



Omzetbelasting. Reisbureauregeling

22 maart 2012

nr. BLKB 2012/272M

Belastingdienst/Landelijk Kantoor Belastingregio's, Brieven en beleidsbesluiten

De staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

Dit besluit vervangt het besluit van 22 maart 1971, nr. B71/2260 (toepassing van de Wet op de omzetbelasting 1968 ten aanzien van reisbureaus, reisverenigingen en dergelijke ondernemers). Vervanging is nodig in verband met de inwerkingtreding van nieuwe wetgeving op het gebied van de btw-regeling voor reisbureaus.

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) aanwijzingen:

- § 4: betreft een goedkeuring voor reizen met een vertrekdatum vóór 1 april 2012 en een terugkomstdatum ná 1 april 2012.
- § 5: geeft nadere uitleg over de toepassing van artikel 28zc van de wet. Daarnaast is onder voorwaarden goedgekeurd dat het 0%-tarief toepassing vindt 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 geacht moet worden in de Unie plaats te vinden als de plaats van vertrek of bestemming van de reis buiten de Unie ligt.
- § 6.1, § 6.2 en § 6.3: beschrijven enkele situaties die niet onder de reisbureauregeling vallen omdat in die situaties sprake is van zogenoemde 'eigen prestaties' van een reisbureau.
- § 7: bevat een goedkeuring voor bemiddelingsdiensten van reisagentschappen bij de totstandkoming van een reisovereenkomst tussen een reisbureau en een reiziger.
- § 8: verschaft duidelijkheid over de btw-behandeling van de bijdrage aan het Calamiteitenfonds.

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 treden op 1 april 2012 in werking. De reisbureauregeling is gebaseerd op de artikelen 306 t/m 310 van de btw-richtlijn.¹

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 gebruik-

¹ In de Wet Overige fiscale maatregelen 2011 zijn twee overgangsbepalingen opgenomen (artikelen XVI en XVII).



maken 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'.

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

Voor de vraag of een reisdienst onder het oude of het nieuwe regime valt 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 plaatsvinden, het moment waarop de nieuwe reisbureauregeling in werking treedt. Op dat moment zullen reisbureaus overstappen op nieuwe administratieve verwerkingsmethoden van reizen.

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 met de plaats van bestemming of vertrek gelegen buiten de Unie

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 worden verricht (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 maatstaf van heffing is de behaalde marge op de verkoop van de reis.

Voor vlieg- en bootreizen die onderdeel uitmaken 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 in beginsel belast is met 19% btw over de daaraan toerekenbare winstmarge (uitgaande van de veronderstelling dat 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 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 geacht moet worden in de Unie plaats te vinden 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 boot betreft een rechtstreekse reis tussen Nederland en een derde-land of vice versa. Het 'rechtstreekse' karakter van de reis gaat niet verloren als andere havens binnen het gebied van de Unie worden aangedaan om nieuwe reizigers op te laten stappen. Daarbij mogen de eerder opgestapte reizigers de boot niet verlaten. Als reizigers de boot wel mogen verlaten wordt de bootreis aangemerkt als een (zee)cruise (zie hierna).

Als sprake is van een (zee)cruise geldt dat de winstmarge die toerekenbaar is aan het deel van de reis dat binnen de Unie wordt afgelegd belast is met btw naar het algemene tarief. Met de bevoegde



inspecteur van de Belastingdienst kunnen afspraken worden gemaakt over de wijze waarop de terzake verschuldigde btw wordt berekend.

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 19% 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 heeft afgenomen.

Er is sprake van een 'eigen prestatie' als een van een andere ondernemer voor tenminste 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 tenminste 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 minder bedraagt 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 tenminste 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 minder bedraagt 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, 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, 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 19% 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

Het besluit van 22 maart 1971, nr. B71/2260, zoals dit laatstelijk is gewijzigd bij besluit van 15 april 1981, nr. 281-5373, wordt per 1 april 2012 ingetrokken

10. Inwerkingtreding

Dit besluit treedt in werking per 1 april 2012.

Dit besluit wordt in de Staatscourant gepubliceerd.

Den Haag, 22 maart 2012

*De Staatssecretaris van Financiën,
F.H.H. Weekers.*