernemers tegen toepassing van het nultarief intracommunautaire verwervingen doen, en werkt het in de hand dat ondernemers geen btw-afdracht zullen uitvoeren, temeer daar deze ondernemers mogelijk niet in een afhankelijke positie verkeren ten opzichte van de fiscus. Dit laatste is vaak het geval bij de zogeheten 'ploffers'. Daarnaast is met de introductie van het nultarief de mogelijkheid ontstaan dat ondernemers de schijn kunnen wekken met behulp van facturen en andere documenten een intracommunautaire levering te hebben verricht, terwijl in werkelijkheid het een binnenlandse levering c.q. Verwerving betreft. Zoals we zullen zien is het voor de fiscus vaak lastig te bewijzen dat het nultarief onterecht is toegepast.

---

<sup>6</sup> Uitzonderingen daargelaten, zoals afstandverkopen en aangewezen goederen waarvan de belasting verlegd wordt.

### 3.3 Schijnhandeling

Van een schijnhandeling is sprake indien beide partijen hebben geweten dat de tussen hen naar de schijn gesloten overeenkomst in werkelijkheid niet zal plaatsvinden, aldus de Hoge Raad in BNB 1992/219. Dit heeft tot gevolg dat Art. 3a van de Wet OB 1968 geen toepassing kan vinden. Als er iets anders is gefactureerd dan in werkelijkheid is overgedragen, is er namelijk geen sprake van een overgang van macht om als eigenaar over een goed te beschikken. Indien er bij een geconstateerde schijnhandeling wel btw is gefactureerd aan de afnemer, is op grond van Art. 37 Wet OB deze btw verschuldigd door degene die de btw op de factuur heeft vermeld.

Bij carrouselfraude wordt op verschillende wijze vorm gegeven aan schijnhandelingen. Zo wordt er vaak handel in nepproducten geconstateerd. Hierbij worden waardeloze producten in verpakkingen gestopt, waarna ze de carrousel doorgaan. Ook wordt gebruik gemaakt van de factuencarrousel. Met behulp van fictieve facturen en ontvangstbewijzen wordt de schijn gewekt een reële transactie uit te voeren. Werkelijk vervoer van goederen vindt echter nooit plaats, zodat niet toegekomen kan worden aan een levering als genoemd in Art. 3a Wet OB.

Zo werd er in HR 1991/386 geconstateerd dat er feitelijk andere goederen geleverd zijn, dan was overeengekomen. In deze zaak kocht belanghebbende X bubble memory cards, een product waarmee data kon worden opgeslagen, in bij een Nederlandse leverancier (Z). Vervolgens werd dit doorgeleverd aan partij Y, een Belgische afnemer. In werkelijkheid betrof het waardeloze maaksels, die slechts leken op bubble memory cards. De inspecteur stelde echter dat in werkelijkheid de transacties tussen Y en Z (in casu de ploffer) plaatsvonden, en dat derhalve sprake zou zijn van een schijnhandeling. Het Hof was hierin met de inspecteur meegegaan, en stond naheffing toe. In cassatie besliste de Hoge Raad anders. Het Hof had onvoldoende feiten en omstandigheden gesteld om een schijnhandeling aan te tonen. Hiervoor was nodig dat beide partijen hebben geweten dat de tussen hen naar schijn gesloten overeenkomst in werkelijkheid niet zou gelden.<sup>7</sup> Na verwijzing naar het Hof Den Haag, bleek dat belanghebbende als tussenhandelaar slachtoffer is geworden van oplichting en niet bewezen geacht werd dat belanghebbende op de hoogte zou zijn van verkeerde intenties op het moment van de transactie.<sup>8</sup>

### 3.4 Onjuiste facturering

<sup>7</sup> HR 6 maart 1991, nr 25.009, BNB 1992/219, punt 4.3.

<sup>8</sup> Hof Den Haag, 4 december 1991, nr 91/0897, V-N 1992/3762, punt 6.1.

Zodra er niet voldaan wordt aan de factuurvoorwaarden zoals bedoeld in Art. 35 en Art. 35a Wet OB kan de aftrek van voorbelasting worden geweigerd. Zo weigerde in 2003 het Hof Den Haag aftrek van voorbelasting omdat de verkoper van de goederen voor de Wet OB niet in de kwaliteit van ondernemer in de zin van de Wet OB de goederen geleverd had. Derhalve was de vermelde leverancier op de uitgereikte factuur van belanghebbende onjuist, wat weigering van recht op aftrek rechtvaardigde.<sup>9</sup> In meerdere zaken werd geconstateerd dat op de factuur vermelde goederen in werkelijkheid niet geleverd zijn, zodat er sprake is van valse facturen die geen recht geven op aftrek van voorbelasting.<sup>10</sup>

### **3.5 Weigering aftrek van btw in fraudesituaties**

De zaken Optigen en Kittel zijn van belang geweest in de ontwikkeling van het recht op aftrek van btw in situaties waarin fraude geconstateerd wordt. In de volgende paragrafen zullen beide rechtszaken besproken worden.

#### **3.5.1 Optigen**

In de zaak Optigen<sup>11</sup> werd het HvJ EG prejudiciële vragen voorgelegd aangaande 3 in het Verenigd Koninkrijk gevestigde ondernemers die met hun transacties deelnamen aan een keten waar carrouselfraude het oogmerk van was. Vastgesteld werd dat de drie ondernemers, Optigen, Fulcrum, en Bond House, niet wisten of konden weten dat carrouselfraude plaats vond in de keten. De Engelse fiscus was van mening dat indien het oogmerk van een carrousel btw-fraude is, alle transacties in die keten bijdragen aan het plegen van carrouselfraude en niet te kwalificeren zijn als economische activiteiten in de zin van de Zesde richtlijn, en er derhalve geen recht bestond op aftrek van btw.

Het HvJ EG oordeelde dat indien het oogmerk van een keten btw-fraude is, dit niet per definitie leidt tot de conclusie dat alle handelingen binnen deze keten economische activiteiten ontberen: ...dat handelingen die niet zelf het voorwerp van btw-fraude zijn, leveringen van goederen door een als zodanig handelende belastingplichtige en een economische activiteit in de zin van de artikelen 2, punt 1, 4 en 5, lid 1, van de Zesde richtlijn vormen, voor zover zij voldoen aan de objectieve criteria waarop voormelde begrippen zijn gegrond, onafhankelijk van het oogmerk van een andere ondernemer dan de betrokken belastingplichtige die deel uitmaakt van dezelfde keten van

---

<sup>9</sup> Hof Den Haag, 17 januari 2003, nr 02/2777, V-N 2003/29.21

<sup>10</sup> Hier was sprake van in onder andere Hof Den Bosch 26 maart 2002, nr 98/831

<sup>11</sup> HvJ EG, 12 januari 2006, nr C-354/03, C-355/03 en C-484/03

leveringen en/of de eventuele frauduleuze aard, waarvan de belastingplichtige geen weet had en geen weet kon hebben.....

Iedere transactie binnen de keten moet dus zelfstandig beoordeeld worden aan de hand van objectieve criteria door de Nationale rechter. Het deelnemen van een te goeder trouw handelende ondernemer aan een keten waarin btw-fraude het oogmerk is, geeft onvoldoende aanleiding om het recht op aftrek van btw te doen weigeren. Deze uitkomst is in het kader van rechtszekerheid een belangrijke uitspraak voor het bedrijfsleven.

### 3.5.2 Kittel

In de zaak Kittel waren Recolta Recycling BVBA en Ang Computime betrokken als afnemer van een ploffer.<sup>12</sup> De Belgische fiscus weigerde beide partijen aftrek van btw. Ingevolge Art. 1131 van het Belgische Burgerlijk Wetboek werd de overeenkomst nietig verklaard vanwege een frauduleus oogmerk van één van de partijen. Dit bracht met zich mee dat aldus geen sprake kon zijn van een levering voor de btw. Derhalve kon ook geen aftrek van btw toegekend worden.

Het Hof van Cassatie stelde prejudiciële vragen aan HvJ EG met daarin de hoofdvraag of het neutraliteitsbeginsel het verlies van aftrek in de weg stond, daar nationale bepalingen leidden tot de vernietiging van de verkoopovereenkomst vanwege een ongeoorloofde oorzaak bij de verkoper. Hierbij werd een onderscheid gemaakt tussen de zaak van Recycling BVBA, van welke partij vast stond dat deze te goeder trouw handelde, en die van Ang Computime, van wie vast stond dat deze op de hoogte was dat er btw-fraude plaatsvond in de keten.

Het oordeel van HvJ EG luidde als volgt:

*“Uit het voorgaande volgt dat op de vragen moet worden geantwoord dat in geval van een levering aan een belastingplichtige die niet wist en niet had kunnen weten dat de betrokken handeling deel uitmaakte van fraude door de verkoper, artikel 17 van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat het zich verzet tegen een bepaling van nationaal recht volgens welke de nietigverklaring van de verkoopovereenkomst krachtens een bepaling van burgerlijk recht ingevolge welke deze overeenkomst absoluut nietig is wegens strijdigheid met de openbare orde op grond van een ongeoorloofde oorzaak aan de zijde van de verkoper, leidt tot het verlies van het recht op aftrek van de door deze belastingplichtige voldane btw. Niet relevant is in dit verband, of deze nietigheid het gevolg is van btw-fraude of van andere fraude”.*<sup>13</sup>

---

<sup>12</sup> De curator Axel Kittel vertegenwoordigde Ang Computime tijdens deze zaak in verband met haar faillissement.

<sup>13</sup> HvJ EG 6 juli 2006, punt 60

Indien de ondernemer zorgvuldig handelt, en niet tot het vermoeden geraakt dat er sprake is van fraude, zal deze het recht op aftrek niet verliezen. Echter oordeelde het HvJ EG ook (in rechtsoverweging 59) dat indien de ondernemer wist of had moeten weten dat hij door zijn aankoop deelnam aan een transactie die onderdeel was van btw-fraude, hij zijn recht op aftrek verliest. Volgens het HvJ EG wordt de ondernemer die wist of behoorde te weten dat de transactie onderdeel uit maakt van btw-fraude, geacht fraudeurs behulpzaam te zijn, en medeplichtige te zijn geworden. Daar justitiabelen geen beroep kunnen doen op het gemeenschapsrecht, vervalt voor hen tevens het recht op aftrek, welke ontleend is aan het gemeenschapsrecht. Het is aan de Nationale rechter om op basis van objectieve elementen te bewijzen dat de ondernemer wist of had moeten weten van de btw-fraude.

### **3.6 Onterechte toepassing nultarief**

Bij de meeste vormen van carrouselfraude is er sprake van intracommunautaire transacties waarbij een beroep gedaan wordt op toepassing van het nultarief.<sup>14</sup> Bestrijding van carrouselfraude geschiedt dan ook door middel van het weigeren van toepassing van het nultarief bij intracommunautaire transacties, indien niet voldaan wordt aan de vereisten voor toepassing van het nultarief.

Wil een beroep op toepassing van het nultarief slagen, dan moet met behulp van boeken en bescheiden aangetoond kunnen worden dat er sprake is van een levering van goederen die wordt vervoerd naar een ander lidstaat, en deze goederen aldaar zijn onderworpen aan heffing van belasting ter zake van intracommunautaire verwerving van die goederen.<sup>15</sup>

Het Hof en de Hoge Raad gingen in BNB 2004/316c echter voorbij aan het zorgvuldigheidsvereiste dat toepassing van het nultarief slechts toegepast kon worden indien dit uit boeken en bescheiden zou blijken. In casu stond vast dat de Spaanse afnemer een rechtspersoon was, en dat de goederen aan deze rechtspersoon waren geleverd. Aldus was er sprake van een intracommunautaire verwerving bij de ondernemer in Spanje, dat onderworpenheid ter zake van de intracommunautaire levering met zich meebracht. Afwezigheid van boeken en bescheiden om het vervoer en de onderworpenheid aan te tonen waren onvoldoende aanwezig, maar dit was geen aanleiding om toepassing van het nultarief te weigeren.

Tevens valt uit de overwegingen van de Hoge Raad af te leiden dat indien de leverancier wist of in de wetenschap kon verkeren dat zijn intracommunautaire transactie onderdeel vormde van btw-

---

<sup>14</sup> In andere lidstaten is er in plaats van een nulprocentstarief sprake van een vrijstelling met behoud van aftrek van voorbelasting.

<sup>15</sup> Dit volgt uit art. 12 Uitvoeringsbesluit wet OB, juncto Tabel 2, post a6 Wet OB.

fraude, dit niet kan leiden tot weigering van toepassing van het nultarief. Dit werd later bevestigd in de zaken Teleos en Collee, waarin het HvJ EG bepaalde dat de omzetbelasting objectief van aard is, en de belastbaarheid van handelingen onafhankelijk is van het oogmerk en het resultaat ervan. Naar aanleiding van dit arrest van de Hoge Raad heeft de staatssecretaris besloten Art. 12 van het uitvoeringsbesluit te wijzigen, door een geldig btw-identificatienummer te eisen voor toepassing van het nultarief. In de zaak Collee<sup>16</sup> overwoog het Hof dat indien aan de materiële vereisten voldaan wordt, de formele vereisten, waaronder het kunnen aantonen van een geldig btw-identificatienummer, niet meer van belang zijn. Dit betekent dat ondanks afwezigheid van een geldig btw-identificatienummer sprake kan zijn van een intracommunautaire levering met toepassing van het nultarief.

### **3.7 Hoofdelijke aansprakelijkheid**

Naast de mogelijkheden voor de fiscus om het recht van aftrek of toepassing van het nultarief te weigeren, bestaat sinds 1 januari 2002 de mogelijkheid om carouselfraude te bestrijden door een hoofdelijke aansprakelijkheidsstelling bij carouselfraude. Art. 42c van de Invorderingswet 1990 (hierna: IW) is vanaf dat moment in werking getreden. De praktijk wees uit dat bij geconstateerde carouselfraude het voor de fiscus juridisch gezien vaak moeilijk haalbaar bleek de niet afgedragen btw na te vorderen, en dat vaak een recht op aftrek bij de afnemer bleef bestaan. Ten einde een betere juridische basis te creëren voor de Nederlandse fiscus werd de hoofdelijke aansprakelijkheidsstelling geïntroduceerd. Dat dit artikel zich specifiek op carouselfraude richt, blijkt uit Art. 40a van de uitvoeringsregeling IW. Alle in dit artikel genoemde goederen zijn carouselfraudegevoelige producten. In de aanhef van dit artikel staat tevens vermeldt dat toebehoren en onderdelen van de opgesomde goederen ook kunnen vallen onder Art. 42c IW. Dit is een nuttige aanvulling, daar veelvuldig carouselfraude voorkomt met onderdelen van goederen. Te denken valt aan simkaarten, onderdelen van videoapparatuur, en computerprocessoren (cpu's).

Om hoofdelijk aansprakelijk gesteld te kunnen worden moet er voldaan zijn aan een aantal voorwaarden. Alleen de natuurlijke persoon of rechtspersoon, die ondernemer is voor de Wet OB, aan wie de levering is verricht, alsmede ondernemers die voorafgaande leveringen hebben verricht en ondernemers die de opvolgende leveringen hebben verricht, kunnen hoofdelijk aansprakelijk gesteld worden. Ook voor delen van een fiscale eenheid kan dit artikel toepassing vinden.

---

16 HvJ EG 27 september 2007, zaak C-146 (collee)



Vereist is wel dat de betreffende ondernemer wist of behoorde te weten dat de ter zake van de levering verschuldigde belasting niet of niet volledig is of zal worden voldaan,

Lid 2 van art. 42c IW bepaalt dat ingeval de ondernemer met de niet of niet volledige voldoening van omzetbelasting voordeel behaald heeft, wordt deze ondernemer geacht te hebben geweten dat de omzetbelasting niet of niet geheel voldaan was of zou worden. Voordeel wordt geacht te zijn behaald indien de vergoeding die in rekening is gebracht op het tijdstip van levering, lager is dan bij een willekeurige derde zou moeten worden betaald, of lager is dan de leverancier of enige andere leverancier eerder in de keten in rekening is gebracht.

Wel bestaat de mogelijkheid voor de aansprakelijk te stellen ondernemer om aan te tonen dat het voordeel niet voortkomt uit het niet voldoen van de verschuldigde omzetbelasting. Een te groot aanbod, hoeveelheidskortingen en dergelijke zouden geen aanleiding mogen geven aan het hoofdelijk aansprakelijk stellen van de belastingplichtige. Dit is van groot belang voor de rechtszekerheid. Bij het aantonen hiervan geldt de vrije bewijsleer, wat inhoudt dat alle relevante informatie aangeleverd mag worden ter bewijsvoering van het afwezig zijn van een verband tussen de verschuldigde omzetbelasting en het behaalde voordeel.

Verkeert een ondernemer in surseance van betaling of faillissement, of is er een schuldsaneringsregeling voor natuurlijke personen van toepassing, dan is Art. 42c IW niet van toepassing op verschuldigde btw op leveringen door de ondernemer in deze periode, of diens bewindvoerder, curator of pandhouder in het kader van de uitoefening van een op de geleverde goederen gevestigd pandrecht. Dit zorgt ervoor dat bonafide ondernemers minder snel hoofdelijk aansprakelijk gesteld kunnen worden.

Twijfel bestaat over de haalbaarheid van deze regeling in Europees perspectief. In de zaak FTI<sup>17</sup> doet het HvJ EG uitspraken over een nationale regeling, in casu een aansprakelijkheidsregeling, die inkomstenderving voor de staat moet zien te voorkomen. Mogelijk zou de handelsmarkt belemmert kunnen worden doordat men een hoger risico loopt aansprakelijk te worden gesteld voor btw-schulden van een ander. Belangrijk is dat de bewijsvoering ten aanzien van het niet betrokken zijn bij fraude redelijk en praktisch uitvoerbaar moet blijven. Daar waar in FTI aansprakelijkheid niet aan de orde kan zijn in het geval dat belanghebbende alles in het werk heeft gesteld om te bewijzen dat er geen sprake is van betrokkenheid bij btw-fraude, bestaat deze disculpatiemogelijkheid in Nederland nog niet. Daar alle transacties zelfstandig beoordeeld moeten worden bestaat de mogelijkheid dat bij meerdere transacties in verschillende schakels van dezelfde keten het recht op

---

17 HvJ EG 11 mei 2006, zaak C-384/04

af trek geweigerd wordt. Wel is hiervoor vereist dat bij iedere transactie in de keten de ondernemer wist of had moeten weten dat er btw-fraude in de keten plaatsvond. Per saldo zou de fiscus dus kunnen verdienen aan carrouselfraude. Omdat de ploffer slechts één keer met de niet afgedragen btw aan de haal gaat, kan het zelfs betekenen dat de overheid per saldo verdient door de carrouselfraude.

### **3.8 Conclusie**

In het huidige overgangsstelsel ontbreekt de samenhang van recht op aftrek en verschuldigheid van btw. De huidige regelgeving biedt slechts zeer ten dele een halt toe aan de carrouselfraude. Wanneer een ondernemer onvoldoende zorgvuldigheid heeft betracht, verliest hij zijn aftrek van btw, tenzij hij kan aantonen dat hij ook met voldoende zorgvuldigheid niet kon weten van de btw-fraude. Daar alle transacties zelfstandig beoordeeld moeten worden, bestaat de mogelijkheid dat bij meerdere transacties in verschillende schakels van dezelfde keten het recht op aftrek geweigerd wordt. Wel is hiervoor vereist dat bij iedere transactie in de keten de ondernemer wist of had moeten weten dat er btw-fraude in de keten plaatsvond. Verder blijkt het niet eenvoudig te zijn toepassing van het nultarief te weigeren bij intracommunautaire transacties. Indien niet uit boeken of bescheiden kan worden aangetoond dat wordt voldaan aan de onderworpenheid- of vervoerseis, zal weigering van het nultarief vaak niet mogelijk zijn omdat het neutraliteitsbeginsel voorkomt dat er dubbele belasting geheven wordt. In een aantal gevallen kan de hoofdelijke aansprakelijkheidsstelling een oplossing bieden, waarbij echter de aansprakelijkgestelde volgens het HvJ EG een discolptatierecht heeft. Kortom, met de huidige regelgeving kan de fraude niet voldoende bestreden worden en gaat er onvoldoende afschrikwekkende werking van uit dat fraudeurs zich onthouden van de mogelijkheden die carrouselfraude biedt.

## **4. Onderzochte alternatieven door de Europese Commissie**

### **4.1 Inleiding**

Voordat het overgangsstelsel in 1993 in werking trad, werd er bij intracommunautaire transacties geheven op basis van het oorspronglandbeginsel. Leveranciers brachten bij leveringen aan lidstaten btw in rekening, welke de afnemer in eigen lidstaat in aftrek kon brengen. De overgangsregeling was in eerste instantie als tijdelijke oplossing bedoeld om problemen als gevolg van het verdwijnen van douanegrenzen te ondervangen. Op termijn, zo was de bedoeling, zou het oorspronglandbeginsel weer in ere hersteld moeten worden. In Art. 28 terdecies van de Zesde

Richtlijn stond dat de Europese Raad voor 31 december 1995 een besluit zou nemen over een definitieve regeling. Dit besluit is niet genomen. In de huidige btw-richtlijn vermeldt Art. 402 ook dat de huidige overgangsregeling vervangen zal worden door een definitieve regeling. Een datum wordt daar echter niet bij vermeld en tot op heden is die definitieve regeling niet gekomen.

Op verzoek van de Ecofin-Raad heeft de Europese Commissie (hierna: de Commissie) 2 mogelijke stelselwijzigingen onderzocht die btw-fraude zou moeten tegengaan. Hieronder zullen de analyses van de Commissie inzake deze stelselwijzigingen besproken worden.

## **4.2 Belasten van intracommunautaire leveringen**

De eerste onderzochte stelselwijziging betreft de belastingheffing van intracommunautaire handelingen als een maatregel tegen btw-fraude.

Bij het belasten van intracommunautaire leveringen zal de verwerver betaalde btw over de transactie kunnen terugvragen in zijn eigen lidstaat. Omdat de lidstaten verschillende btw-tarieven hanteren, zullen de lidstaten onderling schulden en vorderingen moeten verrekenen. Dit kan gedaan worden door zogenaamde 'clearing-houses'.

In de resultaten van de analyse van de Commissie blijkt dat het in de belastingheffing betrekken van intracommunautaire leveringen een passend antwoord lijkt te zijn op de problemen die veroorzaakt worden door ploffraude<sup>18</sup>. Het biedt echter geen oplossing voor andere vormen van btw-fraude. Vanwege het feit dat bij intracommunautaire goederenhandel zo'n 2.400 miljard euro per jaar beslaat, voorziet de commissie cashflow problemen voor het bedrijfsleven, waarbij het MKB-segment het hardst geraakt zou worden. Wel wordt aangegeven dat de grootte van de cashflow moeilijk in te schatten is.

Het grootste pijnpunt van het belasten van intracommunautaire leveringen is het verrekeningsysteem. Er zal een verrekeningsysteem moeten komen waar alle lidstaten mee in kunnen stemmen. Circa 10 tot 20% van de btw-opbrengsten van lidstaten komen voort uit intracommunautaire transacties, en het is volgens de commissie maar zeer de vraag of lidstaten bereid zijn hun belastingopbrengsten af te laten hangen van de overdrachten van andere lidstaten.<sup>19</sup> Vooral de exporterende lidstaten zullen baat hebben bij een snelle verrekening, daar zij nettobetalers zullen zijn. Gebeurt dit niet, zo waarschuwt de Commissie, dan bestaat de kans dat begrotingstekorten zullen optreden. Het voordeel van dit systeem is dat lidstaten voldoende gestimuleerd worden hun btw-controle goed uit te voeren, om zo te voorkomen dat te vorderen bedragen op andere lidstaten misgelopen worden.

---

18 Commissie van de Europese Gemeenschappen, 22 februari 2008, COM (2008) 109 def. Pagina 5

19 Commissie van de Europese Gemeenschappen, 22 februari 2008, COM (2008) 109 def., pagina 8

Tot op heden is nog niet gebleken dat het onderlinge vertrouwen tussen lidstaten aanwezig is om intracommunautaire leveringen te belasten met btw.

### **4.3 Toepassing algemene verleggingsregeling**

De andere mogelijkheid die onderzocht diende te worden door de Commissie is de inwerkingstelling van een verleggingsregeling. Zoals al is aangehaald in hoofdstuk 3.1.2. is een zwakte van het huidige overgangsstelsel het afwezig zijn van een samenhang tussen aftrek van voorbelasting en afdracht van omzetbelasting. Tevens is geconstateerd dat dit carrouselfraude in de hand werkt omdat een ploffer eenvoudig kan verdwijnen zonder afdracht van verschuldigde btw. Een veel gehoorde oplossing is dan ook het invoeren van een verleggingsregeling waarbij deze samenhang wel aanwezig is. Bij het invoeren van een verleggingsregeling wordt de btw die verschuldigd is ter zake van een levering verlegd van de leverancier naar de afnemer. De leverancier heeft op deze wijze geen af te dragen btw waar hij mee vandoor kan gaan. Evenals bij het belasten van intracommunautaire leveringen ziet de Commissie dat een verleggingsregeling carrouselfraude in de kiem smoort, maar dat andere vormen van btw-fraude hiermee niet worden uitgebannen.<sup>20</sup>

Verder plaatst de Commissie enkele kritische kanttekeningen.

Zo is ten eerste het gebruik van een drempel noodzakelijk teneinde het gevaar dat in de laatste schakel geen btw geïnd kan worden, in te dammen. Dit maakt de regeling extra gecompliceerd omdat het bedrijfsleven rekening moet houden met deze drempel.

Een extra last voor het bedrijfsleven is dat er onderscheid gemaakt moet worden tussen belastingplichtigen op wie de verleggingsregeling wel van toepassing is, en op personen voor wie deze regeling niet van toepassing is. Hiervoor zal de ondernemer beschikking moeten krijgen over een database waarin hij de status van zijn afnemer elk moment kan controleren. Tevens maakt de Commissie melding van het aantal teruggaveverzoeken dat zal toenemen. Voor ondernemers waarvan btw op de verkopen worden verlegd, kunnen niet als compensatie dienen voor de voorbelasting op inkopen die lager dan het drempelbedrag zijn. Ze geeft aan dat controlediensten nu al hun handen vol hebben aan het controleren van teruggaveverzoeken, wat ten koste kan gaan van de efficiency. Om kruislingse controle van de transactiegegevens van afnemers en leveranciers mogelijk te maken, zullen compenserende rapportageverplichtingen nodig zijn. Zowel de ontwikkeling als de implementatie zal kosten met zich meebrengen. De berekeningen over de hoogte van de kosten voor het bedrijfsleven lopen uiteen. De Commissie maakt melding naar aanleiding van gedane onderzoeken van 12.750 tot 20.000 euro aan eenmalige kosten, en 6.000 tot

---

<sup>20</sup> Het betreft hier in hoofdzaak onbelast verbruik en misbruik van btw-identificatienummers. Commissie van de Europese Gemeenschappen, 22 februari 2008, COM (2008) 109 def., pagina 9.

9.300 euro aan jaarlijkse kosten.<sup>21</sup> Voor de Belastingdienst vallen de kosten moeilijker in te schatten.

Tenslotte zal bij een algemene verleggingsregeling de btw-afdracht steeds plaats vinden in de laatste schakel van de keten. Dit zal leiden tot een grotere onzekerheid over de inbaarheid van btw bij de belastingautoriteiten. Btw-fraude in de laatste schakel wordt zo aantrekkelijker, maar ook als gevolg van ondernemers die failliet dreigen te gaan kunnen belastinginkomsten worden misgelopen.

#### **4.4 Conclusie**

Zowel het belasten van intracommunautaire transacties als het integraal toepassen van een verleggingsregeling voor bepaalde goederen, bieden mogelijkheden de carrouselfraude te bestrijden, maar hebben zodanig andere grote nadelen dat deze mogelijkheden naar mijn mening niet de oplossing bieden en ook zullen de lidstaten niet bereid zijn (behoudens de experimenten die nu plaats vinden) dit soort stelselwijzigingen te aanvaarden.

### **5. Recente ontwikkelingen inzake carrouselfraudebestrijding**

#### **5.1 Verordening (EEG) 218/92**

Nadat in 1993 het overgangsstelsel in werking trad, en de controles aan de grenzen vervielen, bestond de angst dat met behulp van intracommunautaire transacties zwarthandel zou toenemen. Teneinde belastingderving te voorkomen en in het kader van de voltooiing van de interne markt, van harmoniserende fiscale maatregelen, en in het kader van voorkoming en bestrijding van zwarthandel werd Verordening 218/92 ingevoerd. Er zou een gemeenschappelijk systeem ingevoerd moeten worden voor de uitwisseling van inlichtingen over intracommunautaire transacties tussen lidstaten: het zogenaamde Value added tax Information Exchange System (VIES).

Allereerst zou elke lidstaat door de andere lidstaten op de hoogte worden gehouden van de hoogte van de totale waarde van intracommunautaire transacties met die lidstaat.

Art. 4 van de Verordening bepaalt dat iedere lidstaat gehouden wordt een in elektronisch database btw-identificatienummers, alsmede de totale waarde van alle intracommunautaire leveringen van goederen aan de personen aan wie een btw-identificatienummer is toegekend, bij te houden en te registreren. Lidstaten dienen deze gegevens binnen een termijn van 3 maanden aan bevoegde autoriteiten van een andere lidstaat te kunnen overleggen indien met het oog op bestrijding van belastingfraude hiertoe verzocht wordt. Mocht dit ook niet afdoende zijn, dan kon op verzoek van

---

<sup>21</sup> Dat blijkt uit een studie van het Oostenrijkse MKB-onderzoeksbureau voor de Weense kamer van Koophandel.

de lidstaat om specifiekere gegevens worden gevraagd. Het betreft hier gegevens over factuurnummers, factuurdata en factuurbedragen. Aangezien deze gegevens niet werden geregistreerd in de VIES databank, zou dit resulteren in een bezoek aan de desbetreffende ondernemer.

Naast de informatie-uitwisseling tussen lidstaten werd ook een permanent comité inzake administratieve samenwerking (SCAC) in werking gesteld. Deze bracht advies uit over administratieve samenwerking op het gebied van indirecte belastingen.

Uit het in 1999 uitgebrachte verslag over de werking van Verordening 218/92 blijkt dat de lidstaten te weinig prioriteit gaven aan btw-controle. Onderzoek wees uit dat slechts 8% van het belastingdienstpersoneel zich bezig hield met controles. Ook bleek dat de driemaandstermijn veel te vaak werd overschreden. Daar carrouselfraude zeer snel uitgevoerd wordt, was dit een pijnlijk punt. De commissie concludeerde dat het VIES systeem tekort kwam als het gaat om een snelle, efficiënte en adequate wijze van informatie-uitwisseling.

## **5.2 Verordening 1798/2003**

Per 1 januari 2004 trad Verordening (EG) nr. 1798/2003 in werking. De nieuwe Verordening zou veel tekortkomingen van de Verordening 218/92 goed moeten maken. Ook bleek dat lidstaten te weinig prioriteit gaven aan bestrijding van carrouselfraude dat tot gevolg had dat de administratieve samenwerking tussen lidstaten niet intensief en optimaal genoeg was. Er was te weinig sprake van automatische of spontane uitwisseling van inlichtingen tussen overheidsdiensten onderling.<sup>22</sup> Art. 17 van de Verordening moet dit echter bevorderen. Dit artikel bepaalt namelijk onder voorwaarden dat lidstaten in bepaalde situaties zonder voorafgaand verzoek inlichtingen aan de andere, betrokken lidstaat, dient te overleggen. Zo bestaat bij een intracommunautaire levering door iemand wiens btw-identificatienummer is ingetrokken, gevaar voor belastingderving en dient deze informatie uitgewisseld te worden. Overigens bepaalt Art. 18 van de Verordening dat lidstaten vrij zijn te kiezen voor deelname aan uitwisseling van bepaalde categorie inlichtingen. Naar mijn mening kan dit een onnodige beperking vormen voor het bereiken van optimale administratieve samenwerking tussen lidstaten.

Een ander zwaktebod van Verordening 218/92 was dat communicatie via lidstaten via centrale verbindingsbureaus liep. Dit zorgde voor een behoorlijke vertraging in de snelheid van informatie-uitwisseling. Verordening 1798/2003 voorziet in de mogelijkheid dat op een lager niveau inlichtingen uitgewisseld kunnen worden, doordat lidstaten zelf verbindingdiensten en/of

---

<sup>22</sup> Verordening (EG) 1798/2003 punt 13.

ambtenaren in kunnen stellen die zich hierop toeleggen. Dit zou de accuraatheid van inlichtingenverstrekking aanzienlijk moeten verbeteren.

De Verordening voorziet ook in de mogelijkheid tot multilaterale controles. Dit houdt in verschillende lidstaten op hetzelfde moment controle kunnen en mogen uitvoeren ten behoeve van één belastingplichtige, hetgeen volgens de commissie een doeltreffend carrouselfraudebestrijdend element is.

Een ander belangrijke wijziging c.q. vernieuwing is dat sinds de invoering van de Verordening zonder toestemming van de belastingplichtige buitenlandse belastingambtenaren aanwezig mochten zijn bij de uitvoering van belastingcontroles welke zijn aangevraagd door de buitenlandse lidstaat in het kader van uitwisseling van inlichtingen. Overigens hebben buitenlandse belastingambtenaren nog niet de bevoegdheid het onderzoek in het buitenland zelf te verrichten.

### **5.3 Mededeling Commissie**

Naar aanleiding van de resultaten van de analyses uit de mededeling van de Commissie van februari 2008 inzake wijzigingen van het btw-stelsel, en het niet bereiken van politieke overeenstemming, heeft de Commissie besloten dat ze zich zal richten op zogenaamde 'conventionele' maatregelen ter verbetering van traditionele methoden om btw-fraude te bestrijden<sup>23</sup>. Dit meldt de Commissie in een mededeling op 1 december 2008 (hierna: de mededeling). In deze mededeling wordt onder andere een pakket maatregelen en voorstellen voorgesteld voor op de korte termijn waarvan ik de relevante maatregelen zal bespreken.

#### **5.3.1 Verkorting termijnen**

Voor een daadkrachtige bestrijding van carrouselfraude is het noodzakelijk dat gegevens intracommunautaire transacties snel uitgewisseld kunnen worden. Op 17 maart 2008 heeft de Commissie een voorstel gedaan om de listingtermijn te verkorten tot één maand<sup>24</sup>. Ondernemers zullen binnen één maand na de intracommunautaire levering de betreffende belastingautoriteiten via een aangifte op de hoogte moeten stellen van intracommunautaire leveringen. Ondernemers die jaarlijks meer dan 200.000 euro intracommunautair verwerven, zullen maandelijks rapport uit moeten brengen over hun intracommunautaire verwervingen aan de belastingautoriteiten. Deze ontwikkelingen, gecombineerd met het verkorten van de termijn van het geven van inlichtingen tussen lidstaten onderling over intracommunautaire transacties, moet lidstaten sneller in staat stellen carrouselfraude te traceren en te bestrijden. Het voorstel om de Richtlijn te wijzigen op

<sup>23</sup> Commissie van de Europe Gemeenschappen, 1 december 2008, COM (2008) 807 def.

<sup>24</sup> Commissie van de Europese Gemeenschappen, 17 maart 2008, COM (2008) 147 def.

bovenstaande punten is op 16 december 2008 aangenomen en is sinds 21 januari 2009 in werking getreden.

### **5.3.2 Verslag commissie over werking verordening 1798/2003**

Op 25 januari 2008 kwam het eerste verslag van de commissie aan de Raad en het Europees Parlement inzake de uitvoering van verordening (EG) nr. 1798/2003, betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de btw sinds de invoering van deze verordening.<sup>25</sup> Uit dit onderzoek blijkt dat het praktisch functioneren nog te wensen over laat. De praktijk en statistieken hebben uitgewezen dat beantwoording van verzoeken om inlichtingen veelvuldig de daarvoor gestelde termijn overschrijden. Volgens de commissie is dit te wijten aan een te lage prioriteit, personele problemen en taalbarrières. Om deze laatste twee problemen te elimineren voorziet het Fiscalis 2013-programma in kennisontwikkeling inzake carrouselfraude bij de betreffende ambtenaren. Naast het te laat verlenen van inlichtingen blijkt ook de kwaliteit van de uitgewisselde inlichtingen te laag. De Commissie hecht dan ook veel waarde aan automatische toegang tot databanken, zodat lidstaten zelfstandig toegang hebben tot relevante informatie. De praktijk wijst namelijk uit dat zelfs voor het verkrijgen van basisinformatie over ondernemingen in andere lidstaten een verzoek moet worden ingediend waarvan de beantwoording vaak traag verloopt.

### **5.3.3 Eurofisc**

Een andere maatregel op de korte termijn zie de Commissie in het opzetten van Eurofisc, een Europees netwerk, waarbij alle lidstaten betrokken zullen zijn en ambtenaren inzetten om met gezamenlijke inspanning carrouselfraude zo snel mogelijk aan het licht te brengen en nieuwe vormen van carrouselfraude te detecteren. Inmiddels heeft de Raad dit voorstel op 8 juni 2010 aangenomen

<sup>26</sup>

## **5.4 Nederlandse aanpak**

Nederland heeft in samenwerking met België en Duitsland onderzocht of belastingdiensten in verschillende landen voldoende effectieve instrumenten inzetten om intracommunautaire btw-fraude te bestrijden.<sup>27</sup> Naar aanleiding van de resultaten van dit onderzoek heeft Nederland een plan

---

<sup>25</sup> PB EU 25 januari 2008, C 20/1, pagina 1 / COM (2009) 428 definitief

<sup>26</sup> Besluit van de Raad van de Europese Gemeenschappen, 8 juni 2010, 10730/10 (persbericht 166).

<sup>27</sup> Kamerstukken II 2008/2009, 31 880 nrs. 1-2



van aanpak geschreven om carrouselfraude gerichter te bestrijden. Belangrijk is hier de preventie. Het onderzoeken van starters zou een hoge prioriteit moeten hebben, omdat ploffers vaak startende ondernemingen zijn, en vaak misbruik makend van btw-identificatienummers. De ervaring leert dat met doorstartende ondernemingen veelvuldig misbruik gemaakt wordt. Door deze categorie ondernemingen beter door te lichten, wordt de kans vergroot dat carrouselfraude in de kiem gesmoord wordt. Verder moet de koppeling en analyse van databestanden verder ontwikkeld worden om zo fraude vroeg te detecteren. De Staatssecretaris heeft aangegeven dat hij naar aanleiding van dit onderzoek het aantal fte's verhoogd zal van 50 naar 88 fte die zich bezig zullen houden bestrijding van intracommunautaire btw-fraude.

## **5.5 Bonussysteem**

Met de huidige crisis is het voor overheden moeilijker de staatskas te spekken, waardoor op het moment lidstaten meer prioriteit lijken te geven aan bestrijding van carrouselfraude. Daar valt immers veel winst te boeken. Als blijkt dat na de crisis de lidstaten vanwege de toename van economische middelen weer minder belang wordt gehecht aan carrouselfraude, en als gevolg daarvan de informatie-uitwisseling tussen lidstaten onderling verslechterd, en weer trager gaat verlopen, zou ik graag een onderzoek willen zien van de Commissie, waarin gekeken wordt naar een zogenaamd 'bonussysteem'. Kern van dit idee is dat lidstaten een percentage van de 'opbrengst' krijgen als ze op tijd informatie uitwisselen, en dit leidt tot succesvolle bestrijding van een carrouselfraude. Over voorwaarden en hoogtes van bonussen valt nog te twisten. Daar carrouselfraude zo omvangrijk is, zullen de bonussen van een substantiële hoogte zijn, zodat lidstaten die normaal gesproken weinig prioriteit geven aan administratieve samenwerking, nu gestimuleerd worden om bijvoorbeeld meer mankracht in te zetten.

## **5.6 Conclusie**

Uit diverse onderzoeken komt naar voren komt dat zowel wet- en regelgeving, als samenwerking op intracommunautair niveau sterk verbeterd is de laatste jaren door de maatregelen die door de Europese Commissie zijn genomen. Toch ben ik van mening dat, teneinde carrouselfraude beter te kunnen bestrijden de belastingheffing van btw in de onderlinge lidstaten nog verder geharmoniseerd, alsmede de administratieve samenwerking op intracommunautair niveau verbeterd kan worden. De Commissie is een eind op weg door regelingen inzake harmonisatie van aangiftetermijnen, alsmede het verkorten van listingtermijnen en het instellen van Eurofisc. Nederland laat zien de carrouselfraudebestrijding belangrijk te vinden door onder andere meer fte's

in te zetten. Verhoging van prioriteit van het onderzoeken van starters zal naar mijns inziens de kans aanzienlijk vergroten om carrouselfraude in de kiem te smoren. Tenslotte zou ik de mogelijkheden van een bonussysteem ter stimulering van samenwerking op intracommunautair niveau graag onderzocht willen zien als ondanks de genomen maatregelen door de Commissie, administratieve samenwerking op intracommunautair niveau niet verbeterd.

## **6. De invoering van de verplichte digitale overheidsfactuur**

### **6.1 Inleiding**

In 2007 publiceerde Nieuwenhuizen in een open brief aan de Commissie zijn idee over de bestrijding van carrouselfraude<sup>28</sup>. Daarin is Nieuwenhuizen van mening dat voorgestelde maatregelen om het huidige btw-stelsel te wijzigen te drastische maatregelen zijn, met ongewenste gevolgen. Hierbij wordt bedoeld op het belasten van intracommunautaire verwervingen en op het invoeren van een algemene verleggingsregeling. De nadelen van deze wijzigingen zijn beschreven in hoofdstuk 4.

Nieuwenhuizen pleit voor de invoering van digitale geautoriseerde facturen. De leverancier dient facturen niet rechtstreeks te verzenden naar de afnemer, maar via computersystemen van de belastingautoriteiten. Na invoering van de factuur, zal de factuur direct worden doorgezonden naar de afnemer. Aftrek van voorbelasting bij de afnemer is niet mogelijk indien de factuur niet via de overheid gestuurd is hetgeen bepaald zal moeten worden in de richtlijn. Op deze wijze wordt het moeilijker om carrouselfraude te plegen, omdat ondernemers niet bereid zullen zijn facturen te betalen die niet via de belastingdienst verstuurd zijn.

### **6.2 Invoering van een drempelbedrag**

Om het MKB-segment niet met onnodige administratieve lasten op te zadelen is de invoering van een drempel gewenst, zo oppert Nieuwenhuizen. Bij verkopen van minder dan bijvoorbeeld 10.000 euro zijn voor het recht op aftrek van voorbelasting geen digitaal geautoriseerde facturen vereist. De kleine ondernemer kan zo bijvoorbeeld nog eenvoudig contant verkopen blijven verrichten aan andere ondernemers.

Om te voorkomen dat grote transacties gesplitst worden in verschillende leveringen die onder de drempel vallen, teneinde digitaal geautoriseerde facturering te voorkomen, stelt Nieuwenhuizen

---

28 W.A.P. Nieuwenhuizen, The solution for combating vat carousel frauds, EC Tax Review 2007-5

voor dat leveringen aan dezelfde ondernemer binnen een bepaalde periode bij elkaar op te tellen, zodat per saldo wel de drempel overschreden wordt. Dit om recht op aftrek van btw te blijven behouden is digitaal geautoriseerde facturering dan noodzakelijk. Naar mijn mening schuilt hier mogelijk een controleprobleem. Bij de btw-aangifte van de leverancier en afnemer is het niet vereist dat inkopen en verkopen onder het drempelbedrag gespecificeerd worden op btw-identificatienummer. Indien twee ondernemers onderling meerdere transacties uitvoeren die net onder het drempelbedrag vallen valt dit voor de belastingautoriteiten moeilijk te ontdekken

### **6.3 Carrouselfraude blijft mogelijk**

In theorie zal de mogelijkheid van carrouselfraude blijven bestaan. Doordat carrouselfraude echter sneller ontdekt kan worden, zullen de btw-identificatienummers van de betrokken leveranciers ingetrokken kunnen worden. Ook andere vormen van btw-fraude als zwarthandel kunnen blijven bestaan.

Op dit moment kent Nederland verschillende aangiftetermijnen. Er kan voor worden gekozen om per maand, of per kwartaal aangifte te doen. Staatssecretaris de Jager heeft dit besluit genomen om ondernemers liquiditeitsvoordeel te kunnen geven in de huidige recessie. Met deze verschillende aangiftetermijnen is carrouselfraude nog steeds relatief eenvoudig. Indien de afnemer kiest voor maandelijks aangifte, en de leverancier (de ploffer) voor aangifte per kwartaal, kan de ploffer verdwijnen met de ontvangen en niet voldane btw, zodra de afnemer zijn voorbelasting heeft teruggekregen van de Belastingdienst. Naar mijn mening moeten lidstaten dus één aangiftetermijn hanteren.

In theorie is het mogelijk om veel ondernemingen op te zetten, en als ploffer aan alle ondernemingen bedragen te factureren onder de drempel, zodat aftrek van btw bij de afnemer mogelijk blijft, terwijl de ploffer verdwijnt met de ontvangen, maar niet afgedragen btw. Dit zal echter veel werk en tijd kosten voor criminelen. Het is voor hen interessanter om carrouselfraude toe te passen in lidstaten waar de toepassing van facturering via de belastingautoriteiten niet verplicht is.

### **6.4 Europese haalbaarheid**

Er zijn lidstaten waar ondernemers niet of niet massaal elektronisch aangifte doen. Voor deze lidstaten kan het invoeren van de verplichte digitale overheidsfactuur te ingrijpend en een stap te

ver zijn. Daarom verwacht ik niet dat alle lidstaten dit idee zullen omarmen, wat invoering op Europees niveau onhaalbaar lijkt maken. Nieuwenhuizen wijst op de mogelijkheid om op nationaal niveau de verplichte factuurverzending via de belastingautoriteiten te regelen. Lidstaten kunnen zelfstandig de voor- en nadelen tegenover elkaar afwegen wat betreft de invoering van deze regeling.

De wijzigingen van de richtlijn inzake het kunnen weigeren van btw-aftrek bij facturen die niet via de belastingdienst verstuurd zijn, maar waarvan de waarde van de met factuur samenhangende levering de drempel overschrijdt, kan alleen doorgevoerd worden hier unaniem me wordt ingestemd in de Raad. Zoals beschreven zullen ploffers geneigd zijn te vertrekken naar lidstaten die dit systeem niet hanteren. Deze lidstaten kunnen daardoor geconfronteerd worden met extra carrouselfraude, waardoor lidstaten misschien geneigd zijn hier niet mee in te stemmen. Ze zouden dan instemmen met mogelijk extra inkomstendervingen voor de schatkist, een zogenaamde dief van hun eigen portemonnee.

## **6.5 Privacy**

Nieuwenhuizen vindt dat de privacy van bedrijven niet extra aangetast wordt als gevolg van het invoeren van de digitale overheidsfactuur. Hij is van mening dat de belastingautoriteiten niet de beschikking krijgen over meer gegevens dan voor invoering het geval was. De belastingplichtige moest ook voorheen gegevens rapporteren over de hoeveelheid verkopen, en inkopen. Naar mijn mening stelt hij dit te idealistisch voor. Als alle transacties lopen via de belastingautoriteiten hebben zij voor een gedeelte zicht op de bedrijfsvoering van de ondernemingen. Het zou mogelijk zijn om de goederenstromen van ondernemingen nauwkeurig te volgen, mede omdat per transactie ook btw-identificatienummers afgegeven moeten worden. Ik voorzie dan ook een probleem om hier op Europees niveau consensus over te bereiken. In Nederland komt bijvoorbeeld een vergelijkbaar vraagstuk aan de orde bij het gebruik van DNA-profielen. De Wet Bescherming Persoonsgegevens bepaalt dat bij een DNA-bevolkingsonderzoek ten behoeve van de oplossing van een misdrijf de DNA-profielen van vrijwilligers niet mogen worden vergeleken met DNA-profielen uit andere misdrijven dan voor het misdrijf waar een DNA-profiel voor is afgenomen. Er zullen duidelijke afspraken gemaakt moeten worden over het gebruik van deze gegevens, zodat hier geen misbruik van wordt gemaakt. Het is een privacy-kwestie, waarbij kwaadwillenden gegevens kunnen gebruiken voor verkeerde doeleinden.

## **6.6 Intracommunautaire samenwerking**

Daar de listingtermijn van intracommunautaire transacties verkort is naar één maand betekent dit dat de Belastingdienst binnen een termijn van 1 maand zowel gegevens van intracommunautaire transacties, als alle binnenlandse btw-transacties tot haar beschikking heeft. Met behulp van geavanceerde informatietechnologie zou op basis van bepaalde criteria dit moeten kunnen resulteren in een uitworp van gevallen met een verhoogd risico op aanwezigheid van fraude. Door het verkorten van de termijn kan sneller de intracommunautaire levering die verband houdt met carrouselfraude ontdekt worden. Indien het voorstel waarbij ondernemers bij intracommunautaire transacties aansprakelijk gesteld kunnen worden bij het niet nakomen van rapportageverplichtingen dat dit leidt tot meer aansprakelijkheidsstellingen bij carrouselfraude.<sup>29</sup>

Op dit moment vindt listing bij intracommunautaire transacties nog plaats door opgave van de totale waarde van intracommunautaire leveringen aan ondernemers gespecificeerd met btw-identificatienummer en niet per transactie. Als listing wel per transactie plaats zou gaan vinden, hetgeen een wijziging van de richtlijn met zich meebrengt, bestaat de mogelijkheid om een volledige matches te maken van intracommunautaire transacties. Hierdoor wordt bij een mismatch sneller duidelijk waar de fout zich bevindt, wat de controle effectiever en efficiënter maakt. Maar het is naar mijn mening dan ook noodzakelijk dat ook de verwervingen gelist moeten gaan worden op dezelfde wijze als de listing bij de levering. Dan kan de fiscus sneller de corresponderende nummers en bijbehorende transacties op factuurniveau met elkaar vergelijken, zonder dat er eerst nader onderzoek plaatsvindt bij de verwerver. Dan kan meteen de toepassing van het nultarief worden geweigerd of de vervoer worden aangepakt. Probleem blijft echter dat de binnenlandse (opvolgende) transacties niet worden gelist.

## **6.7 Technische haalbaarheid**

Nieuwenhuizen is van mening dat digitaal geautoriseerde facturen vanuit technisch oogpunt realiseerbaar moet zijn. Nederland heeft goede ervaringen opgedaan met het elektronisch verwerken van btw-aangiftes, en de Nederlandse computersystemen zouden in staat moeten zijn de ontvangst en verwerking van digitale aangiftes goed te laten verlopen. Hij erkent het feit dat dagelijks een enorme informatiestroom zal zijn, wat grote investeringen met zich mee zal brengen. De vermindering van carrouselfraude zal echter meer opbrengen voor lidstaten, dan dat dit systeem zal kosten.

---

<sup>29</sup> Commissie van de Europese Gemeenschappen, 1 december 2008, COM (2008) 807 def. Pagina 9.

Met een dergelijk complex computersysteem moet aan de hand bepaalde criteria snel carrouselfraude getraceerd kunnen worden. Indien in de richtlijn een bepaling zou komen dat bij binnenlandse transacties het btw-identificatienummer van zowel de leverancier als van de afnemer gerapporteerd dienen te worden, ontstaat de mogelijkheid om de af te dragen en terug te ontvangen btw bedragen te berekenen per identificatienummer. Onjuiste aangiftes kunnen dus direct gelokaliseerd worden. Daar waar nu btw-identificatienummers soms laat worden ingetrokken, omdat misbruik niet altijd even snel gelokaliseerd wordt, zal dit nu vollediger en sneller gebeuren. Dit leidt tot een verhoging van het vertrouwen in de juistheid van de verkregen informatie over de status van een ondernemer, hetgeen bevordelijk is voor de rechtszekerheid van ondernemers. Ook kunnen ongebruikelijke transacties voor bepaalde ondernemers (waaronder starters), of in bepaalde branches leiden tot een uitworp. Zonder digitaal geautoriseerde facturen zal dit niet mogelijk zijn, en valt carrouselfraude moeilijk op te sporen. Binnen een dergelijk systeem moet het mogelijk zijn binnen een dag na de transactie controleactiviteiten te verrichten.

## **6.8 Gevolgen voor het bedrijfsleven**

De extra lasten voor het bedrijfsleven zullen vooral bestaan uit de extra handelingen die moeten worden verricht hetgeen indirect een kostenplaatje met zich meebrengt. Enerzijds wordt dit veroorzaakt door het uitvoeren van de handelingen zelf wat arbeidstijd kost. Anderzijds zal het bedrijfsleven mogelijk moeten investeren in aanpassing van software, en in kennis om de nieuwe regeling correct uit te kunnen voeren.

Afhankelijk van de zwaarte van de extra administratieve lasten kan de invoering van digitale overheidsfacturen zijn weerslag hebben op het ondernemersklimaat in Nederland. Dit kan zich uiten in een verslechtering van de concurrentiepositie, omdat andere lidstaten, of derdelanden deze regeling niet invoeren en derhalve deze extra lasten niet hebben. Daarnaast bestaat ook de kans dat men minder snel geneigd is een onderneming te starten. Het zal dus van allergrootst belang zijn de administratieve lasten voor het bedrijfsleven zo klein mogelijk te laten zijn. Hiervoor zal de overheid moeten investeren in gebruiksvriendelijke software.

## 6.9 Conclusie

Het door Nieuwenhuizen voorgestelde systeem heeft een aantal voordelen. Daar waar met huidige fraude bonafide ondernemers vaak in moeilijkheden komen, zal dat voorbij zijn in dit systeem. Bonafide ondernemers zullen facturen die niet via de overheid verzonden worden niet meer willen voldoen. Met behulp van geavanceerde computersystemen moet het technisch haalbaar zijn carrouselfraude zeer snel te lokaliseren. Hoewel carrouselfraude in theorie wel mogelijk zal zijn, zullen ploffers sneller geneigd zijn hun fraude-activiteiten te ontplooiën in andere lidstaten, die dit systeem niet toepassen. Invoering van dit systeem lijkt alleen op nationaal niveau haalbaar, aangezien op Europees niveau veel landen niet klaar zullen zijn voor dergelijke veranderingen. Nadeel is dat een proefproject zoals met een tijdelijke en gedeeltelijke verleggingsregeling in Engeland te veel kosten met zich zal meebrengen zoals opleiden van personeel, en ontwikkelen van de computersystemen. Tevens zie ik een mogelijkheid dat lidstaten die dit systeem niet in willen voeren niet mee zullen werken aan de genoemde wijzigingen in de Richtlijn, omdat ze daarmee de carrouselfraude mogelijk verplaatsen naar hun eigen land. Een ander nadeel is dat bedrijven met extra administratieve lasten geconfronteerd zullen worden hetgeen gedeeltelijk kan worden voorkomen door invoer van een drempelbedrag. Tenslotte verwacht ik van lobbygroepen tegenwerking omdat het op transactieniveau rapporteren van gegevens een inbreuk kan vormen op de privacy van ondernemers en ondernemingen. Omdat carrouselfraude op dit moment nog steeds een ongekende omvang heeft, wat ik op zeer korte termijn niet zie veranderen, zou ik graag zien dat de Europese Commissie onderzoek laat doen naar de haalbaarheid van dit systeem.

## 7. Eindconclusies en aanbevelingen

In hoofdstuk 2 is aangegeven dat bij carrouselfraude gebruik gemaakt wordt van de afwezigheid van samenhang tussen afdracht van ontvangen btw over verkopen en aftrek van voorbelasting op inkopen. Doordat intracommunautaire leveringen in het huidige btw-stelsel belastingvrij verworven kunnen worden, kunnen zogenaamde 'ploffers' aan de haal gaan met ontvangen maar niet afgedragen btw. Recente schattingen wijzen op circa 100 miljard euro per jaar aan carrouselfraude in alle EU-lidstaten.

Aanpak van carrouselfraude door middel van huidige wettelijke maatregelen, zoals het weigeren van aftrek van voorbelasting, het weigeren van toepassing van het nultarief, en de mogelijkheid tot hoofdelijke aansprakelijkheidsstelling, sorteren onvoldoende effect, om carrouselfraude te bestrijden. Dit wordt veroorzaakt door het feit dat de Belastingdienst bewijsvoering dient aan te dragen voor het feit dat btw-fraude is gepleegd, of dat de betrokken ondernemer wist of kon vermoeden dat btw-fraude in de handelsketen werd gepleegd. De aansprakelijkheidsstelling zonder disculpatiemogelijkheid lijkt bovendien in strijd te zijn met het EG-recht.

De Europese Commissie heeft twee mogelijke stelselwijzingen laten onderzoeken. De centrale vraag in deze onderzoeken was of carrouselfraude in voldoende mate bestreden zou kunnen worden. De eerste stelselwijziging betreft het belasten van intracommunautaire transacties. Geconstateerd werd dat carrouselfraude in de kiem gesmoord werd maar dat andere vormen van btw-fraude mogelijk bleven. Het grote pijnpunt is dat er een verrekeningssysteem moet komen waar alle lidstaten mee in kunnen stemmen. Er blijkt veel vertrouwen nodig te zijn dat lidstaten onderling op afgesproken wijze zullen voldoen aan hun betalingsverplichtingen.

De andere onderzochte mogelijkheid betrof de invoering van een integrale verleggingsregeling. Ook hierbij zou carrouselfraude uitgebannen worden, omdat er een samenhang ontstaat tussen afdracht en aftrek van btw. Het gevaar op verlies van btw-inkomsten verplaatst zich echter naar de laatste schakel in de keten. Daar dient de gehele btw-afdracht plaats te vinden, wat zorgt voor andere risico's. Bovendien zal het bedrijfsleven geconfronteerd worden met een lastenverzwaring omdat de ondernemers constant de btw-status van hun afnemer moeten controleren.

Voorts zijn de recente ontwikkelingen met betrekking tot bestrijding van carrouselfraude besproken in hoofdstuk 2. Met de invoering van verordening EG 218/92 zijn enkele belangrijke stappen genomen om carrouselfraude te bestrijden. Zo is het VIES ingevoerd, een systeem waarmee



inlichtingen over intracommunautaire transacties tussen lidstaten uitgewisseld konden worden. Ook is er een permanent comité in het leven geroepen om als lidstaten gezamenlijk zich bezig te houden met bestrijden van carrouselfraude. Met de invoering van verordening EG 1798/2003 werd een poging gedaan gaten te dichten van verordening 218/92. Zo werden nieuwe afspraken gemaakt over de uitwisseling van informatie tussen lidstaten onderling, daar dit te traag verliep. Uit het verslag van de Commissie van 25 januari 2008 blijkt echter dat ook verordening 1798/2003 niet goed uitgevoerd werd. Verzoeken om inlichtingen werden bijvoorbeeld te laat beantwoord. Dit werd mede veroorzaakt door een gebrek aan prioriteit die lidstaten gaven aan bestrijding van carrouselfraude.

Op 1 december 2008 heeft de Commissie een mededeling gepubliceerd, waarin werd vermeld dat op korte termijn diverse voorstellen zouden volgen met extra maatregelen tegen intracommunautaire btw-fraude. Zo is recentelijk besloten dat listing en aangiftetermijn betreffende intracommunautaire transacties verkort dienden te worden. Tevens is 8 juni 2010 het voorstel aangenomen om Eurofisc, een Europees netwerk op te zetten waarbij alle lidstaten samenwerken op het gebied van carrouselfraudebestrijding.

In 2009 is een rapport verschenen met onderzoeksresultaten naar de bestrijding van carrouselfraude in Nederland, België en Duitsland. Gebleken is dat Nederland hier veel prioriteit aan geeft, maar dat er nog het nodige te verbeteren valt.

Nieuwenhuizen kwam in 2007 met de idee om digitale overheidsfacturen in te voeren. Ondernemers hebben alleen recht op aftrek van btw als ze beschikken over een via de overheid verzonden factuur. Hierdoor zullen bonafide ondernemers minder snel betrokken worden in carrouselfraude omdat zij alleen via de Belastingdienst verzonden facturen zullen willen betalen. Voor ploffers zal in dit systeem niet veel meer te halen zijn, en zullen naar andere landen of lidstaten vertrekken waar dit systeem niet wordt ingevoerd.

Met behulp van geavanceerde computersystemen moet het mogelijk zijn om fraude vroegtijdig op te sporen, en in een zeer vroeg stadium te voorzien van controle.

Door invoering van een drempelbedrag moeten de kleine ondernemers ontzien worden. Alleen facturen boven een vastgestelde drempel zijn verplicht via de Belastingdienst verstuurd te worden, als men wil dat recht op aftrek van voorbelasting blijft bestaan. Ook is vereist om de lastenverzwaring zo gering mogelijk te houden dat geïnvesteerd wordt in een gebruiksvriendelijk

systeem. Bedrijven zullen bezwaar hebben bij het rapporteren op transactieniveau omdat dit een inbreuk vormt op de privacy.

De probleemstelling van deze scriptie luidt:

*Kan het invoeren van 'digitale overheidsfacturen' een echte bijdrage leveren aan de oplossing van het probleem 'carrouselfraude'?*

Al het voorgaande in ogenschouw nemende, kom ik tot de conclusie dat het invoeren van digitale overheidsfacturen een echte bijdrage kan leveren aan de oplossing van het probleem carrouselfraude. Dit systeem kan alleen op Europees niveau ingevoerd worden. Omdat er enorme bedragen zijn gemoeid met carrouselfraude, twijfel ik er niet aan dat de baten absoluut opwegen tegen alle kosten die gemaakt worden om dit systeem te realiseren. De haalbaarheid zit naar mijn mening in de blokkerende stem die lidstaten hebben om wijzingen in de btw- richtlijn door te voeren, en in het bedrijfsleven die niet akkoord zal willen gaan met een dergelijk privacy-inbreuk. Het verdient mijn aanbeveling dat dit verder onderzocht zal worden door, of in opdracht van, de Europese Commissie.

## **Literatuurlijst**

- Beelen, S.T.M., Braun, K.M., Mobach, O.L., van Norden G.J., van der Paardt, R.N.G., Cursus Belastingrecht Omzetbelasting studenteneditie 2007-2008, Kluwer, Deventer
- Braun, K.M. En Koubia, M. Btw-carrouselfraude: geen kruid tegen gewassen? Maandblad Belasting Beschouwingen, 2007/10
- van Dongen, A., Bewijs nultarief BTW bij intracommunautaire transacties, Belastingbrief 2004/08
- Evers, C., BTW-carrouselfraude; aanpakken met de botte bijl of bestrijden bij de wortel? Forfaitair 2006/163
- Hekker, V., De bestrijding van carrouselfraude in Nederlands en EU-verband. Is het overgangssysteem nog houdbaar?, masterscriptie, EUR, 2009
- International Vat Association, Combating VAT fraud in the EU, The way forward, maart 2007
- Nieuwenhuizen, W.A.P., The solution for combating VAT carousel frauds, EC Tax Review, 2007-5
- Wolf, R.A., Carrouselfraude. Een Europees probleem vanuit Nederlands perspectief; een analyse van fiscale regelgeving en jurisprudentie, SDU, Den Haag, 2010
- Kluwer commentaar op art. 37, Carrouselfraude
- Reckon LLP, Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 Member States, 21 september 2009
- Plato, De ideale staat, politea, Polak & van Gennep, Amsterdam 2005 (vertaald door Gerard Koolschijn)

## **Jurisprudentie en beleidsstukken**

- Tweede kamer, Kamerstukken 2008/2009, 31 880 nrs. 1-2

- Commissie van de Europese Gemeenschappen, COM (2008) 109 definitief
- Commissie van de Europese Gemeenschappen, COM (2008) 807 definitief
- Commissie van de Europese Gemeenschappen, COM (2009) 428 definitief
- Besluit van de Raad van de Europese Gemeenschappen, 8 juni 2010, 10730/10 (persbericht 166)
- Besluit van de Raad van de Europese Gemeenschappen, 16 maart 2010, 7489/10 (persbericht 63)
- Samenvatting Miljoenennota 2010
- Hoge Raad 6 maart 1991, nr 25.009, BNB 1992/219
- Hoge Raad 6 maart 1991, nr. 26 030, BNB 1991/386
- Hof Den Haag, 4 december 1991, nr 91/0897, V-N 1992/3762
- Hof Den Bosch 26 maart 2002, nr 98/831
- Hof Den Haag, 17 januari 2003, nr 02/2777, V-N 2003/29.21
- Hoge Raad, 18 juni 2004, nr. 38 783, BNB 2004/316c
- Hof van Justitie van de Europese Gemeenschap, 12 januari 2006, nr. C-354/03
- Hof van Justitie van de Europese Gemeenschap, 12 januari 2006, nr. C-355/03
- Hof van Justitie van de Europese Gemeenschap, 12 januari 2006, nr. C-484/03
- Hof van Justitie van de Europese Gemeenschap, 11 mei 2006, nr. C-384/04
- Hof van Justitie van de Europese Gemeenschap, 6 juli 2006,
- Hof van Justitie van de Europese Gemeenschap, 27 september 2007, zaak C-146 (collee)

