

Reisbureauregeling

19 augustus 2019 - nr. 2019-7277

Omzetbelasting. Reisbureauregeling

Belastingdienst/Corporate Dienst Vaktechniek

De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

Dit besluit vervangt en actualiseert het besluit van 17 juli 2014, nr. BLKB 2014/645M, Omzetbelasting. Reisbureauregeling. In dit besluit wordt een aantal vaak gestelde vragen beantwoord. Verder wordt verduidelijkt wanneer een ondernemer kwalificeert als reisbureau en wanneer er sprake is van een reisdienst als bedoeld in de reisbureauregeling. Daarnaast is opgenomen dat ook als een reisagentschap een bemiddelingsvergoeding ontvangt van een reisbureau voor het tot stand brengen van een reisovereenkomst, deze vergoeding wordt belast overeenkomstig de btw-heffing die geldt voor de onderliggende reisdienst. Aan de goedkeuring om het nultarief te mogen toepassen op het reisdeel dat binnen de EU ligt is de voorwaarde toegevoegd dat het reisdeel onderdeel moet uitmaken van een reisdienst in de zin van de reisbureauregeling. Paragraaf 4. ' Reizen met vertrekdatum vóór 1 april 2012 en terugkomstdatum ná 1 april 2012 ' is vervallen. Vanwege het tijdsverloop heeft de hierin opgenomen goedkeuring haar belang verloren. Daarnaast zijn een aantal redactionele wijzigingen 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:

§ 1.1: de begrippen reisorganisator en reisdienst zijn toegevoegd.

§ 3: het begrip reisbureau is nader ingevuld. Een ondernemer dient de kenmerken te bezitten waardoor zijn diensten kunnen worden gelijkgesteld met de diensten van een reisbureau of reisorganisator (HvJ 19 december 2018, zaak C-552/17, ECLI:EU:C:2018:1032, Alpenchalets Resorts). Het begrip reisdienst is verder verduidelijkt. Onder meer is opgenomen dat voor een reisdienst voldoende is dat een reisbureau een van een derde betrokken vervoersprestatie of accommodatie aan de reiziger aanbiedt.

§ 4: aan de goedkeuring dat onder voorwaarden het 0%-tarief toegepast mag worden over het personenvervoer per vliegtuig of boot voor zover dat binnen de Unie plaatsvindt en de plaats van vertrek of bestemming buiten de EU ligt, is ter verduidelijking de voorwaarde opgenomen dat dit reisdeel onderdeel moet uitmaken van een reisdienst als bedoeld in de reisbureauregeling.

§ 6: het standpunt dat de vergoeding die reisagentschappen ontvangen voor het bemiddelen bij de totstandkoming van een reisovereenkomst wordt belast overeenkomstig de btw-heffing die geldt (voor wat betreft de plaats van dienst en het btw-tarief) voor de onderliggende reisdienst van het reisbureau geldt ook als die vergoeding wordt ontvangen van het reisbureau.

§ 8: in dit onderdeel zijn de antwoorden op veel gestelde vragen opgenomen.

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:	ondernemer die optreedt als tussenpersoon
Reisbureau:	reisbureau in de zin van de reisbureauregeling (ook wel: reisorganisator of touroperator)
Reisdienst:	handeling van een reisbureau als bedoeld in artikel 28z, eerste lid, van de Wet op de omzetbelasting 1968
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.¹ De reisbureauregeling is gebaseerd op de artikelen 306 t/m 310 van de btw-richtlijn.

3. Algemeen

Ter verduidelijking wordt opgemerkt dat veel ondernemingen die in het spraakgebruik ' reisbureau ' worden genoemd niet onder de regeling zullen vallen. Deze ondernemingen treden namelijk in Nederland veelal op als tussenpersonen 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 ' .

De reisbureauregeling is van toepassing op handelingen van reisbureaus (de zogenoemde reisdienst(en)) als de reisbureaus op eigen naam tegenover de reiziger handelen en voor zover zij voor de totstandkoming van de reizen gebruikmaken van één of meer leveringen van goederen en diensten van andere ondernemers (artikel 28z van de wet). Het begrip ' reisbureau ' moet ruim worden uitgelegd. Iedere ondernemer die de kenmerken bezit waardoor zijn diensten kunnen worden gelijkgesteld met de diensten van een reisbureau en die op eigen naam de in artikel 28z van de wet bedoelde reisdiensten verkoopt, wordt aangemerkt als ' reisbureau ' (Alpenchalets Resorts, r.o. 32). Deze kenmerken bestaan er met name uit dat een ondernemer een verscheidenheid aan vakantie- en reisformules aanbiedt waaruit klanten een keuze kunnen maken.

Voor het kwalificeren als reisdienst is voldoende dat een reisbureau een van een derde betrokken vervoersprestatie of accommodatie verkoopt (Alpenchalets Resorts). Indien de dienst van een reisbureau ook eigen prestaties omvat dan worden deze eigen prestaties niet in aanmerking genomen voor de toepassing van de reisbureauregeling. Het is dus bijvoorbeeld mogelijk dat een reisbureau bij een derde accommodatie inkoopt, deze vervolgens aanbiedt en daarbij zelf voorziet in het vervoer naar die accommodatie(s). Voor de beoordeling of (en in hoeverre) de reisbureauregeling van toepassing is, is dan alleen de bij een andere ondernemer ingekochte accommodatie relevant. De reisbureauregeling is alleen van toepassing op de ingekochte prestatie(s) die als zodanig worden doorgegeven aan de reiziger (zie in dit verband § 5 van dit besluit).

In het arrest van het HvJ van 26 september 2013, zaak C-189/11, ECLI:EU:C:2013:587, Commissie/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 reisdiensten 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. Op grond van artikel 63 AWR keur ik bij wijze van overgangsmaatregel het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur onder de volgende 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.

Voorwaarden

Voor deze goedkeuring gelden de volgende drie 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. 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 naar het algemene tarief (nu 21%) 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 onder de volgende voorwaarden goed dat het 0%-tarief van toepassing is over het deel van het personenvervoer per vliegtuig of per boot dat in de Unie plaatsvindt als de plaats van vertrek of bestemming van de reis buiten de Unie ligt.

Voorwaarden

Voor deze goedkeuring gelden de volgende drie voorwaarden:

- a. Het desbetreffende (reis)deel maakt onderdeel uit van een reisdienst als bedoeld in de zin van de reisbureauregeling.
- b. Het personenvervoer per vliegtuig of boot vindt plaats op basis van één ticket dat het reisbureau van een andere ondernemer heeft

ingekocht.

- c. 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 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 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 worden bepaald 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 handeling 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 moet worden geacht in de Unie plaats te vinden.

5. 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 (één of meer) leveringen van goederen en diensten van andere ondernemers. Deze door het reisbureau van andere ondernemers ingekochte goederen en diensten worden doorverkocht aan de reiziger. Wanneer het reisbureau de ingekochte goederen en diensten niet zonder meer 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 worden beoordeeld.

5.1 Verhuur van vakantiewoningen op een bungalowpark of appartementencomplex

De reisbureauregeling is van toepassing als een reisbureau een door haar ingehuurde vakantiewoning op eigen naam ter beschikking stelt aan een reiziger (o.a. Alpenchalets Resorts). Dit geldt ook voor andere accommodaties, zoals appartementen en hotelkamers, die het reisbureau van andere ondernemers afneemt.

Er is echter 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.

5.2 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 ondernemer A aan de consument verhuurd waarbij voor rekening en risico van ondernemer A aanvullende diensten in het hotel worden verricht. Er is in dit geval sprake van een 'eigen prestatie' van ondernemer A aan de consument.

5.3 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.

6. 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 en reisbureau's voor het bemiddelen bij de totstandkoming van een reisovereenkomst tussen een reisbureau en de reiziger wordt belast overeenkomstig de btw-heffing die geldt (voor wat betreft de plaats van dienst en het btw-tarief) 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 wordt bemiddeld 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 (zie voorbeeld in § 4). 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 § 4) is belast tegen 0% btw.

7. 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.

8. Vragen en antwoorden over toepassing van de reisbureauregeling

1. Een in Nederland gevestigde ondernemer verhuurt campingplaatsen voorzien van compleet ingerichte tenten. De tenten staan in verschillende lidstaten (waaronder Nederland). In een beperkt aantal gevallen zijn de tenten in eigendom bij de campingeigenaren. Meestal zijn de tenten in eigendom bij de ondernemer. De campingplaatsen worden ingehuurd. Via een website wordt de accommodatie aangeboden en verhuurd aan cliënten. Is de reisbureauregeling van toepassing op deze prestatie?

In geval een prestatie uit meerdere elementen bestaat zal eerst moeten worden bepaald of er sprake is van één levering of één dienst of dat er sprake is van meerdere afzonderlijk leveringen en diensten. Uit de arresten van het HvJ EG over de kwalificatie van prestaties casu quo de eenheid van prestatie volgt dat er geen eenvoudige, absolute splitsingsregel bestaat, die voor alle gevallen tot een correcte uitkomst leidt.³

Als een ondernemer campingplaatsen verhuurt met compleet ingerichte tenten is, bezien vanuit de positie van de modale consument, sprake van één prestatie. Als de ondernemer daarbij gebruik maakt van eigen tenten dan is de reisbureauregeling niet van toepassing. De ingekochte dienst (campingplaats) wordt immers als zodanig niet aan de reiziger ter beschikking gesteld (zie par. 5). De normale btw-regels zijn hierop dan van toepassing. Als de ondernemer optreedt als een reisbureau en zowel de campingplaats als de tent inkoopt van één andere ondernemer is sprake van één reisdienst waarop de reisbureauregeling van toepassing is op de ingekochte diensten (o.a. Alpenchalets Resorts).

2. Een in Nederland gevestigde ondernemer biedt een tweetal zogenoemde pakketreizen naar Frankrijk aan.

Reis 1: deze reis bestaat uit vervoer, een standplaats op de camping, de verhuur van een tent en toegangstickets voor een sportevenement.

Reis 2: deze reis bestaat uit een standplaats op de camping, de verhuur van een tent en tickets voor een sportevenement.

Voor de reizen geldt dat het vervoer en de toegangstickets voor het sportevenement worden ingekocht. De ondernemer verzorgt zelf de standplaatsen inclusief tenten. Hiervoor huurt hij voor 3 jaar een terrein in Frankrijk dat hij door plaatsing van (eigen of gehuurde) tenten, cateringtenten en mobiele sanitair blokken inricht als camping.

Is op bovengenoemde diensten de reisbureauregeling van toepassing?

Reis 1:

- Het betreft hier een zogenoemde pakketreis. De reisbureauregeling is alleen van toepassing op het ingekochte vervoer in combinatie met de tickets die als zodanig worden doorgegeven aan de reiziger. De verhuur van standplaatsen/tenten is aan te merken als een eigen dienst van de ondernemer waarop de reisbureauregeling niet van toepassing is (zie par. 5 en HvJ 25 oktober 2012, zaak C-557/11, ECLI:EU:C:2012:672, Kozak), maar waarvoor de gebruikelijke regels gelden (ook voor wat betreft de plaats van dienst).
- De verhuur van een (ingerichte) tent of stacaravan is aan te merken als de verhuur van een roerende zaak (zie ook HvJ 3 juli 1997, zaak C-60/96, ECLI:EU:C:1997:340, Commissie/Frankrijk). Als de huurder een particulier is uit de EU dan is deze verhuur op grond van artikel 6, tweede lid, van de wet belast in Nederland. De verhuur van een (ingerichte) tent of stacaravan aan een ondernemer is op grond van artikel 6, eerste lid, van de wet daar belast waar de ondernemer aan wie de prestatie wordt verricht is gevestigd of een vaste inrichting heeft.

Reis 2:

De verhuur van de tent kwalificeert als een eigen prestatie. Het ticket wordt aangeboden in combinatie met deze eigen prestatie. Op de "eigen prestatie" is de reisbureauregeling niet van toepassing. De levering van de tickets als zodanig (alhoewel ingekocht bij een andere ondernemer) kwalificeert niet als een reisdienst en valt daarom niet onder de reisbureauregeling (zie ook HvJ, 9 december 2010, zaak C-31/10, ECLI:EU:C:2010:762, Minerva Kulturreisen GmbH). Op alle prestaties zijn de normale btw-regels van toepassing.

3. Reizigers huren bij een in Nederland gevestigde ondernemer in 125 landen voor maximaal 30 dagen een auto of camper. De ondernemer treedt hierbij op als een tussenpersoon voor diverse verhuurbedrijven die de auto of camper daadwerkelijk verhuren. De ondernemer ontvangt een bemiddelingsvergoeding van de klant. Is op deze prestatie de reisbureauregeling van toepassing?

De reisbureauregeling is op deze prestatie niet van toepassing. De ondernemer handelt immers niet op eigen naam. Deze prestatie moet worden aangemerkt als bemiddeling bij de totstandkoming van een kortdurende verhuurovereenkomst van vervoermiddelen. Ervan uitgaande dat de huurder een particulier is, is gelet op artikel 6a van de wet de plaats van de bemiddelingsdienst de plaats waar de onderliggende handeling wordt verricht. In dit geval gaat het om kortdurende verhuur van een vervoermiddel en vindt deze prestatie plaats waar het vervoermiddel ter beschikking wordt gesteld.

4. Een in Nederland gevestigde ondernemer organiseert thematische reizen in Europa en verkoopt deze rechtstreeks aan de reiziger.

De reizen zijn als volgt opgezet:

a:

De ondernemer huurt een gedeelte van een natuurcamping. Reizigers zetten daar hun eigen tenten op. De reis naar de bestemming vindt plaats per touringcar. Het vervoer met deze touringcar wordt door belanghebbende ingehuurd. Ter plaatse verzorgt belanghebbende de maaltijden en excursies.

Voor wat betreft het vervoer en de campingplaats is sprake van een reisdienst waarop de reisbureauregeling van toepassing is. Het zelf verzorgen van maaltijden en excursies ter plaatse zijn eigen diensten die als zodanig niet onder de reisbureauregeling vallen.

b:

De ondernemer verzorgt rondreizen met gebruikmaking van gehuurde hotelaccommodatie. Belanghebbende huurt ter plaatse het vervoer met een minibus om de transfers naar/tussen de verschillende hotels te verzorgen. Belanghebbende verzorgt met eigen personeel de reisbegeleiding zelf.

Voor wat betreft het vervoer en de accommodatie is sprake van een reisdienst die onder de reisbureauregeling valt. Het verzorgen van de reisbegeleiding is aan te merken als een (zelfstandige) eigen prestatie van de ondernemer en valt als zodanig niet onder de reisbureauregeling.

5. Een in Nederland gevestigde ondernemer verzorgt actieve jongerenreizen. Er worden reisdiensten op eigen naam verkocht. Bij de reizen wordt gebruik gemaakt van eigen materiaal (fietsen, boten etc.) en eigen accommodaties van de ondernemer. Zo verzorgt de ondernemer zeilvakanties in Nederland. De ondernemer huurt instructeurs om de zeillessen te verzorgen.

De reisbureauregeling is niet van toepassing op de zeilvakanties. Het betreft hier een eigen prestatie van de ondernemer omdat gebruik wordt gemaakt van eigen materiaal en accommodatie. Het inhuren van zeilinstructeurs maakt dit niet anders en kwalificeert als zodanig niet als een reisdienst.

Daarnaast organiseert de ondernemer kanovakanties in Frankrijk. Voor het organiseren van deze vakanties huurt de ondernemer alle onderdelen in van dezelfde plaatselijke exploitant (incl. de accommodatie). De busreis naar de vakantieaccommodatie verzorgt de ondernemer echter zelf met gebruikmaking van eigen materieel.

De kanovakantie als zodanig kwalificeert als een reisdienst die onder de reisbureauregeling valt. Op de busreis is de reisbureauregeling niet van toepassing omdat dit als een eigen prestatie is aan te merken. Op de busreis zijn de normale btw-regels van toepassing. Gelet op artikel 6c van de wet is de plaats van dienst de plaats waar het vervoer feitelijk plaatsvindt. De busreis is dus belast in Nederland, België en Frankrijk (naar rato van de in die landen afgelegde afstand).

6. Een in Nederland gevestigde ondernemer is gespecialiseerd in het organiseren van buitenlandse school- en studiereizen (pakketreizen). In opdracht van scholen stelt zij buitenlandse reizen samen. Deze ondernemer sluit overeenkomsten met de diverse ondernemers in het buitenland en verkoopt de pakketreizen op eigen naam aan de scholen. De scholen verkopen de reizen vervolgens ook op eigen naam door aan de leerlingen.

Hoe moet de reisbureauregeling worden toegepast?

De ondernemer verkoopt de bij derden ingekochte diensten als een pakketreis op eigen naam aan de scholen. Deze pakketreizen vallen daarom onder de reisbureauregeling.

7. Een in Nederland gevestigd reisbureau is gespecialiseerd in reizen naar Noorwegen. Hierbij verzorgt het reisbureau op eigen naam gecombineerde autotours met overnachtingen in hotels in Duitsland, Denemarken en Zweden en losse overnachtingen op weg naar Noorwegen. Deze diensten zijn van andere ondernemers ingekocht. Is op de gecombineerde autotours de reisbureauregeling van toepassing?

De gecombineerde autotours bestaan uit verschillende handelingen die zowel het vervoer als de accommodatie omvatten. Nu al deze prestaties bij andere ondernemers zijn ingekocht moet deze prestatie als één reisdienst worden aangemerkt (artikel 28za van de wet). Een deel van de reisprestatie vindt niet in de EU plaats (de reis in Noorwegen). Op het gedeelte van de reisdienst dat plaatsvindt in Duitsland, Denemarken en/of Zweden (EU) is de reisbureauregeling van toepassing. Voor dit onderdeel van de reisdienst heeft de touroperator dus geen recht op aftrek van voorbelasting en moet hij over zijn marge btw voldoen naar het algemene tarief. Op het gedeelte van de reisdienst dat in Noorwegen (niet-EU) plaatsvindt is het 0%-tarief van toepassing (artikel 28zc van de wet).

8. Een pakketreis omvat een reis vanuit Nederland naar de USA waarbij ook is inbegrepen het vervoer per trein van de woonplaats naar Schiphol. Wat zijn de gevolgen bij toepassing?

Artikel 28za van de wet bepaalt dat een reisdienst wordt geacht één dienst te zijn. Daarbij kunnen onderdelen van de prestatie belast worden tegen het algemene tarief en kunnen er onderdelen van de prestatie belast worden tegen het nultarief (artikel 28zc van de Wet OB). Dit laatste is het geval als ingekochte onderdelen van de reisdienst buiten de EU worden verricht. De bovengenoemde prestatie, de reis naar de USA, moet als één reisdienst worden aangemerkt.

Vervolgens geldt dat de treinreis in de EU is ingekocht bij een andere ondernemer en onder de reisbureauregeling valt (indien aangeboden op eigen naam). De marge op dit deel van de prestatie is belast tegen het algemene btw-tarief. De ondernemer heeft geen recht op aftrek van voorbelasting ter zake van de inkoop van deze treinreis.

De overige onderdelen van de reisdienst worden buiten de EU verricht en vallen op grond van artikel 28zc onder het nultarief.

9. Is artikel 28ze van de wet van toepassing op btw die verschuldigd is als gevolg van een wettelijke verlegging van btw naar een reisbureau?

Een wettelijke verleggingsregeling kan ook gelden voor de ingekochte onderdelen van een te verrichten reisdienst, bijvoorbeeld in geval van een B2B-dienst. Artikel 28ze Wet OB is dan niet van toepassing op de dan verschuldigde btw.

10. Ingetrokken regeling

Het volgende besluit is ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit:

- besluit van 17 juli 2014, nr. BLKB 2014/645M, Omzetbelasting. Reisbureauregeling.

11. 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.

De Staatssecretaris van Financiën
namens deze

J. de Blieck
Hoofddirecteur Fiscale en Juridische Zaken

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

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

³ Zie ook § 3.2 besluit Omzetbelasting. Toelichting Tabel I, Besluit van 22 december 2017, nr. 2017-16288, Staatscourant 72177.