

Erasmus School of Economics

Masterscriptie Fiscale Economie

De bijzondere regeling voor reisbureaus

Een onderzoek naar de invloed van de arresten 'Skarpa Travel' en 'Alpenchalets Resorts' op de toepassing van de reisbureauregeling.

Naam: Fia Propst

Studentnummer: 411684

Begeleider: Prof. mr. dr. M.M.W.D. Merkx

Datum: 15 januari 2020

Inhoudsopgave

Hoofdstuk 1: Inleiding.....	4
1.1 Aanleiding.....	4
1.2 Belang van het onderzoek	6
1.3 Opzet.....	6
Hoofdstuk 2: De btw nader beschouwd.....	8
2.1 Europese Btw-richtlijn	8
2.2 Karakter.....	9
2.2.1 Neutraliteit	10
2.2.1.1 Inwendige neutraliteit.....	11
2.2.1.2 Uitwendige neutraliteit	11
2.2.1.2.1 Economische neutraliteit.....	12
2.2.1.2.2 Interne neutraliteit	12
2.2.1.2.3 Juridische neutraliteit	12
2.2.1.2.4 Externe neutraliteit.....	13
2.3 De ondernemer.....	13
2.3.1 Ieder	14
2.3.2 Zelfstandig.....	14
2.3.3 Bedrijf	15
2.4 Belastbare feiten.....	16
2.4.1 Levering van goederen	17
2.4.2 Verleende diensten.....	17
2.5 Plaats van een prestatie	18
2.6 Maatstaf van heffing	19
2.7 Tarief	20
2.8 Aftrek van voorbelasting	21
2.9 Samenvatting	22
Hoofdstuk 3: De reisbureauregeling vóór 19 december 2018.....	23
3.1 Inleiding.....	23
3.2 De totstandkoming van de huidige reisbureauregeling in Nederland.....	24
3.3 Toepassing van de reisbureauregeling	24
3.3.1 Het reisbureau	24
3.3.2 De reiziger	25
3.3.3 De reisdienst.....	26
3.4 Wijze van heffing	28
3.4.1 Winstmarge	28
3.4.2 De globalisatieregeling	29

3.4.3 Tarief	30
3.4.4 Conclusie.....	31
Hoofdstuk 4: Skarpa Travel.....	33
4.1 Casus en prejudiciële vragen.....	33
4.2 Conclusie Advocaat-Generaal	34
4.3 Uitspraak Hof van Justitie	36
4.4 Analyse	36
4.5 Conclusie.....	39
Hoofdstuk 5: Alpenchalets Resorts	41
5.1 Casus en prejudiciële vragen.....	41
5.2 Conclusie Advocaat-Generaal	42
5.3 Uitspraak Hof van Justitie	44
5.5 Analyse	44
5.5 Conclusie.....	48
Hoofdstuk 6: Aanbevelingen	50
6.1 Skarpa Travel	50
6.1.1 Wijziging wetgeving en besluit	50
6.1.2 Een toekomstbestendige globalisatieregeling	51
6.2 Alpenchalets Resorts.....	54
6.2.1 Het besluit van de Staatssecretaris.....	54
6.2.2 Het tarief.....	55
6.3 De toekomst van de reisbureauregeling	56
Hoofdstuk 7: Conclusie	57
Bijlagen.....	59
Bijlage 1	59
Bijlage 2	60
BRONNEN.....	61

Hoofdstuk 1: Inleiding

1.1 Aanleiding

In Nederland wordt omzetbelasting geheven op grond van de Wet op de Omzetbelasting 1968 (hierna: wet OB). Omzetbelasting wordt geheven bij de ondernemer over de levering van goederen en diensten, intracommunautaire verwervingen en de invoer van goederen.¹ Op de verschuldigde belasting wordt in aftrek gebracht de belasting ter zake van de aan de ondernemer verrichte leveringen van goederen en verleende diensten, ter zake van de door hem verrichte intracommunautaire verwervingen van goederen en ter zake van invoer van voor hem bestemde goederen.² Op deze manier wordt alleen belasting voldaan over de toegevoegde waarde van de ondernemer en op deze manier wordt neutraliteit binnen de omzetbelasting gewaarborgd.

Het geldende omzetbelastingrecht in Nederland is niet alleen te vinden in de nationale wettekst, maar ook in de regelgeving van de Europese Unie (hierna: EU). Het Nederlandse omzetbelastingrecht is gebaseerd op Europese richtlijnen en verordeningen, die bindend zijn voor de lidstaten van de EU. De lidstaten moeten de richtlijnen implementeren in hun nationale wetgeving. Als een lidstaat niet aan zijn verplichtingen voldoet om de richtlijn juist uit te voeren of het beoogde resultaat te realiseren kan de Europese Commissie een inbreukprocedure aanspannen bij het Hof van Justitie. De lidstaten moeten gehoor geven aan de arresten van het Hof van Justitie en kunnen vervolgens, indien nodig, de juiste maatregelen treffen.³

In de artikelen 306 tot en met 310 van de Btw-richtlijn⁴ is een bijzondere regeling voor reisbureaus opgenomen. Nederland paste de regeling eerst niet toe zoals deze is opgenomen in de Richtlijn, volgens de Europese Commissie was de Nederlandse regelgeving daarom niet richtlijnconform. Per 1 april 2012, nadat de Europese Commissie verzocht had om een wijziging in regelgeving, is de reisbureauregeling opgenomen in de wet OB. Bij de reisbureauregeling wordt de btw, anders dan hiervoor beschreven, geheven volgens de additieve methode.⁵ Voor reisbureaus houdt dit in dat btw wordt geheven over de winstmarge die een reisbureau behaalt wanneer zij reizen verkopen aan reizigers.⁶

De reisbureauregeling is van toepassing 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.⁷ Om als reisbureau in aanmerking te komen voor de reisbureauregeling, moet een belastingplichtige één of meer elementen van een reis verkopen, die ingekocht zijn bij andere ondernemers en op eigen naam worden verkocht aan de reizigers.⁸ De reisbureauregeling geldt dus niet voor de 'traditionele' reisbureaus die we in het straatbeeld tegenkomen en waar particulieren een reis kunnen boeken. Voor dat type reisbureaus gelden de standaard btw-regels.

De belasting wordt geheven over de handelingen van een reisbureau voor zover daarvoor gebruik wordt gemaakt van leveringen van goederen en diensten van andere ondernemers.⁹ De verrichte diensten van een reisbureau worden voor de reisbureauregeling samengenomen en beschouwd

¹ Art. 1 wet OB

² Art. 2 wet OB

³ Cornielje, in: *Cursus Belastingrecht*, OB.0.0.11

⁴ Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006

⁵ E. Sparidis, 'Destination unknown: De reisbureauregeling', MBB 2011/10, p. 428

⁶ Art. 307 Btw-Richtlijn

⁷ Art 306, Richtlijn 2006/112

⁸ Belastingdienst. (2018, 31 mei). Wanneer geldt de reisbureauregeling? Geraadpleegd op 19 februari 2019, van https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/btw/bijzondere_regelingen/reisbureauregeling/wanneer_geldt_de_reisbureauregeling/

⁹ E. Sparidis, 'Destination unknown: De reisbureauregeling', MBB 2011/10, p. 429

als één enkele dienst die het reisbureau voor de reiziger verricht. Deze dienst wordt belast in de lidstaat waar het reisbureau zijn zetel van bedrijfsuitvoering of een vaste inrichting heeft.¹⁰ Het reisbureau hoeft alleen btw af te dragen over zijn winstmarges en mag de btw die hem in rekening is gebracht niet aftrekken.¹¹

De doelstellingen van de reisbureauregeling zijn vereenvoudiging, doordat een reisbureau alleen aangifte hoeft te doen in het land waar hij is gevestigd en niet in alle landen prestaties verricht; en te waarborgen dat de btw wordt voldaan waar het reisbureau is gevestigd, terwijl de btw van de ingekochte diensten nog wordt betaald in het land waar deze prestaties worden verricht.¹²

Op 19 december 2018 zijn twee belangrijke arresten geweest met betrekking tot de reisbureauregeling, namelijk Skarpa Travel en Alpenchalets resorts.¹³ Deze arresten kunnen allebei een grote impact hebben op de praktijk voor de toepassing van de reisbureauregeling.¹⁴ De arresten en de mogelijke impact zullen hieronder kort worden beschreven.

Skarpa Travel

In dit arrest vraagt het reisbureau Skarpa Travel haar consumenten om vooruit te betalen voor de diensten, meestal ter waarde van 100% van de waarde van de te verrichten dienst. In geschil is wanneer de btw verschuldigd is. Doordat de reisbureauregeling van toepassing is op deze diensten, moet btw betaald worden over de marges. Echter is de marge nog niet bekend op het moment van de betaling.¹⁵

Het belangrijke element van dit arrest is dat het Hof van Justitie heeft bepaald op welk moment btw verschuldigd is bij gebruikmaking van vooruitbetalingen binnen de reisbureauregeling, dit was hiervoor onduidelijk. In de Nederlandse wet is hiervoor een bepaling opgenomen in artikel 28zb wet OB. Dit artikel geeft ondernemers de keuze wanneer de belasting moet worden berekend: ofwel bij tijdvak van aangifte, ofwel per reis. In het arrest Commissie/Spanje had het Hof van Justitie reeds bepaald dat de belasting verplicht per reis berekend moet worden¹⁶, wat nogmaals is bepaald in het arrest Commissie/Duitsland.¹⁷ Naar aanleiding van het arrest Skarpa Travel in combinatie met de arresten Commissie/Spanje en Commissie/Duitsland kan worden onderzocht in hoeverre artikel 28zb wet OB nog stand kan houden en welke aanpassingen eventueel nodig zouden zijn.

Alpenchalets Resorts

Alpenchalets Resorts verhuurt woningen als vakantieverblijf en levert andere diensten zoals het schoonmaken van de accommodatie of wasserij- en broodjesservice. Het Hof van Justitie heeft geoordeeld dat voor toepassing van de reisbureauregeling de terbeschikkingstelling door een reisbureau van een vakantiewoning, of een dergelijke terbeschikkingstelling, samen met aanvullende prestaties, één enkele dienst vormt waar het normale btw-tarief op van toepassing is.¹⁸

¹⁰ Art 307, Richtlijn 2006/112

¹¹ Art 308 en 310, Richtlijn 2006/112

¹² Interinstitutioneel dossier van de Raad 2002/0041 (CNS), inzake "btw – bijzondere regeling voor reisbureaus" nr. 17567/09

¹³ HvJ 19 december 2018, C-422/17 & HvJ 19 december 2018, C-552/17

¹⁴ Zie bijvoorbeeld: M. de Weerd 'BTW en verhuur vakantiehuisje. Reisbureauregeling complexer door Europese jurisprudentie.' <https://www.accountancyvanmorgen.nl/2019/05/07/btw-en-verhuur-vakantiehuisje-reisbureauregeling-complexer-door-europese-jurisprudentie/>; BDO. Btw-reisbureauregeling: hek van de dam. <https://www.bdo.nl/getmedia/5df6da8c-e29e-4329-b>; P. Tielemans, 'Waar, wanneer en hoe van de btw bij reisorganisaties', BtwBrief 2019/33

¹⁵ HvJ 19 december 2018, C-422/17 ECLI:EU:C:2018:1029 (Skarpa Travel), NLF 2019/0180

¹⁶ HvJ 26 september 2013, C-189/11, ECLI:EU:C:2013:587, (Commissie/Spanje)

¹⁷ HvJ 8 juli 2016, C-380/16, ECLI:EU:C:2018:76, (Commissie/Duitsland)

¹⁸ HvJ 19 december 2018, C-552/17 (Alpenchalets Resorts), NLF 2019/0134

Het belangrijkste gevolg van Alpenchalets Resorts is naar mijn mening dat is verduidelijkt dat de verhuur van enkel vakantiewoningen al onder de reisbureauregeling zou kunnen vallen. Naar aanleiding van Alpenchalets Resorts is het besluit van de staatssecretaris van 2014 betreffende de reisbureauregeling reeds geactualiseerd. In dit besluit wordt het beleid van de Belastingdienst ten opzichte van de reisbureauregeling gepubliceerd en worden begrippen en bepalingen van de reisbureauregeling verduidelijkt. Het is dan ook van belang om te bepalen of de actualisering voldoende en duidelijk is en of deze in lijn is met de uitspraak van het Hof van Justitie. In het geactualiseerde besluit van 2019 is onder andere het begrip reisbureau en reisdienst opnieuw uitgelegd naar aanleiding van Alpenchalets Resorts.¹⁹

Door deze twee arresten zullen sommige reisbureaus anders om moeten gaan met de reisbureauregeling. Het doel van deze scriptie is om aan de hand van een literatuuronderzoek te analyseren welke gevolgen deze twee arresten hebben op de toepassing van de reisbureauregeling en om de toekomst van de reisbureauregeling te beoordelen. De hoofdvraag die in deze scriptie centraal staat, luidt daarom als volgt:

In hoeverre passen de arresten van 19 december 2018 van het Hof van Justitie betreffende de reisbureauregeling ('Skarpa Travel' en 'Alpenchalets Resorts') binnen het huidige kader van die regeling met de bijbehorende jurisprudentie en is op dit vlak aanpassing nodig van Europese en/of Nederlandse wet- en regelgeving?

De hoofdvraag zal aan de hand van de volgende deelvragen worden beantwoord:

- Hoe werkte de reisbureauregeling vóór de arresten van het Hof van Justitie van 19 december 2018?
- In hoeverre past het arrest 'Skarpa Travel' binnen het huidige kader van de reisbureauregeling?
- In hoeverre past het arrest 'Alpenchalets Resorts' binnen het huidige kader van de reisbureauregeling?
- In hoeverre is naar aanleiding van Skarpa Travel en Alpenchalets Resorts aanpassing nodig van Europese en/of Nederlandse wet- en regelgeving?

1.2 Belang van het onderzoek

Deze scriptie beoogt te onderzoeken hoe de toepassing van de reisbureauregeling wordt beïnvloed door de twee arresten van het Hof van Justitie, Skarpa Travel en Alpenchalets Resort. Als blijkt dat deze twee arresten als gevolg zouden moeten hebben dat wetgeving, Europees of Nederlands, zou moeten worden aangepast, dan is het van belang dat dit tijdig en juist gebeurt.

Vanuit het rechtszekerheidsbeginsel moeten de fiscale regelingen duidelijkheid bieden omtrent hun fiscale rechtspositie.²⁰ Als de huidige regelgeving en het geactualiseerde besluit van de staatssecretaris van Financiën niet in lijn is met het oordeel van het Hof van Justitie, is het van belang dat deze regelingen worden aangepast, zodat belastingplichtigen weten waar ze aan toe zijn.

1.3 Opzet

Om de hoofdvraag gestructureerd te kunnen beantwoorden, zullen een aantal deelvragen worden behandeld in deze scriptie.

Allereerst volgt hoofdstuk 2 dat zal gaan over de Wet op de Omzetbelasting 1968. Dit theoretisch kader is voor de lezer een introductie van de Nederlandse omzetbelasting en zal hem een algemeen beeld geven over de systematiek van de omzetbelasting. Dit is van belang om goed te

¹⁹ Besluit van 19 augustus 2019, nr. 2019-7277

²⁰ R. L. G. van den Heuvel, Duidelijkheid van fiscale wetgeving: een onderzoek naar een nadere invulling van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid voor fiscale wetgeving. Diss. 2018, p. 211

kunnen begrijpen wat de basis is voor de reisbureauregeling en wat voor een gevolgen de arresten van 19 december van 2018 kunnen hebben.

Hierop volgt hoofdstuk 3 dat nog een theoretisch hoofdstuk zal zijn, waar de reisbureauregeling uiteen wordt gezet. Hierin zal dieper worden ingegaan op de reisbureauregeling binnen de btw en zal ook de eerste deelvraag worden beantwoord: 'Hoe werkte de reisbureauregeling vóór de arresten van het Hof van Justitie van 19 december 2018?'. Deze vraag zal worden beantwoord aan de hand van de regeling zelf, op Nederlands en Europees niveau, en door relevante jurisprudentie te bespreken. De jurisprudentie is een uitwerking van het Hof van Justitie van de Europese reisbureauregeling, waardoor analyse hiervan belangrijk is om de uitwerking van de reisbureauregeling goed te begrijpen. Het doel van dit hoofdstuk is de lezer inzicht geven in de werking van de reisbureauregeling. Daarnaast zullen de knelpunten besproken worden; er zal met een kritische blik naar de reisbureauregeling worden gekeken.

Daarna worden hoofdstuk 4 en hoofdstuk 5 gewijd aan de arresten van 19 december 2018; respectievelijk Skarpa Travel en Alpenchalets Resorts. De inhoud van de arresten zullen worden besproken en er wordt geanalyseerd hoe deze passen binnen de huidige toepassing van de reisbureauregeling en wat de eventuele gevolgen van de arresten zijn. De deelvragen die bij deze hoofdstukken horen zijn: 'In hoeverre past het arrest 'Skarpa Travel' binnen het huidige kader van de reisbureauregeling?' voor hoofdstuk 4 en 'In hoeverre past het arrest 'Alpenchalets Resorts' binnen het huidige kader van de reisbureauregeling?' voor hoofdstuk 5. Met het huidige kader wordt bedoeld de reisbureauregeling met de corresponderende wet- en richtlijntekst, maar ook de gewezen jurisprudentie bij dit onderwerp.

Naar aanleiding van het onderzoek volgt hoofdstuk 6 met aanbevelingen, waar de toekomst van de reisbureauregeling in algemene zin ook aan bod zal komen, voor zover dat te verbinden is aan de arresten. De deelvraag die in dit hoofdstuk zal worden beantwoord is: 'Is naar aanleiding van Skarpa Travel en Alpenchalets Resorts aanpassing nodig van Europese en/of Nederlandse wet- en regelgeving?'. Deze scriptie zal vervolgens worden afgesloten met een conclusie in hoofdstuk 7.

Hoofdstuk 2: De btw nader beschouwd

Om de hoofdvraag te kunnen beantwoorden, is het van belang om kennis te hebben van de omzetbelasting in zijn algemeen. In dit hoofdstuk zal de btw uiteengezet worden en zal de werking van de btw aan de hand van een aantal onderdelen worden toegelicht. De Europese Btw-richtlijn, het karakter van de btw, en de systematiek van de heffing zullen worden besproken om een goed beeld te krijgen van de btw in haar geheel.

2.1 Europese Btw-richtlijn

In 1957 heeft Nederland met een aantal andere Europese landen het Verdrag tot oprichting van de Europese Economische Gemeenschap gesloten (EEG-Verdrag). Het verdrag had als doel een gemeenschappelijke markt van goederen en diensten tot stand te brengen, er zou harmonisatie moeten plaatsvinden in de belastingwetgevingen van de lidstaten. Art. 99 EEG-Verdrag ging over omzetbelasting en andere indirecte belastingen. Kennelijk waren de lidstaten van mening dat de huidige omzetbelastingstelsels een goede werking van de gemeenschappelijke markt in de weg stonden.²¹ Art. 99 EEG-Verdrag draagt de lidstaten op te onderzoeken met welke wijze van heffing van omzetbelasting de gemeenschappelijke markt kan worden geharmoniseerd. Dit onderzoek heeft 1967 geleid tot het vaststellen van twee richtlijnen door de Raad van de Europese Economische Gemeenschap.²²

De Eerste Richtlijn bepaalt dat lidstaten een omzetbelasting moeten heffen volgens het stelsel van voorbelasting. De Tweede Richtlijn schrijft voor welke bepalingen in de nationale wetgeving moeten worden opgenomen. De Tweede Richtlijn is inmiddels tweemaal vervangen. De huidige geldende richtlijn die bepaalt wat de lidstaten moeten implementeren in de nationale wetgeving is Richtlijn 2006/112/EG.²³

Dit is van belang voor de Nederlandse omzetbelasting: de richtlijnen zijn voor lidstaten bindend voor een te bereiken resultaat. De wijze waarop het resultaat bereikt wordt is niet voorgeschreven: lidstaten mogen, binnen bepaalde grenzen, zelf bepalen hoe een richtlijn in de nationale wetgeving geïmplementeerd wordt.²⁴ Afhankelijk van hoe strikt een richtlijn is, heeft een lidstaat nog een bepaalde speelruimte om haar eigen beleid in de wetgeving door te voeren.²⁵ Een richtlijn heeft een directe werking indien een nationale bepaling niet richtlijnconform worden uitgelegd: justitiabelen kunnen, onder voorwaarden, beroep doen op een richtlijn en haar bepalingen, ook wanneer deze niet (juist) zijn opgenomen in de nationale wetgeving. Dit blijkt uit het arrest Kolpinghuis Nijmegen BV; als de bepalingen van een richtlijn onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig zijn, mogen particulieren hier een beroep op doen tegen de staat, wanneer de staat deze bepalingen niet binnen gestelde termijnen of op juiste wijze implementeert in het nationale recht. Daarnaast legt een richtlijn geen verplichtingen op aan particulieren, waardoor de staat dit niet aan particulieren kan tegenwerpen, noch kan deze voor een nationale rechter tegen een particulier worden ingeroepen. De nationale rechter moet het nationale recht wel uitleggen in het licht van de bewoordingen en het doel van de richtlijn. In het arrest Kolpinghuis Nijmegen BV werd het Hof van Justitie verzocht een prejudiciële beslissing te nemen over Richtlijn 80/777, een richtlijn over de aanpassing van wetgeving inzake de exploitatie en het in de handel brengen van natuurlijk mineraalwater. Doordat in het arrest gesproken wordt over 'een' richtlijn in plaats van 'de' Richtlijn,

²¹ Cornielje, in: Cursus Belastingrecht, OB.0.0.10.C

²² C.M. Ettema, G.J. van Slooten en M.W.C. Soltysik, Wegwijs in de btw, digitaal geraadpleegd op 18 juni 2019 via www.ndfr.nl, nummer 1, paragraaf 3.1.

²³ C.M. Ettema, G.J. van Slooten en M.W.C. Soltysik, Wegwijs in de btw, digitaal geraadpleegd op 18 juni 2019 via www.ndfr.nl, nummer 1, paragraaf 3.2.

²⁴ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Deventer, Kluwer, 2017, blz. 35

²⁵ Cornielje, in: Cursus Belastingrecht, OB.0.0.11.C

zijn dit algemene regels die gelden voor richtlijnen van de Europese Unie, waaronder dus ook de Btw-richtlijn.²⁶

De juistheid van een richtlijnimplementatie kan getoetst worden aan richtlijnbevestigingen door nationale rechters en het Hof van Justitie.²⁷ Zoals reeds genoemd in hoofdstuk 1, kan de Europese Commissie een infractieprocedure starten als lidstaten niet aan hun verplichtingen voldoen om het resultaat van een richtlijn te realiseren. Zo kan het Hof van Justitie oordelen over de juistheid van een nationale wetgeving. Een voorbeeld waarin de Europese Commissie een procedure heeft gestart tegen Nederland was in Commissie/Nederland C-65/11.²⁸ In Nederland kunnen ook niet-belastingplichtigen deel maken van een fiscale eenheid in de btw. De Europese Commissie was echter van mening dat dit in strijd was met het EU-recht en is een infractieprocedure begonnen bij het Hof van Justitie. Het Hof van Justitie oordeelde dat dit niet in strijd was met EU-recht, waardoor Nederland haar regelgeving niet aan behoefde te passen. Het is echter natuurlijk ook mogelijk dat Nederland ongelijk krijgt van het Hof van Justitie. Dit is gebeurd in Commissie/Nederland C-22/15.²⁹ Hier handelde Nederland volgens het Hof van Justitie in strijd met de Btw-richtlijn omdat de btw-vrijstelling voor het verlenen van diensten die nauw samenhangen met de beoefening van sport of met lichamelijke opvoeding en die door instellingen worden verricht voor personen die aan sport of lichamelijke opvoeding doen.³⁰ Nederland voorziet in een vrijstelling voor de verhuur van lig- en bergplaatsen voor vaartuigen, ook als dit niet samenhangt met sportactiviteiten. Nederland had eerder geweigerd haar wetgeving te wijzigen, maar doordat het Hof van Justitie het standpunt van de Europese Commissie volgt, namelijk dat de vrijstelling die Nederland hanteerde een te ruime toepassing van de btw-vrijstelling is, heeft Nederland dit toch gedaan.³¹

Dat de Europese Commissie een inbreukprocedure begint, betekent dus niet dat nationale wetgeving meteen veranderd moet worden. De Europese Commissie kan immers ongelijk krijgen en dan is de wetgeving van een lidstaat richtlijnconform. Indien de Europese Commissie echter wel gelijk krijgt, wordt een lidstaat met het arrest gedwongen haar wetgeving aan te passen.

2.2 Karakter

In een omzetbelasting wordt de overdracht van producten van producent naar consument belast.³² De lidstaten van de EU heffen omzetbelasting volgens het principe van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) met aftrek van voorbelasting. Btw is dus een manier om omzetbelasting te heffen. De belastingplichtigen moeten bij dit stelsel btw voldoen aan de fiscus over de vergoedingen die zij ontvangen voor geleverde goederen of verrichte diensten.³³ De belastingplichtige in de omzetbelasting is de ondernemer, deze wordt gebruikt als intermediair om de belasting af te dragen. De omzetbelasting wordt niet rechtstreeks geheven bij de particuliere consumenten, terwijl de belasting wel wordt geacht op hen te drukken. De omzetbelasting wordt daarom een 'indirecte belasting' genoemd, degene waarop de belasting drukt en degene die de belasting betaalt zijn niet dezelfde.³⁴

²⁶ HvJ 8 oktober 1987, 80/86 ECLI:EU:C:1987:431 (Kolpinghuis Nijmegen BV)

²⁷ C.M. Ettema, G.J. van Slooten en M.W.C. Soltysik, Wegwijs in de btw, digitaal geraadpleegd op 18 juni 2019 via www.ndfr.nl, nummer 1, paragraaf 6.4.

²⁸ HvJ 25 april 2013, C-65/11, ECLI:EU:C:2013:265, (Commissie/Nederland)

²⁹ HvJ 25 februari 2016, C-22/15, ECLI:EU:C:2016:118, (Commissie/Nederland)

³⁰ Deze vrijstelling is te vinden in artikel 11 lid 1 onderdeel e wet OB

³¹ HvJ 25 februari 2016, C-22/15, ECLI:EU:C:2016:118, (Commissie/Nederland), V-N 2016/15.24 m.nt. Redactie

³² M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Deventer, Kluwer, 2017, blz. 2

³³ Cornielje, in: Cursus Belastingrecht, OB.0.0.1

³⁴ C.M. Ettema, G.J. van Slooten en M.W.C. Soltysik, Wegwijs in de btw, digitaal geraadpleegd op 18 juni 2019 via www.ndfr.nl, nummer 1, paragraaf 1.2.

De belasting drukt niet bij de ondernemer vanwege zijn recht op aftrek van voorbelasting. Hij mag de aan hem in rekening gebrachte of verschuldigde belasting voor aan hem geleverde goederen of voor hem geleverde diensten in mindering brengen op zijn verschuldigde belasting. Zo wordt opeenstapeling vermeden en het uitgangspunt is dan dat de ondernemer niet armer of rijker wordt van de heffing van btw.³⁵

Deze systematiek van omzetbelasting heeft het karakter van een verbruiksbelasting. Een verbruiksbelasting beoogt het consumptieve verbruik van goederen en diensten te belasten. Consumptie wordt omschreven als het direct en uiteindelijk verbruik van goederen en diensten te bevrediging van de behoefte van particulieren. Het verbruik van de consument en niet de productie van de producent moet worden belast. Daarom mogen ondernemers de aan hen in rekening gebrachte omzetbelasting, in mindering brengen op hun te betalen belasting. Zo drukt de belasting bij degene die de goederen of diensten verbruikt.³⁶

Men zou kunnen betogen dat de btw een bestedingsbelasting is in plaats van een verbruiksbelasting. Er bestaat immers een rechtstreeks verband tussen de betaling en de verplichting tot het voldoen van belasting. Ruyschaert (2008) schrijft dan ook dat de rechtsaard van de btw een bestedingsbelasting is die uitmondt in verbruik.³⁷ Als consumenten goederen kopen, betekent dat niet altijd dat zij ze verbruiken. Goederen kunnen kwijtraken en weggegooid worden. Van Hilten en Van Kesteren (2017) schrijven dat de belasting niet kijkt naar wat met het gekochte wordt gedaan, belastingtechnisch is er geconsumeerd. Het achterwege blijven van een daadwerkelijke consumptie is dus geen reden voor belastingteruggaaf.³⁸

De Nederlandse omzetbelasting is dus een algemene indirecte verbruiksbelasting: een verbruiksbelasting die wordt geacht te drukken op een ander dan de belastingplichtige, die in beginsel alle goederen en diensten in de heffing betreft.³⁹

2.2.1 Neutraliteit

Bij het invoeren van een Europees systeem voor het heffen van omzetbelasting, was neutraliteit een van de belangrijkste criteria om mogelijke nieuwe systemen aan te toetsen.⁴⁰ Ook blijkt uit de considerans van de Btw-richtlijn dat tegenwoordig nog steeds naar neutraliteit gestreefd wordt.⁴¹ Het belang van het neutraliteitsbeginsel in de btw kan moeilijk onderschat worden.⁴² Ter illustratie: in de periode 1 januari 2017 tot 1 oktober 2018 heeft het Hof van Justitie zich over 71 zaken uitgelaten over verschillende btw-gerelateerde kwesties, waarbij de fiscale neutraliteit in één op de tien zaken een centrale rol speelde.⁴³

Het neutraliteitsbeginsel in de btw kan worden onderverdeeld in verschillende onderdelen en dimensies. Deze zullen allemaal besproken en toegelicht worden.

³⁵ Cornielje, in: Cursus Belastingrecht, OB.0.0.1

³⁶ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Deventer, Kluwer, 2017, blz. 5-7

³⁷ S. Ruyschaert, Sociale economie en btw, Maklu 2018, digitaal geraadpleegd op 18 juni 2019 via https://books.google.nl/books?id=RzppDwAAQBAJ&pg=PA101&lpg=PA101&dq=btw+bestedingsbelasting&source=bl&ots=XZRdxjbRvz&sig=ACfU3U1qWcdwNGBpUGmMgOv8rQZyvsZvNA&hl=nl&sa=X&ved=2ahUKEwjE6c2Kq_PiAhUMKIAKHcdaA4A4ChDoATAlegQICRAB#v=onepage&q=btw%20bestedingsbelasting&f=false, blz. 101

³⁸ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Deventer, Kluwer, 2017, blz. 6

³⁹ C.M. Ettema, G.J. van Slooten en M.W.C. Soltysik, Wegwijs in de btw, digitaal geraadpleegd op 18 juni 2019 via www.ndfr.nl, nummer 1, paragraaf 1.1.

⁴⁰ S.T.M. Beelen, Aftrek van btw als (belaste) omzet ontbreekt, Deventer, Kluwer, 2010, blz.25

⁴¹ Zie preambule, punt 5, punt 7, punt 13, punt 30 en punt 34 van de Btw-richtlijn. Zie overigens ook artikel 8 van de Btw-richtlijn.

⁴² S.T.M. Beelen, Aftrek van btw als (belaste) omzet ontbreekt, Deventer, Kluwer, 2010, blz.25

⁴³ R. Jeronimus & R. Vos, Fiscale neutraliteit speelt een belangrijke rol in de btw, BTW-bulletin 2018/80

2.2.1.1 Inwendige neutraliteit

De inwendige neutraliteit waarborgt dat de btw als verbruiksbelasting niet de ondernemer, maar de consument probeert te treffen en dat deze belasting de ondernemer daarom zo min mogelijk last zal geven. De ondernemer moet daarom de in rekening gebrachte omzetbelasting in aftrek kunnen brengen en de verschuldigde belasting moet voor een ondernemer makkelijk af te wentelen zijn aan zijn afnemers. Binnen de onderneming hoort te belasting dan ook zo min mogelijk merkbaar te zijn. Dit betekent bijvoorbeeld dat ondernemers de omzetbelasting niet hoeft voor te financieren. Een ondernemer mag onmiddellijk zijn belasting in aftrek brengen, ook voordat hij uitgaande prestaties verricht, zelfs als hij uiteindelijk geen belaste prestaties gaat verrichten.⁴⁴ Uit het arrest Rompelman blijkt dat voor de eerste ondernemershandelingen recht op vooraftrek bestaat. Meneer en mevrouw Rompelman hadden geïnvesteerd in een showruimte met de intentie deze te verhuren aan ondernemers. Voordat met deze belaste verhuur is aangevangen, willen ze de btw van de investering in aftrek brengen. Met inachtneming van de fiscale neutraliteit worden de eerste investeringsuitgaven aangemerkt als economische activiteit, waardoor de btw in aftrek kan worden gebracht. Indien dit niet zou kunnen, zou er een onderscheid ontstaan investeringsuitgaven voor en tijdens de exploitatie van onroerende goederen. Dit zou in strijd zijn met de fiscale neutraliteit. Wel moet kunnen worden aangetoond dat het de intentie is om vervolgens economische activiteiten te verrichten.⁴⁵

Dat het niet uitmaakt of de prestaties daadwerkelijk verricht worden, blijkt uit het arrest INZO. In deze casus had INZO geen belastbare handelingen verricht, maar dit was wel haar bedoeling geweest. Als INZO geen btw in aftrek had mogen brengen, was dit in strijd geweest met de fiscale neutraliteit omdat dan een verschil ontstaat tussen ondernemingen die reeds belastbare handelingen hebben verricht en ondernemingen die daarmee proberen aan te vangen.⁴⁶

Voor de voorbereidende activiteiten die niet worden verricht door degene die de daadwerkelijke economische activiteiten gaat verrichten, bestaat ook aftrekrecht. Dit is gebleken uit arresten van het Hof van Justitie waar toekomstige vennoten van een vennootschap en een personenvennootschap met als enig statutair doel de voorbereiding van het oprichten van een andere vennootschap, ook hun voorbelasting in aftrek mochten nemen.⁴⁷

Daarnaast mag een ondernemer ook nog belasting in aftrek brengen wanneer de onderneming gestaakt is en er geen belaste prestaties verricht zullen worden, zolang deze belasting ziet op kosten met betrekking tot de (inmiddels gestaakte) ondernemersactiviteiten. Dat blijkt uit arrest Fini H, waar een ondernemer bijkomende kosten en huur had, die zagen op de voormalige activiteiten. Op grond van het neutraliteitsbeginsel blijft het ondernemerschap bestaan tot de laatste activiteit is afgewikkeld.⁴⁸ In zowel situaties van het niet tot stand komen van een onderneming als in situaties waar de onderneming geen belaste prestaties verricht kan dus nog btw worden afgetrokken. Dit laat zien dat neutraliteit een verreichend begrip is en dat de aftrek van voorbelasting in vele gevallen nog geaccepteerd wordt.

2.2.1.2 Uitwendige neutraliteit

Ook buiten de onderneming zelf moet de omzetbelasting zo neutraal mogelijk zijn. Dit betekent dat de btw geen invloed mag hebben op de concurrentieverhoudingen tussen ondernemers. Voor de belastingdruk mag het niet uitmaken bij welke ondernemers een consument een goed of een dienst koopt, een aankoop bij een ondernemer moet relatief tot precies dezelfde heffing leiden als

⁴⁴ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer, Kluwer, 2017, blz. 48

⁴⁵ HvJ 14 februari 1985, 268/83 ECLI:EU:C:1985:74 (Rompelman)

⁴⁶ HvJ 29 februari 1996, C-110/94, ECLI:EU:C:1996:67, (INZO)

⁴⁷ HvJ 29 april 2004, C-137/02, ECLI:EU:C:2004:267, (Faxworld) en HvJ 1 maart 2012, C-280/10, ECLI:EU:C:2012:107, (Kopalnia)

⁴⁸ HvJ 3 maart 2005, C-32/03 ECLI:EU:C:2005:128 (Fini H)

bij een andere ondernemer.⁴⁹ Bijzondere behandelingen, zoals vrijstellingen of verlaagde tarieven, worden dan ook aan prestaties toegekend en niet aan ondernemers.⁵⁰

Het Hof van Justitie benadrukt dit nog in het arrest Puffer, waaruit blijkt dat het gelijkheidsbeginsel ter zake van btw wordt uitgedrukt in het beginsel van de fiscale neutraliteit, deze verzekert in eerste plaats de gelijkheid van belastingplichtigen.⁵¹ Deze uitwendige neutraliteit kan nog verder uitgesplitst worden in economische, interne, juridische en externe neutraliteit.

2.2.1.2.1 Economische neutraliteit

Economische neutraliteit houdt in dat de heffing van belasting de optimale verdeling van de welvaart niet, of zo min mogelijk dient te verstoren. In de realiteit is het echter onontkoombaar dat belastingheffing invloed heeft op het economisch handelen. Neutraliteit in de economische zin is daarom relatief.⁵²

2.2.1.2.2 Interne neutraliteit

De interne, ook wel de concurrentieneutraliteit, houdt in dat de concurrentieverhoudingen tussen ondernemers niet verstoord mogen worden. Zoals eerder benoemd mag de belastingdruk of de heffing niet verschillen tussen ondernemers onderling. Ondernemers zijn slechts degenen die de belasting van de consumenten moeten voldoen aan de overheid, de btw moet niet het speelveld van de ondernemers beïnvloeden. Voor de consument moet het voor de belastingdruk niet uitmaken wat hij koopt⁵³, bij wie hij het koopt en waar hij het koopt.⁵⁴ Er mag dus geen cumulatie van btw in de productie-of distributiefase zitten; de belasting moet strikt evenredig zijn aan de prijs, deze moet kunnen worden afgewenteld en mag slechts drukken op de particuliere consumptie. Het evenredigheidsbeginsel speelt hier dus een belangrijke rol.⁵⁵ De aftrek van voorbelasting is daarmee ook belangrijk: zonder de aftrek vindt cumulatie van btw plaats waardoor de producten van ondernemers met meer schakels duurder zijn en er meer btw moet worden voldaan, dan over producten van ondernemers met minder schakels.

2.2.1.2.3 Juridische neutraliteit

De juridische neutraliteit in de btw is een bijzondere vorm van het gelijkheidsbeginsel. Dit is te lezen in de considerans van de Btw-richtlijn: op soortgelijke goederen en diensten dient dezelfde belastingdruk te rusten.⁵⁶ Eenzelfde soort goed moet altijd hetzelfde worden belast. Hier is wederom van belang dat de belasting evenredig is aan de prijs. Bij de economische en interne neutraliteit is dit van belang om de verstoring en de concurrentie tegen te gaan. Voor de juridische neutraliteit is dit van belang om de gelijke behandeling van gelijke goederen en diensten te kunnen garanderen.

⁴⁹ Cornielje, in: Cursus Belastingrecht, OB.0.0.5.D

⁵⁰ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Deventer, Kluwer, 2017, blz. 49

⁵¹ HvJ 23 april 2009, C-460/07, ECLI:EU:C:2009:254, (Puffer)

⁵² A.J. van Doessum, Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw, 2009, digitaal geraadpleegd op 20 juni 2019 via https://www.navigator.nl/document/id04503d3987c128f12735d8a1ad49f92e/contractuele-samenwerkingsverbanden-in-de-btw-fiscale-monografieen-nr-133-7-4-het-neutraliteitsbeginsel-in-de-btw?ctx=WKNL_CSL_1161, afdeling 7.4

⁵³ Met uitzondering van onderscheid tussen producten met het algemene tarief en producten waarvoor een vrijstelling of een alternatief tarief geldt

⁵⁴ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Deventer, Kluwer, 2017, blz. 48-49

⁵⁵ A.J. van Doessum, Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw, 2009, digitaal geraadpleegd op 20 juni 2019 via https://www.navigator.nl/document/id04503d3987c128f12735d8a1ad49f92e/contractuele-samenwerkingsverbanden-in-de-btw-fiscale-monografieen-nr-133-7-4-het-neutraliteitsbeginsel-in-de-btw?ctx=WKNL_CSL_1161, afdeling 7.4

⁵⁶ A.J. van Doessum, Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw, 2009, digitaal geraadpleegd op 20 juni 2019 via https://www.navigator.nl/document/id04503d3987c128f12735d8a1ad49f92e/contractuele-samenwerkingsverbanden-in-de-btw-fiscale-monografieen-nr-133-7-4-het-neutraliteitsbeginsel-in-de-btw?ctx=WKNL_CSL_1161, afdeling 7.4

2.2.1.2.4 Externe neutraliteit

De externe en neutraliteit heeft betrekking op de belasting bij grensoverschrijdende goederentransacties en grensoverschrijdende economische verrichtingen. Het doel is om niet af te wentelen btw niet te laten drukken op goederen en diensten die in een ander land worden geconsumeerd.⁵⁷ De btw als verbruiksbelasting wordt dus alleen geheven wanneer het in het binnenland verbruikt wordt.

De heffing bij invoer en de teruggave bij uitvoer dient gelijk te zijn aan de in het binnenland geheven belastingen. Door de heffing van ingevoerde en binnenlandse goederen gelijk te houden, wordt voorkomen dat de omzetbelasting gaat werken als invoerrecht of exportsubsidie en het zorgt ervoor dat binnenlandse en buitenlandse ondernemers niet benadeeld of bevoordeeld worden door de btw. De externe neutraliteit wordt bij de uitvoer van goederen gewaarborgd door het hanteren van een nultarief. De leverancier is dan geen omzetbelasting verschuldigd, maar mag wel de voorbelasting in aftrek brengen; zo ondervindt hij geen nadeel van de binnenlandse btw. De buitenlandse afnemer-ondernemer wordt geacht om te zorgen voor de voldoening van lokale omzetbelasting. Omgekeerd is invoer een belastbare handeling: goederen vanuit het buitenland worden in het binnenland belast.⁵⁸

De externe neutraliteit is van belang om een interne en gemeenschappelijke markt binnen de Europese Unie te realiseren. Dit is van belang om concurrentievervalsingen binnen de lidstaten te voorkomen.⁵⁹ Zo wordt ook concurrentieneutraliteit en juridische entiteit gerealiseerd: eenzelfde verrichting wordt op dezelfde wijze belast, ongeacht in welke lidstaat zij plaatsvindt.⁶⁰

2.3 De ondernemer

Zoals reeds is besproken in paragraaf 2.2, is de ondernemer de belastingplichtige in de omzetbelasting. In de richtlijn wordt dan ook gesproken van 'de belastingplichtige', in plaats van een ondernemer⁶¹, voor de omzetbelasting zijn belastingplichtige en ondernemer echter synoniemen.⁶² Voor de reisbureauregeling moet het reisbureau ondernemer zijn voor de btw en ook de derde wiens goederen en diensten het reisbureau gebruikt voor de totstandkoming van de reis. Het zal voor toepassing van de reisbureauregeling vaak duidelijk zijn dat het gaat om ondernemers, maar omdat de ondernemer de centrale figuur in de omzetbelasting is, zullen de eisen voor het ondernemerschap in de btw aan kort bod komen, om een breed beeld te creëren van de omzetbelasting.

De ondernemer is een belangrijke speler in de wet OB, omdat hij degene is die de btw voldoet en de enige die in rekening gebrachte btw kan aftrekken. De plaats van een dienst wordt meestal bepaald door het ondernemerschap van de afnemer.⁶³

Onder de Btw-richtlijn is belastingplichtige eenieder die zelfstandig een economische activiteit verricht, ondernemer in de Nederlandse omzetbelasting is ieder die een zelfstandig bedrijf uitoefent.⁶⁴ Onder bedrijf wordt mede verstaan 'beroep' en de exploitatie van een

⁵⁷ S. B. Cornielje Fusies en overnames in de Europese BTW (FM nr. 146) 2016/2.4.5.2 Beginsel van fiscale neutraliteit. Geraadpleegd op 25 juni 2019 via

https://www.navigator.nl/document/idpass5e63a50c47224fd6be2d9a6de8a4785b?ctx=WKNL_CSL_2330

⁵⁸ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Deventer, Kluwer, 2017, blz. 53-54

⁵⁹ Cornielje, in: Cursus Belastingrecht, OB.0.0.5.D

⁶⁰ A.J. van Doessum, Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw, 2009, digitaal geraadpleegd op 20 juni 2019 via https://www.navigator.nl/document/id04503d3987c128f12735d8a1ad49f92e/contractuele-samenwerkingsverbanden-in-de-btw-fiscale-monografieen-nr-133-7-4-het-neutraliteitsbeginsel-in-de-btw?ctx=WKNL_CSL_1161, afdeling 7.4

⁶¹ Zie o.a. art. 2 van Richtlijn 2006/112/EG

⁶² M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Deventer, Kluwer, 2017, blz. 62

⁶³ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Deventer, Kluwer, 2017, blz. 63

⁶⁴ Art. 9 Btw-richtlijn en art. 7 OB

vermogensbestanddeel om duurzaam opbrengsten uit te verkrijgen.⁶⁵ De belangrijkste onderdelen voor dit begrip zijn 'ieder', 'zelfstandig' en 'bedrijf'. Deze onderdelen zullen hierna apart toegelicht worden.

2.3.1 Ieder

Met het begrip 'ieder', of 'eenieder' als in de Btw-richtlijn, worden natuurlijke personen en rechtspersonen bedoelt, maar ook groepen samenwerkende personen die als entiteit aan het maatschappelijk verkeer deelnemen. Hieronder vallen dus ook maatschappen en vennootschappen onder firma. Het is hiervoor van belang dat de samenwerkingsvorm in het maatschappelijke verkeer als eenheid handelt. Niet de vorm, maar de naar buiten getoonde feiten zijn van belang om te bepalen wie er als ondernemer kwalificeert.⁶⁶ Hieronder kunnen ook maten van een maatschap vallen⁶⁷ of samenwerkende personen, zonder formeel verband, die wel naar buiten treden als een eenheid.⁶⁸

Een besloten vennootschap (hierna: bv) is volgens de Hoge Raad⁶⁹ voor de formele oprichting nog geen ondernemer. De oprichters kunnen in de voorperiode als ondernemer worden beschouwd voor de economische activiteiten die ze in naam en voor rekening van de bv in oprichting verrichten.⁷⁰ De bv zelf handelt immers nog niet in het maatschappelijk verkeer en treedt niet als zodanig naar buiten, De oprichters doen dat al wel, waardoor zij wel als ondernemer kunnen worden aangemerkt.

Naast de (rechts)vorm, speelt nationaliteit ook geen belang. Een ondernemer hoeft niet in Nederland te zijn gevestigd of de Nederlandse nationaliteit te hebben om belastingplichtig te zijn voor de omzetbelasting. Voordat er belasting moet worden voldaan is het echter wel van belang dat de (buitenlandse) ondernemer prestaties verricht die in Nederland belastbaar zijn.⁷¹

Ook voor reisbureaus maakt het daarom niet uit welke rechtsvorm zij hebben. Ieder betekent dat zodra een ondernemer kan kwalificeren als reisbureau, hij ook zal vallen onder ieder voor de wet op de Omzetbelasting.

2.3.2 Zelfstandig

Dat een ondernemer zelfstandig moet handelen voordat hij belastingplichtig wordt voor de omzetbelasting, is met name zodat werknemers in loondienst niet in de heffing worden betrokken. Dit blijkt ook uit Art. 10 van de Btw-richtlijn, waarin staat dat loontrekkenden en andere personen met een arbeidsovereenkomst of juridische band met ondergeschiktheid worden uitgesloten van de belastingplicht.⁷² Door deze toelichting lijkt het zelfstandigheidsvereiste alleen bedoeld te zijn om natuurlijke personen het ondernemerschap te ontzeggen en geen effect te hebben op rechtspersonen.⁷³

Om te beoordelen of iemand *zelfstandig* een economische activiteit uitoefent, moet worden nagegaan of er sprake is van ondergeschiktheid bij het uitvoeren van die activiteit. Van deze ondergeschiktheid is geen sprake als de betrokken persoon zijn activiteiten in eigen naam, voor eigen rekening en onder zijn eigen verantwoordelijkheid verricht en of hij het aan die activiteiten verbonden economische risico draagt. Hiervoor moet dus worden onderzocht of de betrokken niet

⁶⁵ Art. 7 OB

⁶⁶ Braun, Van Norden, Peeters & Rookmaaker-Penners, in: Cursus Belastingrecht, OB. 2.1.6.B.

⁶⁷ HvJ 27 januari 2000, C-23/98, ECLI:EU:C:2000:46, (Heerma)

⁶⁸ TC 28 november 1977, nr. 11 177 0⁷ 68, BNB 1978/89, loonslagersarrest, ECLI:NL:DETARCO:1977:AX2691

⁶⁹ De hoogste Nederlandse rechter

⁷⁰ C.M. Ettema, G.J. van Slooten en M.W.C. Soltysik, Wegwijs in de btw, digitaal geraadpleegd op 26 juni 2019 via www.ndfr.nl, nummer 2, paragraaf 2.1.

⁷¹ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Deventer, Kluwer, 2017, blz. 66

⁷² M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Deventer, Kluwer, 2017, blz. 80

⁷³ Braun, Van Norden, Peeters & Rookmaaker-Penners, in: Cursus Belastingrecht, OB. 2.1.6.C.

hiërarchisch ongeschikt was, dat hij voor eigen rekening en onder zijn eigen verantwoordelijkheid handelt, vrijelijk zijn werkwijze bepaalt en zelf de vergoedingen ontvangt waaruit hij zijn inkomen haalt.⁷⁴

Een reisbureau zal doorgaans zelfstandig zijn. Een vereiste van de reisbureauregeling is namelijk dat het reisbureau op eigen naam moet handelen tegenover de reiziger.⁷⁵ De activiteiten worden dus verricht in eigen naam en er kan worden uitgegaan dat dit gepaard gaat met dat de activiteiten voor eigen rekening en risico op eigen verantwoordelijkheid verricht worden.

2.3.3 Bedrijf

De invulling van het begrip 'bedrijf' is overgelaten aan de rechters. In Nederlandse jurisprudentie is voor bedrijf de volgende omschrijving ontwikkeld: 'een organisatie van kapitaal en arbeid, die erop gericht is om in een duurzaam streven door deelname aan het economische verkeer, maatschappelijke behoeften te bevredigen.'⁷⁶

In de Btw-richtlijn moet de belastingplichtige zelfstandig een economische activiteit verrichten, in plaats van zelfstandig een bedrijf uitoefenen. Onder economische activiteit vallen alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen. Winst hoeft niet worden beoogd of gemaakt voor het verrichten van economische activiteiten, maar activiteiten zonder vergoeding of tegen symbolische vergoeding kunnen wel zorgen dat er geen sprake is van ondernemerschap. Voor de toepassing van een aantal vrijstellingen is het wel van belang dat er geen winst wordt beoogd en gemaakt.⁷⁷

Volgens het Hof van Justitie kan in het algemeen een activiteit als economische activiteit worden beschouwd wanneer deze duurzaam is en er een vergoeding wordt betaald aan de persoon die de activiteit verricht. Vóór economische activiteiten als zodanig worden aangemerkt, moeten activiteiten cumulatief aan de volgende voorwaarden voldoen: er moet worden deelgenomen aan het economische verkeer, er moet in zekere mate sprake zijn van duurzaamheid en de prestaties moeten onder bezwarende titel worden verricht.⁷⁸

Deelname aan het economische verkeer houdt in dat de activiteiten op de een of andere markt worden verricht. Het betreden van een markt en het deelnemen aan de handel van een markt is van belang om te spreken van een economische activiteit.⁷⁹

Daarnaast moet er sprake zijn van duurzaamheid. Dit begrip moet kwalitatief worden uitgelegd, niet kwantitatief. Zo kan de organisatie van een jaarlijks evenement dat slechts één dag duurt duurzaam zijn, net zoals de organisatie van een eenmalig evenement met de duur van een langere periode.⁸⁰ De duurzaamheid zal veelal moeten worden afgeleid uit een geregeld handelen. Er is ook een subjectief element van belang: de belanghebbende moet ook duurzaam economische activiteiten willen verrichten. De belanghebbende moet ook duurzaam streven naar opbrengst, het winstoogmerk is echter nog steeds niet van belang.⁸¹ Zo is het exploiteren van zonnepanelen ook een economische activiteit. In het arrest Fuchs waren zonnepanelen geïnstalleerd en aangesloten op het elektriciteitsnet, waardoor opgewekte elektriciteit meteen daaraan geleverd werd. De

⁷⁴ HvJ 13 juni 2019, C-420/18 ECLI:EU:C:2019:490 (IO), r.o. 38-39

⁷⁵ Art. 306 Btw-richtlijn

⁷⁶ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer, Kluwer, 2017, blz. 66-67

⁷⁷ Braun, Van Norden, Peeters & Rookmaaker-Penners, in: *Cursus Belastingrecht*, OB. 2.1.6.D.

⁷⁸ C.M. Ettema, G.J. van Slooten en M.W.C. Soltysik, *Wegwijs in de btw, digitaal geraadpleegd op 26 juni 2019 via www.ndfr.nl*, nummer 2, paragraaf 3.

⁷⁹ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer, Kluwer, 2017, blz. 71

⁸⁰ Braun, Van Norden, Peeters & Rookmaaker-Penners, in: *Cursus Belastingrecht*, OB. 2.1.6.D.

⁸¹ C.M. Ettema, G.J. van Slooten en M.W.C. Soltysik, *Wegwijs in de btw, digitaal geraadpleegd op 26 juni 2019 via www.ndfr.nl*, nummer 2, paragraaf 3.2.3.

zonnepanelen leveren duurzame opbrengst op, de overeenkomst over het toegang tot het elektriciteitsnet was aangegaan voor onbepaalde tijd. Er is geoordeeld dat de zonnepanelen zijn geïnstalleerd om duurzaam opbrengsten uit te verkrijgen en daarom is er sprake van een economische activiteit en kan de voorbelasting die drukt op de zonnepanelen in aftrek worden gebracht.⁸²

Als laatste moeten de prestaties worden verricht onder bezwarende titel. Dit betekent wederom dat een ondernemer moet streven naar opbrengst. Uit het Tolsma-arrest⁸³ kan worden afgeleid dat de opbrengst niet alleen moet zijn beoogd en worden verwacht, maar ook dat deze moet worden bedongen. Tolsma was een orgeldraaier, die daarvoor vergoedingen ontvangt. Hij kan echter geen aanspraak maken op de vergoedingen, ze worden dus niet onder bezwarende titel verricht en hij hoeft hier geen btw over af te dragen.⁸⁴ Tussen de verrichte prestatie en de ontvangen tegenprestatie moet een rechtstreeks verband bestaan en de daadwerkelijke tegenprestatie moet tegenover een individualiseerbare verrichte prestatie staan.⁸⁵ Een prestatie om niet kan, door het vereiste van een tegenprestatie niet aangemerkt worden als economische activiteit. Als er een symbolische vergoeding tegenover staat is er ook geen sprake van een economische activiteit.⁸⁶

Dat een reisbureau een bedrijf uitoefent zal ook in de meeste gevallen duidelijk zijn. Doordat een reisbureau gebruik moet maken van andere belastingplichtigen en op eigen naam moet handelen tegenover reiziger,⁸⁷ zal een markt betreden moeten worden. Hiermee wordt voldaan aan het vereiste van deelname aan het economische verkeer.

Daarnaast zal een reisbureau doorgaans ook aan het duurzaamheidsvereiste voldoen. Een reisbureau zal in de meeste situaties verschillende reizen organiseren, ofwel terugkerende reizen, ofwel reizen die veel tijd in beslag nemen om te organiseren. Hiermee zal aan het duurzaamheidsvereiste worden voldaan.

Als laatste is het vereiste van de bezwarende titel waaronder het reisbureau de reisdienst verricht. In de meeste situaties zullen de reisbureaus een vergoeding vragen voor de reis, waardoor ook aan dit vereiste kan worden voldaan. Er kan dus geconcludeerd worden dat een gemiddeld reisbureau, en overigens alle reisbureaus die verder in deze scriptie zullen worden besproken, kwalificeren als eenieder die zelfstandig een bedrijf uitoefent en daarmee ondernemer is voor de btw.

2.4 Belastbare feiten

In art. 1 wet OB worden de belastbare feiten van de omzetbelasting genoemd. Dit zijn de leveringen van goederen en diensten, intracommunautaire verwervingen en de invoer van goederen.⁸⁸ Met betrekking tot het onderwerp van de scriptie zullen alleen de leveringen van goederen en diensten besproken worden.

In veel gevallen zal het niet uitmaken of een prestatie een levering of een dienst is. Daarom wordt de term prestatie ook gebruikt om een belastbaar feit te aan te duiden. Er zijn natuurlijk ook gevallen waarin het wel van belang is om een onderscheid te maken tussen de levering van goederen en verleende diensten. De plaats waar een levering van een goed wordt verricht wordt anders bepaald dan de levering van een dienst.⁸⁹ In de tabel behorende bij de wet OB waarin

⁸² HvJ EU 20 juni 2013, C-219/12, ECLI:EU:C:2013:413, (Fuchs)

⁸³ HvJ 3 maart 1994, C-16/93 ECLI:EU:C:1994:80 (Tolsma)

⁸⁴ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Deventer, Kluwer, 2017, blz. 69

⁸⁵ C.M. Ettema, G.J. van Slooten en M.W.C. Soltysik, Wegwijs in de btw, digitaal geraadpleegd op 26 juni 2019 via www.ndfr.nl, nummer 2, paragraaf 3.2.4.

⁸⁶ Braun, Van Norden, Peeters & Rookmaaker-Penners, in: Cursus Belastingrecht, OB. 2.1.6.D.

⁸⁷ Art. 306 Btw-richtlijn

⁸⁸ Art. 1 OB

⁸⁹ Plaats van levering goederen wordt bepaald in art. 5, 5a en 5b wet OB, plaats van een dienst in art. 6 t/m 6j wet OB.

wordt aangegeven voor welke prestaties een verlaagd tarief geldt, wordt ook onderscheid gemaakt tussen de levering van goederen en van diensten.⁹⁰

2.4.1 Levering van goederen

Het leveringsbegrip in de wet OB is niet gebaseerd op een eigendomsoverdracht naar het nationale civiele recht. Doordat de Btw-richtlijn een stelsel beoogt met uniforme begrippen voor alle lidstaten, moeten leveringen voor de btw-gevolgen getoetst worden aan het leveringsbegrip in art. 3 lid 1 onderdeel a wet OB: de overdracht of overgang van de macht om als eigenaar over een goed te beschikken.⁹¹ 'Als eigenaar over een goed te beschikken' betekent dus niet dat een nieuw persoon eigenaar moet worden van een goed. Als een andere partij kan beschikken over een goed alsof zij eigenaar van dat goed is, geldt dat als levering voor de OB, een daadwerkelijke juridische levering is dus niet vereist.⁹² Dit is gebleken in het arrest SAFE, waar het Hof van Justitie zegt dat een levering van een goed niet verwijst naar de eigendomsoverdracht naar nationaal recht, oftewel een juridische overdracht. Dit past bij de doelstelling om een stelsel te creëren met uniforme begrippen voor de lidstaten. De nationale rechter moet aan de hand van feitelijke omstandigheden bepalen of er sprake is van overgang van de macht om als eigenaar over een goed te beschikken.⁹³

Goederen in de omzetbelasting zijn voor menselijke beheersing vatbare stoffelijke objecten, alsmede elektriciteit, gas, warmte, koude en dergelijke.⁹⁴ Volgens de Btw-richtlijn moet het gaan om een lichamelijke zaak. Net als het leveringsbegrip is het begrip 'goed' Unierechtelijk, waardoor het begrip niet in nationaal recht moet worden uitgelegd en per lidstaat kan worden beoordeeld.⁹⁵

Reisbureaus in de reisbureauregeling zullen doorgaans diensten leveren. Het is echter natuurlijk mogelijk dat reisbureaus ook goederen leveren. Voorbeelden zijn bijvoorbeeld maaltijden of broodjesservice, verkoop van handdoeken of badkleding of bijvoorbeeld warmte en elektriciteit voor in de vakantieaccommodaties.

2.4.2 Verleende diensten

Alle prestaties die niet goederen zijn op grond van art. 3 wet OB, zijn belaste diensten voor de btw.⁹⁶ Dit is een erg ruim begrip, wat de btw een groot toepassingsbereik geeft. Dit past bij het algemene verbruiskarakter van de btw.⁹⁷ Uit Europese en nationale jurisprudentie blijkt dat diensten in de btw geen oneindig bereik hebben. Er moet sprake zijn van een prestatie, dus van doen, dulden of nalaten; aan de ene kant moet een bedongen vergoeding staan en aan de andere kant moet daadwerkelijk een prestatie zijn verleend. Het is niet relevant of de afnemer daadwerkelijk gebruik maakt van de dienst.⁹⁸

Echter valt niet al het doen, dulden of nalaten onder prestaties in de btw. In het arrest Mohr ontving een Duitse melkproducent een vergoeding om de melkproductie definitief te beëindigen. De Duitse regering stelde dat dit een vergoeding is voor een prestatie onder bezwarende titel, het nalaten van het produceren van melk. Het Hof van Justitie oordeelde daarentegen dat de autoriteiten die

⁹⁰ C.M. Ettema, G.J. van Slooten en M.W.C. Soltysik, Wegwijs in de btw, digitaal geraadpleegd op 30 juni 2019 via www.ndfr.nl, nummer 3, paragraaf 1.1.

⁹¹ Rookmaaker-Penners, in: Cursus Belastingrecht, OB 2.1.1.

⁹² C.M. Ettema, G.J. van Slooten en M.W.C. Soltysik, Wegwijs in de btw, digitaal geraadpleegd op 30 juni 2019 via www.ndfr.nl, nummer 3, paragraaf 2.1.

⁹³ HvJ EU 8 februari 1990, C-320/88 ECLI:EU:C:1990:61 (Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV)

⁹⁴ Art. 3 lid 7 OB

⁹⁵ C.M. Ettema, G.J. van Slooten en M.W.C. Soltysik, Wegwijs in de btw, digitaal geraadpleegd op 30 juni 2019 via www.ndfr.nl, nummer 3, paragraaf 2.2.

⁹⁶ Art. 4 OB

⁹⁷ Rookmaaker-Penners, in: Cursus Belastingrecht, OB 2.1.3.

⁹⁸ J.P.W.H.T Becks & J. van der Laan, Commentaar Artikel 4 - Wet op de omzetbelasting 1968 - Diensten, digitaal geraadpleegd op 30 juni 2019 via <https://www.ndfrnl.eur.idm.oclc.org/Delen/Commentaar?id=W0847-4>

deze vergoeding verstrekten niet verstrekte voor goederen of diensten voor eigen gebruik, maar voor algemeen belang, namelijk het bevorderen van de goede werking van de communautaire markt voor melk. Niemand kan als gebruiker van de dienst worden aangemerkt, waardoor de verbintenis om de melkproductie te beëindigen dan ook niet kan worden aangemerkt als een dienst. De vergoeding is daarom niet onderworpen aan omzetbelasting.⁹⁹

Bij de diensten van een reisbureau zal dit echter meer voor zich spreken. De prestaties van een reisbureau worden gezamenlijk aangemerkt als een reisdienst,¹⁰⁰ hier is dus al geen twijfel over mogelijk. Wanneer een reisbureau gebruik maakt van eigen diensten, dat wil zeggen dat hij voor de totstandbrenging van deze dienst geen gebruik maakt van prestaties van derden, zijn de normale btw-regels van toepassing en worden deze diensten niet meteen gekwalificeerd als reisdienst. De meeste prestaties van reisbureaus zullen daarentegen nog steeds diensten zijn. Typische prestaties voor reisbureaus, zoals het aanbieden van vervoer en onderdak, zijn bijvoorbeeld diensten.

2.5 Plaats van een prestatie

Het bepalen van de plaats van een prestatie in de omzetbelasting is van belang omdat de omzetbelasting het begrip 'ondernemer' niet territoriaal heeft begrensd. Dat betekent dat iedere ondernemer ter wereld belastingplichtig kan zijn voor Nederlandse omzetbelasting. Dat betekent ook dat een in Nederland gevestigde ondernemer die belaste prestaties verricht, niet per se btw hoeft af te dragen in Nederland.¹⁰¹

De plaats van een dienst is dus van belang om te bepalen of een prestatie onder het toepassingsbereik van de Btw-richtlijn valt. Indien dat het geval is moet vervolgens worden bepaald aan welke lidstaat de belastingopbrengsten toekomen.¹⁰²

Zoals eerdergenoemd maakt de wet onderscheid tussen de levering van goederen en het verlenen van diensten. De plaats van de levering van een goed is, als het wordt verzonden of vervoerd in verband met de levering, de plaats waar de verzending aanvangt. In andere gevallen is het de plaats waar het goed zich bevindt op het tijdstip van de levering.¹⁰³ Bij diensten is het lastiger om te kijken naar de fysieke locatie van het voorwerp van de transactie. De plaats van de prestatie wordt in geval van diensten dan ook anders bepaald dan bij goederen. Om de plaats van een dienst te bepalen, moet er eerst onderscheid gemaakt worden tussen diensten verleend aan ondernemers en diensten verleend aan andere dan ondernemers. De algemene regel voor diensten verricht aan ondernemers is dat de plaats van dienst is waar de afnemer is gevestigd, dan wel waar de vaste inrichting zit. Is de afnemer geen ondernemer, dan is de plaats van de dienst waar de ondernemer die de dienst heeft verricht woont, gevestigd is of waar de vaste inrichting zit van waaruit de dienst is verricht.¹⁰⁴

De plaats van een prestatie is van belang om te bepalen waar omzetbelasting moet worden voldaan. Dat een reisbureau btw moet voldoen in het land waar hij gevestigd is, betekent niet dat de plaats van een prestatie niet meer van belang is. Voor alle eigen prestaties geldt de reisbureauregeling namelijk niet, wat inhoudt dat de reguliere btw-regels van toepassing zijn. Belangrijke plaatsen van prestatie voor de reisbureauregeling zijn het aanbieden van een vakantieaccommodatie en het vervoer van personen. Het aanbieden van een vakantieaccommodatie heeft betrekking op een onroerende zaak, de plaats van prestatie is dan

⁹⁹ HvJ 29 februari 1996, C-215/94, ECLI:EU:C:1996:72, (Mohr)

¹⁰⁰ Art. 307 Btw-richtlijn

¹⁰¹ Peeters, in: Cursus Belastingrecht, OB 2.1.4.

¹⁰² C.M. Ettema, G.J. van Slooten en M.W.C. Soltysik, Wegwijs in de btw, digitaal geraadpleegd op 30 juni 2019 via www.ndfr.nl, nummer 6, paragraaf 1.

¹⁰³ Art. 5 OB

¹⁰⁴ Peeters, in: Cursus Belastingrecht, OB 2.1.4.

ook waar de onroerende zaak is gelegen.¹⁰⁵ Als een Duits reisbureau eigenaar is van een hotelketen, met een vestiging in Nederland, dan is de plaats van dienst Nederland. De prestatie volgt dus de normale regels omdat het een eigen prestatie is, in plaats van dat de plaats van dienst Duitsland is omdat het reisbureau daar is gevestigd.

Een andere veel voorkomende dienst van reisbureaus is het vervoer van personen. Indien het Duitse reisbureau van hierboven nu eigen bussen heeft in plaats van hotels, is de reisbureauregeling in dit geval niet van toepassing op het vervoer. De plaats van personenvervoerdiensten is de plaats waar het vervoer plaatsvindt, naar verhouding van de afgelegde afstanden.¹⁰⁶ Stel dat het Duitse reisbureau mensen vanuit Praag naar het Nederlandse hotel vervoert, is er een belaste dienst in zowel Tsjechië, Duistland en Nederland. Dit wordt verdeeld naar verhouding van de afgelegde afstanden. Indien de bus de kortste route neemt, zal in dit voorbeeld het grootste deel van de vervoersdienst btw-technisch plaatsvinden in Duitsland.

2.6 Maatstaf van heffing

De maatstaf van heffing is volgens de Btw-richtlijn: 'alles wat de leverancier of dienstverlener voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de afnemer of van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van de handelingen verband houden'.¹⁰⁷ Er is dus alleen een belastbare maatstaf van heffing aanwezig als er een tegenprestatie tegenover de levering van goederen of een dienst staat. Daarnaast gaat het om de daadwerkelijke tegenprestatie en niet de eigenlijke waarde van de goederen of diensten, er is dus sprake van een subjectieve maatstaf van heffing.¹⁰⁸ Dit past bij het idee van de omzetbelasting als verbruiksbelasting; de maatstaf van heffing sluit aan bij de tegenprestatie zodat de belasting verschuldigd is over de daadwerkelijke besteding van de consument.¹⁰⁹

In de wet OB wordt de maatstaf van heffing gesteld op de vergoeding, waarbij de belasting verschuldigd is over het totale bedrag dat ter zake van de levering of dienst in rekening wordt gebracht.¹¹⁰ Indien er minder is voldaan dan het in rekening gebrachte bedrag heeft de ondernemer recht op een teruggaaf van belasting.¹¹¹

Als een vergoeding voor een prestatie niet uit geld bestaat, maar in natura wordt voldaan, is de waarde van een vergoeding de totale waarde van de tegenprestatie. Dit houdt in dat de tegenprestatie in natura in geld waardeerbaar moet zijn, voordat zij kan gelden als maatstaf van heffing. Als er voor de prestatie reeds een geldbedrag als tegenprestatie is vastgelegd, maar de afnemer voldoet de tegenprestatie in natura, dan geldt het afgesproken geldbedrag. Als er voor de tegenprestatie geen geldbedrag is afgesproken, dan is de maatstaf van heffing het opgeofferde bedrag. Als een product verkocht zou worden indien het niet werd gebruikt als een vergoeding in natura, is de verkoopprijs het opgeofferde bedrag. In de andere gevallen wordt de inkoopprijs gehanteerd als het opgeofferde bedrag.¹¹²

Voor de reisbureauregeling is dit wederom alleen van belang voor zover er sprake is van eigen diensten. Voor reisdiensten onder toepassing van de reisbureauregeling gelden aparte regels voor

¹⁰⁵ Art. 6b wet OB

¹⁰⁶ Art. 6c wet OB

¹⁰⁷ Art 73 Btw-richtlijn

¹⁰⁸ C.M. Ettema, G.J. van Slooten en M.W.C. Soltysik, Wegwijs in de btw, digitaal geraadpleegd op 30 juni 2019 via www.ndfr.nl, nummer 7, inleiding.

¹⁰⁹ Mobach, in: Cursus Belastingrecht, OB 2.2.1A

¹¹⁰ Art. 8 OB

¹¹¹ Mobach, in: Cursus Belastingrecht, OB 2.2.1A

¹¹² C.M. Ettema, G.J. van Slooten en M.W.C. Soltysik, Wegwijs in de btw, digitaal geraadpleegd op 30 juni 2019 via www.ndfr.nl, nummer 7, paragraaf 1.2.2.

het bepalen van de maatstaf van heffing, hiervoor is de marge die op een reis wordt behaald van belang.¹¹³

2.7 Tarief

Nadat er is vastgesteld dat een prestatie van een ondernemer belast is met btw en de vergoeding die hier tegenover staat is bepaald, wordt het verschuldigde bedrag aan belasting berekend door het tarief toe te passen.

De Btw-richtlijn bepaalt niet het btw-tarief voor de lidstaten. In de Richtlijn is wel geregeld dat er sprake is van een algemeen btw-tarief en dat er sprake kan zijn van een of twee verlaagde tarieven. De voorwaarden die hiervoor gelden, zijn dat het algemene btw-tarief ten minste 15% moet zijn en dat verlaagde tarieven alleen van toepassing mogen zijn op een vastgelegde categorie goederen en diensten.¹¹⁴ De lidstaten hebben dus een zekere mate van vrijheid in het bepalen van het nationale btw-tarief.

Het algemene tarief in Nederland is 21%. Het verlaagde tarief is 9% en dit tarief geldt voor de leveringen van bepaalde goederen en diensten, te vinden in Tabel I behorende bij de wet OB. Daarnaast bestaat ook een nultarief voor leveringen van bepaalde leveringen en goederen, te vinden in Tabel II behorende bij de wet OB. Het nultarief heeft een technisch karakter en bestaat om de prijs van de goederen en diensten in het internationale verkeer niet te verhogen met btw, maar de ondernemers wel het recht op aftrek van voorbelasting te bieden, zie daarvoor in de volgende paragraaf meer.¹¹⁵ Via deze wijze wordt de externe neutraliteit gewaarborgd.

Naast losse goederen en diensten, bestaan er ook samengestelde prestaties. Dit kan voor moeilijkheden zorgen indien prestaties met verschillende tarieven samengesteld worden. Gedacht kan worden aan restaurants die een prijs hanteren voor een avond onbeperkt eten en drinken, inclusief alcohol, of de Happy Meal van McDonald's, waar eten samen verkocht wordt met een speeltje.¹¹⁶ Daarnaast heeft het Hof van Justitie zich ook uitgesproken over samengestelde diensten in het arrest Ludwig. In dit arrest was er sprake van een kredietbemiddelaar die ook vermogensadvies geeft. Kredietbemiddeling is een vrijgestelde prestatie en de adviesdiensten zijn belast. Normaliter moet elke prestatie afzonderlijk en zelfstandig worden beschouwd, maar als er economisch één prestatie wordt verricht, moet deze niet kunstmatig uit elkaar worden gehaald.¹¹⁷ In Ludwig heeft het Hof van Justitie geoordeeld dat er sprake is van één dienst als er een hoofddienst is met bijkomende diensten, die dan het fiscale lot van de hoofddienst gaan delen. Een dienst is bijkomend wanneer hij voor de klant geen doel op zich is, maar de hoofddienst aantrekkelijker maakt. Voor Ludwig had dit het gevolg dat de adviesdiensten de vrijgestelde kwalificatie van de kredietbemiddelingsdiensten volgden.¹¹⁸ Met andere woorden: er is sprake van één economische prestatie wanneer twee of meer elementen zo nauw met elkaar verbonden zijn dat zij objectief gezien één ondeelbare economische prestatie vormen. Als het niet mogelijk is om van de elementen binnen de samengestelde prestatie een hoofdelement en bijkomende elementen te onderscheiden, moeten de elementen als gelijkwaardig worden beschouwd.¹¹⁹ Om de samengestelde prestatie te splitsen voor tarief-toepassing op de zelfstandige delen kan dit gebeuren op basis van gangbare prijzen, dat de vergoeding per deelprestatie gelijk is aan het bedrag dat daarvoor in rekening is gebracht, op basis van de verhouding van inkoopprijs of kostprijs of de toerekening kan worden geschat.¹²⁰ Zo kan de prestatie gesplitst worden op een

¹¹³ Art. 308 Btw-richtlijn

¹¹⁴ Art. 96 t/m 98 Btw-richtlijn

¹¹⁵ Euser, in: Cursus Belastingrecht, OB 2.2.2A

¹¹⁶ Zie Gerechtshof Amsterdam 5 juni 1996, ECLI:NL:GHAMS:1996:AW0265

¹¹⁷ Euser, in: Cursus Belastingrecht, OB 2.2.2A

¹¹⁸ HvJ 21 juni 2007, C-453/05, ECLI:EU:C:2007:369, (Ludwig)

¹¹⁹ M. Chin-Oldenziel, 'Eén prestatie dus ook één BTW-tarief of toch niet?', WFR 2017/107

¹²⁰ Besluit van 22 december 2017, nr. 2017-16288.

wijze die in lijn is met de economische werkelijkheid en kan hierbij een goede splitsing worden gemaakt voor het toepassen van verschillende tarieven.

De discussie van welk tarief van toepassing is op reisdiensten en hoe hiermee moet worden omgegaan ingeval van samengestelde prestaties, is in geschil in het arrest Alpenchalets Resorts. Hoe hiermee moet worden omgegaan in de reisbureauregeling zal daarom in hoofdstuk 5 uitgebreid aan bod komen. Overigens is op gebruikelijke diensten van de reisbureauregeling, zoals het personenvervoer en het aanbieden van vakantieaccommodatie, in reguliere situaties het verlaagde tarief van toepassing.¹²¹

2.8 Aftrek van voorbelasting

De aftrek van voorbelasting houdt verband met neutraliteit. De aftrek zorgt er namelijk voor dat de ondernemer de btw evenredig aan de prijs kan afwentelen naar de consument, zonder dat de kostprijs verhoogd wordt.

De ondernemer heeft recht op onmiddellijke aftrek, dit houdt in dat hij de aftrek niet mag uitstellen naar een ander en eventueel gunstiger aangiftetijdvak. Als het in aanmerking te nemen bedrag voor aftrek hoger is dan de verschuldigde belasting, heeft de ondernemer recht op een teruggaaf. De voorwaarden om in rekening gebrachte belasting in aftrek te brengen zijn:

- de belasting is aan de ondernemer in rekening gebracht,
- de belasting heeft betrekking op een aan hem verrichte prestatie, en
- de belasting is vermeld op een correcte factuur.¹²²

Belangrijk is ook dat de ondernemer alleen recht heeft op aftrek van de belasting betaald over goederen en diensten die gebruikt worden voor het verrichten van belaste prestaties. Als de belaste prestaties geen doorgang vinden, maar het initieel de bedoeling was om belaste prestaties te verrichten en dit ook realistisch was, blijft het recht op aftrek bestaan. Voorbeelden van zulke situaties zijn ondernemingen die toch niet van grond komen of goederen die beschadigd worden voor ze gebruikt worden.

Indien er sprake is van fraude of misbruik kan het recht op aftrek van voorbelasting worden geweigerd. Dit is het geval als de belastingplichtige zich schuldig maakt aan fraude, of wanneer de belastingplichtige wist of had moeten weten dat hij door zijn aankopen deel heeft genomen aan een handeling die onderdeel was van btw-fraude.¹²³

Dat de ondernemer alleen recht heeft op aftrek van voorbelasting die betrekking heeft op te verrichten belaste prestaties, betekent dat er voor bepaalde zaken geen aftrek bestaat. Voor zover goederen en diensten worden gebruikt om vrijgestelde prestaties te verrichten bestaat er geen recht op aftrek. Prestaties met het nultarief, vooral gebruikt voor goederen en diensten in het internationale verkeer, zijn belaste prestaties. Doordat het nultarief gebruikt wordt hebben ondernemers recht op aftrek, iets dat ze niet zouden hebben als die prestaties in kwestie vrijgesteld zouden zijn. Voor prestaties met het nultarief die vrijgesteld zouden zijn als ze in het binnenland waren verricht, bestaat tevens geen recht op aftrek.

Prestaties om niet zijn in beginsel ook geen belaste prestaties, voor onttrekkingen voor privédoeleinden en diensten voor niet-bedrijfsdoeleinden bestaat een fictie die deze handelingen als belast aanmerkt.

Verboden prestaties vallen niet onder het bereik van de omzetbelasting, waardoor dit geen belaste prestaties zijn en er dus ook geen recht op aftrek van voorbelasting bestaat.

¹²¹ Tabel I. behorende bij de Wet op de omzetbelasting 1968

¹²² M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Deventer, Kluwer, 2017, blz. 335-337

¹²³ HvJ 6 december 2012, C-285/11, ECLI:EU:C:2012:774, (Bonik) r.o. 37-39

Daarnaast bestaat een specifieke bepaling die de aftrek van belasting op horecabestedingen uitsluit.¹²⁴

Indien bepaalde goederen of diensten worden gebruikt voor gemengde, zowel belaste als vrijgestelde of economische en niet-economische activiteiten, moet de voorbelasting worden gesplitst in een aftrekbaar en een niet-aftrekbaar deel. Deze splitsing wordt gemaakt voor de verhouding van belaste en vrijgestelde activiteiten, de pro rata, en de verhouding tussen economische en niet-economische activiteiten, de pre pro rata. Op basis van de verhouding tussen de vergoedingen betaald voor belaste en vrijgestelde prestaties, dus pro rata op basis van de omzet wordt de aftrek van voorbelasting voor de gemengde activiteiten bepaald. Indien aangetoond kan worden dat het werkelijke gebruik tot een andere splitsing leidt dan de verhoudingen uitgaande van omzet, wordt de aftrek op basis daarvan bepaald.¹²⁵ Voor de pre pro rata voor de verhouding voor de economische en niet-economische activiteiten wordt gebruikt gemaakt van factoren zoals de omzetverhouding, oppervlaktes of kosten.¹²⁶¹²⁷

De aftrek van voorbelasting is ook van belang voor reisbureaus. De maatstaf van heffing voor reisbureaus wordt bepaald door de marge op een reis te nemen. Dit geldt echter alleen voor zover een reisbureau gebruik maakt van diensten van een derden, zoals eerder besproken gelden in overige situaties de normale btw-regels voor reisbureaus. Dat betekent dat voor de eigen prestaties, een reisbureau recht heeft om de voorbelasting die hierop drukt af te trekken.

2.9 Samenvatting

De wet OB is gebaseerd op de Europese Btw-richtlijn, die voorschrijft welk resultaat lidstaten met hun nationale wetgeving moeten bereiken. Deze resultaten zijn bindend en als Nederland dit niet goed implementeert in haar wetten kan zij daarop aangesproken worden.

De omzetbelasting is een verbruiksbelasting en heeft als doel om de bestedingen van de consument de belasten. Belangrijk in de omzetbelasting is ook het neutraliteitsbeginsel: de ondernemer moet zo min mogelijk voelen van de omzetbelasting en het heffen van btw moet niet de concurrentie in de weg staan, zowel nationaal als internationaal.

Ondanks dat de omzetbelasting bedoeld is om consumenten te belasten, wordt deze geheven bij de ondernemer. Het is dus belangrijk om te weten wie voor de wet OB kwalificeert als ondernemer, hij is immers de belastingplichtige. De ondernemer wordt in de Nederlandse wet gedefinieerd als ieder die zelfstandig een bedrijf uitoefent. Belastbare feiten voor de ondernemer zijn de levering van goederen en het verrichten van diensten. Waar deze feiten belast zijn is afhankelijk van het feit zelf. Goederen die worden vervoerd of verzonden in verband met de leveringen worden belast daar waar de verzending aanvangt als het goed wordt verzonden of vervoerd. In andere gevallen is het de plaats waar het goed zich bevindt op het tijdstip van de levering. Diensten aan particulieren worden belast daar waar de ondernemer is gevestigd. Indien de dienst wordt verleend aan een andere ondernemer, dan is de dienst belast waar de ondernemer is gevestigd of daar waar zijn vaste inrichting zit.

De maatstaf van heffing in de btw is de daadwerkelijke tegenprestatie, de vergoeding voor de prestatie. Nederland kent vervolgens drie tarieven die gebruikt kunnen worden om de verschuldigde belasting te bepalen: 21%, 9% en 0%. Naast enkel belasting voldoen, kunnen ondernemers de voorbelasting terugvragen, mits de voorbelasting ziet op belaste activiteiten.

¹²⁴ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Deventer, Kluwer, 2017, blz. 353-362

¹²⁵ Art. 11 Uitvoeringsbeschikking OB

¹²⁶ Voor de pre pro rata wordt dan niet de belastbare omzet voor de omzetbelasting genomen, maar het totale omzetcijfer. Zie hiervoor ook HvJ 13 maart 2008, C-437/06, ECLI:EU:C:2008:166, (Securenta), r.o. 12

¹²⁷ Besluit van 25 november 2011, nr. BLKB 2011/641M

Hoofdstuk 3: De reisbureauregeling vóór 19 december 2018

3.1 Inleiding

Om te onderzoeken in hoeverre de twee arresten van 19 december 2018 binnen het huidige kader van de reisbureauregeling passen, is het van belang om de reisbureauregeling goed te begrijpen. In dit hoofdstuk zal de reisbureauregeling besproken worden, haar geschiedenis en de toepassing ervan. Na dit hoofdstuk zal de vraag ‘Hoe werkte de reisbureauregeling vóór de arresten van het Hof van Justitie van 19 december 2018?’ beantwoord worden.

In de artikelen 306 tot en met 310 van de Btw-richtlijn staat de bijzondere regeling voor reisbureaus, dit zijn de Europese regels over de reisbureauregeling. Uit artikel 306 blijkt dat de reisbureauregeling van toepassing is op ondernemers die op eigen naam tegenover de reiziger handelen voor zover zij voor de totstandbrenging van de reizen gebruikmaken van goederenleveringen en diensten van andere belastingplichtigen. Dit houdt in dat de regeling van toepassing is in meer situaties dan alleen daar waar sprake is van een reisbureau. Dat ze op eigen naam moeten handelen betekent dat de regeling niet van toepassing is op tussenpersonen.¹²⁸ De ondernemers, of reisbureaus, zijn de belastingplichtige.

In artikel 307 Btw-richtlijn wordt de plaats van dienst bepaald; de dienst wordt belast in de lidstaat waar de zetel van bedrijfsuitoefening is gevestigd of waar de vaste inrichting zich bevindt van waaruit de dienst is verricht. Daarnaast wordt in dit artikel bepaald dat alle handelingen met het oog op de totstandkoming van de van de reis, worden beschouwd als één dienst.

Artikel 308 Btw-richtlijn beschrijft dat de maatstaf van heffing de marge van het reisbureau is. Oftewel, dat btw wordt voldaan over het verschil tussen het bedrag dat de reiziger moet betalen en de kosten van het reisbureau voor goederen en diensten van andere belastingplichtige, mits deze handeling de reiziger ten goede komen. Dit betekent dat de winstmarge wordt bepaald aan de hand van de opbrengsten en de directe kosten van de reizen, dit is anders dan de daadwerkelijke winstmarge van het reisbureau, waarbij indirecte kosten of kosten die de reiziger niet per se ten goede komen ook meespelen. Artikel 310 Btw-richtlijn regelt vervolgens dat er geen btw over de handelingen die de reiziger ten goede komen, mag worden afgetrokken of worden teruggegeven. Zo voldoet het reisbureau btw over zijn marge, maar heeft hij geen recht op aftrek van voorbelasting en wordt de btw geheven volgens de additieve methode.¹²⁹

Artikel 309 Btw-richtlijn zorgt dat als het reisbureau beroep doet op andere belastingplichtigen en deze handelingen buiten de EU worden verricht, dat deze handelingen worden vrijgesteld. In Nederland is er in een dergelijke situatie sprake van het nultarief met recht op aftrek.

Met deze regeling is beoogd de administratieve lasten van reisbureaus te verminderen. Doordat er alleen btw is verschuldigd over de marge in het land waar het reisbureau is gevestigd, hoeft het reisbureau zich niet overal te registreren waar de prestaties aan reizigers volgens de reguliere regels zouden plaatsvinden.¹³⁰ Daarnaast is een tweede doelstelling dat btw over prestaties die het reisbureau gebruikt voor de totstandkoming van haar diensten worden geïnd waar die prestaties worden verricht, terwijl de btw over de reisdiensten zelf wordt voldaan waar het reisbureau zich bevindt.¹³¹

¹²⁸ P. Tielemans & R. Bosch, ‘De Europese reisbureauregeling; bestemming bereikt?’ BtwBrief 2011/119

¹²⁹ E. Sparidis, ‘Destination unknown: De reisbureauregeling’, MBB 2011/10

¹³⁰ P. Tielemans & R. Bosch, ‘De Europese reisbureauregeling; bestemming bereikt?’ BtwBrief 2011/119

¹³¹ Interinstitutioneel dossier van de Raad 2002/0041 (CNS), inzake “btw – bijzondere regeling voor reisbureaus” nr. 17567/09

3.2 De totstandkoming van de huidige reisbureauregeling in Nederland

In de Zesde Richtlijn¹³² is een bijzondere regeling getroffen voor de heffing van btw bij reisbureaus. Deze richtlijn moest uiterlijk op 1 januari 1978 door de lidstaten worden toegepast.¹³³ In Nederland is de reisbureauregeling pas per 1 april 2012 in de nationale wet opgenomen.¹³⁴ Hier heeft dus behoorlijk wat vertraging tussen gezeten, ondanks dat de reisbureauregeling in de richtlijn geen “kan”-bepaling was.¹³⁵

Vóór 1 april 2012 bestonden al wel andere regelingen die golden voor reisbureaus, deze waren echter niet conform de reisbureauregeling zoals deze in de Zesde Richtlijn dan wel de huidige Btw-richtlijn zijn opgenomen.¹³⁶ Met een persbericht heeft de Europese Commissie in 2008 bekendgemaakt dat zij Nederland, en een aantal andere lidstaten, met een met redenen omkleed advies heeft verzocht om de regelgeving betreffende reisbureaus te wijzigen. Bij de andere lidstaten was het probleem dat de winstmargeregeling voor reisbureaus ook van toepassing was wanneer de afnemer een belastingplichtige is die de reis doorverkoopt. Nederland had de regeling niet opgenomen in zijn wetgeving. De Europese Commissie vindt dat het van belang is dat de EU-wetgeving in alle lidstaten op dezelfde wijze wordt toegepast, anders kan dit een concurrentievoordeel opleveren voor bedrijven in sommige lidstaten. Als lidstaten binnen twee maanden geen gehoor geven aan het met redenen omkleed advies, kan de Europese Commissie de zaak voor het Hof van Justitie voorleggen.¹³⁷

Zodoende laat de Europese Commissie in 2011 weten dat zij een infractieprocedure willen starten tegen Nederland, omdat de juiste regeling voor reisbureaus nog niet is geïmplementeerd.¹³⁸ Nederland had als onderdeel van ‘Overige Fiscale Maatregelen 2011’ al voorgenomen om de reisbureauregeling in te voeren en per 1 april 2012 is dit dan ook gebeurd.¹³⁹ Het daarvoor geldende besluit van 1971 over de toepassing van de wet OB ten aanzien van reisbureaus is hiermee komen te vervallen. Hiervoor is nog een overgangsregeling ingevoerd.

3.3 Toepassing van de reisbureauregeling

3.3.1 Het reisbureau

Zoals eerder vermeld is de reisbureauregeling niet per definitie van toepassing op reisbureaus, maar op ondernemers die op eigen naam tegenover de reiziger handelen en zij voor de totstandbrenging van de reizen gebruikmaken van de leveringen van goederen en diensten van andere ondernemers.¹⁴⁰ De ondernemers die in het spraakgebruik een reisbureau zijn vallen niet onder deze regeling, omdat zij doorgaans namens de reisorganisator de reizen doorverkopen in plaats van dat zij handelen op eigen naam. Dit vereiste zorgt er dus voor dat tussenpersonen buiten de reisbureauregeling vallen. In de richtlijn is dit apart opgenomen, maar in de Nederlandse wet is dit niet meer opgenomen, met het idee dat het vereiste van handelen op eigen naam al voldoende is.¹⁴¹

In de jurisprudentie is het begrip reisbureau verder uitgebreid naar iedere ondernemer die op eigen naam reisdiensten verkoopt.¹⁴² Zo ook ISt, een vennootschap die programma’s als “High School” en “College” aanbiedt, waarbij leerlingen op een school in het buitenland een periode mee kunnen lopen. Ze bieden een pakket aan met retourvluchten, binnenlands vervoer in het gastland tot

¹³² Richtlijn 77/388/EEG

¹³³ E. J. Bosch, ‘Eindelijk een zesde BTW-richtlijn’, WFR 1977/349

¹³⁴ E. Sparidis, ‘Destination unknown: De reisbureauregeling’, MBB 2011/10

¹³⁵ Dit was art. 26 van de Zesde richtlijn. Een “kan”-bepaling houdt in dat lidstaten zelf mogen beslissen of ze deze wel of niet willen implementeren in hun nationale wetgeving.

¹³⁶ Voor meer informatie betreffende de oude regeling voor reisbureaus in Nederland, zie bijlage 1.

¹³⁷ Persbericht Europese Commissie 28 februari 2008, nr. IP/08/333.

¹³⁸ Persbericht Europese Commissie 16 juni 2011, nr. IP/11/716.

¹³⁹ E. Sparidis, ‘Destination unknown: De reisbureauregeling’, MBB 2011/10

¹⁴⁰ In de Nederlandse wet is dit te vinden in artikel 28z wet OB.

¹⁴¹ Mobach, in: Cursus Belastingrecht, OB.5.10.1.c

¹⁴² Mobach, in: Cursus Belastingrecht, OB.5.10.1

bestemming, het gastgezin en voorbereidende en begeleiden zaken met betrekking tot het te volgen onderwijs. Doordat ISt identieke handelingen verricht als een reisbureau, valt hij onder de reisbureauregeling.¹⁴³

In het arrest Madgett en Baldwin waren hotelhouders van mening dat de reisbureauregeling niet van toepassing was omdat zij geen reisorganisatoren zijn. Veel van hun hotelgasten nemen een pakket waar naast de overnachtingen ook het vervoer heen en terug geregeld is en een bus excursiereis van een dag. Madgett en Baldwin stelden dat het vervoer dat zij organiseerden slechts bijkomstig was en dat de reisbureauregeling daarom niet van toepassing zou zijn. Het Hof van Justitie vindt dat als de van derden betrokken prestaties bijkomstig zijn, dat de reisbureauregeling dan ook niet van toepassing is. Echter wordt gesteld dat als een hotelhouder in de regel prestaties aanbiedt die buiten de traditionele taken van hotelhouders hoort, dat deze prestaties niet bijkomstig zijn. Het Hof van Justitie heeft dan ook geoordeeld dat de reisbureauregeling van toepassing is op hotelhouders die voor een totaalprijs andere reisonderdelen aan hun gasten aanbieden. De reisbureauregeling is niet van toepassing over de eigen prestaties, dus in dit geval het bieden van onderdak. Om te verdelen welke gedeelte van de vergoeding kan worden toegerekend aan de eigen prestatie, kan de totale vergoeding worden gesplitst op basis van werkelijke kosten of op basis van de marktwaarde van de eigen prestatie.¹⁴⁴ Het maakt dus niet uit of een ondernemer een klassiek reisbureau is, net zoals bij ISt: als er vergelijkbare prestaties worden verricht dan is de reisbureauregeling van toepassing.

In het besluit van de staatssecretaris van 2014 stond al dat het begrip reisbureau ruim moet worden uitgelegd, in het vernieuwde besluit van 2019 is deze uitleg niet veranderd.¹⁴⁵ Ook wordt benadrukt dat de reisbureaus in het spraakgebruik veelal niet onder de reisbureauregeling vallen. De reisbureaus in het spraakgebruik, zij die als tussenpersoon optreden en namens de reisorganisator reizen verkopen, worden in dit besluit daarom aangemerkt als reisagentschap.¹⁴⁶

3.3.2 De reiziger

Artikel 306 van de Richtlijn bepaalt onder andere dat de reisbureauregeling van toepassing voor zover er tegenover de *reiziger* gehandeld wordt. Van belang is dan ook om te bepalen wat of wie precies reiziger zijn. De Europese Commissie heeft in 2013 hierover een inbreukprocedure aangespannen tegen Spanje; zij verwijten Spanje dat ze de regeling hebben toegestaan aan elke soort klant in plaats van alleen reizigers. Vanwege het woord 'klant', in plaats van reiziger, in sommige taalversies van de Zesde richtlijn is het klantenstandpunt ontstaan, dat inhoudt dat alle klanten dus gebruik mogen maken van de reisbureauregeling. Het Hof van Justitie stelt dat ze het woord 'reiziger' al eens eerder breder hebben uitgelegd dan als 'eindconsument'.¹⁴⁷ Het Hof van Justitie benadrukt dat de doelstellingen van het vereenvoudigen van btw-regels voor reisbureaus en een evenwichtige verdeling van de btw-inkomsten tussen lidstaten optimaal kunnen worden verwezenlijkt op basis van het klantenstandpunt. Het Hof van Justitie vindt het van belang dat de reisbureauregeling ook van toepassing is op reisorganisatoren die hun reizen door verkopen aan anderen dan eindconsument.¹⁴⁸ Dit houdt in dat de reiziger een ander kan zijn dan het individu dat daadwerkelijk reist, maar bijvoorbeeld een bedrijf dat het voor individuen inkoopt, zoals een vennootschap voor haar werknemers.¹⁴⁹ Naar aanleiding van dit arrest is ook in het besluit van 2014 opgenomen dat het begrip reiziger elk soort klant kan omvatten. Zo is in Nederland het begrip

¹⁴³ HvJ 13 oktober 2005, C-200/04, ECLI:EU:C:2005:608, (ISt Internationale Sprach- und Studienreisen)

¹⁴⁴ HvJ 22 oktober 1998, C-308/96, ECLI:EU:C:1998:496, (Madgett en Baldwin)

¹⁴⁵ Besluit van 19 augustus 2019, nr. 2019-7277

¹⁴⁶ Besluit van 17 juli 2014, nr. BLKB 2014/645M

¹⁴⁷ Het HvJ verwijst hiervoor naar First Choice Holidays en het feit dat de reiziger moet betalen volgens de Richtlijn, terwijl in die zaak de reisbureauregeling ook van toepassing was over een marge waar geen reiziger voor had betaald. Zie een samenvatting van het arrest in paragraaf 3.3.3

¹⁴⁸ HvJ 26 september 2013, zaak C-189/11, ECLI:EU:C:2013:587, (Commissie/Spanje)

¹⁴⁹ Loyens & Loeff in samenwerking met de ANVR BTW-commissie, *Handleiding toepassing nieuwe Reisbureauregeling*, Baarn/Rotterdam, december 2010

verruimd; eerst was er alleen sprake van een reiziger als dit de eindconsument was.¹⁵⁰ In het besluit van 2019 staat het ook nog zo omschreven.¹⁵¹

3.3.3 De reisdienst

Het is van belang om te bepalen wat de reisdienst is, omdat dit het gedeelte is waarover de marge berekend wordt. Alle inkomsten van de reisdienst moeten worden meegenomen en de kosten die de reiziger ten goede komen, omdat het een gedeelte is van de reis, moeten van de inkomsten worden afgetrokken. De reisdienst is de ene dienst die het reisbureau verricht aan de reiziger, waar alle verrichte handelingen van het reisbureau met het oog op de totstandkoming van de reis onder vallen.¹⁵² Kenmerkend aan deze diensten is dat zij doorgaans bestaan uit verschillende prestaties, met name op het gebied van vervoer en onderdak.¹⁵³

Bij Madgett en Baldwin kwam al naar voren dat de reisbureauregeling niet van toepassing is op de eigen prestaties, maar alleen over de prestaties ingekocht van andere ondernemers. Daarnaast is het belangrijk om te benadrukken dat de reisbureauregeling niet alleen toegepast wordt omdat een ondernemer onder het begrip reisbureau van deze regeling valt. In het arrest Minerva Kulturreisen GmbH worden operakaartjes verkocht in de vorm van een pakket voor de reizigers. De verkoop van operakaartjes zonder dat er een reisdienst wordt verricht, valt volgens het Hof van Justitie niet onder de reisbureauregeling. Het Hof van Justitie zegt dat voor elke door een reisbureau verrichte dienst alleen geldt als een zodanige dienst voor de reisbureauregeling indien deze dienst een reisdienst inhoudt.¹⁵⁴ Het verkopen van kaartjes voor evenementen die reizigers kunnen bijwonen tijdens hun reis, ondanks dat deze deel kunnen zijn van een pakket voor een reis, is dus geen reisdienst. Zoals we hiervoor gezien hebben bij ISt, is gelijk aan een reisdienst, een dienst met alle identieke handelingen van een reisdienst.

In het besluit van de Staatssecretaris van 2014 is besloten dat bij ingekochte goederen en diensten van andere ondernemers waar het reisbureau aanvullend goederen of diensten toevoegt, sprake kan zijn van een eigen prestatie.¹⁵⁵ Wanneer prestaties als eigen prestaties worden aangemerkt is niet meer de reisbureauregeling van toepassing, maar moet worden uitgegaan van de normale btw-regels. Zo heeft de Staatssecretaris besloten dat er sprake kan zijn van een eigen prestatie indien een ondernemer, bij het verhuren van vakantiewoningen, hotels of vliegtuigen die hij van andere ondernemers huurt, aanvullende diensten voor eigen rekening en risico verricht. Hierbij worden specifieke diensten aangewezen die de prestatie een eigen prestatie maken, zoals het verzorgen van de receptie en horecadiensten.

Indien de ondernemer minder dan drie jaar het hotel of de vakantiewoningen huurt van andere de andere ondernemer, moet op basis van feiten en omstandigheden bepaald worden of er sprake is van een eigen prestatie. Als de verhuur meer dan drie jaar duurt en de aanvullende diensten zoals genoemd worden verricht, besluit de staatssecretaris dat er sprake is van een eigen prestatie en dat de normale btw-regels van toepassing zijn.¹⁵⁶

¹⁵⁰ Besluit van 17 juli 2014, nr. BLKB 2014/645M

¹⁵¹ Besluit van 19 augustus 2019, nr. 2019-7277

¹⁵² Artikel 307 Btw-richtlijn

¹⁵³ Mobach, in: *Cursus Belastingrecht*, OB.5.10.2

¹⁵⁴ HvJ 9 december 2010, C-31/10, ECLI:EU:C:2010:762, (Minerva Kulturreisen GmbH)

¹⁵⁵ De paragraaf in het Beluut betreffende de reisbureauregeling van 2019 is enigszins aangepast, maar de strekking en daarmee de uitwerking voor reisbureaus blijft hetzelfde.

¹⁵⁶ Bij de verhuur van vakantiewoningen wordt een prestatie als een eigen prestatie aangemerkt indien ten minste zeven van de tien volgende aanvullende diensten op het park worden verricht: groenvoorziening, receptie, horecadiensten, sport- en spelfaciliteiten, bewaking, schoonmaakwerkzaamheden, informatie/welkomstpakket, afvalverwerking, gastenregistratie inclusief reserveringssysteem en klachtenafhandeling. De aanvullende diensten die ten minste voor rekening en risico van de exploitant verricht moet worden voordat er sprake is van een eigen prestatie bij de verhuur van hotelkamers, zijn: receptie, horecadiensten, sport- en spelfaciliteiten (voor zover aanwezig), bewaking en schoonmaakwerkzaamheden.

Bij verhuur van vliegtuigen is sprake van een eigen prestatie indien het onderhoud van het vliegtuig en de bemanning en de catering (aan boord) van het vliegtuig gedurende de gehele huurperiode voor rekening en risico van het inhurende reisbureau komen.

In een aantal arresten zijn prejudiciële vragen gesteld die betrekking hebben op het bepalen van de reisdienst. Bijvoorbeeld in het arrest *First Choice Holidays* organiseert First Choice Holidays pakketreizen met onderdelen die zij van derden aankoopt. Dit werkt op basis van een commissie-overeenkomst, de derden ontvangen een commissie van de brochureprijs. Daarnaast kunnen deze derden kortingen aan de reizigers geven zonder dit de overleggen met First Choice Holidays. De reiziger maakt dan het kortingsbedrag over First Choice Holidays, First Choice Holidays krijgt vervolgens het verschil tussen de kortingsprijs en de brochureprijs van de derde en de derde krijgt een commissie berekend over het brochurebedrag. First Choice Holidays factureerde de brochureprijs aan de reizigers. De derden pasten dit bedrag vervolgens aan, doorgaans kende First Choice Holidays het bedrag van de korting dan ook niet. First Choice Holidays was van mening dat het bedrag dat zij van de derden ontvingen ter compensatie van de korting niet onder het bereik van de reisbureauregeling viel, omdat dat niet een bedrag is dat een reiziger heeft betaald. Het Hof van Justitie heeft geoordeeld dat er een rechtstreeks verband bestaat tussen het door de derde aanvullende bedrag en de verlening van de dienst aan de reiziger. Daardoor is dit bedrag deel van de tegenprestatie die First Choice Holidays ontvangt en daarom deel van het totale bedrag dat de reiziger moet betalen.¹⁵⁷ Het bedrag wordt niet aangemerkt als een tegenprestatie van de derde voor de prestatie dat First Choice Holidays hen de mogelijkheid verleent een reis te verkopen.¹⁵⁸ De reisbureauregeling is dus van toepassing op alle bedragen die rechtstreeks verband houden met het leveren van de reisprestatie aan de reiziger. Dat de reiziger dit niet (in zijn geheel) betaalt verandert dat dus niet.

In het arrest *Van Ginkel* heeft het Hof van Justitie geoordeeld dat enkel het aanbieden van vakantiewoningen van derden onder eigen naam voldoende is om de reisbureauregeling van toepassing te laten zijn. De reisbureauregeling is een bijzondere regeling voor reisorganisatoren en reisbureaus en het Hof van Justitie zegt dat het kenmerkend is voor diensten verricht door deze ondernemingen dat zij bestaan uit een hele reeks verrichtingen, met name op het gebied van vervoer en onderdak. Het Hof van Justitie keurt dus de enkele verhuur van vakantiewoningen goed en zegt dat de omstandigheid dat een reisbureau enkel vakantiewoningen ter beschikking stelt, niet betekent dat de toepassing van de reisbureauregeling moet worden uitgesloten. Het Hof van Justitie benoemt wel dat enkel het verhuren van vakantiewoningen niet betekent dat er slechts sprake is van één dienst, maar dat dit ook diensten kan omvatten als informatie en advies. Het is dus niet nodig om een volledig verzorgde reis aan te bieden voordat de reisbureauregeling van toepassing is.¹⁵⁹

In de beschikking *Star Coaches* werden enkel vervoerdiensten verricht en dat aan reisbureaus en niet rechtstreeks aan reizigers. In de lijn van *Van Ginkel* stelt het Hof van Justitie dat enkel het aanbieden van diensten van passagiersvervoer niet betekent dat de toepassing van de reisbureauregeling kan worden uitgesloten. Daarnaast maakt het in lijn van *Madgett en Baldwin* en *ISt* niet uit dat de ondernemer geen daadwerkelijk reisbureau of reisorganisator is. Het Hof van Justitie haalt *Van Ginkel* nogmaals aan en stelt dat de diensten zich niet mogen beperken tot één handeling en zou er bijvoorbeeld informatie of advies gegeven moeten worden. *Star Coaches* verricht alleen vervoersdiensten en de reisbureauregeling is niet van toepassing, de rechter voegt daar uitdrukkelijk aan toe dat deze onderneming geen diensten als accommodatie, gids- of adviesactiviteiten verricht.¹⁶⁰ Op basis van *Star Coaches* en *Van Ginkel* staat in het besluit van 2014 dat de reisbureauregeling van toepassing is bij het ter beschikking stellen van een vakantiewoning met het daarbij verrichten van één of meerdere andere diensten.¹⁶¹

Uit *Van Ginkel* volgt dus dat de reisbureauregeling van toepassing is bij het enkel verhuren van vakantieaccommodatie. De uitwerking van deze uitleg van de reisbureauregeling pakt als volgt uit:

¹⁵⁷ Volgens artikel 308 van de Richtlijn moet de maatstaf van heffing worden bepaald aan de hand van het bedrag dat de reiziger moet betalen.

¹⁵⁸ HvJ 19 juni 2003, C-149/01, ECLI:EU:C:2003:358, (*First Choice Holidays*)

¹⁵⁹ HvJ 12 november 1992, C-163/91 ECLI:EU:C:1992:435 (*Van Ginkel*)

¹⁶⁰ HvJ 1 maart 2012, C-220/11 ECLI:EU:C:2012:120 (*Star Coaches*)

¹⁶¹ Besluit van 17 juli 2014, nr. BLKB 2014/645M, par. 6.1

stel een Nederlands reisbureau verhuurt vakantieaccommodaties in verschillende landen. Zou de reisbureauregeling niet van toepassing zijn op deze dienst, dan is de verhuur belast in het land waar de vakantieaccommodatie zich bevindt.¹⁶² Omdat de reisbureauregeling van toepassing is op deze dienst, is de dienst belast waar het reisbureau gevestigd is; in casu Nederland. Dit verschil in behandeling laat zien dat het belangrijk is dat een uniformiteit bestaat binnen de reisbureauregeling. Naar aanleiding van Van Ginkel en Star Coaches is namelijk nog onduidelijk in hoeverre het aanbieden van enkel vakantieaccommodatie een reisdienst is. In Van Ginkel was dit immers voldoende, met de opmerking dat er sprake zou kunnen zijn van aanvullende diensten, maar in Star Coaches is de reisbureauregeling niet van toepassing op enkel vervoersdiensten. Later in deze scriptie zal blijken dat Alpenchalets Resorts dit zal verduidelijken, maar tot die tijd moesten lidstaten zelf hun interpretatie van de arresten uitvoeren. Dit zou tot gevolg kunnen hebben dat een lidstaat A stelt dat enkel de verhuur van vakantieaccommodaties onder de reisbureauregeling valt, terwijl lidstaat B stelt dat hiervoor aanvullende diensten nodig zijn. Als het reisbureau dan gevestigd is in lidstaat B en vakantieaccommodaties verhuurt in lidstaat A en verder geen andere reisdiensten aanbiedt ontstaat er een dispariteit: lidstaat B vindt niet dat de reisbureauregeling van toepassing is en dat de diensten belast zijn in lidstaat A, het land waar de vakantieaccommodaties zich bevinden; lidstaat A vindt dat de reisbureauregeling van toepassing is en dat de diensten daarom belast zijn in lidstaat B, waar het reisbureau is gevestigd.

3.4 Wijze van heffing

De artikelen van de Btw-richtlijn betreffende de bijzondere regels voor reisbureaus zijn terug te vinden in de Nederlandse wet in art. 28z-28zg wet OB. Net als in de richtlijn worden de reisdiensten aangemerkt als één dienst waarbij de winstmarge dient als de maatstaf van heffing.

3.4.1 Winstmarge

De winstmarge wordt volgens de Btw-richtlijn berekend over het verschil tussen het totale bedrag, btw niet inbegrepen, dat de reiziger moet betalen en de werkelijke door het reisbureau gedragen kosten voor de prestaties van andere belastingplichtigen, mits deze de reiziger ten goede komen.¹⁶³ In de Nederlandse wet kan deze marge per reis of per tijdvak berekend worden.¹⁶⁴ Overigens staat in de wet OB dat de winstmarge moet worden berekend over de som van vergoedingen, omzetbelasting daaronder inbegrepen.¹⁶⁵ In de wet OB staat in artikel 28zf echter dat het niet is toegestaan dat de belasting van de reisdienst op de factuur mag komen te staan. Ik ga er daarom van uit dat de Nederlandse wet in lijn is met de Richtlijn en dat de vergoeding zonder btw is, maar dat de btw over in rekening gebrachte kosten mee mogen worden genomen in de margeberekening. Dit is immers expliciet gezegd door het Hof van Justitie in *First Choice Holidays*, dat gewezen is voordat Nederland de reisbureauregeling had geïmplementeerd in zijn wet.¹⁶⁶ Verder is van belang uit *First Choice Holidays* voor de wijze van heffing dat alle bedragen die rechtstreeks verband houden met het leveren van de reisprestatie aan de reiziger, vallen onder het bedrag dat de reiziger moet betalen.

Voor de maatstaf van heffing zijn de vergoedingen, oftewel het totale bedrag dat de reiziger moet betalen, en de kosten dus belangrijk. Over het verschil van deze twee zal btw worden geheven. De kosten die van belang zijn, zijn enkel die kosten die de reiziger ten goede komen. Kosten voor accommodatie, vervoer en excursies zijn hier voorbeelden van. De kosten voor inventaris, afschrijvingen en personeel niet, waardoor deze de winstmarge niet verlagen. Op deze kosten zijn de normale btw-regels van toepassing en kan de voorbelasting die op deze kosten drukt wel worden afgetrokken.¹⁶⁷

¹⁶² Art. 6b wet OB

¹⁶³ Artikel 308 Btw-richtlijn

¹⁶⁴ Artikel 28zb lid 1 wet OB

¹⁶⁵ Artikel 28zb lid 3 en 4 wet OB

¹⁶⁶ HvJ 19 juni 2003, C-149/01, ECLI:EU:C:2003:358, (*First Choice Holidays*) r.o. 25

¹⁶⁷ Mobach, in: *Cursus Belastingrecht*, OB.5.10.3

Aan de andere kant speelt dus de vergoeding een rol. Deze kan worden beïnvloed door gebruik te maken van eigen prestaties in combinatie met ingekochte prestaties voor het aanbieden van een reisdienst. Bij Madgett en Baldwin hadden we al gezien dat er meerdere diensten werden verricht: het verstrekken van accommodatie, vervoer en het verzorgen van een excursie. Om te bepalen welk gedeelte van de vergoeding toe te rekenen is aan de eigen prestatie, en daarom niet onder het bereik van de reisbureauregeling valt, kan het beginsel van werkelijke kosten worden gebruikt, of de prestatie kan worden gewaardeerd op basis van marktwaarde. Het Hof van Justitie had geoordeeld op basis van eenvoud dat van ondernemers niet verlangd kon worden dat de waarde van de eigen prestatie werd gewaardeerd op het beginsel van werkelijke kosten indien dit ook op basis van marktwaarde kon.¹⁶⁸ Op basis hiervan heeft MyTravel haar btw-schuld over pakketvakanties opnieuw berekend. MyTravel betreft voor het verblijf de diensten van derden, maar regelt zelf het vervoer naar de bestemming. Er is dus één van derden betrokken dienst. Doordat zij een eigen luchvaartmaatschappij heeft waarmee dit vervoer wordt geregeld, heeft ze de waarde van de vliegtickets op basis van de marktwaarde opnieuw berekend, met de uitkomst dat MyTravel hierdoor zo'n drie miljoen Britse pond terug zou krijgen, verdeeld over drie jaren. In het arrest Madgett en Baldwin leed het gebruiken van de marktwaarde tot een vergelijkbare btw-schuld als bij het gebruiken van het beginsel van werkelijke kosten. Het Hof van Justitie oordeelt echter dat reisbureaus in beginsel hun eigen prestaties op marktwaarde moeten bepalen, indien die waarde kan worden vastgesteld. Indien dit het geval is mag een reisbureau alleen het beginsel van de werkelijke kosten gebruiken als kan worden aangetoond dat de werkelijke samenstelling hierdoor ook getrouw wordt weergegeven.¹⁶⁹

Het is natuurlijk ook mogelijk om een negatieve winstmarge te behalen indien een reis verliesgevend is voor het reisbureau. Op grond van artikel 28ze wet OB is geen aftrek of teruggave mogelijk op de handelingen die de reiziger ten goede komen. Totale uitsluiting van een verrekening of teruggaaf van de negatieve btw-componenten is in strijd met de beginselen van het btw-stelsel. Toch is in de Btw-richtlijn ook een bepaling opgenomen waardoor reisbureaus geen recht hebben op teruggaaf van btw.¹⁷⁰ Het reisbureau wordt niet ontlast van de voorbelasting waardoor deze in feite op de ondernemer drukt. Hierdoor kan het zijn dat de btw niet in verhouding staan tot de vergoeding of dat daadwerkelijk een hoger btw-tarief wordt geheven.¹⁷¹ In Nederland is hier een oplossing gegeven door middel van de globalisatieregeling.

3.4.2 De globalisatieregeling

Zoals eerdergenoemd kan een reisbureau in Nederland zijn marge zowel per reis als per tijdvak aangeven. Het reisbureau mag zelf bepalen welke wijze van marge berekenen hij kiest, maar deze keuze moet wel blijken uit de administratie. De keuze hoeft dan ook niet gemeld te worden bij de Belastingdienst. Het reisbureau moet wel consequent handelen met betrekking tot zijn keuze.¹⁷²

Het vaststellen van de winstmarge per tijdvak wordt ook de globalisatieregeling genoemd. Het toepassen van de globalisatieregeling leidt tot een lastenvermindering bij de reisbureaus omdat de marge per tijdvak bepaalt kan worden in plaats van per verkochte reis.¹⁷³

Bij toepassing van de globalisatieregeling wordt de winstmarge per tijdvak berekend door het verschil te nemen tussen de som van de vergoedingen ter zake van de reisdiensten in dat tijdvak en de som van de in dat tijdvak gedragen kosten door het reisbureau. De kosten moeten dan betrekking hebben op goederen en diensten die de reiziger ten goede komen. Om te bepalen in welk tijdvak vergoedingen en kosten vallen moet worden gekeken naar het tijdvak waarin deze vergoedingen en het recht op aftrek met betrekking tot de kosten in zouden vallen indien de

¹⁶⁸ HvJ 22 oktober 1998, C-308/96, ECLI:EU:C:1998:496, (Madgett en Baldwin)

¹⁶⁹ HvJ 6 oktober 2005, C-291/03, ECLI:EU:C:2005:591, (MyTravel)

¹⁷⁰ Art. 310 Btw-richtlijn

¹⁷¹ E. Sparidis, 'Destination unknown: De reisbureauregeling', MBB 2011/10

¹⁷² Loyens & Loeff in samenwerking met de ANVR BTW-commissie, *Handleiding toepassing nieuwe Reisbureauregeling*, Baarn/Rotterdam, december 2010

¹⁷³ E. Sparidis, 'Destination unknown: De reisbureauregeling', MBB 2011/10

normale btw-regels van toepassing zouden zijn.¹⁷⁴ De btw is normaal verschuldigd op het moment waarop de factuur wordt uitgereikt of uitgereikt had moeten worden of in andere gevallen het tijdstip waarop de levering of de dienst wordt verricht. In het geval van een reisdienst dus wanneer deze verricht wordt. Het uiterlijke tijdstip van verschuldigdheid is echter wanneer de vergoeding geheel of gedeeltelijk wordt ontvangen.¹⁷⁵ In geval van vooruitbetaling is dus eerder btw verschuldigd. Voorbelasting kan volgens de reguliere btw-regels in aftrek worden gebracht in het tijdvak waarin de belasting in rekening is gebracht op een op voorgeschreven wijze opgemaakte factuur.¹⁷⁶

Op grond van artikel 28zd wet OB kan een negatieve winstmarge van een tijdvak worden verrekend met een positieve winstmarge van het volgende tijdvak. Indien er het volgende tijdvak opnieuw een negatieve marge is, worden deze bij elkaar opgeteld om bij de volgende positieve marge verrekend te worden. Na afloop van een kalenderjaar kan een negatieve winstmarge over het gehele jaar worden doorgeschoven naar het volgende kalenderjaar. Daarnaast kan een verzoek tot teruggaaf worden gedaan indien de winstmarge over het jaar lager is dan de belasting over dat kalenderjaar. Sparidis noemt deze wijze van verrekening van de negatieve winstmarges al mogelijk strijdig met de Btw-richtlijn. Normaliter kan een teruggaafsaldo alleen naar het volgende tijdvak worden overgebracht, terwijl binnen de globalisatieregeling kan worden doorgeschoven naar volgende tijdvakken en volgende kalenderjaren.¹⁷⁷

Daarnaast heeft het Hof van Justitie geoordeeld dat een Duitse regeling in strijd was met de Btw-richtlijn. In Duitsland konden winstmarges voor groepen van diensten of voor alle reizen binnen een tijdvak als een totaal worden berekend. Het Hof van Justitie heeft deze totalisering afgekeurd, de maatstaf van heffing moet immers per reis afzonderlijk worden vastgesteld.¹⁷⁸ Eerder had het Hof van Justitie in het arrest Commissie/Spanje geoordeeld dat de maatstaf van heffing niet getotaliseerd mag worden voor een tijdvak. De marge moest in dat arrest ook bepaald worden voor iedere afzonderlijke reisdienst die het reisbureau verricht.¹⁷⁹ Doordat het Hof van Justitie tweemaal heeft benadrukt dat de marge per reis zelfstandig moet worden berekend en uit Commissie/Spanje reeds expliciet is gebleken dat een marge per tijdvak niet is toegestaan, moet geconcludeerd worden dat de Nederlandse globalisatieregeling in strijd is met de Btw-richtlijn.

3.4.3 Tarief

In principe wordt de winstmarge belast tegen het algemene btw-tarief.¹⁸⁰ Als het reisbureau gebruik maakt van andere ondernemers die hun handelingen buiten de Europese Unie verrichten, is het nultarief van toepassing op de dienst van het reisbureau. Worden handelingen zowel binnen als buiten de EU verricht, dan is het nultarief alleen van toepassing voor het gedeelte van de handelingen van andere ondernemers voor zover deze buiten de Unie verricht worden.¹⁸¹ Het blijkt echter lastig om het gedeelte te bepalen waarop het nultarief van toepassing is, vervoertrajecten zijn vaak pas bij vertrek bekend en de verhouding tussen het gedeelte dat zich binnen en buiten de Unie af speelt is vaak alleen te schatten. Sparidis (2011) stelde daarom voor om een forfaitaire regeling vast te stellen waar een integrale toepassing bestaat van het nultarief van reizen vanuit Nederland met een bestemming buiten de EU. De werkelijke btw-druk op deze reizen is volgens hem al relatief gering. Dit is volgens hem ook in overeenstemming met het karakter van de reisbureauregeling dat zij heffingsmoeilijkheden en -belemmeringen bij reisbureaus hoort te voorkomen.¹⁸² De Algemene Nederlandse Vereniging van Reisbureaus (hierna: ANVR) heeft in haar handleiding in 2010 aangegeven in het Ministerie van Financiën om tot een makkelijkere

¹⁷⁴ Mobach, in: Cursus Belastingrecht, OB.5.10.3

¹⁷⁵ Artikel 13 wet OB

¹⁷⁶ Artikel 15 wet OB

¹⁷⁷ E. Sparidis, 'Destination unknown: De reisbureauregeling', MBB 2011/10

¹⁷⁸ HvJ 8 juli 2016, C-380/16, ECLI:EU:C:2018:76, (Commissie/Duitsland)

¹⁷⁹ HvJ 26 september 2013, zaak C-189/11, ECLI:EU:C:2013:587, (Commissie/Spanje) r.o. 101-103

¹⁸⁰ Het normale btw-tarief is nu 21%, zie artikel 9 wet OB.

¹⁸¹ Artikel 28zc wet OB

¹⁸² E. Sparidis, 'Destination unknown: De reisbureauregeling', MBB 2011/10

regel te komen dan die genoemd in artikel 28zc van de wet OB.¹⁸³ In het besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 2012 is deze makkelijke regel al opgenomen, met het doel om de administratieve lasten met betrekking tot het splitsen van de reis: onder voorwaarden wordt goedgekeurd dat het nultarief van toepassing is over het deel van het personenvervoer per vliegtuig of boot dat wordt geacht plaats te vinden binnen de EU als de plaats van vertrek of de bestemming van de reis buiten de EU ligt.¹⁸⁴¹⁸⁵

Het verlaagde tarief is alleen van toepassing op een specifieke categorie van prestaties. Dat staat echter niet in de weg dat verschillende tarieven kunnen worden toegepast op één prestatie.¹⁸⁶ Doordat de reisdienst wordt gezien als één dienst voor de reisbureauregeling is het niet mogelijk deze handeling te splitsen in verschillende handelingen waar de verschillende tarieven op van toepassing zijn.

Er is ook een arrest binnen het kader van de reisbureauregeling geweest waar het tarief een discussiepunt was, namelijk het arrest Kozak. In dit arrest verrichte een reisbureau diensten die onder het toepassingsbereik van de reisbureauregeling vielen. Daarnaast werden eigen vervoersdiensten verricht, waarvoor geen gebruik werd gemaakt van diensten van derden. Op vervoersdiensten is het verlaagde tarief van toepassing en in geschil was of het verlaagde tarief nog van toepassing mag zijn als de vervoersdiensten een noodzakelijk bestanddeel zijn van de reisdienst. Als het een noodzakelijk bestanddeel is van de reisdienst kan de vervoersdienst als een bijkomende dienst worden beschouwd, waardoor de reisbureauregeling ook op de vervoersdienst van toepassing en het algemene tarief moet worden toegepast. Het Hof van Justitie oordeelde echter dat de reisbureauregeling alleen van toepassing mag zijn voor zover dit noodzakelijk is voor de verwezenlijking van de doelstelling. Hierbij oordeelde het Hof van Justitie dat de reisbureauregeling alleen van toepassing is op prestaties die van derden worden betrokken, waardoor deze vervoersdiensten van Kozak buiten de reikwijdte van de reisbureauregeling vallen en het verlaagde tarief nog van toepassing is. Dat de vervoersdiensten noodzakelijk zijn voor de reisdienst doet hier niet aan af en als die diensten noodzakelijk zijn betekent dit niet dat zij als één enkele dienst moet worden geacht voor de reisbureauregeling waardoor de vervoersdiensten de andere reisdiensten zou moeten volgen.¹⁸⁷

3.4.4 Conclusie

Per 1 april 2012 is de reisbureauregeling ingevoerd. Hiervoor bestond in Nederland wel een besluit van de staatssecretaris over de behandeling van prestaties van reisbureaus, maar dit besluit was niet conform de Btw-richtlijn.

Na de invoering van artikel 28z-28zg in de wet OB is de reisbureauregeling van toepassing op de handelingen van reisbureaus voor zover zij op eigen naam handelen tegenover de reiziger en voor de totstandkoming van de reizen gebruik maken van leveringen van goederen en diensten van andere ondernemers. Over deze handelingen moet btw worden voldaan over de winstmarge, in plaats van over de totale omzet met recht op aftrek van voorbelasting.

Een reisbureau in de zin van de reisbureauregeling is in feite iedere ondernemer die reisdiensten verkoopt. Dat zijn vaak niet de reisbureaus die in het spraakgebruik zo genoemd worden, aangezien zij niet op eigen naam aan de reiziger reisdiensten leveren. Ook ondernemers die niet getypeerd zouden worden als reisbureau of reisagentschap kunnen onder het bereik van de reisbureauregeling vallen indien zij reisdiensten op eigen naam verkopen, zoals bijvoorbeeld ondernemers die buitenlandse onderwijsprogramma's aanbieden.

¹⁸³ Loyens & Loeff in samenwerking met de ANVR BTW-commissie, *Handleiding toepassing nieuwe Reisbureauregeling*, Baarn/Rotterdam, december 2010

¹⁸⁴ Besluit van 22 maart 2012, BLKB 2012/272M, par. 5

¹⁸⁵ Deze versimpeling is ook opgenomen in de latere besluiten van 2014 en 2019

¹⁸⁶ E. Sparidis, 'Destination unknown: De reisbureauregeling', MBB 2011/10

¹⁸⁷ HvJ 25 oktober 2012, C-557/11, ECLI:EU:C:2012:672, (Kozak)

Reizigers voor de reisbureauregeling zijn de klanten die een reis afnemen. Dit hoeft niet per se de eindconsument, oftewel de daadwerkelijke reiziger, te zijn.

Reisdiensten voor de reisbureauregeling zijn de diensten die het reisbureau verricht aan de reiziger, waar alle verrichte handelingen van het reisbureau met het oog op de totstandkoming van de reis onder vallen. Kenmerkend aan deze diensten is dat zij doorgaans bestaan uit verschillende prestaties, met name op het gebied van vervoer en onderdak. Belangrijk is ook dat dit niet de eigen prestaties van het reisbureau zijn, maar dat de prestaties moeten worden ingekocht van derden.

Uiteindelijk wordt btw geheven over de marge die een reisbureau behaalt over zijn reisdiensten. In Nederland kan deze marge worden berekend per reis of per tijdvak. Over deze marge wordt doorgaans het reguliere btw-tarief geheven. Indien een reis een bestemming of plaats van vertrek buiten de EU heeft kan het nultarief van toepassing zijn.

Hoofdstuk 4: Skarpa Travel

In dit hoofdstuk zal het arrest Skarpa Travel worden geanalyseerd en zal worden onderzocht hoe dit arrest past binnen de huidige toepassing van de reisebureauregeling en wat voor gevolgen dit arrest kan hebben. De deelvraag bij dit hoofdstuk luidt: 'In hoeverre past het arrest 'Sarpa Travel' binnen het huidige kader van de reisebureauregeling?'

4.1 Casus en prejudiciële vragen

Skarpa Travel sp. z o.o. w Krakowie (hierna: Skarpa) is een in Polen gevestigd reisebureau dat onderworpen is aan de reisebureauregeling. Skarpa is van mening dat uit de Poolse wet niet duidelijk blijkt op welke datum de btw over vooruitbetalingen wordt verschuldigd en daarom heeft zij de minister om een rulling verzocht. De minister heeft verduidelijkt in de rulling dat de btw verschuldigd is wanneer de vooruitbetalingen worden gedaan. De marge moet dan worden vastgesteld aan de hand van de geschatte kosten en de brutomarges. Zodra de werkelijke kosten bepaald kunnen worden, kan een correctie op deze marge worden toegepast.¹⁸⁸ Skarpa ontvangt gewoonlijk eerst 30% van de totale vergoeding van de reisdienst als een vooruitbetaling, het restant wordt voor vertrek betaald. De kosten worden ongeveer een maand voor verrichting van de reisdienst gemaakt, maar het precieze bedrag van deze kosten is pas later bekend. De kosten kunnen voor Skarpa namelijk veranderen door een verschil tussen het verwachte en werkelijke aantal reizigers, schommelende wisselkoersen en onverwachte kosten. Zo kan zij niet weten welk bedrag als basis geldt voor de berekening van de af te dragen btw.¹⁸⁹

Skarpa is daarom van mening dat de btw pas verschuldigd is wanneer de definitieve winstmarge kan worden bepaald en zij heeft deze rulling aangevochten bij de bestuursrechter eerste aanleg in Polen. De rechter heeft de rulling nietig verklaard aangezien volgens deze rechter de btw pas verschuldigd wordt op het tijdstip dat de definitieve marge bekend is. De minister is hiertegen in beroep gegaan bij de verwijzende rechter en heeft aangevoerd dat alle vooruitbetalingen vanaf ontvangst aan belasting zijn onderworpen. De verwijzende rechter vraagt zich af of de bijzondere regel voor de vaststelling van de maatstaf van heffing bij toepassing van de reisebureauregeling invloed heeft op het vaststellen van het tijdstip waarop btw over de reisdiensten verschuldigd wordt. De verwijzende rechter vindt dat de reguliere regel, dat btw verschuldigd is op het moment van voldoen van de vergoeding, niet van toepassing is in situaties waar de reisebureauregeling op van toepassing is doordat de werkelijk gedragen kosten pas bekend zijn als de reisdienst is verricht.¹⁹⁰

Omdat in de hoofdregel btw verschuldigd wordt op het moment van de ontvangst van de vergoeding¹⁹¹, vraagt de verwijzende rechter zich af of deze belasting moet worden berekend over het ontvangen bedrag of over de maatstaf van heffing zoals in de reisebureauregeling, namelijk de marge. De verwijzende rechter heeft het Hof van Justitie verzocht een prejudiciële beslissing te nemen over de volgende vragen:

- 1) Moet het moment van verschuldigdheid van btw over de vooruitbetalingen van reisdiensten waarop de reisebureauregeling van toepassing is, bepaald worden door de algemene btw-regels?
- 2) Indien de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord: moet de algemene btw-regel over vooruitbetalingen zo worden uitgelegd dat de vooruitbetaling die een reisebureau ontvangt verminderd wordt met de kosten die betrekking hebben op de reis voor zover deze werkelijk worden gedragen vóór ontvangst van de vooruitbetaling?¹⁹²

¹⁸⁸ HvJ 19 december 2018, C-422/17 ECLI:EU:C:2018:1029 (Skarpa Travel) r.o. 14-15

¹⁸⁹ A-G HvJ 5 september 2018, C-422/17 ECLI:EU:C:2018:667 (Skarpa Travel), r.o. 20-21

¹⁹⁰ HvJ 19 december 2018, C-422/17 ECLI:EU:C:2018:1029 (Skarpa Travel) , r.o. 16-19

¹⁹¹ In de Btw-richtlijn vinden we in artikel 65 dat btw over vooruitbetalingen word verschuldigd op het tijdstip van ontvangen van de vooruitbetaling.

¹⁹² HvJ 19 december 2018, C-422/17 ECLI:EU:C:2018:1029 (Skarpa Travel) r.o. 20-21

De algemene regel voor het voldoen van btw is dat de btw verschuldigd wordt op het moment van ontvangst van betaling. In het geval van vooruitbetaling moet de btw worden voldaan op het moment van ontvangst van deze betaling. In de Btw-richtlijn vinden we dit terug in artikel 65, in de Nederlandse wet in artikel 13 lid 2 wet OB.

4.2 Conclusie Advocaat-Generaal

Bij dit arrest heeft Advocaat-Generaal (hierna: A-G) Bobek een conclusie geschreven waarin hij beide prejudiciële vragen beantwoord.¹⁹³ De A-G is van mening dat het feit dat de reisbureauregeling van toepassing is, niets verandert aan het moment van voldoening in de btw. Hij vindt dat de hoofdregel, verschuldigdheid op het moment van ontvangst van de vergoeding, samengaat met de toepassing van de reisbureauregeling en de btw moet worden voldaan bij ontvangst van de vooruitbetaling. Hij vindt dat de reisbureauregeling en de bepaling over de verschuldigdheid van btw bij vooruitbetaling betrekking hebben op verschillende kwesties en elkaar daarom niet uitsluiten. Bobek onderschrijft het standpunt dat de reisbureauregeling geen zelfstandige en uitputtende belastingregeling is, maar een geheel van regels waarin beperkte afwijkingen worden toegestaan. Deze afwijkingen zijn er om het doel van de reisbureauregeling na te streven, zonder af te wijken van andere onderdelen van de algemene btw-regels. Bobek stelt dat in de reisbureauregeling de 'wat' en de 'waar' worden geregeld; de 'wat' is dan de btw over de marge en de 'waar' is waar het reisbureau is gevestigd. De 'wanneer' wordt niet in de reisbureauregeling gespecificeerd, maar wel in de algemene btw-regels. Doordat in vaste rechtspraak wordt vastgehouden aan een strikte en restrictieve uitleg van elke afwijking van de algemene btw-regels, zal bij toepassing van de bijzondere regeling voor reisbureaus niet afgeweken worden van de algemene bepalingen waar de regeling niet op ziet. Ook niet als deze normale bepalingen problemen zou kunnen veroorzaken bij het toepassen van de bijzondere regeling. Daarnaast heeft het Hof van Justitie het gelijktijdig toepassen van de reisbureauregeling met algemene bepalingen erkend. Bobek ziet dan ook niet in hoe afbreuk kan worden gedaan aan de reisbureauregeling door toepassing van artikel 65 van de Btw-richtlijn, waardoor btw over vooruitbetalingen verschuldigd wordt op het moment waarop de vooruitbetaling wordt ontvangen.¹⁹⁴

De argumenten van Skarpa leiden niet tot een andere conclusie. Skarpa betoogt dat de winstmarge een wezenlijk element is van de reisbureauregeling, uit rechtspraak blijkt dat voor toepassing van artikel 65 van de Btw-richtlijn wordt vereist dat alle elementen van een handeling zijn vastgesteld. Bobek vindt echter dat er doorgaans voldoende bekend is over de diensten van de reisbureauregeling, waardoor het moeilijk is voor te stellen dat de winstmarge een wezenlijk element van de maatstaf van heffing vormt. Skarpa betoogt vervolgens dat heffing op vooruitbetalingen tot meer administratieve lasten door de aangiftes telkens te moeten corrigeren. Dit is niet in lijn met de doelstellingen van de reisbureauregeling. Het Hof van Justitie is echter niet bereid praktische of technische problemen te aanvaarden als voldoende grond voor afwijking van EU-voorschriften. Daarnaast worden de verstrekte reisdiensten verkocht voor een catalogusprijs, terwijl deze is samengesteld uit verschillende bedragen. De winstmarge is daarom met uitsluiting berekend, de prijs staat al vast, kosten worden vervolgens afgetrokken en over het restant wordt de af te dragen btw berekend. De reisbureaus dienen dan een gedetailleerde raming te maken van de voorziene kosten om een verwachte winstmarge te berekenen. Dergelijke argumenten zijn echter geen rechtvaardiging voor effectieve uitsluiting van de wettelijke btw-voorschriften. Deze beschreven problemen zijn ook niet de problemen die de reisbureauregeling hoort te voorkomen. De administratieve lasten moeten worden verlaagd doordat een reisbureau zich niet in ieder EU-land hoeft te registreren, niet om alle administratieve lasten met betrekking tot btw-heffing te verlichten. Ten slotte is afgeleid uit de terechting dat de winstmarges soms ook onbekend zijn nadat de reisdiensten zijn verricht. Dat zou betekenen dat niet alleen moet worden afgeweken van

¹⁹³ Een conclusie van een Advocaat-Generaal is een uitgebreid onderzoek waar een met redenen omklede conclusie over zaken uit voort komt. Het HvJ kan deze conclusies volgen, maar kan deze ook naast zich neerleggen.

¹⁹⁴ A-G HvJ 5 september 2018, C-422/17 ECLI:EU:C:2018:667 (Skarpa Travel), r.o. 19-43

artikel 65 Btw-richtlijn, btw is verschuldigd wanneer de vooruitbetaling is ontvangen, maar ook van de regel dat btw uiterlijk verschuldigd is wanneer de dienst wordt verricht. Bobek concludeert dat ook voor de reisbureauregeling geldt dat btw verschuldigd wordt wanneer de vooruitbetaling wordt ontvangen.¹⁹⁵

De tweede prejudiciële vraag betreft hoe btw moet worden voldaan wanneer de winstmarge en dus de maatstaf van heffing nog niet bekend is. Volgens artikel 65 Btw-richtlijn moet btw worden voldaan over het ontvangen bedrag. Bobek is van mening dat hieronder moet worden verstaan het belastbare ontvangen bedrag. Op grond van de reisbureauregeling is immers niet de gehele vergoeding de maatstaf van heffing, maar slechts de marge.¹⁹⁶ Bobek komt tot de conclusie dat er drie manieren zijn om tot een marge als maatstaf van heffing te komen:

1. De btw moet worden geheven over de winstmarge, berekend door een evenredig deel van de te voorziene kosten voor de reis af te trekken van het ontvangen vooruitbetaalde bedrag. Dat deel is in procenten even groot als het percentage dat het ontvangen bedrag uitmaakt van de totale prijs voor de reis (standpunt van het hoofd van de belastingdienst en van de Poolse regering).

Stel een reisbureau vraagt €1000 in totaal voor een reis en verwacht hierbij €800 aan kosten te maken die betrekking hebben op deze reis. De verwachte marge is dan €200 in totaal voor de gehele reis. Als de vooruitbetaling €500 is, is 50% van de vergoeding voor de reis voldaan. De geraamde kosten zijn €800, 50% hiervan is €400. Deze €400 moeten van de vooruitbetaalde €500 worden afgetrokken. De marge met deze rekenwijze is €100 op het moment dat de vooruitbetaling ontvangen is.

2. De btw moet worden geheven over de winstmarge, maar die winstmarge moet worden vastgesteld op het moment van ontvangst van de vooruitbetaling, door de kosten van de vooruitbetaling af te trekken die op het moment van ontvangst van deze betaling reeds zijn gemaakt (het standpunt van de Commissie, dat ook is voorgesteld door de verwijzende rechter).

Stel het reisbureau vraagt weer €1000 in totaal voor een reis en verwacht nog steeds €800 aan kosten te maken met betrekking op deze reis. Op het moment dat de vooruitbetaling van €500 euro wordt gedaan, heeft dit reisbureau €600 van de totale kosten reeds gemaakt. De marge waarbij met deze wijze van berekenen rekening moet worden gehouden op het moment van de vooruitbetaling is - €100.

3. De btw moet worden geheven over de winstmarge, eveneens vast te stellen op het moment van de ontvangst van de vooruitbetaling, maar op basis van de door het reisbureau gemaakte kosten tot aan het moment van ontvangst van de vooruitbetaling en de te voorziene kosten, op voorwaarde dat alle te voorziene kosten nog niet zijn gemaakt (het standpunt van de Duitse regering).¹⁹⁷

Stel het reisbureau vraagt wederom €1000 voor de reis en de voorziene kosten zijn €800 die betrekking hebben op deze reis. De vooruitbetaling is €500 en op dat moment zijn de daadwerkelijk gemaakte kosten €600. De voorziene kosten die nog niet gemaakt zijn, zijn €200. Dat is namelijk het verschil tussen voorziene kosten in totaal en de kosten die daadwerkelijk al gemaakt zijn. De marge is dan €500 min €800, dus - €300

Het tweede en derde alternatief stromen volgens Bobek directer uit de Btw-richtlijn, maar hij vreest dat het doen van aangifte hiermee nogal complex tot onmogelijk wordt. De werkelijke kosten moeten bij iedere afzonderlijke ontvangen vooruitbetaling steeds opnieuw en anders moeten worden aangegeven. Problemen kunnen bijvoorbeeld ontstaan wanneer bepaalde diensten grootschalig worden ingekocht, het is dan waarschijnlijk onbekend hoe groot het aandeel van deze kosten per dienst is, omdat de hoeveelheid diensten kan wijzigen en hoe kosten voor grote

¹⁹⁵ A-G HvJ 5 september 2018, C-422/17 ECLI:EU:C:2018:667 (Skarpa Travel), r.o. 44-58

¹⁹⁶ A-G HvJ 5 september 2018, C-422/17 ECLI:EU:C:2018:667 (Skarpa Travel), r.o. 56-67

¹⁹⁷ A-G HvJ 5 september 2018, C-422/17 ECLI:EU:C:2018:667 (Skarpa Travel), r.o. 64

aantallen aan de individuele kosten gekoppeld moeten worden. Daarnaast zal er in veel gevallen een negatieve balans zijn als de vooruitbetaling slechts een percentage van de totale vergoeding voor de reis is. Veel kosten zullen namelijk al voor de reis gemaakt worden. Optie 1 lijkt Bobek het meest redelijke en minst belastende alternatief. Zo is er een redelijke balans voor de voldoening van btw, indien er lange tijd zit tussen in rekening brengen van de kosten en het ontvangen van de vooruitbetaling hoeft dit niet tot een scheve voldoening te leiden, dit zal immers evenredig met elkaar verrekend worden. Dit proces is boekhoudtechnisch ook goed te doen aangezien verwerking van de kosten maar twee keer moet: bij berekening van de voorziene kosten en wanneer de winstmarge bekend is. Bobek erkent echter dat dit geen ideale oplossing is, maar hij vindt dit het minst belastend terwijl hij vindt dat dit nog past binnen het bestek van de juridische uitlegging van de regelgeving.¹⁹⁸

4.3 Uitspraak Hof van Justitie

Het Hof van Justitie stelt dat de bijzondere regeling voor reisbureaus geldt als uitzondering op de normale btw-regels en dat deze alleen mag worden toegepast voor zover dit ter verwezenlijking van de doelstelling ervan noodzakelijk is. De reisbureauregeling probeert problemen te vermijden waar de reisbureaus anders tegen aan zouden lopen doordat zij veel verschillende prestaties op veel verschillende plaatsen verrichten. De reisbureauregeling is daarom geen losstaande en uitputtende fiscale regeling is, maar dat er een paar afwijkende bepalingen bestaan en dat voor de rest de algemene btw-regels van toepassing zijn. Alle reguliere btw-regels zijn dus van toepassing op reisdiensten die onder de reisbureauregeling vallen, behalve de bepalingen over de plaats van heffing, de berekening van de maatstaf van heffing voor de btw en de aftrekbaarheid van de btw. Het tijdstip waarop btw verschuldigd is, wordt derhalve bepaald volgens de algemene regels; belasting over vooruitbetalingen moet op grond van artikel 65 Btw-richtlijn worden voldaan wanneer deze worden ontvangen. De elementen van de toekomstige levering of dienst moeten wel bekend zijn voordat belasting verschuldigd kan zijn. Als de vooruitbetaling gekoppeld kan worden aan een reisdienst en deze nauwkeurig omschreven is, is belasting over vooruitbetaling verschuldigd wanneer de vooruitbetaling ontvangen wordt.¹⁹⁹

Met betrekking tot de tweede prejudiciële vraag erkent het Hof van Justitie dat het moeilijk kan zijn om de juiste maatstaf van heffing te bepalen bij vooruitbetalingen. Daarom moet een reisbureau zijn kosten ramen om tot een voorzienbare winstmarge te komen. De maatstaf van heffing kan dan worden berekend door het bedrag van de vooruitbetaling te vermenigvuldigen met het percentage van de winstmarge.²⁰⁰ Het Hof van Justitie benadrukt dat de geraamde voorziene kosten betrekking moeten hebben op de reisdienst waarvoor het reisbureau een betaling ontvangt, de marge moet immers op individuele en niet op algemene basis worden berekend. Zodra de definitieve werkelijke kosten bekend zijn moet het reisbureau, indien nodig, zijn aangifte corrigeren.²⁰¹

4.4 Analyse

Belangrijk van het arrest Skarpa is naar mijn mening dat hiermee wordt benadrukt dat de reisbureauregeling een specifieke regeling is met afwijkende regels, maar dat dit niet meteen inhoudt dat alle btw-regels aan de kant geschoven worden. De regel dat btw verschuldigd is op het moment van het ontvangen van een vooruitbetaling houdt bij toepassing van de reisbureauregeling stand.

Naast dat het Hof van Justitie in de arresten Commissie/Spanje en Commissie/Duitsland heeft geoordeeld dat de marge per reis berekend moet worden, heeft het Hof van Justitie met Skarpa Travel nogmaals duidelijk gemaakt dat de marge per reis voldaan moet worden. Dat de marge niet

¹⁹⁸ A-G HvJ 5 september 2018, C-422/17 ECLI:EU:C:2018:667 (Skarpa Travel), r.o. 59-72

¹⁹⁹ HvJ 19 december 2018, C-422/17 ECLI:EU:C:2018:1029 (Skarpa Travel) r.o. 22-36

²⁰⁰ Dus stel de winstmarge is 30% en de vooruitbetaling is EUR 100, dan is de maatstaf van heffing bij de ontvangen vooruitbetaling EUR 30.

²⁰¹ HvJ 19 december 2018, C-422/17 ECLI:EU:C:2018:1029 (Skarpa Travel) r.o. 37-48

bekend is op het moment van voldoening doet daar niet aan af. Het mag duidelijk zijn dat de Nederlandse wet en het toestaan van de voldoening van btw per tijdvak niet in lijn is met het Europese recht. Ook de Redactie Vakstudienieuws merkt dit al op en vindt het wenselijk als de Belastingdienst of het Ministerie van Financiën op korte termijn meer duidelijkheid zou verschaffen over hoe hiermee om moet worden gegaan.²⁰² Daarnaast stelt Tielemans ook dat het Ministerie een standpunt in moet nemen omdat de Nederlandse regelingen van artikel 28zb wet OB niet in overeenstemming zijn met het Skarpa arrest.²⁰³ De staatssecretaris van Financiën heeft naar aanleiding van Alpenchalets Resorts het besluit van 17 juli 2014 geactualiseerd, maar hierin wordt Skarpa niet genoemd.²⁰⁴ Wenting schrijft dat het welkom zou zijn als de Staatssecretaris hier wel duidelijkheid over zou scheppen in het besluit.²⁰⁵

Zoals al eerder naar voren is gekomen, is het beoogde doel van de reisbureauregeling het verlichten van de administratieve lasten. Dit is echter ook het doel van de globalisatieregeling.²⁰⁶ De uitkomst van Skarpa Travel, om de btw te voldoen op basis van een marge met geraamde kosten en het percentage van de winstmarge die is gerealiseerd op het moment van de vooruitbetaling, is volgens A-G Bobek de meest redelijke en het minste belastende van de opties die hij benoemt in zijn conclusie. Hij vindt echter dat de andere opties directer uit de Btw-richtlijn stromen. Naar mijn mening is zijn tweede voorstel het meest in lijn met de Btw-richtlijn. Bij dit voorstel wordt de marge berekend aan de hand van de werkelijke kosten die gemaakt zijn door het reisbureau. De btw wordt dan voldaan op het moment van ontvangst van de vooruitbetaling, net zoals in reguliere situaties. Aftrek van voorbelasting kan normaal in het tijdvak waarin de belasting in rekening is gebracht. Het lijkt mij daarom logisch dat deze kosten de marge kunnen verlagen wanneer deze in rekening zijn gebracht. De derde optie, wanneer de te voorziene kosten worden meegenomen met de werkelijke kosten om de marge te verlagen past bij de Btw-richtlijn doordat de werkelijke kosten weer meteen in aftrek gebracht kunnen worden. Het is mijns inziens belangrijk om btw over de werkelijk gemaakte kosten meteen af te kunnen trekken: als dit niet zou kunnen, zou dit de neutraliteit in gevaar kunnen brengen doordat het reisbureau dan tijdelijk de kosten van de btw draagt, terwijl deze alleen op consumenten hoort te drukken. Dit betreft de inwendige neutraliteit, die bepaalt dat ondernemers de btw moeten afwentelen op de consumenten en dat het de bedoeling is dat de ondernemer zo min mogelijk last heeft van de btw. Als de ondernemer last van de btw moet dragen, terwijl deze zonder toepassing van de reisbureauregeling in een eerder stadium afgetrokken hadden kunnen worden, is dit logischerwijs een last voor de ondernemer door het liquiditeitsnadeel van het dragen van de btw. Dit is tevens te linken aan de interne neutraliteit, dat de btw geen invloed mag hebben op de concurrentieverhoudingen tussen ondernemers. Als reisbureaus langer met reeds betaalde btw blijven zitten voor ze dit af kunnen trekken, hebben zij een opzichte van andere ondernemers die vergelijkbare activiteiten zouden kunnen verrichten een nadeel.

Dat de voorziene kosten naast de werkelijke kosten worden meegenomen kan ook samenhangen met neutraliteit. De A-G schrijft dat er vaak een negatieve balans ontstaat als de vooruitbetaling een percentage van de totaalsom is omdat veel kosten van tevoren worden gemaakt. Het is echter ook mogelijk dat de vooruitbetaling de totaalsom is, waardoor het reisbureau meer btw zou moeten voldoen door de vooruitbetaling, dan het over de gehele reis verschuldigd is. Zo ontstaat er een liquiditeitsnadeel en drukt er tijdelijk btw op de ondernemer wat niet in lijn is met de neutraliteit. Ik denk dat de twee niet gekozen opties van Bobek meer in lijn zijn met de richtlijn omdat de reguliere regels voor aftrek van voorbelasting hier meer terugkomen en dat dit meer past met het belangrijke neutraliteitskarakter van de btw.

²⁰² HvJ 19 december 2018, C-422/17 ECLI:EU:C:2018:1029 (Skarpa Travel), V-N 2019/6.15 m.nt. redactie

²⁰³ P. Tielemans, 'Waar, wanneer en hoe van de btw bij reisorganisaties', BtwBrief 2019/33

²⁰⁴ Besluit van 19 augustus 2019, nr. 2019-7277

²⁰⁵ N. Wenting, 'Reisbureauregeling weer onder aandacht', BTW-bulletin 2019/18

²⁰⁶ N. Wenting, 'Reisbureauregeling weer onder aandacht', BTW-bulletin 2019/18

Het Hof van Justitie heeft A-G Bobek gevolgd. Dat betekent dat er niet gekozen is voor een van de twee opties om btw te voldoen over marges die meer in lijn zijn met de Btw-richtlijn, maar voor de andere optie, marge berekenen op basis van geraamde kosten en het percentage van de totaalsom waar de vooruitbetaling op ziet. Dit is volgens de A-G de minst bezwarende en omslachtige optie, oftewel een optie die de eenvoud binnen de reisbureauregeling dus bevordert, wat in lijn is met het doel van de reisbureauregeling. Het Hof van Justitie heeft in zijn oordeel niet de andere opties benoemd van de A-G, dus het is onduidelijk waarom voor deze optie is gekozen. Als we ervan uitgaan dat het Hof van Justitie de A-G heeft gevolgd, dan is er dus gekozen voor eenvoud boven de meer direct uit de Btw-richtlijn stromende mogelijkheden. Waarom zou dan bij andere mogelijkheden de eenvoud niet voorkeur mogen hebben boven direct uit de richtlijn stromende voorschriften om te bepalen hoe btw voldaan moet worden? Met andere woorden, rekening houdende met het feit dat de globalisatieregeling een wat extremere afwijking is van de uit de Btw-richtlijn stromende bepalingen; waarom zou de eenvoudige globalisatieregeling niet van toepassing kunnen zijn in de reisbureauregeling?

Een belangrijk thema tot nu toe is de eenvoud geweest. Goed om hierbij te noemen is dat de optie waar de A-G en het Hof van Justitie niet per se de eenvoudigste hoeft te zijn. Merckx zegt dat de optie waar alleen werkelijke kosten worden meegenomen haar het eenvoudigst lijkt voor reisbureaus omdat hier geen schatting van kosten voor nodig is.²⁰⁷ De A-G schrijft dat hij verwacht dat een ervaren reisbureau vrij goed weet welke kosten nodig zijn voor bepaalde activiteiten en welke marge daarop behaald kan worden.²⁰⁸ Hieruit kan worden afgeleid dat dit moeilijk kan zijn voor onervaren reisbureaus. Voor hen kan het veel lastiger zijn om van tevoren al een winstmarge te berekenen en daarmee zal het voor hen na Skarpa Travel ook moeilijk zijn om een winstmarge bij vooruitbetalingen te bepalen.

De gevolgen voor Skarpa Travel zullen voor de Nederlandse praktijk, door artikel 28zb wet OB, niet groot zijn. Belastingplichtigen mogen zich immers beroepen op de wet, ook als deze niet richtlijnconform is. Dat betekent dat reisbureaus gevestigd in Nederland nog steeds gebruik kunnen maken van de globalisatieregeling, de vooruitbetalingen komen in het tijdvak waarin ze worden ontvangen en de kosten in het tijdvak waarin de worden gedragen.²⁰⁹

Zijlstra vraagt zich af hoe de uitkomst van het Hof van Justitie uit zal pakken voor het doen van de btw-aangiftes, buiten het bereik van de globalisatieregeling. Nederland werkt met een gesloten aangiffestelsel, waarbij suppletieaangiftes kunnen worden gedaan om aanpassingen door te geven. Een suppletieaangifte is echter geen aangifte in de zin van art. 19 AWR, maar een verzoek om ambtshalve teruggaaf. Dat houdt in dat als de fiscus het niet eens is met het bedrag van teruggaaf, er geen mogelijkheid bestaat om in bezwaar of in beroep te gaan. Ook vraagt hij zich af of er ruimte is om na te heffen als de kosten lager uitvallen en de marge daarmee hoger wordt. Hij verwijst hiervoor naar art. 20 lid 1 AWR, waarin staat dat de inspecteur de belasting kan naheffen die op de aangifte behoort te worden voldaan of afgedragen. De vraag is dan of de extra btw na duidelijkheid over de kosten wel ten tijde van die aangifte behoorde te worden voldaan?²¹⁰ Dit zou kunnen betekenen dat deze uitwerking van het Hof van Justitie in de Nederlandse wet- en regelgeving voor problemen kan zorgen aan de kant van de belastingplichtigen. Het Hof van Justitie geeft in r.o. 47 aan dat de gedane btw-aangifte gecorrigeerd moet worden, het is niet alsof een nieuwe aangifte gedaan moet worden. Voor de belastingplichtige is de suppletieaangifte dan de enige optie, waarbij hij kan aanlopen tegen het probleem van geen mogelijkheid tot bezwaar of beroep. Doordat de aangifte gecorrigeerd moet worden, verandert ook de belasting die op de aangifte behoort te worden voldaan. Zo valt wel de verdedigen dat de fiscus gronden heeft om na te heffen.

²⁰⁷ A-G HvJ 5 september 2018, C-422/17 ECLI:EU:C:2018:667 (Skarpa Travel), NLF 2018/1985 m.nt. Merckx

²⁰⁸ A-G HvJ 5 september 2018, C-422/17 ECLI:EU:C:2018:667 (Skarpa Travel), r.o. 72

²⁰⁹ HvJ 19 december 2018, C-422/17 ECLI:EU:C:2018:1029 (Skarpa Travel), NLF 2019/0180, m.nt. Sanders Jr.

²¹⁰ HvJ 19 december 2018, C-422/17 ECLI:EU:C:2018:1029 (Skarpa Travel), NTFR 2019/213, m.nt. Zijlstra

Uit de richtlijn valt af te leiden dat de btw per reis moet worden voldaan in plaats van per tijdvak. Dat is te lezen door artikel 307 Btw-richtlijn en artikel 308 Btw-richtlijn samen te lezen. In artikel 307 Btw-richtlijn staat dat de handelingen voor de totstandkoming van een reis als één dienst worden beschouwd. In artikel 308 Btw-richtlijn staat vervolgens dat de marge van die ene dienst de maatstaf van heffing is voor de btw. De btw zal dus per reis berekend en voldaan moeten worden. Dat de btw per reis moet worden voldaan is vervolgens door het Hof van Justitie bevestigd in Commissie/Spanje en Commissie/Duitsland. Het mag duidelijk zijn dat reisbureaus hun btw dus per reis moeten voldoen, in tegenstelling tot de globalisatieregeling. De voldoening per reis wordt niet expliciet genoemd in arrest Skarpa, maar het blijkt dat daarvan moet worden uitgegaan. De marge over de vooruitbetaling moet immers berekend worden aan de hand van kosten en opbrengsten van een bepaalde reis, niet van een bepaald tijdvak. De wijze waarop de marge berekend wordt, lijkt voor mij nog niet in beton gegoten. Het Hof van Justitie gebruikt het woord 'kan' met betrekking tot de berekening van de marge op basis van geraamde kosten.²¹¹ Het Hof van Justitie heeft niet gekozen voor 'moet', wat inhoudt dat reisbureaus hier nog vrijheid in hebben. Het is alleen duidelijk dat de rekenwijze die het Hof van Justitie uitgewerkt heeft een juiste is, niet per se de enige juiste. Ik denk daarom dat als belastingplichtigen die op een andere manier hun marge berekenen, het niet meteen fout doen. Zolang er btw wordt voldaan over de marge van een reis op een manier die uit de richtlijn stroomt, zou dat moeten kunnen. Dat zou bijvoorbeeld betekenen dat de twee andere manieren die de A-G voorgesteld heeft ook goedgekeurd zouden kunnen worden en dat reisbureaus voor zichzelf kunnen bepalen welke berekening het makkelijkst te maken is voor hen.

4.5 Conclusie

Met Skarpa Travel heeft het Hof van Justitie geoordeeld hoe reisbureaus btw moeten voldoen bij vooruitbetalingen en hoe hiermee moet worden omgegaan als de marge nog niet bekend is. De btw over vooruitbetalingen moet worden voldaan bij ontvangst van de vooruitbetaling, net als bij de reguliere btw-regels. Bij de reisbureauregeling moet btw worden voldaan over de marge, deze staat niet altijd vast bij ontvangst van de vooruitbetaling. Het Hof van Justitie heeft geoordeeld dat de marge aan de hand van geraamde kosten moet worden bepaald, vervolgens moet over het gedeelte van de winstmarge btw worden voldaan, evenredig aan het percentage waar de vooruitbetaling op ziet met betrekking tot de totaalsom.

Met deze uitspraak van het Hof van Justitie is na Commissie/Spanje en Commissie/Duitsland nogmaals bevestigd dat de btw per reis voldaan moet worden en niet per tijdvak. Dat betekent dat de Nederlandse globalisatieregeling voor het voldoen van btw voor reisbureaus in artikel 28zb wet OB niet richtlijnconform is. Dat terwijl dit een eenvoudigere regeling is en de reisbureauregeling voornamelijk is ingevoerd om het voldoen van btw eenvoudiger te maken voor reisbureaus. Daarnaast is het mogelijk Skarpa Travel te interpreteren alsof eenvoud boven de strikte uitleg van de richtlijn wordt verkozen. De wijze van berekenen waar het Hof van Justitie in het arrest voor kiest, is volgens de A-G namelijk de meest eenvoudige, maar niet de wijze die het meest direct uit de richtlijn voortkomt. Doordat het Hof van Justitie voorschrijft dat deze berekenmethode gebruikt 'kan' worden, kan men afvragen of er andere methoden zijn die ook goedgekeurd kunnen worden. Wel staat vast dat de btw per reis moet worden voldaan en niet per tijdvak, waardoor de Nederlandse globalisatieregeling nog steeds niet richtlijnconform is. Daarnaast kan deze oplossing van het Hof van Justitie nog voor problemen zorgen op formeelrechtelijk gebied, omdat de correctie via een suppletieaangifte gaat, in plaats van via een reguliere aangifte.

De uitspraak past dus in het kader van de Europese regelgeving, dat de btw per reis betaald moet worden was al uit eerdere Europese jurisprudentie gebleken en voor de berekening van de marge is gekozen voor een wijze die uit de richtlijn voortkomt, al dan niet de meest directe. Daarnaast is rekening gehouden met dat de berekenmethode eenvoudig moet zijn voor

²¹¹ Zie bijvoorbeeld r.o. 43, r.o. 48 en het dictum van HvJ 19 december 2018, C-422/17 ECLI:EU:C:2018:1029 (Skarpa Travel), NLF 2019/0180

reisbureaus. Dit past in het kader van de reisbureauregeling omdat deze erop is gericht de voldoening van btw gemakkelijker te maken. De uitspraak past niet in het kader van de Nederlandse wetgeving; met Skarpa Travel is na de arresten Commissie Spanje en Commissie/Duitsland nogmaals bevestigd dat de globalisatieregeling van artikel 28zb wet OB niet richtlijnconform is.

Hoofdstuk 5: Alpenchalets Resorts

In dit hoofdstuk zal het arrest Alpenchalets Resorts worden geanalyseerd en worden onderzocht hoe dit arrest past binnen de huidige toepassing van de reisbureauregeling en wat voor gevolgen dit arrest kan hebben. De deelvraag bij dit hoofdstuk luidt: 'In hoeverre past het arrest 'Alpenchalets Resorts' binnen het huidige kader van de reisbureauregeling?'

5.1 Casus en prejudiciële vragen

Alpenchalets Resorts GmbH (hierna: Alpenchalets) is een vennootschap gevestigd in Duitsland die op eigen naam woningen in Duitsland, Oostenrijk en Italië verhuurde als vakantieverblijf aan particuliere klanten. Naast het verstrekken van de accommodatie werden de accommodaties schoongemaakt en in bepaalde gevallen was er een wasserij- en broodjesservice. Alpenchalets heeft met toepassing van de reisbureauregeling haar winstmarge berekend en heeft het algemene tarief toegepast. Vervolgens heeft zij een verzoek tot wijziging van de belastingheffing ingediend en verzocht dat het verlaagde tarief kon worden toegepast, maar dit verzoek is afgewezen. Bij het beroep heeft de belastingrechter in eerste aanleg in Duitsland dit beroep verworpen omdat de marge is berekend over reisdiensten en reisdiensten worden niet genoemd in de bepaling van het overzicht van verlaagde btw-tarieven. De hoogste federale rechter in Duitsland heeft de zaak vervolgens doorverwezen naar het Hof van Justitie.²¹²

De verwijzende rechter merkt op dat volgens het arrest Van Ginkel de reisbureauregeling van toepassing is op diensten van reisbureaus die uitsluitend accommodatie verstrekken. Hij vraagt zich echter af of er op grond van arrest Ludwig²¹³ een onderscheid moet worden gemaakt tussen hoofddiensten en bijkomstige diensten. Daarnaast vraagt de verwijzende rechter zich af of het verlaagde btw-tarief kan worden toegepast, ondanks dat reisdiensten niet in de Btw-richtlijn in de lijst van handelingen vallen waarvoor het verlaagde tarief geldt. Doordat de verhuur van accommodaties normaliter onder het verlaagde btw-tarief valt, kan dan worden aangenomen dat hetzelfde verlaagde tarief van toepassing is op een soortgelijke dienst die onder het bereik van de reisbureauregeling valt.²¹⁴

De verwijzende rechter heeft Hof van Justitie verzocht een prejudiciële beslissing te nemen over de volgende vragen:

- 1) Valt een dienst die feitelijk bestaat uit het verstrekken van vakantieaccommodatie, met aanvullende dienstelementen die alleen bijkomstig zijn, onder de reisbureauregeling net als in het arrest Van Ginkel?
- 2) Indien de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord: kan deze dienst, behalve dat deze onder de reisbureauregeling valt, ook onder het verlaagde tarief vallen voor het verstrekken van vakantieaccommodatie?²¹⁵

Zoals bij het arrest Van Ginkel is gebleken is alleen het verstrekken van vakantiewoningen niet voldoende om de toepassing van de reisbureauregeling uit te sluiten. Het Hof van Justitie had daarbij wel toegevoegd dat het kenmerkend is dat deze diensten bestaan uit een reeks verrichtingen en dat het enkel verhuren van vakantiewoningen niet betekent dat enkel de verhuurdienst wordt verricht.

Uit Star Coaches blijkt dat het enkel verrichten van vervoersdiensten, zonder andere diensten te verrichten, niet voldoende is voor de toepassing van de reisbureauregeling.

²¹² HvJ 19 december 2018, C-552/17 ECLI:EU:C:2018:1032 (Alpenchalets Resorts) r.o. 12-16

²¹³ HvJ 21 juni 2007, C-453/05, ECLI:EU:C:2007:369, (Ludwig); zie hiervoor ook paragraaf 2.7

²¹⁴ HvJ 19 december 2018, C-552/17 ECLI:EU:C:2018:1032 (Alpenchalets Resorts) r.o. 16-17

²¹⁵ HvJ 19 december 2018, C-552/17 ECLI:EU:C:2018:1032 (Alpenchalets Resorts) r.o. 18

Daarnaast valt de reisdienst niet onder het verlaagde tarief van de wet OB, maar het verstrekken van vakantieaccommodaties wel.²¹⁶ Vervolgens dus de vraag dat wanneer er enkel vakantieaccommodaties worden ter beschikking wordt gesteld, of er dan ook sprake is van het verlaagde tarief omdat in feite alleen een dienst wordt verricht waar het verlaagde tarief voor geldt.

5.2 Conclusie Advocaat-Generaal

A-G Bobek gaat in zijn conclusie onderzoeken of de verscheidenheid van diensten vereist is binnen het verlenen van reisdiensten binnen de reisbureauregeling of dat slechts één van derden betrokken dienst voldoende is.²¹⁷

Allereerst merkt Bobek op dat een reisbureau degene is die op eigen naam handelt en gebruik maakt van goederen en diensten van derden. Het eerste vereiste beschouwt hij als een feit. Het tweede vereiste is minder duidelijk, omdat het onzeker is of één dienst voldoende is, of dat er ten minste twee van derden betrokken diensten moeten zijn. En als er meerdere diensten moeten worden aangeboden, welke verscheidenheid wordt er dan beoogd? De A-G benoemt in dit verband Star Coaches, waar vervoersdiensten niet onder de reisbureauregeling vielen omdat deze dienst slechts uit één handeling bestond. In Van Ginkel werd toepassing van de reisbureauregeling niet uitgesloten, omdat ondanks het feit dat er één dienst werd aangeboden aan de reiziger, dit niet uitsloot dat er slechts sprake was van alleen die handeling. De ene dienst was verhuur van accommodatie, maar hier zouden diensten van informatie en advies bij kunnen komen. Bij Van Ginkel lijkt het alsof één dienst voldoende is en dat de extra mogelijke diensten hypothetisch zijn vermeld, terwijl dit bij Star Coaches is opgenomen alsof het een regel is. In Star Coaches wordt dus een striktere benadering gebruikt. Bobek vindt ook dat deze striktere benadering beter aansluit bij de bewoording van artikel 306 van de Btw-richtlijn. Hierin staat namelijk dat de reisbureauregeling van toepassing is voor zo ver een belastingplichtige gebruik maakt van goederenleveringen en diensten van andere belastingplichtigen. Hij vindt ook dat het idee van verscheidenheid blijkt uit artikel 307, waarin staat dat de handelingen van het reisbureau met betrekking tot de reis moeten worden aangemerkt als één dienst. Daarnaast komt dit terug in verschillende wetgevingsdocumenten, hieruit blijkt dat de doelstelling van vereenvoudiging mede voortvloeit uit de verscheidenheid van diensten en dat de diensten uit een reeks prestaties bestaan.²¹⁸ Het Hof van Justitie blijft principieel herinneren aan de geografische en inhoudelijke verscheidenheid in de zaken die betrekking hebben op de reisbureauregeling en is van oordeel dat de door reisbureaus verrichtte diensten meestal bestaan uit verschillende verrichtingen.²¹⁹

Vervolgens gaat de A-G in op het verschil tussen hoofddiensten en bijkomende diensten. Allereerst wordt arrest Ludwig besproken, waarin het Hof van Justitie heeft geoordeeld dat iedere dienstverrichting normaal gesproken als onderscheidend en zelfstandig moet worden beschouwd, maar dat wanneer er economisch sprake is van één dienst, dat deze niet kunstmatig uit elkaar gehaald moet worden. Bobek wijst erop dat het onderscheid tussen hoofddiensten en bijkomende diensten met betrekking tot de reisbureauregeling eerder is gemaakt. Bij Madgett en Baldwin en bij ISt is dit onderscheid gemaakt om te kijken of de van derden betrokken dienst een hoofddienst of een bijkomende dienst is geweest. Indien het slechts een bijkomende dienst is volgt dit de behandeling van de hoofddienst. De A-G vindt dat het lijkt op dat in deze zaak een hoofddienst wordt verleend, de accommodatie, en dat er bijkomende diensten worden verricht, te weten de schoonmaak- wasserij- en broodjesservice.²²⁰

Daarna belicht de A-G het onderwerp van gemengde dienstverlening. Belangrijk voor de reisbureauregeling is dat er gebruik wordt gemaakt van diensten van derden. Indien er gemengde diensten worden verleend, dus zowel eigen diensten als diensten van derden, is de

²¹⁶ Bijlage III van de Btw-richtlijn

²¹⁷ A-G HvJ 5 september 2018, C-522/17 ECLI:EU:C:2018:665 (Alpenchalets Resorts) r.o. 20

²¹⁸ Naast de veelgenoemde administratieve last voor reisbureaus om zich in verschillende landen te moeten registreren omdat zij diensten verricht in deze verschillende landen.

²¹⁹ A-G HvJ 5 september 2018, C-522/17 ECLI:EU:C:2018:665 (Alpenchalets Resorts) r.o. 21-35

²²⁰ A-G HvJ 5 september 2018, C-522/17 ECLI:EU:C:2018:665 (Alpenchalets Resorts) r.o. 36-47

reisbureauregeling niet van toepassing op het eigen gedeelte. De A-G leidt uit de zaken Kozak, Madgett en Baldwin en MyTravel af dat het Hof van Justitie niet als vereiste heeft gesteld dat reisbureaus verschillende diensten moeten betrekken van derden. Hij vindt het wel moeilijk af te leiden uit de arresten of één van derden betrokken dienst samen met één eigen dienst voldoende is voor de toepassing van de reisbureauregeling.²²¹

Het is volgens Bobek ook mogelijk om voor de benadering te gaan dat de regel uit Van Ginkel geldt: verlening van één van derden betrokken dienst is voldoende voor toepassing van de reisbureauregeling. Dit betekent dat de hypothetische opmerking in Van Ginkel over het geven van informatie en advies niet echt een voorwaarde is. Deze benadering is volgens de A-G in overeenstemming met Madgett en Baldwin, Kozak en MyTravel, dat één van derden betrokken dienst al voldoende is. De dienst van het geven van informatie en advies zal daarnaast waarschijnlijk een eigen dienst zijn. Daarnaast ziet Bobek niet hoe het geven van advies vandaag relevant is. Ten tijde van Van Ginkel werd daadwerkelijk advies gevraagd, terwijl reizigers tegenwoordig alles zelf via het internet regelen. Bobek vindt daarom dat als het Hof van Justitie oordeelt dat één van derden betrokken dienst voldoende is voor de toepassing van de reisbureauregeling, dat dit zonder aanvullende voorwaarden met betrekking tot informatie en advies moet.²²²

Tekstuele en systematische argumenten wijzen volgens Bobek erop dat er meerdere diensten nodig zijn voordat de reisbureauregeling zou moeten worden toegepast en dat het reisbureau minstens twee van derden betrokken diensten moet verlenen. Naast de tekstuele argumenten die reeds genoemd zijn, mag de bijzondere regeling die afwijkt van de algemene btw-regels alleen toegepast worden indien dit noodzakelijk is voor de verwezenlijking van de doelstelling. Als er slecht één van derden betrokken dienst wordt verleend, zal dit niet per se de doelstelling van vereenvoudiging nastreven. Behalve in Star Coaches heeft het Hof van Justitie nooit gezegd dat er minstens twee van derden betrokken diensten moeten zijn. Daarnaast is geografische verscheidenheid ook geen vereiste, de enige van derden betrokken diensten in Madgett en Baldwin waren namelijk in dezelfde lidstaat verricht als alle andere diensten die zij verrichtten. Dat terwijl het Hof van Justitie had erkend dat de geografische verscheidenheid de belangrijkste bestaansreden van de reisbureauregeling is. Verder verwacht Bobek dat er veel reisagenten buiten de toepassing van de reisbureauregeling zouden vallen, doordat zij zowel gebruik maken van eigen en van derden betrokken diensten. De definitie voor wat onder de reisbureauregeling valt zou dan te eng worden, aan de andere kant is het natuurlijk ook mogelijk dat er een te ruime werkingssfeer kan ontstaan. Reisagenten die slechts één aan de reis gerelateerde dienst verlenen kunnen bij de ruime definitie al onder de reisbureauregeling vallen. Bobek vindt dat verduidelijking nodig is en komt tot de conclusie dat één van derden betrokken dienst voldoende is voor toepassing van de reisbureauregeling, op voorwaarde dat die van derden betrokken dienst een accommodatiedienst of een vervoersdienst is.²²³

Vervolgens wordt ingegaan op de tweede prejudiciële vraag, of een dienst met toepassing van de reisbureauregeling onder het verlaagde tarief kan vallen. Bobek vindt dat de werkingssfeer van de verlaagde tarieven strikt moet worden uitgelegd en dat het verlaagde tarief niet van toepassing kan zijn als er sprake is van een reisdienst. Doordat de door het reisbureau verrichtte diensten worden aangemerkt als één dienst, hoort deze dienst door de juridische fictie te verschillen van de onderdelen van de reisdienst. De reisdienst staat niet in de bijlage waar diensten met een verlaagd tarief worden genoemd en daarnaast zou onderscheid tussen de dienstonderdelen met een verlaagd en een algemeen tarief de doelstelling van vereenvoudiging in de weg staan. Het verstrekken van accommodaties valt onder het verlaagde tarief en door onderscheid te maken tussen reguliere situaties en situaties waar de reisbureauregeling op van toepassing is, zou dat tot een ongelijke behandeling kunnen leiden. Bobek erkent de ongelijke behandeling, maar vindt dat

²²¹ A-G HvJ 5 september 2018, nr. C-522/17 ECLI:EU:C:2018:665 (Alpenchalets Resorts) r.o. 48-52

²²² A-G HvJ 5 september 2018, nr. C-522/17 ECLI:EU:C:2018:665 (Alpenchalets Resorts) r.o. 53-57

²²³ A-G HvJ 5 september 2018, nr. C-522/17 ECLI:EU:C:2018:665 (Alpenchalets Resorts) r.o. 58-66

dit gerechtvaardigd wordt. Indien men volmaakte gelijkheid en neutraliteit in alle aspecten wil bereiken, zou men om te beginnen al nauwelijks bijzondere regelingen hebben. Zo worden tussenpersonen en ondernemers die op eigen naam handelen ook al anders behandeld voor dezelfde diensten. Bobek komt daarom tot de conclusie dat diensten waar de reisbureauregeling op van toepassing is, niet onder het verlaagde tarief kunnen vallen.²²⁴

5.3 Uitspraak Hof van Justitie

Het Hof van Justitie benoemt het arrest Van Ginkel, waarin is geoordeeld dat de terbeschikkingstelling van een vakantiewoning die van een derde is betrokken, onder het bereik van de reisbureauregeling kan vallen. Reisbureaus bieden immers een grote verscheidenheid van reisdiensten om aan de behoeften van hun klanten te voldoen. Als een reisbureau niet onder de reisbureauregeling valt alleen omdat zij enkel een accommodatie aanbiedt, zou dit leiden tot een ingewikkeld belastingstelsel en dat is in strijd met de doelstelling van de reisbureauregeling. Ook benoemt het Hof van Justitie het arrest MyTravel, waar meerdere diensten zijn verricht aan de reizigers, maar alleen derden zijn betrokken voor het verstrekken van de accommodatie. Het Hof van Justitie geeft aan hiermee erkend te hebben dat de reisbureauregeling van toepassing is als er uitsluitend sprake is van accommodatiediensten. Ook wordt het arrest ISt genoemd, het arrest waarin een 'High School' ervaring gold als reis voor de reisbureauregeling, waarin r.o. 29 wordt aangehaald: de reisbureauregeling is van toepassing "op een ondernemer die zijn klanten, tegen betaling van een totaalprijs, naast met eigen middelen verrichte diensten die verband houden met taalopleiding en -onderricht, van derden betrokken diensten aanbiedt, zoals het vervoer naar en/of het verblijf in het gastland". Door het tussenvoegsel 'en/of' geeft het Hof van Justitie aan dat slechts een van deze diensten voldoende is om de reisbureauregeling toe te passen. Als laatste wordt Minerva Kulturreizen benoemd, hierin was geoordeeld dat de reisbureauregeling niet van toepassing is op de verkoop van operakaartjes als er verder geen reisdienst wordt verricht. In dit arrest heeft het Hof van Justitie geoordeeld dat het niet om het even is welke dienst van het reisbureau geen verband houdt met de reis, maar dat het verzorgen van onderdak onder de werkingssfeer van de reisbureauregeling valt, ook als er geen vervoersdienst wordt aangeboden. De beschikking van Star Coaches leidt niet tot een andere conclusie omdat het Hof van Justitie in dit arrest Van Ginkel nog heeft bevestigd en alleen heeft vastgesteld dat het enkel bieden van vervoersdiensten zonder andere kenmerken van een reisbureau te hebben leidt tot uitsluiting van toepassing van de reisbureauregeling. De reisbureauregeling is dus van toepassing op de terbeschikkingstelling van vakantiewoningen van derden, ongeacht de aanvullende prestaties.²²⁵

Daarnaast is de vraag gesteld of het verstrekken van een vakantieaccommodatie waar de reisbureauregeling op van toepassing is, onderworpen kan zijn aan het verlaagde tarief. Diensten die onder de reisbureauregeling vallen worden beschouwd als één enkele dienst. Deze diensten worden fiscaal daarom volgens andere regels behandeld dan de regels die gelden voor overige situaties van het verstrekken van vakantieaccommodaties. Het verlaagde tarief is uitsluitend van toepassing op goederenleveringen en diensten die in bijlage III van de richtlijn staan en de reisdienst van de reisbureauregeling staat hier niet tussen. Het verlaagde tarief is daarom niet van toepassing op het verstrekken van vakantieaccommodaties onder de reisbureauregeling.²²⁶

5.5 Analyse

Eerste prejudiciële vraag

In het arrest Alpenchalets Resorts is bevestigd dat slechts het aanbieden van vakantieaccommodaties van derden voldoende is om de reisbureauregeling van toepassing te laten zijn. Gruson noemt dit een verduidelijking en actualisering van de Van Ginkel-regel.²²⁷ Ik denk dat hiermee wordt bedoeld dat de stelling in Van Ginkel dat de omstandigheid dat het reisbureau enkel aan de reiziger een vakantiewoning ter beschikking stelt niet voldoende is om de

²²⁴ A-G HvJ 5 september 2018, C-522/17 ECLI:EU:C:2018:665 (Alpenchalets Resorts) r.o. 67-77

²²⁵ HvJ 19 december 2018, C-552/17 ECLI:EU:C:2018:1032 (Alpenchalets Resorts), r.o. 19-35

²²⁶ HvJ 19 december 2018, C-552/17 ECLI:EU:C:2018:1032 (Alpenchalets Resorts), r.o. 36-41

²²⁷ HvJ 19 december 2018, C-552/17 ECLI:EU:C:2018:1032 (Alpenchalets Resorts), NLF 2019/0134 m.nt. Gruson

toepassing van de reisbureauregeling uit te sluiten, wordt bevestigd.²²⁸ De verduidelijking en actualisering ziet dan op het gedeelte van Van Ginkel waarin het Hof van Justitie stelt dat het enkel aanbieden van vakantiewoningen niet per definitie beperkt is tot die ene handeling; ook informatie en advies geven in deze dienst kan zitten.²²⁹ Het Hof van Justitie heeft nu verduidelijkt dat deze extra diensten niet een vereiste zijn voor toepassing van reisbureauregeling. Nu is het zeker dat het aanbieden van accommodatie alleen voldoende is voor de reisbureauregeling. Mobach vindt het begrijpelijk dat de activiteiten van informatie en advies niet meer relevant worden geacht. Hij volgt de Advocaat-Generaal met het argument dat in het huidige tijdperk informatie en advies via het internet ingewonnen wordt, waardoor het logisch is dat dit geen andere uitkomst oplevert voor de reisbureauregeling.²³⁰

Merkx ziet dit oordeel van het Hof van Justitie daarentegen alsof het Hof van Justitie om is gegaan na de oordelen van het arrest Van Ginkel en de beschikking Star Coaches. Met name Star Coaches zorgt ervoor dat zij tot dit oordeel komt, omdat daar naar haar mening expliciet uit volgt dat het doorverkopen van één dienst niet voldoende is voor de toepassing van de reisbureauregeling. In Star Coaches oordeelt het Hof van Justitie namelijk dat de diensten zich niet mogen beperken “tot één handeling en moeten zij, naast het transport, ook andere diensten omvatten als het geven van informatie en advies over ruime keuzemogelijkheden voor de vakantie en het boeken van de reis per touringcar.” Daarnaast is in Van Ginkel natuurlijk uitdrukkelijk gezegd, ondanks dat het feit dat het reisbureau enkel een vakantiewoning ter beschikking stelt de toepassing van de reisbureauregeling niet uitsluit, dat de dienst van een reisbureau zich niet hoeft te beperken tot één handeling omdat de dienst ook kan bestaan uit de eerder benoemde extra diensten van informatie en advies. Merkx is het niet eens met de analyse van de A-G dat informatie en advies minder relevant is door de komst van de smartphone. De betekenis van algoritmes, taxonomieën en chatbots die aan websites ten grondslag liggen acht zij ook belangrijk en beschouwt zij als vervangingen voor de taken van een reisbureau medewerker. De maatschappelijke ontwikkeling vindt zij geen reden om terug te komen op de eerdere oordelen.²³¹ Blank lijkt ook deze mening te delen. Blank schrijft bij de conclusie van de A-G weliswaar dat uit zowel Van Ginkel als Star Coaches blijkt dat één van derden betrokken dienst voldoende is, maar dat deze gecombineerd moet worden met een eigen dienst zoals het geven van informatie en advies. Blank vindt dan ook dat de conclusie van de A-G afwijkt van de regel in Van Ginkel, in plaats van dat het een verduidelijking of actualisering is. Blank zal naar mijn verwachting dan ook vinden dat het Hof van Justitie met Alpenchalets Resorts om is gegaan.²³²

Spiessens vindt echter dat er een spanning bestaat tussen Van Ginkel en Star Coaches. Hij is het eens met de A-G dat de extra diensten van informatie en advies in Van Ginkel slecht hypothetisch zijn vermeld. Het belangrijkste argument voor hem om te vinden dat één dienst voldoende is voor de toepassing van de reisbureauregeling is voor de reisbureaus die één van derde betrokken dienst hebben, maar verder eigen diensten verlenen. Deze ondernemers zouden volgens hem niet moeten worden uitgesloten van de reisbureauregeling.²³³

Merkx benadrukt verder dat de reisbureauregeling vaker van toepassing zal zijn in Nederland door Alpenchalets resorts. Uit het inmiddels vernieuwde besluit uit 2014 bleek dat werd opgevat dat enkel het ter beschikking stellen van de vakantiewoning niet voldoende is om aan de reisbureauregeling toe te komen. Doordat het aanbieden van één van een derde betrokken reisdienst al binnen de reikwijdte van de reisbureauregeling valt, stelt Merkx dat ondernemers als de NS wanneer zij gebruik maken van diensten van derden al onder de reisbureauregeling zouden kunnen vallen. Dit betekent voor deze ondernemers dat het algemene tarief dan van toepassing is op de diensten, reisdiensten vallen immers niet onder het verlaagde tarief. Dat is een nadelige

²²⁸ HvJ 12 november 1992, C-163/91 ECLI:EU:C:1992:435 (Van Ginkel) r.o. 24

²²⁹ HvJ 12 november 1992, C-163/91 ECLI:EU:C:1992:435 (Van Ginkel) r.o. 24

²³⁰ Mobach, in: *Cursus Belastingrecht*, OB.5.10.2

²³¹ HvJ 19 december 2018, C-552/17 ECLI:EU:C:2018:1032 (Alpenchalets Resorts), FED 2019/32 m.n.t Merkx

²³² A-G HvJ 5 september 2018, nr. C-522/17 (Alpenchalets Resorts), NTFR 2018/2299, m.nt. Blank

²³³ A-G HvJ 5 september 2018, nr. C-522/17 (Alpenchalets Resorts), NLF 2018/1948, m.nt. Spiessens

ontwikkeling voor zulke ondernemers aangezien het vervoer van personen, maar ook het verstrekken van vakantieaccommodatie in de lijst van goederen en diensten waar het verlaagde tarief op van toepassing mag zijn volgens bijlage III van de Btw-richtlijn.²³⁴ Ook Wenting benadrukt dit punt. In tegenstelling tot Merx vindt hij de uitkomst van Alpenchalets Resorts niet verrassend en in lijn met de eerdere jurisprudentie, maar hij voorziet dat het moeilijk blijft om vast te stellen wanneer prestaties onder het bereik van de reisbureauregeling vallen. Hij benoemt de dunne lijn tussen het verhuren van een onroerende zaak en het aanbieden van een toeristische accommodatie, een vergelijkbaar probleem als het verschil tussen vervoeren van toeristen voor een reis of het vervoer van personen door bijvoorbeeld NS.²³⁵

Naar aanleiding van Alpenchalets Resorts is het besluit betreffende de reisbureauregeling geactualiseerd.²³⁶ Net als in het besluit van 2014 moet de reisbureauregeling ruim worden uitgelegd.²³⁷ In 2014 werd iedere ondernemer die op eigen naam de in artikel 28z van de wet OB bedoelde (reis)diensten verkoopt aangemerkt als 'reisbureau'. In het besluit van 2019 is duidelijker uitgelegd op welke handelingen de reisbureauregeling van toepassing is. Gespecificeerd is dat gebruikmaken van één of meer leveringen van goederen en diensten van andere ondernemers voldoende is. Daarnaast wordt in het besluit iedere ondernemer die kenmerken bezit waardoor zijn diensten kunnen worden gelijkgesteld met de diensten van een reisbureau, wordt als zodanig aangemerkt. Deze kenmerken bestaan met name uit dat een ondernemer een verscheidenheid aan vakantie- en reisformules aanbiedt waaruit klanten een keuze kunnen maken.²³⁸

Ondanks het feit dat het besluit expliciet noemt dat één dienst voldoende is, is toch opgenomen dat het aanbieden van verscheidene reisdiensten kenmerkend is voor diensten van reisbureaus. Dit vind ik interessante toevoeging naar aanleiding van Alpenchalets Resorts. De verscheidenheid van diensten werd al genoemd in Van Ginkel.²³⁹ Vervolgens is in Star Coaches geoordeeld dat de reisbureauregeling niet van toepassing is, omdat de vervoerder naast het verrichten van vervoersdiensten geen kenmerken bezit waardoor zijn diensten kunnen worden gelijkgesteld met de diensten van een reisbureau of een reisorganisator.²⁴⁰ Uit beide eerdere arresten blijkt dat de verscheidenheid van diensten wel degelijk een rol speelt, toch is deze passage pas opgenomen in het besluit van 2019. In Alpenchalets Resorts wordt de verscheidenheid van diensten die in deze twee arresten genoemd is herhaald, dit interpreteer ik alsof dit nog steeds een rol speelt voor de kwalificatie van eventuele reisdiensten.²⁴¹ Ik verwacht dan ook dat de Staatssecretaris dit pas na Alpenchalets Resorts heeft opgenomen in het besluit, omdat het vanaf dat moment pas een relevante toevoeging is geworden. Zoals Merx reeds aangaf zouden door Alpenchalets Resorts vele diensten onder de reisbureauregeling kunnen vallen. Zij noemde NS als voorbeeld van een ondernemer die onder de reisbureauregeling kan vallen, maar allerlei ondernemers die personenvervoer als dienst leveren en diensten van derden betrekken kunnen risico lopen onder de reisbureauregeling te vallen. Doordat één enkele dienst voldoende kan zijn om tegen toepassing van de reisbureauregeling aan te lopen, kunnen ondernemers hierbij betrokken raken die niets met het organiseren van reizen te maken hebben. Door op te nemen dat de kenmerken van een reisbureau van belang zijn, worden de ondernemers die in feite geen reizen of vergelijkbare diensten verrichten buiten toepassing van de reisbureauregeling gehouden.

Ik kan me vinden in deze gedachtegang. Zoals eerdergenoemd wordt het belang van de verscheidenheid van diensten en de kenmerken van een reisbureau herhaald in Alpenchalets Resorts door Van Ginkel en Star Coaches aan te halen. Het Hof van Justitie haalt ISt en MyTravel aan, arresten waar de reisbureauregeling van toepassing op de diensten van de ondernemers. ISt

²³⁴ HvJ 19 december 2018, C-552/17 ECLI:EU:C:2018:1032 (Alpenchalets Resorts), FED 2019/32 m.n.t Merx

²³⁵ N. Wenting, 'Reisbureauregeling weer onder aandacht', BTW-bulletin 2019/18

²³⁶ Besluit van 19 augustus 2019, nr. 2019-7277

²³⁷ Besluit van 17 juli 2014, nr. BLKB 2014/645M

²³⁸ Besluit van 19 augustus 2019, nr. 2019-7277

²³⁹ HvJ 12 november 1992, C-163/91 ECLI:EU:C:1992:435 (Van Ginkel), r.o. 23

²⁴⁰ HvJ 1 maart 2012, C-220/11 ECLI:EU:C:2012:120 (Star Coaches), r.o. 24 en 25

²⁴¹ HvJ 19 december 2018, C-552/17 ECLI:EU:C:2018:1032 (Alpenchalets Resorts), r.o. 25 en 32

bood een aanbod van reisdiensten aan zoals onderdak, vervoer en begeleiding. MyTravel bood pakketreizen aan. Beiden bieden diensten aan die kenmerken bezitten van een reisbureau. In Van Ginkel wordt ook gesteld dat kenmerkend is voor reisbureaus dat zij een hele reeks diensten verrichten.²⁴² Bij Van Ginkel wordt dit dus op informatie en advies gegooid. Bij Star Coaches was de reisbureauregeling niet van toepassing omdat zij niet de kenmerken van een reisbureau bezit.²⁴³ Ook uit andere arresten blijkt dat de kenmerken van een reisbureau van belang zijn; in Madgett en Baldwin is ook benadrukt dat diensten van reisbureaus zich kenmerken door een reeks verrichtingen en ondanks dat Madgett en Baldwin geen daadwerkelijk reisbureau is, zijn zij dat wel voor de reisbureauregeling op grond van hun aanbod aan prestaties. Het feit dat zij extra prestaties leveren naast het bieden van onderdak maakt dat de reisbureauregeling van toepassing is.²⁴⁴ Uit al deze arresten blijkt dat naast een verscheidenheid van diensten, kenmerkende activiteiten voor reisbureaus een terugkomend thema zijn. Alpenchalets Resorts verhuurde niet alleen woningen, zij verleenden schoonmaakdiensten en hadden in bepaalde gevallen een wasserij- en broodjesservice. Het is niet alsof Alpenchalets Resorts slechts één dienst verricht. Dit is dus geen puur arrest waar feitelijk enkel verhuur van onroerend goed plaatsvindt. Ik denk daarom dat als een onderneming op eigen naam woningen van derden verhuurd, zonder een andere prestatie te verrichten, dat de reisbureauregeling niet van toepassing is. Als onderbouwing hiervoor is Star Coaches belangrijk. Daar was daadwerkelijk enkel sprake van een vervoersdienst. In al de andere zaken zijn er kenmerken van een reisbureau te noemen, er zijn meerdere diensten. Alpenchalets Resorts is mijns inziens geen arrest waar het Hof van Justitie omgaat, het is een verduidelijking en actualisering. Het is na Alpenchalets Resorts duidelijk dat slechts het verstrekken van een vakantieaccommodatie voldoende is. Het is echter wel een reisbureau dat deze dienst moet verrichten, of een ondernemer die hieraan kan worden gelijkgesteld. Het blijkt uit voorgaande arresten dat een verscheidenheid van diensten hierbij past. Dit kan dus ook nog steeds informatie en advies zijn uit Van Ginkel, dit is alleen geen vereiste. In Alpenchalets Resorts draagt denk ik de wasserij- en broodjesservice bij aan de kwalificatie als reisbureau. Ik lees het arrest zo dat de kenmerken van een reisbureau belangrijk zijn en ik verwacht dat dit onderdelen zijn waar het Hof van Justitie rekening mee heeft gehouden in de beoordeling van Alpenchalets Resorts. Daarnaast kan de verscheidenheid van diensten en kenmerken van een reisbureau mijns inziens ook inhouden dat algoritmes die websites van verhuurders om reizigers te helpen met het boeken van een reis ervoor kunnen zorgen dat een ondernemer wordt aangemerkt als reisbureau voor de reisbureauregeling. De conclusie die we naar mijn mening uit de beantwoording van de eerste vraag moeten trekken is dus dat enkel de verhuur van een vakantiewoning voldoende is voor toepassing van de reisbureauregeling, maar doordat de vakantiewoning wel verhuurd moet zijn door een reisbureau speelt de verscheidenheid van het aanbod van diensten nog wel enigszins een rol. Belangrijk bij het feit dat kenmerken van een reisbureau vereist zijn voor toepassing van de reisbureauregeling is dat ondernemers niet onder de reikwijdte van de regeling vallen die geen feitelijke reisdiensten aanbieden.

Tweede prejudiciële vraag

Het Hof van Justitie heeft ook geoordeeld dat het verlaagde niet van toepassing kan zijn op reisdiensten wanneer deze onder de reikwijdte van de reisbureauregeling vallen. Het verlaagde tarief kan alleen van toepassing zijn op goederen en diensten die in de bijlage III staan van de Btw-richtlijn. Dit is een uitputtende lijst en reisdiensten zijn niet opgenomen in deze lijst. Mijns inziens dus een logisch gevolg dat het verlaagde tarief niet van toepassing is op reisdiensten.

Gruson vindt het ook een logische uitleg, in lijn met de nagestreefde vereenvoudiging van de reisbureauregeling.²⁴⁵ Dit is namelijk eenvoudig omdat het reisbureau dan niet voor al zijn verschillende diensten moet berekenen welke marge op die dienst is behaald en welk tarief vervolgens van toepassing is. Enkel het algemene tarief is dan een duidelijke lijn die in alle lidstaten

²⁴² HvJ 12 november 1992, C-163/91 ECLI:EU:C:1992:435 (Van Ginkel) r.o. 13 en 23

²⁴³ HvJ 1 maart 2012, C-220/11 ECLI:EU:C:2012:120 (Star Coaches), r.o. 24 en 25

²⁴⁴ HvJ 22 oktober 1998, C-308/96 ECLI:EU:C:1998:496 (Madgett en Baldwin), r.o. 16, 18 en 26

²⁴⁵ HvJ 19 december 2018, C-552/17 ECLI:EU:C:2018:1032 (Alpenchalets Resorts), NLF 2019/0134 m.nt. Gruson

hetzelfde uitpakt. Merx volgt ook deze redenering van het Hof van Justitie. Zij waarschuwt daarnaast voor concurrentieverstoring indien het verlaagde tarief wel toegepast had kunnen worden. De Europese Commissie heeft een wijziging voorgesteld waarbij lidstaten zelf in bepaalde mate kunnen kiezen op welke producten het verlaagde tarief, of zelfs een super verlaagd tarief, van toepassing is. De kans op concurrentieverstoring wordt vergroot als een verlaagd tarief van toepassing kan zijn op de diensten van reisbureaus, doordat het reisbureau alleen belast wordt in het land waar het gevestigd is. Het verschil in af te dragen btw zou verstoring groot kunnen worden als landen verschillende tarieven gaan hanteren op allerlei reisgerelateerde diensten.²⁴⁶ Daarnaast zijn ook de redactie Vakstudie Nieuws en Wenting het volledig eens met de beantwoording van de tweede prejudiciële vraag van het Hof van Justitie.^{247 248 249}

Spiessens had echter een andere uitkomst gewenst. In zijn noot bij de conclusie van de Advocaat-Generaal vindt hij dat de reisdienst gekwalificeerd kan worden als het ter beschikking stellen van een vakantieaccommodatie en dat de andere diensten slechts bijkomend zijn. De behandeling van de reisdienst verschilt dan van die van de onderdelen van de reisdienst.²⁵⁰ Hier valt natuurlijk wat voor te zeggen: het verhuren van een vakantieaccommodatie wordt anders behandeld wanneer de reisbureauregeling van toepassing is dan in reguliere situaties. Hierdoor worden dezelfde diensten op andere wijze belast, dit is niet in lijn met de juridische neutraliteit. Daarnaast wordt de interne neutraliteit aangetast doordat dit de concurrentie kan verstoren tussen de reguliere ondernemers die vakantiewoningen aanbieden en ondernemers in de reisbureauregeling. De ondernemers lopen in de reisbureauregeling tegen een ander tarief en kunnen daardoor minder winst behalen of ze moeten het hogere tarief afwentelen op de consumenten waardoor hun producten duurder worden.

Ondanks deze argumenten ben ik het eens met de uitspraak van het Hof van Justitie. Zoals eerder benoemd is deze kwalificatie een logisch gevolg van dat de reisdiensten als één enkele dienst worden gezien en deze simpelweg niet onder het verlaagde tarief vallen op grond van bijlage III van de Btw-richtlijn. Ook het feit dat eenvoudig een doelstelling is van de reisbureauregeling is mijns inziens belangrijk. Zoals eerder benoemd hoeft een ondernemer nu geen onderscheid te maken tussen al zijn diensten om vervolgens de marge toe te spitsen op verschillende reisdiensten waar een ander tarief op van toepassing is. Daarnaast kunnen we Skarpa Travel ook meenemen in deze overwegingen. Uit Skarpa bleek dat btw moest worden voldaan wanneer de vergoeding is ontvangen en dat de reisbureauregeling bestaat uit een aantal regels die afwijken van de reguliere btw-regels. De reisbureauregeling zegt wel specifiek wat voor diensten reisbureaus leveren, namelijk reisdiensten. Over het tarief wordt binnen de artikelen over de bijzondere regeling voor reisbureaus niets gezegd. Voor de reguliere regels kijken we naar bijlage III van de Btw-richtlijn, daarin is niet de reisdienst opgenomen. Door samen te nemen waarvoor wel specifieke regels zijn in de reisbureauregeling en waarvoor niet, is de conclusie dat het verlaagde tarief niet van toepassing kan zijn. Mijns inziens volgt uit Skarpa dat deze wijze van redeneren correct is

5.5 Conclusie

In Alpenchalets Resorts worden twee vragen beantwoord. De eerste vraag betreft dat slechts het aanbieden van vakantieaccommodaties van derden voldoende is om de reisbureauregeling van toepassing te laten zijn. Dit is naar mijn mening geen verrassende uitkomst na het lezen van eerdere arresten. In arresten Van Ginkel en Star Coaches is uitdrukkelijk genoemd dat het aanbieden van één dienst niet betekent dat toepassing van de reisbureauregeling kan worden uitgesloten. Bij Van Ginkel was de reisbureauregeling van toepassing omdat het Hof van Justitie stelde dat het aanbieden van één dienst niet betekent dat er ook maar één handeling wordt verricht, informatie en advies kan bijvoorbeeld ook worden geleverd. Bij Star Coaches wordt ook

²⁴⁶ HvJ 19 december 2018, C-552/17 ECLI:EU:C:2018:1032 (Alpenchalets Resorts), FED 2019/32 m.n.t Merx

²⁴⁷ A-G HvJ 5 september 2018, nr. C-522/17 (Alpenchalets Resorts), V-N 2018/51.14, m.nt. Redactie

²⁴⁸ HvJ 19 december 2018, C-552/17 ECLI:EU:C:2018:1032 (Alpenchalets Resorts), V-N 2019/6.14, m.nt. Redactie

²⁴⁹ N. Wenting, 'Reisbureauregeling weer onder aandacht', BTW-bulletin 2019/18

²⁵⁰ A-G HvJ 5 september 2018, nr. C-522/17 (Alpenchalets Resorts), NLF 2018/1948, m.nt. Spiessens

één dienst geleverd, doordat Star Coaches verder geen kenmerken bezit van een reisbureau of reisorganisator is de reisbureauregeling echter niet van toepassing. Naar mijn mening is de les die we uit Alpenchalets Resorts kunnen trekken dat één reisdienst voldoende is voor de toepassing van de reisbureauregeling, maar dat de ondernemer kenmerken van een reisbureau moet bezitten. Dit is ook in lijn met andere jurisprudentie van het Hof van Justitie.

Het Nederlandse besluit van de staatssecretaris betreffende de reisbureauregeling is aangepast naar aanleiding van Alpenchalets Resorts. In het geactualiseerde besluit is opgenomen dat het aanbieden van één dienst voldoende is, maar wordt ook het kenmerk van verscheidene diensten door reisbureaus opgenomen. Naar mijn mening komt hier goed de essentie van Alpenchalets Resorts naar voren.

De tweede prejudiciële vraag betrof welk tarief van toepassing is op reisdiensten onder de reisbureauregeling. De diensten van reisbureaus worden aangemerkt als reisdiensten en deze staan niet in de uitputtende lijst van leveringen waarop het verlaagde tarief van toepassing kan zijn in bijlage III van de Btw-richtlijn. Doordat de diensten specifiek gekwalificeerd worden als reisdienst, moeten deze diensten voor de toepassing van het tarief dezelfde kwalificatie volgen en hier kan niet het verlaagde tarief van toepassing zijn. Hierin bestaat een strijdigheid in de neutraliteit, maar het past wel bij de doelstelling van eenvoud van de reisbureauregeling.

Hoofdstuk 6: Aanbevelingen

Naar aanleiding van de besproken literatuur en de analyse van de arresten zal in dit hoofdstuk een aantal aanbevelingen gedaan worden. Voor zowel Skarpa Travel en Alpenchalets Resorts zullen aanbevelingen aan bod komen en dit zal in het licht worden gehouden van de toekomst van de reisbureauregeling. De deelvraag die met deze aanbeveling zal worden beantwoord luidt: 'Is naar aanleiding van Skarpa Travel en Alpenchalets Resorts aanpassing nodig van Europese en/of Nederlandse wet- en regelgeving?'

6.1 Skarpa Travel

Het moge duidelijk zijn dat Nederlandse wet niet conform de Europese richtlijn is. Na Commissie/Spanje en Commissie/Duitsland heeft het Hof van Justitie met Skarpa Travel duidelijk gemaakt dat de marge voor de maatstaf van heffing bij toepassing van de reisbureauregeling per reis bepaald moet worden. In de Nederlandse wet wordt in artikel 28zb wet OB expliciet aangegeven dat het mogelijk is om de winstmarge per tijdvak te berekenen; vervolgens wordt uitgelegd hoe deze winstmarge voor een tijdvak bepaald moet worden.²⁵¹

6.1.1 Wijziging wetgeving en besluit

Om meer in lijn te zijn met de Europese arresten betreffende de reisbureauregeling zou daarom lid 1 onderdeel a en lid 2 van artikel 28zb en artikel 28zd uit de Wet op de omzetbelasting geschrapt kunnen worden. Volgens de wet zal het dan alleen mogelijk zijn om de winstmarge per reis te kunnen berekenen. Tot een wetswijziging is ingevoerd kunnen belastingplichtigen zich beroepen op de bestaande wettekst, waardoor Nederlandse reisbureaus ander handelen dan reisbureaus elders gevestigd in Europa. Dat is niet in overeenstemming met het doel van het implementeren van een Europese richtlijn om de markt te harmoniseren. Het is dan ook mogelijk dat de Europese Commissie een infractieprocedure start, om Nederland te dwingen haar wetgeving te veranderen. In de Btw-richtlijn is niet expliciet opgenomen hoe de marge per reis berekend moet worden, uit de tekst van artikel 308 Btw-richtlijn is af te leiden dat de marge per reis bepaald moet worden voor de maatstaf van heffing. Een passage in de Nederlandse wettekst, gebaseerd op de tekst van de richtlijn zal niet veel extra duidelijkheid verschaffen. Naast het schrappen van lid 1 onderdeel a en lid 2 van artikel 28zb en artikel 28zd wet OB, zou de Staatssecretaris van Financiën zijn besluit betreffende de reisbureauregeling kunnen vernieuwen. In dit in de toekomst geactualiseerde besluit zou Skarpa Travel opgenomen kunnen worden en zou een goedkeuring en/of verduidelijking kunnen worden gegeven. In het besluit zou een extra paragraaf kunnen worden opgenomen waarin wordt uitgelegd hoe btw moet worden voldaan indien de marge nog niet bekend is. Zoals ik al in de analyse van Skarpa Travel had genoemd, heeft het Hof van Justitie de hiervoor uitgewerkte berekening in haar arrest opgenomen als een wijze waarop de marge berekend *kan* worden. Mijns inziens zouden de andere mogelijkheden om de marge te berekenen ook correct kunnen zijn, mits er een maatstaf van heffing wordt bepaald op het moment van ontvangst van de vooruitbetaling. Zodra de definitieve marge bekend is, zal de aangifte verder gecorrigeerd moeten worden. De paragraaf in het besluit zou er dan als volgt uit kunnen zien:

“Indien de marge nog niet bekend is op het moment dat btw verschuldigd is door de ontvangst van een vooruitbetaling, moet deze berekend worden door een evenredig deel van de te voorziene kosten voor de reis af te trekken van het ontvangen vooruitbetaalde bedrag. Dat deel is in procenten even groot als het percentage dat het ontvangen bedrag uitmaakt van de totale prijs voor de reis. De marge op het moment van de ontvangst van de vooruitbetaling is dan een percentage van de totale marge waarvan wordt verwacht dat deze wordt behaald met de reis.

Goedkeuring

²⁵¹ Zie artikel 28zb lid 1 en 2 en artikel 28zd wet OB

Ik keur goed dat de marge ook berekend kan worden met de werkelijk gemaakte kosten die gemaakt zijn op het moment dat de vooruitbetaling is ontvangen. De marge is dan het verschil tussen de vooruitbetaling en de werkelijke kosten.

Ik keur ook goed dat bij de werkelijk gemaakte kosten, de voorziene nog te maken kosten worden opgeteld. De marge is dan het verschil tussen de vooruitbetaling en het totaal van gemaakte kosten en voorziene nog te maken kosten.

De bovenstaande oplossingen doen niet af aan het feit dat zodra de werkelijke marge bekend is, deze moet worden gecorrigeerd in de btw-aangifte. Indien de aangifte is gecorrigeerd binnen 9 maanden na het einde van het kalenderjaar of het boekjaar waarop de nog te betalen belasting betrekking op heeft, zal geen belastingrente in rekening worden gebracht.“

Met het schrappen van lid 1 onderdeel a en lid 2 van artikel 28zb en artikel 28zd wet OB en het toevoegen van een passage als de bovenstaande, is de Nederlandse regeling weer in lijn met die van de Europese Unie. Door op te nemen hoe de maatstaf van heffing berekend kan worden indien de marge niet bekend is, hebben belastingplichtigen meer duidelijkheid over hoe zij een correcte aangifte kunnen indienen. Voor extra duidelijkheid zouden de voorbeelden zoals geschetst in paragraaf 4.2 zouden hier ook gebruikt kunnen worden. Naar mijn mening is het belangrijkste dat de marge per reis wordt berekend en dat bij vooruitbetalingen btw moet worden voldaan (of worden teruggevorderd). Doordat bij de systematiek van de reisbureauregeling bij de maatstaf van heffing rekening wordt gehouden met de kosten, vind ik dat bij het berekenen van een marge met vooruitbetaling in ieder geval een vorm van kosten moet worden meegenomen. In de richtlijn zijn hiervoor geen specifieke wijzen opgenomen om deze te berekenen. Ik vind het dan ook redelijk dat reisbureaus op grond van eenvoud enige vrijheid hebben om te bepalen hoe de marge bepaald wordt. Door de correctie van de aangifte later zal hetzelfde bedrag aan btw worden betaald (of teruggevorderd), ongeacht op welke manier de marge is berekend na een vooruitbetaling.

Merkx had graag een goedkeuring gezien waarbij de correctie van de winstmarge in de eerstvolgende btw-aangifte kan plaatsvinden. Als de ontvangsten plaatsvinden in 2018 en de werkelijke kosten pas bekend zijn in 2019, zal de belastingplichtige namelijk belastingrente moeten betalen.²⁵² Door toe te voegen in de paragraaf dat er geen belasting zal worden nageheven indien de suppletieaangifte binnen 9 maanden is gedaan, heeft het reisbureau een half jaar langer de tijd om de definitieve winstmarge te kunnen bepalen dan op grond van artikel 30h AWR. Hierdoor is het realistischer dat reisbureaus voor hun reizen de marge kunnen bepalen, zonder dat ze rente verschuldigd zijn. Een passage waarbij rente volledig wordt uitgesloten zou tot misbruik kunnen leiden; indien de totale vergoedingen voor de reis zijn ontvangen en achteraf is gebleken dat kosten lager uitvallen dan aangegeven bij ontvangst van de vergoeding kan een reisbureau afwachten met dit aan te geven in de btw-aangifte om een liquiditeitsvoordeel te krijgen. Door een maximumtermijn aan de suppletieaangifte te verbinden aan de hand van de rente, hebben reisbureaus een prikkel om op tijd de aangifte te corrigeren, naast de prikkel dat ze verplicht zijn de aangifte te corrigeren wanneer de werkelijke marge bekend is.

6.1.2 Een toekomstbestendige globalisatieregeling

Een andere mogelijkheid is om op grond van artikel 395 Btw-richtlijn een verzoek in te dienen bij de Europese Commissie. Deze kan dan het verzoek indienen bij de Europese Raad waarop de Europese Raad een machtiging kan afgeven waarmee lidstaten van de richtlijn afwijkende maatregelen mogen treffen om vereenvoudiging te bereiken of om belastingfraude of -ontwijking te voorkomen. Het behouden van de globalisatieregeling is een vorm van vereenvoudiging.

Een vereiste voor het verkrijgen van deze machtiging is dat de maatregelen tot vereenvoudiging geen noemenswaardige invloed mogen hebben op de belastingopbrengst van de lidstaat in het stadium van het eindverbruik.²⁵³ Door de globalisatieregeling toe te passen zoals deze nu in de

²⁵² HvJ 19 december 2018, C-422/17 ECLI:EU:C:2018:1029 (Skarpa Travel), FED 2019/33, m.nt. Merkk

²⁵³ Artikel 395 Btw-richtlijn

Nederlandse wet staat, is het mogelijk om negatieve winstmarges over te schuiven naar een volgend kalenderjaar. Volgens de Btw-richtlijn is een teruggave uitgesloten, maar is er ook geen mogelijkheid om negatieve marges door te schuiven. Dat betekent dat de Nederlandse globalisatieregeling een andere belastingopbrengst kan opleveren, nu zijn de negatieve marges namelijk te compenseren met positieve marges. Dat betekent dat de belastingopbrengsten van de behaalde positieve marges door het bestaan van de globalisatieregeling kunnen verdwijnen. Stel een reisbureau behaalt in een jaar een negatieve marge van €1000 en het jaar erop een positieve marge van €2000. De negatieve marge van het eerdere jaar verlaagd de positieve marge naar €1000, wat een verlies is in belastbare marge van €1000. Onderzocht kan worden hoeveel reisbureaus daadwerkelijk minder belasting betalen doordat zij hun negatieve marges nog kunnen compenseren, maar het is zeker aannemelijk dat de Nederlandse globalisatieregeling een noemenswaardige invloed heeft op de belastingopbrengst, vergeleken met de normale winstmarge berekening. Indien Nederland in de wet opneemt dat de negatieve winstmarges niet doorgeschoven kunnen worden, dan kan deze gewijzigde globalisatieregeling een vereenvoudiging zijn zonder een noemenswaardige invloed op de belastingopbrengst.

Een belangrijk punt voor de machtiging van artikel 395 Btw-richtlijn is dat alle lidstaten unaniem moeten instemmen met de vereenvoudigende regeling. Er bestaan mijns inziens zeker een kans dat veel landen in zullen stemmen met het toestaan van een globalisatieregeling. Naast Nederland zijn er 13 andere lidstaten waarvan de wetgeving betreffende de marge niet in lijn is met de Europese wetgeving en de arresten van het Hof van Justitie.²⁵⁴ Zo heeft Zweden net als Nederland een keuzemogelijkheid voor het reisbureau of de marge per dienst wordt berekend of op een makkelijkere wijze en zijn er landen met andere manieren om een marge te berekenen, die niet per reis zijn.²⁵⁵ Dit geeft aan dat er moeilijkheden zijn met betrekking tot het berekenen van de marge, er is natuurlijk een reden waarom zo veel landen dit niet juist geïmplementeerd hebben.

De Group on the Future of VAT heeft in een vergadering de reisbureauregeling besproken. De Group on the Future of VAT is een groep van deskundigen afkomstig van de belastinginstellingen van lidstaten binnen de Europese Commissie.²⁵⁶ Uit hun notulen blijkt dat ze vinden dat de reisbureauregeling gemoderniseerd moet worden. Wat verder blijkt uit de notulen is dat het principe van het berekenen van een marge per transactie verouderd is en dat dit een bron van complexiteit is, terwijl wel duidelijk is dat de behoefte voor een speciale regeling voor reisbureaus nog bestaat.²⁵⁷

De Europese Commissie heeft zelfs al in 2002 in een voorstel tot aanpassing en vereenvoudiging van de Btw-richtlijn opgenomen dat de reisbureauregeling vereenvoudigd kan worden door de marge te berekenen over een bepaalde periode in plaats van dat dit voor iedere reis bepaald moet worden.²⁵⁸ Deze is later echter weer ingetrokken, maar bij de FISCALIS 2020²⁵⁹ workshop in Berlijn, waar de reisbureauregeling besproken is, door lidstaten en kandidaat-lidstaten, zijn toch dezelfde opties tot hervorming besproken als in het voorstel van de Europese Commissie uit 2002.²⁶⁰ Ook een onderzoek van KPMG voor de Europese Commissie waar de reisbureauregeling onder de loep is genomen, komt tot de conclusie dat de reisbureauregeling behouden moet worden om btw-aangiftes eenvoudiger te houden voor reisbureaus, maar dat de mogelijkheid moet

²⁵⁴ Zie hiervoor bijlage 2.

²⁵⁵ KPMG. (2017). Study on the review of the VAT Special Scheme for travel agents and options for reform (TAXUD/2016/AO-05).

²⁵⁶ Group on the future of VAT. Geraadpleegd op 4 december 2019, van https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/informal-commission-expert-group-discussions-with-member-states_en

²⁵⁷ GFV NO 091

²⁵⁸ COM(2002) 64

²⁵⁹ FISCALIS 2020 is een programma van de EU waarin de nationale belastingdiensten van de lidstaten informatie en kennis kunnen creëren en uitwisselen.

²⁶⁰ GFV NO 091

bestaan om een globale marge te kunnen berekenen. Voordelen hiervan zijn dat er lagere administratiekosten zijn voor het reisbureau om zijn marge te berekenen.²⁶¹

Hieruit blijkt dat de margeregeling zoals deze nu is opgenomen in de Btw-richtlijn, niet een ideale vorm heeft. Nederland zou daarom kunnen verzoeken of de globalisatieregeling, zonder het overdragen van negatieve marges, toegepast mag worden. Doordat er duidelijk meer lidstaten zijn die moeite hebben met deze vorm van de marge en uit het onderzoek van KPMG en de notulen van de Group on the Future of VAT is gebleken dat de margeregeling beter kan, heeft Nederland een kans op slagen. Dit laat echter nog duidelijker blijken dat er een behoefte bestaat voor een duidelijkere margeregeling voor reisbureaus op Europees niveau. Nederland is immers niet het enige land die het niet goed toepast in haar nationale wet, zo zijn er nog 13 lidstaten.

De wijze om de maatstaf van heffing voor reisbureaus berekenen kan dus worden verbeterd. Het zou eerlijk zijn als reisbureaus iets kunnen met hun negatieve marges. Zo vindt KPMG in hun onderzoek dat het gepast is om een credit te geven bij negatieve marges, normale ondernemers in de btw kunnen hun verliezen immers ook altijd compenseren met hun winsten.²⁶² Daarnaast lijkt het Hof van Justitie dit in lijn te vinden met de Btw-richtlijn. Ondanks dat zij natuurlijk de richtlijn volgen en daarom naar verwachting geen recht op teruggaaf of recht op doorschuiven van de negatieve marge zouden verlenen in een arrest over de reisbureauregeling, heeft het Hof van Justitie in een ander arrest uitgesproken dat een inkomstendaling voor de fiscus in gevallen van verkoop voor een lagere prijs dan inkoop een gevolg is van de algemene regels van de Btw-richtlijn. Dit is te vinden in het arrest Commissie-Ierland waar sprake is van een regeling voor levering van een goed voor inruil van een goed. De maatstaf van heffing is in deze situatie de marge tussen de waarde van het geleverde en ingeruilde goed.²⁶³ Volgens de algemene Btw-regels zou een vorm van het doorschuiven van de negatieve marge dus moeten kunnen, nu moet het alleen nog expliciet worden toegestaan binnen de Europese reisbureauregeling.

Veel landen hebben dus moeite met de margeregeling zoals deze op dit moment is vormgegeven. De conclusie van het onderzoek van KPMG was ook dat de marge per reis berekening onnodig moeilijk is en hierin is voorgesteld dat de marge berekend zou moeten worden over een bepaalde periode. Dit voorstel komt niet alleen van de belastingplichtigen, maar de marge op deze wijze berekenen zal daarnaast het controleren van de aangiftes voor de belastingautoriteiten in de lidstaten vergemakkelijken.²⁶⁴ Daarnaast is het probleem dat Zijlstra had geschetst, uitgewerkt in paragraaf 4.4, betreffende de suppletieaangifte zonder mogelijkheid tot bezwaar en beroep, opgelost met een globalisatieregeling. Door een globalisatieregeling hoeven aangiftes niet gecorrigeerd te worden indien de werkelijke marge per reis pas later bekend is, de marge per tijdvak kan namelijk wel meteen correct berekend worden.

Mijn aanbeveling is dan ook dat de Btw-richtlijn zodanig wordt aangepast dat lidstaten zijn toegestaan om een vorm van de globalisatieregeling toe te passen, waar het ten minste is goedgekeurd om de marge over een bepaald tijdvak te berekenen. Dit is namelijk compleet in lijn met het beoogde doel van reisbureauregeling om de btw voor reisbureaus te vereenvoudigen. De neutraliteit in gedachte houdende vind ik het rechtvaardig als negatieve marges mogen worden doorgeschoven om te worden gecompenseerd met positieve marges. Ook voor de mogelijkheid om de marge per reis te blijven berekenen, is het rechtvaardig om rekening te houden met de negatieve marges. Dit kan worden bewerkstelligd door een carry forward van de negatieve marges.

²⁶¹ KPMG. (2017). Study on the review of the VAT Special Scheme for travel agents and options for reform (TAXUD/2016/AO-05).

²⁶² KPMG. (2017). Study on the review of the VAT Special Scheme for travel agents and options for reform (TAXUD/2016/AO-05).

²⁶³ HvJ 10 juli 1985, 17/84 (Commissie/Ierland)

²⁶⁴ KPMG. (2017). Study on the review of the VAT Special Scheme for travel agents and options for reform (TAXUD/2016/AO-05).

6.2 Alpenchalets Resorts

Uit Alpenchalets Resorts kan men twee belangrijke punten halen: het aanbieden van één dienst is door een reisbureau voldoende voor toepassing van de reisbureauregeling en het verlaagde tarief is niet van toepassing op reisdiensten.

6.2.1 Het besluit van de Staatssecretaris

Mijns inziens heeft de Staatssecretaris Alpenchalets Resorts duidelijk en volgens de uitspraak van het Hof van Justitie opgenomen in het geactualiseerde besluit. Alpenchalets Resorts volgend is opgenomen dat een reisdienst als zodanig wordt gekwalificeerd indien van een derde betrokken vervoersprestatie of accommodatie wordt verkocht. Daarnaast is opgenomen dat een ondernemer kenmerken van een reisbureau moet bezitten, om aangemerkt te worden als een reisbureau.²⁶⁵ Is er geen sprake van een reisbureau in de zin van de reisbureauregeling, dan is de reisbureauregeling ook niet van toepassing op de diensten die de ondernemer in kwestie verricht. Daarmee wordt mijns inziens, zoals reeds benoemd, de strekking van de combinatie van Alpenchalets Resorts, Van Ginkel en Star Coaches goed uitgelegd in combinatie met het enkel hoeven verrichten van één dienst voor de reisbureauregeling. Eén dienst is dan wel voldoende, maar er moeten wel kenmerken van een reisbureau of een reisdienst zijn voordat de reisbureauregeling van toepassing is. In principe heb ik dus niet veel aan te merken op dit gedeelte van het geactualiseerde besluit. Gelderblom merkt op in zijn noot bij het nieuwe besluit dat in het 'vraag en antwoord' gedeelte is uitgewerkt dat wanneer een ondernemer pakketreizen aan scholen verkoopt, de reisbureauregeling hierop van toepassing is.²⁶⁶ Bij hem rijst de vraag of een ondernemer die incidenteel pakketreizen aanbiedt ook gebruik moet maken van de reisbureauregeling, zoals de school dat zou kunnen zijn indien deze geen gebruik maakt touroperator.²⁶⁷

Nu het na Alpenchalets Resorts belangrijker is om kenmerken van een reisbureau te bezitten voor toepassing van de reisbureauregeling, is het handig om te weten wat deze kenmerken zijn. Een verscheidenheid van diensten is tot nu toe gebleken, betekent dit dat een school daarmee onder de reisbureauregeling kan vallen? Een complete pakketreis aanbieden is wel degelijk een verscheidenheid van reisdiensten. Het zou de belastingplichtigen ten goede komen om meer duidelijkheid te hebben wat de kenmerken zijn die bij een reisbureau horen en dan is het helder wanneer een ondernemer een reisbureau is. Uit paragraaf 3.3.1 is gebleken dat een ondernemer die diensten verricht die identiek of vergelijkbaar zijn aan handelingen van een reisbureau als zodanig worden aangemerkt voor de reisbureauregeling. Daarnaast komt uit paragraaf 3.3.3 dat het kenmerkend is voor reisdiensten dat zij doorgaans bestaan uit verschillende prestaties, met name op het gebied van vervoer en onderdak. Afgaande op deze vereisten zou ik stellen dat een school die doorgaans 'geen breed palet aan reisformules aanbiedt',²⁶⁸ toch onder de reisbureauregeling zal vallen. De school zal waarschijnlijk met enige regelmaat en duurzaamheid pakketreizen aanbieden, door jaarlijks terugkerende reizen voor verschillende klassen naar verscheidene bestemmingen, zoals bijvoorbeeld bij mijn school de klassieke Gymnasium 6 Romereis. Mijn aanbeveling zou daarom zijn om bij het antwoord op deze vraag toe te voegen: 'Indien de school op eigen naam pakketreizen aanbiedt, vallen deze pakketreizen onder de reisbureauregeling. De school biedt dan namelijk vergelijkbare diensten aan als een reisbureau en kan daarom als zodanig worden aangemerkt.' Mocht de Staatssecretaris hierin een andere mening hebben dan ik, dan zou ik aanbevelen dat dit dan uit een geactualiseerd besluit zal blijken.

Naast dat dit uitgewerkt wordt in het besluit van de Staatssecretaris, zou een definitie voor reisdiensten kunnen worden opgenomen in de Btw-richtlijn. Uit de bespreking van de FISCALIS 2020 workshop is gebleken dat er vanuit lidstaten die daar aanwezig waren de wens hebben dat

²⁶⁵ Besluit van 19 augustus 2019, nr. 2019-7277

²⁶⁶ Besluit van 19 augustus 2019, nr. 2019-7277, par. 8 vraag 6.

²⁶⁷ NLF 2019/2034, m.nt. Gelderblom

²⁶⁸ NLF 2019/2034, m.nt. Gelderblom

dit gedefinieerd wordt op Europees niveau.²⁶⁹ Ook vindt KPMG in het onderzoek betreffende de reisbureauregeling dat het essentieel is dat deze term meer gedefinieerd wordt door het gebrek aan harmonisatie.²⁷⁰ Mijn voorstel voor een definitie van reisdienst is: 'een dienst bestaande uit één of meerdere diensten die kenmerkend zijn voor een reisbureau, met uitzondering van diensten waarbij slechts één kenmerkende dienst wordt geleverd zonder enige vorm van (mogelijke) andere bijkomstige diensten die reizigers ten goede komen. Kenmerkende diensten voor een reisbureau zijn bijvoorbeeld het aanbieden van een vakantieaccommodatie of personenvervoer.' Natuurlijk is de reisbureauregeling alleen van toepassing voor zover voor de totstandkoming van deze reisdiensten gebruik wordt gemaakt van een derde.

Met deze definitie vallen reisdiensten bestaande uit meerdere diensten binnen de reisbureauregeling. Reisdiensten bestaande uit één dienst vallen hier ook onder indien er sprake is van bijkomstige diensten of de mogelijkheid tot het vragen van informatie en advies. Mijns inziens is dit in lijn met wat 'echte' reisbureaus doorgaans aanbieden. Ze bieden vaak meerdere diensten aan, dit kunnen ook kleine bijkomstige diensten zijn, zoals het geven van advies. Dat reizigers hier misschien niet altijd gebruik van maken doet niet af aan het feit dat dit een dienst is van een reisbureau en dat zij meer aanbieden dan slechts één dienst. De verscheidenheid van diensten wordt zo dus meegenomen en situaties waarbij duidelijk één dienst wordt aangeboden, zoals bij Star Coaches, worden met deze definitie uitgesloten van de reisbureauregeling. Indien er daadwerkelijk één dienst wordt aangeboden, zoals het aanbieden van personenvervoer, zonder dat dit iets met een reis te maken heeft en er verder geen diensten aangeboden worden, zal dit naar mijn mening geen dienst zijn die in de reisbureauregeling hoort te vallen. Net als Star Coaches, zullen de standaard verhuurders van onroerende zaken en aanbieders van openbaar vervoer hierbuiten vallen. Door daarom op te nemen dat de levering van één dienst zonder mogelijke andere bijkomstige diensten worden uitgesloten, kan dit worden gewaarborgd. Zo wordt er zoveel mogelijk vastgehouden aan de kenmerken die reisdiensten en reisbureaus horen te bezitten, afgaande op jurisprudentie.

Als een dergelijke definitie wordt opgenomen in de richtlijn, kan Nederland dit vervolgens implementeren in haar nationale wet.

6.2.2 Het tarief

Het feit dat het algemene tarief moet worden toegepast over de reisdiensten van reisbureaus, creëert een verschil tussen reisbureaus en andere ondernemers. De meeste diensten van reisbureaus zijn namelijk onderworpen aan het verlaagde tarief.²⁷¹ Dit betekent dat reisbureaus anders worden behandeld dan andere ondernemers, wat een inbreuk is op de interne neutraliteit, tussen ondernemers, maar ook de juridische neutraliteit. Dezelfde diensten worden namelijk anders behandeld. Naast dat ik in hoofdstuk 5 heb opgenomen dat ik het eens ben met de beoordeling van het Hof van Justitie, vind ik dit beleidsmatig ook de betere uitkomst. Ondanks de inbreuk op interne en juridische neutraliteit.

Het argument van Merckx zoals besproken in paragraaf 5.5, bestaat een vergrote kans op concurrentievervalsing indien het verlaagde tarief wordt toegestaan. Aangezien dit wederom een concurrentievervalsing en dus interne neutraliteit betreft, is dit een andere uitwerking van hetzelfde probleem. The Group on the Future of VAT benoemt ook dat toepassing van het algemene tarief nodig is om een bepaald niveau van harmonisatie na te streven en om mogelijke concurrentievervalsingen te voorkomen.²⁷² Uit de FISCALIS 2020 workshop is gebleken dat er een

²⁶⁹ GFV NO 091

²⁷⁰ KPMG. (2017). Study on the review of the VAT Special Scheme for travel agents and options for reform (TAXUD/2016/AO-05).

²⁷¹ Denk aan het aanbieden van personenvervoer, het verstrekken van logies, het geven van gelegenheid tot kamperen, het verstrekken van voedingsmiddelen binnen het kader van o.a. hotelverblijf.

²⁷² GFV NO 091

reeds een gebrek aan harmonisatie bestaat.²⁷³ Daarnaast was ook al besproken dat een algemeen tarief in lijn is met het nastreven van vereenvoudigende maatregelen in de reisbureauregeling. Dit wordt onderbouwd in het onderzoek van KPMG. Zij erkennen ook dat het gebruiken van een algemeen tarief voor scheve verhoudingen zorgt tussen ondernemers binnen en buiten de reisbureauregeling. Zij geven hiervoor als oplossing dat er een gemeenschappelijk verlaagd tarief, of een lager tarief dat een mix is van de tarieven in die lidstaat. Dit zou de btw schuld van reisbureaus flink verlagen, maar KPMG stelt dat zelfs de simpelste vorm van de toepassing van een dergelijk verlaagd tarief een aanzienlijke vorm van complexiteit met zich mee zou brengen.²⁷⁴ Doordat vanuit verschillende partijen bezwaren bestaan op het gebied van harmonisatie en complexiteit en doordat concurrentievervalsing op een andere manier zal blijven bestaan indien een verlaagd tarief kan worden toegepast, kan mijns inziens beter het algemene tarief van toepassing blijven op reisdiensten.

6.3 De toekomst van de reisbureauregeling

Uit het onderzoek van KPMG is gebleken dat het bestaan van de reisbureauregeling ervoor zorgt dat de btw minder complex is, waardoor de uitkomst is dat het niet gewenst is om de normale btw-regels van toepassing te laten zijn op de prestaties van reisbureaus. Er is echter ook gebleken dat modernisering van de reisbureauregeling nodig is.²⁷⁵ Daarnaast hebben de lidstaten bij de eerdergenoemde FISCALIS 2020 workshop bijna unaniem bevestigd dat er een behoefte is aan een speciale regeling voor reisbureaus.²⁷⁶ Er bestaat dus een wens om een reisbureauregeling in een bepaalde vorm te laten bestaan en onderzoek dat dit standpunt onderbouwt. De reisbureauregeling moet dus een toekomst hebben.

In de toekomst van de reisbureauregeling is het gunstig als de huidige margeregeling wordt vervangen door een regeling waar reisbureaus hun marge kunnen berekenen over een bepaalde tijdsperiode. Dit is niet alleen gunstig voor de belastingplichtigen, maar ook voor de autoriteiten die de aangiftes van belastingplichtigen moeten controleren.

Daarnaast is het van belang dat er een duidelijke definitie komt voor reisdiensten. Zo weten belastingplichtigen beter waar ze aan toe zijn. Als dit op Europees niveau zou kunnen gebeuren zou dit de harmonisatie van regelgevingen tussen lidstaten ten goede komen en verschillende lidstaten hebben laten weten dat het gebrek aan harmonisatie te groot is. Door reisdiensten begrijpelijk te definiëren kan de wens naar meer harmonisatie vervuld worden.

Het tarief voor reisdiensten hoeft niet aangepast te worden. Indien een verlaagd tarief mogelijk zou zijn, zal dit concurrentievervalsingen creëren en voor meer complexiteit zorgen. Gezien het feit dat het doel van de reisbureauregeling vereenvoudiging is, weegt het invoeren van een verlaagd tarief niet op tegen het voordeel dat ondernemers binnen één lidstaat die wel en niet onder de toepassing van de reisbureauregeling vallen door deze maatregel gelijker worden behandeld.

²⁷³ GFV NO 091

²⁷⁴ KPMG. (2017). Study on the review of the VAT Special Scheme for travel agents and options for reform (TAXUD/2016/AO-05).

²⁷⁵ KPMG. (2017). Study on the review of the VAT Special Scheme for travel agents and options for reform (TAXUD/2016/AO-05).

²⁷⁶ GFV NO 091

Hoofdstuk 7: Conclusie

De wet op de Omzetbelasting is een set aan regels die bepaalt hoe in Nederland omzetbelasting, ook wel belasting toegevoegde waarde, wordt geheven. Deze wet is gebaseerd op de Europese Btw-richtlijn, deze richtlijn is verbindend voor een te behalen resultaat. Dat wil zeggen dat Nederland wel zelf mag bepalen hoe een richtlijn in de nationale wet wordt geïmplementeerd, maar dat hetzelfde bereikt moet worden met de Nederlandse wet als met de Europese richtlijn. Dit betekent dat de Europese regelgeving en de arresten gewezen aan de hand van Europese regels op het gebied van de omzetbelasting van groot belang zijn voor Nederland.

Binnen de Europese Btw-richtlijn is een bijzondere regeling opgenomen voor reisbureaus. Deze regeling vinden we ook terug in de Nederlandse wet. De bijzondere regeling voor reisbureaus houdt in dat de diensten van reisbureaus, voor zover zij hiervoor gebruik maken van prestaties van derden, worden aangemerkt als één reisdienst. De maatstaf van heffing voor deze reisdienst is de marge die op de reis is behaald. Vervolgens moet btw worden voldaan in het land waar het reisbureau is gevestigd. Deze regeling beoogt vereenvoudiging door administratieve lasten te verminderen. Een reisbureau hoeft zich door deze regeling maar in één land te registreren en aldaar aangifte te doen. Daarnaast beoogt de regeling dat btw over prestaties die het reisbureau gebruikt voor de totstandkoming van haar diensten worden geïnd waar die prestaties worden verricht, terwijl de btw over de reisdiensten zelf wordt voldaan waar het reisbureau zich bevindt.

Op 19 december zijn twee arresten gewezen bij het Hof van Justitie over de toepassing van de reisbureauregeling, Alpenchalets Resorts en Skarpa Travel. Deze arresten hebben betrekking op reisbureaus gevestigd buiten Nederland, maar omdat de Europese regels doorwerking hebben op de Nederlandse regelgeving zijn deze arresten ook van belang voor Nederlandse reisbureaus.

De onderzoeksvraag waar deze scriptie een antwoord op poogt te vinden luidt:

In hoeverre passen de arresten van 19 december 2018 van het Hof van Justitie betreffende de reisbureauregeling ('Skarpa Travel' en 'Alpenchalets Resorts') binnen het huidige kader van die regeling de bijbehorende jurisprudentie en is op dit vlak aanpassing nodig van Europese en/of Nederlandse wet- en regelgeving?

Na grondige analyse van deze arresten en de bijbehorende literatuur en voorafgaande jurisprudentie, kan worden gesteld dat zowel Skarpa Travel als Alpenchalets Resorts binnen de Europese wet- en regelgeving passen en de jurisprudentie die op grond daarvan is. Skarpa Travel volgt de eerdere arresten Commissie/Spanje en Commissie/Duitsland, waaruit reeds was gebleken dat de maatstaf van heffing over reisdiensten berekend moet worden over een marge per reis. Daarnaast is geoordeeld dat het tijdstip waarop de belasting verschuldigd wordt, de reguliere btw-regels volgt. Dat betekent dat de btw verschuldigd is op het moment van het ontvangen van een vooruitbetaling. Dit is ook in lijn met Europese regelgeving. In principe is de manier waarop de maatstaf van heffing berekend wordt indien de marge niet bekend is ook in lijn met de Btw-richtlijn. Alhoewel er mogelijkheden zijn die meer in lijn zouden kunnen zijn met de Btw-richtlijn, past de uitkomst van Skarpa Travel nog steeds bij de uitleg van de Btw-richtlijn.

Ook Alpenchalets Resorts past binnen de Europese regelgeving. Alpenchalets Resorts past in de lijn van het arrest Van Ginkel en de beschikking Star Coaches. Waar na deze arresten eerst onduidelijk was in hoeverre een verscheidenheid van diensten nodig was voor toepassing van de reisbureauregeling, heeft Alpenchalets dit verduidelijkt terwijl het nog wel binnen de eerdere arresten past. Nu is duidelijk dat slechts één van een derde betrokken dienst voldoende is voor toepassing van de reisbureauregeling. Onduidelijk is alleen in hoeverre overige kenmerken van een reisbureau nodig zijn voor toepassing van de reisbureauregeling.

Met betrekking tot de Nederlandse wet- en regelgeving, past Skarpa Travel hier totaal niet in. Er is nu een derde arrest dat laat zien dat de Nederlandse wet OB niet richtlijnconform is. Nederland staat namelijk toe dat de globalisatieregeling wordt toegepast om de maatstaf van heffing te berekenen, in plaats van dat dit gaat aan de hand van de marge per reis.

Alpenchalets Resorts past daarentegen wel goed binnen de Nederlandse wet- en regelgeving. Het besluit van de Staatssecretaris van 2014 is naar aanleiding van Alpenchalets Resorts geactualiseerd, waardoor Nederland nu met betrekking tot Alpenchalets Resorts richtlijnconform handelt.

Naar aanleiding van de twee arresten kunnen er met betrekking tot de Nederlandse regelgeving wat aanpassingen gedaan worden. In artikel 28zb wet OB kan de globalisatieregeling geschrapt worden en artikel 28zd wet OB kan daarmee ook uit de wet worden gehaald. Het besluit van de Staatssecretaris kan vervolgens nogmaals geactualiseerd worden door een omschrijving, eventueel met rekenvoorbeeld, op te nemen zodat belastingplichtigen weten hoe de maatstaf van heffing moet worden berekend indien de marge niet bekend is en verschillende wijzen benoemen waarop de marge te berekenen valt. Daarnaast zou in dit besluit naar aanleiding van Alpenchalets Resorts een extra verduidelijking kunnen worden opgenomen voor de kenmerken van een reisbureau, zodat belastingplichtigen die twijfelen of ze onder de reisbureauregeling vallen hier meer duidelijkheid uit kunnen halen.

Beter dan het aanpassen van de Nederlandse wet en het besluit betreffende de reisbureauregeling, is het aanpassen van de Europese richtlijn. Uit onderzoek is gebleken dat de reisbureauregeling toe is aan modernisering en met het aanpassen van de richtlijn wordt de harmonisatie tussen lidstaten gewaarborgd, iets waar de lidstaten behoefte aan hebben. De richtlijn zou moeten veranderen door het invoeren van een globalisatieregeling. Dit is makkelijker voor belastingplichtigen en belastingautoriteiten, maar daarnaast is gebleken dat de margeregeling niet goed is geïmplementeerd door de lidstaten. Het invoeren van een globalisatieregeling zou als makkelijkere regeling voor meer uniforme wetgeving tussen lidstaten kunnen zorgen. Daarnaast past de mogelijkheid tot het verrekenen van negatieve marges met positieve beter bij het neutraliteitsbeginsel dan negatieve marges waar het reisbureau niets meer mee kan. Verder is het beter om op communautair niveau een definitie voor reisdiensten op te stellen. Het blijkt dat lidstaten hier behoefte aan hebben; het wordt helder voor belastingplichtigen wanneer ze onder de reisbureauregeling vallen en de definitie wordt dan geharmoniseerd tussen lidstaten. Nederland zal vervolgens haar nationale wetgeving moeten aanpassen zodat deze conform de eventuele nieuwe richtlijnbevestigingen is.

Skarpa Travel en Alpenchalets Resorts laten zien dat de reisbureauregeling op sommige vlakken complexe materie kan zijn, ondanks dat een van de doelstellingen juist is om vereenvoudiging te brengen in de omzetbelasting. Het lijkt mij daarom wenselijk dat de Europese Unie zich inzet om de reisbureauregeling zo eenvoudig mogelijk te maken voor iedereen.

Bijlagen

Bijlage 1

Voordat de reisbureauregeling in Nederland is ingevoerd zoals wij deze nu kennen, bestonden er al andere regelingen voor reisbureaus. In een besluit uit 1971 heeft de Staatssecretaris van Financiën goedgekeurd dat prestaties van reisbureaus en dergelijke ondernemers, indien deze bestaan uit het verzorgen van eendaagse of meerdaagse reizen of de verkoop van door anderen georganiseerde reizen, worden aangemerkt als het vervoer van personen. Dit houdt in dat de prestatie in Nederland is belast tegen het verlaagde tarief, voor zover het vervoer in het binnenland plaatsvindt. Anders wordt de heffing over de vergoeding afgesplitst over het binnenlandse en het buitenlandse deel.²⁷⁷ Dit besluit komt niet overeen met de bepalingen in de richtlijn. Buitenlandse reisbureaus kunnen bijvoorbeeld onder dit besluit aan Nederlandse btw-heffing onderworpen zijn. Tot 1992 verleende de Belastingdienst ook geen teruggaaf van btw aan de buitenlandse reisbureaus voor hun prestaties.²⁷⁸ In dat jaar heeft de Hoge Raad geoordeeld dat een Frans reisbureau wel recht had op teruggave van de Nederlandse btw. Aan alle eisen om voorbelasting af te trekken werd voldaan. Dat teruggave in strijd is met de reisbureauregeling zoals deze toen was opgenomen in de Richtlijn speelt geen rol. De regeling is namelijk niet opgenomen in de Nederlandse wet OB en er is een andere regeling opgenomen die de aftrek van voorbelasting in de weg staat. De staat mag zich niet beroepen op een bepaling in de Richtlijn die niet juist is opgenomen in de nationale wet.²⁷⁹ Met ingang van 2001 is de Belastingdienst weer begonnen met het afwijzen van de teruggave verzoeken van buitenlandse reisbureaus, gebaseerd op Europese en Nederlandse jurisprudentie.²⁸⁰ In 2009 heeft de Hoge Raad echter een arrest gewezen waar hij terugverwijst naar het arrest van 1992, waardoor het recht op aftrek nog wel toekomt aan deze ondernemers.²⁸¹

Als overgangsregeling nadat de huidige reisbureauregeling was ingevoerd, is bepaald dat een betaling deels voor en deels na 1 april 2012 is voldaan, wordt het tijdstip van verschuldigdheid verplaatst naar 1 april 2012. Deze vergoedingen worden dan direct meegenomen in de berekening van marge. Als de reisdienst zich voordoet voor 1 april 2012, maar de betaling pas hierna geschiedt, dient de btw te worden berekend naar de geldende wet- en regelgeving op het moment van het verrichten van de reisdienst. Daarnaast is bepaald dat de kosten voor goederen en diensten van de ondernemers die de reizigers ten goede komen, waarvan de btw in aftrek is genomen omdat de reisonderdelen zijn ingekocht voor invoering van de reisbureauregeling, geen deel uit maken voor de winstmargeberekening. Zo kunnen kosten waarvoor btw in aftrek is genomen niet de marge verlagen om tweemaal tot een verlaging van de belastinggrondslag te leiden.²⁸²

²⁷⁷ Besluit van 22 maart 1971, nr. B71/2260

²⁷⁸ J.L. Krusel, 'Buitenlandse reisbureaus en BTW: onbegrensde mogelijkheden?' , WFR 2004/861

²⁷⁹ HR 21 oktober 1992, nr. 28 212, BNB 1993/25, ECLI:NL:HR:1992:ZC5132

²⁸⁰ HvJ 15 juni 2000, nr. C-365/98; HR 6 december 2000, nr. 35 704; HvJ 13 juli 2000, nr. C-136/99. Gehaald uit: J.L. Krusel, 'Buitenlandse reisbureaus en BTW: onbegrensde mogelijkheden?' , WFR 2004/861

²⁸¹ HR 15 mei 2009, nr. 43569, ECLI:NL:HR:2009:BI3751

²⁸² Mobach, in: Cursus Belastingrecht, OB.5.10.7

Bijlage 2

In hoeverre berekenen de lidstaten de marge op juiste wijze

AT	BE	BG	HR	CY	CZ	DK
EE	FI	FR	DE	EL	HU	IE
IT	LV	LT	LU	MT	NL	PL
PT	RO	SK	SI	ES	SE	UK

■ Conforms with legislation/case law

■ Not in conformity with legislation/case law

■ No guidance / guidance not clear

BRONNEN

Artikelen

- E. Sparidis, ‘Destination unknown: De reisbureauregeling’, MBB 2011/10
- E. J. Bosch, ‘Eindelijk een zesde BTW-richtlijn’, WFR 1977/349
- J.L. Krusel, ‘Buitenlandse reisbureaus en BTW: onbegrensde mogelijkheden?’, WFR 2004/861
- M. Chin-Oldenziel, ‘Eén prestatie dus ook één BTW-tarief of toch niet?’, WFR 2017/107
- N. Wenting, ‘Reisbureauregeling weer onder aandacht’, BTW-bulletin 2019/18
- P. Tielmans, ‘Waar, wanneer en hoe van de btw bij reisorganisaties’, BtwBrief 2019/33
- P. Tielmans & R. Bosch, ‘De Europese reisbureauregeling; bestemming bereikt?’ BtwBrief 2011/119
- R. Jeronimus & R. Vos, Fiscale neutraliteit speelt een belangrijke rol in de btw, BTW-bulletin 2018/80
- S. B. Cornielje, Fusies en overnames in de Europese BTW (FM nr. 146) 2016/2.4.5.2 Beginsel van fiscale neutraliteit.

Besluiten

- Besluit van 22 maart 1971, nr. B71/2260
- Besluit van 25 november 2011, nr. BLKB 2011/641M
- Besluit van 22 maart 2012, BLKB 2012/272M
- Besluit van 17 juli 2014, nr. BLKB 2014/645M
- Besluit van 22 december 2017, nr. 2017-16288.
- Besluit van 19 augustus 2019, nr. 2019-7277, NLF 2019/2034, m.nt. Gelderblom

Boeken

- A.J. van Doessum, Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw, Deventer, Kluwer, 2009.
- C.M. Ettema, G.J. van Slooten en M.W.C. Soltysik, Wegwijs in de btw, digitaal geraadpleegd via www.ndfr.nl
- K.M. Braun & O.L. Mobach (red.), Cursus Belastingrecht Omzetbelasting (Studenteneditie 2018-2019), Deventer: Wolters Kluwer 2018
- M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Deventer, Kluwer, 2017.
- R. L. G. van den Heuvel, Duidelijkheid van fiscale wetgeving: een onderzoek naar een nadere invulling van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid voor fiscale wetgeving. Diss. 2018.
- S. Ruyschaert, Sociale economie en btw, Maklu 2018.
- S.T.M. Beelen, Aftrek van btw als (belaste) omzet ontbreekt, Deventer, Kluwer, 2010

Handleidingen

- Loyens & Loeff in samenwerking met de ANVR BTW-commissie, Handleiding toepassing nieuwe Reisbureauregeling, Baarn/Rotterdam, december 2010

Internetbronnen

- BDO. Btw-reisbureauregeling: hek van de dam. <https://www.bdo.nl/getmedia/5df6da8c-e29e-4329-b>
- Group on the future of VAT. https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/informal-commission-expert-group-discussions-with-member-states_en

J.P.W.H.T Becks & J. van der Laan, Commentaar Artikel 4 - Wet op de omzetbelasting 1968 - Diensten, digitaal geraadpleegd via <https://www.ndfml.eur.idm.oclc.org/Delen/Commentaar?id=W0847-4>

M. de Weerd 'BTW en verhuur vakantiehuisje. Reisbureauregeling complexer door Europese jurisprudentie.' <https://www.accountancyvanmorgen.nl/2019/05/07/btw-en-verhuur-vakantiehuisje-reisbureauregeling-complexer-door-europese-jurisprudentie/>;

Jurisprudentie

Nederlandse Jurisprudentie

Tariefcommissie

Tariefcommissie 28 november 1977, nr. 11 177 0' 68, BNB 1978/89, loonslagersarrest, ECLI:NL:DETRCO:1977:AX2691

Gerechtshof

Gerechtshof Amsterdam 5 juni 1996, ECLI:NL:GHAMS:1996:AW0265

Hoge Raad

Hoge Raad 21 oktober 1992, nr. 28 212, BNB 1993/25, ECLI:NL:HR:1992:ZC5132

Hoge Raad 15 mei 2009, nr. 43569, ECLI:NL:HR:2009:BI3751

Europese jurisprudentie

Conclusie van de Advocaat-Generaal

Conclusie van de Advocaat-Generaal, 5 september 2018, C-422/17, ECLI:EU:C:2018:667, (Skarpa Travel), NLF 2018/1985 m.nt. Merkx

Conclusie van de Advocaat-Generaal, 5 september 2018, ECLI:EU:C:2018:665, C-552/17 (Alpenchalets Resorts), NLF 2018/1948, m.nt. Spiessens, NTFR 2018/2299, m.nt. Blank, V-N 2018/51.14, m.nt. Redactie

Uitspraken van het Hof van Justitie

Hof van Justitie 14 februari 1985, 268/83, ECLI:EU:C:1985:74, (Rompelman)

Hof van Justitie 8 oktober 1987, 80/86 ECLI:EU:C:1987:431 (Kolpinghuis Nijmegen BV)

Hof van Justitie 8 februari 1990, C-320/88, ECLI:EU:C:1990:61, (Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV)

Hof van Justitie 12 november 1992, C-163/91, ECLI:EU:C:1992:435, (Van Ginkel)

Hof van Justitie 3 maart 1994, C-16/93, ECLI:EU:C:1994:80, (Tolsma)

Hof van Justitie 29 februari 1996, C-110/94, ECLI:EU:C:1996:67, (INZO)

Hof van Justitie 29 februari 1996, C-215/94, ECLI:EU:C:1996:72, (Mohr)

Hof van Justitie 22 oktober 1998, C-308/96, ECLI:EU:C:1998:496, (Madgett en Baldwin)

Hof van Justitie 27 januari 2000, C-23/98, ECLI:EU:C:2000:46, (Heerma)

Hof van Justitie 19 juni 2003, C-149/01, ECLI:EU:C:2003:358, (First Choice Holidays)

Hof van Justitie 29 april 2004, C-137/02, ECLI:EU:C:2004:267, (Faxworld)

Hof van Justitie 3 maart 2005, C-32/03, ECLI:EU:C:2005:128, (Fini H)

Hof van Justitie 6 oktober 2005, C-291/03, ECLI:EU:C:2005:591 C-291/03, (MyTravel)

Hof van Justitie 13 oktober 2005, C-200/04, ECLI:EU:C:2005:608, (ISt Internationale Sprach- und Studienreisen)

Hof van Justitie 21 juni 2007, C-453/05, ECLI:EU:C:2007:369, (Ludwig)

Hof van Justitie 13 maart 2008, C-437/06, ECLI:EU:C:2008:166, (Securenta)

Hof van Justitie 23 april 2009, C-460/07, ECLI:EU:C:2009:254, (Puffer)

Hof van Justitie 9 december 2010, C-31/10, ECLI:EU:C:2010:762, (Minerva Kulturreisen GmbH)

Hof van Justitie 1 maart 2012, C-280/10, ECLI:EU:C:2012:107, (Kopalnia)

Hof van Justitie 1 maart 2012, C-220/11, ECLI:EU:C:2012:120, (Star Coaches)

Hof van Justitie 25 oktober 2012, C-557/11, ECLI:EU:C:2012:672, (Kozak)

Hof van Justitie 6 december 2012, C-285/11, ECLI:EU:C:2012:774, (Bonik)

Hof van Justitie 25 april 2013, C-65/11, ECLI:EU:C:2013:265, (Commissie/Nederland)

Hof van Justitie 20 juni 2013, C-219/12, ECLI:EU:C:2013:413, (Fuchs)

Hof van Justitie 26 september 2013, C-189/11, ECLI:EU:C:2013:587, (Commissie/Spanje)

Hof van Justitie 25 februari 2016, C-22/15 ECLI:EU:C:2016:118, (Commissie/Nederland), V-N 2016/15.24 m.nt. Redactie

Hof van Justitie 8 juli 2016, C-380/16, ECLI:EU:C:2016:76, (Commissie/Duitsland)

Hof van Justitie 19 december 2018, C-422/17, ECLI:EU:C:2018:1029, (Skarpa Travel), NLF 2019/0180 m.nt. Sander Jr., V-N 2019/6.15 m.nt. Redactie, NTFR 2019/213 m.nt. Zijlstra, FED 2019/33 m.nt. Merckx

Hof van Justitie 19 december 2018, C-552/17, ECLI:EU:C:2018:1032, (Alpenchalets Resorts), NLF 2019/0134 m.nt. Gruson, FED 2019/32 m.n.t Merckx, V-N 2019/6.14, m.nt. Redactie

Hof van Justitie 13 juni 2019, C-420/18, ECLI:EU:C:2019:490, (IO)

Persberichten van de Europese Commissie

Persbericht Europese Commissie 28 februari 2008, nr. IP/08/333.

Persbericht Europese Commissie 16 juni 2011, nr. IP/11/716.

Overige stukken van de Europese Unie

COM(2002) 64

GFV N 091

Interinstitutioneel dossier van de Raad 2002/0041 (CNS), inzake “btw - bijzondere regeling voor reisbureaus” nr. 17567/09

KPMG. (2017). Study on the review of the VAT Special Scheme for travel agents and options for reform (TAXUD/2016/AO-05).