

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL
A. LA PERGOLA
van 17 juli 1997 *

I — De prejudiciële vraag en haar rechtskader

zodat sta- en wachttijden tussen vervoersgedeelten, bijvoorbeeld bij studiereizen, niet worden meegerekend, of

1. Met de onderhavige prejudiciële vraag verzoekt het Bundesfinanzhof het Hof hem de nodige uitleggingselementen te geven om te kunnen beslissen hoe het totaalbedrag dat een eindverbruiker voor een bepaalde dienst van personenvervoer over de weg in het kader van all-inreizen betaalt, met het oog op de heffing van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW”), moet worden uitgesplitst over de verschillende Lid-Staten op het grondgebied waarvan het vervoer plaatsvindt.

b) dat artikel enkel een regeling bevat betreffende de plaats van de vervoersdienst, slechts inhoudende dat die plaats naar verhouding van de afgelegde afstanden dient te worden bepaald, zodat de Lid-Staten vrij kunnen bepalen volgens welk criterium een totale tegenprestatie over het belastbare en het niet-belastbare deel van het vervoer moet worden uitgesplitst.

Meer bepaald vraagt de verwijzende rechter, of artikel 9, lid 2, sub b, van richtlijn 77/388/EEG bij grensoverschrijdend personenvervoer aldus moet worden uitgelegd, dat:

2. Krachtens § 1, leden 1 en 2, van het Gesetz zur Neufassung des Umsatzsteuergesetzes van 26 november 1979 (wet houdende de nieuwe tekst van de BTW-wet; hierna: „UStG 1980”), vallen leveringen en andere diensten die een ondernemer binnen het belastinggebied onder bezwarende titel in het kader van zijn onderneming verricht, onder de omzetbelasting. Als belastinggebied geldt het gebied waarop de wet van toepassing is, onder uitsluiting van het buiten de eigen douanegrenzen gelegen eigen grondgebied en de vrije zones.

a) ter bepaling van de maatstaf van heffing voor het in het binnenland afgelegde vervoertraject de totale tegenprestatie steeds moet worden uitgesplitst naar verhouding van de afgelegde afstanden,

Volgens § 3a, lid 2, punt 2, UStG 1980 is de plaats van een vervoersdienst (in afwijking

* Oorspronkelijke taal: Italiaans.

van de algemene regel van § 3a, lid 1, inzake de plaats van de dienst) de plaats waar het vervoer plaatsvindt. Wanneer een bepaalde vervoersdienst niet enkel binnen het belastinggebied plaatsvindt, valt alleen het gedeelte van de vervoersdienst dat binnen dat gebied wordt verricht, onder de wet.

Artikel 2 van de richtlijn stelt het zogenaamde territorialiteitsbeginsel, inhoudende dat „aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen (...) de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht”. Handelingen die buiten het nationale grondgebied doch door op dit grondgebied gevestigde belastingplichtigen worden verricht, vallen dus niet onder de BTW terwijl interne handelingen belastbaar zijn, ongeacht de nationaliteit van de onderneming die ze verricht.

Van belang voor de beantwoording van de prejudiciële vraag is voorts ook § 10, lid 1, UStG 1980, krachtens hetwelk de maatstaf van heffing bestaat uit al wat de ontvanger uitgeeft om de levering of dienst te verkrijgen, onder aftrek van de omzetbelasting.

3. Voormelde bepalingen van het UStG 1980 zijn in wezen de omzetting in de Duitse rechtsorde van de artikelen 2, 3, lid 1¹, 9, lid 2, sub b, en 11, A, lid 1, sub b, van de Zesde BTW-richtlijn (richtlijn 77/388/EEG²; hierna: „richtlijn”).³

Volgens artikel 3, lid 1 (thans lid 2)⁴, van de richtlijn komt „voor de toepassing van deze richtlijn (...) het „binnenland” overeen met de werkingssfeer van het Verdrag tot oprichting van de Europese Economische Gemeenschap zoals die in artikel 227 voor elke Lid-Staat is omschreven”.

1 — Lid 1 is later in lid 2 omgenummerd bij richtlijn 91/680/EEG van de Raad van 16 december 1991 tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging, met het oog op de afschaffing van de fiscale grenzen, van richtlijn 77/388/EEG (PB 1991, L 376, blz. 1).

2 — Zesde richtlijn van de Raad 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).

3 — Niet van toepassing op de feiten van het hoofdgeding is artikel 26 van de richtlijn (in Duitsland omgezet bij § 25 UStG 1980) dat een bijzondere regeling voor reisbureaus en reisorganisatoren invoert die voor de totstandbrenging van de reizen gebruik maken van leveringen en diensten van derden (anders dan Reisbüro Binder die de in haar „reispakketten” begrepen vervoersdienst rechtstreeks met eigen voertuigen verricht); zie hierna, voetnoot 22.

Aangezien de „invoer van diensten” (anders dan de invoer van goederen) in de belastingstelsels van de Lid-Staten geen belastbare handeling is, bevat de richtlijn ter voorkoming van anomalieën bij grensoverschrijdende diensten, een gedetailleerde regeling tot uitsplitsing naar de plaats van de

4 — Zie supra, voetnoot 1.

dienst.⁵ Omwille van de eenvoud en ter voorkoming van eventuele uitleggingsmoeilijkheden waartoe begrippen als de plaats van gebruik of genot van de dienst kunnen leiden⁶, bepaalt artikel 9 van de richtlijn in hoofdstuk VI, „Plaats van de belastbare handelingen”, dat als plaats van een dienst in afwijking van het strikte territorialiteitsbeginsel wordt aangemerkt „de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit hij de dienst verricht, of bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats”.

vindt, zulks *naar verhouding van de afgelegde afstanden*”.⁸

Ten slotte voert artikel 11 het uniforme communautaire begrip van de „maatstaf van heffing” in. Zonder dit begrip zouden de toekomstige volledige harmonisatie van het BTW-tarief⁹ en zijn toepassing op de vaststelling van de „eigen middelen”¹⁰ tot tussen de Lid-Staten niet vergelijkbare (en dus onbillijke) resultaten leiden. Vooral van

Op deze algemene regel van lid 1 van voormeld artikel 9 zijn evenwel in lid 2 afwijkingen voorzien voor „bepaalde diensten, ten aanzien waarvan het onjuist zou zijn om deze fictief ter zetel van de dienstverrichter te lokaliseren en waarvoor andere criteria zijn vastgesteld met betrekking tot de plaats waar zij moeten worden geacht te zijn verricht”.⁷ Zo wordt in het bijzonder in artikel 9, lid 2, sub b, ter zake van vervoersdiensten als plaats waar zij worden verricht, aangeduid „de plaats waar het vervoer plaats-

8 — Cursivering van mij. Terloops merk ik op dat artikel 9, lid 2, sub b, van de richtlijn „zonder meer op goederenvervoer (naast personenvervoer), als zelfstandige transactie, (kan) worden toegepast, zij het niet op goederenvervoer dat een integrerend deel uitmaakt van de levering van goederen”: zie conclusie van advocaat-generaal Slynin in zaak 283/84, aangehaald in voetnoot 7 (blz. 232, inzonderheid blz. 235). Bovendien herinner ik eraan, dat in de uiteindelijk regeling het personenvervoer in het land van vertrek zal worden belast voor de gehele binnen de Gemeenschap afgelegde afstand: zie artikel 28, lid 5, van de richtlijn en het op 5 november 1992 door de Commissie ingediende voorstel voor een richtlijn van de Raad tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG wat de regeling van de belasting over de toegevoegde waarde voor het personenvervoer betreft (PB 1992, C 307, blz. 11).

9 — Alleen door de vaststelling van een uniform tarief (ook wanneer deze uit een normaal tarief en een verlaagd tarief bestaat) kan een stelsel worden ingevoerd waarbij „de belastingheffing in het handelsverkeer tussen de Lid-Staten berust op het beginsel van belastingheffing in de Lid-Staat van herkomst van de geleverde goederen en de verrichte diensten, zonder dat, in het communautaire handelsverkeer tussen belastingplichtigen, inbreuk wordt gemaakt op het beginsel dat de belastingopbrengst uit de toepassing van de belasting op het niveau van het eindverbruik toekomt aan de Lid-Staat waarin dit eindverbruik plaatsvindt” (zevende overweging van de considerans van richtlijn 91/680, aangehaald in voetnoot 1), zie J. Meurant, „Taxe sur la valeur ajoutée”, in C. Gavalda-R. Kovar (dir.), *Répertoire de droit communautaire Dalloz*, Parijs, 1992 (losbladige uitgave, versie maart 1996), deel III, paragrafen 132-134. De van 1 januari 1997 tot 31 december 1998 toepasselijke normale en verlaagde BTW-tarieven worden aangegeven in artikel 12, lid 3, sub a, van de richtlijn in de versie van artikel 1 van richtlijn 96/95/EG van de Raad van 20 december 1996 tot wijziging, wat de hoogte van het normale BTW-tarief betreft, van richtlijn 77/388/EEG (PB 1996, L 338, blz. 89).

10 — Volgens de bepalingen van besluit 70/243/EGKS, EEG, Euratom van de Raad van 21 april 1970 betreffende de vervanging van de financiële bijdragen van de Lid-Staten door eigen middelen van de Gemeenschappen (PB 1970, L 94, blz. 19), omvatten de eigen middelen waaruit de begroting van de Gemeenschap volledig wordt gefinancierd, een percentage van de in de Lid-Staten geïnde BTW. Zie ook besluit 94/728/EG, Euratom van de Raad van 31 oktober 1994 betreffende het stelsel van eigen middelen van de Europese Gemeenschappen (PB 1994, L 293, blz. 9).

5 — Zie B. J. M. Terra en J. Kajus, *A Guide to the European VAT Directives. Commentary on the Value Added Tax of the European Community*, vol. 1, Amsterdam, 1993, deel 2, hoofdstuk VI, blz. 23.

6 — Zie C. Amand-J. van Besien, „Value Added Tax”, artikel 99 van het Verdrag, in *European Union Law Reporter* (CCH Editions Limited), deel 2, Bicester, 1992 (losbladige uitgave, versie maart 1996), blz. 2351-2362. De BTW-plicht over diensten op het tijdstip waarop zij daadwerkelijk aan de klanten worden aangeboden, wat het oogmerk van artikel 9, lid 2, is, lijkt het criterium dat het best strookt met de logica van een belasting over de verbruiksuitgaven van elke verbruiker (zie M.-C. Boutard-Labarde, „La localisation des services au regard de la TVA: l'article 9 de la sixième directive”, in B. Neel-B. Plagnet (uitgevers), *La fiscalité du commerce extérieur*, Parijs, 1992, blz. 97, op blz. 98).

7 — Arrest van 23 januari 1986 (zaak 283/84, *Trans Tirreno Express*, Jurispr. 1986, blz. 231, r. o. 16).

belang is hier artikel 11, dat in A, lid 1, sub a, bepaalt dat de maatstaf van heffing in het binnenland voor „normale” diensten ¹¹, „alles [is] wat de (...) dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde (...) van de ontvanger of van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van de handelingen verband houden”.

II — Voorwerp van het hoofdgeding

4. De onderhavige prejudiciële vraag is gerezzen in het kader van een bij het Bundesfinanzhof aanhangig beroep in „Revision”, waarbij Reisebüro Binder GmbH (verzoekster in het hoofdgeding; hierna: „Binder”) opkomt tegen een beslissing van het Finanzamt Stuttgart-Körperschaften (hierna: „verweerder”) tot vaststelling van de door haar voor 1983 verschuldigde BTW.

5. Blijkens de verwijzingsbeschikking organiseert Binder all-inbusreizen. Binder biedt dus een volledige dienst aan, omvattend

vervoer, logies, maaltijden en toeristische begeleiding, waarvoor belangstellenden een forfaitair bedrag betalen dat aanzienlijk hoger is dan de marktprijzen voor „zuivere” vervoersdiensten over vergelijkbare afstanden.

6. Voor de *internationale* reizen in 1983 heeft Binder allereerst het gedeelte van de ontvangen totale tegenprestaties berekend dat betrekking had op de zuivere *vervoersdiensten* (na van het totale bedrag het bedrag voor de andere verrichte diensten te hebben afgetrokken) ¹², en het aldus verkregen bedrag verder naar belastbaar (voor de bin-nenslands verrichte diensten) en naar niet-belastbaar gedeelte (voor de in het buitenland verrichte diensten) uitgesplitst. In de door Binder gehanteerde berekeningsmethode geschiedde de uitsplitsing van het betrokken bedrag over de verschillende Lid-Staten op het grondgebied waarvan haar diensten voor toeristenvervoer plaatsvonden, niet alleen naar verhouding van de afgelegde afstanden, maar ook naar verhouding van de verblijfsduur in elk van deze landen.

7. Volgens Binder wordt namelijk bij georganiseerde reizen naar het buitenland in het kader van studie- of toeristische

11 — Dat wil zeggen voor andere diensten dan bedoeld in artikel 11, A, lid 1, sub c, van de richtlijn (particulier gebruik van bedrijfsgoederen of diensten om niet) en sub d (verrichten van een dienst door de belastingplichtige ingeval het verrichten van de dienst door een andere belastingplichtige slechts recht op een gedeeltelijke aftrek van de BTW geeft).

12 — En zulks omdat de organisator van all-inreizen volgens vaste rechtspraak van het Bundesfinanzhof naar fiscaal recht niet één enkele dienst, maar een *veelheid van zelfstandige diensten* verricht (waaronder precies de vervoersdienst waarover het hier gaat). Blijkens de verwijzingsbeschikking is de berekening van het gedeelte van de forfaitaire prijs die met alle door Binder verrichte vervoersdiensten overeenkomt, tussen de partijen in het hoofdgeding niet in geding.

programma's in de regel in het land van vertrek, dus in het land waar de dienstverrichter gevestigd is, gewoonlijk in korte tijd een relatief lange afstand (in het bijzonder via de autoweg) afgelegd, terwijl bij het gedeelte van de reis in het buitenland de statijden belangrijker zijn dan de busritten.

In het bijzonder wordt volgens Binder bij de vaststelling van de door de reisdeelnemers betaalde totaalprijs ook rekening gehouden met het nut dat de ononderbroken beschikbaarheid van hetzelfde voertuig tijdens de gehele reisduur voor hen oplevert.

Derhalve moet de uitsplitsing van het door de eindverbruiker te betalen totaalbedrag over de verschillende Lid-Statens volgens bedrijfseconomische beginselen overeenkomstig de werkelijke verhoudingen geschieden. Volgens Binder moeten met andere woorden bij de berekening niet alleen de *kosten-elementen* die afhangen van de afgelegde afstanden (bijvoorbeeld motorbrandstof en algemene slijtage van het voertuig), maar ook kostenelementen die met het tijdsverloop samenhangen (bijvoorbeeld voor de verzekering en het loon van de bestuurder), in aanmerking worden genomen.

8. De Duitse belastingdienst wees deze methode evenwel af en koos in de plaats daarvan op basis van § 3, lid 2, sub 2, UStG 1980 voor een uitsplitsingsmethode *uitsluitend* naar verhouding van de op het grondgebied van de betrokken landen afgelegde afstanden.

Derhalve ging het Finanzamt over tot een rectificatie ten laste van Binder van de betrokken belasting, die op een hoger dan

het voordien door deze vennootschap berekende bedrag werd vastgesteld; dit besluit is vervolgens in rechte door het Finanzgericht bevestigd.

Volgens het Finanzamt kon Binder met de door haar voorgestelde uitsplitsingsmethode het bedrag van alle kostenbestanddelen van de door haar georganiseerde all-inreizen niet exact berekenen. De door Binder voorgestelde methode is willekeurig en niet controleerbaar en alleen de opsplitsingsmethode naar verhouding van de afgelegde kilometers, die betrouwbaarder is, maakt het mogelijk dubbele belasting of niet-belasting van in het buitenland verrichte diensten te voorkomen.

9. In dezelfde zin bracht het Finanzgericht in zijn door Binder voor de verwijzende rechter bestreden uitspraak in eerste aanleg in herinnering, dat de uitsplitsing naar verhouding van de afgelegde afstanden — anders dan de door Binder voorgestane uitsplitsingsmethode — de eerbiediging verzekert van het beginsel van de mededingingsneutraliteit en in de meeste gevallen een billijke belasting waarborgt.

10. Uit Binder's opmerkingen voor het Hof blijkt niet, of zij stelt op basis van de uitsluitend van de afgelegde afstanden uitgaande uitsplitsingsmethode a) aan een dubbele belasting te zijn onderworpen, dan wel b) niet de voor grensoverschrijdend personenvervoer per autobus toepasselijke BTW-vrijstelling te hebben genoten die eventueel geldt in een of meer Lid-Statens waar haar

autobussen tijdens door haar georganiseerde studiereizen of toeristische reizen hebben gereden.

dat alleen de op het Duitse belastinggebied verrichte diensten in Duitsland belastbaar zijn.

11. De verwijzende rechter acht voldoende redenen aanwezig om eraan te twijfelen of § 3a, lid 2, sub 2, UStG 1980 — en artikel 9, lid 2, sub b, van de richtlijn, in het licht waarvan de bepaling van nationaal recht moet worden uitgelegd — daadwerkelijk de kwestie van de uitsplitsing van de totale tegenprestatie naar belastbaar en niet-belastbaar gedeelte regelt.

Derhalve zouden de Lid-Staten vrij de criteria ter uitsplitsing van het totaalbedrag naar belastbaar en niet-belastbaar gedeelte van de vervoersdienst kunnen vaststellen, waaronder begrepen dat van de respectieve verblijfsduur in binnen- en in buitenland.

III — Beantwoording van de prejudiciële vraag (na herformulering)

12. Volgens het Bundesfinanzhof zijn voormelde bepalingen namelijk voor tweëerlei uitlegging vatbaar. Enerzijds kunnen zij (zoals door verweerder), aldus worden uitgelegd, dat zij uitgaan van een uitsplitsing louter naar afgelegde kilometers, zonder inaanmerkingneming van enige sta- en wachttijden in het buitenland.

14. Vooraf wens ik te beklemtonen, dat het standpunt van de Duitse regering dat artikel 9, lid 2, sub b, van de richtlijn voor de betrokken grensoverschrijdende vervoersdiensten in een methode voor de vaststelling van de maatstaf van heffing door de Lid-Staten voorziet, gelet op de titel en de functie van dit artikel, bezwaarlijk kan worden gevolgd.

13. Anderzijds zou ook kunnen worden gesteld, dat artikel 9, lid 2, sub b, van de richtlijn, en § 3a, lid 2, sub 2, UStG 1980 — gelet op hun opschrift en inhoud — enkel een regel stellen ter bepaling van de plaats van de vervoersdienst, waaruit alleen volgt

Zoals het Hof vroeger reeds heeft bevestigd, voorziet artikel 9, lid 2, sub b, alleen in een aanknopingscriterium ter bepaling van de *territoriale bevoegdheid* met het oog op de belastingheffing, door — op basis van het territorialiteitsbeginsel¹³ — de respectieve bevoegdheden af te bakenen van de Lid-

¹³ — Zie *supra*, punt 3.

Staten waarin de vervoersdienst plaatsvindt.¹⁴

15. Deze voorlopige conclusie neemt evenwel mijn twijfels niet weg omtrent de juiste betekenis van de woorden „naar verhouding van de afgelegde afstanden” aan het einde van de betrokken bepaling.

16. De considerans van de richtlijn (inzonderheid de vierde en zevende overweging, waarop Binder zich specifiek beroept¹⁵), noch het verslag bij de ontwerp-richtlijn van de Commissie van 1973 geven daaromtrent enig uitsluitsel.¹⁶

14 — Zie arrest *Trans Tirreno Express* (reeds aangehaald in voetnoot 7, r. o. 17).

15 — Voor zover ter zake dienend, heet het in de vierde overweging van de considerans van de richtlijn, dat: „(...) de neutraliteit van het gemeenschappelijk stelsel van omzetbelasting met betrekking tot de oorsprong van de goederen en diensten [moet worden gewaarborgd], opdat uiteindelijk een gemeenschappelijke markt tot stand wordt gebracht waar een gezonde mededinging bestaat en waarvan de kenmerken analoog zijn aan die van een echte binnenlandse markt”. De zevende overweging van de considerans luidt: „de vaststelling van de plaats van de belastbare handelingen heeft geleid tot competentieconflicten tussen de Lid-Staten, met name (...) met betrekking tot diensten; (...) de plaats van diensten [moet in beginsel] worden vastgesteld op de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, maar (...) die plaats [moet] evenwel in bepaalde gevallen (...) worden vastgesteld in het land van de ontvanger van de diensten, met name voor sommige diensten tussen belastingplichtigen waarvan de kosten in de prijs van de goederen worden opgenomen” (cursivering van mij). Of de betrokken overwegingen van de considerans dienstig zijn voor het beantwoorden van de onderhavige prejudiciële vraag lijkt mij sterk te betwijfelen, al was het maar omdat een vervoersdienst zoals die welke Binder normaal gesproken aan eindverbruikers aanbiedt, geen dienst tussen belastingplichtigen is en niet als kostprijs-element wordt doorberekend in de prijs van de in hetzelfde verhandelingsstadium of in een later stadium aangeboden goederen.

16 — Ter verklaring van de invoering van een van het algemene criterium afwijkend aanknopingscriterium voor vervoersdiensten stelde de Commissie tautologisch dat het „voor het vervoer (...) gezien het bijzondere karakter van deze diensten, de voorkeur [verdiende] als plaats waar de dienst wordt verricht aan te merken de plaats waar het vervoer plaatsvindt, zulks naar verhouding tot de afgelegde afstand. De toepassing van dit beginsel leidt ertoe dat elk vervoer dat op het grondgebied van een Lid-Staat plaatsvindt, onderworpen is aan belasting over de toegevoegde waarde.” *Bulletin van de Europese Gemeenschappen*, suppl. nr. 11/73, blz. 12.

17. Evenmin kan de stelling van de Commissie ter terechtzitting, dat de betrokken bewoordingen betrekking hebben op een „plaats in beweging” zodat voor „de bepaling van de plaats van de dienst is uit te gaan van de afgelegde afstand”, mijn twijfel wegnemen.

18. Wel kan ik mij aansluiten bij de zienswijze van de Commissie, dat de woorden „naar verhouding van de afgelegde afstanden” in wezen overbodig zijn, omdat zij gewoon verwijzen naar de ruimtelijke dynamiek van vervoersdiensten, tegenover het statische karakter van de andere bij artikel 9, lid 2, bedoelde diensten.¹⁷

Dat neemt overigens niet de bedenkingen weg die tegen een dergelijke onnauwkeurige redactie van de bepaling zijn in te brengen. Meermaals reeds wees het Hof erop, dat in het bijzonder bij een regeling zoals die van de BTW, die financiële gevolgen kan teweegbrengen, de rechtszekerheid en voorzienbaarheid van het gemeenschapsrecht een dwingend vereiste is waaraan streng de hand moet worden gehouden, zodat de belanghebbenden nauwkeurig de draagwijdte van de op hen rustende verplichtingen kunnen kennen.¹⁸

17 — Dit standpunt van de Commissie lijkt overigens slechts een weerspiegeling te zijn van dat van advocaat-generaal Slynn in zijn conclusie in zaak 283/84 (reeds aangehaald in voetnoot 7, blz. 232, en inzonderheid blz. 235): „Bij personenvervoer over het grondgebied van twee of meer Lid-Staten is onder de huidige regeling belasting verschuldigd in ieder van deze Lid-Staten, naar evenredigheid van het aldaar afgelegde traject, aangezien zij allebei als plaats van een dienst zijn te beschouwen.”

18 — Zie arrest van 13 maart 1990 (zaak C-30/89, Commissie/Frankrijk, Jurispr. 1990, blz. I-691, r. o. 23).

19. Om de verwijzende rechter de gewenste uitleggingselementen te kunnen geven, moet dus mijns inziens worden nagegaan hoe de maatstaf van heffing wordt vastgesteld, ook al moeten wij daartoe verder gaan dan de letter van de vraag van het Bundesfinanzhof.¹⁹

20. De modaliteiten van deze vaststelling zijn, zoals gezegd (zie punten 2 en 3), in § 10, lid 1, UStG 1980 en in artikel 11, A, lid 1, sub a, van de richtlijn geregeld.

Volgens deze laatste bepaling is voor vervoersdiensten in het binnenland — waaronder die onmiddellijk voor of na een overschrijding van de landsgrenzen en dienstverrichtingen in het buitenland — de maatstaf van heffing alles wat de dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen, met inbegrip van elke belasting (uitgezonderd

BTW), nevenkosten, prestaties in natura of subsidies die rechtstreeks met de prijs van deze handelingen verband houden.

21. Bij onderzoek van de feiten van het hoofdgeding blijkt het volgende. Tussen partijen is onbetwist, dat de Duitse belasting-administratie de maatstaf van heffing slechts over het binnenlandse gedeelte van het door Binder verrichte internationale vervoer heeft te bepalen.

22. Heel wat minder eenvoudig is de correcte vaststelling van de *voor het binnenlandse gedeelte van de betrokken dienst betaalde tegenprestatie*, die de maatstaf van heffing is.

De vraag is dus, welke wijze van opsplitsing van de totale tegenprestatie die de onderneming voor vervoersdiensten zoals de onderhavige heeft ontvangen, de redelijkste is en het best met het oogmerk van de richtlijn strookt. Precies dat is het twistpunt in het hoofdgeding.

23. Daaromtrent bevat artikel 11, A, lid 1, sub a, van de richtlijn volgens de Duitse regering geen *uiddrukkelijke* bepaling — een opvatting die ik kan delen — en biedt het in

19 — Wanneer vragen onnauwkeurig zijn geformuleerd, kan het Hof volgens vaste rechtspraak krachtens artikel 177 van het Verdrag uit alle door de nationale rechter verstrekte gegevens en uit het dossier van het hoofdgeding die elementen van gemeenschapsrecht putten die, gelet op het onderwerp van het geschil, uitlegging behoeven, mede met inachtneming van de bepalingen waar de prejudiciële vragen niet naar verwijzen, doch die ter beslechting van het hoofdgeding dienstig kunnen zijn. Zie bijvoorbeeld arresten van 18 februari 1964 (gevoegde zaken 73/63 en 74/63, Internationale Crediet- en Handelsvereniging Rotterdam, Jurispr. 1964, blz. 1); 28 juni 1978 (zaak 70/77, Simmenthal, Jurispr. 1978, blz. 1453); 20 maart 1986 (zaak 35/85, Tissier, Jurispr. 1986, blz. 1207); 7 maart 1990 (gevoegde zaken C-153/88-C-157/88, Fauque, Jurispr. 1990, blz. I-649); 12 december 1990 (zaak C-241/89, SARPE, Jurispr. 1990, blz. I-4695); 16 juli 1992 (zaak C-187/91, Belovo, Jurispr. 1992, blz. I-4937); 16 december 1992 (zaak C-114/91, Claeys, Jurispr. 1992, blz. I-6559), en 26 september 1996 (zaak C-168/95, Arcaro, Jurispr. 1996, blz. I-4705).

het bijzonder niet de mogelijkheid een verband te leggen tussen de ontvangen prijs en de kostenstructuur van de BTW-plichtige die de dienst heeft verricht.

bestuurder, waarvan het bedrag samenhangt met het tijdsverloop.²⁰

Bijgevolg kan de forfaitaire tegenprestatie niet anders worden uitgesplitst dan naar verhouding van de op het nationale grondgebied afgelegde afstanden, zoals valt af te leiden uit artikel 9, lid 2, sub b, van de richtlijn.

26. Ik heb reeds uitgelegd waarom artikel 9, lid 2, sub b, van de richtlijn — ofschoon een uitsplitsing naar verhouding van de afgelegde afstanden zowel voor de administratie als voor de marktdeelnemers stellig de gemakkelijkste regeling is — mijns inziens niet in de door de Duitse regering gesuggereerde zin kan worden uitgelegd.

24. Volgens Binder daarentegen is de eenvoudigste en gemakkelijkst controleerbare methode die op basis van de respectieve duur van het verblijf van het vervoermiddel in de verschillende belastinggebieden.

Rekening moet worden gehouden met het systeem van het geharmoniseerde BTW-stelsel, zoals neergelegd in de richtlijn. Volgens het meermaals aangehaalde artikel 11, A, lid 1, moet de belastingadministratie van de betrokken Lid-Staat in verband met een dienstverrichting vaststellen, i) dat het om een economische activiteit gaat, ii) uitgeoefend door een belastingplichtige, iii) onder

25. Volgens de Commissie ten slotte verzet artikel 11, A, lid 1, sub a, van de richtlijn zich niet tegen het berekenen van het met het binnenlandse gedeelte van de betrokken dienst overeenkomende gedeelte van de totale prijs naar verhouding van de totale vervoerskosten.

20 — Terloops merk ik op dat dit standpunt van de Commissie — anders dan het betoog van de Duitse regering — niet wezenlijk verschilt van dat welke zij in haar voorstel tot wijziging van richtlijn 77/388 (aangehaald in voetnoot 8) innam.

Volgens artikel 1 van dit voorstel geldt als plaats van personenvervoersdiensten de plaats van vertrek, dit is de plaats waar de reis daadwerkelijk begint zoals die is vermeld op het reisbiljet, of bij een reis die in verscheidene achtereenvolgende vervoersdiensten wordt verricht, de plaats waar elk van deze vervoersdiensten begint, op voorwaarde dat deze diensten niet gescheiden zijn door doorreis- of onderbrekingen.

Ingeval eenzelfde dienstverrichter daarentegen verscheidene achtereenvolgende vervoersdiensten verricht voor een totaalprijs, [wordt] „de maatstaf van heffing bepaald op grond van een forfaitaire verdeling van de prijs naar verhouding van gegevens als de bij elk van de vervoersdiensten afgelegde afstanden”. Anders gezegd was ook volgens het betrokken voorstel het criterium van de afgelegde afstanden niet het enige, doch slechts één van de criteria, dat de Lid-Staten ter bepaling van de maatstaf van heffing betreffende het binnenlandse gedeelte van grensoverschrijdend personenvervoer konden hanteren.

Het begrip totale kosten omvat — naast die welke afhankelijk zijn van de afgelegde afstanden — andere kostenelementen betreffende het vervoermiddel en de arbeid van de

bezwarende titel, iv) binnen het grondgebied van de betrokken staat. Artikel 9, lid 2, sub b, van de richtlijn betreft uitsluitend deze laatste vaststelling.

27. Daarentegen moet de regeling voor de uitsplitsing van de forfaitaire prijs naar het binnen en buiten de landsgrenzen verrichte gedeelte van het vervoer stroken met de door het Hof in zijn rechtspraak vastgestelde beginselen inzake het begrip „tegenprestatie”.

Wat dit punt betreft, heeft het Hof — uitgaande van het beginsel dat volgens de richtlijn op leveringen van goederen en op diensten alleen BTW verschuldigd is wanneer zij onder bezwarende titel worden verricht en dat in een dergelijk geval als maatstaf van heffing geldt, alles wat als tegenprestatie wordt verkregen — verklaard, dat een dienst „belastbaar” is voorzover er *een rechtstreeks verband is tussen de dienst (of het geleverde goed) en het ontvangen van de prijs*.²¹

21 — Op basis van dit beginsel heeft het Hof in het geval van een coöperatieve aardappelenbewaarplaats die gedurende twee boekjaren voor de verrichte dienst geen bewaarloon van haar leden ontving, voor recht verklaard dat de waardevermindering van de aandelen van de leden van een coöperatieve vereniging doordat geen bewaarloon in rekening is gebracht, geen „tegenwaarde” (zoals bepaald in de context van de Tweede BTW-richtlijn) vormt: zie arrest van 5 februari 1981 (zaak 154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, Jurispr. 1981, blz. 445, r. o. 12). Zie ook arresten van 8 maart 1988 (zaak 102/86, Apple and Pear Development Council, Jurispr. 1988, blz. 1443, r. o. 11 en 12); 23 november 1988 (zaak 230/87, Naturally Yours Cosmetics, Jurispr. 1988, blz. 6365, r. o. 10-12), en 2 juni 1994 (zaak C-33/93, Empire Stores, Jurispr. 1994, blz. I-2329, r. o. 12-16).

28. Precies wegens dit vereiste van een rechtstreeks verband tussen de verrichte dienst en de door de dienstverrichter ontvangen tegenprestatie acht ik het door Binder en de Commissie voorgedragen argument gegrond: bij de uitsplitsing van de door de reisdeelnemers betaalde totale prijs naar belastbaar en niet-belastbaar gedeelte van het vervoer kunnen de *kosten van de dienstverrichting* niet buiten beschouwing blijven.

29. Ik preciseer dit als volgt. De kosten van de dienstverrichter mogen geenszins in aanmerking worden genomen (geheel of gedeeltelijk afgetrokken) bij de berekening van de absolute waarde van de tegenprestatie.²² Deze is zoals bekend een brutowaarde, die met het door de eindverbruiker daadwerkelijk betaalde totale bedrag moet overeenkomen, ongeacht de kosten voor de productie en het in de handel brengen van het betrokken goed of de betrokken dienst.²³

22 — In de context van de bij artikel 26 ingevoerde bijzondere regeling beschouwt de richtlijn als maatstaf van heffing voor reisbureaus en reisorganisatoren de *winstmarge* van de belastingplichtige, zijnde het verschil tussen de door hem werkelijk gedragen kosten voor goederenleveringen en diensten van andere belastingplichtigen en het totale bedrag dat de reiziger betaalt (exclusief BTW). Zoals reeds gezegd (zie supra, voetnoot 3) geldt deze regeling evenwel niet voor de verrichting van diensten zoals door Binder aangeboden.

23 — Het Hof heeft bijvoorbeeld verklaard, dat bij levering van goederen die door de koper door middel van een kredietkaart worden betaald, het door de emittent van de kaart op het tijdstip van de betaling van de prijs aan de verkoper als commissie ingehouden bedrag moet worden opgenomen in de maatstaf van heffing van de BTW die de belastingplichtige leverancier aan de fiscus moet afdragen. Zie arrest van 25 mei 1993 (zaak C-18/92, Bally, Jurispr. 1993, blz. I-2871). Zie ook M. E. van Hilten, *Bancaire en financiële prestaties in de Europese BTW*, Deventer, 1992, blz. 241.

Met mijn opvatting dat voor de uitsplitsing van de maatstaf van heffing over de verschillende landen kan worden verwezen naar de productiekosten (de kosten die van de afgelegde afstand afhangen, daaronder begrepen) wil ik aldus evenmin afdoen aan het vaste beginsel, dat de tegenprestatie de „subjectieve” waarde is van wat de dienstverrichter daadwerkelijk verkrijgt, veeleer dan de naar objectieve criteria geraamde „normale” waarde.²⁴

30. De door mij voorgestelde oplossing is anders: zodra de absolute en subjectieve waarde van de tegenprestatie bepaald zijn, kunnen en moeten de verschillende door de belastingplichtige dienstverrichter gemaakte kosten in aanmerking worden genomen ter bepaling van het percentage van de forfaitaire prijs die betrekking heeft op het binnenlandse gedeelte van het vervoer, *terwijl over het resterende gedeelte van de dienst eventueel in de andere betrokken belastinggebieden BTW verschuldigd blijft*.

31. Economisch gezien is de prijs de *subjectieve* maatstaf van het nut dat de eindverbruiker aan de tegenprestatie ontleent. Derhalve valt bezwaarlijk te ontkennen dat dit nut normaal gesproken afhangt van de

kostprijs van de diverse door de dienstverrichter gebruikte productiefactoren.²⁵

In het voorbeeld waarover het thans gaat, trekken de student en de toerist die naar het buitenland reizen, onbetwist een ander nut uit het ononderbroken vervoer via de auto-weg van de vertrekplaats tot de grens (belastbaar gedeelte van de dienst) en voorts *de ononderbroken beschikbaarheid van dezelfde bus met bestuurder tijdens de volledige resterende reistijd* (niet-belastbaar gedeelte) — ongeacht of hij rijdt of stilstaat²⁶ — die kostprijscomponenten omvat die niet alleen van de afgelegde afstanden, maar ook van de duur van de dienst afhangen.

25 — Ter terechtzitting stelde de Duitse regering, gezien de vrijheid waarover de ondernemingen beschikken om hun prijzen naar gelang van de marktsituatie vast te stellen, dat geen verband mag worden gelegd tussen de kostenstructuur van een onderneming en de door haar toegepaste prijzen; vervolgens heeft zij op basis van artikel 11 van de richtlijn een criterium ter uitsplitsing van de tegenprestatie over de betrokken Lid-Staten geformuleerd. Zonder te willen ingaan op de moeilijke vraag van de verhoudingen tussen productiekosten en prijs die ik aan specialisten in de micro-economie overlaat, lijkt het mij toch evident, dat ongeacht de marktvorm, ook al zal zulk verschil naargelang nauwer wordt aangesloten bij het ene of het andere uiterste, namelijk de onbeperkte concurrentie dan wel het monopolie, de kosten onvermijdelijk in de verkoopprijzen worden weerspiegeld (met uitzondering per definitie van de prijzen bij verkoop beneden kostprijs, of bij een poging om de concurrentie te onderbidden). Zie R. Cooter-T. Ulen, *Law and Economics*, 1988, inzonderheid blz. 32-43. Dat dergelijk verband aanwezig is, wordt bijvoorbeeld ook erkend in de rechtspraak van het Hof betreffende de toepassing van artikel 86 van het Verdrag inzake misbruik van machtspositie door de vaststelling van onbillijke of overdreven prijzen (zie arrest van 14 februari 1978, zaak 27/76, United Brands, Jurispr. 1978, blz. 207) of van lage prijzen bedoeld om de concurrentie te onderbidden (zie arresten van 3 juli 1991, zaak C-62/86, AKZO, Jurispr. 1991, blz. I-3359, en 14 november 1996, zaak C-333/94 R, Tetra Pak, Jurispr. 1996, blz. I-5951).

26 — Dienaangaande is de opmerking van de Duitse regering enigszins verbazingwekkend dat de verblijfsduur geen significant element is voor vervoersdiensten in het bijzonder daar er *tegenover de wachttijden geen tegenprestatie staat*. Dit kan wel zo zijn voor de (korte en weinig talrijke) staties in het kader van „zuiver” personenvervoer, doch deze stelling kan om de hierboven uiteengezette redenen niet gelden voor diensten tegen forfaitaire prijs.

24 — Zie bijvoorbeeld arrest van 5 februari 1981 (reeds aangehaald in voetnoot 21, r. o. 13).

32. Ter illustratie en verduidelijking kan worden gesteld, dat de door een onderneming zoals Binder van de eindverbruiker gevraagde volledige tegenprestatie, ongeveer overeenkomt met de som van de (ideële) prijs van het vervoer in het binnenland en de (ideële) prijs van het vervoer in het buitenland. Deze twee prijzen tezamen geven een goed beeld van de kostenstructuur van de dienstverrichting.

Wanneer de inhoud en de omstandigheden van de dienst evenwel verschillen naar gelang van het onderdeel van de dienstverrichting, wat dus ook geldt voor de kostprijs van de dienst, hebben deze verschillen noodzakelijkerwijs gevolgen voor het bedrag van de verschillende componenten van de forfaitaire prijs. Dat bevestigt juist, dat het gedeelte van de forfaitaire tegenprestatie dat telkens rechtstreeks in verband staat met het overeenkomstige gedeelte van de dienst, moet worden berekend met inaanmerkingneming van de desbetreffende productiekosten.

Ik erken dat deze opmerking zonder praktisch nut is indien — zoals het geval blijkt te zijn met internationaal goederenvervoer en met „zuiver” personenvervoer²⁷ — de kostenstructuur van twee of meer onderdelen van een enkele dienst als identiek of vrij gelijkend kan worden beschouwd.²⁸

27 — Zonder andere diensten (zoals maaltijden, logies en reisbegeleiding, die als een enkel pakket tegen een forfaitaire prijs worden verricht) dan het personenvervoer van A naar B.

28 — In de twee voorbeelden in de tekst lijkt het mij namelijk zonder meer mogelijk om — uitgaande van een forfaitaire prijs voor de gehele dienst — precies door uitsluitend rekening te houden met de verhouding van de afgelegde afstanden, te komen tot een rationele en evenwichtige bepaling van de maatstaf van heffing. Artikel 9, lid 2, sub b, van de richtlijn legt evenwel geenszins de verplichting op dit criterium te hanteren, daar het hooguit de toepassing vormt — met betrekking tot een bijzonder geval — van het algemeen criterium van verwijzing (via het rechtstreekse verband met de tegenprestatie) gebaseerd op de productiekosten van de dienst. Uit de vaststelling dat bij diensten van internationaal goederenvervoer en bij „zuiver” personenvervoer het door mij voorgestelde criterium en het kilometercriterium dezelfde resultaten opleveren, kan niet de conclusie worden getrokken, dat laatstgenoemd criterium — bij toepassing van artikel 11, A, lid 1, sub a, van de richtlijn — *uitsluitend en algemeen voor alle* vervoersdiensten gerechtvaardigd is. Van een dergelijke uitbreiding kan mijns inziens in het bijzonder geen sprake zijn in het kader van de onderhavige conclusie, nu het gaat om complexe handelingen die — zoals in het hoofdgeding — worden gekenmerkt door de verschillende tijdsdimensie (duur en continuïteit) van het belastbare en het niet-belastbare gedeelte van de dienst.

33. De verwijzing naar de door de belastingplichtige gedragen kosten voor de uitvoering van de belastbare handeling is overigens niet zonder precedent in de rechtspraak van het Hof betreffende de uitlegging van artikel 11, A, lid 1, sub a, van de richtlijn, zij het dat de context verschillend was; het ging namelijk om de bepaling van de maatstaf van heffing voor de levering van goederen wanneer er geen tegenprestatie in geld is.

Met name in de zaak *Empire Stores*²⁹ inzake de levering van een gratis artikel bij postorderverkoop a) aan een persoon die zich als een nieuwe potentiële klant aanmeldt, of b) aan een bestaande klant die een derde als nieuwe potentiële klant aanmeldt, verklaarde het Hof dat de tegenprestatie van de betrokken levering bestaat uit de door de nieuwe respectievelijk bestaande klant verrichte dienst.

Bovendien is de waarde van deze tegenprestatie — dat wil zeggen de maatstaf van heffing voor de levering — die welke daaraan

29 — Reeds aangehaald in voetnoot 21.

door de ontvanger (in casu door de postorderverkoper) wordt toegekend; zij komt overeen met de geldsom die hij bereid zou zijn voor de betrokken dienst te betalen. Volgens het Hof kan deze waarde slechts voortvloeien uit de *kosten* die de leverancier bereid is te dragen voor de informatie over nieuwe klanten, dat wil zeggen „de aankoop-prijs die de leverancier heeft betaald voor het artikel dat hij als tegenprestatie voor de betrokken diensten zonder bijbetaling levert”.³⁰

34. Ik zei reeds, dat de Duitse regering zich verzet tegen mijn zienswijze over de bepaling van de maatstaf van heffing, omdat deze haars inziens afbreuk doet aan de mededingingsneutraliteit van het geharmoniseerde BTW-stelsel en het werk van de belastingadministratie bemoeilijkt. Ik zal deze bezwaren kort bespreken.

35. Allereerst lijkt het mij niet realistisch te denken, dat belastingplichtigen (zoals Binder) ertoe worden aangezet hun programma's van all-inreizen te wijzigen om de duur (en de desbetreffende kosten) van de in het buitenland verrichte dienst buitenmatig op te drijven en het voertuig daar abnormaal lang te laten stilstaan, gewoon om te

profiteren van de in een of meerdere Lid-Staten geldende BTW-vrijstelling voor diensten van grensoverschrijdend personenvervoer, en om de maatstaf van heffing in het land van vertrek op overeenkomstige wijze te verminderen.

Men bedenke alleen, dat elke programma-wijziging van een toeristische reis, die alleen ingegeven zou zijn door de bedoeling onder een zo gunstig mogelijke belastingregeling te vallen, op een onoverkomelijke beperking stuit: die van het commerciële succes van de onderneming bij de eindverbruikers aan wie de „gemanipuleerde” diensten worden aangeboden, in concurrentie met andere aanbieders van all-inreizen. Bovendien zullen niet alleen de veranderingen in de oorspronkelijke kostenstructuur de prijs van de dienst beduidend beïnvloeden, maar tegelijk zouden bij de „manipulatie” van de reis-programma's — wat het aantal en de duur van de periodes van stilstand in het buitenland betreft — geen reisroutes mogen worden uitgestippeld die de toerist of de student niet praktisch of althans weinig aantrekkelijk vindt.

Wordt de redenering van de Duitse regering gevolgd, kan bovendien strikt genomen de mogelijkheid van soortgelijke mededingingsverstoringen zelfs in een regeling met de kilometerafstand als enig criterium evenmin worden uitgesloten: zo bijvoorbeeld kunnen de in het binnenland afgelegde afstanden eventueel kunstmatig worden verminderd (door te vertrekken uit dichter bij de nationale grens gelegen plaatsen), zodat de in andere Lid-Staten onder BTW-vrijstelling afgelegde afstanden in dezelfde mate worden vermeerderd.

30 — Idem punt 19. Het Hof volgde niet het betoog van de regering van het Verenigd Koninkrijk en van de Portugese regering, dat in een geval zoals dat in het hoofdgeding de maatstaf van heffing daarentegen wordt gevormd door de op de betrokken artikelen toe te passen wederverkoop-prijs in de detailhandel, indien zij waren opgenomen in de catalogus van een postorderbedrijf.

36. Voorts is de belasting volgens de Duitse regering — wegens de „asymmetrische informatiestroom” tussen belastingplichtige en belastingadministratie — uiterst moeilijk te controleren indien als regel wordt aangenomen dat de maatstaf van heffing wordt vastgesteld naar verhouding van de totale kosten van de all-inreizen die door marktdeelnemers zoals Binder worden georganiseerd. Mocht deze controle op dergelijke moeilijkheden stuiten, zijn zij mijns inziens niet onoverkomelijk.

Dienaangaande zij opgemerkt dat het aan de belastingplichtige staat om in het kader van de periodieke aangiften krachtens artikel 22, leden 4 en 6, van de richtlijn de totale tegenprestatie die de maatstaf van heffing van elke handeling vormt, exact te relateren aan deze kosten.³¹

Bovendien moeten de totale duur van de dienst en de periodes van stilstand, alsmede de daaruit voortvloeiende kosten — alsook

de door de voertuigen afgelegde afstanden (en de desbetreffende kosten) — duidelijk en nauwkeurig blijken uit de krachtens artikel 22, lid 2, van de richtlijn bij te houden boekhoudkundige gegevens, zulks „om de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde en de controle daarop door de belastingadministratie mogelijk te maken”.

Ook dan nog kan blijken, dat de kosten-elementen waarvan het bedrag afhangt van de duur en de continuïteit van de dienst — waaronder de sta- en wachttijden in de verschillende etappes van het vervoer — voor een of meer tijdens het belastingtijdvak door de belastingplichtige verrichte belastbare handelingen geheel of gedeeltelijk niet met zekerheid en objectief zijn vastgesteld. In een dergelijk geval, dat uiteraard binnen de bevoegdheidssfeer van de nationale rechter valt, kan de nationale belastingdienst de belasting slechts vaststellen door de maatstaf van heffing bij uitsluiting vast te stellen op basis van alle voor deze handelingen betaalde tegenprestaties, naar verhouding van de in het binnen- en buitenland afgelegde afstanden.

Mijn conclusie laat uiteraard voor de Duitse autoriteiten de mogelijkheid open om de Raad — krachtens artikel 27 van de richtlijn — om machtiging te verzoeken om maatregelen te treffen „ten einde de belastingheffing te vereenvoudigen of bepaalde vormen van belastingfraude of -ontwijking te voorkomen”.³²

32 — De Bondsrepubliek Duitsland heeft slechts gebruik gemaakt van deze mogelijkheid voor internationaal personenvervoer door *buitenlandse vervoerders* voor geleendheidsreizen per autobus: zie § 10, lid 6, UStG 1980, krachtens welke de BTW over deze handelingen wordt geïnd op basis van de gemiddelde tegenprestatie voor het vervoer per persoon en per kilometer in Duitsland, berekend aan de hand van de werkelijke prijs, zodat er geen aanzienlijke weerslag is voor het verschuldigd belastingbedrag.

31 — Ter terechtzitting verwees de Commissie naar verordening (EEG) nr. 218/92 van de Raad van 27 januari 1992 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de indirecte belastingen (BTW) (PB 1992, L 24, blz. 1), die — teneinde te voorkomen dat de Lid-Staten belastingopbrengsten derven — procedures heeft ingesteld voor de elektronische uitwisseling van inlichtingen betreffende de BTW over „intracommunautaire transacties” tussen de bevoegde autoriteiten van de Lid-Staten. Deze inlichtingen worden door deze autoriteiten ingewonnen, gearchiveerd en verwerkt in speciale databanken precies op basis van de in artikel 22, lid 6, sub b, van de richtlijn bedoelde recapitulerende lijsten. De betrokken verordening is mijns inziens evenwel niet van toepassing op dienstverrichtingen zoals die welke door Binder worden aangeboden. De bij verordening nr. 218/92 bedoelde intracommunautaire transacties zijn, wat dienstverrichtingen betreft, immers alleen die welke zijn bedoeld in artikel 28 ter, sub C (intracommunautaire goederenvervoersdiensten), D (diensten die samenhangen met intracommunautair goederenvervoer) en E (door tussenpersonen verrichte diensten) van de richtlijn, ingevoegd bij artikel 1, punt 22, van de vermelde richtlijn 91/680 (aangehaald in voetnoot 1).

IV — Conclusie

Mitsdien geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vraag van het Bundesfinanzhof te beantwoorden als volgt:

„Artikel 9, lid 2, sub b, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Statens inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, moet in het kader van grensoverschrijdend personenvervoer tegen forfaitaire prijs, bijvoorbeeld bij studiereizen of toeristische reizen, aldus worden uitgelegd, dat deze bepaling alleen een aanknopingscriterium behelst ter bepaling van de territoriale bevoegdheid met het oog op de belastingheffing, in die zin dat de plaats van de vervoersdienst op basis van het territorialiteitsbeginsel de plaats is waar het vervoer plaatsvindt.

In het kader van een dergelijke vervoersdienst is de relevante bepaling van de Zesde richtlijn 77/388 wat de maatstaf van heffing betreft voor het gedeelte van het vervoer in het binnenland, artikel 11, A, lid 1, sub a. Deze bepaling moet aldus worden uitgelegd, dat de Lid-Statens de rechtstreeks met de dienst verband houdende totale forfaitaire tegenprestatie moeten uitsplitsen naar verhouding van de totale vervoerskosten op het grondgebied van de respectieve landen.

Deze totale kosten omvatten zowel de kostenelementen die afhankelijk zijn van de afgelegde afstanden, als die waarvan het bedrag afhangt van de duur en de continuïteit van de dienst, waaronder sta- en wachttijden tussen de verschillende gedeelten van het vervoer, mits de belastingplichtige het overtuigend en objectief bewijs daarvan levert.

In geval van geschil op dit punt moet de nationale rechter nagaan of — en eventueel in hoeverre — de kostenelementen van een dergelijke dienst waarvan het bedrag van de duur en de continuïteit van de dienst afhangt, overtuigend en objectief zijn vastgesteld met het oog op de bepaling van de maatstaf van heffing voor de betrokken handelingen.”