



Brussel, 6.5.2020
COM(2020) 168 final

MEDEDELING VAN DE COMMISSIE AAN DE RAAD
overeenkomstig artikel 395 van Richtlijn 2006/112/EG van de Raad

1. CONTEXT

Overeenkomstig artikel 395 van Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde¹ (hierna "de btw-richtlijn" genoemd) kan de Raad op voorstel van de Commissie met eenparigheid van stemmen elke lidstaat machtigen bijzondere, van de bepalingen van deze richtlijn afwijkende maatregelen te treffen, teneinde de belastinginning te vereenvoudigen of bepaalde vormen van belastingfraude of -ontwijking te voorkomen. Aangezien deze procedure voorziet in de mogelijkheid om af te wijken van de algemene beginselen van de btw, dienen dergelijke derogaties – overeenkomstig de vaste rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie – een beperkt en proportioneel karakter te hebben.

Bij brief, ingekomen bij de Commissie op 10 februari 2020, heeft Denemarken machtiging verzocht om een maatregel toe te passen die afwijkt van artikel 308 van de btw-richtlijn. Overeenkomstig artikel 395, lid 2, van de btw-richtlijn heeft de Commissie de overige lidstaten bij brief van 10 maart 2020 van het verzoek van Denemarken in kennis gesteld. Bij brief van 11 maart 2020 heeft de Commissie Denemarken meegedeeld dat zij over alle gegevens beschikte die zij nodig achtte voor de beoordeling van het verzoek.

De hoofdregel luidt dat, op grond van de bijzondere regeling voor reisbureaus conform artikel 308 van de btw-richtlijn, de maatstaf van heffing de winstmarge van het reisbureau is, dat wil zeggen het verschil tussen het totale bedrag, de btw niet inbegrepen, dat de reiziger moet betalen en de werkelijk door het reisbureau gedragen kosten voor goederenleveringen en diensten van andere belastingplichtigen, mits deze handelingen de reiziger rechtstreeks ten goede komen. De door Denemarken gevraagde derogatie beoogt een regel in te stellen die bepaalt dat de kosten voor passagiersvervoer in aanmerking moeten worden genomen bij de berekening van de winstmarge van het reisbureau, indien partijen in de transactieketen onderling nauw verbonden zijn. Deze kosten omvatten de betaling die is ontvangen door de laatste onderneming in de keten die niet nauw met het reisbureau is verbonden.

2. DE REGELING VOOR REISBUREAUS

Deze in de artikelen 306 tot en met 310 van de btw-richtlijn vastgelegde bijzondere regeling voor de btw is vanwege de bijzondere aard van de bedrijfstak ingevoerd. De door reisbureaus aangeboden diensten bestaan doorgaans uit een pakket aan diensten, met name inzake het vervoer dat en de accommodatie die van derden is verkregen. Die pakketten worden vervolgens in eigen naam door het reisbureau aan hun afnemers verkocht. In deze omstandigheden en vanwege de complexiteit en de locatie van de verleende diensten is het buitengewoon moeilijk om de normale btw-regels inzake de

¹ PB L 347 van 11.12.2006, blz. 1.

plaats van belastingheffing, de maatstaf van heffing en de aftrek van voorbelasting toe te passen.

Op grond van artikel 307 van de btw-richtlijn worden alle handelingen van een reisbureau met het oog op de totstandkoming van een reis als één enkele dienst beschouwd. De maatstaf van heffing is de winstmarge van het reisbureau op de levering van een pakketreis en daarom is het reisbureau niet gerechtigd om de voorbelasting af te trekken. De plaats van belastingheffing voor de prestatie van het reisbureau is de plaats waar het de zetel van zijn bedrijfsvoering of vaste inrichting heeft gevestigd, vanwaaruit het deze ene dienst verricht of, indien dit ontbreekt, daar waar het zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft.

Het doel van de bijzondere btw-regeling voor reisbureaus is tweeledig, namelijk:

- a) een vereenvoudiging van de toepassing van de btw-regels van de EU voor deze prestaties, in het bijzonder om te voorkomen dat een reisbureau zich voor btw-doeleinden moet registreren in elke lidstaat waar de door hem verworven diensten worden verricht;
- b) ervoor zorgen dat de btw-inkomsten toevallen aan de lidstaat waar het eindverbruik van elk individueel onderdeel van één enkele prestatie plaatsvindt, zodat de btw op diensten die gedurende de reis zijn genoten, zoals hotels, restaurants of vervoer, naar de lidstaat vloeit waar de reiziger de dienst ontvangt, terwijl de btw op de winst van het reisbureau terugvloeit naar de lidstaat waar het reisbureau is gevestigd.

3. HET VERZOEK

Overeenkomstig artikel 395 van de btw-richtlijn vraagt Denemarken dat de Raad, op voorstel van de Commissie, machtiging verleent tot invoering van een bijzondere maatregel, in afwijking van artikel 308 van de btw-richtlijn, inzake de vaststelling van de op grond van de bijzondere regeling voor reisbureaus toe te passen maatstaf van heffing, indien de partijen die aan de door het reisbureau verkregen handelingen deelnemen onderling nauw verbonden zijn. In deze gevallen wordt verondersteld dat de bij de berekening van de winstmarge van het reisbureau in aanmerking te nemen kosten voor passagiersvervoer niet de betaling aan de nauw verbonden belastingplichtige is, maar de betaling aan de laatste niet nauw met het reisbureau verbonden onderneming in de transactieketen is.

Denemarken voert aan dat de derogatiemaatregel nodig is om fraude in de reisbureausector te bestrijden. Verscheidene reisbureaus hebben de betaling van hun btw verminderd door dochterondernemingen op te richten die vliegtickets van luchtvaartmaatschappijen kopen om die vervolgens voor een kunstmatig hoge prijs aan het reisbureau te verkopen. Dit leidt tot een kleinere winst van het reisbureau en daardoor een lagere belastinggrondslag. De dochteronderneming daarentegen verkrijgt een ongewoon hoge winstmarge. De koop en verkoop van internationale vliegtickets valt in

Denemarken onder passagiersvervoer, dat tegen nultarief wordt belast.. Daarom hoeft de dochteronderneming over deze aan- en verkopen geen btw aan te geven of af te dragen.

De Deense belastingdienst raamt dat het btw-verlies door deze praktijk van 3,5 miljoen Deense kroon (DKK) in 2014 tot 25,0 miljoen DKK in 2017 is gestegen. Dit verlies zal de komende jaren zeer waarschijnlijk nog verder toenemen. Bovendien levert dit misbruik een concurrentievoordeel op voor de reisbureaus die er al gebruik van maken, waardoor andere reisbureaus worden gedwongen hetzelfde misbruik toe te passen om concurrerend te blijven.

Door te bepalen dat in de transactieketen de door de laatste niet nauw met het reisbureau verbonden onderneming ontvangen betaling de kosten zijn die voor de berekening van de winstmarge van het reisbureau worden gebruikt, kan Denemarken dit misbruik in de reisbureausector beteugelen.

4. STANDPUNT VAN DE COMMISSIE

Indien de Commissie een verzoek overeenkomstig artikel 395 van de btw-richtlijn ontvangt, gaat zij eerst na of dit verzoek voldoet aan de basisvoorwaarden om een dergelijk verzoek in te willigen, dat wil zeggen of de voorgestelde bijzondere maatregel de belastingheffing voor belastingplichtigen en/of de belastingdienst vereenvoudigt dan wel of het voorstel bepaalde vormen van belastingfraude of -ontwijking voorkomt. Hierbij is de Commissie altijd restrictief en omzichtig te werk gegaan om te vermijden dat derogaties de werking van het algemene btw-stelsel zouden ondermijnen en om te waarborgen dat zij een beperkt toepassingsgebied hebben en noodzakelijk en proportioneel zijn.

Daarom mag iedere afwijking van de regeling voor reisbureaus slechts in laatste instantie en als een noodmaatregel worden toegepast en moeten waarborgen worden gegeven in verband met het noodzakelijke en uitzonderlijke karakter van de verleende derogatie.

Uit het verzoek blijkt dat de maatregel is gericht tegen het misbruik om de marge die dient als maatstaf van heffing voor de onder de bijzondere regeling voor reisbureaus vallende handelingen te verlagen. Deze verlaging vloeit voort uit het feit dat de levering van internationale vliegtickets in Denemarken tegen nultarief wordt belast en dat daarom over deze prestaties geen btw wordt aangegeven of afgedragen. Deze prestaties zouden met andere woorden niet onder de bijzondere regeling voor reisbureaus in Denemarken vallen. De diensten van de Commissie zijn het niet eens met het oordeel dat die prestaties niet onder de bijzondere regeling voor reisbureaus vallen, en daarom voor de vrijstelling voor passagiersvervoer in aanmerking zouden komen.

Het Hof van Justitie van de Europese Unie heeft in de zaak *Madgett en Baldwin*² verklaard dat de redenen die aan de bijzondere regeling voor reisbureaus en

² Arrest van 22 oktober 1998, zaak C-94/97, *Madgett en Baldwin*, EU:C:1998:496.

reisorganisatoren ten grondslag liggen eveneens gelden indien de ondernemer geen reisbureau of reisorganisator in de gewone betekenis van die begrippen is, maar in het kader van een andere activiteit, bijvoorbeeld die van hotelhouder, identieke handelingen verricht. Een uitlegging die de toepassing van artikel 26 van de Zesde richtlijn (nu de artikelen 306 tot en met 310 van de btw-richtlijn) enkel voorbehoudt aan ondernemers die reisbureau of reisorganisator in de gewone betekenis van die begrippen zijn, zou immers tot gevolg hebben dat identieke prestaties, naargelang de formele hoedanigheid van de ondernemer, onder verschillende bepalingen zouden vallen.

Verder heeft het Hof in de zaak *Alpenchalets Resorts*³ geoordeeld dat de enkele terbeschikkingstelling door een reisbureau van een vakantiewoning die is gehuurd van een andere belastingplichtige, of een dergelijke terbeschikkingstelling van een vakantiewoning samen met aanvullende prestaties, ongeacht het belang van deze aanvullende prestaties, één enkele dienst vormt die valt onder de bijzondere regeling voor reisbureaus.

Opgemerkt zij dat het Hof in de zaken *Commissie/Spanje*⁴ en *Commissie/Duitsland*⁵ heeft geoordeeld dat de bijzondere regeling niet alleen van toepassing is op diensten die rechtstreeks aan reizigers worden verkocht, maar ook op diensten aan iedere afnemer, dus inclusief transacties tussen ondernemingen.

Derhalve valt de enkele terbeschikkingstelling van vliegtickets door een reisbureau of een reisorganisator onder de bijzondere regeling voor reisbureaus. Indien die transactie wordt uitgevoerd door een andere belastingplichtige dan een reisagent of een reisorganisator, zoals in het geval van een dochteronderneming van het reisbureau, valt die ook onder de bijzondere regeling voor reisbureaus. Het feit dat de afnemer niet de reiziger is, laat de toepassing van de bijzondere regeling onverlet.

Voorts heeft het Hof in de zaak *Alpenchalets Resorts* verklaard dat de handelingen die een reisbureau verricht voor de totstandbrenging van de reis, voor de fiscale behandeling ervan worden beschouwd als één enkele dienst die het reisbureau voor de reiziger verricht. Hieruit volgt dat, aangezien het verstrekken van vakantieaccommodatie onder de bijzondere regeling voor reisbureaus valt, deze dienst fiscaal niet wordt behandeld volgens de regels die gelden voor het verstrekken van vakantieaccommodatie, maar volgens de in de btw-richtlijn vastgestelde bijzondere regeling voor de ene dienst van het reisbureau.

³ Arrest van 19 december 2018, zaak C-522/17, *Alpenchalets Resorts*, EU:C:2018:1032.

⁴ Arrest van 26 september 2013, zaak C-189/11 et al. *Commissie/Spanje*, EU:C:2013:587.

⁵ Arrest van 8 februari 2018, zaak C-380/16, *Commissie/Duitsland*, EU:C:2018:76.

Daarom kan de levering van vliegtickets door de dochteronderneming, aangezien die onder de regeling voor reisbureaus valt, niet als passagiersvervoer tegen nultarief worden beschouwd. Die levering wordt op grond van die regeling belast, wat betekent dat het normale tarief wordt toegepast en de maatstaf van heffing wordt vastgesteld conform artikel 308 van de btw-richtlijn.

In het licht van het bovenstaande is de Commissie tot de conclusie gekomen dat een derogatie waarbij het reisbureau de maatstaf van heffing op grond van de regeling voor reisbureaus berekent en daarbij zijn kosten moet baseren op de betaling die de laatste niet nauw met het reisbureau verbonden onderneming in de transactieketen heeft ontvangen, niet wordt beschouwd als een passende oplossing om het misbruik in deze sector aan te pakken.

Denemarken moet er in plaats daarvan voor zorgen dat de bepalingen van de regeling voor reisbureaus ook worden toegepast op handelingen die worden verricht door dochterondernemingen die als tussenpersoon optreden.

In algemene zin merkt de Commissie op dat zij momenteel de toepassing en de uitvoering van de bijzondere regeling voor reisbureaus in de lidstaten evalueert⁶. Via een online openbare raadpleging konden de autoriteiten van de lidstaten, het bedrijfsleven en het grote publiek hun bijdrage tot deze evaluatie leveren.

5. CONCLUSIE

Op basis van bovenstaande elementen maakt de Commissie bezwaar tegen het verzoek van Denemarken.

⁶ <https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/11883-Evaluation-of-the-special-VAT-scheme-for-travel-agents>