



2023/2493

16.11.2023

UITVOERINGSVERORDENING (EU) 2023/2493 VAN DE COMMISSIE

van 15 november 2023

betreffende de behandeling voor nationale rekeningen van niet-geïnde btw als gevolg van btw-fraude en wegens insolventie (het verschil tussen theoretische btw-ontvangsten en werkelijke btw-ontvangsten) voor de toepassing van Verordening (EU) 2019/516 van het Europees Parlement en de Raad betreffende de harmonisatie van het bruto nationaal inkomen tegen marktprijzen

(Voor de EER relevante tekst)

DE EUROPESE COMMISSIE,

Gezien het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie,

Gezien Verordening (EU) 2019/516 van het Europees Parlement en de Raad van 19 maart 2019 betreffende de harmonisatie van het bruto nationaal inkomen tegen marktprijzen en tot intrekking van Richtlijn 89/130/EEG, Euratom van de Raad en Verordening (EG, Euratom) nr. 1287/2003 van de Raad ("bni-verordening")⁽¹⁾, en met name artikel 5, lid 3,

Overwegende hetgeen volgt:

- (1) De behandeling van niet-geïnde belasting over de toegevoegde waarde (btw) is een van de punten die zijn opgenomen in Gedelegeerde Verordening (EU) 2020/2147 van de Commissie⁽²⁾, waarin de punten worden opgesomd die in elke verificatiecyclus moeten worden behandeld om de betrouwbaarheid, volledigheid en vergelijkbaarheid van de gegevens over het bruto nationaal inkomen tegen marktprijzen ("bni") te waarborgen.
- (2) Om te zorgen dat de bni-gegevens betrouwbaar, volledig en vergelijkbaar zijn, moet worden verduidelijkt op welke wijze niet-geïnde btw als gevolg van btw-fraude en wegens insolventie moet worden behandeld in de nationale rekeningen.
- (3) Voor deze behandeling kan een correctie nodig zijn met betrekking tot het bestanddeel van het verschil tussen de theoretische btw-ontvangsten en de werkelijke btw-ontvangsten dat toe te schrijven is aan btw-ontduiking zonder medeplichtigheid van de koper en de niet-geïnde btw wegens insolventie.
- (4) Bni-aggregaten en de componenten daarvan moeten tussen de lidstaten vergelijkbaar zijn en moeten voldoen aan de toepasselijke definities en boekhoudregels van het Europees systeem van rekeningen 2010 (ESR 2010), zoals vastgesteld in bijlage A bij Verordening (EU) nr. 549/2013 van het Europees Parlement en de Raad⁽³⁾.
- (5) De behandeling waarin Beschikking 98/527/EG, Euratom, van de Commissie⁽⁴⁾ voorziet, moet door middel van deze uitvoeringsverordening worden vervangen, rekening houdend met de resultaten van de werkzaamheden met betrekking tot dit punt in het kader van de bni-verificatie.
- (6) Beschikking 98/527/EG, Euratom moet daarom worden ingetrokken.
- (7) De in deze uitvoeringsverordening vervatte maatregelen zijn in overeenstemming met het advies van het in artikel 8 van Verordening (EU) 2019/516 bedoelde Comité voor het Europees statistisch systeem,

⁽¹⁾ PB L 91 van 29.3.2019, blz. 19.

⁽²⁾ Gedelegeerde Verordening (EU) 2020/2147 van de Commissie van 8 oktober 2020 tot aanvulling van Verordening (EU) 2019/516 van het Europees Parlement en de Raad door vaststelling van de lijst van de punten die in elke verificatiecyclus moeten worden behandeld (PB L 428 van 18.12.2020, blz. 9).

⁽³⁾ Verordening (EU) nr. 549/2013 van het Europees Parlement en de Raad van 21 mei 2013 betreffende het Europees systeem van nationale en regionale rekeningen in de Europese Unie (PB L 174 van 26.6.2013, blz. 1).

⁽⁴⁾ Beschikking 98/527/EG, Euratom, van de Commissie van 24 juli 1998 betreffende de behandeling van btw-fraude (verschil tussen de theoretische en de werkelijke btw-ontvangsten) in de nationale rekeningen (PB L 234 van 21.8.1998, blz. 39).

HEEFT DE VOLGENDE VERORDENING VASTGESTELD:

Artikel 1

1. Bij de berekening van de waarde van de niet-geïnde btw gaan de lidstaten te werk overeenkomstig de in de bijlage bij deze uitvoeringsverordening opgenomen methode. De waarde van niet-geïnde btw omvat niet-geïnde btw als gevolg van ontduiking zonder medeplichtigheid en, in voorkomend geval, niet-geïnde btw wegens insolventie.
2. Voor de in lid 1 bedoelde berekening stellen de lidstaten de theoretische en de werkelijke btw-ontvangsten vast en analyseren zij vervolgens het verschil tussen beide aan de hand van de onderstaande algemene formule:

Niet-geïnde btw = Theoretische btw-ontvangsten *minus* werkelijke btw-ontvangsten *minus* ontbrekende ontvangsten (als gevolg van ontduiking met medeplichtigheid)

3. Werkelijke btw-ontvangsten worden geregistreerd als belastingen D.211, zoals bepaald in ESR 2010, punten 4.26 tot en met 4.28. Afhankelijk van de bron waaraan de werkelijke btw-ontvangsten zijn ontleend (bedragen uit kohieren en aangiften of kasgegevens), zijn de volgende drie opties voor de schatting van de niet-geïnde btw binnen de bovenstaande algemene formule mogelijk:

- a) Optie 1a (op basis van ESR 2010, punt 4.27a — D.211 ontleend aan kohieren en aangiften, gecorrigeerd met een coëfficiënt die een weergave is van de bedragen die wel in de kohieren en aangiften zijn opgenomen, maar nooit zijn geïnd)

Niet-geïnde btw (als gevolg van ontduiking zonder medeplichtigheid en wegens insolventie) = theoretische btw-ontvangsten *minus* werkelijke btw-ontvangsten, ontleend aan kohieren en aangiften, gecorrigeerd met een coëfficiënt *minus* ontbrekende inkomsten (als gevolg van ontduiking met medeplichtigheid)

- b) Optie 1b (gebaseerd op ESR 2010, punt 4.27a — D.211 ontleend aan kohieren en aangiften; kapitaaloverdracht D.995 naar de betrokken sectoren geregistreerd, rekening houdend met bedragen die wel in de kohieren en aangiften zijn opgenomen, maar nooit zijn geïnd)

Niet-geïnde btw (als gevolg van ontduiking zonder medeplichtigheid) = theoretische btw-ontvangsten *minus* werkelijke btw-ontvangsten ontleend aan kohieren en aangiften *minus* ontbrekende inkomsten (als gevolg van ontduiking met medeplichtigheid)

- c) Optie 2 (gebaseerd op ESR 2010, punt 4.27b — D.211 ontleend aan voor tijd gecorrigeerde kasgegevens)

Niet-geïnde btw (als gevolg van ontduiking zonder medeplichtigheid en wegens insolventie) = theoretische btw-ontvangsten *minus* werkelijke btw-ontvangsten op basis van voor tijd gecorrigeerde liquide middelen *minus* ontbrekende inkomsten (als gevolg van ontduiking met medeplichtigheid)

4. De lidstaten corrigeren zo nodig de schattingen van de toegevoegde waarde en het exploitatieoverschot die zij overeenkomstig Verordening (EU) 2019/516 hebben gemaakt van het bruto nationaal inkomen tegen marktprijzen en van het bruto binnenlands product tegen marktprijzen, door daaraan de waarde van de niet-geïnde btw toe te voegen, berekend volgens de formule in lid 2. Deze correctie binnen de toegevoegde waarde (en bijgevolg binnen het exploitatieoverschot) geschiedt door aanpassing van de output en/of het intermediair verbruik.

Artikel 2

Om de in artikel 1 beschreven correctie te kunnen uitvoeren mogen de lidstaten ook een methode toepassen die gelijkwaardig is aan de in artikel 1 genoemde methode, mits deze vergelijkbare resultaten oplevert.

Artikel 3

De lidstaten nemen in hun respectieve inventaris van de bronnen en methoden die worden gebruikt voor de productie van bni-aggregaten en de componenten daarvan overeenkomstig ESR 2010 ("bni-inventaris") een beschrijving op van de gebruikte bronnen en methoden, en vermelden de waarde van de verrichte correcties.

Artikel 4

Indien een lidstaat de Commissie kan aantonen dat de gelijkwaardige behandeling van niet-geïnde btw reeds impliciet in zijn rekeningen is opgenomen, is artikel 1 niet van toepassing op die lidstaat. Lidstaten die willen aantonen dat de gelijkwaardige behandeling van niet-geïnde btw reeds impliciet in zijn rekeningen is opgenomen, verstrekken de desbetreffende beschrijving in de bni-inventaris.

Artikel 5

Ongeacht of een lidstaat de in artikel 1 beschreven methode gebruikt dan wel de in artikel 2 beschreven methode of een gelijkwaardige behandeling volgt die een impliciete opneming van niet-geïnde btw in zijn rekeningen als bedoeld in artikel 4 waarborgt, vergelijkt elke lidstaat ten minste om de vijf jaar de theoretische btw-ontvangsten en de werkelijke btw-ontvangsten, analyseert hij het verschil en neemt hij de resultaten van deze analyse op in het bni-inventaris, te beginnen met de bni-inventaris voor de verificatiecyclus 2025-2029.

Artikel 6

Beschikking 98/527/EG, Euratom wordt ingetrokken.

Artikel 7

Deze verordening treedt in werking op de twintigste dag na die van de bekendmaking ervan in het *Publicatieblad van de Europese Unie*.

Deze verordening is verbindend in al haar onderdelen en is rechtstreeks toepasselijk in elke lidstaat.

Gedaan te Brussel, 15 november 2023.

Voor de Commissie
De voorzitter
Ursula VON DER LEYEN

BIJLAGE

De waarde van de niet-geïnde btw (als gevolg van ontduiking zonder medeplichtigheid van de koper en, in voorkomend geval, wegens insolventie) wordt berekend aan de hand van de volgende twee variabelen:

- 1) de waarde van de theoretische btw-ontvangsten;
- 2) het verschil tussen de theoretische btw-ontvangsten en de werkelijke btw-ontvangsten.

Berekening van de theoretische btw-ontvangsten

Bij de theoretische btw-ontvangsten gaat het om de btw die zou zijn ontvangen wanneer alle btw-plichtige eenheden de belasting overeenkomstig de van kracht zijnde wetgeving zouden hebben betaald.

Theoretische btw is noch een concept, noch een aggregaat van ESR 2010. Het is mogelijk de theoretische btw te schatten in een ad-hoc-berekeningsmodel waarin de niet-afrekbare btw die impliciet aan de uitgavenzijde van de rekeningen is opgenomen (d.w.z. opgenomen maar niet als zodanig weergegeven in de tegen aankooprijzen gewaardeerde uitgaven) naar voren wordt gehaald.

Voor het berekenen van de theoretische btw-ontvangsten moet om te beginnen de grondslag worden vastgesteld waarvoor de btw overeenkomstig de van kracht zijnde wetgeving van toepassing is: het gaat met andere woorden om de vaststelling van alle transacties waarvoor niet-afrekbare btw moet worden afgedragen. Hierbij wordt gebruikgemaakt van de gegevens uit de nationale rekeningen op het meest gedetailleerde niveau dat beschikbaar is. Bij de berekening van de grondslag moet rekening worden gehouden met de gehele wetgeving en met alle regelingen die op btw-gebied van kracht zijn.

Vervolgens moet op iedere in de grondslag begrepen transactie als gedefinieerd in de vorige alinea het volgens de geldende wetgeving juiste btw-percentages worden toegepast. De toegepaste btw-tarieven zijn de tarieven die gelden in het jaar waarvoor de btw-grondslag is berekend (rekening houdend met eventuele wijzigingen in de loop van het jaar). Bij de berekening van de theoretische btw-ontvangsten moet rekening worden gehouden met de gehele wetgeving en met alle regelingen die op btw-gebied van kracht zijn.

Voor de identificatie van alle transacties in de economie waarvoor niet-afrekbare btw in rekening moet worden gebracht, moet een zeer gedetailleerde analyse worden gemaakt van de uitgaven (eindverbruik, intermediair verbruik, bruto-investeringen in vaste activa) om te achterhalen welke transacties belastbaar zijn en welke afnemers de btw niet kunnen aftrekken (wat op zijn beurt afhankelijk is van een combinatie van factoren zoals institutionele sector, economische activiteit en omvang). Bij de berekening van de theoretische btw moeten de volgende categorieën transacties (voor het gedeelte dat aan niet-afrekbare btw is onderworpen) in aanmerking worden genomen:

- consumptieve bestedingen van huishoudens (binnenlands concept, d.w.z. uitgaven op het nationale grondgebied);
- intermediair verbruik van sector S.13 (na toepassing van het pro-rata-aandeel van de niet-afreikbaarheid voor de sector);
- intermediair verbruik van sector S.15 (na toepassing van het pro-rata-aandeel van de niet-afreikbaarheid voor de sector);
- intermediair verbruik van de sectoren S.11, S.12 en S.14 (na toepassing van het pro-rata-aandeel van de niet-afreikbaarheid voor de afzonderlijke activiteiten);
- door sector S.13 aangekochte sociale overdrachten in natura;
- door sector S.15 aangekochte sociale overdrachten in natura;
- bruto-investeringen in vaste activa van sector S.13 (na toepassing van het pro-rata-aandeel van de niet-afreikbaarheid voor de sector);
- bruto-investeringen in vaste activa van sector S.15 (na toepassing van het pro-rata-aandeel van de niet-afreikbaarheid voor de sector);
- bruto-investeringen in vaste activa van de sectoren S.11, S.12 en S.14 (na toepassing van het pro-rata-aandeel van de niet-afreikbaarheid voor de afzonderlijke activiteiten), en
- saldo aan- en verkopen van kostbaarheden.

Voor sommige soorten transacties moet een "pro-rata-aandeel van de niet-afreikbaarheid" worden toegepast om er rekening mee te houden dat slechts delen van de relevante uitgaven van de betrokken institutionele sector of activiteit aan niet-afrekbare btw zijn onderworpen. In deze gevallen moet een dergelijk pro-rata-aandeel van de niet-afreikbaarheid worden toegepast op basis van het aandeel van de vrijgestelde output in de totale output van de betrokken sector/activiteit.

Voorts moeten uitgaven voor bepaalde producten die onderworpen zijn aan nationale beperkingen van het recht op aftrek van voorbelasting (bv. auto's van de zaak en daarmee samenhangende uitgaven, "representatiekosten" enz.) over de hele linie in aanmerking worden genomen, ongeacht het pro-rata-aandeel van de niet-aftrekbaarheid voor de activiteiten of sectoren (naargelang het geval).

In het model moet — voor zover mogelijk — rekening worden gehouden met enkele andere bijzonderheden, zoals:

- het bestaan van bijzondere btw-regelingen voor kleine ondernemingen onder een bepaalde registratiedrempel;
- het bestaan van andere bijzondere btw-regelingen: forfaitair belaste landbouwers, margeregeling voor touroperators enz.;
- correcte uitsluiting van het verbruik van in eigen beheer geproduceerde goederen;
- correcte uitsluiting van belastingvrije aankopen in belastingvrije winkels;
- het opnemen van transacties die niet in de goederen- en dienstenrekening zijn opgenomen, maar onderworpen kunnen zijn aan niet-aftrekbare btw, bijvoorbeeld de aankoop van bouwterreinen.

De belasting voor elk van de bovengenoemde transacties die de btw-grondslag vormen, wordt geraamd door toepassing van het toepasselijke btw-tarief: indien bijvoorbeeld op een transactie met een aankoopprijs van 150 een tarief van 20 % wordt toegepast, wordt de impliciete btw die eraan ten grondslag ligt, geschat op $150/1,2 \times 0,2 = 25$).

Deze berekening moet wellicht worden verfijnd als de transactie in kwestie voorwerp is van btw-fraude met medeplichtigheid van de klant, aangezien in de nationale rekeningen de aldus ontrokken btw niet mag worden opgenomen in de aankoopprijs van de transacties waarop deze fraude is gepleegd. Indien dus in dit geval bekend is dat de in de aankoopprijs opgenomen waarde van het goed/de dienst waarop btw-fraude met medeplichtigheid is gepleegd, 30 bedraagt (en bekend is dat deze ontrokken btw niet in het totaal van 150 is opgenomen), zou de waarde van de in de aankoopprijs opgenomen btw als volgt worden berekend: $(150 - 30)/1,2 \times 0,2 = 20$. De nettowaarde van "rechtmatige" transacties en transacties waarop btw-fraude zonder medeplichtigheid is gepleegd en waarvan de btw in de aankoopprijs is opgenomen, zou 100 bedragen, de daarmee samenhangende btw in de aankoopprijs zou 20 bedragen, de waarde van de transacties die voorwerp zijn van btw-fraude met medeplichtigheid zou 30 bedragen, en de in de aankoopprijs opgenomen btw met medeplichtigheid zou 0 bedragen. De met medeplichtigheid ontrokken btw zou $30 \times 0,2 = 6$ bedragen. De uiteindelijke waarde van de theoretische btw zou $20 + 6 = 26$ bedragen.

Gezien de mate van gedetailleerdheid die vereist is om de theoretische btw te berekenen, moet deze berekening worden gebaseerd op de meest uitgesplitste gegevens uit de nationale rekeningen die beschikbaar zijn, per product. De aanbod- en gebruikstabellen bieden een geschikt kader voor een dergelijke berekening. Zelfs de meest gedetailleerde gegevens uit de aanbod- en gebruikstabellen bevatten echter niet de uitsplitsing die volledig overeenstemt met de details van de btw-belasting van individuele producten, activiteiten of sectoren. Daarom moet onvermijdelijk aanvullende informatie uit andere bronnen worden onderzocht om nauwkeurig aan de bestaande btw-wetgeving te voldoen. Deze bronnen omvatten gedetailleerde fiscale en/of administratieve gegevens of statistische enquêtes. In bepaalde gevallen moet, om de noodzakelijke opsplitsingen vast te stellen, gebruik worden gemaakt van eenmalige studies, verschillende wegingspatronen, of schattingen of aannames van deskundigen.

Berekening van het verschil tussen theoretische btw-ontvangsten en werkelijke btw-ontvangsten en de analyse ervan

Wanneer de theoretische btw-ontvangsten zijn berekend en hierbij rekening is gehouden met de gehele wetgeving en met alle andere regelingen die op btw-gebied van kracht zijn, kan het verschil tussen deze theoretische btw-ontvangsten en de werkelijke btw-ontvangsten aan twee oorzaken worden toegeschreven:

- 1) btw-ontduiking met medeplichtigheid van de koper (de koper heeft geen btw aan de verkoper betaald: dit houdt in dat de btw niet in rekening is gebracht);
- 2) btw-ontduiking zonder medeplichtigheid van de koper (de koper heeft de btw wel betaald, maar de verkoper heeft deze niet aan de belastingdienst afgedragen, met inbegrip van gevallen van insolventie van de verkoper; dit houdt in dat btw in rekening is gebracht en dat daarom ook gevallen van btw-ploffraude in aanmerking moeten worden genomen).

Bijgevolg wordt de waarde van de niet-geïnde btw (als gevolg van ontduiking zonder medeplichtigheid en, in voorkomend geval, wegens insolventie) bepaald door de met medeplichtigheid ontrokken btw af te trekken van het verschil tussen de theoretische btw-ontvangsten en de werkelijke btw-ontvangsten.

Niet-geïnde btw = theoretische btw-ontvangsten *minus* werkelijke btw-ontvangsten *minus* ontbrekende ontvangsten (als gevolg van ontduiking met medeplichtigheid)

Bij de werkelijke btw-ontvangsten gaat het om de bedragen die de belastingdienst werkelijk heeft geïnd voor de periode waarop ook de berekening van de theoretische btw-ontvangsten betrekking heeft. Werkelijke btw-ontvangsten worden geregistreerd als belastingen D.211, zoals bepaald in ESR 2010, punten 4.27 en 4.28. Deze geregistreerde belastingen D.211 moeten overeenkomstig ESR 2010, punt 4.26, worden berekend op transactiebasis. De werkelijke btw-ontvangsten kunnen worden ontleend aan bedragen uit kohieren en aangiften, gecorrigeerd met een coëfficiënt die een weergave is van de bedragen die wel in de kohieren en aangiften zijn opgenomen, maar nooit zijn geïnd (optie 1a), aan kohieren en aangiften met behulp van een kapitaaloverdracht (D.995) voor nooit geïnde bedragen (optie 1b) of aan voor tijd gecorrigeerde kasgegevens (optie 2).

Soms biedt de wetgeving de belastingdienst de mogelijkheid in geval van faillissement bepaalde btw-vorderingen kwijt te schelden. In dergelijke gevallen zouden de niet-geïnde btw-bedragen als gevolg van insolventie worden opgenomen in D.211, indien D.211 wordt ontleend aan kohieren en aangiften waarbij de kapitaaloverdracht D.995 de kwijtscheldingen weergeeft (optie 1b), en niet worden opgenomen in D.211 indien gebruik wordt gemaakt van voor tijd gecorrigeerde liquide middelen of kohieren en aangiften met een coëfficiënt op D.211 (optie 1a en optie 2).

De waarde van de met medeplichtigheid ontdoken btw kan volgens afspraak worden berekend met inachtneming van de activiteiten waarvoor een correctie wegens zwart werk is verricht.

Wanneer dit als uitgangspunt wordt genomen, kan men op basis van de correctie voor zwart werk die bij de productie van de bedrijfstakken is aangebracht, schatten hoeveel inkomsten de fiscus als gevolg van ontduiking met medeplichtigheid misloopt (ontbrekende ontvangsten) door de desbetreffende bedragen (van verkopen "in het zwart") te vermenigvuldigen met de geldende btw-tarieven.

Bij wijze van voorbeeld: indien als gevolg van de correctie voor zwart werk de schatting van de waarde zonder btw van de consumptie van een bepaald product door de huishoudens 15 % hoger uitvalt en het geldende btw-tarief voor dat product 20 % bedraagt, loopt de fiscus het volgende bedrag mis:

Ontbrekende btw-ontvangsten als gevolg van ontduiking met medeplichtigheid = waarde van de verkopen van het product voor correctie $\times 15\% \times 20\%$.

Andere mogelijke benaderingen van het onderscheid tussen btw-fraude met en zonder medeplichtigheid zijn bijvoorbeeld het gebruik van fiscale gegevens of aannames van deskundigen over bij welke activiteiten de verschillende soorten fraude plaatsvinden.

Registratie van niet-geïnde btw in de nationale rekeningen

In de veronderstelling dat transacties die niet aan de belastingautoriteiten worden gemeld, evenmin aan de statistische instanties worden gemeld, en tenzij de waarden van de niet-geïnde btw (als gevolg van ontduiking zonder medeplichtigheid en wegens insolventie) reeds impliciet in de rekeningen zijn opgenomen, moeten in voorkomend geval de volgende correcties van de transacties in de nationale rekeningen worden verricht om de niet-geïnde btw — berekend volgens de hierboven beschreven methode of een gelijkwaardige methode — te verantwoorden:

- 1) aan de productiezijde: de waarde van de niet-geïnde btw moet worden opgenomen in de toegevoegde waarde van de verkoper;
- 2) aan de inkomenszijde: de waarde van de niet-geïnde btw moet worden opgenomen in het exploitatieoverschot van de verkoper;
- 3) aan de uitgavenzijde: de waarde van de niet-geïnde btw moet worden opgenomen in de aankoopprijs van het goed of de dienst. De waarde van de niet-geïnde btw moet dus worden opgenomen in het eindverbruik van de huishoudens en de bruto-investeringen in vaste activa. Afhankelijk van de bronnen en methoden die worden gebruikt om de uitgaven-categorieën te ramen, kunnen de respectieve bedragen al in de brongegevens worden opgenomen (bv. als er een budgetonderzoek voor huishoudens wordt gebruikt) of moeten zij expliciet worden toegevoegd (bv. als indirecte methoden zoals een goederenstroommethode of kwantiteit \times prijsmethoden worden gebruikt).

Btw die met medeplichtigheid is ontduikt, wordt niet in de rekeningen opgenomen omdat zij niet door de koper wordt betaald. De btw die door de koper is betaald maar niet is geïnd wegens ontduiking zonder medeplichtigheid en/of insolventie, moet worden geregistreerd in de respectieve categorieën vermeld in de punten 1, 2 en 3 hierboven.
