

# BTW EN EMISSIERECHTEN: EEN KLIMAAT VOOR FRAUDE?

MR. R.A. WOLF\*

## 1 Inleiding

De handel in emissierechten speelt een belangrijke rol bij het terugbrengen van de wereldwijde uitstoot van broeikasgassen. Deze handel zal de komende jaren alleen maar aan belang winnen. Onlangs werd duidelijk dat juist deze markt een voedingsbodem vormt voor btw-carrousel-fraude. Een aantal lidstaten heeft al eenzijdig maatregelen genomen om de fraude in eigen land de pas af te snijden. De Commissie stelt inmiddels voor om de lidstaten de mogelijkheid van verlegging te bieden. Het is de vraag of een dergelijke optionele regeling de fraude zal uitbannen. De weinig geharmoniseerde btw-behandeling komt de marktwerking bovendien niet ten goede.

## 2 Het stelsel van emissierechten

In het Kyoto-protocol<sup>1</sup> zijn internationale afspraken gemaakt over het terugdringen van de uitstoot van broeikasgassen.<sup>2</sup> Om aan deze afspraken te voldoen, heeft de EU onder meer een stelsel van verhandelbare emissierechten in het leven geroepen, bekend als: 'EU ETS'.<sup>3</sup> Voor CO<sub>2</sub>-intensieve industrieën<sup>4</sup> binnen de EU is hierbij de

verplichting ingevoerd om jaarlijks hun uitstoot aan CO<sub>2</sub> te compenseren met emissierechten.

Emissierechten worden in de vorm van European Union Allowances (hierna: EUA) uitgegeven door de lidstaten. Eén EUA vertegenwoordigt het recht om 1 ton CO<sub>2</sub> uit te stoten. Het aantal uit te geven EUA's houdt verband met de onder het Kyoto-protocol aan de desbetreffende lidstaat toegevoegde emissieruimte.<sup>5</sup> Op den duur zal deze emissieruimte worden verkleind. Bovendien zal de huidige kosteloze toewijzing<sup>6</sup> van de rechten worden vervangen door verkoop via veilingen.<sup>7</sup> Het is de verwachting dat emissierechten hierdoor steeds duurder zullen worden. Bedrijven worden dan gestimuleerd emissiebesparende maatregelen te treffen. Binnen het Kyoto-stelsel kunnen emissierechten ook 'verdiend' worden met emissiebesparende projecten elders.<sup>8</sup> Industrieën kunnen tot op zekere hoogte aldus verkregen CER's<sup>9</sup> of ERU's<sup>10</sup> gebruiken om hun jaarlijkse CO<sub>2</sub>-uitstoot te compenseren.

\* Advocaat en fiscalist bij Baker & McKenzie Amsterdam.

1 Protocol van Kyoto, dat werd goedgekeurd bij beschikking 2002/358/EG van de Raad van 25 april 2002 betreffende de goedkeuring, namens de Europese Gemeenschap, van het Protocol van Kyoto bij het Raamverdrag van de Verenigde Naties inzake klimaatverandering (VN-klimaatverdrag ofwel UNFCCC) en de gezamenlijke nakoming van de in dat kader aangegane verplichtingen, PbEG 2002 L 130/1, van 15 mei 2002.

2 Het protocol noemt hierbij CO<sub>2</sub> (kooldioxide), CH<sub>4</sub> (methaan), N<sub>2</sub>O (lachgas), HFC's (onvolledig gehalogeneerde fluorkoolwaterstoffen), PFK's (perfluorkoolstof) en SF<sub>6</sub> (zwavelhexafluoride).

3 'European Union Greenhouse Gas Emission Trading System', in het leven geroepen bij richtlijn 2003/87/EG, PbEG 2003 L 275/32, van 25 oktober 2003.

4 Het stelsel geldt alleen voor bedrijven die veel CO<sub>2</sub> uitstoten zoals aardolieraffinaderijen, hoogovens, steenfabrieken en elektriciteitscentrales. Met ingang van 2012 valt ook de luchtvaart onder dit stelsel (zie hierover ook wetsvoorstel 31 963).

5 Onder Kyoto krijgen de deelnemende landen (en de EU als blok) emissieruimte toegewezen in de vorm van een aantal Assigned Amount Units (hierna: AAU's) elk goed voor de uitstoot van één ton CO<sub>2</sub>. Elk jaar moet een land zijn totale uitstoot aan CO<sub>2</sub> compenseren met AAU's. Landen kunnen onderling AAU's verhandelen.

6 Op basis van onder meer historische uitstoot.

7 Deze zogenoemde derde fase van het EU ETS is geregeld in richtlijn 2009/29/EG, PbEG 2009 L 140 van 5 juni 2009.

8 Voor projecten in ontwikkelingslanden bestaat het zogenoemde Clean Development Mechanism (hierna: CDM), projecten in voormalig Oostbloklanden kunnen onder het Joint Implementation (hierna: JI) worden uitgevoerd. Beide mechanismen staan onder toezicht van de Verenigde Naties en leveren emissiereductie-eenheden op; CER's onder het CDM en ERU's onder JI.

9 Certified Emission Reduction, een uitstootreductie van één ton CO<sub>2</sub> in het kader van het Clean Development Mechanism, uitgegeven door de CDM Executive Board als onderdeel van de United Nations Framework Convention on Climate Change (zie: <http://unfccc.int>).

10 Emission Reduction Unit, een uitstootreductie van één ton CO<sub>2</sub> in het kader van het Joint Implementation-programma (projecten in voormalig Oostbloklanden), uitgegeven door het JI Supervisory Committee.

Onder Kyoto worden alleen EUA's, CER's en ERU's erkend.<sup>11</sup> Er bestaan echter ook andere emissiestelsels met verhandelbare emissierechten. Zo moeten stroomgrootverbruikers in de provincie New South Wales (Australië) hun uitstoot van CO<sub>2</sub> compenseren met NGAC's<sup>12</sup> en faciliteert de Chicago Climate Exchange de uitgifte van en handel in CFI's.<sup>13</sup> Hiernaast bestaan de nodige initiatieven waarbij bedrijven en particulieren met het kopen van emissierechten kunnen participeren in uitstootbeperkende projecten elders.<sup>14</sup> De emissierechten die hierbij worden uitgegeven, worden aangeduid onder de verzamelnaam 'Verified Emission Reductions' ofwel: VER's.<sup>15</sup>

De wereldwijde handel in emissierechten heeft inmiddels een aanzienlijke omvang bereikt. Afgelopen jaar werden emissierechten verhandeld met een totale waarde van ongeveer € 100 mld.<sup>16</sup> Rechten worden niet alleen rechtstreeks tussen partijen verhandeld<sup>17</sup> maar meer en meer uitgewisseld via gespecialiseerde beurzen.<sup>18</sup> Helaas blijken ook btw-carrousel fraudeurs actief op deze markt. Dit heeft alles te maken met de wijze waarop de btw-heffing verloopt.

### 3 Btw-regime bij overdracht emissierechten

Emissierechten zijn geen zaken waarop een eigendomsrecht kan rusten,<sup>19</sup> maar worden aangemerkt als vermo-

gensrechten. Een emissierecht bestaat feitelijk enkel als creditering in een register.<sup>20</sup> Omdat aldus geen sprake is van een 'voor menselijke beheersing vatbaar stoffelijk object', kwalificeert de overdracht tegen vergoeding voor de btw als een dienst. Een niet-vrijgestelde dienst, zo werd tot voor kort algemeen aangenomen. Emissierechten werden bovendien aangemerkt als 'soortgelijke rechten' zoals bedoeld in art. 56, eerste lid, onderdeel a, Btw-richtlijn. Bij overdracht aan een belastingplichtige afnemer in een andere lidstaat is dan de btw verlegd naar de afnemer.<sup>21</sup> Bij overdracht aan een afnemer in eigen land moet lokale btw worden berekend. In 2004 had het btw-comité dit btw-regime bevestigd.

'The delegations agreed unanimously that the transfer of greenhouse gas emission allowances as described in Article 12 of Directive 2003/87/EC of the European Parliament and of the Council of 13 October 2003, when made for consideration by a taxable person is a taxable supply of services falling within the scope of Article 9(2)(e) of Directive 77/388/EEC. None of the exemptions provided for in Article 13 of Directive 77/388/EEC can be applied to these transfers of allowances.'<sup>22</sup>

De mogelijkheid om emissierechten zonder btw in te kopen vanuit een andere lidstaat en lokaal met btw door te verkopen blijkt inmiddels een voedingsbodem voor carousel fraude.

### 4 Carrousel fraude

Carrousel fraude komt in velerlei soorten en maten voor. Terugkerend element is steeds een fraudeur (of: 'ploffer') die zonder btw inkoopt, maar mét btw verkoopt. De ploffer ontvangt de btw van zijn afnemer, maar betaalt deze btw niet aan de fiscus. De btw wordt door de afnemer wel in aftrek genomen. De fraudeur stelt alles in het werk om ontdekking door de fiscus zo lang mogelijk te voorkomen. In de tussentijd wordt de ontvangen btw weggesluisd. Het is dan zaak om in korte tijd een zo hoog mogelijke btw-belaste omzet te genereren. Wat carousel fraude zo schadelijk maakt, is dat voor de Belastingdienst per saldo sprake is van negatieve belastinginkomsten. De Belastingdienst verleent een terug-gave van niet-ontvangen btw. Dit wordt veroorzaakt door de eigenaardigheid van het btw-stelsel waarin het recht

11 Aan ieder emissierecht wordt een eigen unieke identificatiecode toegekend. Aan de hand van deze code wordt het recht geïndividualiseerd en verhandeld. Zie hiervoor bijlage VI bij verordening (EG) nr. 2216/2004 van de Commissie van 21 december 2004 inzake een gestandaardiseerd en beveiligd registersysteem, PbEG 2004 L 386/1 van 29 december 2004.

12 NSW Greenhouse Abatement Certificates, zie: <http://www.greenhousegas.nsw.gov.au>.

13 Carbon Financial Instruments, zie: <http://www.chicagoclimatex.com>.

14 Zie hierover: A. Kirby, 'Kick the habit – A UN guide to climate neutrality', UNEP 2008, blz. 173.

15 Het betreft verhandelbare emissierechten waarbij door een onafhankelijke organisatie de gerealiseerde en gegarandeerde emissiereductie is vastgesteld.

16 Zie: <http://carbon.newenergyfinance.com>.

17 Zogenoemde 'over-the-countertransacties'.

18 In Europa onder meer: Europe Climate Exchange (hierna: ECX, Verenigd Koninkrijk), BlueNext (Frankrijk), Climex (Nederland), European Energy Exchange (hierna: EEX, Duitsland) en Sendeco2 (Spanje) Nord Pool ASA (Zweden); buiten Europa worden emissierechten onder meer verhandeld op de Amerikaanse Green Exchange.

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

20 Ieder Kyoto-land heeft een nationaal register dat verbonden is met het VN-register (ITL) en het EU-register (CITL). Het Nederlandse emissieregister wordt beheerd door de Nederlandse Emissieautoriteit (hierna: NEa). De NEa houdt enkel toezicht op het juist verlopen van de aan- en afschrijvingen van emissierechten en oefent geen toezicht uit op de emissiehandel als zodanig.

21 Art. 56 jo. 196 Btw-richtlijn.

22 Document TAXUD/1625/04 Rev.1 – Working paper n° 443 Rev.1.

op aftrek niet gekoppeld is aan de betaling van deze btw door de leverancier. Bij het invoeren van het btw-stelsel werd een dergelijke samenhang tussen aftrek en betaling technisch onuitvoerbaar geacht.<sup>23</sup>

Tot voor kort was carrouselfraude enkel met goederen bekend.<sup>24</sup> Fraudeurs toonden een voorkeur voor kostbare, makkelijk verhandelbare en eenvoudig te transporteren goederen, zoals mobiele telefoons en computergeheugens. Op een inkoop vanuit een andere lidstaat volgde een verkoop met lokale btw. De btw werd van de afnemer geïnd maar niet aan de fiscus afgedragen. Bij de meest eenvoudige variant van de fraude draaiden goederen telkens rondjes tussen dezelfde partijen (vandaar: *carrouselfraude*), later kwamen ingewikkelde handelsstructuren in zwang om de kans op ontdekking te verkleinen.

Een dergelijke opzet is ook met emissierechten mogelijk. De mogelijkheid om deze rechten via (elektronische) beurzen te verhandelen speelt de fraudeurs hierbij in de kaart. Via een beurs kunnen de rechten eenvoudig zonder btw worden ingekocht van een leverancier in een andere lidstaat en met btw worden doorverkocht aan een lokale afnemer. De fraudeur kan zijn 'winstmarge', de btw, gebruiken om rechten net iets 'duurder' in te kopen en net iets 'goedkoper' te verkopen. In korte tijd kunnen dan hoge omzetten worden behaald. Bijkomend voordeel van de handel in emissierechten is dat, anders dan bij goederen,<sup>25</sup> (nog) geen listingverplichting bestaat bij levering aan een afnemer in een andere lidstaat.<sup>26</sup>

In een recent persbericht schat Europol de schade als gevolg van carrouselfraude met emissierechten op € 5 mld. In bepaalde lidstaten zou 90% van de handel in emissierechten met btw-fraude verband houden.<sup>27</sup>

23 Zie hierover het zogenoemde ABC-rapport, *Algemeen Rapport van de subgroepen A, B en C, ingesteld ter bestudering van de verschillende mogelijkheden tot harmonisatie van de omzetbelastingen, EEG, Commissie, Directoraat-Generaal van de Concurrentie, Directie belastingvraagstukken, januari 1962, blz. 95.*

24 Afgezien van een sporadische 'facturencarrousel' waar in het geheel geen goederen werden verhandeld, maar enkel (valse) facturen werden uitgewisseld, zie bijvoorbeeld HR 7 maart 2003, nr. 38 340, V-N 2003/16.23.

25 Hier volgt een listingverplichting uit art. 262 Btw-richtlijn en art. 37a Wet OB 1968.

26 Met ingang van 2010 gaat ook een listingverplichting gelden voor intracommunautaire diensten waarbij de btw is verlegd (art. 262, lid C (nieuw), Btw-richtlijn (opgenomen in richtlijn 2008/8/EG van de Raad) en art. 37a, eerste lid, onderdeel c (nieuw), Wet OB 1968 (Kamerstukken II 2008/09, wetsvoorstel 31 907, nr. 2).

27 'Carbon Credit fraud causes more than 5 billion euros damage for European Taxpayer', Persbericht Europol van 9 december 2009.

## 5 Lidstaten reageren op carrouselfraude

Inmiddels heeft een aantal lidstaten maatregelen genomen tegen (vermeende) carrouselfraude met emissierechten.

### 'Mogelijke btw-carrouselfraude met emissierechten'

Op 8 juni 2009 wordt een belangrijke Europese beurs voor emissierechten, Bluenext in Parijs, stilgelegd omdat sprake zou zijn van carrouselfraude. De handel wordt op 10 juni hervat, nadat de Franse Belastingdienst een resolutie<sup>28</sup> heeft uitgevaardigd waarin het standpunt wordt ingenomen dat de levering van emissierechten (EUA's, CER's en ERU's) vrijgesteld is van btw.<sup>29</sup> De vrijstelling geldt voor iedere overdracht, al dan niet via een beurs en geldt ook voor termijncontracten. De vrijstelling strekt zich tevens uit tot de bemiddeling bij al deze transacties.

Op 14 juli 2009 kondigt de Nederlandse Staatssecretaris van Financiën aan dat bij overdracht van emissierechten de verleggingsregeling voortaan kan worden toegepast.<sup>30</sup> Verlegging staat open voor alle emissierechten, niet alleen Kyoto-rechten (EUA's, ERU's en CER's) maar ook voor rechten uit alternatieve emissiestelsels (VER's) en 'alle daarmee vergelijkbare emissierechten'. In het besluit wordt gewag gemaakt van mogelijke btw-carrouselfraude met emissierechten.

Ook in het Verenigd Koninkrijk volgen maatregelen. Op 30 juli 2009 besluit de regering aldaar dat voor alle (termijn)transacties van emissierechten (EUA's, CER's en ERU's) binnen het Verenigd Koninkrijk voortaan een

28 58 Bulletin Officiel des Impôts (June 11, 2009), *Taxe sur la Valeur Ajoutée. Regime Applicable aux Quotas D'émission de Gaz a Effet de Serre*, <http://www11.minefi.gouv.fr/boi/boi2009/liste.htm>.

29 De aanschrijving verwijst naar art. 261.C, eerste lid, onderdeel e, Franse code général des impôts waar een vrijstelling wordt gegeven voor: 'Les opérations, autres que celles de garde et de gestion portant sur les actions, les parts de sociétés ou d'associations, les obligations et les autres titres, à l'exclusion des titres représentatifs de marchandises et des parts d'intérêt dont la possession assure en droit ou en fait l'attribution en propriété ou en jouissance d'un bien immeuble ou d'une fraction d'un bien immeuble.'

30 Besluit van 14 juli 2009, nr. DGB2009/3897M, Omzetbelasting; overdracht CO<sub>2</sub>-emissierechten.

nultarief geldt.<sup>31</sup> Kort hierop arresteert de Engelse politie zeven personen op verdenking van btw-fraude met emissierechten.<sup>32</sup> Later in 2009 voerden ook Spanje<sup>33</sup> en Denemarken<sup>34</sup> een verlegging in.

De maatregelen van de lidstaten zijn geen van alle toegestaan onder de Btw-richtlijn. De maatregelen zijn zonder goedkeuring van de Commissie genomen. Blijkbaar was de nood zo hoog dat een gecoördineerde actie op EU-niveau niet kon worden afgewacht.

Inmiddels heeft de Commissie op 29 september 2009 een voorstel ingediend waarmee met name carrouselfraude met emissierechten bestreden moet worden.<sup>35</sup>

## 6 Het commissievoorstel

Het commissievoorstel voorziet in een nieuw art. 199a Btw-richtlijn waarin de lidstaten de mogelijkheid krijgen een verlegging in te voeren voor de levering van specifiek aangewezen goederen en diensten. Het gaat hierbij om 'goederen en diensten die volgens recente ervaringen bijzonder fraudegevoelig zijn'.<sup>36</sup> In de nieuw voorgestelde Bijlage VI A worden aangewezen:

- mobiele telefoons;
- geïntegreerde schakelingen zoals microprocessors en centrale verwerkingseenheden die nog niet zijn ingebouwd in eindproducten;
- parfum;
- edelmetalen voor zover de margeregeling of de speciale regeling voor beleggingsgoud (art. 344-356 Btw-richtlijn) niet geldt.

En last but not least:

- emissierechten die genoemd worden in art. 3 richtlijn 2003/87/EG en die op grond van artikel van deze richtlijn overgedragen kunnen worden en andere emissierechten die gebruikt kunnen worden aan de verplichtingen die uit deze richtlijn voortvloeien (EUA's, CER's en ERU's).

31 'VAT: Zero rating of emission allowances with effect from 31 July 2009', HMRC, REVENUE & CUSTOMS BRIEF 46/09 30 juli 2009, <http://www.hmrc.gov.uk/briefs/vat/brief4609.htm>.

32 Het zou hierbij gaan om een fraudebedrag van £ 38 mln. Persbericht van HMRC van 19 augustus 2009.

33 Zie hierover: 'Spain approves carbon VAT fraud measure: Mediterranean bourse', persbericht op [www.sendeco2.com](http://www.sendeco2.com).

34 Zie hierover: A. Seager, 'Copenhagen summit: Denmark rushes in laws to stop carbon trading scam,' *The Guardian* 3 december 2009 (ook via: [www.guardian.co.uk](http://www.guardian.co.uk)).

35 COM(2009) 511, Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat betreft een facultatieve en tijdelijke toepassing van de verleggingsregeling voor leveringen van bepaalde fraudegevoelige goederen en diensten.

36 Aldus de vierde overweging in de preambule.

Lidstaten mogen zelf bepalen voor welke prestaties zij al dan niet een verlegging gaan invoeren. Hierbij gelden wel enige voorwaarden. Allereerst mogen naast de eventuele aanwijzing van emissierechten maximaal twee categorieën goederen voor de verlegging worden aangewezen. De verlegging moet ten minste twee jaar gelden, maar moet op 31 december 2014 zijn beëindigd. Het invoeren van de verlegging moet samengaan met listingverplichtingen voor zowel de leverancier als de afnemer. Lidstaten die de verlegging toepassen, moeten de Commissie uitgebreid op de hoogte stellen van hun regelgeving. De verleggingsregeling moet tussentijds geëvalueerd worden.

## 7 Verlegging als panacee?

Met het invoeren van een verlegging komen de verplichting om btw te betalen en het recht om deze btw al dan niet in aftrek te nemen in één hand. Het is niet langer mogelijk om een aftrek van niet-betaalde btw te verkrijgen. Carrouselfraude is dan uitgesloten. Zo bezien is een verlegging een effectief instrument tegen deze fraude. Je kunt je zelfs afvragen waarom geen algemene verlegging wordt toegepast.

Het huidige btw-stelsel kenmerkt zich door gefractioneerde betalingen; iedere ondernemer betaalt per saldo enkel de belasting over de waarde die hij heeft toegevoegd. Aan deze gefractioneerde betalingen wordt van oudsher een fraudedempende werking toegedacht. Omdat ondernemers per saldo slechts een gedeelte van de btw in handen krijgen, is het plegen van fraude minder aantrekkelijk.

Een verlegging betekent een breuk met dit stelsel. Bij verlegging wordt de btw in één keer betaald door de partij die levert aan de eindverbruiker. Van gefractioneerde betalingen is geen sprake meer. Zwarte verkopen of misbruik van de ondernemerstatus worden dan wellicht aantrekkelijker. Wat het uiteindelijke effect van een verlegging is, valt moeilijk te voorspellen. Het is om die reden dat de Commissie en lidstaten weinig enthousiast zijn over een dergelijke fundamentele wijziging van ons huidige stelsel.

Wel wordt een verlegging gericht toegepast. Zo schrijft de Btw-richtlijn in een aantal specifieke situaties een verlegging voor.<sup>37</sup> In art. 199 Btw-richtlijn wordt de lidstaten de mogelijkheid geboden een verlegging in te voeren voor de daar genoemde leveringen. Deze bepaling

37 Zie art. 195-198 Btw-richtlijn.

is in 2006 opgenomen bij richtlijn 2006/69/EG.<sup>38</sup> Volgens de toelichting op het toenmalige voorstel ging het hierbij om transacties die vanwege de aard of de structuur van de desbetreffende bedrijfstak moeilijk controleerbaar waren gebleken. In de desbetreffende sectoren gingen aanzienlijke inkomsten verloren doordat btw wel in rekening werd gebracht en in aftrek werd genomen, maar niet aan de Belastingdienst werd betaald. Met het onderhavige voorstel wordt feitelijk de reikwijdte van deze optionele verlegging uitgebreid met een aantal nieuwe sectoren. In dit verband mag niet onvermeld blijven dat het Verenigd Koninkrijk in 2007 onder de regeling van art. 395 Btw-richtlijn toestemming kreeg om een verlegging toe te passen bij transacties in goederen die op dat moment veel bij carrouselfraude werden gebruikt: mobiele telefoons en computergeheugens.<sup>39</sup> Het onderhavige voorstel maakt deze derogatie overbodig.

In het onderhavige voorstel is de aanwijzing van de goederen waarvoor een verlegging ingevoerd kan worden dermate specifiek dat het de fraudeurs niet al te lastig wordt gemaakt om uit te wijken naar naastgelegen goederen/diensten. Bijvoorbeeld de verlegging voor 'parfums'. Een uitwijken naar andere cosmetische producten ligt hierbij voor de hand. Hetzelfde geldt voor de categorie 'edelmetalen'. Hier ligt een uitwijken naar bijvoorbeeld edelstenen of andere kostbare gewone metalen in de lijn der verwachtingen.

Voor de groep van aangewezen emissierechten geldt dit bezwaar des te meer. Aangewezen zijn enkel de rechten die onder Kyoto worden erkend (EUA's, CER's en ERU's). Zoals hiervoor reeds opgemerkt, bestaan naast Kyoto-rechten tal van andere emissierechten, bijvoorbeeld VER's.<sup>40</sup> De wereldwijde markt in VER's heeft inmiddels een aanzienlijke omvang, zodat het merkwaardig is dat deze rechten buiten de verlegging blijven. Bovendien is het geenszins ondenkbeeldig dat ook de Verenigde Staten zullen overgaan op een stelsel van emissierechten. Ook

India en China ontwikkelen de handel in emissierechten.<sup>41</sup> Al deze (nieuwe) emissierechten vallen niet onder de verleggingsmogelijkheid. Fraude blijft dan mogelijk. De huidige Nederlandse verleggingsregeling is wat dat betreft beter (ruimer) geformuleerd. Deze regeling richt zich nadrukkelijk ook op VER's en vergelijkbare emissierechten. Nederland zal deze regeling echter moeten intrekken.

Het feit dat lidstaten mogen kiezen om al dan niet een verlegging in te voeren, houdt in dat de bestaande lappendeken aan btw-regimes nog verder wordt uitgebreid. Partijen worden in de ene lidstaat wel en in de andere lidstaat niet met een verlegging en allerlei aanvullende administratieve verplichtingen geconfronteerd. Geen harmonisatie, maar differentiatie. Dit klemt met name in de markt voor emissierechten. Het EU ETS geeft een Europese standaard. Voor de btw past dan toch ook één lijn?

Het voorstel van de Commissie verschaft op één punt wel duidelijkheid. In het voorstel ligt besloten dat de overdracht van een emissierecht niet vrijgesteld is van btw. Het invoeren van een verlegging voor een vrijgestelde handeling is immers weinig zinvol. Neemt de Raad het voorstel in zijn huidige vorm aan, dan ligt deze btw-status van emissierechten vast in de Btw-richtlijn. De vrijstelling die Frankrijk momenteel hanteert, moet dan vervallen. Inmiddels heeft de Ecofin-raad zich op 2 december 2009<sup>42</sup> uitgesproken over het commissievoorstel. Er bleek politieke overeenstemming te bestaan over de optionele verleggingsregeling voor emissierechten, maar niet over de andere onderdelen van het voorstel. Het commissievoorstel zal dan ook gesplitst worden. Vooralsnog wordt eerst het advies van het Europese Parlement afgewacht.

## 8 Emissiehandel en btw-onzekerheid

Het HvJ EG heeft in een betrekkelijk kort tijdsbestek in de arresten Optigen,<sup>43</sup> FTI,<sup>44</sup> Kittel,<sup>45</sup> Teleos,<sup>46</sup> Colléé<sup>47</sup> en Twoh<sup>48</sup> de fiscale gevolgen van carrouselfraude in kaart

38 Richtlijn 2006/69/EG van de Raad van 24 juli 2006 tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG voor wat betreft bepaalde maatregelen ter vereenvoudiging van de btw-heffing en ter bestrijding van de belastingfraude en -ontwijking en tot intrekking van bepaalde derogatiebeschikkingen, die in deze richtlijn ingevoerde wijzigingen moeten de lidstaten uiterlijk op 1 januari 2008 hebben doorgevoerd.

39 Beschikking 2007/250/EG. Beschikking van de Raad van 16 april 2007 waarbij het Verenigd Koninkrijk wordt gemachtigd een bijzondere maatregel toe te passen die afwijkt van art. 193 richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, PbEG 2007 L 109/42, van 26 april 2007 (derogatiebeschikking ex art. 395 Btw-richtlijn). Zie ook het voorstel van de Commissie voor verlenging van deze regeling COM (2009) 183, Brussel 21 april 2009.

40 Zie bijvoorbeeld de Voluntary Carbon Standard, [www.v-c-s.org](http://www.v-c-s.org).

41 Zie hierover: Chen Xiaomin, 'Missing the emission trade bonanza', *Global Times* 20 juli 2009.

42 Zie hierover: Press Release 2981st Council meeting, *Economic and Financial Affairs*, Brussels, 2 December 2009.

43 HvJ EG 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).

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

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

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

47 HvJ EG 27 september 2007, zaak C-146/05 (Colléé).

48 HvJ EG 27 september 2007, zaak C-184/05 (Twoh.).

gebracht. Volgens het HvJ EG vervalt het recht op aftrek als de belastingplichtige wist of had moeten weten dat hij inkocht in een handelsketen waarin sprake is van btw-fraude. Of in de woorden van het HvJ EG:

'Derhalve staat het aan de nationale rechter het recht op aftrek te weigeren indien aan de hand van objectieve elementen wordt vastgesteld dat de belastingplichtige wist of had moeten weten dat hij door zijn aankoop deelnam aan een transactie die onderdeel was van btw-fraude (...).'<sup>49</sup>

Een transactie maakt onderdeel uit van btw-fraude als ergens in de desbetreffende handelsketen deze fraude wordt of is gepleegd. Het gaat hierbij dus niet alleen om de transacties tussen de fraudeur en zijn handelspartners. Het is aan de nationale rechters om te beoordelen of sprake is van objectieve elementen waaruit wetenschap van fraude blijkt. Wat die 'objectieve elementen' precies inhouden, weet niemand. Wel werpt het HvJ EG nog een reddingsboei uit:

'Gelet op het voorgaande moeten handelaren die alles doen wat redelijkerwijs van hen kan worden verlangd om ervoor te zorgen dat hun transacties geen onderdeel vormen van een fraudeketen, ongeacht of het BTW-fraude dan wel andere vormen van fraude betreft, moeten (sic) kunnen vertrouwen op de rechtsgeldigheid van deze transacties, zonder het risico te lopen dat zij hun recht op aftrek van reeds voldane BTW verliezen (...).'<sup>50</sup>

Maar ook hier blijft onduidelijk wat een ondernemer nu precies moet doen om zijn recht op aftrek zeker te stellen. Het opduiken van carousel-fraude in de markt voor emissierechten schept onzekerheid voor alle partijen die op deze markt handelen. De contractspartner zelf mag nog zo betrouwbaar zijn, niet valt uit te sluiten dat de rechten op enig moment bij fraude zijn gebruikt. Ieder emissierecht heeft een eigen unieke identificatiecode.<sup>51</sup> Aan de hand van deze code kunnen belastingautoriteiten achteraf de omzwervingen van een fraude-emissierecht reconstrueren. Alle partijen die in dit recht gehandeld blijken te hebben, kunnen dan op een meer dan gemiddelde belasting van de fiscus rekenen. Hierbij moet bedacht worden dat de beperking van het recht op aftrek op basis van de zaak-Kittel ook geldt voor de aftrek van verlegde btw. Marktpartijen hebben aldus alle redenen om voorzichtig te zijn.

Inmiddels lijkt het mij niet gewaagd te veronderstellen dat de ontdekking van btw-fraude de (tussen)handel in emissierechten onder druk zet. Illustratief in dit verband is de reactie van de Spaanse emissiebeurs Sendeco2 waar

geen nieuwe cliënten worden toegelaten totdat antifraudemaatregelen zijn getroffen in de btw-wetgeving bij overdracht van emissierechten.<sup>52</sup> Ik betwijfel of het onderhavige commissievoorstel de btw-onzekerheid voor marktpartijen zal wegnemen. In lidstaten die de verlegging niet invoeren, blijft de fraude immers mogelijk. Rechten die gebruikt zijn bij fraude, kunnen vervolgens terecht komen bij partijen in lidstaten die wel een verlegging kennen. Ook zo bezien, verdient een verplichte verlegging in alle lidstaten de voorkeur.

## 9 Ten slotte

Het adagium 'fraus omnia corrumpit' lijkt ook te gelden voor de handel in emissierechten. Het opduiken van carousel-fraude in deze markt heeft inmiddels geleid tot een niet gecoördineerde aanpak door een aantal lidstaten en een niet al te ambitieus voorstel van de Commissie. Marktdelnemers krijgen te maken met een weinig geharmoniseerd btw-regime en het risico om in een frauduleuze handelsketen verzeild te raken. Het invoeren van een gerichte verlegging is geen oplossing voor de lange termijn omdat fraudeurs hun werkzaamheden vrij eenvoudig naar andere sectoren (of naastgelegen emissierechten) kunnen verleggen.

Inmiddels is het wel zo dat de Commissie het ambitieniveau van haar voorstellen moet afstemmen op het gegeven dat alle lidstaten hun zegen moeten geven aan een wijziging van de Btw-richtlijn. Een optionele, gerichte verlegging is politiek uiteraard eerder haalbaar dan een verplichte verlegging. Het is de afweging tussen iets en niets. Verlegging van de heffing is echter niet de enige methode waarmee carousel-fraude kan worden uitgebannen. Het aanbrengen van een koppeling tussen betaling van de btw door de leverancier en aftrek van btw door de afnemer lijkt eveneens mogelijkheden te bieden. Er zijn partijen die stellen dat een dergelijke koppeling onder de huidige stand van techniek mogelijk is.<sup>53</sup> De Commissie heeft inmiddels een tenderprocedure opgestart voor een onderzoek naar de verbetering en vereenvoudiging van de inning van btw door middel van moderne technologieën en/of via financiële bemiddelaars.<sup>54</sup> Ook een eventuele samenhang tussen aftrek en betaling moet hierbij onderzocht worden. Aldus wordt niet enkel meer op het verleggingspaard gewed. Vooralsnog plukt echter de markt in emissierechten nog wel even de wrange vruchten van een weeffout in het btw-stelsel.

49 Kittel, punt 59.

50 Kittel, punt 51.

51 Zie hiervoor bijlage VI bij verordening (EG) nr. 2216/2004 van de Commissie van 21 december 2004 inzake een gestandaardiseerd en beveiligd registersysteem, PbEG 2004 L 386/1 van 29 december 2004.

52 Bron: *Platts Emissions Daily Monday 14 September 2009*.

53 Zie bijvoorbeeld [www.Rtvat.net](http://www.Rtvat.net).

54 B-Brussel: TAXUD/2009/A0-05 – Onderzoek naar de haalbaarheid van alternatieve methoden voor de verbetering en vereenvoudiging van de inning van btw door middel van moderne technologieën en/of via financiële bemiddelaars, 29 augustus 2009.