



TER BESPREKING – 16 JAN 14:30 – 15:15

Aan

de Staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst

TER BESLISSING

Aan

de Minister van Financiën

nota

BNC-fiche betreffende btw-regels in het digitale tijdperk en bespreking VAT gap

Directie Algemene
Fiscale Politiek

Persoonsgegevens

Datum

13 januari 2023

Notanummer

2023-0000005851

Bijlagen

3

Aanleiding

- Op 8 december jl. heeft de Europese Commissie (Commissie) een richtlijn- en verordeningvoorstel gepubliceerd (bijlagen 1 en 2) betreffende btw-regels in het digitale tijdperk (hierna ViDA¹ genoemd). Bijgevoegd vindt u het BNC-fiche waarin de appreciatie van het kabinet is opgesteld. Op 16 januari van 14.30u-15.15u staat een bespreking van dit BNC-fiche en het btw-gat met u (Stas F&B) ingepland. Na uw akkoord zal de goedgekeurde versie op 25 januari doorgezonden worden naar het BNC Comité, zodat het definitieve BNC-fiche op vrijdag 3 februari na vaststelling in de ministerraad naar de Kamer kan worden gestuurd.
- Tevens heeft de Commissie op 8 december jl. het rapport 'VAT gap in the EU 2022' gepubliceerd (bijlage 3). In deze notitie adviseren wij u over de vervolgstappen voor Nederland ten aanzien van het btw-gat.

Bespreekpunten (Stas F&B)

Graag bespreken we met u (Stas F&B) of u kunt instemmen met het bijgevoegde BNC-fiche.

Beslispunten (MinFin en Stas F&B)

Graag uw (MinFin) akkoord voor het bijgevoegde BNC-fiche.

Graag uw akkoord (Stas F&B en MinFin) voor het openbaar maken van bijgevoegde eerdere nota's en de nu voorliggende nota, conform de beleidslijn Actieve openbaarmaking nota's. Deze nota's worden door MinBZ aan de TK gezonden met het BNC-fiche. Omliggende delen worden voorafgaand aan openbaarmaking onzichtbaar gemaakt.

Kernpunten

ViDA

- De voorgestelde maatregelen worden over het algemeen als geschikte middelen beoordeeld om de doelstellingen (een toekomstbestendig btw-systeem met zo min mogelijk administratieve lasten, uitvoeringskosten en

¹ VAT in the Digital Age.

16.01.23
Akkoord
Besproken
Min

effectieve fraudebestrijding) te bereiken. Er is wel een aantal aandachtspunten.

- Veel van de voorgestelde maatregelen, met name degene die zien op de digitale rapportageverplichtingen en e-facturatie en btw-behandeling van de platformeconomie, worden de komende tijd nog nader uitgewerkt door de Commissie. De nadere uitwerking is van belang om een volledig oordeel over de proportionaliteit van het voorstel te kunnen geven. Het oordeel is nu positief met een kanttekening.
- Het volledig in kaart brengen van de administratieve- en uitvoeringsgevolgen is zowel voor de Belastingdienst als het bedrijfsleven op korte termijn niet mogelijk. Er is op dit moment nog geen quick scan beschikbaar. De Belastingdienst zal de komende tijd de uitvoeringsgevolgen onderzoeken en daarbij komen o.a. de impact op de handhaafbaarheid, personele gevolgen en de impact op de automatisering aan de orde. Ook zal het bedrijfsleven nader geraadpleegd worden.
- De implementatie van de maatregelen die zien op de modernisering van de btw-rapportageverplichtingen kan pas starten nadat het nieuwe ondersteunende automatiseringssysteem in Nederland operationeel is. De maatregelen voor (1) een digitaal rapportagesysteem en elektronisch factureren betreffen een grote verandering in de geautomatiseerde systemen, welke naar verwachting twee tot drie jaren in beslag zal nemen. Daarom moet de voorgestelde implementatiedatum van 2028 nader worden onderzocht op haalbaarheid. Hetzelfde geldt voor (2) btw-behandeling platformeconomie en (3) de maatregelen uit het voorstel die zien op één enkele btw-registratie in de EU (SVR).

VAT gap

- Naast het voorstel *VAT in the digital age* bespreken we met u het btw-gat en de (inter)nationale positie van Nederland. Het rapport *VAT gap in the EU 2022 (hierna: het rapport)* gaat in op 1) het btw-compliance-gat en 2) het btw-policy-gat. Het is goed om blijvend in internationaal verband aandacht te vragen voor de omvang van het compliance gat en met andere lidstaten over beide btw-gaten te blijven praten. Nederland scoort op het compliance gat goed, en derhalve adviseren we de focus ook te leggen op maatregelen waar mogelijk nationaal winst valt te behalen.

Appreciatie ViDA

- Het voorstel ViDA bestaat uit drie onderdelen:
 1. Modernisering btw-rapportageverlichtingen en e-facturatie: een digitaal rapportagesysteem voor intracommunautaire transacties waarmee ondernemers voortaan per transactie de gegevens elektronisch moeten toezenden aan de belastingdienst.
 2. Btw-behandeling van de platformeconomie: een nieuwe regeling ten aanzien van platforms die personenvervoer en de kortlopende verhuur van accommodatie faciliteren. Daarnaast bevat het voorstel een aantal verduidelijkingen van bestaande wetgeving.
 3. Eén enkele btw-registratie in de EU (SVR) en aanpassingen e-commerce regels: het toepassingsbereik van het éénloketsysteem (OSS) wordt uitgebreid.

(1) *Modernisering btw-rapportageverlichtingen en e-facturatie*

- Het kabinet is voorstander van een digitaal rapportagesysteem voor intracommunautaire transacties, mits een dergelijk systeem daadwerkelijk structureel de administratieve lasten voor ondernemers verlicht en de fraudebestrijding beter ondersteunt.
- Het kabinet steunt de voorgestelde inkadering voor een optioneel rapportagesysteem voor binnenlandse transacties.
- Het kabinet betwijfelt wel of de voorgestelde termijn waarbinnen uitreiking van een e-factuur moet plaatsvinden (twee dagen) in verhouding staat tot het nagestreefde doel. Het is namelijk van belang dat ondernemers ruimte houden voor de inrichting van hun bedrijfsprocessen.
- Belangrijk is dat ondernemers en de Belastingdienst de gelegenheid krijgen om zich goed voor te bereiden, maar ook wordt de tijd nodig geacht om de details met betrekking tot e-facturatie en de daarvoor benodigde nationale infrastructuur uit te werken voordat de richtlijn in kan gaan. Daarom zal de inzet ook gericht zijn op een passende inwerkingtredingsdatum waarop alle hiervoor benodigde informatie en IT-specificaties duidelijk zijn.
- Nu meer brondata zal worden uitgewisseld is bovendien dataveiligheid een fundamenteel aspect dat gewaarborgd moet zijn in het gehele traject van de ondernemer naar de eigen lidstaat en uiteindelijk het vernieuwde Europese VIES en andere lidstaten.

(2) Btw-behandeling van de platformeconomie

- Ten aanzien van de invoering van een platformfictie bij kortlopende verhuur van accommodatie en personenvervoer is het kabinet overwegend positief.
- Het kabinet onderschrijft het doel om de ontstane ongelijkheid weg te nemen in deze sectoren en om de handhaving en naleving te vergroten, waarbij moet worden voorkomen dat er nieuwe verstoringen ontstaan.
- Ook hier is het van belang dat de voorgestelde maatregel proportioneel is en het bedrijfsleven niet met onnodig hoge administratieve lasten wordt geconfronteerd.
- Het kabinet is een voorstander van verduidelijking en harmonisering van de plaats van dienstregels voor platformdiensten voor zover dit de juridische zekerheid van zowel het bedrijfsleven als de Belastingdienst ten goede komt.
- Daarbij moet in ogenschouw worden genomen dat als gevolg van de voorgestelde plaats van dienstregels een -al dan niet- substantiële verschuiving van heffingsbevoegdheid en daarmee van btw-inkomsten tussen lidstaten kan plaatsvinden.

(3) Eén enkele btw-registratie in de EU (SVR) en aanpassingen e-commerce regels

- Het kabinet is positief over de maatregelen bij de SVR waarbij meer dan nu gebruik kan worden gemaakt van de OSS en de verplichte verleggingsregelingen, zodat verplichte btw-registraties en aangiften (en de daarmee gepaard gaande kosten voor ondernemers) minder vaak nodig zijn. Per maatregel moet beoordeeld worden wat het exacte effect is voor het bedrijfsleven en de Belastingdienst.

- Zo vormt een aandachtspunt dat de maatregelen voor bepaalde ondernemers (zoals ondernemers die slechts in één of een paar andere lidstaten actief zijn) wellicht juist een lastenverzwaring kan opleveren.
- Daarnaast vormt een aandachtspunt dat de 'aangifte' via de OSS niet kan worden gebruikt om de btw-af trek te gelde te maken. Dat moet via een apart teruggavesysteem.
- Tot slot moet ook hier gewaarborgd worden dat de maatregelen uitvoerbaar zijn en tijdig zijn te implementeren.

Krachtenveld

- De lidstaten en het Europees Parlement staan naar verwachting over het algemeen net als het kabinet positief tegenover de uitgangspunten van de verschillende maatregelen in het voorstel om de btw-regelgeving te moderniseren, harmoniseren en te vereenvoudigen en daarmee ook het btw-gat te verkleinen. Beide hebben naar verwachting nog vragen bij de gevolgen voor de administratieve- en uitvoeringlasten voor het bedrijfsleven en de belastingautoriteiten.
- Vrijdag 13 januari vindt de eerste inhoudelijke raads werkgroep over het voorstel plaats. Er is nog geen Ecofin bespreking voorzien.

Verdere proces

- Het vervoltraject voor het onderhavige BNC-fiche ziet er als volgt uit:

Datum	Wat?
13 jan	Concept BNC-fiche in tas van Stas en Min
16 jan	Bespreking BNC-fiche met Stas
16-18 jan	Mogelijkheid aanpassing BNC-fiche n.a.v input Stas
20 jan	BNC-fiche in tas van Stas en Min
25 jan	Bespreken BNC-fiche in het BNC-overleg
31 jan	CoCo-behandeling fiche
3 feb	MR-behandeling fiche en daarna verzending naar Eerste en Tweede Kamer

VAT gap

- In Europa is het btw-compliance-gat in 2020 9.1% (€93 miljard). Nederland heeft een relatief klein btw-compliance-gat (2.6% in 2020 volgens het rapport) door een constante strategie van de Belastingdienst aan de 'voorkant'. Hierbij valt onder andere te denken aan het geven van voorlichtingen aan ondernemers over het voeren van hun fiscale administratie. Het Europese btw-policy-gat is in 2020 45.8% (€1043 miljard in de EU in 2020). Het feit dat het Nederlandse btw-policy-gat (50% in 2020 volgens het rapport) hoger ligt dan het Europese gemiddelde, vloeit voort uit het feit dat Nederland relatief meer verlaagde tarieven en vrijstellingen kent.
- Het btw-policy-gat ziet op het gat dat wordt gecreëerd doordat lidstaten vrijstellingen en verlaagde tarieven hanteren waardoor zij minder btw innen. Deze vrijstellingen en verlaagde tarieven dragen ook bij aan het vergroten van het vat-compliance-gat: meer fiscale regelingen betekenen meer mogelijkheden voor ontwijking en ontduiking.
- Momenteel wordt conform de Regeling periodiek evaluatieonderzoek het verlaagde btw-tarief in Nederland breed geëvalueerd waarbij wordt

absoluut bedrag

gekeken naar de doeltreffendheid en doelmatigheid daarvan. Dit onderzoek wordt (op z'n vroegst) in maart 2023 opgeleverd door onderzoeksbureau Dialogic.

- Het is belangrijk om met andere lidstaten en de Europese Commissie te kijken waar het btw-gat (inter)nationaal verkleind kan worden. Daarbij merken we ook op dat het net verschenen btw-pakket VIDA er aan kan bijdragen om dit btw-gat te verkleinen.
- NL scoort op het btw-compliance gat zelf relatief goed. Tegelijkertijd leert de geschiedenis dat het (Nederlandse) btw-compliance-gat aan fluctuatie onderhevig is. Het rapport van de Commissie maakt geen onderscheid waar het btw-compliance-gat vandaan komt, een deel is fraude/corruptie, maar het is per land niet duidelijk hoe groot dat is.

Informatie die niet openbaar gemaakt kan worden

Niet van toepassing.



TER INFORMATIE

Aan

de Staatssecretaris van Financiën – fiscaliteit en belastingdienst

Directie Algemene
Fiscale Politiek

Persoonsgegevens

nota

Appreciatie VAT in the digital age, DAC8 en rapport VAT gap 2022

Datum

9 december 2022

Notanummer

2022-0000299487

Bijlagen

6

Aanleiding

Op 8 december heeft de Europese Commissie (Commissie) de voorstellen 'VAT in the digital age' en 'DAC8' gepubliceerd. Daarnaast heeft de Commissie op dezelfde dag het rapport 'VAT gap in the EU 2022' gepubliceerd. Hieronder vindt u een eerste appreciatie van de voorstellen en het rapport.

Kernpunten

- Het kabinetsstandpunt op de voorstellen wordt uitgewerkt in losse BNC-fiches. Alle drie de onderdelen van 'VAT in the digital age' worden in één BNC-fiche gezet. Op 16 januari staat er een vergadering met u ingepland om de BNC-fiches te bespreken. Volgens de BNC-planning, dienen op vrijdag 3 februari de BNC-fiches in de MR te worden besproken alvorens deze naar de Kamer worden gestuurd.

BTW

- Het voorstel 'VAT in the digital age' bestaat uit drie onderdelen:
 - Digitale rapportageverplichtingen: een digitaal rapportagesysteem voor intracommunautaire transacties waarmee ondernemers voortaan per transactie de gegevens elektronisch moeten toezenden aan de belastingdienst.
 - Eén enkele btw-registratie in de EU: het toepassingsbereik van het éénloketsysteem wordt uitgebreid.
 - Btw-behandeling van de platformeconomie: een nieuwe regeling ten aanzien van platforms die personenvervoer en de kortlopende verhuur van accommodatie faciliteren. Daarnaast bevat 'VAT in the digital age' een aantal verduidelijkingen van bestaande wetgeving.
- Op dezelfde dag is het rapport *VAT gap in the EU 2022* gepubliceerd. Het rapport gaat in op het btw-compliance-gat (hierna btw-gat) en het btw-policy-gat over 2020 in de EU en de invloed van COVID daarop.

DAC8

- DAC8 is de 7e wijziging van de Administratieve samenwerkingsrichtlijn op het gebied van belastingen. DAC8 introduceert fiscale

11/12/22
Dank
graag
in tweede
half
januari
begin
februari 2023
uitgebreide
brievenlijst

- gegevensuitwisseling ten aanzien van crypto-assets en bevat enkele wijzigingen (ter verbetering) van de huidige Administratieve samenwerkingsrichtlijn en is daarmee de EU-implementatie van een OESO akkoord.¹
- Het richtlijnvoorstel heeft als doel om belastingfraude en belastingontwijking door middel van crypto-assets² tegen te gaan en fiscale transparantie te verbeteren.

Toelichting

VAT in the digital age

- Met het nieuwe voorstel probeert de Commissie de bestaande btw-regelgeving verder aan te passen aan de digitale economie en via de daarmee samenhangende technologische ontwikkelingen de administratieve lasten te verminderen, de fraudebestrijding te verbeteren en zodoende het btw-gat te verkleinen.
 - Hierna wordt ingegaan op de drie onderdelen van het pakket.
- Digitale rapportageverplichtingen*
 - De Commissie stelt voor om de verouderde rapportagelijsten voor intracommunautaire transacties te vervangen door een digitaal rapportagesysteem waarmee belastingplichtigen voortaan de gegevens op transactiebasis elektronisch moeten toezenden aan de belastingdienst. Er lijken meer gegevens gevraagd te worden dan nu het geval is. De belastingplichtigen moeten de gegevens inzenden binnen twee werkdagen na de uitreiking van de factuur.
 - De lidstaten mogen ook een rapportagesysteem voor binnenlandse transacties introduceren dat interoperabel moet zijn met het EU rapportagesysteem.
 - De rapportageverplichting gaat gepaard met een verplichting tot e-facturatie voor intracommunautaire transacties B2B. In binnenlandse situaties mogen lidstaten papieren facturen blijven toestaan.
 - De verschillende onderdelen van het voorstel moeten verder worden bestudeerd om er een nader oordeel over te geven. Administratieve lasten verminderen en de fraude bestrijden klinken op voorhand interessant, maar beoordeeld moet worden: (1) is het effectief en (2) met welke kosten of lasten gaat dit gepaard voor het bedrijfsleven/de belastingdienst.

¹ OECD (2022), Crypto-Asset Reporting Framework and Amendments to the Common Reporting Standard, OECD, Paris, <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/crypto-asset-reporting-framework-and-amendments-to-the-common-reporting-standard.htm>.

² Een crypto-asset is een digitale weergave van waarde die niet door een centrale bank of een overheid wordt uitgegeven of gegarandeerd, die niet noodzakelijk aan een wettelijk vastgestelde valuta is gekoppeld en die niet de juridische status van valuta of geld heeft, maar die door natuurlijke of rechtspersonen als ruilmiddel wordt aanvaard en die elektronisch kan worden overgedragen, opgeslagen en verhandeld.

2. Btw-behandeling van de platformeconomie

- Het voorstel bevat onder meer een nieuwe regeling ten aanzien van het verrichten van personenvervoer en de kortlopende verhuur van accommodatie. Denk hierbij aan Uber en Airbnb.
- Het doel hiervan is om een ongelijkheid weg te nemen die in deze sectoren is ontstaan door de platformeconomie. Particulieren (niet-btw-ondernemers) die via platforms diensten verlenen zonder btw treden in concurrentie met btw-ondernemers (taxidiensten, hotels) die dezelfde diensten rechtstreeks verrichten en wel btw in rekening moeten brengen.
- Het digitale platform moet btw in rekening gaan brengen en voldoen als ware het de aanbieder van de dienst wanneer degene die de betreffende diensten feitelijk verricht ("de achterliggende leverancier"), geen btw in rekening brengt omdat hij een particulier is of een ondernemer is die gebruik maakt van de kleineondernemersregeling. Met deze platformfictie wordt het digitale platform voor de heffing van btw dus geacht zelf de prestatie te verrichten.
- Indien er sprake is van oneerlijke concurrentie is het terecht dat dit wordt aangepakt. Voor de heffing van btw wordt het model van de platformfictie momenteel al toegepast bij e-commerce en elektronische diensten. Dit lijkt goed te werken. Uiteraard moeten we nader bestuderen of dat ook in onderhavige situaties het geval kan zijn.

3. Eén enkele btw-registratie in de EU

- In het voorstel wordt het toepassingsbereik van het éénloketsysteem uitgebreid met prestaties van ondernemers die belast zijn in een ander EU land dan waar de ondernemer gevestigd is.
- Het gaat om goederenleveringen in verband met installatie of montage, goederenleveringen aan boord van schepen, luchtvaartuigen of treinen, leveringen van gas, elektriciteit, verwarming en koeling, en de overbrenging van eigen goederen. Daarnaast wordt het éénloketsysteem uitgebreid met de leveringen van tweedehandsgoederen, antiquiteiten, kunst- en verzamelvoorwerpen.
- Met het btw e-commercepakket is het éénloketsysteem per 1 juli 2021 fors uitgebreid. Het systeem werkt nu via het noodspoor. Als dit systeem helemaal is ingeregeld lijkt het logisch om te kijken naar een uitbreiding hiervan voor die gevallen waar dat voordelen biedt voor de belastingplichtigen en de Belastingdienst. Het is nu nog te vroeg om hier een definitief oordeel over te hebben.

VAT gap in the EU 2022

- Het btw-gat over het jaar 2020 is in de EU gedaald naar 93 miljard euro, ofwel 9,1% van de totaal te innen btw. In Nederland is het btw-gat ook gedaald en is het met 2,8% (1,7 miljard euro) ruim lager dan het Europees gemiddelde van 6,9%³.
- Het btw-gat wordt veroorzaakt door:
 1. Fraude en belastingontduiking;
 2. Belastingontwijking en belastingplanning;
 3. Insolventie en faillissementen;
 4. Administratieve vergissingen; en
 5. onduidelijke wetgeving, verkeerde uitleg of toepassing van de wetgeving.
- Een eerste conceptdoorkijkje voor volgend jaar laat voor Nederland een btw-gat zien van 0,4%. Met een dergelijk laag btw-gat is het maar de vraag of er voor Nederland zelf nog veel winst is te behalen met het verder dichtert van het btw-gat. In de EU als geheel is er uiteraard nog wel winst te behalen op dit terrein.
- Voor Nederland is het zogenoemde btw policy gat interessant. Dat zijn de misgelopen btw-inkomsten door de verlaagde tarieven en vrijstellingen.
- Ten opzichte van veel andere EU landen heeft NL een hoog btw-policy-gat door meer verlaagde btw-tarieven en meer uitzonderingen toe te staan dan andere EU landen.
- U heeft in maart een notitie met achtergrondinformatie over de oorzaken van het btw gat, het btw gat in Nederland, fraudebestrijding en de Nederlandse toekomstvisie in de strijd tegen het btw gat ontvangen, zie bijlage 4.

DAC8

- Fiscale transparantie is een belangrijke voorwaarde om effectief op te kunnen treden tegen belastingfraude, belastingontduiking en belastingontwijking. Sinds 1 januari 2016 wordt er op automatische basis financiële rekeninggegevens uitgewisseld overeenkomstig de door de OESO ontwikkelde «Common Reporting Standard». Deze automatische uitwisseling van financiële rekeninggegevens is momenteel niet van toepassing op crypto-assets. Er zijn echter steeds meer belastingplichtigen die crypto's bezitten en handelen in of door middel van deze bezittingen. De kans bestaat dat een deel van deze belastingplichtigen dit bezit of de inkomsten die worden gegenereerd in crypto-assets niet, onjuist en/of onvolledig aangeven. Handhaving door belastingdiensten is ingewikkeld, omdat deze niet over contra-informatie beschikken waaruit het bezit van crypto-assets of het inkomen dat in of door middel van crypto-assets wordt gegenereerd blijkt. Dit levert een risico op van uitholling van het bestaande systeem van inkomensheffing en leidt tot een ongelijke positie ten opzichte van belastingplichtigen die enkel andere bezittingen en traditionele (fiat) gelden hebben.

³ Volgens het rapport wordt de daling van het btw (compliance) gat veroorzaakt door een daling van het faillissementspercentage in 2020 met 11,8 procent en de waarde van elektronische betalingen steeg met 8,9% ondanks een daling van de totale waarde van transacties.

- Het uitgangspunt van het voorstel is positief, gezien het gericht is op meer fiscale transparantie en het bestrijden van belastingontduiking- en ontwijking.
- Het wijzigen van de bestaande administratieve samenwerkingsrichtlijn lijkt eveneens een geschikte manier om het doel – het uitwisselen van meer fiscale informatie, waaronder informatie over crypto-assets – te bereiken, omdat er wordt voortgebouwd op het al bestaande Europese systeem van fiscale informatie-uitwisseling.
- Minder positief is de verplichting die bij dit richtlijnvoorstel wordt geïntroduceerd om bij het verstrekken van de fiscale informatie over de buitenlandse belastingplichtigen vanaf 2027 ook verplicht het TIN van hun woonstaat te vermelden. De toegevoegde waarde voor Nederland is niet zo groot, maar de invoeringskosten voor zowel de Belastingdienst als andere betrokken uitvoeringsorganisaties zijn dat wel. Nederland registreert het buitenlandse TIN niet, en krijgt deze ook niet aangeleverd van gegevensverstrekkers. Bij de publicatie van DAC7 was in beginsel eveneens een resultaatverplichting ten aanzien van het meeleveren van TINs opgenomen. Als resultaat van de onderhandelingen is destijds uiteindelijk slechts een inspanningsverplichtingen in de richtlijn opgenomen. De Belastingdienst is vooruitlopend op een mogelijk toekomstige verplichting TINs zijn systemen gaan voorbereiden, nadat uw voorganger hiermee akkoord is gegaan, zie bijlage 5. Door de noodzaak van capaciteit op andere projecten (box 3) is dit proces echter tot stilstand gekomen. De verplichting tot verstrekking van TINs die uit DAC8 volgt, stelt de Belastingdienst en andere uitvoeringsorganisaties derhalve nog altijd voor een enorme uitdaging.

Communicatie

Op dit moment is geen proactieve communicatie voorzien voor beide voorstellen. Wel is er een reactieve woordvoeringslijn voorbereid, zie bijlage 5. In een later stadium zullen we wel proactief communiceren over beide voorstellen.

Informatie die niet openbaar gemaakt kan worden

Niet van toepassing.