

Omzetbelasting. Reisbureauregeling.

Belastingdienst/Directie Vaktechniek Belastingen

Besluit van 17 juli 2014, nr. BLKB 2014/645M

De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

Dit besluit vervangt en actualiseert de eerder gepubliceerde beleidsbesluiten over de reisbureauregeling. In dit besluit is onder meer een overgangsregeling opgenomen in verband met een ruimere uitleg van het begrip 'reiziger'. Verder is de goedkeuring om het 0%-tarief toe te passen op bepaalde vormen van personenvervoer binnen de Unie uitgebreid. Daarnaast is een aantal redactionele aanpassingen doorgevoerd.

1. Inleiding

Het besluit is geen allesomvattende beschrijving van de problematiek die zich voordoet bij de reisbureauregeling. Het besluit gaat in op enkele specifieke situaties.

Het besluit bevat de volgende (beleidsmatige) wijzigingen:

§ 3: is aangevuld met het begrip 'reiziger', zoals dat door het Hof van Justitie is uitgelegd (HvJ 26 september 2013, zaak C-189/11, 'Europese Commissie tegen Koninkrijk Spanje'). Bij wijze van overgangsmaatregel wordt onder voorwaarden goedgekeurd dat de reisbureauregeling alleen van toepassing is op de verkoop van reizen aan de eindconsument.

§ 5: is aangepast in die zin dat de goedkeuring dat het 0%-tarief toegepast kan worden over het deel van het directe personenvervoer per vliegtuig of per boot (als onderdeel van een reisdienst in de zin van de reisbureauregeling) voor zover dat deel in de Unie plaatsvindt ook geldt als de plaats van vertrek of bestemming van de reis buiten de Unie ligt.

§ 9: het besluit van 1 december 1988, nr. VB98/2555 over afzonderlijk aan de reiziger berekende bemiddelingskosten wordt ingetrokken. Dit besluit heeft door de invoering van de reisbureauregeling zijn belang verloren.

1.1 Gebruikte begrippen en afkortingen

AWR	Algemene wet inzake rijksbelastingen
btw	omzetbelasting
btw-richtlijn	Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van de Europese Unie van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PbEG 2006, L347)
HvJ	Hof van Justitie van de Europese Unie
reisagentschap	reisbureau dat optreedt als tussenpersoon
reisbureau	reisbureau in de zin van de reisbureauregeling
Unie	Europese Unie
wet	Wet op de omzetbelasting 1968

2. Juridisch kader

In afdeling 10 van hoofdstuk V van de wet zijn bepalingen opgenomen over de bijzondere regeling voor reisbureaus. Deze bepalingen zijn op 1 april 2012 in werking getreden. De reisbureauregeling is gebaseerd op de artikelen 306 t/m 310 van de btw-richtlijn.¹

¹ In de Wet Overige fiscale maatregelen 2011 zijn twee overgangsbepalingen opgenomen (artikelen

3. Algemeen

De reisbureauregeling is van toepassing op handelingen van reisbureaus voor zover de reisbureaus op eigen naam tegenover de reiziger handelen en zij voor de totstandkoming van de reizen gebruikmaken van leveringen van goederen en diensten van andere ondernemers (artikel 28z van de wet). Het begrip "reisbureau" moet ruim worden uitgelegd. Iedere ondernemer die op eigen naam de in artikel 28z van de wet bedoelde (reis)diensten verkoopt wordt aangemerkt als "reisbureau".

Ter verduidelijking wordt opgemerkt dat de meeste ondernemingen die in het spraakgebruik "reisbureau" worden genoemd niet onder de regeling zullen vallen. Deze ondernemingen zullen immers in Nederland veelal als tussenpersonen optreden die niet op eigen naam tegenover de reiziger handelen, maar namens de reisorganisator reizen verkopen. In dit besluit worden deze ondernemers die als tussenpersoon optreden aangeduid met de term "reisagentschap".

In het arrest van het HvJ van 26 september 2013, zaak C-189/11, 'Europese Commissie tegen Koninkrijk Spanje' is geoordeeld dat het begrip 'reiziger' voor de reisbureauregeling een ruimere betekenis heeft dan de 'eindconsument'. Het begrip reiziger kan elk soort klant omvatten. De reisbureauregeling moet daarom ook worden toegepast op reishandelingen die reisbureaus, met gebruikmaking van goederen en diensten van andere ondernemers, op eigen naam aan andere reisbureaus verrichten.

In Nederland werd tot voornoemd arrest aangenomen dat het begrip 'reiziger' als de eindconsument uitgelegd moest worden.² Op grond van artikel 63 AWR keur ik bij wijze van overgangsmaatregel het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur onder voorwaarden goed dat de reisbureauregeling alleen van toepassing is op de verkoop van reishandelingen als bedoeld in artikel 28z, eerste lid, van de wet door een reisbureau aan een eindconsument. Ik verbind hieraan de volgende voorwaarden.

Voorwaarden

- a. De reishandelingen worden verricht op grond van een overeenkomst die uiterlijk op 31 maart 2015 is gesloten;
- b. De reishandelingen vinden uiterlijk op 31 oktober 2015 plaats;
- c. De btw-regels die gelden voor prestaties die niet onder de reisbureauregeling vallen, worden op de betrokken reishandelingen toegepast.

4. Reizen met vertrekdatum vóór 1 april 2012 en terugkomstdatum ná 1 april 2012

Voor de vraag of een reisdienst onder de op 1 april 2012 in werking getreden reisbureauregeling valt (zie § 2), is het tijdstip waarop de dienst geacht wordt te zijn verricht doorslaggevend. Voor reisdiensten is de dienst verricht op het moment waarop de reis is voltooid. Dat is immers het moment waarop de dienstverrichter geacht kan worden alle uit de rechtsbetrekking met zijn afnemer voortvloeiende verplichtingen te hebben verricht.

Dit kan voor reisbureaus leiden tot problemen bij de administratieve verwerking van reizen die rondom 1 april 2012 plaatsvonden, het moment waarop de nieuwe reisbureauregeling in werking trad. Op dat moment zullen reisbureaus zijn overgestapt op nieuwe administratieve verwerkingsmethoden van reizen.

XVI en XVII).

² Kamerstukken II, 2010-2011, 32 505, nr. 3, p. 34 (memorie van toelichting).

Om een soepele overgang naar de nieuwe reisbureauregeling mogelijk te maken keur ik voor zover nodig op grond van artikel 63 van de AWR het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur goed dat de vertrekdatum wordt aangehouden als het tijdstip waarop de dienst geacht wordt te zijn verricht voor reizen waarvan de vertrekdatum ligt vóór 1 april 2012 en de terugkomstdatum ligt ná 1 april 2012.

5. Toepassing van artikel 28zc bij vlieg- en bootreizen

De dienst van het reisbureau is onderworpen aan het 0%-tarief voor zover de ingekochte reisonderdelen waarvoor het reisbureau een beroep doet op andere ondernemers buiten de Unie plaatsvinden (artikel 28zc van de wet). Voor zover de reisonderdelen binnen de Unie worden verricht, is de dienst van het reisbureau dat in Nederland is gevestigd belast tegen het algemene btw-tarief. De bevoegde inspecteur kan praktische afspraken maken over de wijze waarop wordt vastgesteld of de reisonderdelen binnen of buiten de Unie plaatsvinden. De maatstaf van heffing is de behaalde marge op de verkoop van de reis.

Ook voor vlieg- en bootreizen die onderdeel zijn van een reisdienst waarvan de plaats van bestemming of vertrek buiten de Unie ligt (bijvoorbeeld Moskou of New York) heeft dit tot gevolg dat het gedeelte van de reis dat binnen de Unie wordt afgelegd belast is met 21% btw over de daaraan toerekenbare winstmarge als het reisbureau in Nederland is gevestigd. Het gedeelte van de reis dat buiten de Unie wordt afgelegd is belast met 0% btw over de daaraan toerekenbare winstmarge.

In de praktijk leidt het maken van een dergelijke splitsing bij vlieg- en bootreizen met de plaats van bestemming of vertrek gelegen buiten de Unie tot uitvoeringsproblemen en een aanzienlijke verhoging van de administratieve lasten. Ik keur daarom op grond van artikel 63 AWR het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur goed dat het 0%-tarief van toepassing is over het deel van het personenvervoer per vliegtuig of per boot (als onderdeel van een reisdienst in de zin van de reisbureauregeling) voor zover dat deel in de Unie plaats vindt als de plaats van vertrek of bestemming van de reis buiten de Unie ligt. Ik verbind hieraan de volgende voorwaarden.

Voorwaarden

- Het personenvervoer per vliegtuig of boot vindt plaats op basis van één ticket dat het reisbureau van een andere ondernemer heeft ingekocht.

- Het personenvervoer per vliegtuig of boot betreft een rechtstreekse reis tussen een Unie lidstaat en een derde-land of vice versa. Het "rechtstreekse" karakter van de reis gaat niet verloren als andere (lucht)havens binnen het gebied van de Unie worden aangedaan om nieuwe reizigers op te laten stappen. Daarbij mogen de eerder opgestapte reizigers het vliegtuig / de boot niet verlaten.

De goedkeuring geldt niet als reizigers het vliegtuig / de boot wel mogen verlaten. De reis wordt dan niet aangemerkt als een rechtstreekse reis. De winstmarge die toerekenbaar is aan het deel van een reis, die niet rechtstreeks tussen een Unie lidstaat en een derde-land of vice versa plaatsvindt, dat binnen de Unie wordt afgelegd, is belast met btw naar het algemene tarief (artikel 28zc van de wet).

Voorbeeld

Het Nederlandse reisbureau X dat in Nederland is gevestigd verkoopt een pakketreis naar New York aan een reiziger. Voor deze pakketreis heeft reisbureau X de volgende handelingen van andere ondernemers ingekocht: één taxirit van Den Haag naar Schiphol, één vliegticket van Schiphol naar New York en 5 hotelovernachtingen in New York. Wat zijn de btw-gevolgen?

Er is sprake van een reisdienst in de zin van de reisbureauregeling (artikel 28z van de wet). De plaats van dienst is in Nederland omdat reisbureau X in Nederland is gevestigd (artikel 28za van de wet). Voor het toe te passen tarief op deze reisdienst moet aan de hand van de regels voor de plaats van dienst bepaald worden welk gedeelte van de reis binnen en welk gedeelte van de reis buiten de Unie plaatsvindt (artikel 28zc van de wet). Het gedeelte van de reis dat binnen het gebied van de Unie plaatsvindt bestaat uit de taxirit (artikel 6c van de wet). Over de winstmarge op deze handelingen is het reisbureau 21% btw verschuldigd. Het gedeelte van de reis dat buiten het gebied van de Unie plaatsvindt bestaat uit de hotelovernachtingen in New York (artikel 6b van de wet) en uit het gedeelte van de vlucht dat buiten de Unie plaatsvindt (artikel 6c van de wet). Over de winstmarge op deze handelingen is het reisbureau 0% btw verschuldigd. Daarnaast is (zie hiervoor) onder voorwaarden goedgekeurd dat het nultarief ook van toepassing is op het gedeelte van het personenvervoer per vliegtuig (als onderdeel van een reisdienst in de zin van de reisbureauregeling) voor zover dat deel geacht moet worden in de Unie plaats te vinden.

6. Ingekochte prestaties die kwalificeren als "eigen prestaties"

De reisbureauregeling is van toepassing op handelingen van reisbureaus voor zover de reisbureaus op eigen naam tegenover de reiziger handelen en zij voor de totstandkoming van de reizen gebruikmaken van leveringen van goederen en diensten van andere ondernemers. Deze door het reisbureau van andere ondernemers ingekochte goederen en diensten worden als het ware rechtstreeks doorverkocht aan de reiziger. Wanneer het reisbureau de ingekochte goederen en diensten niet rechtstreeks doorverkoopt aan de reiziger, maar daar aanvullend goederen of diensten aan toevoegt kan sprake zijn van een zogenoemde "eigen prestatie". Hierop zijn de normale btw-regels van toepassing. Hierna volgen enkele situaties waarin de door een reisbureau ingekochte prestaties kwalificeren als "eigen prestaties". Dit is geen limitatieve opsomming. Het is mogelijk dat ook in andere situaties (al dan niet in dezelfde branches) sprake is van "eigen prestaties". Dit moet aan de hand van het voorliggende feitencomplex beoordeeld worden.

6.1 Verhuur van vakantiewoningen op een bungalowpark of appartementencomplex

De reisbureauregeling is van toepassing als het reisbureau een vakantiewoning ter beschikking stelt aan een reiziger en daarbij één of meerdere andere diensten verricht, zoals bijvoorbeeld het geven van informatie en advies (HvJ 12 november 1992, zaak C-163/91, Van Ginkel en HvJ 1 maart 2012, zaak C-220/11, Star Coaches). Dit geldt ook voor de verhuur van andere accommodaties, zoals appartementen en hotels, die het reisbureau van andere ondernemers afneemt.

Er is sprake van een "eigen prestatie" als een van een andere ondernemer voor ten minste een aaneengesloten periode van drie jaren gehuurde vakantiewoning op een bungalowpark of appartementencomplex wordt verhuurd door de exploitant van dat park of complex aan een consument. Daarbij moet deze exploitant voor eigen rekening en risico ten minste zeven van de tien volgende aanvullende diensten op het park verrichten: groenvoorziening, receptie, horecadiensten, sport- en spelfaciliteiten, bewaking, schoonmaakwerkzaamheden, informatie/welkomstpakket, afvalverwerking, gastenregistratie inclusief reserveringssysteem en klachtenafhandeling. In dat geval vallen de verhuur van de (ingehuurde) vakantiewoning en de aanvullende diensten niet onder de reisbureauregeling.

Als de huurperiode korter is dan drie jaren zal aan de hand van de feiten en omstandigheden moeten worden beoordeeld of ook in die situatie sprake is van een "eigen prestatie".

Voorbeeld

Ondernemer X exploiteert een bungalowpark. Op het park staan 50 vakantiewoningen waarvan er 30 in eigendom zijn van ondernemer X. De andere 20 woningen zijn eigendom van andere ondernemers. Ondernemer X huurt de vakantiewoningen van de andere ondernemers voor drie jaren met het doel deze woningen te verhuren. Verder zijn er op het park voorzieningen aanwezig die voor rekening en risico van de exploitant worden verricht (groenvoorziening, receptie, schoonmaakwerkzaamheden, klachtenafhandeling, bewaking, informatie/welkomstpakket en afvalverwerking). Het op het park aanwezige restaurant wordt door een andere ondernemer geëxploiteerd.

De verhuur van een vakantiewoning aan een consument kwalificeert in dit geval niet als een reisdienst in de zin van de reisbureauregeling (de verhuur van 'eigen' vakantiewoningen valt in geen geval onder de reisbureauregeling). De vakantiewoning is een onderdeel van het bungalowpark en wordt door de exploitant van het park verhuurd aan de consument. De exploitant biedt daarnaast zeven van de tien aanvullende diensten aan die voor rekening en risico van die exploitant worden verricht. Er is in dit geval sprake van een "eigen prestatie" van ondernemer X aan de consument.

6.2 Verhuur van hotels

In plaats van het inkopen van hotelkamers in een hotel is voorstelbaar dat een reisbureau voor ten minste een aaneengesloten periode van drie jaren een pand huurt van een andere ondernemer en dat als hotel gaat exploiteren.

Er is dan sprake van een "eigen prestatie" als de exploitant hotelkamers verhuurt aan een consument en ten minste de hierna te noemen aanvullende diensten in het hotel voor rekening en risico van de exploitant (het reisbureau) worden verricht. In zoverre is de reisbureauregeling dus niet van toepassing.

De aanvullende diensten die ten minste voor rekening en risico van de exploitant worden verricht zijn receptie, horecadiensten, sport- en spelfaciliteiten (voor zover aanwezig), bewaking en schoonmaakwerkzaamheden.

Als de huurperiode korter is dan drie jaren zal aan de hand van de feiten en omstandigheden moeten worden beoordeeld of ook in die situatie sprake is van een "eigen prestatie".

Voorbeeld

Ondernemer A huurt voor vijf jaren een pand van ondernemer B en gaat dat vervolgens voor eigen rekening en risico als hotel exploiteren. Ondernemer A heeft onder andere personeel voor de receptie, het restaurant, schoonmaakwerk en bewaking.

De verhuur van een hotelkamer in het hotel van ondernemer A aan een consument kwalificeert in dit geval niet als reisdienst in de zin van de reisbureauregeling. De hotelkamer wordt door de exploitant van het hotel aan de consument verhuurd waarbij voor rekening en risico van die exploitant aanvullende diensten in het hotel worden verricht. Er is in dit geval sprake van een "eigen prestatie" van ondernemer A aan de consument.

6.3 Huren van vliegtuigen

In plaats van het inkopen van stoelen in een vliegtuig is voorstelbaar dat een reisbureau voor een bepaalde periode een vliegtuig huurt van een vliegtuigmaatschappij.

Er is sprake van een "eigen prestatie" als een reisbureau een vliegtuig in zijn geheel van een vliegtuigmaatschappij huurt en het reisbureau vervolgens met dat vliegtuig reizigers vervoert. Daarbij geldt dat het onderhoud van het vliegtuig en de bemanning en de catering (aan boord) van het vliegtuig gedurende de gehele huurperiode voor rekening en risico van het inhurende reisbureau komen en niet door de verhuurder van het vliegtuig of een daaraan gelieerd bedrijf wordt verzorgd.

Hetzelfde geldt voor andere vervoersvormen dan vervoer per vliegtuig.

7. Bemiddelingsdiensten

In Nederland gevestigde reisagentschappen treden op als tussenpersoon bij de totstandkoming van reisovereenkomsten tussen reizigers en reisbureaus. Voor deze diensten ontvangen de reisagentschappen vergoedingen van zowel de reisbureaus als de reizigers. Deze vergoedingen worden door reisagentschappen onder verschillende benamingen in rekening gebracht, zoals bijvoorbeeld boekingskosten, administratiekosten, reserveringskosten of handelingsfee. Al deze vergoedingen zijn aan te merken als vergoedingen voor bemiddelingsdiensten.

Voor reisagentschappen zal het in de praktijk zeer moeilijk te achterhalen zijn of zij optreden als bemiddelaar bij de totstandkoming van een reisdienst in de zin van de reisbureauregeling. Voor het bepalen van de plaats van dienst en het tarief van de bemiddelingsdienst is echter wel van belang om dit vast te stellen. In verband met een vermindering van de administratieve lasten en met het oog op een redelijke wetstoepassing neem ik in die situatie het volgende standpunt in.

De vergoeding die reisagentschappen ontvangen van reizigers voor het bemiddelen bij de totstandkoming van een reisovereenkomst tussen een reisbureau en deze reiziger wordt belast overeenkomstig de btw-heffing die geldt voor de onderliggende reisdienst van het reisbureau. Hiervoor is noodzakelijk dat het reisbureau dat in Nederland is gevestigd de benodigde informatie hierover verstrekt aan het reisagentschap. Voor zover bemiddeld wordt voor reisdiensten die worden verricht door reisbureaus die buiten Nederland zijn gevestigd, moet het reisagentschap conform de btw-regelgeving die geldt in de Unie lidstaat waar het reisbureau is gevestigd aan de btw-verplichtingen voldoen.

Voorbeeld

Een Nederlands reisagentschap bemiddelt voor een reiziger (bijvoorbeeld een particulier) bij de totstandkoming van een reisovereenkomst tussen deze reiziger en een in Nederland gevestigd reisbureau X met als bestemming New York (voorbeeld in paragraaf 5). Wat zijn de btw-gevolgen van deze bemiddelingsdienst?

Het reisagentschap bemiddelt bij de totstandkoming van een reisdienst. De plaats van dienst waarvoor wordt bemiddeld is in Nederland omdat reisbureau X in Nederland is gevestigd. Het reisbureau informeert het reisagentschap welk deel van de reis bij het reisbureau wordt belast naar het 0%-tarief en welk deel naar het algemene tarief (zijnde het gedeelte dat toerekenbaar is aan de reisdienst dat binnen de Unie plaatsvindt). Het gedeelte van de bemiddelingsvergoeding dat toerekenbaar is aan het gedeelte van de reis dat binnen het gebied van de Unie plaatsvindt is vervolgens belast tegen 21% btw. Het gedeelte van de bemiddelingsvergoeding dat toerekenbaar is aan het gedeelte van de reis dat buiten het gebied van de Unie plaatsvindt (inclusief de goedkeuring in par. 5) is belast tegen 0% btw.

8. Calamiteitenfondsbijdrage

Reisbureaus brengen in de regel aan hun klanten een bedrag in rekening als bijdrage aan het zogenoemde Calamiteitenfonds. De hiertegenover staande prestatie is onlosmakelijk verbonden met de onderliggende reisdienst. Als zodanig is de winstmarge die het reisbureau behaalt op deze ingekochte handeling belast via de reisbureauregeling naar het algemene tarief.

9. Ingetrokken regeling

De volgende besluiten zijn ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit:

- besluit van 22 maart 2012, nr. BLKB 2012/272M, Omzetbelasting. Reisbureauregeling;

- besluit van 1 december 1998, nr. VB98/2555, Afzonderlijk aan de reiziger berekende bemiddelingskosten.

10. Inwerkingtreding

Dit besluit treedt in werking met ingang van de dag na de datum van uitgifte van de Staatscourant waarin het wordt geplaatst.

Dit besluit wordt in de Staatscourant gepubliceerd.

Den Haag,

de Staatssecretaris van Financiën

namens deze

Drs. T.W.M. Poolen

Lid van het managementteam