

Voor operakaartjes naar het reisbureau? Daar zit geen muziek in!

13

Op 1 april 2012 wordt in Nederland een richtlijnconforme reisbureauregeling voor de btw ingevoerd. Daarmee wordt na ruim 40 jaar afscheid genomen van een nationale regeling voor reisbureaus die is neergelegd in een Resolutie uit 1971. In Nederland gevestigde reisbureaus en touroperators zullen met ingang van 1 april 2012 btw naar het algemeen tarief moeten voldoen over hun winstmarge, ook voor zover de reis in andere EU-lidstaten plaatsvindt. De voorbelasting op (bij derden) ingekochte reisonderdelen zal voor hen (maar ook voor buitenlandse reisbureaus en touroperators die reizen naar Nederland organiseren) niet meer aftrekbaar zijn. Deze aanpassing van de Wet OB '68 aan de Richtlijn heeft tot gevolg dat de rechtspraak van het HvJ over de reisbureauregeling direct van betekenis wordt voor de reisbureaubranche in Nederland. Dit geldt zowel voor in Nederland gevestigde reisbureaus als voor buitenlandse reisbureaus die reizen naar Nederland organiseren.

In dit artikel bespreken wij de uitspraak van het HvJ van 9 december 2010 die (nieuw) inzicht geeft in het toepassingsbereik van de Europese btw-regels voor reisbureaus. In deze uitspraak geeft het hof antwoord op de vraag of de reisbureauregeling ook geldt voor de losse verkoop van operakaartjes door een reisbureau zonder bijkomende diensten.

De reisbureauregeling in de Btw-richtlijn

De reisbureauregeling is opgenomen in artt. 306 tot en met 310 Btw-richtlijn en ongewijzigd uit art. 26 Zesde richtlijn overgenomen. De regeling, waarvan de achtergrond in een eerdere *BtwBrief* is behandeld², ziet op reisbureaus die op eigen naam (rechtstreeks) aan reizigers presteren en hiervoor reisonderdelen inkopen bij andere ondernemers. De prestaties van de reisbureaus worden aangemerkt als één dienst en zijn belastbaar in de lidstaat van vestiging (of daar waar een vaste inrichting wordt aangehouden). Het reisbureau is volgens deze regeling btw verschuldigd (naar het algemene tarief) over de reisom die aan de reiziger in rekening wordt gebracht, minus de bedragen voor goederenleveringen en diensten van andere ondernemers, voor zover deze de reiziger rechtstreeks ten goede komen. Het gaat om reisonderdelen die het reisbureau aan andere ondernemers heeft uitbesteed. De btw die de leveranciers ter zake van deze reisonderdelen in rekening brengen, kan door het reisbureau niet als voorbelasting in aftrek worden gebracht. Per saldo is het reisbureau dus btw verschuldigd over de marge. De bij-

zondere regeling geldt niet voor reisonderdelen die een reisbureau in eigen beheer verzorgt. Ter zake van deze reisonderdelen zal het reisbureau de normale, voor de desbetreffende (reis)prestaties geldende btw-regels moeten toepassen.³ Op deze wijze wordt bereikt dat de verschillende reisonderdelen belast worden met btw in het land waar de reisprestaties feitelijk worden genoten, terwijl de marge die het reisbureau realiseert belast wordt in het land waar het reisbureau is gevestigd. De regeling geldt niet voor tussenpersonen, maar alleen voor reisbureaus en touroperators die op eigen naam optreden.

Bij de uitvoering van deze Europese reisbureauregeling door andere lidstaten is overigens gebleken dat geen sprake is van een uniforme toepassing. De regeling leidt tot veel uitvoeringsproblemen. Ondernemers die grootschalig reizen boeken kunnen onder toepassing van deze regeling grotendeels geen btw verrekenen (deze ontvangen immers een factuur met alleen btw over de marge). Dit wordt door een aantal lidstaten als een probleem ervaren. Daarnaast is er een concurrentievoordeel voor buiten de EU gevestigde touroperators omdat zij geen btw verschuldigd zijn over hun marge, ook niet als de reis geheel of ten dele binnen de EU plaatsvindt (de heffing volgens de Europese reisbureauregeling vindt immers plaats waar het reisbureau is gevestigd). Door de Commissie is daarom al in 2002 een voorstel bij de Raad ingediend tot aanpassing van de regeling.⁴ Op bepaalde punten wijkt deze regeling af van de huidige reisbureauregeling in de Btw-richtlijn. Zo wordt voorgesteld naast de heffing van btw over de winstmarge per individuele reis, toe te staan btw te heffen over de totale winstmarge per aangiftetijdvak (globalisatie). Ook bevat dit richtlijnvoorstel een keuzemogelijkheid voor reisorganisatoren om in plaats van de margeregeling de 'normale' btw-regelgeving toe te passen. Daarnaast is voorgesteld voor de niet binnen de EU gevestigde reisbureaus de plaats van dienst te verleggen naar de plaats waar de klant woont of is gevestigd. De verkoop van reizen binnen de EU aan klanten in de EU zal daardoor steeds aan de heffing zijn onderworpen. Over dit voorstel hebben de lidstaten tot op heden overigens geen overeenstemming kunnen bereiken in de Raad.

Aanpassing van de Nederlandse regelgeving

De huidige Nederlandse reisbureauregeling is niet gebaseerd op de Btw-richtlijn. Het is zelfs geen wettelijke regeling, maar een uitgebreide goedkeurende regeling in een

1. Joost van Zanten is werkzaam bij CMS Derks Star Busmann te Utrecht.
2. Mr. N.F. Duyffjes, 'Voorstel voor nieuwe reisbureauregeling', *BtwBrief*, 2002 10, 25.

3. HvJ 6 november 1997, *Reisebüro Binder*, zaak C-116/96, V-N 1998/4.13, HvJ 22 oktober 1998, *Madgett en Baldwin*, gevoegde zaken C-308/96 en C-94/97, V-N 1998/59.20 en HvJ 6 oktober 2005, *MyTravel*, zaak C-291/03, V-N 2005/58.23.

4. Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG met betrekking tot de bijzondere regeling voor reisbureaus (COM(2002) 64 def. - 2002/0041 (CNS)). Dit voorstel is op 21 februari 2003 gewijzigd aan de Raad gezonden.

besluit uit 1971.⁵ Deze lastig te lezen regeling is in veel gevallen bijzonder gunstig voor in Nederland gevestigde reisbureaus. In grote lijnen keurt de regeling goed dat de prestaties van reisbureaus die meerdaagse reizen organiseren, worden aangemerkt als het vervoer van personen. Alleen het gedeelte van de reis dat binnen Nederland plaatsvindt wordt in de heffing van btw betrokken en belast tegen het verlaagde tarief. Een groot verschil met de nieuwe richtlijnconforme regeling is dat Nederlandse reisbureaus tot op heden in het geheel geen btw hoeven te voldoen over het deel van de reis dat buiten Nederland plaatsvindt. Echter ook voor buitenlandse reisbureaus, die reizen naar Nederland organiseren, kan de huidige Nederlandse regeling zoals die nu geldt gunstig uitpakken. Zo heeft de HR in 1992 beslist dat een in het buitenland gevestigd reisbureau onder omstandigheden in Nederland btw kan terugvragen op in Nederland gekochte onderdelen door een integraal beroep te doen op de Wet OB '68 (en dus niet op de reisbureauregeling uit de genoemde resolutie).⁶

Nederland is in 2008 door de Commissie op de vingers getikt.⁷ Door de implementatie van de Btw-richtlijn op dit gebied wordt voorkomen dat de Commissie een vervolg geeft aan de tegen Nederland gestarte inbreukprocedure. Er is gekozen de nieuwe regeling in werking te laten treden per 1 april 2012. Hierdoor krijgt de reisbranche de gelegenheid in te spelen op het gewijzigde regime.⁸ De ingangsdatum 1 april zorgt dat de wijziging in werking treedt tijdens de overgang van het winter- naar het zomerseizoen zonder dat de reissector in één seizoen met twee systemen hoeft te werken. Deze regeling wordt met ingang van 1 april 2012 in de Wet OB '68 overgenomen in de artt. 28z t/m 28 zf.

Toepassingsbereik van de reisbureauregeling

Behalve dat de huidige reisbureauregeling in de Richtlijn tot praktische uitvoeringsproblemen leidt, is er veel onduidelijkheid (geweest) over de regeling, zo blijkt uit een aantal arresten van het HvJ. Het Gerechtshof te Amsterdam⁹ heeft al in 1991 (twintig jaar vóór de implementatie van de regeling) vragen gesteld aan het HvJ over het toepassingsbereik van de reisbureauregeling. Met name de vraag of deze regeling ook van toepassing is als het reisbureau slechts één reisonderdeel aanbiedt.¹⁰ Het betrof een Nederlands reisbureau ('Van Ginkel') dat zogenoemde 'autovakanties' aanbod. Hierbij verzorgde het reisbureau uitsluitend de ac-

commodatie (vakantiebungalows) en zorgde de reiziger zelf voor zijn vervoer. De inspecteur was van mening dat de door het reisbureau verrichte dienst beschouwd moest worden als de verhuur van vakantiewoningen, zodat btw berekend moest worden over de gehele vergoeding en niet enkel over de winstmarge. Het reisbureau beriep zich op de Richtlijn en stelde dat slechts btw verschuldigd was over zijn marge.

Het HvJ overweegt dat reisbureaus voldoen aan de behoefte van hun clientèle door grote verscheidenheid aan vakantie- en reisformules aan te bieden die de reiziger naar eigen believen kan combineren. Als het reisbureau enkel het onderdak verzorgt, is deze dienst niet beperkt tot één handeling, maar kan deze tevens de diensten omvatten van het geven van informatie en advies, waarmee de reiziger een ruime keuze wordt geboden voor vakanties en het boeken van accommodatie. Volgens het hof is nergens in de Richtlijn uitdrukkelijk bepaald dat deze bijzondere regeling slechts van toepassing is wanneer het vervoer van de reiziger naar en van de accommodatie door het reisbureau wordt verzorgd. Volgens het hof is het toepassingsbereik van de reisbureau-regeling dan ook zo ruim dat deze ook ziet op een reisbureau dat slechts een vakantiewoning ter beschikking stelt, ook als geen bijkomende diensten (zoals het vervoer van de reizigers) worden verricht.

Het HvJ geeft in dit arrest een (zeer) ruim toepassingsbereik aan de reisbureauregeling en heeft bewust geen aansluiting gezocht bij de 'Richtlijn Pakketreizen' zoals deze door de Raad op 13 juni 1990 is vastgesteld.¹¹ De achtergrond van deze Richtlijn was onder meer de doelstelling om de interne markt van de Gemeenschap, waarvan de toeristische sector een belangrijk onderdeel is, volledig te verwezenlijken. In deze Richtlijn wordt onder een (pakket)reis verstaan: de van tevoren georganiseerde combinatie van niet minder dan twee van de diensten 'vervoer, logies en andere toeristische diensten die een significant onderdeel van het pakket uitmaken'. Deze diensten dienen voor een gezamenlijke prijs te worden verkocht en een periode van meer dan 24 uur te beslaan of een overnachting te behelzen.

Dat de reisbureauregeling alleen zou zien op reisprestaties met een 'toeristisch' karakter is door het HvJ overigens ook verworpen.¹² Voor toepassing van de regeling is het doel van de reis niet bepalend. Ook een reis voor langere periode, met als doel het volgen van een opleiding, valt hieronder.

De uitspraak van 9 december 2010 Minerva Kulturreisen

In het licht van het hiervoor besproken Van Ginkel-arrest roept de uitspraak van het HvJ van 9 december 2010 inzake Minerva Kulturreisen GmbH (hierna: Minerva) bij ons op zijn minst enige verbazing op.¹³ Dit in Duitsland gevestigde

5. Besluit van 22 maart 1971, nr. B71/2260 gewijzigd bij besluit van 12 januari 1976, nr. 27-507475, bij besluit van 17 mei 1978 nr. 278-8415 en bij besluit van 15 april 1984, nr. 281-5373.

6. HR 21 oktober 1992, nr. 28 212, V-N 1992, p. 355. Zie ook HR 15 mei 2009, nr. 43 561, V-N 2009/24.15 en HR 15 mei 2009, nr. 43 569, V-N 2009/24.16.

7. Tezamen met Polen, Portugal, Frankrijk, Italië, Finland, Griekenland en Tsjechië is Nederland formeel verzocht om haar wetgeving met betrekking tot de toepassing van de bijzondere regeling voor reisbureaus te wijzigen (IP/08/333, Brussel, 28 februari 2008).

8. Zie *Kamerstukken II* 2010/11, 32 505, nr. 3 (Memorie van Toelichting), p. 10.

9. Gerechtshof Amsterdam 4 juni 1991, V-N 1991/3386.

10. HvJ 7 november 1992, Van Ginkel, zaak C-163/91, V-N 1993, p. 2386.

11. Richtlijn 90/314/EEG van de Raad van 13 juni 1990 betreffende pakketreizen, met inbegrip van vakantiepakketten en rondreispakketten.

12. HvJ 13 oktober 2005, *Ist internationale Sprach- und Studienreisen*, zaak C-200/04, V-N 2005/52.21.

13. HvJ 9 december 2010, *Minerva Kulturreisen*, zaak C-31/10.

reisbureau heeft tussen 1993 en 1998 kaartjes ingekocht voor de Saksische Staatsopera Dresden en heeft deze kaartjes vervolgens op eigen naam en voor eigen rekening aan eindverbruikers en andere reisbureaus verkocht. De kaartjes werden zowel afzonderlijk als in combinatie met andere diensten verkocht (zoals accommodatie, stadsrondleidingen, pendel- en restauratiediensten). Minerva voldeed ook over de afzonderlijk verkochte kaartjes alleen de btw over haar winstmarge. Hierbij baseert Minerva zich op de Duitse nationale wetgeving, die een vergelijkbare regeling kent als de reisbureauregeling in de huidige Btw-richtlijn. De Duitse belastingdienst is het hiermee niet eens en belast de losse verkoop van operakaartjes zonder bijkomende diensten met *Umsatzsteuer* zonder toepassing van de reisbureauregeling. Het bezwaar van Minerva wordt afgewezen met als argument dat de aan- en doorverkoop van evenementkaartjes geen dienst is als de 'totstandbrenging van een reis' waardoor de activiteit van Minerva niet verschilt van die van professionele verkopers van evenementkaartjes. Het HvJ oordeelt dat de reisbureauregeling van de Zesde richtlijn zodanig moet worden uitgelegd dat deze niet van toepassing is op de losse verkoop van operakaartjes. Het hof overweegt dat uit het arrest Van Ginkel niet kan worden afgeleid dat iedere door een reisbureau verrichte dienst onder de reisbureauregeling valt, maar alleen diensten die verband houden met een reis, zoals het verstrekken van accommodatie.

Op zich kunnen wij deze redenering volgen. De reisbureauregeling ziet alleen op 'reisdiensten'. Echter in de conclusie van het hof ligt besloten dat het verstrekken van operakaartjes niet kan worden gezien als een 'reisdienst'. En dit roept bij ons enige vragen op, vooral omdat het hof dit oordeel niet nader motiveert. Daarbij is noch in de Btw-richtlijn, noch in eerdere rechtspraak van het hof een nauwkeurige omschrijving gegeven van het begrip 'reis' of 'reisdienst'. Voor de inhoud van deze begrippen zou dan ook gekeken moeten worden naar wat in de reisbranche gebruikelijk is. Een kort uitstapje op internet, zonder dit een reis te willen noemen, leert dat reisbureaus naast vervoer- en verblijfdiensten tal van diensten aanbieden die op reizen betrekking hebben. Denk aan het organiseren van toegang tot sportevenementen, muzikale evenementen, attractieparken en dergelijke. In veel gevallen kunnen deze diensten (alleen) in combinatie met vervoer of verblijf (of beide) worden afgenomen. Vaak bestaat ook de mogelijkheid deze diensten zonder verblijf en/of vervoer af te nemen. In sommige gevallen vormt deze dienstverlening vanuit de reiziger gezien wellicht zelfs het hoofddoel van de 'reis'. Denk aan een schoolreisje naar een attractiepark.

Ook de eerder aangehaalde 'Richtlijn Pakketreizen' bepaalt dat onder reisprestaties naast vervoer- en verblijfdiensten ook andere 'toeristische diensten' vallen. Van een pakket (reis) in de zin van deze richtlijn is immers sprake bij een van tevoren georganiseerde combinatie van minimaal twee van de diensten 'vervoer, logies en andere toeristische diensten die een significant onderdeel van het pakket uitmaken'.

Toen het HvJ in het arrest Van Ginkel bepaalde dat de reisbureauregeling ook van toepassing is als alleen de accom-

modatie wordt verzorgd, zonder bijkomende reisdiensten, leek het dat de regeling ook van toepassing is als het reisbureau alleen het vervoer, of alleen 'andere toeristische diensten' verzorgt. Het arrest Minerva Kulturreisen roept nu de vraag op of de reisbureauregeling voor wat betreft de 'andere toeristische diensten' alleen van toepassing is als deze diensten in combinatie met vervoerdiensten of verblijfdiensten worden aangeboden. Of bedoelt het hof dat het verstrekken van 'andere toeristische diensten' ook zonder bijkomende reisdiensten wel onder de reisbureauregeling kan vallen, maar dat het verstrekken van operakaartjes überhaupt geen 'andere toeristische dienst' is? In het eerste geval zullen reisbureaus de reisbureauregeling alleen nog op de andere 'reisdiensten' kunnen toepassen als deze in combinatie worden verstrekt met vervoer en/of verblijfdiensten. In het tweede geval rijst de vraag welke 'andere toeristische diensten' wel kwalificeren als 'reisdiensten'. Hoe zit het bijvoorbeeld met het verlenen van toegang tot attractieparken, sport- en andere evenementen? Deze vraag speelt wanneer dit het hoofddoel vormt van de prestatie. Immers, als in het voorbeeld van het schoolreisje naar het attractiepark, het verlenen van toegang tot het park hoofddoel is, maar dit geen reisdienst vormt, is de busreis (die ondergeschikt is aan de hoofdprestatie) dit wellicht ook niet! Wij nemen aan dat het HvJ dit laatste niet heeft bedoeld, maar dat 'andere toeristische diensten' zoals het verlenen van toegang tot voorstellingen, evenementen en attractieparken wel onder de reisbureauregeling blijven vallen als deze in combinatie worden aangeboden met verblijf en/of vervoerdiensten. Dit lijkt ook uit de bewoordingen van de uitspraak te kunnen worden afgeleid en deze uitkomst komt ons ook redelijk voor. De categorie 'andere toeristische diensten' is immers zo ruim, dat een onbeperkte toepassing van de reisbureauregeling vrijwel alle diensten zou omvatten.

Gevolgen voor de praktijk

De conclusie van het HvJ leidt er toe dat de verstrekking van toegangskaartjes voor muzikale en andere evenementen en voorstellingen door reisbureaus op de normale wijze in de btw-heffing betrokken moet worden. Dit betekent dat het reisbureau de op de inkoop van de kaartjes drukkende btw (in principe) zal kunnen aftrekken en vervolgens btw zal moeten voldoen over de gehele vergoeding overeenkomstig de regels die gelden voor het verlenen van toegang tot het desbetreffende evenement. Dit zal in de praktijk vooral tot administratieve lasten voor reisbureaus leiden als het desbetreffende evenement in een andere lidstaat plaatsvindt. Zo zal een Nederlands reisbureau dat toegangskaartjes verkoopt voor een Frans attractiepark Franse btw moeten voldoen en zich als belastingplichtige in Frankrijk moeten registreren.

Een Nederlands reisbureau dat na 1 april 2012 (alleen) toegangskaartjes verkoopt voor een in Nederland gelegen attractiepark zal echter financieel voordeel hebben. Het verlenen van toegang tot attractieparken is immers (vooralsnog) onderworpen aan het lage btw-tarief. Bij toepassing van de

reisbureauregeling zou het reisbureau over zijn marge btw moeten afdragen naar het algemene tarief. Deze uitspraak van het HvJ maakt dat de gehele dienst van het reisbureau is onderworpen aan het lage tarief. Gezien de tariefsverhoging voor podiumkunsten per 1 juli 2011 zal dat niet meer opgaan voor de opera!

Tot slot

Met de uitspraak inzake Van Ginkel heeft het HvJ een ruim toepassingsbereik gegeven aan de Europese reisbureauregeling. Deze ruime uitleg wordt door het HvJ-arrest Minerva Kulturreisen enigszins genuanceerd. De conclusie is onzes inziens wel terecht, maar de uitleg roept vragen bij ons op en had duidelijker gemogen (en gekund). Dat zou de uitvoering van deze toch al niet eenvoudige reisbureauregeling ten goede zijn gekomen. Met ingang van 1 april 2012 zullen ook de Nederlandse reisbureaus deze regeling moeten toepassen. Zij zullen dan hun marge op reizen binnen de EU met 19% btw moeten belasten. Maar als hun reisprestatie uitsluitend bestaat uit de levering van toegangkaartjes is dat anders. Als het gaat om toegangkaartjes voor de Efteling zijn zij voordelig uit. Maar als het gaat om opera-kaartjes zit er voor de btw geen muziek meer in.