

ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM

Nadruk verboden

Erasmus School of Economics

Bachelorscriptie

**De invoering van de nieuwe reisbureauregeling:
fiscaal-economische gevolgen**

Naam student: M.M. Companjen
Studentnummer: 316926
Begeleider: Drs. P.C.J. Oerlemans

Rotterdam, 16 juli 2013

INHOUDSOPGAVE

Inleiding	3
Hoofdstuk 1: Hoe werkt de reisbureauregeling van vóór 1 april 2012?	5
○ 1.1 <i>Inleiding</i>	5
○ 1.2 Invoering voormalige regeling	5
○ 1.3 Toepassing voormalige regeling in de praktijk	6
▪ 1.3.1 Belastingssubject en -object	6
▪ 1.3.2 Wijze van heffing en tarief	7
▪ 1.3.3 Administratieve vereisten	11
○ 1.4 <i>Conclusie</i>	11
Hoofdstuk 2: Hoe kwam deze wetswijziging tot stand?	12
○ 2.1 <i>Inleiding</i>	12
○ 2.2 Europese Btw-richtlijn	12
○ 2.3 Jurisprudentie Hoge Raad en Nederlands uitvoeringsbeleid	13
○ 2.4 Verzoek Europese commissie	17
○ 2.5 Implementatie nieuwe wetsartikelen	17
○ 2.6 <i>Conclusie</i>	18
Hoofdstuk 3: Wat zijn de praktische gevolgen van de nieuwe regeling voor een ondernemer?	19
○ 3.1 <i>Inleiding</i>	19
○ 3.2 Belastingssubject en –object	19
▪ 3.2.1 Belastingssubject	19
▪ 3.2.2 Belastingobject	21
○ 3.3 Wijze van heffing en tarief	22
○ 3.4 Administratieve vereisten	27
○ 3.5 Cijfermatige voorbeelden m.b.t. margeberekening	28
○ 3.6 Een positieve verandering voor ondernemers?	31
○ 3.7 <i>Conclusie</i>	31
Hoofdstuk 4: Welke macro-economische gevolgen heeft de reisbranche onder- vonden van deze wetswijziging?	32
○ 4.1 <i>Inleiding</i>	32
○ 4.2 Beschouwing ontwikkelingen reismarkt in het afgelopen decennium	32
○ 4.3 Focus op ontwikkelingen reisbranche na de wetsimplementatie	37
○ 4.4 Mogelijke gedragsgevolgen reisbureaumarkeet ter adaptie op de nieuwe regeling	38
○ 4.5 <i>Conclusie</i>	39
Conclusie	40
Literatuurlijst	42
Appendix 1 – Btw-richtlijn: artt. m.b.t. reisbureauregeling	43
Appendix 2 – Wet OB 1968, artt. m.b.t. reisbureauregeling (m.i.v. 1 april 2012)	44
Appendix 3 – Vakantieparticipatie Nederlanders	46
Appendix 4a – Korte en lange vakanties naar bestemming: binnen- en buitenland	47

Appendix 4b – Bestemmingen: EU, non-EU of overig	48
Appendix 5a – Organisatiegraad van vakantie-reizen naar het buitenland	49
Appendix 5b-1 – Georganiseerde lange vakanties naar het buitenland, per vervoermiddel	50
Appendix 5b-2 – Georganiseerde korte vakanties naar het buitenland, per vervoermiddel	51
Appendix 5c – Cijfers ANVR	52
Appendix 5d – Organisatiegraad binnenlandse en buitenlandse vakanties naar categorie	53
Appendix 6 – Uitgaven voor vakanties (totaal en per vakantieganger)	54
Appendix 7 – Internetgebruik bij het boeken van reizen	55

INLEIDING

Gezien het Europese karakter van de omzetbelasting, mag het geen verrassing heten dat de Nederlandse overheid, die sinds 1971 een Nederlandse btw-regeling voor reisbureaus toestond die in meerdere opzichten afweek van en derhalve in strijd was met de Btw-richtlijn, tot een wijziging van wetregels werd gemaand door de Europese Commissie. In 2010 volgde een aankondiging van de Nederlandse overheid dat er wetgeving geïmplementeerd zou gaan worden conform de bijzondere regeling voor reisbureaus, zoals deze is opgenomen in de Btw-richtlijn.

Met het doorlopen van de volgende vier deelvragen in deze evenzoveel hoofdstukken tellende bachelorscriptie wordt getracht een antwoord te vinden op de vraag wat er praktisch en financieel is veranderd voor de gemiddelde Nederlandse reisorganisator nadat per 1 april 2012 de bijzondere reisbureauregeling in de Wet werd geïmplementeerd:

- *Hoe werkte de 'reisbureauregeling' van vóór 1 april 2012?*
- *Hoe kwam de voorgestelde wetswijziging tot stand?*
- *Wat zijn de praktische gevolgen van de nieuwe regeling voor een ondernemer?*
- *Wat zijn de macro-economische gevolgen van deze wetswijziging?*

De eerste drie hoofdstukken van deze bachelorscriptie zijn uitgewerkt aan de hand van literatuuronderzoek. Hoofdstuk 1 gaat in op de situatie zoals deze was vóór 1 april 2012 en geeft inzicht in de btw-behandeling bij verschillende situaties die voorkomen in de reisbranche.

In hoofdstuk 2 wordt aandacht besteed aan de verschillende redenen die de doorslag hebben om thans te besluiten de regeling aan te passen aan de voorschriften van de Europese Gemeenschap.

Hoofdstuk 3 biedt handvatten voor de praktische aspecten die zich voordoen bij het toepassen van de nieuwe (Europese) reisbureauregeling, waarbij zowel de uitwerkingen van de nieuwe wettekst, als van al bestaande jurisprudentie worden beschreven. Hierbij worden allereerst de hoofdregels van de nieuwe situatie op zichzelf beschreven en vervolgens vergeleken met de vroegere situatie aan de hand van dezelfde deelopjes als in hoofdstuk 1 zijn gebruikt. Als afsluiting van hoofdstuk 3 worden enkele cijfermatige voorbeelden gegeven die een idee moeten verschaffen over de verschillen in btw-afdracht in Nederland in de oude en de nieuwe situatie.

Hoofdstuk 4 bestaat uit een kleinschalig onderzoek naar macro-economische ontwikkelingen op de reismarkt. Hierbij wordt allereerst teruggekeken op de periode 2003 tot en met 2011 en gefocust op onder andere zaken als vakantieparticipatie onder Nederlanders, bezochte vakantiebestemmingen, organisatiegraad en internetgebruik bij het boeken van reizen. Vervolgens wordt het jaar 2012 onder de loep genomen en gezien of er mogelijk al veranderingen binnen de reismarkt kunnen worden gesignaleerd die erop wijzen dat de invoering van de nieuwe reisbureauregeling een invloedrijke rol speelt op de overlevingskansen van een reisonderneming. Tevens wordt onderzocht of er in dat jaar andere specifieke ontwikkelingen zijn geweest die mede van invloed kunnen zijn op mogelijke minder goede prestaties binnen de reisbranche. Aangezien de nieuwe wetgeving enkel sinds vorig jaar april in werking is, is de kans minimaal dat er conclusies getrokken zullen kunnen worden van definitieve aard. Verder onderzoek zal naar verwachting nodig zijn om uitsluitsel over causale verbanden tussen de invoering van de nieuwe reisbureauregeling en de prestaties van ondernemers binnen de reisbranche te kunnen geven.

Deze bachelorscriptie wordt afgesloten met enkele conclusies, overwegingen en aanbevelingen met betrekking tot de besproken deelonderwerpen.

HOOFDSTUK 1: Hoe werkt de reisbureauregeling van vóór 1 april 2012?

1.1 Inleiding

De Nederlandse wetgever had sinds de invoering van de Wet OB 1968 in ruim veertig jaar geen stappen ondernomen om speciale wetsartikelen op te nemen die enkel van toepassing zijn op reisbureaus. Zij heeft de keuze gemaakt om dit onderdeel vast te leggen met behulp van art. 39 Wet OB, onderdeel a, wat een delegatieartikel is dat aangeeft dat “bij algemene maatregel van bestuur” nadere regels kunnen worden gesteld “welke tot vergemakkelijking van de heffing van belasting kunnen leiden”. De wetgever heeft er dus voor gekozen om de autoriteit omtrent de omzetbelasting voor reisbureaus over te laten aan de Staatssecretaris van het Ministerie van Financiën (MinFin). De enige bepaling waarin reisbureaus specifiek worden genoemd is artikel 5 van de Uitvoeringsbeschikking (Uitv. Besch. OB). Door een resolutie uit 1971 – die ook wel de Nederlandse reisbureauregeling of –resolutie wordt genoemd – is de werking van dit artikel echter beperkt. In de volgende paragrafen wordt de toepassing van de Nederlandse reisbureauregeling besproken zoals deze tussen maart 1971 en april 2012 was vormgegeven. Ter bevordering van de leesbaarheid van dit hoofdstuk worden werkwoorden met betrekking tot de werking van de voormalige regeling in de tegenwoordige tijd vervoegd.

1.2 Invoering voormalige regeling

De Wet OB 1968 geeft niet aan hoe de heffing van omzetbelasting geschiedt bij het aanbieden van reizen, maar is er door de wetgever voor gekozen om dit via delegatie-art. 39 in een resolutie vast te leggen. De enige directe verwijzing naar reisbureaus is te vinden in de Uitv. Besch. OB in art. 5, onderdeel a. Dit artikel houdt in dat de door reisbureaus op eigen naam – maar ten behoeve van de reiziger – bij andere ondernemers ingekochte onderdelen *met betrekking tot leveringen van goederen en diensten in het buitenland* mogen worden aangemerkt als doorlopende posten. De bedragen die hiervoor worden betaald, worden niet in de vergoeding meegenomen waarover btw moet worden afgedragen, wat de consequentie heeft dat enkel het door reisaanbieders toegevoegde element met btw wordt belast.¹

Echter, de regeling zoals deze momenteel door een groot deel van de Nederlandse reisorganisators wordt toegepast, vond zijn oorsprong in de resolutie van 22 maart 1971, nr. B71/2260, met als laatste aanpassing op 15 april 1981, nr. 281-5373. Deze resolutie bevat specifieke regels en goedkeuringen welke op btw-technisch gebied zaken vaststelt met onder

¹ K.M. Braun, 'De reisbureauregeling en het recht op teruggaaf', *BTW-bulletin* 2007, nr. 12, p. 9

meer betrekking tot de behandeling van eendaagse en meerdaagse reizen in binnen- en buitenland, doorverkoop van reizen, bemiddeling bij het verstrekken van logies en annulerings- en wijzigingskosten. Door het specialistische karakter van deze resolutie kan art. 5, onderdeel a in de praktijk als een dode letter worden beschouwd.²

In een besluit uit 1994³ volgde een toevoeging met betrekking tot de behandeling van de verhuur van buitenlandse tenten en caravans door reisbureaus, waarna in nog recentere besluiten ook de door reisbureaus geheven bemiddelingsvergoeding⁴ en de aftrek van voorbelasting voor reisbureaus⁵ zorgden voor een beter uitvoerbare regeling.

De resolutie van 22 maart 1971 werd uit praktisch oogpunt ingevoerd, aangezien reisorganisators veelal samengestelde (all-inclusive) en grensoverschrijdende reizen aanbieden aan klanten (bestaande uit bijvoorbeeld busvervoer, maaltijden, hotelboekingen, e.d.) en er voor hun administratie complexe en daarmee kostbare situaties zouden kunnen ontstaan wanneer dit niet in een versimpelde faciliteit of goedkeuring werd vastgelegd. Daarnaast geeft de staatssecretaris in de inleiding van de resolutie aan dat een “onverkorte toepassing van de Wet OB [...] in een aantal gevallen tot minder gewenste gevolgen leidde”. Vermeld moet worden dat reisorganisators die op eigen naam reizen aanbieden aan reizigers er vrij in staan om gebruik te maken van de Europese wetgeving. Deze wetgeving zal verder worden besproken in de hoofdstukken hierna.

1.3 Toepassing voormalige regeling

1.3.1 Belastingsubject en -object

Er wordt in de resolutie geen onderscheid gemaakt tussen verschillende ondernemers, zoals tussen reisbureaus die reizen doorverkopen of reisorganisators die op eigen naam handelen richting de reiziger. De huidige reisbureauregeling mag worden toegepast door alle reisbureaus, reisverenigingen en andere ondernemers die zich bezighouden met de verzorging van onder meer een- of meerdaagse reizen. Dit maakt de regeling dus breed toepasbaar en geeft belastingplichtigen die reizen aanbieden aan natuurlijke personen of rechtspersonen een ruime mogelijkheid om de Nederlandse regeling voor zich van toepassing te laten zijn.

In punt 13 van de resolutie wordt aangegeven dat ook buitenlandse reisbureaus met een soortgelijke structuur een beroep kunnen doen op de Nederlandse regeling. Dit kan in het bijzonder van belang zijn bij eendaagse en overige meerdaagse reizen die zich (gedeeltelijk)

² J.P. Hulshof, 'Btw-vrij reizen in Nederland, het kan echt!', *BtwBrief* 2009, nr. 6/7, p. 9

³ Besluit van 17 november 1994, nr. VB94/3964

⁴ Besluit van 1 december 1998, nr. VB98/2555

⁵ Besluit van 12 februari 2004, nr. DGB2004/620M

in Nederland afspelen. Het *belastingobject* bij de Nederlandse reisbureauregeling betreft verschillende soorten reisdiensten, waaronder reizen naar binnen- en buitenland en bemiddeling bij logies, etc. Details hierover komen uitgebreider aan bod in de volgende paragraaf.

1.3.2 Wijze van heffing en tarief

- *Eendaagse reizen*

De verzorging van eendaagse reizen, waarvan een onderdeel bijvoorbeeld bestaat uit besloten busvervoer of vervoer per trein, kan in zijn geheel worden behandeld als het vervoer van personen zoals bedoeld in artikel 6c, lid 1 Wet OB 1968 en verder genoemd onder post b9 van Tabel I behorend bij de Wet. Hierbij zijn ook zaken als verstrekking van voedingswaren tijdens de trip en het bezoeken van bijvoorbeeld musea of pretparken inbegrepen in deze prestatie. Dit betekent dat op grond hiervan het verlaagde tarief van toepassing is over de totale vergoeding.⁶

Ook in het geval dat de eendaagse reis grensoverschrijdend is kan artikel 6c Wet OB 1968 worden toegepast en de gehele reis worden aangemerkt als een vervoersdienst, belast tegen het lage tarief. In deze situatie moet een splitsing worden gemaakt tussen het binnenlandse en buitenlandse gedeelte van de trip, waarbij enkel het binnenlandse deel belast is met Nederlandse omzetbelasting⁷ - het overige deel is in het buitenland belast.

De voorbelasting die door reisbureaus wordt betaald over de aankopen ten behoeve van het Nederlandse deel van de reis mag worden afgetrokken volgens de vaste regels van art. 15, lid 1, onderdeel a van de Wet OB. Aangezien omzetbelasting over horecabestedingen door art. 15, lid 5 Wet OB worden uitgesloten van aftrek van voorbelasting wordt in de resolutie goedgekeurd dat het deel van de kosten dat betrekking heeft op dit type bestedingen niet meegenomen hoeft te worden in de berekening van de vergoeding.⁸ Wanneer dit wel het geval zou zijn, zou er een dubbele heffing van omzetbelasting ontstaan over deze bestedingen.

- *Meerdaagse reizen naar het buitenland*

In de resolutie is ook de ruimte opengelaten voor exploitanten die georganiseerde meerdaagse reizen aanbieden naar het buitenland. In dit geval hoeft er slechts omzetbelasting te worden afgedragen over het gedeelte dat – bij vertrek en aankomst – in Nederland plaatsvindt. Hierbij mag wederom het gedeelte dat bij horecagelegenheden wordt besteed buiten de heffing

⁶ Resolutie van 22 maart 1971, nr. B71/2260, punt 2

⁷ Ibid., punt 3

⁸ Ibid., punt 4

worden gelaten. Wat betreft het tarief wordt een verschil gemaakt op basis van het gebruikte vervoersmiddel dat bij de reis gebruikt wordt. Indien per zeeschip of luchtvaartuig wordt gereisd geldt op basis van Tabel II, onderdeel b. 3 het nultarief over de vastgestelde vergoeding. Voor het gebruik van ieder ander vervoersmiddel in het kader van de reis geldt net als bij eendaagse reizen het verlaagde tarief. Zoals gesteld heeft de heffing puur betrekking op het gedeelte van de vergoeding dat in Nederland plaatsvindt, dus ook de exploitatie van een (hotel)verblijf in het buitenland door een reisaanbieder zelf wordt niet in de heffing betrokken.⁹ Voor ondernemers die gebruik maken van de regeling voor eendaagse of meerdaagse reizen bestaat de mogelijkheid om afspraken te maken met de Belastingdienst waarin wordt vastgelegd welk deel van de reis kwalificeert als plaatshebbend in Nederland en welk deel plaatsvindt buiten het Nederlandse grondgebied.¹⁰

- *Overige meerdaagse reizen*

Deze categorie betreft volledig verzorgde meerdaagse reizen die geheel of gedeeltelijk in het *binnenland* plaatsvinden. Voor deze reizen geldt in beginsel dat het normale tarief van toepassing is, wederom enkel over het binnenlandse deel van de reis. Om te voorkomen dat prestaties die in een reguliere situatie onder het lage tarief vallen (bijvoorbeeld vervoer of logies) hierdoor tegen het normale tarief worden belast is goedgekeurd dat het lage tarief betaald mag worden over de vergoeding. Een voorwaarde die hieraan verbonden is betreft dat wanneer bepaalde onderdelen van de reis in eigen beheer worden uitgevoerd op Nederlandse bodem, welke in andere situaties onder het normale tarief zouden vallen, over het deel dat toerekenbaar is aan deze onderdelen het 19%-tarief moet worden voldaan.

De vergoeding waarover omzetbelasting moet worden voldaan wordt in mindering gebracht met de bedragen die vanwege uitbesteding van diensten of leveringen zijn voldaan aan andere ondernemers. De voorbelasting die hierover is betaald mag dan niet worden afgetrokken. Ook mogen de horecakosten van wederom in aftrek worden gebracht van de vergoeding.¹¹

- *'Verkoop' van door anderen georganiseerde reizen*

Reisbureaus die enkel reizen doorverkopen aan eindafnemers kunnen in alle gevallen – ook indien er geen sprake is van doorlopende post zoals genoemd in het eerder genoemde art. 5 van de Uity. Besch. OB – volstaan met het voldoen van omzetbelasting over de provisie die

⁹ Resolutie van 22 maart 1971, nr. B71/2260, punt 5

¹⁰ Ibid., punt 12

¹¹ Ibid., punt 6

zij verdienen op een reis. Ook in dit geval mag het verlaagde tarief van zes procent (of in het geval van een reis per luchtvaartuig of zeeschip het nultarief) worden toegepast.¹²

- *(Bemiddeling bij) verhuur van bungalows en appartementen*

De verhuur van bungalows en appartementen voor een korte periode wordt niet ondergebracht in de vrijstelling voor verhuur van onroerend goed uit art. 11, lid 1, onderdeel b van de Wet OB, maar wordt in de resolutie geschaard onder de categorie verstrekken van logies uit Tabel I, post b-11, waardoor het lage tarief van toepassing is. Voor langere seizoensverhuur van vakantiewoningen kan de vrijstelling wel van toepassing zijn. Verhuur van bungalows of appartementen die in het buitenland liggen is vrijgesteld van Nederlandse omzetbelasting.¹³ De prestaties die voortkomen uit de bemiddeling bij de verhuur worden op twee wijzen belast: komt de ontvangen provisie van een niet in Nederland gevestigde exploitant die tevens niet over een vaste inrichting beschikt in Nederland, dan is deze belast tegen het nultarief (tabel II, post b-4). Indien de exploitant wel hier te lande is gevestigd, dan geldt het reguliere tarief.¹⁴

- *Bemiddeling bij het verstrekken van logies, etc.*

Om te kunnen spreken van bemiddeling zoals gesteld in punt 10 van de resolutie moet er een werkelijke tussenkomst zijn van een reisbureau tussen de klant (of een derde, zoals een buitenlands reisbureau) en een hotel- of soortgelijke accommodatie en hiervoor een provisie worden ontvangen. Over deze provisie wordt vervolgens omzetbelasting afgedragen naar het reguliere tarief. Wanneer (een gedeelte van) het gehele bedrag, dus de overnachtingsprijs en de provisie samen, als vooruitbetaling wordt overgemaakt aan het bemiddelende reisbureau en deze betaalt de afgesproken prijs door aan een hotel, dan wordt dit aangemerkt als een doorlopende post waarover geen omzetbelasting hoeft te worden voldaan. Wanneer het verstrekken van logies in een ander EU-land plaatsvindt, dan is in dat land omzetbelasting verschuldigd.

Overigens wordt gesteld dat in de meeste gevallen geen sprake zal zijn van een bemiddeling zoals bedoeld in punt 10, omdat er nooit een overeenkomst ontstaat tussen de logiesverschaffer en de reiziger, maar koopt het reisbureau diensten in en verkoopt deze vervolgens door. In dat geval moet er wel omzetbelasting worden afgedragen, maar kan de voorbelasting over de ingekochte diensten ook worden afgetrokken. Goedgekeurd is dat er door het betrokken reisbureau geen omzetbelasting hoeft te worden afgedragen wanneer het overnachtingen e.d. in het buitenland betreft. Wanneer het reisbureau geen recht heeft op

¹² Ibid, punt 7a

¹³ Resolutie van 22 maart 1971, nr. B71/2260, punt 8

¹⁴ Ibid., punt 9

af trek van de verschillende door andere ondernemers *ten behoeve van de reis* in rekening gebrachte kosten en het verstrekken van logies vindt binnen Nederland plaats, dan mogen deze kosten afgetrokken worden van de vergoeding waarover normaliter omzetbelasting moet worden voldaan. Over het resterende bedrag mag omzetbelasting tegen het lage tarief worden berekend. Deze *tegemoetkoming* geldt niet wanneer door de logiesverstrekker geen factuur wordt verstuurd waarop de omzetbelasting apart is vermeld, bijvoorbeeld omdat deze niet over een ondernemersstatus beschikt of ontheven is van zijn administratieve verplichtingen. In dat geval moet over de hele vergoeding omzetbelasting worden voldaan door het reisbureau, al mag dit gebeuren tegen het verlaagde tarief, zelfs wanneer hierin kosten voor alcoholhoudende dranken zijn verwerkt.¹⁵

- *Annulerings- en wijzigingskosten*

Kosten die door reisbureaus gemaakt worden vanwege het annuleren van een reisdienst door de reiziger mogen buiten de heffing blijven. Wijzigingskosten daarentegen zijn belast tegen het reguliere tarief, tenzij dit gebeurt op een zodanig vroeg tijdstip dat het reisbureau op de hiervoor de gemaakte kosten haar annuleringsbepalingen toepast.¹⁶

- *Verhuur van buitenlandse tenten en caravans*

In een later verschenen mededeling¹⁷ zijn tenten en (sta)caravans gelijkgesteld aan de eerder vermelde bungalows en appartementen en gelden hierop dus gelijke voorwaarden en goedkeuringen. Daarnaast is in een besluit uit 1994¹⁸ gesteld dat wanneer het gebeurt dat een ander EU-land ter plaatse omzetbelasting heft over het eindgebruik van tenten en (sta)caravans door particulieren een regeling ter voorkoming van dubbele heffing wordt toegepast door de Nederlandse Belastingdienst.

- *Annulerings- en reisverzekering*

In veel gevallen wordt bij het boeken van een reis door klanten een reis- en/of annuleringsverzekering bijgeboekt. Uit de wetsgeschiedenis is gebleken dat dit als een aparte prestatie gezien moet worden, omdat klanten een duidelijk verschil zien tussen het reisproduct zelf en de erbij afgesloten verzekering. In art. 11 van de Uitv. Besch. OB zijn de splitsingregels voor het recht op aftrek van voorbelasting behorend bij art. 15 Wet OB opgenomen. Hierin wordt in lid 1, onderdeel c vermeld dat wanneer een ondernemer zowel prestaties levert waarvoor een recht op aftrek bestaat als prestaties waar dit niet voor geldt

¹⁵ Resolutie van 22 maart 1971, nr. B71/2260, punt 11

¹⁶ Ibid., punt 15

¹⁷ Infobulletin 86/557, zie Fiscale Encyclopedie de Vakstudie Omzetbelasting, art. 39, aantekening 30.12.24

¹⁸ Besluit van 17 november 1994, nr. VB 94/3964

(vrijgestelde prestaties: in dit geval verzekeringsdiensten op grond van artikel 11, lid 1, onderdeel k Wet OB), er op basis van de voor beide categorieën ontvangen vergoedingen een aftrekpercentage moet worden vastgesteld. Indien aannemelijk wordt gemaakt dat deze verhouding niet zorgt voor een juiste weergave van het werkelijk gebruik mag er op basis van dit werkelijke gebruik een percentage worden vastgesteld. Een discussie speelde tussen de Belastingdienst en de reisbranche over welke regeling van toepassing is bij het aanbieden van de eerder genoemde verzekeringen, waarbij de laatste partij een verhouding op basis van het werkelijk verbruik voorstond sinds dit hen voordeliger uitkwam. In een uitspraak uit 2003¹⁹ is de reisbranche in het gelijk gesteld. Hierop heeft de staatssecretaris in 2004 gereageerd met het uitbrengen van een besluit waarin het aftrekpercentage voor de reisbranche is vastgesteld op 96%; er wordt dus 4% van het werkelijk verbruik toegekend aan de verzekeringsdiensten. Nog in datzelfde jaar volgde echter een HR-uitspraak²⁰ waaruit volgde dat de vrijstelling in veel gevallen niet mag worden toegepast door reisbureaus. Wanneer een reisbureau enkel ter ondertekening een formulier aanbiedt van een externe verzekeringsmaatschappij dan kwalificeert dat enkel als ondersteunende dienst ten behoeve van de verzekeringmaatschappij. en wordt dit belast tegen het reguliere tarief, waarbij er aftrek van voorbelasting mogelijk is.

1.3.3 Administratieve vereisten

Qua administratieve vereisten wordt er in principe niet afgeweken van de regels zoals deze gelden voor andere ondernemers in de Wet OB. In de resolutie wordt hier geen aandacht aan besteed, dus wordt de omzetbelasting op basis van art. 13 en 14 Wet OB verschuldigd op factuurdatum en moet deze per tijdvak op aangifte worden voldaan.

1.4 Conclusie

Concluderend kan ik in dit inleidende hoofdstuk kort zijn. De Nederlandse reisbureauregeling zoals deze tot en met 31 maart 2012 nog mocht worden toegepast bestond grotendeels uit regels die zijn vastgelegd in een resolutie uit 1971, waar in de afgelopen veertig jaar enkel marginaal wijzigingen aan zijn toegebracht. Op basis van uitkomsten van enkele arresten zijn wel enige besluiten uitgebracht waardoor voor reisbureaus meer houvast is ontstaan hoe er praktisch met veelvoorkomende situaties moet worden omgegaan. Een bijzonderheid van de regeling is dat deze breed toepasbaar is binnen de reisbranche. Ook mag in veel gevallen het lage omzetbelastingtarief worden toegepast, waar dit bij toepassing van de normale wetsartikelen niet mogelijk zou zijn.

¹⁹ Gerechtshof Den Haag, 14 maart 2003, nr. 02/0859

²⁰ HR, 24 september 2004, nr. 37898

HOOFDSTUK 2: Hoe kwam deze wetswijziging tot stand?

2.1 Inleiding

Een regeling die reeds veertig jaar in gebruik is voor Nederlandse reisbureaus, zonder tussentijds veel noemenswaardige wijzigingen te hebben doorgemaakt, wordt niet zonder reden omgebogen tot een nieuwe regeling. Feit is dat de omzetbelasting een van de weinige belastingen is met een zeer Europees karakter en dat de Nederlandse reisbureauregeling een van de weinige (en de enige bijzondere²¹) regelingen is die niet richtlijnconform was overgenomen in de Wet OB. In de jurisprudentie is een geschiedenis ontstaan waarin deze afwijking een uitkomst bood aan reisbureaus uit andere vestigingslanden die hierdoor recht hadden op aftrek van voorbelasting die bij een juiste toepassing van de richtlijn niet zou worden toegekend. Ook is de onjuiste implementatie niet onopgemerkt gebleven bij de Europese Commissie, die in 2008 een eerste verzoek ter wijziging indiende aan het adres van de Nederlandse staat. In dit hoofdstuk zullen de twee belangrijkste aspecten die hebben geleid tot wijziging van de Wet OB voor reisbureaus worden behandeld.

2.2 Europese Btw-richtlijn

De Wet OB is één van de eerste belastingwetten die geharmoniseerd werd binnen de Europese Unie. Begin jaren 60 van de vorige eeuw, toen de EEG nog maar uit zes lidstaten bestond, werd in Brussel nagedacht over een geharmoniseerde BTW, deels gebaseerd op wetgeving die sinds 1953 in Frankrijk werd toegepast. Uit deze overleggen kwamen de Eerste en Tweede richtlijn voort.²² In 1967 werd door het Nederlandse Ministerie van Financiën een commissie ingesteld die zich op basis van deze richtlijnen richtten op de vorming van een nieuw in te voeren Nederlands omzetbelastingstelsel, wat de Wet OB 1968 werd, ingaande per 1 januari 1969. In 1978 volgde een belangrijke toevoeging toen de Wet OB werd aangepast aan de Zesde richtlijn. Naast de vaststelling dat een gedeelte van de met de OB gegenereerde inkomsten door elke lidstaat moest worden afgedragen aan de EU werden er in de Zesde richtlijn artikelen opgenomen met belastbare feiten, plaats van heffing en vrijstellingen.²³ Later werden nog de Achtste en Dertiende richtlijn toegevoegd waarin de teruggaaf van omzetbelasting aan niet in het binnenland wonende of gevestigde (rechts)personen wordt

²¹ Met bijzondere regeling refereer ik aan de regelingen uit onderdeel XII van de BTW-richtlijn, dit zijn de kleine ondernemers-, landbouw-, winstmargeregeling, etc.

²² M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, 11e druk, Kluwer (2007), p. 1

²³ S.T.M. Beelen, K.M. Braun, O.L. Mobach, e.a., *Cursus Belastingrecht*, 2011, OB.0.0.10.D.a Algemeen

geregeld. Sinds een herstructurering van de Zesde richtlijn per ingang van 1 januari 2007²⁴ heet deze richtlijn de Btw-richtlijn.

In artt. 306 tot en met 310²⁵ van de Btw-richtlijn (voorheen ondergebracht in art. 26 van de Zesde richtlijn) is een bijzondere regeling opgenomen voor reisbureaus die in deze paragraaf ter inleiding kort zal worden besproken. Allereerst geeft art. 306 aan dat de regeling *enkel* van toepassing is op ondernemers die op eigen naam optreden tegenover de reiziger, waarbij deze voor de totstandkoming van een reis gebruikmaken van goederenleveringen en diensten van andere ondernemers. In art. 307 staat dat de handelingen die een reisbureau uitvoert om een reis tot stand te brengen kwalificeert als één dienst welke is belast in het land van vestiging, of waar deze een vaste inrichting heeft. Art. 308 betreft de maatstaf van heffing, waarvoor de winstmarge genomen moet worden over een reis. De winstmarge is het verschil tussen de prijs die aan een reiziger wordt berekend en de kosten – exclusief omzetbelasting – die door het reisbureau bij inkoop worden gemaakt. Over dit bedrag moet de btw worden afgedragen. In art. 309 wordt een onderscheid gemaakt tussen ingekochte goederen en diensten van binnen en buiten de EU, waarbij ingekochte onderdelen van buiten de EU als vrijgesteld mogen worden beschouwd. Art. 310 stelt afsluitend dat een reisorganisator die gebruik maakt van de regeling geen recht heeft op aftrek van voorbelasting over haar ingekochte leveringen en diensten die ten goede komen aan de reiziger. In de Wet OB zijn deze artikelen niet opgenomen, terwijl het hier geen zogenaamde kan-bepaling betreft waarbij een lidstaat mag kiezen of zij deze in de wet opneemt.²⁶

2.3 Jurisprudentie Hoge Raad en Nederlands uitvoeringsbeleid

Vanwege de keuze van de wetgever om de reisbureauregeling uit de Btw-richtlijn niet toe te passen, konden er bij de heffing bijzondere situaties ontstaan. Dit was met name terug te zien bij jurisprudentie over buitenlandse reisorganisators die in Nederland gebruik wilden maken van de aftrek van voorbelasting uit art. 15 Wet OB. De volgende arresten hebben naar ik meen een belangrijke rol gespeeld in de uiteindelijke beslissing om in een kort tijdsbestek over te gaan op een richtlijnconforme reisbureauregeling.

²⁴ Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006

²⁵ Ibid, zie bijlage 1

²⁶ D.B. Bijl, M.E. van Hilten & D.G. van Vliet, Fiscale monografieën, 2001, nr. 46: Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting, p.441

*HR, nr. 28 212, 21 oktober 1992*²⁷

Een zaak uit oktober 1992 maakte een (tijdelijk) einde aan het sinds het ontstaan van de Nederlandse regeling geldende beleid van de Belastingdienst om aan reisbureaus uit andere lidstaten die de Europese reisbureauregeling toepassen geen aftrek van voorbelasting toe te staan. De Hoge Raad besliste namelijk dat dit geen juiste wijze van beleidsuitvoering was. In het arrest betreft het een Franse reisorganisator die geen vaste inrichting in Nederland heeft en deze is daarom in Frankrijk onderworpen aan omzetbelasting. In Nederland verzorgt de reisorganisator logies, tours etc. die hij inkoopt bij Nederlandse ondernemers die hem omzetbelasting in rekening brengen. De Franse ondernemer past de Europese reisbureauregeling toe en is daarom btw verschuldigd over zijn winstmarge, met een bijbehorend uitsluitel van aftrek. De HR besliste echter, in lijn met een eerder arrest uit 1985²⁸, dat belanghebbende geen Europees beleid tegengeworpen mocht krijgen door de Nederlandse Belastingdienst wanneer ditzelfde beleid niet in uitvoering is gebracht in de Nederlandse wetgeving. De Nederlandse wetgever heeft de verantwoordelijkheid om de Europese Btw-richtlijn juist om te zetten in nationale wetgeving en moet in het geval van niet ten uitvoer brengen hiervan de mogelijke onwenselijke gevolgen dragen. De Franse ondernemer mocht in dit geval dus de aftrek van voorbelasting uit art. 15 Wet OB toepassen over het Nederlandse gedeelte van haar aangeboden reizen.

*HR, nr. 35 704, 6 december 2000*²⁹

Het betrof hier een Nederlandse reisorganisator die ervoor had gekozen de Europese reisbureauregeling toe te passen³⁰ op zijn ondernemingsactiviteiten en deze droeg daarom btw af over zijn behaalde winstmarge. Aan de andere kant wilde deze BV tevens gebruik maken van art. 15 van de Wet OB om aftrek van voorbelasting te krijgen. Dit stond de HR niet toe, omdat deze vond dat de maatstaf van heffing over de winstmarge (het toenmalige art. 26, lid 2; nu art. 307) onlosmakelijk verbonden was met het niet kunnen aftrekken van voorbelasting (art. 26, lid 4; thans art. 310). In het arrest wordt hierbij verwezen naar de uitkomst van HvJ EG Brinkmann Tabakfabriken GmbH³¹ waarin is beslist dat een belastingplichtige niet het recht heeft zich te beroepen op een enkel element uit de Btw-richtlijn dat onderdeel is van een

²⁷ Zie BNB 1993/25 & V-N 1992, blz. 3531

²⁸ HR 20 februari 1985, nr. 22 618, BNB 1985/128 & V-N 1985, blz. 712, p. 37

²⁹ Zie V-N 2001/2.21 en BNB 2001/101

³⁰ In aanvulling op het vorige hoofdstuk kan worden gemeld dat Nederlandse ondernemers zich op btw-gebied altijd mogen beroepen op de Btw-richtlijn wanneer de Nederlandse overheid er niet voor heeft gekozen de richtlijn in haar wetgeving op te nemen. De Nederlandse reisbureauregeling hoeft dus niet uitgevoerd te worden wanneer dit onvoordelig is voor een reisorganisator. Bij een keuze voor het uitvoeren van de Btw-richtlijn is dan wel een strikte toepassing noodzakelijk.

³¹ HvJ EG 15 juni 2000, zaak C-365/98, ro. 33-39

samenspel van artikelen behorende bij een specifieke regeling. Door dit arrest kan worden gesteld dat Nederlandse reisorganisatoren die een *beroep doen op de richtlijn* achtergesteld zijn ten opzichte van haar buitenlandse concurrenten, omdat de laatstgenoemden een groter recht op aftrek hebben over het deel van een reis dat in Nederland plaatsvindt³².

Wijziging standpunt Belastingdienst

Wat betreft dit laatste punt, lijkt de Belastingdienst ook een gedachte te hebben gehad bij de uitkomst van het HR-arrest uit 2000. Vanuit de afdeling Buitenland in Heerlen werden brieven opgemaakt die verkondigden dat vanaf 1 januari 2001 teruggaaf aan buitenlandse reisorganisators die de Europese richtlijn toepassen zouden worden geweigerd.³³ Een onderbouwing voor dit standpunt kwam naast de HR-uitspraak voort uit eerdere arresten van het HvJ. Het arrest *Debouche*³⁴ betrof een Belgische advocaat waarvan de diensten in België onder een vrijstelling vielen, waar dit in Nederland niet het geval was. De advocaat probeerde daarom Nederlandse voorbelasting terug te krijgen die betaald is over de huur van een auto. Beslist werd echter dat wanneer een belastingplichtige in eigen land geen recht heeft op een teruggaaf vanwege een vrijstelling, overeenkomstig met het doel van de Btw-richtlijn deze tevens geen recht heeft op teruggaaf van voorbelasting van in een andere lidstaat betaalde btw. Ook wordt het arrest *Monte Dei Paschi Di Siena*³⁵ aangehaald, waarin het ging om een belastingplichtige die deels vrijgestelde prestaties verrichtte en die vervolgens in een andere lidstaat btw berekend kreeg over enkele prestaties die in het land van vestiging deels belast en deels vrijgesteld zijn. De vraag was dan ook in hoeverre belastingplichtige – op grond van de Achtste richtlijn – recht had op teruggaaf van voorbelasting. De conclusie van dit arrest was dat er gedeeltelijk recht was op teruggaaf en dat de pro rata van het aftrekrecht in eerste instantie moest worden bepaald aan de hand van of prestaties kwalificeren als belastbare prestatie in de lidstaat van vestiging. Wanneer eenzelfde prestatie echter in de lidstaat van teruggaaf niet tot teruggaaf zou hebben geleid mocht deze niet worden meegenomen in de berekening van de pro rata. Wanneer een prestatie in de ene lidstaat bijvoorbeeld vrijgesteld is en in de ander niet, moet toch worden gehandeld alsof in die tweede lidstaat ook een vrijstelling geldt. De berekende pro rata kon vervolgens worden toegepast op het bedrag dat in de lidstaat van teruggaaf voor teruggaaf van voorbelasting in aanmerking kwam.³⁶ In

³² A.L.C. Simons, BNB 2001/101, noot bij HR nr. 35 704, 6 december 2000

³³ J.L. Krusel, 'Buitenlandse reisbureaus en BTW: onbegrensde mogelijkheden?' *WFR* 2004/861, par 6. Wijziging standpunt & FED 2001/370

³⁴ HvJ EG 26 september 1996, zaak C-302/93

³⁵ HvJ EG 13 juli 2000, zaak C-136/99

³⁶ Zie voetnoot 33, J.L. Krusel, punt 6.3

meerdere artikelen werd de houdbaarheid van het nieuwe standpunt van de Belastingdienst in twijfel getrokken, omdat zij van mening zijn dat dit in het nieuwe besluit te summier is onderbouwd³⁷ of omdat de arresten die op Europees niveau zijn beslist niet vergelijkbaar zijn met de Nederlandse situatie, omdat het daarin geen vrijstelling betrof³⁸. Het kon niet uitblijven dat enkele reisbureaus uit andere lidstaten via een proces het standpunt van de Nederlandse Belastingdienst zouden aanvechten om het recht op teruggaaf te herclaimen.

HR 15 mei 2009

Uiteindelijk kwamen op 15 mei 2009 dan ook twee zaken voor bij de Hoge Raad, betreffende één reisorganisator uit een andere Europese lidstaat en één uit een land buiten de EU. Advocaat Generaal de Wit van de HR schreef voor beide zaken een uitgebreide conclusie³⁹. Hierin concludeerde hij dat een reisorganisator uit een andere lidstaat die de Europese reisbureauregeling in uitvoering bracht geen recht had op aftrek van voorbelasting in Nederland, waarin deze dezelfde lijn volgde met vergelijkbare argumenten als de Belastingdienst eerder, terwijl een reisorganisator van buiten de EU dit recht wel heeft⁴⁰. In aanvulling op de argumenten van de Belastingdienst zag de A-G zodanige overeenkomsten met de situaties uit de hiervoor genoemde Europese jurisprudentie over vrijstellingen dat hij verwachtte dat het HvJ eenzelfde oordeel zou vellen over de scheve situatie die ontstond bij de teruggaaf in Nederland wanneer je als buitenlandse reisorganisator de Europese reisbureauregeling toepaste. Waar de HR het oordeel van de A-G volgde met betrekking tot de situatie voor reisorganisatoren van buiten de EU⁴¹, was deze het echter niet eens met het oordeel met betrekking tot de andere zaak⁴². Deze zaak betrof een Duitse reisorganisator die all-inclusive-reizen aanbood in Nederland. De HR besliste dat er in een dergelijke situatie sprake is van één dienst⁴³ en dat op basis daarvan de plaats van vestiging moet worden bepaald, welke bij verkoop aan particulieren volgens de Wet OB in Duitsland is. Op grond van een eerdere HR-uitspraak⁴⁴ komt in beginsel het recht op aftrek iedere ondernemer toe, ongeacht waar deze is gevestigd of zijn prestaties verricht en “ongeacht of [er] omzetbelasting

³⁷ E. van den Elsen, ‘Geen teruggaaf Nederlandse BTW meer voor buitenlandse reisbureaus?’ *BTW-bulletin* 2003, nr. 9, p. 9

³⁸ Zie voetnoot 33, J.L. Krusel, par. 7: Analyse

³⁹ Conclusies A-G De Wit, V-N 2007/49.19 en V-N 2007/49.20

⁴⁰ Dit laatste is te wijten aan het feit dat Nederland art. 3, tweede lid van de Dertiende richtlijn niet heeft geïmplementeerd in haar wetgeving, waarin staat dat teruggaaf niet mag worden verleend aan belastingplichtigen van buiten de EU wanneer dit tot een gunstigere situatie leidt dan het geval zou zijn bij belastingplichtigen uit een andere EU-lidstaat. Aangezien daarom enkel getoetst moest worden of werd voldaan aan de voorwaarden van teruggaaf op grond van art. 15 Wet OB was de weg naar teruggaaf vrij. Zie K.M. Braun, ‘De reisbureauregeling en het recht op teruggaaf’, *BTW-bulletin* 2007, nr. 12, p. 10

⁴¹ HR nr. 43 569, 15 mei 2009, V-N 2009/24.16 en BNB 2009/207

⁴² HR nr. 43 561, 15 mei 2009, V-N 2009/24.15 en BNB 2009/206

⁴³ HR nr. 28 212, 21 oktober 1992, zie 26

⁴⁴ HR nr. 41344, 15 december 2006, V-N 2006/65.22 en BNB 2007/96

verschuldigd is waarop de in aftrek te brengen belasting in mindering kan worden gebracht". Gesteld werd dat de Wet OB geen aftrekbepanking kent zoals in het toenmalige art. 26, lid 4 van de Zesde richtlijn (art. 310 Btw-richtlijn) en dat een belastingplichtige niet tegengeworpen kan krijgen dat Nederland in gebreke is gebleven bij het implementeren van de Europese reisbureauregeling. Daarmee maakte het ook geen verschil dat buitenlandse reisbureaus mogelijk in een betere situatie kwamen te verkeren ten opzichte van hun Nederlandse collega's.⁴⁵

In het commentaar van Vakstudie Nieuws bij deze laatstgenoemde zaak – waarin de uitspraak enigszins verrassend werd genoemd – werd aangedragen dat dit een duidelijk signaal was richting de wetgever dat het gevoerde beleid niet richtlijnconform was en het daarmee niet houdbaar was om deze speciale regeling voor reisbureaus in stand te houden. Opvallend ook is dat de HR in zijn overweging de genoemde arresten *Debouche* en *Monte Dei Paschi Di Siena* niet noemde, maar de nadruk legt op eerdere HR-uitspraken⁴⁶. Het is niet ondenkbaar dat deze overwegingen een rol hebben gespeeld in het aankondigen van versneld invoeren van nieuwe richtlijnconforme wetten. De Belastingdienst had immers geen middelen meer over om verdere aftrek aan buitenlandse reisondernemers te blokkeren.

2.4 Verzoek Europese commissie

Een doorslaggevende reden waarom de Nederlandse overheid werd genoodzaakt om stappen te zetten in de richting van een reisbureauregeling in lijn met de Btw-richtlijn is een met redenen omkleed advies – de tweede stap van een inbreukprocedure – van de Europese Commissie op 28 februari 2008 waarin o.a. Nederland werd verzocht om een wijziging aan te brengen in haar wetgeving. In het verzoek werd aangegeven dat Nederland in overtreding was door het niet in de wet verwerken van een zogenaamde winstmargeregeling voor reisbureaus. In Nederland mocht gekozen worden om de normale btw-regels toe te passen, terwijl de Europese reisbureauregeling een verplichte regeling is. Daarnaast kon niet worden goedgekeurd dat er tussen lidstaten kon worden geconcurrereerd met behulp van verschillende omzetbelastingregimes, zodat een bepaalde lidstaat ten opzichte van een ander aantrekkelijker is voor vestiging⁴⁷. Om een procedure bij het Europese Hof van Justitie te voorkomen was het Ministerie van Financiën in overleg gegaan met de reisbrancheorganisatie ANVR om verdere

⁴⁵ J.L.M. Gerrits, 'De reisbureauregeling: Nederlandse versus Europese btw-wetgeving' *Forfaitair* 2010, nr. 202, p.13

⁴⁶ Zie 44, noot bij V-N 2009/24.15

⁴⁷ Europe.eu: *EC Press Release*, 28 februari 2008, IP/08/333

stappen te zetten waar de reisbranche mee akkoord kan gaan door een voor hen aanvaardbaar tempo van invoering⁴⁸.

2.5 Implementatie nieuwe wetsartikelen

De vele artikelen waarin werd benadrukt dat Nederland niet conform de Btw-richtlijn haar wetgeving had ingevoerd, de laatste ontwikkelingen binnen de Nederlandse jurisprudentie en de gestarte inbreukprocedure van de Europese Commissie hebben er samen voor gezorgd dat het toenmalige demissionaire kabinet op Prinsjesdag 2010 het Belastingplan 2011 presenteerde waarin nieuwe wetgeving werd aangekondigd voor reisbureaus. In dit belastingplan stond geschreven dat er nieuwe wetsartikelen aan de Wet OB zouden worden toegevoegd met betrekking tot reisbureaus per 1 april 2012⁴⁹. De bijzondere regeling voor reisbureaus is momenteel ondergebracht in de artt. 28z tot en met 28zg. In het volgende hoofdstuk zullen de consequenties van deze wetswijziging worden behandeld.

2.6 Conclusie

Dit hoofdstuk bevat de voorgeschiedenis tot de rigoureuze stap om de gehele reisbureauregeling die in Nederland in werking is op de schop te nemen en de Wet OB weer richtlijnconformer te maken. Toen zelfs de HR duidelijk aangaf dat de regeling niet juist geïmplementeerd was en de grenzen openzette voor aftrek aan het adres van buitenlandse reisbureaus en de overheid de hete adem van de Europese Commissie in haar nek voelde was het tijd om een einde te maken aan hun afwijkende belastingregime voor reisbureaus. Per 1 april 2012 is de Wet OB daarom voorzien van een afdeling voor de bijzondere regeling voor reisbureaus. In het volgende hoofdstuk zal worden behandeld welke uitwerkingen dit tot gevolg heeft (gehad) voor een gemiddelde reisorganisator die in Nederland is gevestigd.

⁴⁸ M. Bormann en M. Dorenbos, 'De reisdienst: Een reis langs Europese ontwikkelingen', *BTW-bulletin* 2011, nr. 1, p. 8

⁴⁹ Wetsvoorstel overige fiscale maatregelen, *Kamerstukken II 2010/11*, 32 505, nr. 2

HOOFDSTUK 3: Wat zijn de praktische gevolgen van de nieuwe regeling voor een ondernemer?

3.1 Inleiding

Per 1 april 2012 worden ondernemers die reizen aanbieden geacht het door hen gebruikte btw-systeem te hebben aangepast aan de nieuwe wetgeving. Voor reizen die rond die datum plaatsvonden gold een tijdelijke overgangsregeling, maar voor alle andere overige reizen is een strikte toepassing van de nieuwe regeling noodzakelijk geworden. Dit brengt belangrijke administratieve wijzigingen met zich mee en maakt de behandeling van veel reisproducten btw-technisch structureel anders. De nieuwe reisbureauregeling beoogt onder andere dat reisbureaus zich voor de btw niet in elk land hoeven te registreren, aangezien de prestaties aan een reiziger samen als één dienst worden beschouwd en in het land van vestiging worden belast. Ook is een doel dat btw op ingekochte goederen en diensten ten goede komt van het land waar deze worden ingekocht, omdat er geen teruggaaf van btw wordt verleend aan reisorganisators⁵⁰. In dit hoofdstuk wordt aandacht besteed aan de wettelijke wijzigingen die behoren bij de invoering van aan de Europese btw-richtlijn aangepaste reisbureauregeling. In het volgende hoofdstuk zullen de economische effecten in veelvoorkomende situaties worden besproken die het gevolg zijn van deze invoering en of deze van significante schaal zijn om er als reiziger of ondernemer financieel last van te krijgen.

3.2 Belastingsubject en -object

3.2.1. Belastingsubject

Reisbureau

De toepasbaarheid van de nieuwe reisbureauregeling is met betrekking tot het belastingsubject voor een gedeelte direct afwijkend ten opzichte van die van de voorheen geldende Nederlandse regeling. In art. 28z, eerste lid wet OB 1968 is opgenomen dat niet iedere ondernemer die een reis aanbiedt gebruik kan maken van de bijzondere wetsartikelen, maar enkel diegenen die op eigen naam een reis aanbieden aan een reiziger. Tevens moet er bij het organiseren van de reis gebruik worden gemaakt van leveringen en diensten van andere ondernemingen. Wanneer een reisorganisator dus alles zelf regelt zonder gebruik te maken van diensten van anderen valt deze geheel buiten de regeling⁵¹. Waar in de voorgaande regeling nog iedere ondernemer die Nederlandse of (deels) grensoverschrijdende reizen

⁵⁰ W.A.P. Nieuwenhuizen, http://www.ndfr.nl/link/W0847_28z, commentaar bij de nieuwe reisbureauregeling

⁵¹ J.T. Sanders, 'A traveller by trade ofwel: over reisbureaus en BTW', *BtwBrief* 1999, nr. 4, p. 5

aanbiedt kwalificeert als belastingsubject, kwalificeert een groot deel van deze reisaanbieders niet meer als belastingsubject in de nieuwe reisbureauregeling. Reisbureaus in de zin van het woord, zoals deze in de volksmond wordt gebruikt, zijn in de praktijk vaak wederverkopers die niet op eigen naam reizen aanbieden aan de reiziger, maar deze slechts aanbieden ten behoeve van andere reisaanbieders en hiervoor een provisie ontvangen. Een betere naamgeving zou dan ook reisorganisatorregeling zijn. De consequentie van deze uitsluiting is dat wederverkopers sinds 1 april 2012 gebruik moeten maken van de normale btw-regels in de Wet OB. Belangrijke arresten van het HvJ hebben inhoud gegeven aan wie kwalificeert als reisorganisator voor de reisbureauregeling. Zo is in arrest T.P. Madgett en R.M. Baldwin⁵² beslist dat de regeling ook van toepassing is wanneer een *hotelhouder* busreizen naar toeristische gelegenheden, welke waren ingekocht bij derden, aanbiedt aan zijn gasten tegen een pakketprijs. Door arrest IST Internationale Sprach- und Studienreisen⁵³ kon worden gesteld dat ook een *aanbieder van taalreizen en verblijven van studenten in het buitenland* – die waren ingekocht bij andere ondernemers – als reisbureau kwalificeerde. Een reisbureaulicentie is dan ook geen vereiste⁵⁴. Wel moet de ingekochte dienst een doel op zich vormen; in het geval de bij andere ondernemers ingekochte goederen of diensten slechts van bijkomende aard zijn in verhouding tot de eigen prestaties wordt de ondernemer niet in de regeling betrokken⁵⁵.

Op eigen naam

Zoals hierboven gesteld is in de Richtlijn opgenomen dat enkel reisbureaus die op eigen naam reizen aanbieden aan reizigers in aanmerking komen van de reisbureauregeling. Om te benadrukken dat ook touroperators worden geschaard onder de naam reisbureau is er een tweede lid toegevoegd aan art. 306 Btw-richtlijn. Op advies van de Raad van State⁵⁶ heeft de Nederlandse wetgever deze toevoeging in de wet opgenomen in artikel 28z, tweede lid wet OB 1968.

Reiziger

Voor de nieuwe reisbureauregeling wordt iedere eindgebruiker van een reis als reiziger aangemerkt. Ook in het geval dat duidelijk is dat het aangekochte reisproduct wordt gebruikt door één van de medewerkers van een rechtspersoon of door een ondernemer in privé geldt de

⁵² HvJ EG 22 oktober 1998, zaak C-308/96 en C-94/97 (gevoegd), 22 oktober 1998, V-N 1998/59.20

⁵³ HvJ EG 13 oktober 2005, zaak C-200/04

⁵⁴ K. de Wilde, K. Eeckhout en Cindy Boone, The Margin Scheme for Travel Agents: The European Commission's Proposal to Simplify the European VAT Rules, *VAT Monitor (IFBD)*, jan./feb. 2003, p. 9

⁵⁵ J.H.M. Heezen, 'Prinsjesdag 2010: op reis met de btw', *BTW-bulletin* 2010, nr. 10, p.2/3

⁵⁶ Advies Raad van State, 13 september 2010, No.W06.10.0424/III

reisbureauregeling. Wanneer de reis door een andere ondernemer wordt ingekocht om deze vervolgens door te verkopen – zogenoemde tussenpersonen – is van een eindgebruiker geen sprake en vindt toepassing van de nieuwe reisbureauregeling geen doorgang⁵⁷.

Met de invoering van de nieuwe reisbureauregeling is het besluit waarin de voormalige reisbureauregeling is opgenomen geheel ingetrokken⁵⁸, waardoor tevens ondernemers die niet kwalificeren voor de eerstgenoemde regeling – zoals tussenpersonen – geen beroep meer op de oude regeling kunnen doen. Sinds 1 april 2012 moeten deze bedrijven gebruik van de normale btw-regels met betrekking tot plaats van dienst en worden zij over de ontvangen provisie belast tegen het reguliere tarief⁵⁹.

3.2.2. Belastingobject

De reisbureauregeling is enkel van toepassing in het geval dat gebruik wordt gemaakt van goederen en diensten van derden. In het eerder aangehaalde arrest Madgett en Baldwin is door het HvJ bevestigd dat de regeling enkel toepassing heeft op de ingekochte onderdelen en daaruit volgend dat de onderdelen van een reis die vanuit eigen middelen worden verzorgd niet moeten worden meegenomen in de heffing. Het is voor de waardebeoordeling dan ook noodzakelijk om in de administratie duidelijk te maken welk deel van de reis bestaat uit ingekochte handelingen en welk deel bestaat uit zelfverzorgde onderdelen. Tevens moeten de ingekochte handelingen betrekking hebben op reisactiviteiten die rechtstreeks ten goede komen aan de reiziger, welke daarom moeten worden gescheiden van de overige ingekochte handelingen.⁶⁰ Belangrijk is om vast te stellen wanneer iets kwalificeert als reishandeling. De jurisprudentie van het HvJ biedt hiervoor enige houvast.

*HvJ EG 12 november 1992, 'Van Ginkel'*⁶¹

Een belangrijk arrest is 'Van Ginkel', waarin een Nederlands reisorganisator figureert die voor toepassing van de Europese reisbureauregeling had gekozen. Deze ondernemer bood enkel onderdak aan, waarbij de klant zelf voor vervoer moest zorgen naar de locatie (zogenaamde autovakanties). De bungalows werden door belanghebbende gehuurd bij derden en tegen provisie doorverhuurd aan de klant. Het Hof besloot dat ook deze situatie kwalificeert als reisdienst voor de reisbureauregeling. De conclusie die uit dit arrest volgt is

⁵⁷ Cursus Belastingrecht, 2012, OB.5.10.1.b Reisbureau; reisorganisator/touperator versus reisagentschap

⁵⁸ Besluit 22 maart 2012, nr. BLKB 2012/272M, punt 9

⁵⁹ Zie voetnoot 55 (J.H.M. Heezen), p. 3

⁶⁰ E. Sparidis, 'Destination unknown: De reisbureauregeling', Europees Fiscale Studies EUR 2010/2011, p. 12

⁶¹ Zaak C-163/91, V-N 1993, p. 2386

dat er ten minste één dienst moet worden aangekocht van derden om binnen de regeling te vallen.⁶²

*HvJ EG 9 december 2010, 'Minerva Kulturreisen'*⁶³

In dit arrest staat een Duits reisbureau centraal dat gedurende meerdere jaren operakaartjes heeft verkocht aan eindgebruikers en reisbureaus. Dit deed het soms tegelijk met het aanbieden van andere (zelf) verrichte diensten, maar ook zonder. De door de Duitse rechter voorgelegde prejudiciële vraag betrof of de reisbureauregeling ook op deze losse kaartverkoop mocht worden toegepast. Het HvJ EU heeft in dit arrest – mede terugwijzend op het 'van Ginkel'-arrest – benadrukt dat de reisbureauregeling niet van toepassing is op de losse verkoop wanneer er daarnaast geen reisdienst wordt verricht. Een verrichte ingekochte dienst die geen verband houdt met een reisdienst (accommodatie en vervoer worden hierbij nadrukkelijk genoemd, maar er lijkt ruimte voor een breder begrip⁶⁴) kan per definitie niet in de regeling worden betrokken. Wanneer de kaartjes of andere dienst zijn ingekocht en deze maken onderdeel uit van een aangeboden reis door een reisorganisator dan komen zij wel in aanmerking voor heffing volgens de reisbureauregeling.

Ingekochte dienst of eigen prestatie?

In de praktijk kan het soms lastig zijn om te bepalen of er werkelijk sprake is van een ingekochte dienst of een eigen prestatie. Het komt voor dat een dienst wordt ingekocht en vervolgens aangevuld met eigen prestaties, waardoor er een omvorming plaatsvindt en de dienst niet meer als ingekocht wordt aangemerkt en daarmee buiten de regeling valt. In het Besluit van 22 maart 2012 geeft de Staatssecretaris enkele voorbeelden wanneer uitgegaan mag worden van een eigen prestatie, zoals bij de doorverhuur voor ten minste drie jaar van woningen in bungalowparken en appartementencomplexen of hotelkamers en bij de huur van complete vliegtuigen en andere vervoersvormen, die inclusief onderhoud, crew en catering voor een bepaalde periode worden geëxploiteerd voor rekening en risico van de reisorganisator⁶⁵.

3.3 Wijze van heffing en tarief

Waar het de oude situatie betreft, waren er weinig onduidelijkheden in welke situatie welke belastingregel toegepast diende te worden, daar dit volledig stond uitgewerkt in een

⁶² Zie voetnoot 54 (K. de Wilde, K. Eeckhout en Cindy Boone), p. 8

⁶³ Zaak C-31/10, V-N 2011/4.14

⁶⁴ Zie VN-commentaar bij voetnoot 63 (V-N 2011/4.14)

⁶⁵ J.H.M. Heezen, 'Op reis met de btw (2)', *BTW-bulletin* 2012, nr. 6, p. 14 (en Besluit 22 maart 2012, nr. BLKB 2012/272M, punt 6)

gepubliceerd Besluit. In de nieuwe situatie zijn die handvatten minder expliciet en zijn er meer uitzonderingen mogelijk dan voorheen. Dit maakt dat het het doel van deze scriptie voorbij zou schieten om elke situatie individueel te behandelen. Hierna zullen allereerst de nieuwe algemene heffingsregels en het tarief worden behandeld en deze zullen vervolgens worden getoetst aan de voorgaande situaties die zijn besproken in paragraaf 1.3.2. Bij deze toetsingen wordt in beginsel, wanneer niet anders aangegeven, uitgegaan van de situatie dat de ondernemer kwalificeert als reisbureau voor de nieuwe reisbureauregeling, zoals behandeld bij de subjecteisen eerder in dit hoofdstuk. Ook voor niet-kwalificerende reisbureaus (tussenpersonen of reisorganisaties die enkel eigen diensten gebruiken) wijzigt de situatie, omdat het oude besluit is ingetrokken. Zij hebben voortaan met de algemene BTW-regels te maken.

Een reisdienst – zoals bedoeld in art. 28z, lid 1 Wet OB – wordt belast in het land van vestiging van een reisorganisator of, wanneer deze een vaste inrichting heeft waar vanuit een reisdienst wordt verricht, in het land waar de vaste inrichting is gevestigd⁶⁶. Deze dienst kan bestaan uit een optelsom van meerdere ingekochte diensten (zoals vervoer, hotelovernachtingen, etc.) die kwalificeren voor de reisbureauregeling. Wanneer is vastgesteld dat de dienst in aanmerking komt voor de regeling dient er, in plaats van over de vergoeding, BTW te worden voldaan over de behaalde winstmarge op de reisdienst. Deze winstmarge kan worden berekend door het verschil te nemen tussen de ontvangen vergoeding (incl. BTW) en de kosten die gemaakt zijn om de dienst in te kopen. Ook deze kosten mogen inclusief BTW worden genomen, aangezien er geen recht op teruggaaf van BTW is op de ingekochte diensten, wanneer deze rechtstreeks ten goede komen aan een eindgebruiker.

Wanneer een ondernemer een pakketreis aanbiedt die deels uit ingekochte diensten en deels uit eigen diensten bestaat, zal er een splitsing gemaakt moeten worden. Allereerst wordt van de omzet het bedrag afgehaald dat samenhangt met de eigen dienst(en), waarbij in beginsel de marktverkoopprijs wordt genomen die hoort bij een soortgelijke dienst. Indien er los geen vergelijkbare diensten worden geëxploiteerd en er dus geen marktprijs kan worden vastgesteld, moet worden uitgegaan van de kostprijs van de eigen dienst, waarna deze prijs in verhouding wordt gezet tot de (betaalde) kostprijs van de ingekochte dienst(en). Het percentage dat door deze berekening toerekenbaar is aan de eigen dienst(en) wordt vermenigvuldigd met de behaalde omzet en dit bedrag wordt vervolgens – inclusief btw – van de omzet afgehaald. Het bedrag dat hierna overblijft wordt verrekend met de kosten die zijn

⁶⁶ Wet OB '68, art. 28za

gemaakt voor de ingekochte diensten en levert de winstmarge op. Wanneer de kostprijs op de eigen dienst(en) niet meer actueel is in verhouding tot de prijzen die zijn betaald voor de ingekochte dienst(en), bijvoorbeeld omdat de investering jaren geleden is gedaan, mag deze worden geactualiseerd. Een voorbeeld volgt in paragraaf 3.5⁶⁷.

De winstmarge is vervolgens onderhevig aan het normale tarief van 21 procent, waarbij de grondslag 100/121-deel van de berekende winstmarge is. Gemaakte kosten voor ingekochte diensten die niet rechtstreeks ten goede komen aan de eindgebruiker, zoals fiscale adviesdiensten of kantoorkosten, worden niet tot de winstmarge gerekend. De btw die hierop drukt is geheel aftrekbaar en kan worden verrekend met de te betalen btw die voortkomt uit de margeberekening en de eigen diensten (voor zover deze laatste in Nederland zijn belast).

- *Eendaagse reizen*

Bij eendaagse reizen kan het lastig te bepalen zijn of de reis kwalificeert als object voor de nieuwe reisbureauregeling. Dit komt met name omdat er een overnachting ontbreekt en er daarom minder aanknopingspunten zijn om de situatie aan op te hangen. De vraag bij dergelijke excursies is, zeker wanneer er bijvoorbeeld vervoer met eigen bussen wordt ingezet, of een bezoek aan een attractie (veelal een ingekochte dienst) de hoofdzaak is, of juist het vervoer, waardoor er verschillende uitkomsten zijn⁶⁸. Wordt de reis bestempeld als kwalificerend voor de reisbureauregeling, dan geldt het normale tarief over de marge in plaats van het verlaagde tarief (voortkomend uit vervoer van personen, zie 1.3.2), zoals in de vroegere situatie. Ook kan de BTW niet meer worden teruggevraagd over het Nederlandse (en wanneer mogelijk het buitenlandse deel). Kwalificeert de reis niet, dan kan er hooguit variatie ontstaan in het tarief dat van toepassing is op de delen die niet (meer) onder vervoer van personen worden geschaard. Hierbij is in beginsel wel aftrek mogelijk.

- *Meerdaagse reizen naar het buitenland*

Voor zover de aangeboden reizen vertrekken uit en weer aankomen in Nederland en het overige deel geheel *binnen de EU* wordt verricht, geldt hier dat het algemene tarief moet worden afgedragen over de winstmarge die wordt behaald op beide delen (het binnenlandse en buitenlandse) van de reisdienst. Dit is dus significant meer dan in de vroegere situatie, enerzijds omdat in de vroegere situatie enkel over het Nederlandse deel belasting voldaan

⁶⁷ In dit voorbeeld is een marktprijs van de losse dienst beschikbaar. Indien dat niet het geval is, kan dit bedrag worden vervangen met een (geactualiseerde) kostprijs, waarna de hierboven beschreven stappen gevolgd dienen te worden.

⁶⁸ A. Klein Sprokkelhout, 'Btw in de reisbranche' *Belasting Magazine* december 2012 (interview), p. 21

diende te worden en anderzijds omdat er een hoger tarief wordt gehanteerd. Voor reizen vanuit Nederland naar een bestemming *buiten het EU-gebied* geldt in beginsel ook dat de reisbureauregeling van toepassing is op het deel tussen het vertrekpunt en de grens. Echter, de staatsecretaris heeft, net als bij de vorige regeling, goedgekeurd dat bij vlieg- en bootreizen het nultarief mag worden berekend over dit binnenlandse deel, mits het een rechtstreekse verbinding betreft en de delen van de reis worden verbruikt met dezelfde ticket⁶⁹. In het geval dit laatste niet van toepassing is, zoals bij cruisetochten die deels binnen en deels buiten de EU plaatsvinden en daarbij ook in andere EU-landen is aangelegd, wordt het ondernemers aangeraden afspraken te maken met een belastinginspecteur om dergelijke reizen administratief en uitvoeringstechnisch te vergemakkelijken⁷⁰.

- *Overige meerdaagse reizen*

In de vroegere situatie werd onderscheid gemaakt tussen reizen die vanuit Nederland direct naar het buitenland plaatsvinden (met puur het vertrek- en aankomstpunt in Nederland) en reizen die gedeeltelijk buiten de landsgrenzen en gedeeltelijk (of geheel) binnen Nederland plaatsvinden. In de nieuwe regeling wordt dit onderscheid niet meer gemaakt. Dus ook op kwalificerende reizen die geheel of voor een groot deel binnen de Nederlandse landsgrenzen plaatshebben wordt thans het normale (en dus hogere) tarief berekend en vormt de marge de belastinggrondslag en is er geen aftrekmogelijkheid over dit binnenlandse deel. Dit laatste is niet anders dan in de vroegere situatie, omdat ook toen btw op ingekochte diensten niet aftrekbaar was en de kosten voor deze diensten inclusief btw van de diende te worden afgetrokken, waardoor de vergoedingsgrondslag dus afnam.

- *'Verkoop' van door anderen georganiseerde reizen*

Ook deze situatie is in zekere mate veranderd ten opzichte van de vroegere regeling, al weken de te volgen wetsartikelen bij doorverkoop in bepaalde mate al af van die voor ondernemers die op eigen naam reizen organiseren. Thans dienen tussenpersonen, wanneer het doorlopende posten betreffen, nog steeds enkel belasting te voldoen over de provisie die verdiend wordt op een reis. Een verschil hierbij is dat de goedkeuring om op de gehele provisie het verlaagde tarief toe te passen geen gelding meer heeft, waardoor beter gekeken moet worden uit welke bestanddelen een onderliggende reisdienst is opgebouwd en welke tarieven op deze bestanddelen van toepassing zijn. Een ander verschil is dat indien het geen doorlopende post betreft, de normale B2B-regels toegepast dienen te worden, met de bijbehorende mogelijkheid

⁶⁹ Besluit 22 maart 2012, nr. BLKB 2012/272M, punt 5

⁷⁰ Toelichting op besluit 22 maart 2012, V-N 2012/18.12

tot aftrek van voorbelasting. De reisbureauregeling heeft in bovenstaande gevallen geen werking, aangezien de reisdienst niet op eigen naam wordt aangeboden.

- *Bemiddelingsdiensten bij en verhuur van bungalows, appartementen, buitenlandse tenten en caravans en het verstrekken van logies, etc.*

In de nieuwe regeling wordt door de staatssecretaris, waar het vergoedingen op bemiddelingsdiensten van reisbureaus – zoals boekings-, administratie- en reserveringskosten en handelingsfees⁷¹ – betreft, geen onderscheid meer gemaakt tussen de onderliggende diensten waar de bemiddeling betrekking op heeft. In beginsel is het bij bemiddelingsdiensten van belang te weten welk tarief van toepassing is op de onderliggende reisdienst. Ditzelfde tarief wordt gehanteerd op de vergoeding voor de bemiddelingsdienst van een reisagentschap⁷².

Waar het de doorverhuur van zaken als bungalows, appartementen, etc. betreft kan er – zoals genoemd in de laatste alinea van 3.2 – onder voorwaarden sprake zijn van de etikettering van deze ingekochte diensten als eigen prestatie. In dat geval wordt de dienst niet in de margeberekening betrokken. Voor de overige gevallen geldt deze uitzondering niet en aldus gelden de regels behorende bij de reisbureauregeling. Dit kan met name voor dergelijke diensten die in het buitenland worden ingekocht een relatief grote kostentoeename tot gevolg hebben, aangezien het nultarief die in de vroegere situatie gold niet meer van toepassing is.

- *Annulerings- en wijzigingskosten*

In de nieuwe wettekst en het begeleidende besluit is niets ter sprake gebracht over de behandeling van annulerings- en wijzigingskosten. Een interpretatie zou zijn dat dergelijke kosten die door andere ondernemers – waarvan diensten zijn ingekocht die rechtstreeks ten goede komen van de reiziger – worden doorberekend aan reisorganisatoren een verrekening plaats moet vinden met de marge, met in het specifieke geval van annulering een bijbehorende afname van de oorspronkelijk doorberekende kosten. Bij wijzigingskosten die niet kunnen worden doorberekend aan een reiziger, welke bijvoorbeeld voortkomen uit klachten over accommodatie, kan de marge kleiner worden. Annuleringskosten zouden in bepaalde gevallen weer verhaald kunnen worden op een reisverzekering⁷³.

- *Annulerings- en reisverzekering*

⁷¹ J.H.M. Heezen, 'Op reis met de btw (2)', *BTW-bulletin* 2012, nr. 6, p. 14

⁷² E&Y Indirect Tax Alert 2012 – btw, nr. 429, p. 3

⁷³ A. Klein Sprokkelhout, 'Btw in de reisbranche' *Belasting Magazine* december 2012 (interview), p. 22

Waar het deze kosten betreft heeft er geen wijziging opgetreden in de behandeling, aangezien het besluit waarin deze regels zijn behandeld niet is ingetrokken. De staatsecretaris heeft in het besluit van 22 maart 2012 wel opgenomen dat winst die wordt behaald op de doorberekening van de bijdrage voor het zogenoemde Calamiteitenfonds mee moet worden genomen in de margeberekening, omdat deze bijdrage niet los te bezien is van de onderliggende reisdienst⁷⁴.

3.4 Administratieve vereisten

Wanneer er een btw-plicht is ontstaan door toepassing van de reisbureauregeling zijn er twee verschillende wijzen waarop aangifte kan worden gedaan, namelijk per reis of per tijdvak – de zogenoemde globalisatieregeling; hierbij is, in tegenstelling tot aangifte per reis, verrekening van negatieve marges mogelijk binnen hetzelfde en met de volgende tijdvakken van eenzelfde jaar; ook kunnen negatieve marges van een kalenderjaar worden verrekend met positieve marges van een volgend kalenderjaar; btw die niet meer verrekend kan worden kan op verzoek worden teruggevraagd⁷⁵. Deze keuze tussen aangifte per reis of tijdvak (inclusief verrekening) is niet opgenomen in de huidige Europese richtlijn – volgens welke enkel btw per reis mag worden aangegeven – en daarmee wijkt de Nederlandse wetgever dus af⁷⁶. Wanneer er een keuze is gemaakt tussen de twee mogelijkheden, moet deze keuze worden gehanteerd voor een periode van vijf jaar, waarna een heroverweging plaats mag hebben voor wederom een periode van vijf jaar. De keuze kan worden aangegeven aan de hand van een ondertekende verklaring, welke samen met de marge- en btw-berekeningen behoort te worden ingediend met de aangifte⁷⁷. Andere administratieve verplichtingen hebben betrekking op de facturering, waarbij twee verplichtingen afwijken van de normale factuurvereisten. Allereerst moet er op de factuur zijn aangegeven dat de reisbureauregeling van toepassing is en ten tweede dient de verschuldigde btw over de winstmarge niet te worden vermeld wanneer deze aan een klant wordt uitgereikt⁷⁸. Aangezien er met de invoering van de nieuwe wetten een groot aantal wijzigingen werden doorgevoerd, konden ondernemers die de nieuwe regelgeving moesten gaan toepassen gebruik maken van een overgangsregeling, zodat de administratie niet te ingewikkeld zou worden in bepaalde gevallen⁷⁹.

⁷⁴ Besluit 22 maart 2012, nr. BLKB 2012/272M, punt 8

⁷⁵ E. Sparidis, 'Destination unknown: De reisbureauregeling', Europees Fiscale Studies EUR 2010/2011, p. 21

⁷⁶ A. Klein Sprokkelhout, 'Btw in de reisbranche' Belasting Magazine december 2012 (interview), p. 21

⁷⁷ Elsevier BTW-almanak 2013, p. 116

⁷⁸ C. van Vilsteren-Maters, 'De nieuwe BTW-regeling voor reisbureaus', Tijdschrift Administratie, nr. 5 2011, p. 22

⁷⁹ Deze overgangsregeling was van toepassing op reizen die vóór 1 april 2012 waren geboekt, maar nog niet hadden plaatsgevonden en op reizen die een vertrekdatum hadden voor 1 april en een terugkomstdatum na 1 april 2012. Voor deze reizen mocht nog worden uitgegaan van het oude systeem.

3.5 Cijfermatige voorbeelden m.b.t. margeberekening

Ter verduidelijking van de werking van de nieuwe regeling volgt hieronder een tweetal voorbeelden. De genoemde prijzen zijn inclusief btw, wanneer niet anders vermeld.

Voorbeeld Ia: meerdaagse reis naar een ander land binnen de EU

Een reisorganisator biedt op eigen naam een retour-treinreis (ingekochte dienst) vanaf verschillende locaties binnen Nederland naar Berlijn aan met 5 hotelovernachtingen (waarbij de hotelkamers worden doorverhuurd, maar het hotel langdurig voor rekening en risico wordt geëxploiteerd door de reisorganisator) en enkele excursies, inclusief vervoer, ter plaatse (ingekochte diensten). De (historische) kostprijzen voor de onderneming bedragen respectievelijk € 70, € 200 en € 65 en worden voor een pakketprijs van € 499 aangeboden aan een reiziger. Los zouden de hotelovernachtingen voor € 300 zijn aangeboden, wat gelijk is aan de marktprijs van soortgelijke diensten. In deze maand zijn 2500 reizen verkocht en is tevens voor totaal € 100.000 aan kosten gemaakt voor reclame, adviesdiensten en kantoorkosten. Op basis van bovenstaande feiten kwalificeert het reisbureau in de oude en nieuwe situatie voor de speciale regels waarvan reisaanbieders gebruik kunnen (en in de nieuwe situatie: moeten) maken.

- *Oude situatie*

Het betreft hier een meerdaagse reis naar het buitenland, waarbij maar een klein gedeelte zich binnen de grenzen van Nederland afspeelt. Aangezien het een pakketreis (of “all-inclusive reis”) betreft mocht de reisdienst voorheen als één dienst worden gezien die onder de categorie vervoer van personen werd geschaard. Volgens de oude regeling diende de omzetbelasting daarom te worden betaald over de gehele vergoeding, gecorrigeerd naar het gedeelte dat zich binnen de grenzen van het Nederlands grondgebied bevindt. Het vaststellen van welk deel van de reis tot Nederlands grondgebied behoort, kon forfaitair worden afgesproken met de Belastingdienst, maar gebeurde in beginsel op basis van het aantal afgelegde kilometers in de verschillende landen⁸⁰. Bij meerdaagse reizen was op dit binnenlandse gedeelte qua btw-tarief over de vergoeding in beginsel het normale tarief van toepassing, behalve als op een onderliggende dienst het btw-tarief normaliter verlaagd was; ook was de voorbelasting op dit binnenlandse gedeelte volgens de normale wetgevingsregels aftrekbaar. Wat betreft het buitenlandse gedeelte van de reisdienst werd heffing in Nederland achterwege gelaten. Afhankelijk van coulance in het buitenland kon een ondernemer in het land van bestemming – in dit geval Duitsland – betaalde voorbelasting terugkrijgen welke

⁸⁰ M. Kombrink en J.M.H. Heezen, ‘Loreley houdt van Nederland’, BTW-bulletin 2001, nr. 9, p. 2

drukte op de ingekochte diensten⁸¹. In bovenstaand voorbeeld was de btw-heffing in Nederland dus beperkt tot de afgelegde afstand met de trein tot aan de grens. Het gedeelte van de vergoeding dat toepassing heeft op onderdak (ook in geval een hotel ter plaatse wordt geëxploiteerd) en excursies die plaatshebben buiten Nederland, werd geheel buiten de grondslag van Nederlandse omzetbelasting gehouden. Wanneer forfaitair uitgegaan wordt van 100 kilometer op een totale afstand van 600 kilometer, zou de belastinggrondslag 1/6 van de aan Nederland toerekenbare kosten en opbrengsten behelzen. De ingekochte treinreis kostte € 70 per reis. De aan de omzet toe te rekenen opbrengst van deze treinreis kon – in overleg met een belastinginspecteur – bijvoorbeeld worden gebracht tot € 104,27⁸². Dit geeft een winstmarge van € 34,27. Hiervan is 1/6-gedeelte toerekenbaar aan Nederland, wat € 5,71 oplevert. 2500 reizen te verrekenen met 6% btw levert daarmee een btw-afdracht in Nederland van € 808. Ook op de andere diensten drukt een (binnenlandse of buitenlandse) btw-heffing en bestaan er mogelijk aftrekmogelijkheden, maar door het ontbreken van precieze gegevens over de afkomst van de diensten en ten behoeve van het doel van deze scriptie worden deze berekeningen buiten beschouwing gelaten.

- *Nieuwe situatie*

In het voorbeeld zijn er enkele diensten ingekocht: de treinreis en de excursietochten. Ook de doorverhuur van de hotelkamers is in beginsel te kwalificeren als ingekochte dienst, maar aangezien deze verhuur voor langere tijd (tenminste drie jaar) plaatsvindt en de reisorganisator de verdere diensten voor eigen rekening en risico exploiteert, mag deze dienst als eigen dienst worden behandeld⁸³. Volgens de huidige reisbureauregeling moet deze pakketreis ook in het geheel worden beschouwd als reisdienst voor de wet, maar wordt er in tegenstelling tot de oude regeling bij de vergoedingsvaststelling geen onderscheid gemaakt tussen het Nederlandse en buitenlandse deel. De volgende berekening kan worden gemaakt:

Omzet door pakketverkoop:	€ 1.247.500	(2.500 x € 499)
Omzet toerekenbaar aan eigen diensten:	€ <u>750.000</u> -	(2.500 x € 300: marktprijs)
Marge-omzet:	€ 479.500	
Kosten van ingekochte diensten:	€ <u>337.500</u> -	(2.500 x (€ 70 + € 65))

⁸¹ Aangezien de meeste EU-landen buiten Nederland al wel de nieuwe reisbureauregeling hadden toegepast en aftrek van voorbelasting op ingekochte reisdiensten bij deze wetsregels niet mogelijk is. Echter, omdat de Nederlandse reisbureaus meestal officieel geen gebruik maakten van de Europese reisbureauregeling (en de bijbehorende factuureisen), hadden lokale belastingdiensten meestal geen aanknopingspunten om aftrek van voorbelasting te weigeren.

⁸² Uitgaande van de kostprijzen € 70, € 200 en € 65, samen € 335. $(€ 70 / € 335) \times € 499 = € 104,27$ van de omzet is toe te rekenen aan de treinreis.

⁸³ Besluit 22 maart 2012, nr. BLKB 2012/272M, punt 6

Winstmarge € 142.000
Te betalen BTW op winstmarge: € **24.644** ((21/121) x € 142.000)

Met deze btw mag de btw die drukt op de algemene kosten ((21/121) x 96%⁸⁴ x € 100.000 = € 16.662) worden verrekend. Het uiteindelijk in Nederland te betalen bedrag aan btw in deze maand is € 7.982. Dit aan de Nederlandse staat betaalde bedrag komt, door het ontbreken van een recht op aftrek, bovenop de al betaalde btw op ingekochte diensten buiten de Nederlandse grenzen. Aangezien de hoteldienst als eigen dienst wordt aangemerkt en vanwege het onroerend-goed-karakter in de plaats van vestiging dient te worden belast, drukt hierop geen Nederlandse btw.

Voorbeeld Ib: meerdaagse reis naar een ander land buiten de EU

Hetzelfde voorbeeld als bij 1a, maar in dit geval wordt er in plaats van treinvervoer direct vliegvervoer gebruikt, richting Oslo (buiten EU). In dit voorbeeld is de situatie zodanig dat er in uitkomst geen verschil meer is tussen de situaties voorheen en nu, omdat beide regelingen een goedkeuring ingebouwd hebben waardoor over de gehele reisdienst geen btw betaald hoeft te worden. In de oude situatie op basis van punt 5 van de Resolutie van 22 maart 1971 (nr. B71/2260), waarin elk direct vervoer met vliegtuig of zeeschip onderworpen is aan het nultarief in Nederland, ongeacht of de eindbestemming binnen of buiten de EU gelegen is. In de nieuwe situatie wordt op basis van punt 5 van Besluit 22 maart 2012 (nr. BLKB 2012/272M) een directe reis met vliegtuig of zeevaart onder het nultarief gebracht, indien deze een eindbestemming heeft buiten de EU en er voor het bereiken van deze bestemming geen tussenstops worden gemaakt binnen Nederland of een ander EU-land. In bovenstaand voorbeeld is in beide gevallen het nultarief dus te hanteren over de reisdienst en is er geen omzetbelastingverplichting in Nederland waar het deze reis betreft. De betaalde btw op de algemene kosten kunnen net als in het vorige voorbeeld voor 96% in aftrek worden gebracht.

Ook wanneer een georganiseerde reis zich voor het grootste deel of geheel binnen Nederland afspeelt is er een verschil in fiscale behandeling tussen de vroegere en huidige regels, waardoor de fiscale druk op een grotendeels zelfde wijze toeneemt als in voorbeeld 1a. Een uitgewerkt voorbeeld van een dergelijke situatie blijft echter achterwege, aangezien dit soort reizen relatief weinig voorkomen en er dus in totaal sprake is van een beperkt fiscaal nadeel. Statistieken hiervan worden in het volgende hoofdstuk behandeld.

⁸⁴ Aftrek van voorbelasting op de algemene kosten is tot 96% beperkt, behalve als een reisbureau kan aantonen dat de kosten op vrijgestelde diensten (zoals het aanbieden van reis- en annuleringsverzekeringen) lager zijn dan die 4%; Besluit 25 november 2011, BLKB 2011/416M, punt 3.6.2

3.6 Een positieve verandering voor ondernemers?

Op basis van voorgaande paragrafen van dit hoofdstuk en de cijfermatige voorbeelden in 3.5 kan worden geconcludeerd dat met name reisorganisators die reizen aanbieden binnen Nederland of naar andere EU-landen erop achteruitgaan ten opzichte van de vroegere regelgeving. Bij de aankondiging van de wetswijziging door het Ministerie van Financiën in 2010 werd al gesproken van extra inkomsten voor de Nederlandse staat van 90 miljoen euro, welke grotendeels zullen worden betaald door reisorganisators die niet meer van de gunstigere ingetrokken regels en goedkeuringen gebruik kunnen maken. Dit doet niets af aan het feit dat Nederland in eerste instantie een foutieve wetgeving had geïmplementeerd, die diende te worden rechtgezet. In het volgende hoofdstuk zal aan de hand van een kleinschalig onderzoek worden gezien of Nederlandse reisorganisators een achteruitgang in de afname van pakketreizen hebben moeten registreren en of dit puur door deze wetswijziging het geval is.

3.7 Conclusie

Met de komst van de nieuwe reisbureauregeling per 1 april 2012 is de situatie voor reisbureaus op bepaalde punten sterk gewijzigd, om BTW-technisch in lijn te komen met de richtlijnen van de Europese Gemeenschap. Hierbij is de oude regeling, zoals bij besluit oorspronkelijk vastgesteld in 1971, komen te vervallen. Dit heeft zowel gevolgen gehad voor ondernemingen die thans wel, als niet, als subject gelden voor de (nieuwe) reisbureauregeling, aangezien toe te passen regels zijn veranderd en goedkeuringen zijn ingetrokken. Wat betreft de uitvoering is de nieuwe reisbureauregeling geen versimpeling ten opzichte van voorgaande regelgeving en ook zullen de kosten voor veel reisorganisators stijgen. Er is echter geen uitweg voor ondernemers die op eigen naam reizen aanbieden: in het volgende hoofdstuk zal worden gezien of de reisbranche in het jaar na invoering onoverkomelijke lasten heeft ondervonden van deze wetswijziging.

HOOFDSTUK 4: Welke macro-economische gevolgen heeft de reisbranche ondervonden van deze wetswijziging?

4.1 Inleiding

De invoering van de nieuwe reisbureauregeling vond plaats op 1 april 2012, wat op de datum van dit schrijven een overbrugde tijd van ruim één jaar behelst sinds dat moment. Cijfers over het afgelopen vakantiejaar zijn enkel deels gepubliceerd en deze cijfers komen voornamelijk voort uit marktonderzoek; data die relevant kan zijn voor een kleinschalig onderzoek ter beantwoording van mijn onderzoeksvraag is om die reden veelal niet openbaar beschikbaar. Dit zorgt ervoor dat er enkel met beperkte cijfers gewerkt kan worden en de verwachting is dat er weinig harde conclusies kunnen worden getrokken. In dit hoofdstuk zal allereerst een overzicht worden geschetst van ontwikkelingen binnen een gedeelte van de reismarkt die plaatsvonden in de periode 2003 tot en met 2011. Hierbij is toegespitst op data over uitgaande Nederlandse toeristen, aangezien individuen uit deze groep de grootste kans hebben om in aanraking te komen met een Nederlands(e) reisbureau of -organisatie. Vervolgens zal kort de periode na de invoering van de nieuwe reisbureauregeling, zomer 2012 en winter 2012/2013 worden bestudeerd. Met name in het laatstgenoemde jaar, maar ook het overzicht van de jaren ervoor, zal hierbij getracht worden enkele verbanden te vinden tussen externe factoren – waaronder de reisbureauregeling – en de ontwikkelingen die te zien zijn geweest in de reismarkt. Dit hoofdstuk zal eindigen met een enkele suggesties en aanbevelingen hoe een reisondernemer om kan gaan met de nieuwe situatie.

4.2 Beschouwing ontwikkelingen reismarkt in het afgelopen decennium

Er bestaan in Nederland enkele instanties die dicht betrokken zijn bij de reisbranche. Een belangrijke partij die onderzoek doet naar reisgedrag van Nederlandse (en waar het reizen binnen Nederland betreft, tevens buitenlandse) toeristen en zakenreizigers, is NBTC-NIPO research. Dit onderzoeksbureau is nauw verwant aan het Nederlands Bureau voor Toerisme en Congressen (NBTC) en geeft jaarlijks onder andere het marktonderzoek *Continu Vakantie Onderzoek* (CVO) uit. Een gedeelte van de resultaten van dit onderzoek wordt gepubliceerd in publieke bronnen en databanken, zoals die van het Centraal Bureau voor de Statistiek (CBS). De brancheorganisatie de Algemene Nederlandse Vereniging voor Reisondernemers (ANVR) is een overkoepelende vereniging die de belangen van reisondernemers behartigt, maar tevens instaat voor de handhaving van consumentvriendelijke reisvoorwaarden bij haar leden. Het

grootste deel (bijna 90 procent⁸⁵) van de Nederlandse reisorganisaties is bij de ANVR aangesloten. De ANVR doet, in samenwerking met GfK Retail and Technology, ook onderzoek naar de jaarlijkse prestaties van ANVR-reisbureaus en –organisaties, op basis van gerealiseerde boekingen bij een groot deel van aangesloten verkooppunten, onder de noemer ANVR/GfK Travelscan (AGTS). Op basis van informatie van bovengenoemde instanties volgt hieronder een overzicht van enkele relevante ontwikkelingen die zich sinds 2003 – of in bepaalde gevallen 2007 of 2008, wanneer meer informatie ontbreekt – op de reismarkt hebben voorgedaan.

Vakantieparticipatie en bestemmingen

Ten behoeve van het CVO wordt onderzoek gedaan onder ongeveer 6500 personen met de Nederlandse identiteit, wat een representatiewaarde heeft voor de gehele Nederlandse bevolking; personen die verblijven in institutionele huishoudens (verzorgingshuizen, bejaardenoorden, etc.) zijn hierbij uitgesloten. De definitie van vakantie is in het CVO een bezoek met minimaal 1 overnachting buiten eigen huis, waarbij bij binnenlandse reizen overnachtingen bij familie, vrienden of kennissen worden uitgesloten. Een korte vakantie heeft ten minste 1 en ten hoogste 3 overnachtingen; een lange vakantie bestaat uit 4 overnachtingen of meer. Als startdatum van een jaar wordt het winterseizoen genomen dat begint op 1 oktober van jaar x-1 en loopt tot en met 30 september van jaar x, het einde van het zomerseizoen (met startdatum 1 mei).

Uit het CVO blijkt dat het percentage Nederlanders dat op vakantie is gegaan⁸⁶ tussen 2003 en 2011 enkel marginaal is toegenomen van 81,76 naar 81,91 procent – met een kleine daling tussen 2003 en 2006; in absolute cijfers is dit een toename van 350 duizend Nederlandse vakantiegangers naar een totaal van 12,85 miljoen personen in 2011. Van hen ging in 2011 ongeveer 92 procent op een lange vakantie, met een jaarlijks gemiddelde van ongeveer 2 maal. Circa de helft van de vakantiegangers ondernam in datzelfde jaar een korte vakantie en binnen deze groep was het gemiddeld aantal korte vakanties bijna 2 per jaar. Deze cijfers zijn vrijwel onveranderd gebleven tussen 2003 en 2011. Het totaal aantal vakanties in 2011 bedroeg 36,3 miljoen, waarvan 23,1 miljoen lang. Dit is een aangroei van ongeveer 5 procent bij zowel lange als korte reizen sinds 2003.

Van de lange vakanties had in 2011 ruim 64 procent een bestemming in het buitenland, bij korte vakanties was dat ongeveer 28 procent. Met name het percentage lange reizen naar het

⁸⁵ W. Thijssen, 'Klagen kost bijna altijd geld', De Volkskrant, 12 juni 2010

⁸⁶ Zie appendix 3

buitenland ten opzichte van het totaal aantal lange reizen is relatief sterk toegenomen, waar dit in 2003 nog 59 procent bedroeg (tegen 27,6 procent bij korte reizen). Het buitenland heeft daarmee een relatief sterkere aantrekkingskracht gekregen⁸⁷.

Voor de reisbureauregeling is met name de situatie veranderd voor georganiseerde reizen binnen de EU; reizen naar niet-EU-landen ondervinden wat btw-afdracht geen verandering. Om beter inzicht te krijgen of reisorganisaties en –bureaus veel last zullen ondervinden van de invoering van de nieuwe regeling, kan een opsplitsing in aantal reizen naar EU- en niet-EU-bestemmingen praktisch zijn. Er worden echter niet voldoende cijfers gepubliceerd om een dergelijke splitsing accuraat te maken⁸⁸. Uit de publicaties blijkt wel dat ten minste 79,9 procent⁸⁹ van de bestemmingen van korte en lange vakanties naar het buitenland binnen de EU is gelegen, wat een aanzienlijk gedeelte is.

*Organisatiegraad*⁹⁰

Een opvallend verschijnsel binnen de statistieken is het feit dat het aantal reizen dat georganiseerd is relatief is toegenomen in de afgelopen 10 jaar, zowel bij korte (72,6% in 2011 tegenover 55,4% in 2003) als lange reizen (70,7% tegenover 61,7%) naar het buitenland. Het begrip ‘georganiseerd’ is in het CVO ruim gesteld, want dit betreft alle reizen waarbij “logies en/of vervoer vooraf geboekt zijn bij een reisbureau, ANWB-kantoor, bank, warenhuis, postkantoor, VVV-kantoor, vakantieboekingscentrale van de VVV of een boekingscentrale van een hotel- of bungalowketen, dan wel rechtstreeks bij een reisorganisatie (vervoersmaatschappij, accommodatieverschaffer of andere bemiddelende instantie)”⁹¹. Een belangrijke verklaring voor dit verschijnsel kan zijn dat het door een beter aanbod op internet gemakkelijker is geworden om vooraf vervoer dan wel accommodatie te reserveren. Ook bij autovakanties laten de CVO-statistieken namelijk een jaarlijkse toename in het aantal georganiseerde reizen zien, zowel in verhouding tot het totaal aantal autovakanties, als tot het totaal aantal georganiseerde reizen⁹². De beschikbare cijfers van de ANVR geven daarover een andere tendens weer⁹³.

In appendix 6 is een overzicht opgesteld met cijfers over het aantal reizigers dat een vakantie heeft geboekt via een ANVR-reisbureau. Deze data is verzameld uit de jaarrapporten die sinds

⁸⁷ Zie appendix 4a

⁸⁸ Zie appendix 4b

⁸⁹ Op basis van cijfers over 15 van de 27 EU-lidstaten

⁹⁰ Zie appendix 5

⁹¹ CBS, ‘Lange vakanties buitenland; organisatie en vervoer naar vakantiekenmerken’ (omschrijving van CVO), CBS Statline

⁹² Zie appendix 5b

⁹³ Zie appendix 5c

2003 zijn uitgegeven door de ANVR, maar door verschillende manieren van opstellen van deze rapporten lijken de gegevens niet altijd op elkaar aan te sluiten. Ook worden er sinds vakantiejaar 2010 geen absolute cijfers meer vrijgegeven. Ondanks deze tekortkomingen waren er voldoende aanknopingspunten om te kunnen bezien dat het aantal reizigers dat een reis boekt via een ANVR-instelling sinds 2003 fors is afgenomen, wat tevens heeft geresulteerd in een afname van het aantal reisbureaus dat is aangesloten bij de ANVR. Relatief hebben reisorganisatoren echter beter gepresteerd dan reisbureaus, aangezien het aantal van de eerstgenoemde categorie in absolute cijfers zelfs met beperkte mate is toegenomen.

Interessant voor de reisbureauregeling in het bijzonder is dat ondanks dat er in totaal minder reizen worden geboekt via een ANVR-instelling, door reizigers alsnog vaak gebruik wordt gemaakt van pakketreizen en samengestelde reizen waar het reizen naar het buitenland betreft. Het percentage van deze twee reissoorten is sinds 2003 zelfs toegenomen van 32 tot 37 procent in 2011⁹⁴. Deze organisatievormen komen vrijwel niet voor bij reizen binnen Nederland. De nieuwe reisbureauregeling zal zich dan ook in mindere mate voordoen bij binnenlandse reizen, behalve als er op eigen naam accommodatie wordt aangeboden dat door de aanbiedende onderneming is ingekocht bij derden.

Uitgaven voor vakanties⁹⁵

Volgens het CVO zijn de totale uitgaven voor vakanties in binnen- en buitenland sinds 2003 toegenomen van bijna 12,4 miljard tot bijna 15,2 miljard euro in 2011, een toename van ruim 22 procent. De gemiddelde uitgaven per vakantie per persoon nam in diezelfde periode echter met slechts 16,5 procent toe en het uitgavenniveau lag in 2011 zelfs bijna 2 procent lager dan in 2008, het jaar dat de financiële crisis begon. Deze daling is met name te verklaren door lagere individuele uitgaven per zomerse vakantie naar het buitenland. Ook de gemiddelde reissom – alle vooraf gemaakte kosten voor vervoer en verblijf – kende vanaf 2008 (eerdere cijfers ontbreken) een dalende lijn (minus 4,2 procent). Relatief zijn reizen dus goedkoper geworden, wat voor reisondernemers bij een inadequate adaptie op de veranderende markt lagere inkomsten en mogelijk lagere winstmarges kan betekenen.

⁹⁴ Zie appendix 5d

⁹⁵ Zie appendix 6

*Opkomst van internetboekingen*⁹⁶

Een belangrijke verklaring die een rol speelt bij de dalende inkomsten van reisbureaus en daarmee de marge die wordt behaald op de verkoop van reizen is het grotere gebruik van internet bij het boeken van een reis. Pas sinds 2012 (en 2010 voor binnenlandse reizen) wordt hier voor het CVO specifiek onderzoek naar gedaan, waardoor cijfers uit voorgaande jaren ontbreken. Het marketing-onderzoeksbureau Millward Brown/Centrum deed in 2005 onderzoek naar het internetgebruik bij o.a. de verkenning van reisprijzen en de aanschaf van reizen naar het buitenland onder 400 participanten⁹⁷. In 2005 was de tendens van reisaanbieders al dat meer reiswinkels gesloten werden door lagere verkoopcijfers en gaf bijna een derde van de participanten aan dat zij reisbureauwinkels puur beschouwde als locatie om reisbrochures af te halen. Toch kwam uit dit onderzoek naar voren dat toch nog 47 procent (stedentrips) tot 75 procent (verre reis) uit deze testgroep naar het reisbureau ging bij het uiteindelijk boeken van een reis, zelfs bij het boeken van enkel een vliegticket (54 procent). In het jaarverslag van de ANVR over 2005⁹⁸ wordt gesproken over de toename van het aantal boekingen per internet, wat in 2005 41 procent bedroeg, tegenover 33 procent in 2004. Volgens dezelfde bron was dit een reden dat het aantal reisbureaus in aantal was afgenomen, ondanks dat vele van hen zich toen al op internet presenteerden. Desalniettemin werd in 2005 per saldo nog de helft van de pakketreizen via de balie verkocht en was de gemiddelde prijs van een aan de balie verkochte reis meer dan 50 procent hoger dan een reis verkocht op internet. De ontwikkeling van meer verkopen via internet lijkt allerm minst gebroken te zijn in de jaren tot en met 2012, in welk jaar van alle georganiseerde reizen⁹⁹ 73 (binnen Nederland) tot 78 procent (naar het buitenland) via internet en 7 (buitenland) tot 18 procent (binnenland, gedaald van 24 procent in 2010) telefonisch werd geboekt. Enkel in 3 tot 12 procent (resp. binnenland/buitenland) maakten Nederlanders nog de werkelijke stap naar een reisbureaubalie om het boekproces rond te maken. In 2005 was een beter concurrerend prijsniveau de belangrijkste reden om sneller de stap terug naar een reisbureau te zetten. Het lijkt erop dat de branche aan deze wens niet heeft kunnen voldoen en zich om die reden werkelijk meer is gaan toespitsen op verkoop en persoonlijk advies via websites (en in mindere mate telefonie) om kosten te besparen. De ontwikkeling van het aantal geboekte reizen via de ANVR in

⁹⁶ Zie appendix 7

⁹⁷ P. Zegwaart en F. van Delft, 'Hybride reisbureau heeft de toekomst', Adformatie 2005, nr. 4, p. 44/45

⁹⁸ Het ANVR-jaarverslag 2005 is het laatste openbaar gemaakte jaarverslag dat op gedetailleerde en eenduidige wijze verslag doet van ontwikkelingen in de reisbranche. In de opvolgende jaren is de informatievoorzienigheid zeer beperkt.

⁹⁹ In dit geval worden hiermee vakanties bedoeld, waarvan voor vertrek vervoer en/of verblijf was geregeld

oogschouw nemend – tegenover het totaal aantal ondernomen vakanties – is de vraag of zij snel en ingrijpend genoeg gehandeld hebben om het tij te keren.

4.3 Focus op ontwikkelingen reisbranche na de wetsimplementatie

Na de algemene ontwikkelingen zoals in de vorige paragraaf geschetst zal deze paragraaf kort ingaan op enkele opvallende verschijnselen – voortkomend uit het CVO – die zich in reisseizoen 2012 hebben voorgedaan, waarbij deze worden gezien in het licht van overige ontwikkelingen die gedurende datzelfde jaar zijn ontstaan en trends die al in een eerder stadium zijn ingezet. Wat betreft het onderwerp ‘uitgaven per vakantie’ is er in de vraagstelling bij het CVO een wijziging doorgevoerd, waardoor de cijfers hiervan niet meer vergelijkbaar zijn met voorgaande jaren. Dit geldt niet voor de data over de hoogte van de reissom, welke na drie jaren daling sinds 2008, ook in 2012 lager uitkomt¹⁰⁰. De trend van lagere inkomsten voor reisorganisatoren en accommodatie-aanbieders lijkt dus door te zetten.

In 2012 was de vakantieparticipatie 0,6 procent lager dan in het jaar ervoor¹⁰¹. Opvallender is dat het totaal aantal korte vakanties naar binnen- en buitenland met bijna 700 duizend toenam naar een totaal van bijna 13,9 miljoen. Het aantal lange vakanties nam met 1 procent af tot 22,9 miljoen reizen. Tevens was Nederland in 2012 een relatief populairdere bestemming, al nam in absolute getallen zowel het aantal reizen in binnenland als naar buitenland toe (resp. 2,1% en 0,4%)¹⁰².

Bij leden van de ANVR werden qua kwantiteit geen goede cijfers behaald, aangezien het totaal aantal reizigers dat via een bij hen aangesloten onderneming boekte met meer dan 5 procent afnam¹⁰³. Dit werd voornamelijk veroorzaakt door slechte cijfers in de categorie eigen vervoerreizen en geboekte vliegvluchten in het winterseizoen. Of dit een eenmalige gebeurtenis is, valt op basis van deze beperkte cijfers niet te beoordelen. Aangezien de reismarkt in zijn totaal niet zulke ontwikkelingen lijkt te laten zien kan het het geval zijn dat prijzen te hoog zijn om goed te concurreren. Door het ontbreken van informatie over omzetten en winsten van de georganiseerde reisbranche, kan een definitief antwoord hier niet op worden gegeven. Duidelijk is wel dat consumenten minder geld uitgeven door de crisis, waarbij de reisbranche niet wordt gespaard¹⁰⁴.

¹⁰⁰ Appendix 6

¹⁰¹ Appendix 3

¹⁰² Appendix 4a

¹⁰³ Appendix 5c

¹⁰⁴ ANVR Jaarbericht 2012, p. 2

Overige ontwikkelingen

Naast de invoering van de nieuwe reisbureauregeling die de druk op de winstmarges extra heeft opgevoerd, kreeg de reisbranche in hetzelfde jaar – net als de meeste andere ondernemingen – te maken met de verhoging van het btw-tarief van 19 naar 21 procent per 1 oktober 2012. Tevens werden binnen de branche halverwege 2012 nieuwe CAO-voorwaarden afgesproken, waardoor een groot deel van de salarissen met 2% toenam; een regeling die met terugwerkende kracht vanaf 1 april 2012 werd doorgevoerd¹⁰⁵.

De tegenvallende resultaten voor ANVR-leden in de afgelopen jaren en de hierboven genoemde ontwikkelingen in 2012 zullen er met grote waarschijnlijkheid voor hebben gezorgd dat bij veel reisondernemingen de winstmarge is afgenomen met een aanzienlijk volume. De invoering van de nieuwe reisbureauregeling kwam niet als een verrassing en de reisbranche heeft lang van de voordeligere oude regeling gebruik kunnen maken, waardoor mogelijk maatregelen genomen zijn om zich voor te bereiden op hogere kosten. Toch zou de invoering, plus de extra verhoging van het btw-tarief en de salarissen voor veel ondernemingen mogelijk te veel gekost kunnen hebben om winstgevend te blijven. Deze kostenstijgingen doorberekenen in de prijzen zal echter lastig kunnen zijn, aangezien er nochtans weinig groei in de sterk concurrerende reismarkt wordt waargenomen en de afzet voor een individuele reisonderneming als gevolg daarvan juist zou kunnen afnemen.

4.4 Mogelijke gedragsgevolgen reisbureaumarkeet ter adaptie op de nieuwe regeling

Er zijn meerdere manieren om een bedrijf dat te maken krijgt met de nieuwe reisbureauregeling enige lastenverlichting te bieden. Een mogelijkheid is om niet meer op eigen naam en voor eigen rekening reizen te verkopen, waarmee het dus geen kwalificerende onderneming meer is voor de regeling en de btw-druk af kan nemen¹⁰⁶. Dit kan echter ten koste gaan van de mogelijkheid tot goede profilering van het bedrijf, waardoor het marktaandeel juist kleiner wordt. Ook zou een reisonderneming zich puur kunnen richten op de non-EU-markt, waardoor er geen Nederlandse btw kan worden geheven op de opbrengsten van de aangeboden reizen. Een andere mogelijkheid is om meer prestaties zelf te verrichten, in plaats van in te kopen bij andere ondernemingen. Hieraan zit wel een groot risico, aangezien er mogelijk grote investeringen bij gemoeid zijn en er minder flexibel gereageerd kan worden op de vraag op de markt. Dit zou voor grotere reisondernemingen op de langere termijn een reële optie kunnen zijn om winstmarges te vergroten. Uiteraard kan ook

¹⁰⁵ ANVR Jaarbericht 2012, p. 7

¹⁰⁶ E&Y Indirect Tax Alert 2012 – btw, nr. 429, p. 4

geprobeerd worden om een aantrekkelijker, dan wel unieker aanbod te presenteren dan de concurrentie, waarbij bijzondere nichemarkten worden bediend (bv. duurzaamheidsmarkt) die mogelijk een grotere afzet en marge kunnen opleveren. Deze lijst is niet eindig, dus creativiteit kan mogelijk nog winst opleveren. Voor de gemiddelde reisorganisator is het essentieel dat er grote aandacht wordt besteed aan de gebruiksvriendelijkheid van de website, een steeds belangrijkere schakel tussen klant en onderneming.

4.5 Conclusie

Dat de invoering eraan zat te komen was al geruime tijd bekend binnen de reisbranche. De reismarkt – samen met de rest van de Nederlandse economie – beleeft niet haar beste periode, waarmee de timing van deze wetsinvoering tamelijk ongelukkig is. Alhoewel de hoeveelheid reizen en de bijbehorende uitgaven sinds 2003 in het geheel zijn toegenomen, blijven de uitgaven per reiziger achter. Dit kan deels verklaard worden door een afname van de gemiddelde reissom van een vakantie, wat voortkomt uit een fors toegenomen gebruik van het internet – waar gemakkelijk prijzen kunnen worden vergeleken en het prijspeil standaard lager ligt dan in een fysiek reisbureau – bij het boeken van een vakantiereis. Tevens heeft 2012 meer kostenverhogende regelgeving gekend, wat accurate aanpassing op mogelijke effecten van deze invoeringen kan bemoeilijken. Door ontbrekende of niet openbaar gemaakte data kan de vraag of de reisbureauregeling in het bijzonder grote macro-economische effecten heeft voor de reisbranche in dit onderzoek niet worden beantwoord, maar zeker is dat de – al beperkte – winstmarges binnen de markt er niet groter door zullen worden. De komende jaren zullen uitwijzen of dit alsnog het geval is gebleken, of dat de markt zich goed heeft voorbereid en de grootste financiële tegenslagen nu al in het verleden liggen.

CONCLUSIES EN AANBEVELINGEN

Deze bachelorscriptie staat in zijn geheel in het teken van de wetswijziging die op 1 april 2012 werd doorgevoerd om de Nederlandse btw-wetgeving weer overeen te laten komen met de Btw-richtlijn, de zogenoemde ‘reisbureauregeling’.

- *Hoe werkte de reisbureauregeling van vóór 1 april 2012?*

In Nederland bestond er speciaal voor reisbureaus en andere aanbieders van een- of meerdaagse reizen een regeling – welke door de toenmalige Staatssecretaris in 1971 is ingevoerd – die in een groot aantal gevallen zorgde dat de gehele reis werd aangemerkt als vervoer van personen, waardoor het verlaagde btw-tarief kon worden toegepast. Tevens hield de Nederlandse btw-druk op bij het overschrijden van de landsgrenzen.

- *Hoe kwam de voorgestelde wetswijziging tot stand?*

In beginsel behoren EU-lidstaten hun btw-wetgeving gelijk te laten lopen aan de Europese Btw-richtlijn. Dit was wat betreft de regeling voor reisbureaus al geruime tijd niet het geval, waardoor de Europese Commissie besloot een inbreukprocedure te starten aan het adres van de Nederlandse overheid. Tevens waren er net voor de aankondiging van de wetswijziging enkele voor de schatkist nadelige uitspraken door de Hoge Raad uitgesproken die extra druk zetten op een spoedig verloop van de wetinvoering.

- *Wat zijn de praktische gevolgen van de nieuwe regeling voor een ondernemer?*

De nieuwe reisbureauregeling is een tamelijk lastige regeling die erop gericht is om reisorganisators of andere ondernemingen die (gedeeltelijk) gebruik maken van de diensten van andere ondernemers en deze op eigen naam rechtstreeks ten goede laten komen aan reizigers met btw te belasten op grond van een winstmargeregeling. Het belangrijkste gevolg hiervan is dat Nederlandse reisorganisatoren plotseling een grotere grondslag – want transacties uit de gehele EU worden in de berekening meegenomen – hebben waarover geheven kan worden en te maken krijgen met het normale – en dus hogere – tarief. Ook doorverkopers van reizen krijgen te maken met meer situaties waarin het hoge tarief van toepassing is, aangezien deze tevens niet meer van de vroegere uitzonderingen gebruik kunnen maken.

- *Wat zijn de macro-economische gevolgen van deze wetswijziging?*

Wat de specifieke gevolgen blijken van de wetswijziging kon aan de hand van het in hoofdstuk 4 ten uitvoer gebrachte onderzoek niet worden vastgesteld door een te korte tijdsperiode sinds de invoering van de nieuwe wetgeving en het feit dat een hoop cijfers ontbreken voor openbaar gebruik. Op basis van het onderzoek is wel gebleken dat de

bedragen die per reiziger worden gespendeerd aan de reissom afnemend zijn, wat voornamelijk te wijten is aan een grootschalig toenemende integratie van internet in het afgelopen decennium. Tevens groeit de gehele reismarkt zeer langzaam in de laatste jaren en kenden de leden van de ANVR in diezelfde periode zelfs een afname in het aantal reizigers. Als daarbij de recente btw-verhoging en loonstijgingen binnen de branche worden opgeteld kan worden geconcludeerd dat de timing van de invoering van de nieuwe reisbureauregeling niet ideaal is, ondanks het feit dat reisondernemingen zich mogelijk wel hadden kunnen voorbereiden op deze verandering. Verder (en meer gedetailleerd) onderzoek en enkele jaren afwachten hoe de reismarkt zich verder ontwikkelt kunnen mogelijk pas een definitief antwoord geven of de invoering van de nieuwe regeling een te groot obstakel is gebleken voor een gedeelte van de marktspelers.

LITERATUURLIJST

Boeken en tijdschriften

- Bijl, D.B., Hilten, M.E. van en Vliet, D.G. van, Fiscale monografieën, nr. 46: Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting, Kluwer, Deventer, 2001
- Blijswijk, J.A.M. van, Dijkhuizen, F.J., e.a., BTW-almanak, Elsevier, Amsterdam, 2013
- Bormann, M. en Dorenbos, M., De reisdienst: Een reis langs Europese ontwikkelingen, BTW-bulletin, 2011, nr. 1
- Braun, K.M., De reisbureauregeling en het recht op teruggaaf, BTW-bulletin, 2007, nr. 12
- Elsen, E. van den, Geen teruggaaf Nederlandse BTW meer voor buitenlandse reisbureaus?, BTW-bulletin, 2003, nr. 9
- E&Y Indirect Tax Alert Btw, 2012, nr. 429
- Gerrits, J.L.M., De reisbureauregeling: Nederlandse versus Europese btw-wetgeving, Forfaitair 2010, nr. 202
- Heezen, J.H.M., Prinsjesdag 2010: op reis met de btw, BTW-bulletin, 2010, nr. 10
- Heezen, J.H.M., Op reis met de btw (2), BTW-bulletin, 2012, nr. 6
- Hulshof, J.P., Btw-vrij reizen in Nederland, het kan echt!, BtwBrief 2009, nr. 6/7
- Hilten, M.E. van en Kesteren, H.W.M. van, Omzetbelasting, 11e druk, Kluwer, Deventer, 2007
- Klein Sprokkelhout, A., 'Btw in de reisbranche' Belasting Magazine, 2012, december
- Kombrink, M. en Heezen, J.M.H., Loreley houdt van Nederland, BTW-bulletin 2001, nr. 8
- Krusel, J.L., Buitenlandse reisbureaus en BTW: onbegrensde mogelijkheden?, Weekblad Fiscaal Recht, Kluwer, Deventer, 2004/861
- Mobach, O.L., Beelen, S.T.M., Braun, K.M. e.a., Cursus Belastingrecht, Kluwer, 2011
- Nieuwenhuizen, W.A.P., Commentaar bij artikelen 28z t/m 28zg Wet OB '68, NDFR
- Sanders, J.T., A traveller by trade ofwel: over reisbureaus en BTW', BtwBrief 1999, nr. 4
- Simons, A.L.C., Commentaar bij HR, 6 december 2000, nr. 35704, BNB, 2001/101
- Sparidis, E., Destination unknown: De reisbureauregeling, Europees Fiscale Studies EUR 2010/2011
- Thijssen, W., Klagen kost bijna altijd geld, De Volkskrant, 12-06-2010
- Vilsteren-Maters, C. van, De nieuwe BTW-regeling voor reisbureaus, Tijdschrift Administratie, 2011, nr. 5
- Vrouwenvelder, E.M. en Zadelhoff, B.G., Fiscale Encyclopedie de Vakstudie Omzetbelasting, Kluwer
- Wilde, K. de, Eeckhout, K. en Cindy Boone, The Margin Scheme for Travel Agents: The European Commission's Proposal to Simplify the European VAT Rules, VAT Monitor, IFBD, jan./feb. 2003
- Zegwaard, P. en Delft, F. van, Hybride reisbureau heeft de toekomst, Adformatie 2005, nr. 4
- Zwemmer, J.W., e.a., Verzameling Belastingwetten, Wet op de Omzetbelasting 1968, Kluwer, 2013

Jurisprudentie (incl. commentaren, in geval gebruikt)

- Conclusies A-G De Wit, 28 juni 2007, nr. 43561 en 43748 (V-N, 2007/49.19 en 2007/49.20)
- Gerechtshof Den Haag, 14 maart 2003, nr. 02/0859
- Hof van Justitie EG, 12 november 1992, Zaak C-163/91 (V-N, 1993, p. 2386)
- Hof van Justitie EG, 26 september 1996, zaak C-302/93
- Hof van Justitie EG, 22 oktober 1998, zaak C-308/96 en C-94/97 (gevoegd), 22 oktober 1998, V-N 1998/59.20
- Hof van Justitie EG, 15 juni 2000, zaak C-365/98
- Hof van Justitie EG, 13 juli 2000, zaak C-136/99

Hof van Justitie EG, 13 oktober 2005, zaak C-200/04
Hof van Justitie EG, 9 december 2010, zaak C-31/10 (V-N 2011/4.14)
Hoge Raad, 20 februari 1985, nr. 22618 (BNB 1985/128 & V-N 1985, blz. 712)
Hoge Raad, 21 oktober 1992, nr. 28212 (BNB 1993/25 & V-N 1992, blz. 3531)
Hoge Raad, 6 december 2000, nr. 35704 (Simons, A.L.C., BNB 2001/101 & V-N 2001/2.21)
Hoge Raad, 24 september 2004, nr. 37898
Hoge Raad, 15 december 2006, nr. 41344 (V-N 2006/65.22 en BNB 2007/96)
Hoge Raad, 15 mei 2009, nr. 43569 (V-N 2009/24.16 en BNB 2009/207)
Hoge Raad, 15 mei 2009, nr. 43561 (V-N 2009/24.15 en BNB 2009/206)

Wetsvoorstellen, richtlijnen, besluiten en adviezen Raad van State

Advies Raad van State, 13 september 2010, No.W06.10.0424/III
Besluit van 17 november 1994, nr. VB94/3964
Besluit van 1 december 1998, nr. VB98/2555
Besluit van 12 februari 2004, nr. DGB2004/620M
Besluit van 25 november 2011, BLKB 2011/416M
Besluit 22 maart 2012, nr. BLKB 2012/272M (+ toelichting: V-N 2012/18.12)
European Commission Press Release, 28 februari 2008, IP/08/333
Infobulletin 86/557
Resolutie van 22 maart 1971, nr. B71/2260
Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006
Wetsvoorstel overige fiscale maatregelen, Kamerstukken II 2010/11, 32 505, nr. 2

Overige bronnen

Jaarverslagen ANVR, 2007-2012
Bronnen met betrekking tot vakanties van Nederlanders, CBS Statline
ContinuVakantieOnderzoek, NBTC-NIPO Research, 2003-2012

APPENDIX 1 – Btw-richtlijn: artt. m.b.t. reisbureauregeling

RICHTLIJN 2006/112/EG VAN DE RAAD van 28 november 2006
betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde

TITEL XII BIJZONDERE REGELINGEN

HOOFDSTUK 3

Bijzondere regeling voor reisbureaus

Artikel 306

1. De lidstaten passen overeenkomstig het bepaalde in dit hoofdstuk een bijzondere regeling voor de BTW op de handelingen van reisbureaus toe, voor zover de reisbureaus op eigen naam tegenover de reiziger handelen en zij voor de totstandbrenging van de reizen gebruikmaken van goederenleveringen en diensten van andere belastingplichtigen. Deze bijzondere regeling is niet van toepassing op reisbureaus die alleen handelen als tussenpersoon en waarop artikel 79, eerste alinea, punt c), van toepassing is om de maatstaf van heffing te berekenen.
2. Voor de toepassing van dit hoofdstuk worden reisorganisatoren (tour-operators) als reisbureaus beschouwd.

Artikel 307

De onder de voorwaarden van artikel 306 verrichte handelingen van het reisbureau met het oog op de totstandkoming van de reis, worden beschouwd als één enkele dienst die het reisbureau voor de reiziger verricht. Deze ene dienst wordt belast in de lidstaat waar het reisbureau de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit het de dienst heeft verricht.

Artikel 308

Voor de door het reisbureau verrichte ene dienst wordt als maatstaf van heffing en prijs, de BTW niet inbegrepen, in de zin van artikel 226, punt 8), beschouwd de winstmarge van het reisbureau, 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.

Artikel 309

Indien de handelingen waarvoor het reisbureau een beroep doet op andere belastingplichtigen, door laatstgenoemden buiten de Gemeenschap worden verricht, wordt de dienst van het reisbureau gelijkgesteld met een krachtens artikel 153 vrijgestelde handeling van een tussenpersoon. Indien de in de eerste alinea bedoelde handelingen zowel binnen als buiten de Gemeenschap worden verricht, mag alleen het gedeelte van de dienst van het reisbureau betreffende de buiten de Gemeenschap verrichte handelingen als vrijgesteld worden beschouwd.

Artikel 310

De BTW die aan het reisbureau in rekening wordt gebracht door andere belastingplichtigen voor de in artikel 307 bedoelde handelingen welke de reiziger rechtstreeks ten goede komen, mogen in de lidstaten afgetrokken noch teruggegeven worden.

APPENDIX 2 – Wet OB 1968, artt. m.b.t. reisbureauregeling (m.i.v. 1 april 2012)

Afdeling 10 – Regeling voor reisbureaus

Artikel 28z

1. Deze afdeling en de daarop berustende bepalingen zijn van toepassing op de handelingen van reisbureaus, voor zover de reisbureaus op eigen naam tegenover de reiziger handelen en zij voor de totstandkoming van de reizen gebruikmaken van de leveringen van goederen en diensten van andere ondernemers.
2. Voor de toepassing van deze afdeling en de daarop berustende bepalingen worden reisorganisatoren (touroperators) als reisbureaus beschouwd.

Artikel 28za

De onder de voorwaarden van artikel 28z verrichte handelingen van het reisbureau met het oog op de totstandkoming van de reis, worden beschouwd als één enkele dienst die het reisbureau voor de reiziger verricht (reisdienst). De plaats van deze dienst is de plaats waar het reisbureau de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit het de dienst heeft verricht.

Artikel 28zb

1. Ter zake van reisdiensten wordt de belasting naar keuze van het reisbureau berekend over:
 - a. de winstmarge per tijdvak van aangifte, de omzetbelasting niet daaronder begrepen.
 - b. de winstmarge per reis, de omzetbelasting niet daaronder begrepen.
2. De winstmarge per tijdvak van aangifte is het verschil tussen de som van de vergoedingen, de omzetbelasting daaronder begrepen, in dat tijdvak ter zake van reisdiensten en de som van de in dat tijdvak werkelijk door het reisbureau gedragen kosten voor goederen en diensten van andere ondernemers, mits deze goederen en diensten de reiziger rechtstreeks ten goede komen.
3. De winstmarge per tijdvak van aangifte is het verschil tussen de vergoeding, de omzetbelasting daaronder begrepen, ter zake van de reisdienst en de werkelijk door het reisbureau gedragen kosten voor goederen en diensten van andere ondernemers, mits deze goederen en diensten de reiziger rechtstreeks ten goede komen.
4. Bij ministeriële regeling kunnen nadere regels ten aanzien van de in het eerste lid bedoelde keuze en overgangsregels ten aanzien van het wijzigen van deze keuze worden gesteld.

Artikel 28zc

Indien de handelingen waarvoor het reisbureau een beroep doet op andere ondernemers, door laatstgenoemden buiten de Unie worden verricht, wordt de dienst van het reisbureau gelijkgesteld met de in de bij deze wet behorende tabel II, onderdeel b, post 4, genoemde handeling van een tussenpersoon. Indien de in de eerste volzin bedoelde handelingen zowel binnen als buiten de Unie worden verricht, mag alleen het gedeelte van de dienst van het reisbureau dat betreffende de buiten de Unie verrichte handelingen als zodanig gelijkgesteld worden beschouwd.

Artikel 28zd

1. Ingeval in een tijdvak van aangifte in een kalenderjaar, het laatste tijdvak van aangifte in een kalenderjaar uitgezonderd, de winstmarge per tijdvak van aangifte, de

omzetbelasting niet daaronder begrepen, (tijdvakwinstmarge) negatief is, wordt deze negatieve tijdvakwinstmarge verrekend met een positieve tijdvakwinstmarge, of opgeteld bij een negatieve tijdvakwinstmarge, die in het volgende belastingtijdvak wordt gerealiseerd.

2. Na afloop van een kalenderjaar wordt voor dat kalenderjaar de tijdvakwinstmarge op jaarbasis vastgesteld (jaarsaldo). Ingeval het jaarsaldo negatief is, wordt dit negatieve jaarsaldo opgeteld bij de ten behoeve van de vaststelling van het jaarsaldo van het daaropvolgende kalenderjaar op jaarbasis herrekende som. Ingeval de belasting over dat aldus berekende jaarsaldo minder bedraagt dan het bedrag aan belasting dat over het kalenderjaar is of moet worden voldaan ter zake van reisdiensten wordt het verschil op verzoek aan het reisbureau teruggegeven.
3. Het vaststellen van het bedrag van de teruggaaf, bedoeld in het tweede lid, geschiedt bij voor bezwaar vatbare beschikking. Het verzoek wordt gedaan binnen zes maanden na afloop van het kalenderjaar waarop het verzoek betrekking heeft.

Artikel 28ze

De belasting die aan het reisbureau in rekening wordt gebracht door andere ondernemers voor de in artikel 28z, eerste lid, bedoelde handelingen welke de reiziger rechtstreeks ten goede komen, komt niet voor aftrek of teruggaaf in aanmerking.

Artikel 28zf

1. Ter zake van de reisdiensten wordt voor de toepassing van artikel 35a, eerste lid, onderdeel h, de omzetbelasting begrepen onder de vergoeding.
2. Het is een reisbureau niet toegestaan om de belasting afzonderlijk te vermelden op de ter zake van de reisdienst uit te reiken factuur.
3. Artikel 35a, eerste lid, onderdeel j, is niet van toepassing ter zake van reisdiensten.
4. Op de ter zake van reisdiensten door het reisbureau uit te reiken factuur wordt vermeld dat de reisbureauregeling van toepassing is.

Artikel 28zg

Bij ministeriële regeling kunnen nadere regels worden gesteld inzake de toepassing van deze afdeling.

Bron: J.W. Zwemmer, e.a., Wetteksten 2013, Verzameling Belastingwetten, Wet op de Omzetbelasting 1968

APPENDIX 3 – Vakantieparticipatie Nederlanders

Onderwerpen	Totale CVO- populatie	Vakantie- participatie	Aantal Nederlandse vakantiegangers, waarvan:				Gem. aantal vak. per deeln.	Totaal aantal vakanties	Neemt deel aan lange vakanties	Gem. aant. lange vakanties p. deeln.	Neemt deel aan korte vakanties	Gem. aant. korte vakanties p. deeln.
			Totaal	Enkel NL	Enkel buitenl.	NL/buitenland						
Perioden	x 1 000	%	x 1 000	%	%	%	aantal	x 1 000	%	aantal	%	aantal
2003	15.283	81,76%	12.495	26,91%	34,38%	38,70%	2,77	34.554	91,45%	1,99	50,30%	1,93
2004	15.347	81,16%	12.456	27,13%	34,12%	38,75%	2,82	35.152	92,85%	1,96	49,73%	2,01
2005	15.393	80,79%	12.436	25,47%	35,03%	39,50%	2,77	34.400	92,43%	1,93	49,94%	1,96
2006	15.434	80,48%	12.421	27,57%	34,06%	38,37%	2,78	34.546	91,39%	1,97	50,95%	1,92
2007	15.469	80,70%	12.484	25,94%	35,19%	38,87%	2,82	35.150	91,33%	1,96	51,20%	2,00
2008	15.510	81,63%	12.661	24,56%	35,20%	40,24%	2,84	35.907	91,99%	2,03	49,47%	1,96
2009	15.559	81,26%	12.643	25,49%	34,08%	40,43%	2,88	36.367	91,91%	2,00	52,53%	1,97
2010	15.637	81,47%	12.740	24,29%	34,82%	40,89%	2,84	36.138	92,21%	1,96	51,39%	1,98
2011	15.682	81,91%	12.845	22,99%	35,66%	41,35%	2,83	36.301	92,55%	2,02	50,90%	1,94
2012	15.732	81,43%	12.811	25,25%	34,73%	40,02%	2,87	36.748	91,30%	1,96	53,17%	2,04

Onderwerpen	Totale CVO- populatie	Vakantie- participatie	Aantal Nederlandse vakantiegangers, waarvan:				Gem. aantal vak. per deeln.	Totaal aantal vakanties	Neemt deel aan lange vakanties	Gem. aant. lange vakanties p. deeln.	Neemt deel aan korte vakanties	Gem. aant. korte vakanties p. deeln.	
			Totaal	Enkel NL	Enkel buitenl.	NL/buitenland							
Perioden													
(2011)													
verandering (%)	2003	2,6%	0,2%	2,8%	-14,6%	3,7%	6,8%	2,2%	5,1%	1,2%	1,5%	1,2%	0,5%
sinds:	2007	1,4%	1,5%	2,9%	-11,4%	1,3%	6,4%	0,4%	3,3%	1,3%	3,1%	-0,6%	-3,0%
	2009	0,8%	0,8%	1,6%	-9,8%	4,6%	2,3%	-1,7%	-0,2%	0,7%	1,0%	-3,1%	-1,5%
(2012)													
verandering (%)	2003	2,9%	-0,4%	2,5%	-6,2%	1,0%	3,4%	3,6%	6,3%	-0,2%	-1,5%	5,7%	5,7%
sinds:	2007	1,7%	0,9%	2,6%	-2,6%	-1,3%	2,9%	1,8%	4,5%	0,0%	0,0%	3,9%	2,0%
	2009	1,1%	0,2%	1,3%	-0,9%	1,9%	-1,0%	-0,3%	1,0%	-0,7%	-2,0%	1,2%	3,6%
	2011	0,3%	-0,6%	-0,3%	9,8%	-2,6%	-3,2%	1,4%	1,2%	-1,4%	-3,0%	4,5%	5,2%

Bron: CVO, NBTC-NIPO Research / CBS Statline

APPENDIX 4a – Korte en lange vakanties naar bestemming: binnen- en buitenland

Onderwerpen	Totaal aantal vakanties	Korte vakanties				Lange vakanties			
		Totaal		NL	Buitenland	Totaal		NL	Buitenland
		x 1 000	x 1 000	% totaal	% korte vakanties	x 1 000	% totaal	% lange vakanties	
2003	34.554	12.518	36,2%	72,4%	27,6%	22.036	63,8%	41,0%	59,0%
2004	35.152	12.473	35,5%	71,4%	28,6%	22.679	64,5%	40,0%	60,0%
2005	34.400	12.155	35,3%	72,9%	27,1%	22.246	64,7%	38,0%	62,0%
2006	34.546	12.180	35,3%	73,5%	26,5%	22.361	64,7%	39,5%	60,5%
2007	35.150	12.798	36,4%	71,4%	28,6%	22.352	63,6%	37,8%	62,2%
2008	35.907	12.280	34,2%	72,6%	27,4%	23.626	65,8%	36,1%	63,9%
2009	36.367	13.079	36,0%	70,8%	29,2%	23.287	64,0%	37,3%	62,7%
2010	36.138	12.857	35,6%	71,8%	28,2%	23.282	64,4%	36,4%	63,6%
2011	36.301	13.180	36,3%	71,9%	28,1%	23.121	63,7%	35,7%	64,3%
2012	36.748	13.869	37,7%	72,7%	27,3%	22.880	62,3%	35,1%	64,9%

Onderwerpen	Totaal aantal vakanties	Korte vakanties				Lange vakanties				
		Totaal		NL	Buitenland	Totaal		NL	Buitenland	
		x 1 000	x 1 000	% totaal	% korte vakanties	x 1 000	% totaal	% lange vakanties		
(2011) verandering (%)	2003	5,1%	5,3%	0,2%	-0,7%	1,7%	4,9%	-0,1%	-12,8%	8,9%
sinds:	2007	3,3%	3,0%	-0,3%	0,7%	-1,9%	3,4%	0,2%	-5,6%	3,4%
	2009	-0,2%	0,8%	1,0%	1,5%	-3,8%	-0,7%	-0,5%	-4,3%	2,6%
(2012) verandering (%)	2003	6,3%	10,8%	4,2%	0,4%	-1,1%	3,8%	-2,4%	-14,3%	9,9%
sinds:	2007	4,5%	8,4%	3,7%	1,9%	-4,6%	2,4%	-2,1%	-7,2%	4,4%
	2009	1,0%	6,0%	4,9%	2,7%	-6,5%	-1,7%	-2,8%	-5,9%	3,5%
	2011	1,2%	5,2%	3,9%	1,1%	-2,8%	-1,0%	-2,2%	-1,7%	1,0%

Bron: CVO, NBTC-NIPO Research / CBS Statline

APPENDIX 4b – Bestemmingen: EU, non-EU of overig

Totaal buitenlandse reizen																
EU-landen (15 van 27)																
Onderwerp	Totaal	Duitsland	Frankrijk	België	Spanje	Oostenrijk	Italië	GB	Griekenlan	Portugal	Tsjechië	Denemark	Zw. & Finl.	Luxembur	Hongarije	
Perioden	%															
2003	83,0	14,7	17,5	13,8	10,0	6,8	4,7	4,6	3,2	1,7	1,9	1,1	1,0	1,4	0,6	
2004	81,3	15,7	16,8	13,0	9,2	6,3	4,3	4,1	3,1	1,6	2,3	1,3	1,1	1,7	0,8	
2005	78,9	15,2	16,1	11,9	9,6	6,0	4,4	3,7	3,2	1,6	2,4	1,2	1,2	1,7	0,7	
2006	80,1	15,3	16,3	11,5	9,3	6,9	5,2	3,8	3,9	1,4	2,0	1,1	1,2	1,4	0,8	
2007	80,6	16,8	15,1	11,9	9,2	6,6	5,3	3,9	4,2	1,5	1,9	1,2	1,3	1,1	0,6	
2008	79,2	16,2	15,7	10,7	10,0	5,9	5,5	3,2	4,0	1,7	2,3	1,2	1,3	0,8	0,7	
2009	80,2	19,1	15,3	10,8	8,4	6,5	5,4	3,8	3,4	1,8	1,7	1,1	1,3	1,0	0,6	
2010	78,9	17,5	15,5	10,8	8,5	6,3	5,5	4,3	3,3	1,7	1,3	1,0	1,2	1,2	0,8	
2011	79,8	18,0	15,9	10,6	9,6	6,3	5,3	4,3	3,2	1,6	1,1	1,0	1,2	0,8	0,9	
2012	79,9	18,3	15,0	9,7	9,6	6,6	5,5	4,1	3,5	2,4	1,1	1,1	1,1	1,0	0,9	

Totaal buitenlandse reizen									
Non-EU/overig		Non-EU							Overig
Totaal	Turkije	VS	Noorweg.	V. Oosten	Zwitserl.	Egypte	Carib. geb.	Overig	
%									
2003	16,9	4,3	1,5	0,5	1,1	2,4	0,8	0,7	5,6
2004	18,7	4,8	1,6	0,5	1,1	2,4	1,1	0,9	6,3
2005	21,1	5,8	1,7	0,6	1,4	2,1	1,2	1,1	7,2
2006	19,9	3,8	2,0	0,6	1,4	2,1	1,2	1,3	7,5
2007	19,4	3,7	1,8	0,7	1,6	2,2	1,1	1,2	7,1
2008	20,9	4,2	2,1	0,6	1,5	2,0	1,4	0,9	8,2
2009	19,7	3,7	2,2	0,7	1,7	1,9	1,2	1,3	7,0
2010	21,0	4,4	2,3	0,6	2,1	1,7	1,5	0,9	7,5
2011	19,5	4,4	2,0	0,6	1,8	1,6	1,1	0,3	7,7
2012	20,1	4,4	2,5	0,6	1,6	1,5	1,3	0,5	7,7

Bron: CVO, NBTC-NIPO Research / CBS Statline

APPENDIX 5a – Organisatiegraad van vakantiereizen naar het buitenland

Onderwerpen	Reizen btnl.	Lange reizen buitenland						Korte reizen buitenland						
	Aantal	Aantal			Georganiseerd		Niet-georganiseerd		Aantal		Georganiseerd		Niet-georganiseerd	
	Perioden	x 1 000	x 1 000	%	x 1 000	%	x 1 000	%	x 1 000	%	x 1 000	%	x 1 000	%
2003	16463	13007	79,0%	8022	61,7%	4985	38,3%	3456	21,0%	1917	55,5%	1539	44,5%	
2004	17173	13610	79,3%	9022	66,3%	4588	33,7%	3563	20,7%	1989	55,8%	1574	44,2%	
2005	17086	13795	80,7%	9228	66,9%	4567	33,1%	3291	19,3%	1922	58,4%	1369	41,6%	
2006	16747	13518	80,7%	9021	66,7%	4497	33,3%	3229	19,3%	1837	56,9%	1392	43,1%	
2007	17556	13894	79,1%	9548	68,7%	4346	31,3%	3662	20,9%	2089	57,0%	1573	43,0%	
2008	18457	15094	81,8%	10241	67,8%	4853	32,2%	3363	18,2%	1986	59,1%	1377	40,9%	
2009	18408	14592	79,3%	9801	67,2%	4791	32,8%	3816	20,7%	2290	60,0%	1526	40,0%	
2010	18430	14806	80,3%	9943	67,2%	4863	32,8%	3624	19,7%	2273	62,7%	1351	37,3%	
2011	18559	14858	80,1%	10588	71,3%	4270	28,7%	3701	19,9%	2642	71,4%	1059	28,6%	
2012	18629	14844	79,7%	10489	70,7%	4355	29,3%	3785	20,3%	2748	72,6%	1037	27,4%	

	Onderwerpen	Reizen btnl.	Lange reizen buitenland						Korte reizen buitenland					
	Perioden	Aantal	Aantal			Georganiseerd		Niet-georganiseerd		Aantal		Georganiseerd		Niet-georganiseerd
(2011) verandering (%) sinds:	2003	12,7%	14,2%	1,3%	32,0%	15,5%	-14,3%	-25,0%	7,1%	-5,0%	37,8%	28,7%	-31,2%	-35,7%
	2007	5,7%	6,9%	1,2%	10,9%	3,7%	-1,7%	-8,1%	1,1%	-4,4%	26,5%	25,1%	-32,7%	-33,4%
	2009	0,8%	1,8%	1,0%	8,0%	6,1%	-10,9%	-12,5%	-3,0%	-3,8%	15,4%	19,0%	-30,6%	-28,4%
(2012) verandering (%) sinds:	2003	13,2%	14,1%	0,9%	30,8%	14,6%	-12,6%	-23,4%	9,5%	-3,2%	43,3%	30,9%	-32,6%	-38,5%
	2007	6,1%	6,8%	0,7%	9,9%	2,8%	0,2%	-6,2%	3,4%	-2,6%	31,5%	27,3%	-34,1%	-36,2%
	2009	1,2%	1,7%	0,5%	7,0%	5,2%	-9,1%	-10,6%	-0,8%	-2,0%	20,0%	21,0%	-32,0%	-31,5%
	2011	0,4%	-0,1%	-0,5%	-0,9%	-0,8%	2,0%	2,1%	2,3%	1,9%	4,0%	1,7%	-2,1%	-4,3%

Bron: CVO, NBTC-NIPO Research / CBS Statline

APPENDIX 5b-1 – Georganiseerde lange vakanties naar het buitenland, per vervoermiddel

Lange vakanties buitenland	Per auto					Per vliegtuig			
	Totaal	Totaal	Georganiseerd			Totaal	Georganiseerd		
	x 1 000	x 1 000	x 1 000	% auto	% georg.	x 1 000	x 1 000	% vliegtuig	% georg.
2003	13007	7253	2399	33,1%	29,9%	4290	4257	99,2%	53,1%
2004	13610	7443	2958	39,7%	32,8%	4768	4738	99,4%	52,5%
2005	13795	7280	2893	39,7%	31,4%	5111	5067	99,1%	54,9%
2006	13518	7295	2954	40,5%	32,7%	4932	4883	99,0%	54,1%
2007	13894	7242	3079	42,5%	32,3%	5257	5198	98,9%	54,4%
2008	15094	7671	3049	39,7%	29,8%	5899	5806	98,4%	56,7%
2009	14592	7791	3206	41,2%	32,7%	5436	5321	97,9%	54,3%
2010	14806	7789	3193	41,0%	32,1%	5693	5563	97,7%	55,9%
2011	14858	7527	3446	45,8%	32,5%	5957	5892	98,9%	55,6%
2012	14844	7676	3468	45,2%	33,1%	6054	5956	98,4%	56,8%
		Per touringcar				Overig			
	Totaal	Georganiseerd			Totaal	Georganiseerd			
	x 1 000	x 1 000	% touringc	% georg.	x 1 000	x 1 000	% overig	% georg.	
	844	838	99,3%	10,4%	619	528	85,3%	6,6%	
	732	732	100,0%	8,1%	667	595	89,2%	6,6%	
	727	724	99,6%	7,8%	677	544	80,4%	5,9%	
	699	692	99,0%	7,7%	593	494	83,3%	5,5%	
	778	776	99,7%	8,1%	616	494	80,2%	5,2%	
	808	799	98,9%	7,8%	715	587	82,1%	5,7%	
	698	698	100,0%	7,1%	668	577	86,4%	5,9%	
	618	618	100,0%	6,2%	706	569	80,6%	5,7%	
	593	592	99,8%	5,6%	782	658	84,1%	6,2%	
	497	497	100,0%	4,7%	617	568	92,1%	5,4%	

Bron: CVO, NBTC-NIPO Research / CBS Statline

APPENDIX 5b-2 – Georganiseerde korte vakanties naar het buitenland, per vervoermiddel

Korte vakanties buitenland	Georganiseerd								
	Totaal	per auto		per vliegtuig		per touringcar		overig	
Perioden	x 1 000	x 1 000	%	x 1 000	%	x 1 000	%	x 1 000	%
2003	3456	923	48,2%	348	18,2%	241	12,6%	404	21,1%
2004	3563	1001	50,3%	448	22,5%	201	10,1%	339	17,0%
2005	3291	998	52,0%	374	19,5%	255	13,3%	294	15,3%
2006	3229	838	45,6%	456	24,8%	208	11,3%	336	18,3%
2007	3662	995	47,7%	497	23,8%	203	9,7%	393	18,8%
2008	3363	1044	52,5%	456	22,9%	144	7,2%	343	17,3%
2009	3816	1202	52,5%	511	22,3%	201	8,8%	376	16,4%
2010	3624	1232	54,2%	570	25,1%	150	6,6%	322	14,2%
2011	3701	1439	54,5%	599	22,7%	184	7,0%	420	15,9%
2012	3785	1461	53,2%	713	25,9%	180	6,6%	394	14,3%

Bron: CVO, NBTC-NIPO Research / CBS Statline

APPENDIX 5c – Cijfers ANVR

Onderwerpen	Totaal aantal reizigers via ANVR						Vliegreizen		Eigen vervoerreizen	
	totaal	winter	zomer	totaal	winter	zomer	winter	zomer	winter	zomer
Perioden	x 1 000			% t.o.v. voorgaande jaar			% t.o.v. voorgaande jaar			
2007	6.565	1.582	4.983	3,7%	2,9%	4,0%				
2008	6.560	1.400	5.160	-0,1%	-12,0%	0,0%				
2009	6.160	1.360	4.800	-6,1%	-3,0%	-7,0%		-13,0%		
2010	6.105	1.353	4.752	-0,9%	-0,5%	-7,0%	6,0%	2,0%	-7,0%	-1,0%
2011	6.270	1.327	4.943	2,7%	-2,0%	4,0%	3,9%	8,6%	-7,1%	-1,1%
2012	5.952	1.231	4.721	-5,1%	-7,8%	-4,7%	-3,3%	0,0%	-12,8%	-11,5%

Onderwerpen	Totaal aantal reizigers via ANVR		
Perioden	totaal	winter	zomer
(2011)			
verandering (%)			
2007	-4,5%	-16,1%	-0,8%
sinds:			
2009	1,8%	-2,4%	3,0%
(2012)			
verandering (%)			
2007	-9,3%	-22,2%	-5,3%
2009	-3,4%	-9,5%	-1,6%
sinds:			
2011	-5,1%	-7,2%	-4,5%

Onderwerp	Leden ANVR						
	Totaal	Reisbureaus		Zakenreisbureaus		Reisorganisators	
per 31/12	Aantal	Aantal	%	Aantal	%	Aantal	%
2007	1980	1674	84,5%	93	4,7%	213	10,8%
2008	1832	1585	86,5%	138	7,5%	109	5,9%
2009	1725	1495	86,7%	127	7,4%	103	6,0%
2010	1772	1426	80,5%	126	7,1%	220	12,4%
2011	1707	1367	80,1%	123	7,2%	217	12,7%
2012	1586	1239	78,1%	115	7,3%	232	14,6%

Bron: ANVR Jaarberichten 2007 t/m 2012

APPENDIX 5d – Organisatiegraad binnenlandse en buitenlandse vakanties naar categorie

Organisatiegraad vakanties Nederlanders in binnenland						Organisatiegraad vakanties Nederlanders in buitenland					
Onderwerpen	pakketreizen	Samengest. reis	Alleen vervoer	Alleen verblijf	Niet-georg.	Onderwerpen	pakketreizen	Samengest. reis	Alleen vervoer	Alleen verblijf	Niet-georg.
Perioden	%					Perioden	%				
2003	0%	1%	1%	36%	62%	2003	25%	7%	9%	21%	38%
2004	1%	1%	1%	40%	57%	2004	25%	8%	10%	24%	33%
2005	1%	1%	0%	41%	57%	2005	27%	8%	10%	24%	31%
2006	0%	1%	1%	42%	56%	2006	25%	9%	10%	24%	32%
2007	0%	1%	1%	42%	56%	2007	26%	9%	11%	24%	30%
2008	0%	2%	1%	44%	53%	2008	22%	11%	11%	24%	32%
2009	0%	2%	1%	46%	51%	2009	22%	12%	11%	25%	30%
2010	0%	1%	1%	48%	50%	2010	22%	11%	12%	25%	30%
2011	0%	1%	1%	54%	43%	2011	23%	14%	10%	28%	25%

Bron: CVO, NBTC-NIPO Research / CBS Statline

APPENDIX 6 – Uitgaven voor vakanties (totaal en per vakantieganger)

Onderwerpen	Alle vakanties			Buitenlandse vakanties						Nederlandse vakanties					
	Totale uitgaven	Gem. uitgav. per pers.	Gem. reis-som	Totale uitgaven			Gemiddelde uitgaven per deelnemer			Totale uitgaven			Gemiddelde uitgaven per deelnemer		
	Perioden	mln euro	euro	totaal	winter	zomer	totaal	winter	zomer	totaal	winter	zomer	totaal	winter	zomer
2003	12.388	358	-	9.760	3.700	6.060	593	583	599	2.628	869	1.759	145	133	152
2004	12.689	361	-	10.121	4.011	6.110	589	555	614	2.568	858	1.709	143	123	156
2005	12.739	370	-	10.257	3.898	6.359	600	564	625	2.482	851	1.631	143	126	154
2006	12.983	376	-	10.413	3.790	6.623	622	587	643	2.570	848	1.723	144	126	156
2007	13.807	393	-	11.105	4.165	6.941	633	602	653	2.702	943	1.759	154	134	167
2008	15.254	425	307	12.555	4.449	8.107	680	636	707	2.699	950	1.750	155	136	167
2009	15.095	415	301	12.322	4.852	7.470	669	603	721	2.773	1.033	1.740	154	133	170
2010	14.992	414	293	12.212	4.593	7.619	663	619	692	2.780	1.031	1.749	157	137	172
2011	15.155	417	294	12.402	4.521	7.880	668	627	695	2.753	1.011	1.742	155	134	171
2012*	15.737	-	286	12.886	4.598	8.288	692	627	734	2.851	1.065	1.786	157	137	172

Onderwerpen	Totale uitgav. buitenl. vak.	Gem. uitgav. per pers.	Gem. reis-som	Totale uitgaven buitenlandse vak.			Gemiddelde uitgaven per deelnemer			Totale uitgaven Nederlandse vak.			Gemiddelde uitgaven per deelnemer		
Perioden				totaal	winter	zomer	totaal	winter	zomer	totaal	winter	zomer	totaal	winter	zomer
(2011) 2003	22,3%	16,5%	-	27,1%	22,2%	30,0%	12,6%	7,5%	16,0%	4,8%	16,3%	-1,0%	6,9%	0,8%	12,5%
verandering (%) 2007	9,8%	6,1%	-	11,7%	8,5%	13,5%	5,5%	4,2%	6,4%	1,9%	7,2%	-1,0%	0,6%	0,0%	2,4%
sinds: 2008	-0,6%	-1,9%	-4,2%	-1,2%	1,6%	-2,8%	-1,8%	-1,4%	-1,7%	2,0%	6,4%	-0,5%	0,0%	-1,5%	2,4%
2009	0,4%	0,5%	-2,3%	0,6%	-6,8%	5,5%	-0,1%	4,0%	-3,6%	-0,7%	-2,1%	0,1%	0,6%	0,8%	0,6%
(2012*) 2003	27,0%	-	-	32,0%	24,3%	36,8%	16,7%	7,5%	22,5%	8,5%	22,6%	1,5%	8,3%	3,0%	13,2%
verandering (%) 2007	14,0%	-	-	16,0%	10,4%	19,4%	9,3%	4,2%	12,4%	5,5%	12,9%	1,5%	1,9%	2,2%	3,0%
sinds: 2009	4,3%	-	-5,0%	4,6%	-5,2%	11,0%	3,4%	4,0%	1,8%	2,8%	3,1%	2,6%	1,9%	3,0%	1,2%
2011	3,8%	-	-2,7%	3,9%	1,7%	5,2%	3,6%	0,0%	5,6%	3,6%	5,3%	2,5%	1,3%	2,2%	0,6%

* Sinds 2012 wordt een andere vraagstelling gebruikt met betrekking tot uitgaven per reis, waardoor vergelijkingen met cijfers van voorgaande jaren niet te maken zijn. Uitzondering hierop vormt de gemiddelde hoogte van de reissom.

Bron: CVO, NBTC-NIPO Research / CBS Statline

APPENDIX 7 – Internetgebruik bij het boeken van reizen

	Buitenlandse vakanties				
	Enkel vliegticket	Stedentrip	Zonvakantie	Wintersport	Verre reis
2005	%				
internet	46%	53%	44%	38%	24%
naar het reisbureau (telefonisch/balie)	54%	47%	56%	62%	75%

Bron: P. Zegwaart en F. van Delft, 'Hybride reisbureau heeft de toekomst', Adformatie 2005, nr. 4, p. 44

	Buitenlandse vakanties		Nederlandse vakanties	
	Aantal mln.	%	Aantal mln.	%
2010			65%	
internet			24%	
telefonisch			4%	
persoonlijk			4%	
anders			3%	
weet niet				
2011			70%	
internet			20%	
telefonisch			4%	
persoonlijk			3%	
anders			3%	
weet niet				
2012	15,8		11,9	
<i>totaal</i>	100%		100%	
internet	78%		73%	
aan de balie	12%		3%	
telefonisch	7%		18%	
anders / weet niet	3%		6%	

Internet, via website van:	Buitenlandse vakanties		Nederlandse vakanties	
	Aantal mln.	%	Aantal mln.	%
<i>totaal</i>	12,3		8,7	
reisorganisatie/touroperator	34%		15%	
accommodatieverschaffer	20%		23%	
online bemiddelende organisatie	17%		13%	
vervoersmaatschappij	17%		-	
boekingscentrale bungalowverhuurketen	-		24%	
hotelketen	-		10%	
anders/overig	23%		13%	
weet niet (door iemand anders ger.)	5%		4%	

Bron: CVO, Kerncijfers Nederlandse vakantiemarkt 2012