

## CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

C. GULMANN

van 1 oktober 1992 \*

*Mijnheer de President,  
mijne heren Rechters,*

1. Het Gerechtshof te Amsterdam wenst in deze zaak te vernemen, of een bepaalde belastbare handeling valt onder artikel 26 van de Zesde BTW-richtlijn<sup>1</sup> van de Raad, dat een bijzondere regeling voor reisbureaus<sup>2</sup> bevat. Het heeft het Hof daartoe twee prejudiciële vragen voorgelegd.

2. De vragen zijn gerezen in een geschil tussen de Nederlandse belastingautoriteiten en een Nederlandse onderneming, die reizen organiseert (hierna: „Van Ginkel”). Het geschil draait om dat onderdeel van Van Ginkels activiteiten, dat bestaat in het organiseren van zogenoemde „autovakanties”. Kenmerkend voor deze vakantieformule is, dat de reiziger zelf het vervoer naar de plaats van bestemming verzorgt, alwaar Van Ginkel een vakantiewoning ter beschikking stelt. Voorts gaat het in casu alleen om de situatie waarin de vakantiewoning eigendom is van een

derde en in Nederland is gelegen. De reiziger „koopt” een dienst, dat wil zeggen een kort verblijf in een vakantiewoning, rechtstreeks bij Van Ginkel of via een ander reisbureau. Van Ginkel verrekent de huur met de eigenaar van de woning en berekent daarvoor een provisie ten belope van 20 % van de huur. Van Ginkel berekent BTW over het bedrag van de provisie met de opvatting, dat de provisie de juiste maatstaf van heffing is. De belastingautoriteiten hebben een naheffingsaanslag opgelegd, daar huns inziens de maatstaf van heffing wordt gevormd door het volle huurbedrag.

3. De bijzondere regeling voor reisbureaus is ingevolge artikel 26 van de richtlijn van toepassing wanneer bepaalde voorwaarden zijn vervuld. Zij wijkt op een aantal punten af van de in de richtlijn neergelegde algemene regels voor de berekening van de BTW.

Volgens artikel 26, lid 1, dienen de Lid-Staten de bijzondere regeling toe te passen op handelingen van reisbureaus en reisorganisatoren (hierna: „reisbureaus”). Artikel 26 is alleen van toepassing, wanneer „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”.

\* Oorspronkelijke taal: Deens.

1 — Richtlijn 77/388/EEG van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1).

2 — Mijn conclusie van 15 september 1992 in zaak C-74/91 (Commissie/Duitsland) had betrekking op artikel 26, lid 3, van de Zesde richtlijn. In de onderhavige zaak gaat het meer in het bijzonder om artikel 26, leden 1 en 2.

Artikel 26, lid 2, bepaalt dat

- de handeling 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 het land waar het reisbureau zijn zetel heeft;
- als maatstaf van heffing wordt beschouwd de *winstmarge* van het reisbureau, dat wil zeggen het verschil tussen de prijs die de reiziger aan het reisbureau moet betalen en de door het reisbureau gedragen kosten voor diensten van andere belastingplichtigen, die de reiziger rechtstreeks ten goede komen.

Artikel 26, lid 3, dat geen rechtstreeks belang heeft voor de onderhavige zaak, bepaalt dat de maatstaf van heffing, dat wil zeggen de winstmarge, wordt verlaagd wanneer de dienstverrichting ten behoeve van de reiziger buiten de Gemeenschap plaatsvindt.

Ingevolge artikel 26, lid 4, mag het reisbureau de BTW die is betaald door de belastingplichtige van wie het de geleverde diensten heeft gekocht, niet aftrekken.

Daarmee bevat artikel 26 voor de betrokken reisbureaus een praktische regeling voor de berekening van de BTW, die is ingegeven door de problemen verband houdend met de

bijzondere positie van hun bedrijf als leverancier van typisch samengestelde diensten, alsmede en vooral door de omstandigheid, dat het dikwijls gaat om diensten die worden verricht in een ander land dan dat waarin de reisbureaus hun zetel hebben. De regeling heeft in hoofdzaak tot doel, de problemen te omzeilen die de reisbureaus met de belastingautoriteiten van andere Lid-Staten zullen ondervinden indien de algemene regels voor de berekening, de betaling en de aftrek van de BTW moeten worden toegepast. Het dienstenpakket dat gepaard gaat met de verkoop van een reis door een reisbureau en dat bij voorbeeld huisvesting, maaltijden en vervoer in andere Lid-Staten omvat, wordt belast volgens de regeling van die landen, terwijl over de „zelfstandige diensten” van het reisbureau belasting over de winstmarge wordt betaald in de Lid-Staat van vestiging van het reisbureau. Ofschoon artikel 26 derhalve voornamelijk zijn grondslag vindt in de typische grensoverschrijdende elementen van de werkzaamheden van reisbureaus, geldt het ongetwijfeld ook voor werkzaamheden van reisbureaus die in één enkele Lid-Staat worden verricht.

Een volgende punt — dat vooral door de Commissie is beklemtoond — is, dat artikel 26 slechts van toepassing is *mits* het reisbureau met het oog op de totstandkoming van de reis gebruik maakt van diensten die worden verricht door andere *belastingplichtigen* en *mits* de winstmarge van het reisbureau overeenkomt met het verschil tussen de door de reiziger aan het reisbureau te betalen prijs en de door het reisbureau gedragen kosten voor diensten van *andere belastingplich-*

tigen, die de reiziger rechtstreeks ten goede komen. Dit heeft twee gevolgen. In de eerste plaats, dat artikel 26 niet van toepassing is wanneer het reisbureau uitsluitend gebruik maakt van eigen diensten of van diensten van niet-belastingplichtigen, en in de tweede plaats, dat de winstmarge waarover het reisbureau ingevolge lid 2 BTW moet betalen, de eigen diensten en die van niet-belastingplichtigen omvat. Dit betekent ook, dat het in een geval als het onderhavige in ieder geval niet van belang is voor de hoogte van de door de reiziger te betalen BTW, of de zogenoemde autovakanties al dan niet onder artikel 26 vallen.

4. Het Gerechtshof te Amsterdam stelt in zijn verwijzingsuitspraak vast, dat Van Ginkel het bedrijf van touroperator uitoefent en tevens enkele reisbureaus exploiteert, en dat de onderneming derhalve voldoet aan de voorwaarden voor toepasselijkheid van artikel 26, lid 1. Het Gerechtshof overweegt voorts, dat Van Ginkel „op eigen naam tegenover de reiziger” optreedt in de zin van artikel 26 en dat de onderneming niet als tussenpersoon fungeert. Het heeft derhalve enkel twijfels ten aanzien van de vraag, of de voorwaarden voor toepassing van artikel 26 in het concrete geval zijn vervuld. Dienaangaande merkt het het volgende op:

„Onduidelijk is of de totstandbrenging van een overeenkomst van terbeschikkingstelling van een vakantiewoning voor verblijf van korte duur door (...) een reisbureau zonder dat [dit] zorg draagt voor het vervoer van de reiziger naar en van de ter beschikking gestelde vakantiewoning, kan worden begrepen onder de *totstandbrenging van reizen* als hier bedoeld, dan wel uitsluitend kan worden aangemerkt als de *verhuur van die woning*.”

In verband hiermee heeft het Gerechtshof het Hof de volgende prejudiciële vraag voorgelegd:

„Kunnen handelingen van een belastingplichtige, bestaande uit het verhuren van vakantiewoningen aan gegadigden die zelf in het vervoer naar en van de vakantiewoning voorzien, waartoe door de belastingplichtige met derden overeenkomsten worden gesloten teneinde over die vakantiewoningen te kunnen beschikken, worden aangemerkt als de totstandbrenging van reizen in de zin van artikel 26, eerste lid, van de Zesde richtlijn c. q. als handelingen met het oog op de totstandkoming van reizen in de zin van het tweede lid van dat artikel?”

5. De Nederlandse regering heeft betoogd, dat er redelijke gronden zijn voor een ontkenkend antwoord op deze vraag. Zij wijst er onder meer op, dat het vervoer een kenmerkend onderdeel van een reis is. Zij betoogt voorts, dat de totstandbrenging van een reis in de zin van artikel 26 veronderstelt dat de aan de reiziger verkochte dienstverrichting een reeks van diensten omvat. In dit verband wijst zij erop, dat artikel 26 steeds spreekt van de verrichting van diensten en derhalve veronderstelt, dat het reisbureau meer dan één dienst verricht. De Nederlandse regering wijst ook op artikel 26, lid 2, volgens hetwelk „de handelingen” van het reisbureau moeten worden beschouwd als „één enkele dienst”.

6. Van Ginkel, de Duitse regering, de regering van het Verenigd Koninkrijk en de

Commissie zijn het er alle over eens, dat artikel 26 niet veronderstelt dat de door het reisbureau verkochte dienst ook het vervoer omvat. Zij bestrijden tevens, dat artikel 26 slechts toepasselijk is indien de verkochte dienst uit een veelheid van handelingen bestaat.

beoogt op te lossen, ontstaan ook wanneer een of meer diensten worden verricht die niet het vervoer omvatten. Het is in dit verband duidelijk, dat de bepaling niet anders moet worden uitgelegd al naar gelang de dienst of diensten in een bepaald geval in het land van vestiging van het reisbureau of in een ander land wordt of worden verricht.

7. Mijns inziens lijdt het geen twijfel, dat de voorgelegde vraag aldus moet worden beantwoord dat de verhuur door een reisbureau van een aan een derde toebehorende vakantiewoning aan een reiziger die zelf het vervoer naar en van de plaats van bestemming verzorgt, ook onder artikel 26 valt.

Vermoedelijk hebben Van Ginkel en de regering van het Verenigd Koninkrijk ook terecht opgemerkt, dat een restrictieve uitlegging van artikel 26 praktische moeilijkheden zal opleveren in een reeks gevallen, onder meer wanneer het reisbureau een aantal overnachtingen in een andere Lid-Staat „koopt” zonder te weten of de dienst die naderhand ten behoeve van de reiziger wordt verricht, ook het vervoer zal omvatten.

Niets in de bewoordingen van deze bepaling verzet zich daartegen. Gelet op de plaats van het begrip „totstandkoming van de reis” in de leden 1 en 2 kan niet worden aangenomen, dat het gebruik van dit begrip bedoeld is als een beperking van het toepassingsgebied van de bepaling. Vermoedelijk moet het alleen duidelijk maken, dat de verrichte dienst een element van de reis moet zijn, maar niet dat de reis, dat wil zeggen het vervoer, noodzakelijkerwijs deel moet uitmaken van de dienstverrichting.

Voor deze opvatting pleit voorts, dat het Raadgevend comité voor de belasting over de toegevoegde waarde<sup>3</sup> zich in 1984 op het standpunt heeft gesteld, dat artikel 26 van toepassing is wanneer een reisbureau voor de totstandkoming van een reis gebruik maakt van de diensten van ten minste één belastingplichtige.

Een restrictieve uitlegging strookt niet met het doel van de bepaling. Daaruit volgt niet, dat de verrichte dienst ook het vervoer moet omvatten of dat noodzakelijkerwijs meerdere diensten moeten worden verricht. De praktische problemen die reisbureaus ondervinden wanneer zij diensten verrichten in ander Lid-Staten, en die de onderhavige bepaling

8. Een en ander vormt mijns inziens voldoende grond voor de vaststelling, dat de voorgelegde vraag bevestigend moet worden beantwoord in die zin, dat artikel 26 ook van toepassing is wanneer de reiziger zelf het vervoer verzorgt. Ik acht het dan ook niet

3 — Dit comité is opgericht krachtens artikel 29 van de richtlijn. Het bestaat uit vertegenwoordigers van de Lid-Staten en de Commissie. Uitspraken van het comité zijn niet bindend.

noodzakelijk in te gaan op de overige argumenten die voor deze uitlegging zijn aangevoerd en die zijn uiteengezet in het rapport ter terechtzitting.

9. Het Gerechtshof heeft ook nog de volgende vraag gesteld:

„Luidt het antwoord op de eerste vraag anders indien de belastingplichtige de hoedanigheid van reisorganisator heeft en naast het verrichten van de in die vraag bedoelde handelingen ook reizen tot stand brengt, waarin het vervoer naar en van de accommodatie is begrepen?”

Naar aanleiding van deze vraag zou ik in de eerste plaats in het kort willen opmerken, dat het antwoord op de eerste vraag op de veronderstelling berust, dat de belastingplichtige onderneming een reisbureau of een reisorganisator is. In de tweede plaats volgt uit het antwoord op de eerste vraag, dat het voor de toepassing van artikel 26 irrelevant is of de betrokken dienstverrichting ook het vervoer naar en van de vakantiewoning omvat.

Bij een bevestigend antwoord op de eerste vraag komt de tweede vraag derhalve niet meer aan de orde.

## Conclusie

10. Ik geef het Hof derhalve in overweging, de door het Gerechtshof te Amsterdam gestelde vragen te beantwoorden als volgt:

„Artikel 26 moet aldus worden uitgelegd, dat het tevens betrekking heeft op handelingen van een reisbureau of een reisorganisator, die bestaan in de verhuur aan de reiziger van vakantiewoningen die eigendom zijn van een belastingplichtige derde, ook indien de reiziger zelf het vervoer naar en van de vakantiewoning verzorgt.”