

ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM
Faculteit der Economische Wetenschappen
Bachelorscriptie

NADRUK VERBODEN

Emissierechten en Carrouselfraude

Bart Hesdahl

Auteur: Bart Hesdahl
Studentnummer: 301961
Begeleider: Drs. P.C.J. Oerlemans
Datum: Rotterdam, 29 juli 2010

Inhoudsopgave

1.	Inleiding	4
1.1.	Inleiding.....	4
1.2.	Probleemstelling.....	5
1.3.	Begrenzing van het onderzoek.....	5
1.4.	Methodiek.....	5
2.	Emissierechten	6
2.1.	Inleiding.....	6
2.2.	Het Broeikaseffect.....	6
2.2.1.	Het probleem	6
2.2.2.	Oplossingen.....	7
2.3.	Instrumenten.....	7
2.4.	Theorie van emissiehandel.....	8
2.5.	Het systeem in de EU.....	10
2.6.	Soorten emissierechten.....	12
2.7.	De handel in emissierechten.....	13
2.8.	Conclusie	13
3.	Fiscale en juridische aspecten van emissierechten.....	14
3.1.	Inleiding.....	14
3.2.	Rechtskarakter van verhandelbare rechten.....	14
3.3.	Belastbare feiten in de omzetbelasting	16
3.4.	Overgang van emissierechten	18
3.5.	Vergoeding	19
3.6.	Plaats van dienst	19
3.7.	Verlegging.....	20
4.	Carrouselfraude met emissierechten.....	21
4.1.	Wat is carrouselfraude	21
4.2.	Aftrek van voorbelasting	22
4.3.	Bestrijdingsmethoden	22
4.3.1.	De eerste oplossingen	22
4.3.2.	Aansprakelijkheid.....	24
4.3.3.	Vrijstelling en nultarief.....	25
4.3.4.	Verlegging	26
4.4.	Maatregelen van lidstaten.....	27
5.	Conclusie.....	29
	Literatuurlijst en jurisprudentie.....	32
	Literatuur.....	32
	Jurisprudentie	33

1. Inleiding

1.1. Inleiding

Het milieu en klimaatverandering zijn tegenwoordig belangrijke punten op de politieke agenda's. Landen hebben via het Kyoto-protocol de verplichting op zich genomen om maatregelen te nemen ter vermindering van de uitstoot van broeikasgassen. Hier is onder andere het systeem voor verhandelbare emissierechten uit voort gekomen wat ook veel fiscale gevolgen met zich brengt. Onlangs is ontdekt dat hier grootschalige btw-fraude mee wordt gepleegd. Het gaat dan om carrouselfraude (in het Engels: Missing trader intra-community fraud) waarbij omzetbelasting wel teruggevraagd maar niet voldaan wordt.

Carrouselfraude is een groot probleem. Het is niet duidelijk hoeveel inkomsten de overheden precies mislopen maar volgens schattingen van de Algemene Rekenkamer bedraagt de totale btw fraude € 100 miljard euro per jaar voor de hele EU. Een belangrijk aandeel is toe te rekenen aan carrouselfraude.¹ Deze gelden komen vaak terecht in het criminele circuit en worden vervolgens gebruikt voor andere criminele activiteiten. Daarnaast worden bonafide bedrijven benadeeld door een verstoring van de concurrentiepositie. Als deze bedrijven zich in een keten bevinden waar fraude wordt gepleegd, kunnen ze zelfs vervolgd worden. Dit zal later worden toegelicht.

In het geval van emissierechten bedraagt de fraude volgens een schatting van Europol eind 2009 jaarlijks vijf miljard euro en in sommige landen tot negentig procent van de handel.² Verschillende lidstaten hebben inmiddels maatregelen getroffen en de EU biedt de mogelijkheid tot verlegging.³ Doordat de verkoper niet meer de btw afdraagt maar de afnemer, kan de verkoper deze niet meer in eigen zak steken. Deze oplossing is tijdelijk en facultatief. Deze maatregelen zullen in deze scriptie worden behandeld.

¹ Algemene Rekenkamer (2009, 12 maart), Aanpak miljardenfraude btw in EU kan veel effectiever, ook Belastingdienst moet aanpak grondig versterken, Bekeken op 29 juli 2010, op <http://www.rekenkamer.nl/Actueel/Persberichten/2009/03/>

² Europol (2009, 9 december), Carbon Credit fraud causes more than 5 billion euros damage for European Taxpayer, Den Haag, Bekeken op 29 juli 2010, op <http://www.europol.europa.eu/index.asp?page=news&news=pr091209.htm>.

³ Richtlijn 2010/23/EU, 16 maart 2010.

In deze scriptie wordt eerst onderzocht wat het probleem is met broeikasgassen en of verhandelbare emissierechten daar een goede oplossing voor zijn. Blijkt dit geen goede oplossing, dan zou het wellicht beter zijn om emissierechten af te schaffen waardoor fraude daarmee ook niet meer mogelijk is. Vervolgens zullen de fiscaaljuridische aspecten behandeld worden en dan met name de omzetbelasting. Waar nodig zullen ook andere belastingwetten worden betrokken. Om tot de behandeling in de omzetbelasting te komen wordt eerst duidelijk gemaakt wat een emissierecht juridisch gezien voorstelt.

Nadat duidelijk is wat een emissierecht is en hoe deze wordt behandeld in de omzetbelasting komt de carrouselfraude aan bod. Eerst carrouselfraude met goederen en vervolgens met emissierechten. De getroffen maatregelen door de EU en haar lidstaten worden toegelicht en vervolgens zullen nieuwe oplossingen worden aangedragen. Dit zal worden gepresenteerd als een advies tot aanpassing van het fiscale beleid met in het bijzonder de omzetbelasting.

1.2. Probleemstelling

Uit de gestelde problematiek in de inleiding komt de volgende probleemstelling voort die in deze scriptie zal worden beantwoord:

“Hoe kan carrouselfraude met emissierechten succesvol worden bestreden in EU-verband?”

1.3. Begrenzing van het onderzoek

In deze scriptie worden emissierechten en carrouselfraude behandeld. Met emissierechten wordt bedoeld de rechten die in de EU worden verhandeld en waarmee carrouselfraude kan worden gepleegd. Er zijn wereldwijd veel verschillende rechten en vaak zullen die onder de noemer ‘vergelijkbare rechten’ in de wet te vinden zijn. De btw-fraude zal alleen de handel binnen de EU en dus tussen lidstaten beslaan.

1.4. Methodiek

Het onderzoek vindt plaats door middel van een literatuuronderzoek naar het Kyoto-protocol, verhandelbare emissierechten, het btw-stelsel in Nederlandse en de EU en de daarbij bijbehorende jurisprudentie.

2. Emissierechten

2.1. Inleiding

Om de fiscale aspecten van emissiehandel te kunnen behandelen moet eerst duidelijk worden wat emissierechten zijn en hoe de handel daarin plaatsvindt. De vraag die centraal staat is: Hoe werkt de huidige handel in emissierechten in de EU en waarom is uiteindelijk voor dit systeem gekozen? Het begint bij het broeikaseffect. Waarom moet de uitstoot van CO₂ worden teruggedrongen? Daarnaast zijn er de doelstellingen van het Kyoto-protocol. Verschillende oplossingen zullen behandeld worden en verschillende instrumenten om daartoe te komen. Hierbij wordt gebruikt gemaakt van economische theorieën. Vervolgens zal het huidige systeem in de EU worden behandeld en in de conclusie worden teruggekoppeld aan de theorie.

2.2. Het Broeikaseffect

2.2.1. Het probleem

Het broeikaseffect wordt veroorzaakt door CO₂, Cfk's, methaan, NO_x, waterdamp en ozon. Door menselijke invloeden is de hoeveelheid koolstofdioxide in de atmosfeer sterk gestegen. Het effect hiervan op de temperatuur op aarde is controversieel. Schades als gevolg van een temperatuurstijging kunnen liggen in vernietiging van ecosystemen, een extremer weerbeeld, en een stijging van de zeespiegel. Aangezien het onzeker is dat deze gevolgen, door toedoen van de mens, plaats zullen vinden zal het te voeren beleid een afweging moeten zijn tussen de kosten en mogelijke schades. Deze onzekerheid is geen reden om niets te doen. Als overheden risico-avers zijn, zullen zij willen investeren om risico's te beperken.⁴ In het Kyoto-protocol hebben daarom in 1997 ongeveer 180 landen, waaronder Nederland en de EU, afgesproken om de uitstoot van broeikasgassen te gaan beperken.

De bijdrage van de verschillende gassen aan het broeikaseffect wordt weergegeven door het Global Warming Potential (GWP). Cfk's hebben een extreem hoge GWP (1500 tot 4500 keer zoveel als CO₂) maar zijn al verboden sinds het Montréal-protocol. De overige gassen zitten hier qua GWP tussenin. Per kilo heeft CO₂ het minste effect, maar omdat de

⁴ Cline, W. (1991, juli), Scientific basis for the greenhouse effect, *The Economic Journal*, 101, blz. 904-919.

omvang van de uitstoot van CO₂ vele malen groter is dan van de andere broeikasgassen levert deze de grootste absolute bijdrage.⁵

Het broeikaseffect heeft gevolgen voor de lange tot zeer lange termijn. Daarnaast maakt het niet uit waar ter wereld broeikasgassen worden uitgestoten, de hele wereld zal de gevolgen dragen. Reducties kunnen dan ook plaatsvinden daar waar deze het goedkoopst te bereiken zijn. Aangezien in de opkomende industrieën zoals China en India veel te halen valt kunnen daar bijvoorbeeld goedkoop projecten worden gestart waar de hele wereld profijt van heeft.

2.2.2. Oplossingen

Om tot een oplossing te komen voor het broeikaseffect zijn drie opties mogelijk: aanpassen aan effecten, het klimaat beheersen en de oorzaken bestrijden. Bij aanpassen aan de effecten moet gedacht worden aan dijkverhoging en aanpassing van gewassen aan droogte. Klimaatbeheersing wordt ook wel geo-engineering genoemd en wil zeggen dat maatregelen genomen worden om de aarde af te koelen. Bijvoorbeeld door wolken meer zonlicht terug te laten kaatsen. Dit is vooralsnog toekomstmuziek en mogelijk zijn er schadelijke neveneffecten aan verbonden. Het bestrijden van de oorzaken komt neer op het beperken van de uitstoot van broeikasgassen. De handel in emissierechten is een voorbeeld van een mogelijkheid om de oorzaken te bestrijden. Het systeem zou dan zo moeten werken dat de uitstoot in ieder geval lager wordt. Hoewel als oplossing een combinatie van meerdere opties nodig zal zijn, zal hier alleen worden ingegaan op het bestrijden van de oorzaken.

2.3. Instrumenten

Het Kyoto-protocol geeft drie instrumenten om de doelstellingen te bereiken. De handel in emissierechten onder een cap-and-trade systeem is daar een van. Hier zal later op worden teruggekomen. Daarnaast bestaat het Clean Development Mechanism (CDM) en Joint Implementation (JI). Beide voorzien in een mogelijkheid doelstellingen te bereiken door projecten te starten in het buitenland. JI staat grensoverschrijdende projecten toe tussen zogenaamde 'Annex I' landen, die aan het protocol moeten voldoen, om zo samen de doelstellingen te kunnen behalen. Het CDM ziet toe op projecten in landen die zelf

⁵ Lashof, D. en Ahuja, D. (1990, 5 april), Relative contributions of greenhouse gas emissions to global warming, Nature, 344, blz. 529-531.

geen regulering kennen zoals ontwikkelingslanden. Op die manier kunnen deze landen credits verdienen en met winst verkopen aan de Annex I landen.

2.4. Theorie van emissiehandel

Binnen de emissiehandel zijn verschillende systemen te onderscheiden. De theorie van verhandelbare emissierechten valt onder het cap-and-trade systeem. Dit systeem wordt eerst behandeld en vervolgens de regulerende heffing en het baseline-and-credit-system.

In 1968 is door J.H. Dales de theorie van verhandelbare emissierechten ontwikkeld.⁶ Een goede definitie van deze rechten komt uit het WRR-rapport "Milieu, strategie, instrumenten en handhaafbaarheid":

*"In essentie komt het instrument van de verhandelbare vergunning er op neer dat de totale beschikbare ruimte voor milieuvervuiling als gevolg van een bepaalde stof of activiteit, zowel in ruimtelijk als temporeel goed omschreven eenheid, collectief wordt vastgesteld. Daarna wordt die beschikbare ruimte verdeeld in afzonderlijke aandelen welke in de vorm van vergunningen of anderszins, al dan niet tegen betaling, aan vervuilers worden uitgegeven en door hen onderling kunnen worden verhandeld."*⁷

Dit systeem wordt het 'cap-and-trade-systeem' genoemd. Daarbij bepaalt de overheid een absoluut emissieplafond en creëert een beperkte hoeveelheid emissierechten. De verdeling van rechten tussen bedrijven kan op verschillende manier plaatsvinden. Rechten kunnen gratis verstrekt worden door te kijken naar uitstoot in het verleden ('grandfathering') of ze kunnen verdeeld worden door middel van veiling. Het nadeel van grandfathering is dat bedrijven die al veel geld uit hebben gegeven aan innovaties om uitstoot te reduceren benadeeld worden. Dit kan voorkomen worden door gebruik te maken van een referentieperiode verder in het verleden of een benchmark te nemen. Bedrijven hebben rechten nodig om broeikasgassen te mogen uitstoten. Stoten bedrijven meer uit, dan zullen zij rechten bij moeten kopen. Andersom kunnen zij

⁶ Dales J.H. (1968), Pollution, Property & Prices: An Essay in Policy-making and Economics, Toronto: University of Toronto Press, 111, blz. vii.

⁷ WRR (1992), Milieubeleid, strategie, instrumenten en handhaafbaarheid, Den Haag, 1992, blz. 63

rechten verkopen als de uitstoot lager is. Toetredende bedrijven moeten zich inkopen en uittredende bedrijven kunnen hun rechten verkopen.⁸

Dit systeem is effectief doordat overheden de maximale uitstoot bepalen door een beperkte hoeveelheid rechten uit te geven. De beperking van uitstoot is hiermee gerealiseerd. De meerwaarde van het mogelijk maken van handel in deze rechten ligt in het feit dat het voor sommige emittenten van broeigassen voordeliger is om te reduceren dan voor anderen. Zij die alleen tegen hoge kosten kunnen reduceren zullen rechten kopen van bedrijven die dit goedkoper kunnen doen. Als reductie goedkoper is dan extra rechten bijkopen zal voor het eerste gekozen worden en andersom. In een perfecte markt zullen rechten dus verhandeld worden tot de prijs daarvan gelijk is aan die van de marginale kosten van de reductie van uitstoot. Hierdoor is dit instrument kostenefficiënt.⁹

Het om niet verstrekken van rechten genereert extra omzet bij de ontvanger. Daarom geven economen veelal de voorkeur aan betaalde rechten waarbij de prijs door middel van veiling moet worden bepaald.¹⁰ Bedrijven daarentegen zien het liefst verstrekkingen om niet.¹¹

Het is ook mogelijk een regulerende heffing toe te passen. De handel in NO_x werkt bijvoorbeeld met het 'performance-standard-rate-systeem'. Dit is een prestatienorm die bepaalt hoeveel uitgestoten mag worden per hoeveelheid gebruikte brandstof. Een minder efficiënt bedrijf kan dan investeren om het proces schoner te maken of rechten bijkopen. Een efficiënt bedrijf kan rechten verkopen. Ieder bedrijf zit hierdoor in hetzelfde schuitje. Vervuilende bedrijven worden het zwaarst getroffen wat past binnen de meeste politieke doelstellingen. Het nadeel is dat niet van te voren duidelijk is

⁸ Tietenberg, T., Johnstone, N. (2004), ExPost Evaluation of Tradeable Permits: Methodological Issues and Literature Review, Tradeable Permits: Policy Evaluation, Design And Reform. OECD Publishing.

⁹ Tietenberg, T. (1988), Environmental and Natural Resource Economics, Glenview, Ill., Scott, Foresman & Co., 2nd Edition.

¹⁰ Field (2000), Designing Options for implementing an Emissions Trading Regime for Greenhouse Gasses in the EC, Final Report, Foundation for International Environmental Law and Development, op www.field.org.uk.

¹¹ COM (2001, 23 oktober) Proposal for a directive of the European Parliament and of the council establishing a framework for greenhouse gas emissions trading within the European Community and amending Council Directive 96/61/EC, 581.

hoeveel bedrijven daadwerkelijk gaan reduceren. Net als het vorige systeem zal dit afhankelijk zijn van de marginale kosten van investeren en het bijkopen van rechten, maar zonder een absoluut plafond is verbetering niet gegarandeerd.

Onder het 'Baseline-and-credit-systeem' zijn rechten te verdienen als er gereduceerd wordt ten opzichte van een 'business-as-usual'-scenario. De nadelen zijn dat eerst moet worden bepaald wat het 'business-as-usual'-scenario is en vervolgens moet worden bepaald hoeveel uitstoot een project gereduceerd heeft. Dit is moeilijk te bepalen en daardoor kostbaar. Het voordeel is dat er wordt gestimuleerd om in projecten in ontwikkelingslanden te investeren om zo goedkoop rechten te verdienen. Hierbij kan ook gedacht worden aan het planten van bossen.¹² Het Clean Development Mechanism (CDM) is een voorbeeld hiervan dat voortkomt uit het Kyoto-protocol. Dit werd al toegepast voor implementatie van het systeem van verhandelbare emissierechten en beide systemen werken nu naast elkaar.

De handel in CO₂ emissierechten is, zowel economisch als in aandeel aan het broeikas-effect, de meest belangrijke.¹³ Deze vindt plaats volgens het cap-and-trade-systeem. In deze scriptie zal dan ook alleen deze handel worden behandeld.

2.5. Het systeem in de EU

In de EU geldt het 'European Union Emissions Trading Scheme' (EU ETS). Het is een belangrijk onderdeel van het Europese klimaatbeleid gericht op onder andere de eisen van het Kyoto-protocol. De EU heeft gekozen voor een cap-and-trade systeem om kostenefficiënt aan deze eisen te kunnen voldoen.

Het Europese systeem is gebaseerd op de volgende zes principes:

- Het is een Cap-and-trade systeem;
- De focus ligt op de CO₂ uitstoot van de grote industrie;

¹² Chomitz, Kenneth M. (1999, 30 november), Evaluating Carbon Offsets from Forestry and Energy Projects: How Do They Compare?, World Bank Policy Research Working Paper, 2357, op <http://ssrn.com/abstract=630729>.

¹³ Lashof, D. en Ahuja, D. (1990, 5 april), Relative contributions of greenhouse gas emissions to global warming, Nature, 344, blz. 529-531.

- Implementatie vindt plaats in stappen met tussentijdse evaluatie en mogelijkheden tot uitbreiden naar andere broeikasgassen en industrieën;
- Verdelingen van rechten worden periodiek bepaald;
- Sterke wet en regelgeving (Compliance); en;
- EU brede markt met mogelijkheden om in de rest van de wereld te investeren door middel van CDM en JI.

Deelnemende landen vormen 'national allocation plans' (NAP's). Hierin wordt het absolute plafond bepaald zodat het betreffende land aan de eisen uit het Kyoto-protocol zal voldoen. Een te hoog plafond betekent dat reducties plaats moeten vinden op een andere manier die minder kostenefficiënt is dan emissiehandel. Daarnaast moet voldoende schaarsheid worden gecreëerd in de hoeveelheid emissierechten zodat de prijs hoog genoeg wordt en een incentive ontstaat om daadwerkelijk emissies te reduceren. Is de prijs van emissierechten te laag, dan zullen bedrijven alleen rechten bijkopen en niet hun uitstoot beperken. Landen kunnen JI en CDM gebruiken om hun industrieën meer ruimte te geven door in het buitenland te investeren. De Europese Commissie stelt eisen aan het toepassen van de regels en heeft de mogelijkheid de NAP's aan te passen of te verwerpen.¹⁴

De meeste rechten worden gratis verstrekt. Tot 2008 wordt minimaal 95% en in de tweede fase tot 2012 minimaal 90% van de rechten om niet verstrekt.¹⁵ Alleen de grote industrie krijgt rechten verstrekt maar iedereen, van bedrijven tot natuurlijke personen, kan er vervolgens in gaan handelen.

In Nederland zorgt de Nederlandse Emissieautoriteit (NEa), een onafhankelijke overheidsorganisatie, voor toezicht op de naleving van de wet- en regelgeving omtrent de handel in NO_x- en CO₂-emissierechten. Als aan het einde van een handelsperiode een bedrijf onvoldoende emissierechten heeft gekocht, deelt de NEa boetes uit per ton aan

¹⁴ COM (2003), 830 of 7 January 2004 on guidance to assist Member States in the implementation of the criteria listed in Annex III to Directive 2003/87/EC establishing a scheme for greenhouse gas emission allowance trading within the Community and amending Council Directive 96/61/EC.

¹⁵ EU (2003), Directive 2003/2003/87/EG of the European Parliament and of the council establishing a framework for greenhouse gas emissions trading within the European Community and amending Council Directive 96/61/EC, Brussels

overtollige uitstoot en worden de namen van de ondernemingen gepubliceerd ('named and shamed'). In de daarop volgende periode moet het bedrijf alsnog deze rechten bijkopen. Ook landen moeten aan eisen voldoen en gaan ermee akkoord dat boetes kunnen worden opgelegd.

2.6. Soorten emissierechten

Type recht	Beschrijving
AAU	Assigned Amount Unit (ook: Kyoto-unit) Rechten die Kyotopartijen per periode 'toegewezen' krijgen.
AAU_EUA	European Union Allowance Rechten die bedrijfslocaties onder het Europese systeem van CO ₂ -emissiehandel toegewezen krijgen.
CER	Certified Emission Reduction (ook: CDM-recht) Rechten uit broeikasgasemissiereducties door CDM-projecten, projecten in landen die geen verplichting hebben onder het Kyotoprotocol.
ERU	Emission Reduction Unit (ook: JI-recht) Omgezette AAU's uit broeikasgasemissiereducties door JI-projecten, projecten in landen die een verplichting hebben onder het Kyotoprotocol.
RMU	Removal Unit Rechten die Kyotopartijen gratis toegewezen krijgen door LULUCF-activiteiten (LULUCF = land use, land change use and forestry).
tCER/ICER	Temporary CER/long term CER Tijdelijke rechten uit broeikasgasemissiereducties door CDM-bosbouwprojecten in landen die geen verplichting hebben onder het Kyotoprotocol.
ERU_RMU	Ook: sink-ERU Omgezette RMU's uit broeikasgasemissiereducties door JI-projecten, projecten in landen die een verplichting hebben onder het Kyotoprotocol.

TABEL 1¹⁶

Er bestaan verschillende emissierechten (zie Tabel 1) waar verschillende voorwaarden en beperkingen bij gelden. Om te beginnen is er de Assigned Amount Unit (AAU), ook wel Kyoto-unit genoemd. Dit zijn de rechten die landen toegewezen krijgen en onderling kunnen verhandelen om als land aan de Kyoto-eisen te voldoen. Door middel van projecten kunnen landen Removal Units (RMU) verdienen. Een deel van deze AAU's wordt door de landen omgezet naar European Union Allowances (EUA) en vervolgens toegewezen aan bedrijven. Iedere EUA geeft het recht een ton CO₂ uit te stoten. De overige rechten zijn te verdienen met projecten als CDM en JI.

¹⁶ Bron: Nederlandse Emissieautoriteit

Van belang is dat bedrijven en personen niet in alle soorten rechten kunnen handelen. De AAU's en RMU's zijn voorbehouden aan overheden. Overheden kunnen wel in alle rechten handelen.

2.7. De handel in emissierechten

De handel in emissierechten verloopt als volgt. In 2005 is het register CO₂ emissiehandel online gekomen. Hierin zijn twee soorten rekeningen te onderscheiden namelijk de Exploitanttegoedrekening (ETR) en de Persoonstegoedrekening (PTR).

De exploitanttegoedrekening is de 'hoofdrekening' en wordt gebruikt door iedere deelnemende bedrijfslocatie om aan de gestelde CO₂ eisen te voldoen. Hier worden de geverifieerde emissiegegevens ingevuld, de opgebouwde emissierechten ontvangen en hier moeten aan het eind van een periode naar gelang de uitstoot emissierechten ingeleverd worden. Overige personen of vennootschappen die willen handelen in emissierechten hebben geen ETR nodig (en kunnen deze ook niet openen) aangezien zij geen rechten hoeven in te leveren of kunnen verdienen.¹⁷

Een persoonstegoedrekening kan geopend worden door zowel deelnemende bedrijfslocaties als door overige personen of vennootschappen. De PTR is alleen een handelsrekening en moet voor deelnemende bedrijfslocaties dus naast de ETR bestaan. Deze kan dus niet gebruikt worden om emissierechten in te leveren bij de NEa.¹⁷

De tegoedrekeningen bevatten alle informatie om de gerechtigde te kunnen identificeren. Alle emissierechten hebben een uniek nummer waardoor precies te achterhalen valt hoe een emissierecht verhandeld is.¹⁸

2.8. Conclusie

De EU heeft gekozen voor een cap-and-trade systeem, een absoluut uitstootplafond in combinatie met verhandelbare rechten, naast JI en CDM. Dit is de meest kostenefficiënte methode doordat reducties behaald kunnen worden daar waar deze het goedkoopst zijn, zowel in binnen- als buitenland (JI) en zelfs in landen die niet gereguleerd zijn (CDM). Uitbreiding naar andere gassen en andere industrieën is mogelijk waardoor dit systeem

¹⁷ Nederlandse Emissieautoriteit (2010, 15 juni), Handleiding Register CO₂ Emissiehandel, Den Haag.

¹⁸ Verordening EG, Nr. 2216/2004, van de commissie van 21 december 2004 Bijlage IV

tot ver in de toekomst gebruikt zou kunnen worden. Ook particulieren zouden in de toekomst van een dergelijk systeem gebruik kunnen maken. Hierbij moet gedacht worden aan bijvoorbeeld particuliere huiseigenaren die dan de keuze hebben om hun huis te isoleren of emissierechten bij te kopen.

Verstrekingen van rechten vinden voor zeker 95% om niet plaats. De rest wordt door middel van veiling verdeeld. Handel vindt vervolgens plaats tussen bedrijven, maar ook tussen landen en mogelijk zelfs individuen. Landen hebben andere emissierechten waar alleen zij zelf in kunnen handelen.

3. Fiscale en juridische aspecten van emissierechten

3.1. Inleiding

In het vorige hoofdstuk is naar voren gekomen wat emissierechten zijn en hoe de handel in zijn werk gaat. In dit hoofdstuk worden de fiscaaljuridische aspecten die voor de omzetbelasting van belang zijn omtrent deze handel behandeld.

Het grootste deel van de CO₂-emissierechten wordt door de overheid zonder vergoeding verstrekt. Een klein deel wordt verdeeld door middel van veiling waar dus wel een vergoeding tegenover staat. Vervolgens vindt handel veelal over de landsgrenzen plaats. Zowel ondernemers als landen en particulieren kunnen in emissierechten handelen. Deze worden allen verschillend behandeld in de omzetbelasting en zullen apart aan bod komen.

Eerst moet duidelijk worden wat een emissierecht precies is. Is het een goed of een dienst. Dit is van belang voor de plaats van de prestatie in de omzetbelasting.

3.2. Rechtskarakter van verhandelbare rechten

Volgens art. 5:1 lid 1 BW kan eigendom alleen betrekking hebben op zaken, oftewel 'voor menselijke beheersing vatbare stoffelijke objecten' (art. 3:2 BW). Emissierechten zijn niet stoffelijk waardoor er geen eigendomsrecht op gevestigd kan worden.

Naast zaken kunnen volgens art. 3:1 BW ook vermogensrechten gezien worden als goederen. Vermogensrechten worden in art 3:6 BW als volgt gedefinieerd:

“Rechten die, hetzij afzonderlijk, hetzij tezamen met een ander recht, overdraagbaar zijn, of er toe strekken de rechthebbende stoffelijk voordeel te verschaffen, ofwel verkregen in ruil voor verstrekt of in het vooruitzicht gesteld stoffelijk voordeel, zijn vermogensrechten.”

De rechten moeten dus of overdraagbaar zijn of er moet voordeel uit te behalen zijn.¹⁹ Het stoffelijk voordeeltcriterium is in de jurisprudentie nader ingevuld. Vergunningen en dergelijke die ten minste enig waarde bezitten zoals melkquota, taxivergunningen, drankvergunningen en varkensrechten vallen onder vermogensrecht.²⁰ Een emissierecht heeft zeker enige waarde waardoor deze als vermogensrecht aangemerkt zal moeten worden.

In de omzetbelasting, en wel in art. 3 lid 7 Wet OB 1968, is ook een definitie van goederen te vinden. Deze beslaan alle voor menselijke beheersing vatbare stoffelijke objecten alsmede elektriciteit, gas, warmte, koude en dergelijke. Op een emissierecht kan geen eigendomsrecht rusten.²¹ Het is niets meer dan een creditering in een register en kan dus gezien worden als een vermogensrecht. Doordat het voor de omzetbelasting geen goed is blijft de dienst over want volgens art. 4 Wet OB 1968 vallen alle prestaties, niet zijnde leveringen van goederen, daaronder. Ook jurisprudentie bij overdracht van vergelijkbare rechten en vergunningen wijzen in die richting. Diensten zijn bijvoorbeeld het overdragen van een teeltvergunning²², drankvergunning²³, dollarquota²⁴, melkquota²⁵, het verpachten van een tapvergunning²⁶ en het afstaan van importquota²⁷. Hoewel voor het Burgerlijk Wetboek vermogensrechten in bepaalde gevallen goederen

¹⁹ Kampen, T.A. van (2001), De handel en wandel binnen het publiekrecht. Verhandelbaarheid van publiekrechtelijke rechten, NJB 2001.

²⁰ Mijnsen, F.H.J., Haan, P. de (2001), Mr. C. Assers Handleiding tot de beoefening van het Nederlands burgerlijk recht, Goederenrecht, Algemeen goederenrecht, Deventer 2001.

²¹ R. Teuben (2005), Verhandelbare emissierechten - juridische aspecten van emissiehandel voor CO₂ in Nederland en de Europese Unie (diss.; Europese Monografieën nr. 81), blz. 82, Deventer: Kluwer.

²² TC (1949, 17 januari), nr. 4250 O, B. nr. 8633.

²³ TC (1954, 15 maart), nr. 7452 O, BNB 1954/199 (V-N 1954, blz. 553, punt 19).

²⁴ TC (1955, 18 april), nr. 7752 O, BNB 1955/288 (V-N 1955, blz. 680, punt 14).

²⁵ Ministerie van Financiën (2006, 30 juni), Besluit van 15 juni 2006, nr. CPP2005/3096M, V-N 2006/36.18.

²⁶ TC (1957, 22 juli), nr. 8306 O, BNB 1957/277 (V-N 1958, blz. 286, punt 19).

²⁷ TC (1959, 25 augustus), nr. 8485 O, BNB 1960/28 (V-N 1960, blz. 267, punt 19).

kunnen zijn, geldt dat voor de omzetbelasting niet. De geleverde dienst bij vervreemding van emissierechten bestaat uit het afstand doen van een recht tegen een vergoeding.

3.3. Belastbare feiten in de omzetbelasting

Om tot verdere behandeling van de omzetbelasting te komen moet eerst de vraag worden beantwoord of sprake is van een belastbaar feit. Art. 1 Wet OB 1968 geeft aan dat omzetbelasting wordt geheven ter zake van leveringen van goederen en diensten, welke in Nederland door een als zodanig handelende ondernemer onder bezwarende titel worden verricht.

Het moet dus gaan om een levering van een goed of dienst, een als zodanig handelende ondernemer in Nederland en er moet een vorm van tegenprestatie aanwezig zijn. Deze drie punten zullen in de volgende paragrafen behandeld worden.

De emissierechten worden oorspronkelijk verstrekt door de overheid zonder dat daar een vergoeding tegenover staat. Aangezien de overheid de enige partij is die deze rechten kan verstrekken treedt zij niet op als ondernemer. De toekenning is daarom geen belaste prestatie. Hierbij is het niet van belang of de verstrekking om niet, of door middel van veiling wordt verricht. Aan de ondernemerseis wordt immers al niet voldaan. Een gelijkenis kan getrokken worden met een zaak van het Hof van Justitie EG waarbij de veiling van UMTS frequenties als niet zijnde een economische activiteit bestempeld wordt.²⁸

Vervolgens komen de rechten terecht bij de deelnemende (Kyoto-)bedrijven. Voor bedrijven die eindgebruiker zijn en tevens handelen in emissierechten kan de handel gezien worden als een verlengstuk van de ondernemersactiviteit. Hierdoor zijn zij ondernemer voor de omzetbelasting.

Naast Kyoto-bedrijven kunnen ook particulieren en bedrijven die geen emissierechten nodig hebben om uitstoot te verantwoorden handelen in deze rechten. Zij kunnen deze kopen via een persoonstegoedrekening. Doordat zij geen eindgebruiker kunnen zijn noem ik deze groep tussenhandelaren.

²⁸ HvJ, C-369/04, 2004/00369

De vraag rijst op of een natuurlijk persoon of vennootschap die als tussenhandelaar duurzaam handelt in emissierechten moet worden gezien als ondernemer voor de omzetbelasting. Hiervoor moeten we eerst naar art. 7 Wet OB 1968. De ondernemer is ieder die een bedrijf zelfstandig uitoefent. Onder een bedrijf valt onder andere de exploitatie van een vermogensbestanddeel om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.²⁹ Een emissierecht kan mijns inziens voor een particulier geen bedrijfsmiddel zijn omdat deze niet aan de Kyoto eisen hoeft te voldoen. De particulier zal de emissierechten puur als belegging aanhouden. Ik zie hier een samenloop met het Polysar-arrest.³⁰ Hierbij wordt aandelenbezit niet gelijkgesteld aan het exploiteren van een zaak. Er is geen sprake van een prestatie waarvoor dividenden de vergoeding vormen. Een zekere mate van arbeid, namelijk meer dan normaal vermogensbeheer, moet worden verricht. Bij het houden van aandelen is eventueel nog zeggenschap over de bedrijfsvoering mogelijk. Daardoor kan blijkens Polysar en de zaken 'Floridienne SA en Berginvest SA' en 'Cibo Participations SA' in sommige gevallen een aandeelhouder als ondernemer worden bestempeld.^{31/32} Een particulier die alleen emissierechten houdt heeft echter geen mogelijkheid de waarde van deze rechten zelf te beïnvloeden en zal hier dus niet aan voldoen. Naast veel overeenkomsten is er wel een belangrijk verschil tussen aandelen en emissierechten en dat is dat op emissierechten geen eigendomsrecht kan rusten en op aandelen wel. Toch kan voor de ondernemerseis de vergelijking gemaakt worden omdat het dan vooral gaat om de vraag of voldoende arbeid wordt verricht.

De particulier of vennootschap die voldoende arbeid verricht door emissierechten actief in de markt te zetten kan gezien worden als ondernemer voor de omzetbelasting. Het gaat hier dan om het bedrijfsmatig handelen in emissierechten. Anders kan de tussenhandelaar geen ondernemer zijn voor de omzetbelasting en kan hij de betaalde btw op aangeschafte rechten en bijbehorende kosten niet in aftrek brengen. De rechten dienen uiteindelijk bij de industriële bedrijven, en dus bij ondernemers, terecht te

²⁹ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Cursus Belastingrecht*, elfde druk, kluwer, deventer 2007 p. 57

³⁰ HvJ, 20 juni 1991, nr. C-60/90 (Polysar), V-N 1991, p.2140

³¹ HvJ, 14 november 2000, nr. C-142/99 (Floridienne SA en Berginvest SA), V-N 2000/53.17

³² HvJ, 27 september 2001, nr. C-1600 (Cibo Participations SA), V-N 2001/55.7

komen aangezien zij deze moeten inleveren om aan de gestelde eisen te voldoen. Bij doorverkoop door niet-ondernemers aan de ondernemers zal geen btw betaald worden waardoor de ondernemers dus ook geen BTW kunnen terugvragen. De door de tussenhandelaar betaalde voordruk blijft dus als het ware hangen waardoor de btw kostprijs verhogend werkt. Hierdoor zal tussenhandel door niet-ondernemers niet gunstig uitvallen.

Alleen deelnemende bedrijfslocaties en handelaren die voldoende arbeid verrichten kunnen profiteren van aftrek van voorbelasting op emissierechten. Omdat de btw bij overige tussenhandelaren blijft hangen doordat rechten altijd doorverkocht zullen moeten worden aan een eindgebruiker zullen er weinig kleine tussenhandelaren toetreden tot deze markt.

Landen kunnen ook handelen in emissierechten. De vraag is of deze handel door de overheid als zodanig plaatsvindt of dat de overheid als ondernemer handelt. Landen krijgen AAU's aangeboden waarmee zij zelf hun uitstoot moeten compenseren. Die kunnen zij onderling verhandelen. Dit zijn andere rechten dan de bedrijven nodig hebben en verhandelen. Daardoor wordt de handel in AAU's een overheidsspecifieke taak en valt deze buiten de omzetbelasting.

De overige emissierechten (Zie Tabel 1) kunnen wel door bedrijven verhandeld worden waardoor de overheid door actief te handelen in concurrentie treedt met andere handelaren. Zou de overheid ook hier onbelast zijn, dan blijft er net als in het geval van tussenhandel met niet-ondernemers een deel van de voorbelasting 'hangen' en werkt de btw kostprijsverhogend als er uiteindelijk wordt geleverd aan een ondernemer.

3.4. Overgang van emissierechten

De overgang van emissierechten is wettelijk geregeld in de Wet milieubeheer (Wm). Volgens art. 16.41 lid 3 Wm is overgang van een emissierecht pas wettelijk na registratie door de NEa. De leveringshandeling is te vinden in artikel 1 en geschiedt door de rechten van de rekening van de verkoper naar die van de afnemer te schrijven.

Zoals eerder naar voren is gekomen kan op emissierechten geen eigendomsrecht gevestigd worden. Na overgang wordt de ontvanger gerechtigd maar geen eigenaar. Het

zou een verkrijging van economisch eigendom genoemd kunnen worden. Een term die wel in de wetenschap maar niet in de rechtspraak wordt gebruikt.

3.5. Vergoeding

Art. 8 Wet OB 1968 stelt dat de btw wordt berekend over de vergoeding. In lid 2 staat dat indien de vergoeding niet uit een geldsom bestaat, er gekeken moet worden naar de waarde van de tegenprestatie. De overheid kent de rechten toe zonder dat daar iets tegenover staat. Ook al zou de overheid dus in dit geval een belaste prestatie leveren, dan nog zal er geen heffing plaats kunnen vinden wegens het ontbreken van een vergoeding.³³ Bij een verstrekking door middel van veiling zal wel een vergoeding bedongen worden maar doordat de overheid in die hoedanigheid handelt, zal er geen heffing plaatsvinden.

In het geval van een levering door een ondernemer zal sprake zijn van een vergoeding of andere tegenprestatie waar omzetbelasting over zal worden geheven.

3.6. Plaats van dienst

De plaats van dienst wordt bepaald in art. 6 lid 1 Wet OB 1968. Wordt het emissierecht geleverd aan een als zodanig handelende ondernemer, dan is de plaats van dienst daar waar de afnemer de zetel van zijn bedrijfsuitvoering heeft gevestigd, dan wel de plaats van de vaste inrichting van waaruit hij handelt. In lid 2 wordt de levering aan een niet-ondernemer geregeld. Dan wordt uitgegaan van de plaats van zetel ofwel vaste inrichting van de dienstverrichter.

Vóór 1 januari 2010 was volgens de hoofdregel de plaats van dienst de plaats van vestiging van de dienstverrichter.³⁴ Via een uitzondering in art. 6 lid 2, onderdeel d, Wet OB 1968 werd de plaats van dienst de plaats van vestiging van de afnemer. Het ging dan om diensten die worden verleend aan ondernemers, of aan anderen dan ondernemers die buiten de Gemeenschap wonen of zijn gevestigd, en die bestaan uit de overdracht van auteursrechten, octrooirechten en andere soortgelijke rechten, worden geacht te zijn verleend op de plaats waar degene aan wie de dienst wordt verleend, woont of is

³³ Vries, R.J. de, Ouwehand, W.P.A. (2006), Fiscale aspecten van CO2-emissiehandel, Ondernemingsrecht 2006-16

³⁴ Zie: art. 6 lid 1 Wet OB 1968

gevestigd. De Staatssecretaris van VROM heeft bevestigd dat CO₂-emissierechten onder 'soortgelijke rechten' valt waardoor deze uitzondering van toepassing was.³⁵ Hierdoor werd de plaats van dienst bij levering aan ondernemers gelijkgesteld aan de plaats van vestiging van de afnemer.

In de huidige wet is wel een uitzondering te vinden voor diensten verricht aan een andere dan ondernemer buiten de EU. Art. 6i lid 1, onderdeel a, Wet OB 1968 spreekt over 'de overdracht van auteursrechten, octrooien, licentierechten, handelsmerken en soortgelijke rechten'. Volgens de systematiek van de Staatssecretaris van VROM zullen emissierechten hier dus onder vallen. In dit geval zal de er dus een uitzondering zijn op art. 6 lid 2 Wet OB 1968 en zal de plaats van dienst voor afnemers buiten de EU de woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats van de afnemer zijn.

Op 1 januari 2010 is art. 6 lid 2, onderdeel d komen te vervallen. Daarnaast is de hoofdregel aangepast. De hoofdregel waarbij de plaats van dienst de plaats van de afnemer betreft is nu geldig voor emissierechten. Doordat dit eerst via de uitzondering het geval was, is er wat betreft de plaats van dienst niets veranderd. Wel heeft dit gevolgen voor de verleggingsregeling. Deze regeling zal hierna in hoofdstuk 3.7 worden behandeld en verder worden uitgewerkt in hoofdstuk 4 bij de oplossingen van carrouselfraude.

3.7. Verlegging

Onder de hoofdregel van art. 12 lid 1 Wet OB 1968 wordt belasting geheven van de dienstverrichter. In art. 12 lid 2 wordt voor diensten als bedoeld in art. 6 lid 1 de verleggingsregeling toegepast. Door verlegging toe te passen bij een dergelijke dienst verricht aan een afnemer in een andere lidstaat, wordt belasting geheven van die afnemer. Doordat vanaf 1 januari 2010 art. 6 lid 2, onderdeel d is afgeschaft vallen emissierechten onder de hoofdregel en daarmee onder de verleggingsregeling.

³⁵ Kamerstukken II 2003/04, 29 565, nr. 3, MvT, p. 75.

4. Carrouselfraude met emissierechten

4.1. Wat is carrouselfraude

Zoals de naam al suggereert draaien bij carrouselfraude goederen rond tussen steeds dezelfde partijen. In dit geval gaat het economisch eigendom van emissierechten rond. De rechten gaan feitelijk niet over de grens maar de gerechtigheid tot uitstoot en het risico op waardeverandering veranderen wel van eigenaar. Het kan om drie partijen gaan, dus van A naar B naar C en weer terug naar A, of hele netwerken. De fraude wordt mogelijk doordat afnemers met recht op aftrek van btw, deze kunnen terugvragen terwijl hun leveranciers hun deel nog niet hebben betaald. Uiteindelijk 'ploft' de leverende vennootschap die nog niets heeft voldaan waardoor de fiscus haar claim verliest. Door over de grens te handelen kunnen leveranciers inkopen tegen het 0% tarief waardoor de fraude erg lucratief wordt. Bedrijf A koopt in een ander EU-land tegen het 0% tarief en verkoopt deze door in eigen land aan bedrijf B. A brengt wel btw in rekening maar voldoet deze niet. B betaalt de btw berekend door aan A maar vraagt deze direct terug. Vervolgens levert B weer door aan C in het buitenland tegen het 0% tarief waardoor het weer opnieuw kan beginnen. Iedere keer geeft de fiscus dus de btw terug aan B terwijl A haar btw niet voldoet. Ook puur binnenlandse carrouselfraude is mogelijk. Vrijwel altijd gaat het om goederen die waardevol en gemakkelijk te vervoeren zijn. Vooral computerchips, mobiele telefoons en tegenwoordig autobanden worden hiervoor gebruikt.

Lange tijd was alleen fraude met goederen bekend. Met af en toe een carrousel met alleen valse facturen daargelaten.³⁶ Totdat emissierechten ontdekt werden. De handel in emissierechten vindt plaats door de rechten, via het online handelssysteem, over te schrijven naar de persoonstegoedrekening van de ontvanger. Dit kan ook naar het buitenland. Bedrijf A koopt emissierechten in een andere lidstaat in. Doordat de plaats van dienst de plaats van de ontvanger is kan bedrijf A niet tegen het nultarief inkopen. Hij moet dus btw betalen aan de leverancier maar kan deze direct terugvragen. Bij verkoop aan bedrijf B brengt bedrijf A de btw in rekening van het land van bedrijf B, maar voldoet deze niet. Bedrijf B vraagt deze wel terug. Vervolgens gaan de rechten een aantal maal rond waardoor carrouselfraude een feit is. Doordat handel online

³⁶ Hoge Raad, 7 maart 2003, nr. 38 340, V-N 2003/16.23

plaatsvindt en dus zeer snel gaat, en grote aantallen rechten tegelijk kunnen worden verhandeld, kan het alsnog om aanzienlijke bedragen gaan.

De fraudeur verdient geld door het niet voldoen van de btw terwijl deze wel in rekening wordt gebracht. De 'winstmarge' van de fraudeur bestaat uit deze btw waardoor hij de rechten minder winst met de handel hoeft te maken. Hij kan de rechten duurder inkopen en goedkoper verkopen dan bonafide handelaren en daardoor in korte tijd veel geld verdienen.³⁷

Er zijn veel verschillende constructies mogelijk die bedoeld zijn om ontdekking door de fiscus zo moeilijk mogelijk te maken. Vaak worden bonafide bedrijven als schakels gebruikt. Zij weten zelf niet dat ze aan een carrouselfraude deelnemen maar kunnen soms wel aansprakelijk gesteld worden. Dit zal later in dit hoofdstuk terugkomen.

4.2. Aftrek van voorbelasting

Het plegen van fraude is mogelijk omdat de afnemer voorbelasting terug kan krijgen voordat de leverancier belasting voldoet. De aftrek van voorbelasting is een voorwaarde voor het plegen van carrouselfraude. Wie recht hebben op aftrek, is behandeld in hoofdstuk 2. Het moet gaan om 'ondernemers'. Tussenhandelaren die fungeren als makelaar op de emissiemarkt voldoen hieraan. Ook de eindgebruikers van de rechten c.q. grote industriële ondernemingen voldoen aan deze voorwaarde. Zij kunnen, waarschijnlijk onbedoeld, een schakel vormen in de fraudeketen. Het is niet aannemelijk dat een grote industriële vennootschap ploft omwille van het plegen van carrouselfraude.

4.3. Bestrijdingsmethoden

Carrouselfraude met goederen (of waarbij het lijkt dat goederen verhandeld worden) bestaat al langer waardoor er al een aantal maatregelen is getroffen. Deze fraude met emissierechten die onder diensten vallen is echter relatief nieuw. Bestaande bestrijdingsmethoden hebben dan ook betrekking op goederen en niet op de levering van diensten.

4.3.1. De eerste oplossingen

³⁷ Wolf, R.A. (2010), Btw en emissierechten : een klimaat voor fraude?, WFR 2010/88.

De maatregelen die als eerste zijn genomen ter voorkoming van carrouselfraude hebben betrekking op het niet daadwerkelijk aanwezig zijn van een transactie (schijnhandeling), valse facturen en het onterecht toepassen van het nultarief. In deze gevallen zal aftrek van voorbelasting worden geweigerd. Deze drie methodes worden kort besproken.

In geval van een schijnhandeling vindt geen daadwerkelijke goederen transactie plaats maar gaan slechts facturen rond. De Hoge Raad heeft beslist dat zowel de afnemer als de leverancier hiervan op de hoogte moeten zijn om aftrek te kunnen weigeren.³⁸ Een art. 3 Wet OB 1968 levering heeft dan niet plaatsgevonden zodat onterecht btw in rekening gebracht is. De btw op de factuur moet in beginsel ook worden voldaan.³⁹ Volgens het arrest Schmeink & Strobel mag als gevolg hiervan geen dubbele heffing plaatsvinden. Heeft de leverancier de mogelijkheid tot verlies van belastinginkomsten uitgeschakeld, dan moet naheffing achterwege blijven.⁴⁰

Aftrek is alleen mogelijk na overleg van de juiste facturen. Deze moeten aan bepaalde vereisten voldoen genoemd in art. 35 en 35A Wet OB 1968. Hier heeft de fiscus dus alleen wat aan als naast een vermoeden tot carrouselfraude ook onzorgvuldigheid in de facturering heeft plaatsgevonden.

Het nultarief mag worden toegepast bij een intracommunautaire levering. Of dit het geval is moet blijken uit boeken en bescheiden. Een leverancier die zelf zorgt voor transport over de grens zal gemakkelijk aannemelijk kunnen maken dat dit het geval is. Als de afnemer zelf de goederen komt afhalen is dat erg lastig en kan de leverancier beter het binnenlandse tarief hanteren. Wel is het mogelijk aan vaste afnemers die zelf afhalen het nultarief te berekenen.⁴¹

Voorgaande methodes hebben betrekking op het al dan niet de grens over gaan van goederen. Vaak gaan goederen wel degelijk de grens over bij carrouselfraude waardoor deze methodes het probleem niet oplossen. Emissierechten zijn geen goederen maar diensten. Handel over de grens is zeer makkelijk uit te voeren doordat de gerechtigdheid met een druk op de knop naar een andere lidstaat gaan.

³⁸ Hoge Raad, 29 oktober 1997, nr. 32728, LJN: AA2145

³⁹ Artikel 37 Wet OB 1968.

⁴⁰ HvJ 19 september 2000, C-454/98 (Schmeink & Strobel)

⁴¹ Hoge Raad, 28 september 2007, nr. 43581

4.3.2. Aansprakelijkheid

Op grond van art. 42c IW 1990 kan een ondernemer hoofdelijk aansprakelijk gesteld worden voor de omzetbelasting als aan die ondernemer een levering is verricht en hij wist of behoorde te weten dat de leverancier de verschuldigde omzetbelasting niet of niet volledig zal voldoen. Het moet dan gaan om bepaalde bij ministeriële regeling aangewezen goederen te vinden in art. 40a Uitv. Reg. IW 1990. Een aantal kostbare en gemakkelijk te verhandelen goederen staat daar opgesomd maar geen bepaling die duidt op emissierechten. De uitwerking van art. 42c, lid 2, IW 1990 levert op dat de ondernemer geacht wordt te weten dat geen omzetbelasting is afgedragen als hij daar voordeel door behaalt zoals door het betalen van een te lage prijs. Die te lage prijs moet dan komen door een oneigenlijk btw voordeel en niet door een andere factor.

Meer mogelijkheden zijn er sinds het HvJ uitspraken heeft gedaan in de arresten Optigen⁴², FTI⁴³, Kittel⁴⁴, Teleos⁴⁵, Colleé⁴⁶ en Twoh⁴⁷. In korte tijd is voor een aantal zaken de beperking van het recht op aftrek bepaald. Deze rechtspraak komt erop neer dat voorbelasting niet mag worden afgetrokken als de ondernemer redelijkerwijs kan vermoeden dat ergens in de handelsketen sprake is van fraude. Dus ook als de ondernemer niet zelf met de fraudeur handelt maar dat elders in de keten wel gebeurt.

De bewijslast ligt bij de belastingdienst. Deze moet bewijzen dat de afnemer wist of behoorde te weten dat de leverancier de btw niet zal voldoen.⁴⁸ De aansprakelijkheid is gekoppeld aan een match in goederen. In geval van een levering van een aantal gelijke partijen goederen, waarbij van een partij de btw niet voldaan wordt, kunnen alle ontvangers zich beroepen op de partijen waarbij de btw voldaan is.⁴⁹ In het geval van emissierechten is het mogelijk dat met een emissierecht ergens in de keten gefraudeerd

⁴² HvJ 12 januari 2006, gevoegde zaken C-354/03 (Optigen Ltd), zaak C-355/03 (Fulcrum Electronics Ltd) en C-484/03 (Bond House Systems Ltd).

⁴³ HvJ 11 mei 2006, C-384/04 (Federation of Technological Industries (FTI)).

⁴⁴ HvJ 6 juli 2006, gevoegde zaken C-439/04 (Axel Kittel tegen Belgische Staat) en C-440/04 (Belgische Staat tegen Recolta Recycling BVBA).

⁴⁵ HvJ 27 september 2007, C-409/04 (Teleos e.a.)

⁴⁶ HvJ 27 september 2007, C-146/05 (Colleé)

⁴⁷ HvJ 27 september 2007, C-184/05 (Twoh)

⁴⁸ MvT, Kamerstukken II 2001/02, 28 015, nr. 3, blz. 49

⁴⁹ Wolf, R.A. (2001), Carrouselfraude en BTW-aansprakelijkheid, WFR 2001/6459, blz. 1733.

is, en door het unieke nummer en registratiesysteem kan achteraf bepaald worden welke bedrijven in deze keten zitten.

Hoewel emissierechten niet tot de aangewezen goederen behoren, heerst er toch angst aansprakelijk gesteld te worden. In 2009 is daardoor een cliëntenstop ingesteld bij de Spaanse emissiebeurs Sendeco2 totdat maatregelen zijn getroffen om carrouselfraude met emissierechten te voorkomen.⁵⁰

4.3.3. Vrijstelling en nultarief

Het toepassen van een nultarief of vrijstelling heeft het gevolg dat er geen omzetbelasting meer teruggevraagd of betaald kan worden. Hierdoor wordt carrouselfraude onmogelijk gemaakt. Wel zit er nog een verschil in het nultarief en de vrijstelling. Bij het nultarief blijft namelijk het recht op aftrek van voorbelasting behouden zodat btw die drukt op kosten verbonden met de emissiehandel in aftrek gebracht kan worden. Een vrijstelling zorgt er ook voor dat aftrek niet meer plaats kan vinden waardoor ondernemers uiteindelijk slechter af zijn.

De omzetbelasting is bedoeld om belasting te heffen op consumptie. Emissierechten komen nooit bij de consument terecht. De verstrekking door de overheid is onbelast. De eerste verkoop door een ondernemer zal belast zijn met btw en zal bij de afnemer in aftrek genomen worden. Er van uit gaande dat er geen niet-ondernemers in de keten zitten zal uiteindelijk het emissierecht bij de eindgebruiker (een deelnemende bedrijfslocatie, dus ondernemer) aanbellen waarna alle btw wordt afgetrokken en het recht teniet gaat na inlevering. Per saldo is er dus niets geheven en kan er dus net zo goed vanaf het begin niets worden geheven.

Emissierechten kunnen bijvoorbeeld gelijkgesteld worden aan aandelen en effecten. De manier waarop handelaren met emissierechten omgaan lijkt erg op die van aandelen. Er wordt namelijk vooral gespeculeerd op waardeveranderingen. Eindgebruikers hebben emissierechten nodig om aan het eind van een periode aan de gestelde eisen te voldoen. Handelaren kunnen niets met emissierechten behalve doorverkopen. Er kan geen eigendomsrecht rusten op emissierechten. Alleen de gerechtigdheid gaat over. Handelaren verkrijgen dus gerechtigdheid tot uitstoot van broeikasgassen terwijl zij dit

⁵⁰ Platts Emissions Daily, 14 september 2009

niet in hun bedrijfsvoering zit. Daarnaast verkrijgen zij het risico op waardeverandering. Eigenlijk is dit een soort economisch eigendom. Dit is vergelijkbaar met aandelen waarbij het bloot eigendom gescheiden wordt van het vruchtgebruik. Met het verschil dat het bloot eigendom niet eens bestaat bij emissierechten.

Als de overheid zou willen dat particulieren gaan 'beleggen' in emissierechten is het beter om de handel in emissierechten voor de omzetbelasting gelijk te stellen aan de handel in aandelen en effecten, waardoor deze wordt vrijgesteld op grond van art. 135 lid 1 onderdeel f van de btw-richtlijn en art. 11 lid 1 onderdeel i sub 2 Wet OB 1968.

Het nadeel is dat in geval van vrijstelling geen aftrek van voorbelasting mogelijk is. Kosten nemen dus toe voor de handelaren. Doordat investeren om daadwerkelijk de uitstoot van broeikasgassen te beperken wel aftrekbaar blijft zal het bijkopen van rechten relatief duurder worden. De keuze tussen investeren en emissierechten bijkopen wordt verstoord wat ten koste gaat van de efficiëntie. Emissierechten zijn een factor in een productieketen waarbij eindproducten (zoals energie en staal) wel bij de consument terecht komen. Kosten worden hoger doordat de omzetbelasting niet aftrekbaar is. Dit zal afhankelijk van de prijselasticiteit worden doorberekend aan de consument.

Om verstoring te voorkomen is het dus belangrijk dat de omzetbelasting op de kosten die verband houden met emissierechten afgetrokken kunnen blijven worden. Dit is het geval bij toepassing van het nultarief. Fraude met emissierechten is in dat geval niet meer mogelijk.

4.3.4. Verlegging

De verleggingregeling werkt als volgt. De leverancier van emissierechten aan een ondernemer in een andere lidstaat, moet normaal gesproken btw in rekening brengen in het land van de afnemer. De plaats van dienst is namelijk de plaats van de afnemer. Op grond van de verleggingsregeling vermeldt hij echter op de factuur geen btw maar geeft hij aan dat deze verlegd is. De belasting wordt vervolgens geheven van de afnemer in de andere lidstaat. De afnemer vraagt de belasting direct weer terug. Hierdoor is het moment van aftrek en de betaling gelijk getrokken. De afnemer moet de btw betalen maar verrekent die weer met de btw over de verkopen. Het is dan niet meer mogelijk

om aftrek over nog niet betaalde btw te verkrijgen waardoor carrouselfraude onmogelijk is gemaakt. Verlegging is dus een effectieve maatregel.

Hoewel verlegging effectief blijkt, zijn lidstaten niet enthousiast over een algehele invoering (voor alle goederen en diensten) van een verleggingsregeling. De btw wordt pas aan het einde van de keten in één keer betaald bij overdracht naar de consument in plaats van steeds een deel over de toegevoegde waarde. Dit maakt zwarte verkopen aantrekkelijker omdat de totale btw over de consumentenprijs ontdoken kan worden. Zonder verlegging mist de belastingdienst alleen de btw over de toegevoegde waarde van de laatste schakel in de keten. In het geval van emissierechten is dit geen probleem aangezien deze nooit bij een consument terecht komen. De eindgebruiker heeft altijd recht op aftrek waardoor deze altijd btw zal willen betalen.

Een bijkomend voordeel van verlegging is dat de leverancier geen buitenlandse btw hoeft af te dragen. Hierdoor hoeft hij geen buitenlands btw-nummer te hebben.

De wetswijziging van 1 januari 2010 levert een verleggingsregeling voor grensoverschrijdende diensten. Hoewel dit het probleem met grensoverschrijdende fraude oplost blijft binnenlands fraude nog steeds mogelijk. Daardoor is het beter om voor emissierechten een algehele verlegging toe te passen en niet alleen voor grensoverschrijdende transacties.

4.4. Maatregelen van lidstaten

De heffing van btw is in principe geregeld op het niveau van de EU door middel van richtlijnen waardoor een in beginsel eenduidig heffingssysteem tot stand is gebracht. Het is dan ook wenselijk dat oplossingen vanuit de EU komen. Doordat er zo veel geld in deze carrouselfraude omgaat hebben lidstaten echter besloten een EU brede actie niet af te wachten en zelf te handelen. Dit is alleen niet toegestaan onder de btw-richtlijn; niettemin is aldus door de lidstaten besloten zonder toestemming van de Europese Commissie.⁵¹

⁵¹ Wolf, R.A. (2010), Btw en emissierechten : een klimaat voor fraude?, WFR 2010/88.

Nederland heeft besloten de btw bij de handel in emissierechten te verleggen.⁵² Het Verenigd Koninkrijk heeft besloten een nultarief te hanteren.⁵³ De Frans belastingdienst heeft op 10 juni 2009 een resolutie uitgevaardigd om de levering van emissierechten vrij te stellen van BTW.⁵⁴ Verlegging is ook de oplossing die is gekozen in Spanje⁵⁵ en in Denemarken⁵⁶.

De handel in landen die verlegging of een nultarief hebben toegepast is gedaald met in het ergste geval 90 procent. In Denemarken zijn 80 procent van de handelsaccounts verwijderd. Het percentage fraudeurs in deze sector is aanzienlijk gebleken.⁵⁷

Vervolgens heeft de Europese Commissie via een richtlijn⁵⁸ een facultatieve en tijdelijke mogelijkheid tot het toepassen van de verleggingsregeling voor emissierechten ingevoerd. Deze maatregel wijkt af van bestaande voorschriften van de EU en kan daardoor alleen op EU niveau worden verwezenlijkt. Deze richtlijn is dus in overeenstemming met het subsidiariteitsbeginsel uit artikel 5 van het EU Verdrag. Deze regeling is geldig tot en met 30 juni 2015.⁵⁸

De verleggingsregeling is door de richtlijn mogelijk voor een aantal soorten emissierechten. Het gaat om verhandelbare rechten die in de EU door deelnemende bedrijfslocaties gebruikt kunnen worden.⁵⁸ In tegenstelling tot het Nederlandse besluit⁵⁹ is geen bepaling opgenomen voor vergelijkbare rechten. Rechten die landen buiten de EU ontwikkelen blijven dus buiten schot. Amerikaanse rechten kunnen bijvoorbeeld wel

⁵² Besluit van 14 juli 2009, nr. DGB2009/3897M, Omzetbelasting; overdracht CO2-emissierechten.

⁵³ HMRC (2009), VAT: Zero rating of emission allowances with effect from 31 July 2009, HM Revenue & Customs Brief 46/09 30 juli 2009, op <http://www.hmrc.gov.uk/briefs/vat/brief4609.htm>.

⁵⁴ Direction Générale Des Finances Publiques (2009, 11 juni), Bulletin Officiel des Impôts 58, Taxe sur la Valeur Ajoutée. Regime Applicable aux Quotas D'émission de Gaz a Effet de Serre, op <http://www11.minefi.gouv.fr/boi/boi2009/liste.htm>

⁵⁵ Weyndling, R. (2009, 23 oktober), Spain approves carbon VAT fraud measure: Mediterranean bourse, op www.sendeco2.com.

⁵⁶ Seager, A. (2009, 3 december), Copenhagen summit: Denmark rushes in laws to stop carbon trading scam, The Guardian (ook op: www.guardian.co.uk).

⁵⁷ Corporate Watch (2010, 22 juli), The Carbon Carousel: VAT Tax Fraud, op <http://www.corporatewatch.org/?lid=3676>

⁵⁸ Richtlijn 2010/23/EU, 16 maart 2010

⁵⁹ Besluit van 14 juli 2009, nr. DGB2009/3897M, Omzetbelasting; overdracht CO2-emissierechten

verhandeld worden in de EU maar vallen buiten de richtlijn doordat ze binnen de EU niet gebruikt kunnen worden. Voor de toekomst kan dat alsnog problemen opleveren doordat met die rechten binnen de richtlijn nog wel fraude gepleegd kan worden.

Voor emissierechten is van belang dat in bijlage VI van de btw-richtlijn 2006 is opgenomen: "Broeikasgasemissierechten als omschreven in artikel 3 van richtlijn 2003/87/EG, die overdraagbaar zijn overeenkomstig artikel 12 van die richtlijn, evenals andere rechten die door exploitanten kunnen worden gebruikt om die richtlijn na te leven." ⁶⁰

Inmiddels zijn de verleggingen door de lidstaten dus goedgekeurd. Nultarieven en vrijstellingen zijn niet genoemd in de richtlijn en daardoor nog wel in strijd met de EU-wetgeving.

Door de wetswijziging op 1 januari 2010 wordt de btw verlegd voor diensten, waaronder emissierechten, verricht aan een ander lidstaat. Dit maakt carrouselfraude voor grensoverschrijdende transacties definitief onmogelijk.

5. Conclusie

Het cap-and-trade systeem, waarbij verhandelbare emissierechten gecombineerd worden met een absoluut uitstootplafond is de meest kostenefficiënte methode om de uitstoot van broeikasgassen te bestrijden. De EU heeft dit systeem geïmplementeerd samen met credit systemen waarbij maatregelen kunnen worden getroffen in het buitenland. Bedrijven die efficiënt kunnen innoveren krijgen een hier een incentive voor omdat ze de mogelijkheid krijgen om hun emissierechten te verkopen. Dit is positief voor het innovatieve karakter van EU. Het systeem van verhandelbare emissierechten is dan ook de beste oplossing voor het probleem van de uitstoot van broeikasgassen.

Voor de omzetbelasting moeten emissierechten gezien worden als een dienst. De oorspronkelijke verstrekking vindt plaats door de overheid als zodanig en is dus

⁶⁰ Vakstudie Nieuws (2009), Redactie Vakstudie Nieuws bij besluit 14 juli 2009, nr. DGB2009/3897M, V-N 2009/36.7.

onbelast. Meestal staat er ook geen vergoeding tegenover waardoor er geen heffingsgrondslag is.

Als de emissierechten eenmaal in bezit van de ondernemers zijn, is de handel daarin wel belastbaar voor de btw. Hierbij moet de natuurlijk persoon of vennootschap voldoende arbeid verrichten voor de handel en zal iemand die alleen de rechten houdt als belegging geen ondernemer zijn. Een bedrijfsmatige handelaar in emissierechten kan wel aan de eis voldoen. Voor de eindgebruikers is de handel een verlengstuk van hun ondernemersactiviteit waardoor zij altijd belast zijn. Belast betekent ook dat de voorbelasting drukkend op de aanschaf en bijbehorende kosten aftrekbaar is.

Carrousel fraude wordt mogelijk gemaakt doordat de momenten van aftrek van de afnemer en de afdracht van de leverancier niet gelijkgetrokken zijn. Hierdoor kan de leverancier wachten met betalen en uiteindelijk 'ploffen' waardoor de fiscus haar claim misloopt. De oorspronkelijke maatregelen tegen carousel fraude hebben betrekking op de controle of goederen daadwerkelijk de grens over zijn gegaan of op onjuiste facturen. Emissierechten zijn geen goederen en er kan zelfs geen eigendomsrecht op rusten. Met een druk op de knop kan een emissierecht van eigenaar wisselen over de grens. Hierdoor zullen dus andere oplossingen bedacht moeten worden.

Een aantal lidstaten heeft maatregelen getroffen door de btw te verleggen of door een nultarief te hanteren. Hoewel in strijd met EU-wetgeving blijken de maatregelen effectief. In sommige gevallen is de handel gedaald met 90 procent wat duidt op een aanzienlijk aantal fraudeurs die de markt verlaten hebben.

Inmiddels biedt de EU een facultatieve en tijdelijke mogelijkheid om de btw te verleggen voor fraudegevoelige diensten. Deze oplossing werkt, maar door het facultatieve karakter blijven verschillende maatregelen tussen lidstaten bestaan. De maatregel is ook tijdelijk waardoor een definitieve keuze nog af kan wijken.

Vanaf 1 januari 2010 door een wetwijziging een verleggingsregeling van toepassing voor grensoverschrijdende leveringen van diensten waaronder emissierechten. Hierdoor is carousel fraude onmogelijk gemaakt.

Verlegging is een effectieve oplossing en de nadelen van het aantrekkelijker maken van zwarthandel is niet van toepassing op emissierechten omdat deze niet aan de consument verhandeld worden.

Het toepassen van een nultarief lost het probleem van carrouselfraude ook op. Per saldo wordt nu ook al geen btw betaald. In tegenstelling tot de vrijstelling blijft de aftrek van voorbelasting behouden waardoor investeren of rechten bijkopen hetzelfde wordt behandeld. Hierdoor blijft verstoring uit waardoor economische efficiëntie behouden blijft. Daarnaast wordt de emissiemarkt aantrekkelijker voor particuliere beleggers (de niet-ondernemers) omdat er geen btw meer blijft hangen.

De wetswijziging van 1 januari 2010 heeft voor een effectieve oplossing gezorgd die voor grensoverschrijdende diensten, en dus breder dan emissierechten, werkt. Om daarnaast binnenlandse fraude onmogelijk te maken zal een van bovenstaande oplossingen gekozen moeten worden.

Waar voor opgepast moet worden is dat het te kiezen systeem de prijs niet teveel opdrijft. Dit zal namelijk problemen opleveren voor de kostenefficiëntie. De prijs van een emissierecht moet in verhouding blijven tot de kosten om te investeren in uitstootbeperkende projecten. Alleen dan blijven verhandelbare emissierechten de beste oplossing voor het broeikas effect.

Welke oplossing ook gekozen wordt, het belangrijkste is dat de EU staat. Dit is ook de kern van het btw-stelsel in de EU en zal wat betreft fraudebestrijding, en carrouselfraude met emissierechten in het bijzonder, ook het geval moeten zijn. Verschillende wetgeving in verschillende lidstaten is niet bevorderlijk voor de handel binnen en met de EU.

Literatuurlijst en jurisprudentie

Literatuur

- Algemene Rekenkamer (2009, 12 maart), Aanpak miljardenfraude btw in EU kan veel effectiever, ook Belastingdienst moet aanpak grondig versterken, Bekeken op 29 juli 2010, op [http://www.rekenkamer.nl/Actueel/Persberichten/2009/03/Besluit van 14 juli 2009, nr. DGB2009/3897M, Omzetbelasting; overdracht CO2-emissierechten](http://www.rekenkamer.nl/Actueel/Persberichten/2009/03/Besluit%20van%2014%20juli%202009,%20nr.%20DGB2009/3897M,%20Omzetbelasting;%20overdracht%20CO2-emissierechten)
- Chomitz, Kenneth M. (1999, 30 november), Evaluating Carbon Offsets from Forestry and Energy Projects: How Do They Compare?, World Bank Policy Research Working Paper, 2357, op <http://ssrn.com/abstract=630729>.
- Cline, W. (1991, juli), Scientific basis for the greenhouse effect, *The Economic Journal*, 101, blz. 904-919.
- COM (2001, 23 oktober) Proposal for a directive of the European Parliament and of the council establishing a framework for greenhouse gas emissions trading within the European Community and amending Council Directive 96/61/EC, 581.
- COM (2003), 830 of 7 January 2004 on guidance to assist Member States in the implementation of the criteria listed in Annex III to Directive 2003/87/EC establishing a scheme for greenhouse gas emission allowance trading within the Community and amending Council Directive 96/61/EC.
- Corporate Watch (2010, 22 juli), The Carbon Carousel: VAT Tax Fraud, op <http://www.corporatewatch.org/?lid=3676>
- Dales J.H. (1968), *Pollution, Property & Prices: An Essay in Policy-making and Economics*, Toronto: University of Toronto Press, 111, blz. vii.
- Direction Générale Des Finances Publiques (2009, 11 juni), Bulletin Officiel des Impôts 58, Taxe sur la Valeur Ajoutée. Regime Applicable aux Quotas D'émission de Gaz a Effet de Serre, op <http://www11.minefi.gouv.fr/boi/boi2009/liste.htm>
- EU (2003), Directive 2003/2003/87/EG of the European Parliament and of the council establishing a framework for greenhouse gas emissions trading within the European Community and amending Council Directive 96/61/EC, Brussels
- Europol (2009, 9 december), Carbon Credit fraud causes more than 5 billion euros damage for European Taxpayer, Den Haag, Bekeken op 29 juli 2010, op <http://www.europol.europa.eu/index.asp?page=news&news=pr091209.htm>.
- Field (2000), *Designing Options for implementing an Emissions Trading Regime for Greenhouse Gasses in the EC*, Final Report, Foundation for International Environmental Law and Development, op www.field.org.uk.
- Hilten, M.E. van, Kesteren, H.W.M. van (2007), *Cursus Belastingrecht*, elfde druk, Deventer: Kluwer.
- HMRC (2009), VAT: Zero rating of emission allowances with effect from 31 July 2009, HM Revenue & Customs Brief 46/09 30 juli 2009, op <http://www.hmrc.gov.uk/briefs/vat/brief4609.htm>.
- Kamerstukken II 2003/04, 29 565, nr. 3, MvT, p. 75.
- Kampen, T.A. van (2001), *De handel en wandel binnen het publiekrecht. Verhandelbaarheid van publiekrechtelijke rechten*, NJB 2001.
- Lashof, D. en Ahuja, D. (1990, 5 april), Relative contributions of greenhouse gas emissions to global warming, *Nature*, 344, blz. 529-531.
- Lashof, D. en Ahuja, D. (1990, 5 april), Relative contributions of greenhouse gas emissions to global warming, *Nature*, 344, blz. 529-531.

Mijnssen, F.H.J., Haan, P. de (2001), Mr. C. Assers Handleiding tot de beoefening van het Nederlands burgerlijk recht, Goederenrecht, Algemeen goederenrecht, Deventer 2001.

Ministerie van Financiën (2006, 30 juni), Besluit van 15 juni 2006, nr. CPP2005/3096M, V-N 2006/36.18.

MvT, Kamerstukken II 2001/02, 28 015, nr. 3, blz. 49

Nederlandse Emissieautoriteit (2010, 15 juni), Handleiding Register CO2 Emissiehandel, Den Haag.

Platts Emissions Daily, 14 september 2009

Richtlijn 2010/23/EU, 16 maart 2010.

Seager, A. (2009, 3 december), Copenhagen summit: Denmark rushes in laws to stop carbon trading scam, The Guardian (ook op: www.guardian.co.uk).

Teuben, R. (2005), Verhandelbare emissierechten - juridische aspecten van emissiehandel voor CO2 in Nederland en de Europese Unie (diss.; Europese Monografieën nr. 81), blz. 82, Deventer: Kluwer.

Tietenberg, T. (1988), Environmental and Natural Resource Economics, Glenview, Ill., Scott, Foresman & Co., 2nd Edition.

Tietenberg, T., Johnstone, N. (2004), ExPost Evaluation of Tradeable Permits: Methodological Issues and Literature Review, Tradeable Permits: Policy Evaluation, Design And Reform. OECD Publishing.

Vakstudie Nieuws (2009), Redactie Vakstudie Nieuws bij besluit 14 juli 2009, nr. DGB2009/3897M, V-N 2009/36.7.

Verordening EG, Nr. 2216/2004, van de commissie van 21 december 2004 Bijlage IV

Vries, R.J. de, Ouwehand, W.P.A. (2006), Fiscale aspecten van CO2-emissiehandel, Ondernemingsrecht 2006-16

Weyndling, R. (2009, 23 oktober), Spain approves carbon VAT fraud measure: Mediterranean bourse, op www.sendeco2.com.

Wolf, R.A. (2001), Carrouselfraude en BTW-aansprakelijkheid, WFR 2001/6459, blz. 1733.

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

WRR (1992), Milieubeleid, strategie, instrumenten en handhaafbaarheid, Den Haag, 1992, blz. 63

Jurisprudentie

Hoge Raad, 28 september 2007, nr. 43581

Hoge Raad, 29 oktober 1997, nr. 32728, LJN: AA2145

Hoge Raad, 7 maart 2003, nr. 38 340, V-N 2003/16.23

HvJ 11 mei 2006, C-384/04 (Federation of Technological Industries (FTI)).

HvJ 12 januari 2006, gevoegde zaken C-354/03 (Optigen Ltd), zaak C-355/03 (Fulcrum Electronics Ltd) en C-484/03 (Bond House Systems Ltd).

HvJ 27 september 2007, C-146/05 (Colleé)

HvJ 27 september 2007, C-184/05 (Twoh)

HvJ 27 september 2007, C-409/04 (Teleos e.a.)

HvJ 6 juli 2006, gevoegde zaken C-439/04 (Axel Kittel tegen Belgische Staat) en C-440/04 (Belgische Staat tegen Recolta Recycling BVBA)

HvJ, 14 november 2000, nr. C-142/99 (Floridienne SA en Berginvest SA), V-N 2000/53.17

HvJ, 19 september 2000, C-454/98 (Schmeink & Strobel)

HvJ, 20 juni 1991, nr. C-60/90 (Polysar), V-N 1991, p.2140
HvJ, 27 september 2001, nr. C-1600 (Cibo Participations SA), V-N 2001/55.7
HvJ, C-369/04, 2004/00369
TC (1949, 17 januari), nr. 4250 O, B. nr. 8633
TC (1954, 15 maart), nr. 7452 O, BNB 1954/199 (V-N 1954, blz. 553, punt 19)
TC (1955, 18 april), nr. 7752 O, BNB 1955/288 (V-N 1955, blz. 680, punt 14)
TC (1957, 22 juli), nr. 8306 O, BNB 1957/277 (V-N 1958, blz. 286, punt 19)
TC (1959, 25 augustus), nr. 8485 O, BNB 1960/28 (V-N 1960, blz. 267, punt 19)