

## 61996C0308

Conclusie van advocaat-generaal Léger van 30 april 1998. - Commissioners of Customs and Excise tegen T.P. Madgett, R.M. Baldwin en The Howden Court Hotel. - Verzoeken om een prejudiciële beslissing: High Court of Justice, Queen's Bench Division en Value Added Tax and Duties Tribunal, London - Verenigd Koninkrijk. - BTW - Artikel 26 van Zesde BTW-richtlijn - Regeling voor reisbureaus en reisorganisatoren - Hotelbedrijven - Totaalbedrag voor verblijf en reis - Berekeningsgrondslag van winstmarge. - Gevoegde zaken C-308/96 en C-94/97.

*Jurisprudentie 1998 bladzijde I-06229*

### Conclusie van de advocaat generaal

*1 De High Court of Justice vraagt het Hof, of de bijzondere BTW-regeling van artikel 26 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG(1); hierna: "Zesde richtlijn"), welke bedoeld is voor reisbureaus en reisorganisatoren, van toepassing kan zijn op een hotelhouder die zijn gasten tegen betaling van een totaalprijs, naast logies, het vervoer heen en terug naar het hotel en een busexcursie tijdens het verblijf aanbiedt.*

*2 Het Value Added Tax Tribunal, dat uitspraak moet doen over een vraag die voor de eerste keer voor de High Court of Justice is gerezen, die de zaak na onderzoek naar dit Tribunal terugverwees, stelt het Hof, voor het geval de hotelhouder onder de regeling van artikel 26 zou vallen, een aantal aanvullende vragen over de wijze waarop de maatstaf van heffing moet worden berekend.*

*3 Het Value Added Tax Tribunal wenst in wezen te vernemen, hoe de belastinggrondslag moet worden berekend van een dergelijke handeling, die als bijzonderheid heeft, dat zij ten dele uit eigen prestaties van de hotelhouder bestaat, die in beginsel onder de algemene BTW-regeling vallen, en ten dele uit prestaties van derden die de reiziger rechtstreeks ten goede komen, het soort prestatie dat in artikel 26 uitdrukkelijk wordt genoemd.*

*De toepasselijke wetgeving*

*Artikel 26 van de Zesde richtlijn*

*4 Artikel 26 van de Zesde richtlijn voorziet in een uitzondering op de algemene regeling die deze richtlijn voor de definitie van de maatstaf van heffing bevat.(2)*

*5 Artikel 26 luidt:*

*"1. De lidstaten passen de belasting over de toegevoegde waarde op de handelingen van reisbureaus toe overeenkomstig het bepaalde in dit artikel, voor zover de reisbureaus op eigen naam tegenover de reiziger optreden en zij voor de totstandbrenging van de reizen gebruik maken*

van leveringen en diensten van andere belastingplichtigen. Dit artikel is niet van toepassing op reisbureaus die alleen optreden als tussenpersoon en waarop artikel 11 A, lid 3, sub c, van toepassing is. In de zin van dit artikel worden onder reisbureaus ook reisorganisatoren (touroperators) verstaan.

2. De handelingen van het reisbureau met het oog op de totstandkoming van de reis worden beschouwd als één enkele dienst van het reisbureau aan de reiziger. Deze dienst wordt belast in de lidstaat waar het reisbureau de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit het de dienst heeft verleend. Voor deze dienst wordt als maatstaf van heffing en prijs exclusief belasting in de zin van artikel 22, lid 3, sub b, beschouwd de winstmarge van het reisbureau, dat wil zeggen het verschil tussen het totale bedrag dat de reiziger exclusief belasting over de toegevoegde waarde moet betalen en de werkelijk door het reisbureau gedragen kosten voor goederenleveringen en diensten van andere belastingplichtigen, mits deze handelingen de reiziger rechtstreeks ten goede komen.

3. Indien de handelingen waarvoor het reisbureau een beroep doet op andere belastingplichtigen door laatstgenoemden buiten de Gemeenschap worden verricht, wordt de dienst van het reisbureau gelijkgesteld met een krachtens artikel 15, punt 14, vrijgestelde handeling van tussenpersoon. Indien deze handelingen zowel binnen als buiten de Gemeenschap worden verricht, mag alleen het gedeelte van de dienst van het reisbureau betreffende de buiten de Gemeenschap verrichte handelingen als vrijgesteld worden beschouwd.

4. De bedragen van de belasting over de toegevoegde waarde die het reisbureau worden aangerekend door andere belastingplichtigen voor de in lid 2 bedoelde handelingen die de reizigers rechtstreeks ten goede komen, mogen in de lidstaten afgetrokken noch teruggegeven worden."

#### *De Britse wettelijke regeling*

6 Artikel 26 van de Zesde richtlijn was ten tijde van de feiten in het recht van het Verenigd Koninkrijk omgezet bij Section 37A van de Value Added Tax Act 1983(3) alsmede bij de Value Added Tax (Tour Operators) Order 1987.

7 De bepalingen van de Britse wettelijke regeling zijn gepreciseerd in circulaire 709/5/88 van de Commissioners of Customs and Excise, getiteld "Tour Operator's Margin Scheme" van 1 april 1988 (hierna: "TOMS-regeling").

#### *De feiten, de nationale procedure en de prejudiciële vragen*

8 Madgett en Baldwin (hierna ook: "verweerders in het hoofdgeding") exploiteren in het kader van een "partnership" het Howden Court Hotel te Torquay (Devon, Engeland). De gasten van het hotel zijn gepensioneerd en bijna-gepensioneerd, die gemiddeld 6 of 7 dagen blijven. Van de hoofdzakelijk uit Noord-Engeland afkomstige gasten van het hotel koopt 90 % een "pakket", dat wil zeggen dat zij een totaalprijs betalen voor: i) logies en halfpension, ii) het vervoer per autobus vanaf verschillende verzamelpunten in het noorden van Engeland, en iii) een busexcursie van één dag. De andere gasten van het hotel zorgen zelf voor de heen- en terugreis. Zij nemen niet deel aan de toeristische excursie en betalen een andere prijs.

9 Verweerders in het hoofdgeding betrekken de vervoersdiensten van derden, op grond van een met een busverhuurmaatschappij voor het zomerseizoen gesloten overeenkomst. De bus haalt de gasten op zaterdag op verschillende plaatsen in Noord-Engeland op en brengt hen de vrijdag daarop naar dezelfde plaatsen terug. Op dinsdag kan de bus worden gebruikt voor een tocht door Devon.

10 Madgett en Baldwin zijn er altijd van uitgegaan, dat artikel 26 van de Zesde richtlijn voor hen niet gold, aangezien zij hotelhouder zijn en geen reisorganisator.

11 De Commissioners of Customs and Excise zijn er in de belastingaanslagen over de periode van 1 mei 1988 tot en met 31 januari 1993 echter van uitgegaan, dat de door Madgett en Baldwin aangeboden reizen onder artikel 26 van de Zesde richtlijn vielen.

#### Zaak C-308/96

12 Verweerders hebben beroep in gesteld bij het Value Added Tax Tribunal, dat oordeelde dat artikel 26 niet op hen van toepassing was. De Commissioners of Customs and Excise zijn van deze beslissing in hoger beroep gekomen bij de High Court of Justice, die de behandeling van de zaak heeft geschorst en het Hof de volgende twee prejudiciële vragen heeft voorgelegd:

"1. Volgens welke criteria moet worden bepaald, of handelingen van een belastingplichtige handelingen van een '\$reisbureau' of '\$reisorganisator' zijn, waarop de bepalingen van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting van toepassing zijn? Meer in het bijzonder, zijn die bepalingen van toepassing op de handelingen van een persoon die, hoewel hij geen '\$travel agent' (reisbureau) of '\$tour operator' (reisorganisator) in de gewone Engelse betekenis van deze woorden is, diensten ten behoeve van reizigers verricht die gewoonlijk door reisbureaus of reisorganisatoren worden verricht?

2) Zijn genoemde bepalingen, gelet op het antwoord op de eerste vraag, van toepassing op handelingen als waar het in deze zaak om gaat, waarin de eigenaars van een hotel in het zuiden van Engeland, als onderdeel van hun activiteiten als hotelhouder, de hotelgasten voor een totaalprijs een week verblijf in het hotel, vervoer per bus tussen het hotel en een aantal plaatsen in het noorden van Engeland en een plaatselijke rondreis per bus tijdens het verblijf in het hotel aanbieden (waarbij het vervoer door de hoteleigenaars bij een busverhuurmaatschappij wordt gekocht)?"

13 Tijdens de procedure voor de High Court of Justice hebben Madgett en Baldwin een nieuw middel aangevoerd, namelijk dat de in circulaire 709/5/88 voorgeschreven splitsingsmethode om de marge van de reisorganisator te bepalen, in strijd was met de Zesde richtlijn. De High Court stelde zich op het standpunt, dat het niet bevoegd was op dit punt in te gaan, daar het door het Value Added Tax Tribunal niet was onderzocht en dus geen voorwerp van het hoger beroep bij de High Court vormde.

#### Zaak C-94/97

14 Na de terugwijzing betoogden Madgett en Baldwin voor het Value Added Tax Tribunal, dat de bepaling op grond waarvan de door de reiziger betaalde prijs op basis van de werkelijke kosten moet worden verdeeld tussen de onderdelen van het pakket die van derden zijn betrokken, en de prestaties van het hotel zelf, niet in overeenstemming met het gemeenschapsrecht was. Huns inziens maakt artikel 26 van de Zesde richtlijn geen uitzondering op de regel, dat het belastbare bedrag voor eigen prestaties overeenkomstig artikel 11 van de richtlijn moet worden beoordeeld, ook al maken zij deel uit van een pakket waarin van derden betrokken prestaties zijn opgenomen.

15 De Commissioners of Customs and Excise stelden echter, dat circulaire 709/5/88 in overeenstemming met de bepalingen van artikel 26 is, aangezien zij bepaalt dat de marge van reisorganisatoren op basis van de werkelijke kosten van bij derden gekochte prestaties moet worden berekend.

16 Het Value Added Tax Tribunal heeft daarop de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen voorgelegd:

"Indien in zaak C-308/96 wordt beslist, dat de bepalingen van artikel 26 van de Zesde richtlijn van toepassing zijn op handelingen als die waar het in deze zaak om gaat,

1) Op welke grondslag moet dan bij een juiste uitlegging van artikel 26 de winstmarge van de reisorganisator worden berekend, wanneer hij in het kader van één handeling ten behoeve van de reiziger een dienst verricht, die ten dele door andere belastingplichtigen ('prestaties van derden') en ten dele door de reisorganisator uit eigen middelen ('eigen prestaties') wordt geleverd?

2) Meer in het bijzonder, moet artikel 26 aldus worden uitgelegd:

a) dat het verlangt, dat het door de reisorganisator van de reiziger ontvangen totaalbedrag wordt opgesplitst tussen de prestaties van derden en de eigen prestaties, en wel naar de kosten van de samenstellende delen; of

b) dat het de lidstaten toestaat, een splitsing naar die kosten te verlangen, hetzij i) in het algemeen, hetzij ii) in het geval van handelingen als die waar het in deze zaak om gaat; of

c) dat het toestaat, dat die splitsing plaatsvindt volgens de gebruikelijke beginselen voor de vaststelling van de maatstaf van heffing overeenkomstig artikel 11?"

Opmerkingen vooraf

17 Voor een beter begrip van de omstandigheden van het hoofdgeding en de kenmerken van de regels ter bepaling van de maatstaf van heffing kan het in dit stadium zinvol zijn te preciseren, waarom Madgett en Baldwin het in hun belang kunnen achten onderworpen te blijven aan de algemene belastingregeling van de Zesde richtlijn, en niet aan die van artikel 26.

18 Strikt rekenkundig gezien, leidt de berekening van de BTW volgens de ene of de andere regeling tot hetzelfde resultaat. De belasting van de tegenprestatie van een dienst, met aftrek van voorbelasting die de dienstverrichter voor de levering van de dienst heeft betaald, of de belasting van de op die dienst gemaakte winst, geven een identiek BTW-bedrag.

19 Een ondernemer die zowel eigen prestaties levert die geen deel uitmaken van een pakket als eigen prestaties die tezamen met bij derden gekochte prestaties tegen een vaste prijs worden geleverd, valt echter onder twee verschillende belastingregelingen. Hij moet daarom aan twee soorten administratieve verplichtingen voldoen, aangezien hij zijn omzet over de toepasselijke belastingregelingen moet verdelen.

De vragen van de High Court of Justice

20 Met zijn eerste vraag wenst de High Court of Justice te vernemen, of de bijzondere BTW-regeling van artikel 26 van de Zesde richtlijn van toepassing is op de diensten van een ondernemer, die volgens zijn nationaal recht niet de hoedanigheid van reisbureau of reisorganisator heeft, wanneer het diensten betreft die in het algemeen door reisbureaus of reisorganisatoren worden geleverd.

21 Het Hof wordt in wezen gevraagd, de reikwijdte van de begrippen reisbureau en reisorganisator aan te geven.

22 Voor de uitlegging van dit artikel moeten de bewoordingen ervan worden onderzocht en moeten overeenkomstig de vaste rechtspraak de doelstellingen van de door de gemeenschapswetgever ingevoerde regeling worden bepaald.(4)

23 De Zesde richtlijn geeft geen enkele omschrijving van de gebruikte begrippen, zodat de toepassing van artikel 26 afhankelijk is van de inhoud die de lidstaten aan dit artikel geven.

24 Deze begrippen zijn echter communautaire begrippen, waarvan de omschrijving niet aan het oordeel van de lidstaten mag worden overgelaten.(5) Voorts is de harmonisatie van de wettelijke regelingen van de lidstaten inzake omzetbelasting, de belangrijkste doelstelling van de Zesde richtlijn. Het beroep op een formeel criterium, waardoor de toepassing van de fiscale regeling van artikel 26 afhankelijk wordt van de rechtspositie die elke lidstaat ondernemers verleent die als reisbureau of reisorganisator (hierna: "reisbureaus") worden aangeduid, zou daarom de uniforme toepassing ervan op het grondgebied van de gemeenschap in gevaar kunnen brengen.(6)

25 Uit de doelstelling van de bepaling kan een uitlegging worden afgeleid die in overeenstemming is met de door de Zesde richtlijn gewenste harmonisatie.

26 Dit heeft het Hof in het arrest van 12 november 1992, Van Ginkel, duidelijk uiteengezet:

"Kenmerkend voor de door [reisbureaus en reisorganisatoren] verrichte diensten is, dat zij meestal bestaan uit een hele reeks verrichtingen, met name op het gebied van vervoer en onderdak, zowel binnen als buiten het grondgebied van de lidstaat waar de onderneming haar zetel of een vaste inrichting heeft.

Toepassing van de algemene regels met betrekking tot de plaats van heffing, de maatstaf van heffing en de aftrek van voorbelasting zou voor die ondernemingen wegens de grote verscheidenheid van hun diensten en de plaatsen waar deze worden verricht, tot praktische moeilijkheden leiden en een belemmering vormen voor de uitoefening van hun werkzaamheid.

Teneinde de toepasselijke regels aan te passen aan de bijzondere aard van deze werkzaamheid, heeft de communautaire wetgever in artikel 26, leden 2, 3 en 4, van de Zesde richtlijn een bijzondere BTW-regeling ingevoerd."(7)

27 De rechtvaardiging voor de regeling van artikel 26 ligt dus in de bijzondere aard van de werkzaamheid van reisbureaus, aangezien zij diensten leveren welke worden verricht door andere belastingplichtigen, die zich dikwijls op het grondgebied van andere lidstaten bevinden. Artikel 26 beoogt dus de moeilijkheden uit de weg te ruimen die ontstaan door de veelvoud van administratieve formaliteiten als gevolg van de verscheidenheid van de regelingen van de verschillende lidstaten. Het doet dit door een enkele plaats van belastingheffing vast te stellen en door een regeling te geven voor de belasting van de winstmarge van het reisbureau. Het reisbureau behoeft daarmee niet langer aan bepaalde dwingende verplichtingen van de belastingdiensten van andere lidstaten te voldoen en ontkomt aan een dubbele belasting, aangezien de in een andere lidstaat betaalde belasting niet mag worden afgetrokken en, bij de stand van het gemeenschapsrecht ten tijde van de vaststelling van de Zesde richtlijn, moeilijk kon worden teruggevraagd.

28 Gelijk door alle regeringen in deze procedure en door de Commissie is aangevoerd, ben ik van mening dat de regeling van artikel 26 om die redenen niet mag worden beperkt tot ondernemers die aan de formele kwalificatie van reisbureau voldoen. Mijns inziens moet aan de litigieuze begrippen een functionele betekenis worden gegeven, gebaseerd op de aard van de activiteiten van de betrokken ondernemer.

29 Een activiteit als die welke door een reisbureau wordt uitgeoefend verliest niet alleen haar bijzondere aard, op grond dat de ondernemer die de overeenkomst met de reiziger aangaat geen reisbureau is in de betekenis die in die lidstaat aan dat begrip kan worden gegeven.

30 De door de gemeenschapswetgever beoogde vereenvoudiging geldt evenzeer voor twee ondernemers die dezelfde activiteit uitoefenen en logisch gezien dus dezelfde moeilijkheden ondervinden.

31 Hierin komt het beginsel van neutraliteit van de BTW tot uitdrukking. Gelijk door de Duitse regering terecht is beklemtoond, zou de selectieve toepassing op activiteiten van dezelfde aard van een regeling bedoeld om de betrokken ondernemers de vervulling van hun fiscale verplichtingen te vereenvoudigen, ten onrechte aan één categorie van ondernemers ten goede komen. De activiteit van de anderen zou worden belemmerd door problemen ten gevolge van de plaatsbepaling van de dienstverrichting.

32 Volgens het Hof is een van de beginselen die het BTW-stelsel beheersen de uitschakeling van factoren die de mededinging op nationaal en op communautair vlak zouden kunnen vervalsen.(8) Die vervalsingen van de mededinging kunnen worden vermeden door artikel 26 aldus te lezen, dat het activiteiten omvat die volgens objectieve criteria vergelijkbaar zijn, en niet op grond van een vooraf bepaalde indeling van een ondernemer in een beroepscategorie, ook al vormt de levering van diensten die in een andere categorie vallen een belangrijk deel van zijn activiteit.(9)

33 De regeling van artikel 26 moet dus worden toegepast op ondernemers die gewoonlijk reizen organiseren en die voor de levering van de diensten die in de regel met dit soort activiteit zijn verbonden, belastingplichtige derden inschakelen.

34 Het is niet gemakkelijk de criteria vast te stellen om te bepalen welke ondernemers de activiteit van reisbureau in de zin van artikel 26 van de Zesde richtlijn verrichten, wanneer sommige van de aangeboden diensten door de ondernemer zelf worden verricht, terwijl andere van derden worden betrokken. Ter terechtzitting is gebleken, dat een hotel zijn klanten door derden geleverde diensten kan aanbieden, die geen deel uitmaken van zijn activiteit stricto sensu, zonder dat het mijns inziens gerechtvaardigd is, dit hotel de hoedanigheid van reisbureau te verlenen. Dit is het geval wanneer het hotel een taxidienst voor zijn klanten regelt om hen naar een dichtbij gelegen station of vliegveld te vervoeren.

35 Het door de Duitse regering gebruikte criterium, namelijk dat de activiteit van de ondernemer die zich niet bedrijfsmatig met de organisatie van reizen bezighoudt, niet van karakter verandert wanneer de aan zijn activiteit toegevoegde diensten van bijkomende aard blijven, kan enige uitkomst bieden.

36 Mijns inziens is de prestatie van bijkomende aard, wanneer deze, enerzijds, bijdraagt tot de juiste uitvoering van de belangrijkste prestatie en, anderzijds, vergeleken met die prestatie een marginaal deel van de vaste prijs vormt. Een prestatie van bijkomende aard vormt voor de klanten dus geen doel op zich, maar een middel om de belangrijkste dienst van de ondernemer aantrekkelijker te maken.

37 Dit is bijvoorbeeld het geval wanneer een hotel plaatselijk vervoer regelt om zijn klanten naar dichtbij gelegen bestemmingen te brengen.

38 Een prestatie moet echter als gelijkwaardig aan de belangrijkste prestatie van de ondernemer worden aangemerkt, wanneer deze een belangrijk deel van het door de reiziger betaalde totaalbedrag uitmaakt, zodat zij, in vergelijking met andere aangeboden prestaties, noch door haar waarde noch door haar doel in de ogen van de klanten als bijkomend kan worden aangemerkt. Hieraan moet worden toegevoegd, dat de prestatie, om deze kwalificatie te verdienen, met een

zekere regelmaat moet worden verricht. Gaat het om een prestatie die zuiver incidenteel wordt verricht, dan heeft deze het karakter van een bijkomende prestatie.

39 Biedt een hotelhouder zijn gasten dus, naast logies, in de regel prestaties aan die, zoals een toeristische excursie, verder gaan dan hetgeen tot de traditionele taken van hotelhouders behoort, en waarvan de uitvoering een aanmerkelijke invloed op de berekende totaalprijs heeft, dan kunnen die prestaties mijns inziens niet gelijk worden gesteld met bijkomende prestaties. De activiteit van de ondernemer krijgt door die prestaties dus een ander karakter.

40 In dat geval moet ervan worden uitgegaan, dat de ondernemer onderworpen is aan de bepalingen van artikel 26 van de Zesde richtlijn, ook al heeft hij volgens het nationale recht niet de hoedanigheid van reisbureau of reisorganisator.

41 De tweede vraag van de High Court of Justice heeft betrekking op de toepassing van gemeenschapsrechtelijke regels in het hoofdgeding, en niet op de uitlegging ervan. Evenals de Commissie ben ik van mening, dat het niet aan het Hof staat het geding te beslechten in plaats van de nationale rechter, en dat het aan laatstgenoemde rechter staat om, gelet op alle feitelijke gegevens waarover hij beschikt, en met name zijn kennis over het aandeel van de gekochte prestaties in het totaalbedrag, op basis van het antwoord op de eerste vraag vonnis te wijzen.

*De vragen van het Value Added Tax Tribunal*

42 Het Value Added Tax Tribunal gaat uit van de veronderstelling, dat artikel 26 van de Zesde richtlijn van toepassing is op een ondernemer, aan wie het nationale recht niet de hoedanigheid van reisbureau of reisorganisator verleent en die zijn klanten, tegen betaling van een vast bedrag, diensten levert die hij ten dele zelf verricht en ten dele van derden betreft. De verwijzende rechter vraagt het Hof, hoe de belastbare winstmarge van de geleverde diensten krachtens artikel 26 moet worden berekend.

43 Daartoe wenst het Value Added Tax Tribunal te vernemen, hoe de samenstellende delen van het totaalbedrag moeten worden beoordeeld.

44 Eerst moet echter worden gepreciseerd, wat in een dergelijk geval, waarin een totaalprijs verschillende soorten prestaties omvat, namelijk eigen prestaties en die welke van derden worden betrokken, de werkingssfeer van artikel 26 is.

45 In tegenstelling tot de andere partijen verdedigt de Zweedse regering de opvatting, dat de regeling inzake de belasting van de winstmarge voor alle prestaties geldt. Haars inziens zou de selectieve toepassing van artikel 26 verstoringen van de mededinging creëren tussen reisbureaus die zowel van derden betrokken prestaties als eigen prestaties leveren, waarvoor verschillende tarieven kunnen gelden, en reisbureaus die uitsluitend van derden betrokken prestaties leveren, en waarvoor per definitie hetzelfde tarief geldt. De algemene toepassing van artikel 26 op alle prestaties zou die verstoringen wegnemen, aangezien eigen prestaties dan aan de regeling van gekochte prestaties worden onderworpen.

46 Het is juist, dat met de door de Zweedse regering voorgestelde oplossing een reeks complexe uitsplitsingen kan worden vermeden, welke noodzakelijk zijn wanneer binnen eenzelfde contract twee soorten fiscale regelingen bestaan.

47 De voorgestelde oplossing lijkt mij echter niet in overeenstemming met de tekst of de strekking van artikel 26 van de Zesde richtlijn.

48 Artikel 26, lid 1, preciseert immers duidelijk, dat de daarin neergelegde regeling voor handelingen van reisbureaus geldt, "voor zover [zij] voor de totstandbrenging van de reizen gebruik maken van leveringen en diensten van andere belastingplichtigen".(10)

49 De berekeningswijze van de maatstaf van heffing, zoals in artikel 26, lid 2, omschreven, houdt in, dat het totaalbedrag exclusief BTW dat de reiziger moet betalen wordt verminderd met "de werkelijk door het reisbureau gedragen kosten voor goederenleveringen en diensten van andere belastingplichtigen, mits deze handelingen de reiziger rechtstreeks ten goede komen".(11)

50 De bepaling spreekt niet van eigen prestaties en het valt moeilijk voor te stellen dat dit betekent, dat daar het bedrag van de eigen prestaties in het af te trekken bedrag niet wordt genoemd, het in het belastbare bedrag blijft opgenomen. Men moet dus wel concluderen, dat deze categorie diensten onder een andere fiscale regeling valt.

51 Het door de wetgever beoogde doel, namelijk de aanpassing van de regels aan het specifieke karakter van de activiteiten van reisbureaus, bevestigt deze benadering. De levering van eigen diensten geschiedt in de meeste gevallen in de lidstaat waar de ondernemer de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd, en die krachtens artikel 26 ook de plaats van belastingheffing van gekochte diensten is. De plaats van belastingheffing van die diensten is dus dezelfde als die waar de eigen diensten worden belast, zoals in het geval van een ondernemer die uitsluitend gekochte diensten gebruikt, zodat, in de eerste plaats, de verstoringen van de mededinging tussen ondernemers, zoals door de Zweedse regering aan de orde gesteld, waarschijnlijk niet erg frequent zullen zijn en, in de tweede plaats, de toepassing van artikel 26 op de eigen diensten in dit geval in termen van vereenvoudiging niet zo voordelig is.

52 Bij de huidige stand van het recht is de verstoring die mijns inziens moet worden vermeden die, welke uit de toepassing van twee verschillende fiscale regelingen voortvloeit - namelijk de methode ter bepaling van het belastbare bedrag voorzien in artikel 11 van de Zesde richtlijn en die voorzien in artikel 26 - op identieke activiteiten die onder dezelfde voorwaarden worden uitgeoefend, dat wil zeggen door middel van bij derden gekochte diensten.

53 Ik kom daarom tot de conclusie, dat de regeling van artikel 26 alleen voor die diensten geldt.

54 Hieruit volgt, dat de belastingplichtige het bedrag van de door zijn klanten betaalde totaalprijs twee keer moet uitsplitsen, zodat de winstmarge op de gekochte prestaties kan worden bepaald.

55 Bij de eerste uitsplitsing wordt de gezamenlijke marge bepaald, door de kosten van de eigen en de gekochte prestaties in mindering te brengen.

56 Bij de tweede uitsplitsing wordt onderscheid gemaakt tussen de respectieve winstmarges van elke categorie diensten, teneinde de maatstaf van heffing van de gekochte diensten vast te stellen.

57 Artikel 26 van de Zesde richtlijn preciseert de wijze waarop de belastbare marge op de levering van diensten van derden moet worden berekend. Hiervoor verwijst het naar de werkelijk door het reisbureau gedragen kosten voor goederenleveringen en diensten van andere belastingplichtigen, en dit bedrag, afgetrokken van het totaalbedrag dat de reiziger exclusief BTW moet betalen, komt overeen met de belastbare marge.

58 Daar in artikel 26 echter niet het geval van de levering van gemengde diensten tegen betaling van een vaste prijs is voorzien, geeft het niet aan hoe de winstmarge op gekochte prestaties van die op de eigen prestaties moet worden gescheiden.

59 De vragen van de verwijzende rechter betreffen de referentiewaarde voor de beoordeling van de kosten, waarvan de aftrek tot de vaststelling van de winstmarge leidt. De verwijzende rechter

stelt twee mogelijke methoden voor, de een gebaseerd op de kosten, de ander op de waarde van de samenstellende delen van het pakket.

60 De eerste methode komt overeen met de Britse TOMS-regeling en wordt voorgestaan door de regering van het Verenigd koninkrijk en de Duitse regering. De ondernemer berekent de totale kosten die hij voor de levering van gemengde prestaties tegen een vaste prijs maakt. Deze kosten bestaan enerzijds uit de bedragen die hij voor de gekochte prestaties heeft betaald, en anderzijds uit de kosten die hij voor de levering van zijn eigen diensten heeft gemaakt. De gezamenlijke winstmarge van deze twee soorten prestaties wordt verkregen door deze totale kosten af te trekken van de bedragen die van de klanten zijn ontvangen.

De gezamenlijke winstmarge wordt vervolgens verdeeld in de twee samenstellende delen ervan: de marge op de gekochte prestaties en die op de eigen prestaties. Hiervoor moet een uitsplitsing worden gemaakt naar evenredigheid van de kosten die voor de gekochte en voor de eigen prestaties zijn gemaakt.

De winstmarge op de gekochte prestaties is onderworpen aan de regeling van artikel 26, die op de eigen prestaties wordt overeenkomstig het algemene stelsel van de Zesde richtlijn belast.

61 De tweede methode, waar verweerders in het hoofdgeding en de Commissie voorstander van zijn, is gebaseerd op de marktwaarde van de samenstellende delen van het pakket. Met andere woorden, de kosten van de ondernemer moeten volgens Madgett en Baldwin worden beoordeeld overeenkomstig artikel 11 A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn, dat verwijst naar het bedrag dat als tegenprestatie voor de dienst is ontvangen.

62 De Zweedse regering heeft een derde mogelijkheid voorgesteld, namelijk dat de maatstaf van heffing ter verzekering van de neutraliteit van de belastingheffing wordt berekend op basis van de werkelijke kosten van de gekochte prestaties en het bedrag dat de ondernemer zou hebben betaald, indien hij de eigen prestatie bij derden had gekocht. De Zweedse regering stelt voor, de groothandelsprijs van laatstgenoemde prestaties te gebruiken. Deze zou worden berekend op basis van de verkoopprijs die een derde voor een soortgelijke prestatie berekent. Deze berekeningsmethode vindt immers plaats in de context van de belasting van de gezamenlijke winstmarge op verschillende prestaties.

63 De door mij voorgestelde selectieve toepassing van de BTW-regeling voor reisbureaus zou een gegronde reden kunnen opleveren om de eigen prestaties overeenkomstig de bepalingen van artikel 11 A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn te beoordelen, aangezien zij aan de algemene BTW-regeling onderworpen blijven.

64 Volgens het Hof is de maatstaf van heffing voor de levering van een dienst hetgeen als tegenwaarde voor die dienst wordt ontvangen, en heeft die tegenwaarde een subjectieve waarde, aangezien de belastinggrondslag voor diensten de werkelijk ontvangen tegenprestatie is, en niet een volgens objectieve maatstaven geschatte waarde.<sup>(12)</sup> Hiermee wordt uitdrukking gegeven aan het idee, dat alleen de contractpartijen, op basis van door hen geschikt geachte criteria, de hoogte van de berekende prijs bepalen. Het is mogelijk, dat zij in een streven naar economische doeltreffendheid de prijzen op basis van objectieve gegevens vaststellen, doch de maatstaf van heffing kan niet worden bepaald aan de hand van veronderstellingen van rationeel gedrag. Waar het om moet gaan is de realiteit van de belastbare economische handeling.

65 Deze benadering kan echter niet als zodanig op de onderhavige zaak worden toegepast. Indien er sprake is van een vaste prijs die zonder onderscheid beide categorieën prestaties omvat, kan het belastbare bedrag van de eigen prestaties die in het kader van de vaste prijs worden berekend niet aan de hand van de tegenprestatie in de zin van artikel 11 A, lid 1, sub a, worden berekend. Het is immers onmogelijk deze tegenprestatie van het overige deel van de vaste prijs te scheiden, zodat de winstmarge op gekochte prestaties niet via deze methode kan worden bepaald.

66 De Commissie stelt niettemin voor, de tegenprestatie vast te stellen aan de hand van de marktwaarde van de samenstellende delen van de eigen prestaties. Zij stelt voor de kamerprijzen te gebruiken die het hotel berekent wanneer de klanten geen gebruik maken van het pakket, dat wil zeggen wanneer zij zelf voor de reis zorgen en niet aan een excursie deelnemen.

67 Mijns inziens bevat elk van de voorgestelde methoden echter een arbitrair element, hetgeen doet vermoeden dat het criterium gebaseerd op de vraag, hoe dicht de maatstaf van heffing bij de realiteit van de betrokken economische handeling ligt, geen criterium is op grond waarvan aan een bepaalde methode de voorkeur kan worden gegeven boven een andere.

68 De door de Commissie voorgestelde methode veronderstelt, dat de prijs van het logies dat als eigen prestatie in het kader van het pakket wordt aangeboden, gelijk is aan de prijs van het logies wanneer dit als enige prestatie wordt aangeboden.

69 De ondernemer kan echter hebben besloten, dezelfde prestatie tegen een andere prijs aan te bieden. Het is niet ongebruikelijk, dat een dienst in het kader van een pakket tegen een lagere prijs wordt aangeboden, teneinde het aanbod van gemengde prestaties aantrekkelijker te maken. De markt voor gemengde diensten is niet volkomen gelijk aan die waar alleen logies wordt aangeboden, zodat de marktwaarde van de samenstellende delen niet noodzakelijkerwijs in de prijs van het logies wordt uitgedrukt.

70 Deze berekeningsmethode geeft dus een resultaat dat alleen bij benadering juist is.

71 De door de regering van het Verenigd Koninkrijk en de Duitse regering voorgestelde methode lijkt mij soortgelijke onvolkomenheden te vertonen. Ofschoon deze berekeningsmethode aanvankelijk van concrete waarden uitgaat, namelijk de kosten van de verleende diensten, heeft de daaropvolgende aftrek, teneinde de gezamenlijke marge uit te splitsen in de marge op de gekochte en die op de eigen prestaties, niets van doen met de realiteit van de belastbare handeling. Er is immers geen enkele reden om ervan uit te gaan, dat de respectieve marges op de prestaties waaruit het pakket bestaat evenredig zijn aan het deel van hun respectieve kosten. Het is daarom tenminste even arbitrair om deze overeenstemming tot regel te verheffen als te zeggen, dat de prijs van de eigen prestaties in het pakket gelijk is aan die wanneer zij geen deel uitmaken van het pakket.

72 De oplossing van de Zweedse regering vereist dat als vergelijkende waarden gebruik wordt gemaakt van gemiddelden, gebaseerd op prestaties van gelijke aard die door andere ondernemers worden geleverd. Het streven om door middel van een dergelijke beoordeling naar een representatieve waarde te verwijzen is legitiem. De vastgestelde waarde is echter voor een groot deel fictief, aangezien deze niet rechtstreeks verband houdt met de te belasten prestatie. Bovendien is er een gevaar van onduidelijkheid als gevolg van het feit dat het referentiegemiddelde kan worden betwist en tot geschillen tussen deskundigen kan leiden.

73 Het is dus niet mogelijk een methode te kiezen, alleen op grond dat deze de daadwerkelijke structuur van het pakket getrouw weergeeft.

74 Ik geef het Hof daarom in overweging om - hoe onvolledig deze ook is - de door verweerders in het hoofdgeding en de Commissie voorgestelde methode te aanvaarden, die qua uitvoering de

minste praktische problemen oplevert en qua rechtmatigheid evenmin op grote bezwaren stuit.

75 Eerst moet van het door de consument betaalde vaste bedrag de prijs van de gekochte prestaties worden afgetrokken. Het vaste bedrag en de prijs zijn twee feitelijke gegevens en staan dus niet ter discussie. Deze etappe is bovendien in overeenstemming met artikel 26.

76 De aftrek van de marktwaarde van de eigen prestatie heeft het voordeel van simpelheid, doch vormt, zoals reeds gezegd, geen exacte weergave van de structuur van de prijs van die prestaties in het pakket. Moet volgens de methode van de kostenberekening de belastbare marge op basis van de gezamenlijke marge worden bepaald, hier is het niet nodig onderscheid te maken tussen de verschillende onderdelen van de waarde van de prestaties.<sup>(13)</sup> De marge en de kosten vormen tezamen de referentiewaarde van de eigen diensten, die van de vaste prijs moet worden afgetrokken om de waarde van de gekochte prestaties te verkrijgen. Door middel van de eerder omschreven aftrek van de prijs van laatstgenoemde prestaties wordt vervolgens de belastbare marge verkregen, zonder dat de waarde van de eigen diensten behoeft te worden uitgesplitst.

77 De methode van de kosten vereist overigens een ingewikkelde reconstructie van de verschillende onderdelen van de kostprijs, welke niet kan plaatsvinden zonder dat de algemene kosten worden uitgesplitst in eigen prestaties, die van de vaste prijs moeten worden afgetrokken om de gezamenlijke marge te verkrijgen die voor de berekening van de maatstaf van heffing wordt gebruikt, en eigen prestaties die geen deel uitmaken van het pakket.

78 Door de marktwaarde te gebruiken worden eveneens onzekerheden over de aard van de af te trekken kosten vermeden. Artikel 26, lid 2, derde volzin, van de Zesde richtlijn bepaalt immers, dat de werkelijk door het reisbureau gedragen kosten voor gekochte prestaties worden afgetrokken, mits deze handelingen de reiziger rechtstreeks ten goede komen. Hieruit volgt, dat de algemene kosten, die deze voorwaarde niet vervullen, doch niettemin voor de gehele bedrijfsactiviteit van de ondernemer worden gebruikt, deel uitmaken van de belastbare marge op gekochte prestaties, doch niet van de marge op eigen prestaties. Voor de kostenberekening zouden deze algemene kosten over één van de beide categorieën prestaties moeten worden verdeeld. De marktwaarden van de eigen prestaties omvatten deze kosten echter al en het is voor de berekening van de marge op gekochte diensten niet nodig deze apart vast te stellen.

79 De Duitse regering voert tegen deze beoordelingsmethode aan, dat zij niet op dezelfde referentiewaarden is gebaseerd, aangezien van de vaste prijs zowel kosten, namelijk die van de gekochte prestaties die de reiziger rechtstreeks ten goede komen, als waarden, namelijk die van de eigen prestaties, worden afgetrokken.

80 Mijns inziens zou dit echter niet de beoordeling van de maatstaf van heffing moeten vertekenen, aangezien de vaste prijs zelf uit een waarde bestaat die uit verschillende kosten en marges is samengesteld. Daar de gekozen methode tot doel heeft, de belastbare marge op gekochte diensten vast te stellen, mag de marktwaarde van de eigen prestaties, die de kosten en de marge op die prestaties omvat, van de vaste prijs worden afgetrokken.

81 Om de hierboven genoemde redenen kom ik daarom tot de conclusie, dat de marge op basis van de marktwaarde van de eigen prestaties moet worden vastgesteld.

## Conclusie

82 Gelet op de bovenstaande overwegingen geef ik het Hof in overweging, de prejudiciële vragen van de High Court of Justice, Queen's Bench Division, te beantwoorden als volgt:

"1) Artikel 26 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, moet aldus worden uitgelegd, dat

de termen '\$reisbureau' en '\$reisorganisator' van toepassing zijn op een ondernemer die, ofschoon hij volgens het nationale recht niet die hoedanigheid bezit, in de regel op eigen naam ten behoeve van de reiziger reizen of rondreizen organiseert, waarbij hij gebruik maakt van diensten van andere belastingplichtigen die de reiziger rechtstreeks ten goede komen.

Wanneer de diensten ten behoeve van de reiziger ten dele door andere belastingplichtigen en ten dele door de ondernemer zelf worden verricht, kan laatstgenoemde niet als '\$reisbureau' of '\$reisorganisator' in de zin van artikel 26, reeds aangehaald, worden aangemerkt, indien de rechtstreeks door derden geleverde diensten accessoir zijn ten opzichte van de andere diensten.

2) De nationale rechter dient het hoofdgeding op basis van het antwoord op de eerste vraag te beslechten."

83 Ik geef het Hof in overweging, de prejudiciële vragen van het Value Added Tax Tribunal te beantwoorden als volgt:

"Wanneer een aan de bepalingen van artikel 26 van de Zesde richtlijn (77/388) onderworpen ondernemer, tegen betaling van een vaste prijs handelingen verricht die ten dele uit door hemzelf geleverde diensten en ten dele uit diensten van andere belastingplichtigen bestaan, kan de BTW-regeling van artikel 26 alleen op laatstgenoemde diensten worden toegepast, voor zover zij de reiziger rechtstreeks ten goede komen.

De winstmarge die de maatstaf van heffing in de zin van artikel 26, lid 2, van de Zesde richtlijn (77/388) vormt, wordt verkregen door de vaste prijs exclusief belasting uit te splitsen in eigen prestaties en door andere belastingplichtigen geleverde prestaties op basis van de marktwaarde van de eigen prestaties."

(1) - Richtlijn van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1).

(2) - De algemene regels voor de bepaling van het belastbare bedrag zijn neergelegd in artikel 11 A, lid a, sub a, van de Zesde richtlijn, dat preciseert dat de maatstaf van heffing van de BTW voor het merendeel van de diensten "alles [is] wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de koper, van de ontvanger of van een derde (...)".

(3) - Thans zijn de overeenstemmende bepalingen opgenomen in Section 53 van de Value Added Tax Act 1994.

(4) - Zie bijvoorbeeld arrest van 17 juli 1997, Leur-Bloem (C-28/95, Jurispr. blz. I-4161, punt 47).

(5) - Zie bijvoorbeeld voor een ander in de richtlijn gebruikt begrip, het begrip "belastingontduiking", het arrest van 12 juli 1988, Direct Cosmetics en Laughtons Photographs (138/86 en 139/86, Jurispr. blz. 3937, punt 20).

(6) - Volgens de negende overweging van de considerans van de Zesde richtlijn moet ook de maatstaf van heffing worden geharmoniseerd, "opdat de toepassing van het communautaire tarief op de belastbare handelingen in alle lidstaten tot vergelijkbare resultaten leidt".

(7) - C-163/91, Jurispr. blz. I-5723, punten 13-15, cursivering van mij.

(8) - Arrest Direct Cosmetics en Laughtons Photographs, reeds aangehaald, punt 23.

(9) - Zie voor de definitie, volgens objectieve criteria, van de grondslag van de BTW, arrest *Direct Cosmetics en Laughtons Photographs*, reeds aangehaald, punt 23.

(10) - *Cursivering van mij*.

(11) - *Cursivering van mij*.

(12) - Zie arresten van 5 februari 1981, *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats* (154/80, Jurispr. blz. 445, punten 10-13), en 23 november 1988, *Naturally Yours Cosmetics* (230/87, Jurispr. blz. 6365, punt 16).

(13) - *Evenals bij de methode van de kosten, veronderstelt de door de Zweedse regering voorgestelde oplossing, dat het deel van de waarde van de eigen diensten wordt vastgesteld dat de marge op die diensten vormt, zodat de gezamenlijke marge kan worden gereconstrueerd, die volgens die regering als geheel moet worden belast.*