



Jurisprudentie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL
M. BOBEK
van 5 september 2018¹

Zaak C-552/17

Alpenchalets Resorts GmbH
tegen
Finanzamt München Abteilung Körperschaften

[verzoek van het Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Bijzondere btw-regeling voor reisbureaus – Werkingssfeer – Verstrekken van vakantieaccommodatie – Overige diensten – Bijkomende diensten en hoofddiensten – Verlaagd belastingtarief – Toepasselijkheid op door een reisbureau verstrekte accommodatie”

I. Inleiding

1. Alpenchalets Resorts GmbH huurt huizen van de eigenaren ervan en verhuurt deze vervolgens voor vakantiedoeleinden aan haar klanten. Bij aankomst van de klanten verlenen de eigenaren of hun gemachtigden aanvullende diensten, zoals het schoonmaken van de accommodatie en soms een wasserij- en broodjesservice.

2. Kan dit worden beschouwd als een „door een reisbureau verrichte dienst” in de zin van richtlijn 2006/112/EG² (hierna: „btw-richtlijn”)? Deze kwestie is momenteel aan de orde bij het Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland), dat wenst te vernemen of de dienst in kwestie kan worden aangemerkt als een door een reisbureau verrichte dienst, en zo ja, of het verlaagde belastingtarief moet worden toegepast op de maatstaf van heffing (de winstmarge) met betrekking tot het accommodatie-element van de verleende dienst.

3. In het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing wordt het Hof verzocht specifiek aan te geven wat een „door een reisbureau verrichte dienst” is, gelet op het feit dat de dienstverlening van een reisbureau doorgaans bestaat uit meerdere diensten (zoals accommodatie en vervoer). Het Hof wordt ook verzocht zich te buigen over de wisselwerking tussen twee specifieke regelingen van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”), één met betrekking tot de maatstaf van heffing (winstmarge) en één met betrekking tot het verlaagde btw-tarief.

¹ Oorspronkelijke taal: Engels.

² Richtlijn van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1).

II. Toepasselijke bepalingen

A. *Unierecht*

4. Krachtens artikel 98, lid 1, van de btw-richtlijn, dat deel uitmaakt van titel VIII, „Tarieven”, kunnen de lidstaten een of twee verlaagde tarieven toepassen. De verlaagde tarieven zijn overeenkomstig artikel 98, lid 2, eerste alinea, van de btw-richtlijn uitsluitend van toepassing op de goederenleveringen en de diensten die tot de in bijlage III bij de btw-richtlijn genoemde categorieën behoren.

5. Bijlage III, punt 12, bij de btw-richtlijn luidt als volgt:

„door hotels en dergelijke inrichtingen verstrekte accommodatie, met inbegrip van het verstrekken van vakantieaccommodatie en de verhuur van percelen op kampeerterrainen en in caravanparken”.

6. Artikel 306 van de btw-richtlijn maakt deel uit van titel XII, „Bijzondere regelingen”, en binnen die titel van hoofdstuk 3, „Bijzondere regeling voor reisbureaus”. Artikel 306, lid 1, van de btw-richtlijn bepaalt:

„De lidstaten passen overeenkomstig het bepaalde in dit hoofdstuk een bijzondere regeling voor de btw op de handelingen van reisbureaus toe, voor zover de reisbureaus op eigen naam tegenover de reiziger handelen en zij voor de totstandbrenging van de reizen gebruikmaken van goederenleveringen en diensten van andere belastingplichtigen.

Deze bijzondere regeling is niet van toepassing op reisbureaus die alleen handelen als tussenpersoon en waarop artikel 79, eerste alinea, punt c), van toepassing is om de maatstaf van heffing te berekenen.”

7. Artikel 307 van de btw-richtlijn luidt als volgt:

„De onder de voorwaarden van artikel 306 verrichte handelingen van het reisbureau met het oog op de totstandkoming van de reis, worden beschouwd als één enkele dienst die het reisbureau voor de reiziger verricht.

Deze ene 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 verricht.”

8. Artikel 308 van de btw-richtlijn bepaalt:

„Voor de door het reisbureau verrichte ene dienst wordt als maatstaf van heffing en prijs, de btw niet inbegrepen, in de zin van artikel 226, punt 8), beschouwd de winstmarge van het reisbureau, dat wil zeggen het verschil tussen het totale bedrag, de btw niet inbegrepen, dat de reiziger 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.”

B. *Nationaal recht*

9. Krachtens § 12, lid 2, punt 11, van het Umsatzsteuergesetz (wet betreffende de omzetbelasting; hierna: „UStG”) wordt de belasting naar 7 % verlaagd voor de volgende handelingen:

„de verhuur van woon- en slaapruijnte, die een ondernemer voor kortstondige huisvesting van anderen beschikbaar houdt, evenals de kortstondige verhuur van percelen op kampeerterrainen. De eerste volzin geldt niet voor diensten die niet rechtstreeks de verhuur dienen, ook wanneer deze diensten met de tegenprestatie voor de verhuur zijn betaald.”

10. § 25, lid 1, UStG voorziet in de volgende vereisten voor de belasting van reisdiensten:

„De volgende bepalingen zijn van toepassing op de reisdiensten van een ondernemer die niet voor de onderneming van de dienstontvanger zijn bestemd, voor zover de ondernemer daarbij tegenover de dienstontvanger in eigen naam optreedt en gebruikmaakt van reisdiensten van derden. De dienst van de ondernemer moet als overige dienst worden aangemerkt. Indien de ondernemer in het kader van een reis de dienstontvanger meerdere soortgelijke diensten verstrekt, gelden deze als één enkele overige dienst. De plaats van de overige dienst wordt bepaald overeenkomstig § 3a, lid 1. Als reisdiensten van derden worden aangemerkt leveringen door en overige diensten van derden welke de reizigers rechtstreeks ten goede komen.”

11. § 25, lid 3, UStG bepaalt:

„De maatstaf van heffing voor de overige dienst wordt gevormd door het verschil tussen het bedrag dat de dienstontvanger besteedt om de dienst te ontvangen, en het bedrag dat de ondernemer voor de reisdiensten van derden betaalt. De omzetbelasting maakt geen deel uit van de maatstaf van heffing. De ondernemer kan de maatstaf van heffing in plaats van voor elke afzonderlijke dienst, ofwel voor groepen van diensten ofwel voor alle in het belastingtijdvak verrichte diensten berekenen.”

III. Feiten, procedure en de prejudiciële vragen

12. In 2011 huurde Alpenchalets Resorts (hierna: „verzoekster”) huizen in Duitsland, Oostenrijk en Italië van de eigenaren ervan en verhuurde deze vervolgens op eigen naam aan individuele klanten voor vakantiedoeleinden. Naast het verstrekken van accommodatie verleenden de betrokken huiseigenaren of hun gemachtigden aan de klanten bij aankomst op de betrokken locatie diensten, waaronder het schoonmaken van de accommodatie en soms een wasserij- en broodjesservice.

13. Verzoekster heeft de door haar verschuldigde btw berekend volgens de zogenaamde „winstmargebelasting”, die overeenkomstig § 25 UStG voor reisdiensten geldt, en heeft het algemene tarief toegepast. Bij brief van 6 mei 2013 heeft verzoekster verzocht om een wijziging van de belastingheffing en om de toepassing van het verlaagde tarief. Het Finanzamt München Abteilung Körperschaften (belastingdienst München, afdeling ondernemingen, Duitsland) (verweerder in *Revision*; hierna: „verweerder”) heeft dit verzoek afgewezen.

14. Het Finanzgericht (belastingrechter in eerste aanleg, Duitsland) (hierna: „rechter in eerste aanleg”) heeft het door verzoekster ingestelde beroep verworpen. Het was van oordeel dat de „winstmargebelasting” op de aan de orde zijnde reisdiensten van toepassing was overeenkomstig § 25 UStG, uitgelegd tegen de achtergrond van de rechtspraak van het Hof betreffende artikel 26 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad³ (hierna: „Zesde richtlijn”) en de btw-richtlijn. Voorts was het van oordeel dat de toepassing van het verlaagde belastingtarief niet mogelijk was, omdat de reisdienst van § 25 UStG niet wordt genoemd in het overzicht van de verlaagde tarieven van § 12, lid 2, UStG.

15. Verzoekster heeft tegen deze uitspraak *Revision* ingesteld bij het Bundesfinanzhof, de verwijzende rechter. Deze rechter merkt op dat het Hof in het arrest Van Ginkel⁴ heeft bevestigd dat de bijzondere regeling voor reisbureaus van toepassing is op een reisbureau dat uitsluitend accommodatie verstrekt. De reden hiervoor was dat het reisbureau ook overige diensten aan zijn klanten kan verlenen, zoals het geven van informatie en advies. De verwijzende rechter erkent weliswaar dat deze oplossing

3 Richtlijn 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 1977, L 145, blz. 1).

4 Arrest van 12 november 1992 (C-163/91, EU:C:1992:435).

in de latere rechtspraak⁵ is bevestigd, maar vraagt zich af of een dergelijke benadering niet moet worden herzien gelet op het onderscheid tussen *hoofddiensten* en *bijkomende* diensten, en verwijst in dit verband specifiek naar het arrest Ludwig⁶. Voor het geval dat een dergelijke differentiatie echter niet nodig is, wenst de verwijzende rechter te vernemen of de toepassing van een verlaagd btw-tarief op de maatstaf van heffing (in casu de winstmarge in het kader van de bijzondere regeling voor reisbureaus) kan worden toegestaan.

16. De verwijzende rechter merkt op dat, indien de eerste prejudiciële vraag ontkennend wordt beantwoord, namelijk dat de aan de orde zijnde dienst niet onder de bijzondere regeling voor reisbureaus valt, verzoekster alleen over de verhuur van in Duitsland gelegen vakantieaccommodatie belasting moet betalen (in Duitsland), maar niet over de verhuur van elders gelegen vakantieaccommodatie. De verhuur van in Duitsland gelegen vakantieaccommodatie valt bovendien onder het verlaagde tarief, waarbij verzoekster recht zou hebben op aftrek van voorbelasting.

17. In deze omstandigheden heeft het Bundesfinanzhof de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

- „1) Valt een dienst die in wezen bestaat in het verstrekken van vakantieaccommodatie en waarbij aanvullende dienstelementen alleen als bijkomende dienst bij de hoofddienst moeten worden beschouwd, overeenkomstig het arrest van het Hof van 12 november 1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435) onder de bijzondere regeling voor reisbureau krachtens artikel 306 van [richtlijn 2006/112]?
- 2) Indien de eerste prejudiciële vraag bevestigend wordt beantwoord: kan deze dienst, behalve onder de bijzondere regeling voor reisbureaus krachtens artikel 306 van [de btw-richtlijn], daarenboven tevens vallen onder het verlaagde tarief voor het verstrekken van vakantieaccommodatie, in de zin van artikel 98, lid 2, van [richtlijn 2006/112], juncto bijlage III, punt 12?”

18. Schriftelijke opmerkingen zijn ingediend door de Duitse en de Nederlandse regering en door de Europese Commissie. Verzoekster, de Duitse regering en de Commissie hebben pleidooi gehouden op de terechtzitting van 11 juli 2018.

IV. Bespreking

19. Deze conclusie is opgebouwd als volgt: In deel A komt de eerste vraag van de verwijzende rechter aan de orde. Daarin zal ik onderzoeken of een dienstverlening uit meer dan één dienst moet bestaan om onder de bijzondere regeling voor reisbureaus te vallen. In deel B zal ik, in antwoord op de tweede vraag van de verwijzende rechter, voorstellen dat een verlaagd belastingtarief niet van toepassing kan zijn op een dienst die is aangemerkt als „door een reisbureau verrichte dienst”.

A. Eerste vraag: „door een reisbureau verrichte dienst”

20. Na enkele inleidende opmerkingen over de bijzondere regeling voor reisbureaus (1) zal ik onderzoeken of verscheidenheid van diensten binnen één enkele dienstverlening door het reisbureau is vereist. Twee alternatieven zullen worden overwogen: ten eerste, dat deze verscheidenheid inderdaad is vereist (2), en ten tweede, de alternatieve uitlegging van de bijzondere regeling voor reisbureaus dat

5 Arrest van 9 december 2010, Minerva Kulturreisen (C-31/10, EU:C:2010:762, punten 21 e.v.), en beschikking van 1 maart 2012, Star Coaches (C-220/11, EU:C:2012:120).

6 Arrest van 21 juni 2007 (C-453/05, EU:C:2007:369, punt 19).

slechts één (van derden) „betrokken” dienst verband moet houden met hetzij accommodatie, hetzij vervoer opdat die bijzondere regeling van toepassing is (3). De bespreking van de logische gevolgen (of het ontbreken daarvan) van beide benaderingen brengt mij tot het voorstel dat de voorkeur moet worden gegeven aan de benadering van „één enkele van derden betrokken dienst” (4).

1. Inleiding: wat is een reisbureau?

21. Volgens de eerste alinea van artikel 306, lid 1, van de btw-richtlijn is de bijzondere regeling voor reisbureaus van toepassing op „handelingen van reisbureaus [...], voor zover de reisbureaus op eigen naam tegenover de reiziger handelen en zij voor de totstandbrenging van de reizen gebruikmaken van goederenleveringen en diensten van andere belastingplichtigen”. Tegelijkertijd sluit de tweede alinea van dezelfde bepaling „reisbureaus die alleen handelen als tussenpersoon” van deze regeling uit.

22. Deze bepalingen bevatten op het eerste gezicht dus twee positieve voorwaarden: i) op eigen naam handelen, en ii) gebruikmaken van goederen en diensten van derden; en één negatieve voorwaarde: iii) niet als tussenpersoon handelen. Bij nadere beschouwing blijkt de derde voorwaarde echter eerder een negatieve herformulering van de eerste voorwaarde te zijn: „op eigen naam handelen” lijkt niet veel te verschillen van „niet als tussenpersoon handelen”.⁷

23. In werkelijkheid lijken er dus twee voorwaarden te moeten worden vervuld opdat de bijzondere regeling voor reisbureaus van toepassing wordt overeenkomstig artikel 306 van de btw-richtlijn. De eerste vereist dat de reisagent op eigen naam en niet als tussenpersoon handelt. De tweede vereist dat de reisagent gebruikmaakt van goederen en diensten van derden.

24. Wat de *eerste* voorwaarde betreft, lijkt niet te worden betwist dat verzoekster op eigen naam en niet als tussenpersoon handelt, zoals ook duidelijk blijkt uit de verwijzingsbeslissing. Daarom beschouw ik dat als een feit.

25. Of de *tweede* voorwaarde is vervuld, is echter minder duidelijk, omdat het niet zeker is of het bestaan van één van derden betrokken dienst volstaat dan wel of er ten minste twee zulke diensten moeten zijn. Indien deze laatste mogelijkheid wordt overwogen, rijst onmiddellijk de vraag welke diensten dat moeten zijn. Deze kwesties ga ik nu bespreken, te beginnen met het laatste scenario: als het vereiste van verscheidenheid van diensten zonder meer moet worden aangenomen, welke „verscheidenheid” wordt er dan beoogd?

⁷ Opgemerkt zij echter dat het begrip „tussenpersoon”, zoals gebruikt in artikel 306 van de btw-richtlijn en de rechtsvoorgangers daarvan, nog niet in detail is onderzocht door het Hof. In eerdere zaken waarin deze kwestie aan de orde kwam, heeft het Hof de nationale rechter opgedragen om na te gaan of was voldaan aan de voorwaarde dat de reisagent niet als tussenpersoon handelde. In zijn arrest van 12 november 1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435, punt 21) heeft het Hof niettemin daadwerkelijk de vergelijking gemaakt tussen „in eigen naam optreden” en „niet als tussenpersoon handelen”: „Ingevolge artikel 26, lid 1, van de Zesde richtlijn is de toepasselijkheid van dit artikel afhankelijk van de voorwaarde, dat het reisbureau *op eigen naam tegenover de reiziger optreedt en niet als tussenpersoon handelt*” (cursivering van mij). Zie tevens arrest van 13 maart 2014 in de zaak Jetair en BTWE Travel4you (C-599/12, EU:C:2014:144, punten 54 en 55), en de conclusie van advocaat-generaal Poiares Maduro in de zaak IST (C-200/04, EU:C:2005:394, punt 35). Voorts wijs ik erop dat de artikelen 44, 50 en 54, artikel 56, lid 1, onder l), en artikel 153 van de btw-richtlijn betrekking hebben op een tussenpersoon of tussenpersonen die handelt of handelen „in naam en voor rekening van derden”. Het klopt dat dit niet wordt herhaald in de tweede alinea van artikel 306, lid 1, van de btw-richtlijn, maar het tegendeel („op eigen naam” handelen) staat in de eerste alinea van dezelfde bepaling vermeld als een eigenschap van reisbureaus.

2. *Het vereiste van verscheidenheid van diensten*

26. Het – oorspronkelijk in het arrest Van Ginkel⁸ behandelde – vereiste van verscheidenheid van diensten opdat de bijzondere regeling voor reisbureaus van toepassing is, werd meest recentelijk bevestigd in de beschikking Star Coaches⁹ (a). De benadering in de beschikking Star Coaches, waarbij de nadruk werd gelegd op het vereiste van verscheidenheid van diensten, kan worden geacht voort te vloeien uit de bewoordingen en uit de nagestreefde doelstellingen van de bijzondere regeling (b). Indien deze uitlegging wordt gehanteerd, dan wordt het door de verwijzende rechter aangevoerde onderscheid tussen hoofddiensten en bijkomende diensten inderdaad relevant (c). De juiste uitlegging van het vereiste van verscheidenheid van diensten moet echter ook worden getoetst aan een ander aspect van de rechtspraak van het Hof, dat het bestaan aanvaardt van een dienst die onder de bijzondere regeling voor reisbureaus valt in het kader van een gemengde dienstverlening waarbij slechts één van derden betrokken dienst wordt gecombineerd met één eigen dienst (d).

a) Van Ginkel en Star Coaches

27. In de zaak Star Coaches¹⁰, die de meest recente zaak betreffende het vereiste van verscheidenheid van diensten lijkt te zijn, heeft het Hof de toepasselijkheid van de bijzondere btw-regeling voor reisbureaus niet aanvaard voor een reisagent die (voor wat hier relevant is) alleen van derden betrokken vervoersdiensten verleende.¹¹ Dat kwam omdat de diensten die onder de bijzondere regeling voor reisbureaus vallen, „[zich] niet [mogen] beperken tot één handeling”.¹² Het Hof verklaarde dat het „niet uitgesloten [is] dat de diensten van een vervoerder van passagiers per touringcar die [...] gebruikmaakt van vervoersdiensten van btw-plichtige onderaannemers, onderworpen zijn aan de bijzondere regeling van artikel 306 van de btw-richtlijn”. Maar dan moeten die diensten, naast het transport, ook andere diensten omvatten, zoals het geven van informatie en advies over ruime keuzemogelijkheden voor de vakantie en het boeken van de reis per touringcar.¹³

28. Om tot die slotsom te komen, heeft het Hof zich gebaseerd op zijn eerdere arrest in de zaak Van Ginkel.¹⁴ De feiten en de overwegingen van het Hof waren echter verschillend en specifiek voor de context van die zaak. In de zaak Van Ginkel oordeelde het Hof dat de omstandigheid dat het reisbureau de reiziger enkel een vakantiewoning ter beschikking stelt, deze dienst niet uitsluit van de bijzondere regeling voor reisbureaus.¹⁵ Aan die slotsom voegde het Hof toe dat „de dienst [van het reisbureau] [...] zich in een dergelijk geval niet [hoeft] te beperken tot één handeling, daar zij, naast [de] verhuur van de vakantiewoning, ook diensten kan omvatten als het geven van informatie en advies, waarmee het reisbureau de reiziger een ruime keus biedt voor de vakantie en het boeken van accommodatie”.¹⁶

8 Arrest van 12 november 1992 (C-163/91, EU:C:1992:435).

9 Beschikking van 1 maart 2012 (C-220/11, EU:C:2012:120).

10 Beschikking van 1 maart 2012 (C-220/11, EU:C:2012:120).

11 Om precies te zijn, de reisagent verleende kennelijk zowel van derden betrokken als eigen vervoersdiensten. Maar alleen de van derden betrokken diensten waren relevant voor de bespreking betreffende de bijzondere regeling voor reisbureaus. Het feit dat de diensten aan reisbureaus en niet rechtstreeks aan klanten werden verleend, werd door het Hof niet besproken omdat dit kennelijk niet nodig was.

12 Beschikking van 1 maart 2012, Star Coaches (C-220/11, EU:C:2012:120, punten 22 en 23).

13 Beschikking van 1 maart 2012, Star Coaches (C-220/11, EU:C:2012:120, punten 22 en 23).

14 Arrest van 12 november 1992 (C-163/91, EU:C:1992:435). Arrest van 22 oktober 1998, Madgett en Baldwin (C-308/96 en C-94/97, EU:C:1998:496, punt 18).

15 Arrest van 12 november 1992 (C-163/91, EU:C:1992:435, punten 22-26).

16 Arrest van 12 november 1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435, punt 24), waarin wordt verwezen naar het arrest van 26 februari 1992, Hacker (C-280/90, EU:C:1992:92), dat betrekking had op de uitlegging van de exclusieve bevoegdheidsgronden voor zakelijke rechten overeenkomstig artikel 16 van het Verdrag van 27 september 1968 betreffende de rechterlijke bevoegdheid en de tenuitvoerlegging van beslissingen in burgerlijke en handelszaken (Executieverdrag) (PB 1978, L 304, blz. 36).

29. In het arrest Van Ginkel verklaarde het Hof dus in feite dat het verstrekken van onderdak – één dienst – voldoende is. De „extra optie” in de vorm van „informatie en advies” werd hypothetisch vermeld. Zij werd niet geformuleerd op basis van de feiten van het individuele geval. Zij was als een mogelijkheid („kan”) naar voren gebracht en werd in het dictum van het arrest weggelaten.

30. Het ziet er echter naar uit dat het Hof deze aanvullende opmerking in de beschikking Star Coaches heeft opgenomen en ze als onderdeel van de regel heeft beschouwd, door te verklaren dat de toepassing van de bijzondere regeling voor reisbureaus meer vereist dan alleen van derden betrokken accommodatiediensten of alleen van derden betrokken vervoersdiensten die binnen de algehele dienstverlening worden verleend. De beschikking Star Coaches lijkt dus in feite te vereisen dat er ofwel accommodatiediensten ofwel vervoersdiensten en „iets anders” wordt verleend. Vervoers- en accommodatiediensten hoeven niet te worden verleend als een combinatie, maar een van de diensten moet ofwel accommodatie ofwel vervoer omvatten, omdat de dienstverlening als geheel betrekking moet hebben op een reis.¹⁷

b) Bewoordingen en doelstellingen van de bijzondere regeling voor reisbureaus

31. Hoewel de benadering in de beschikking Star Coaches (aantoonbaar) strikter is, lijkt zij dus beter aan te sluiten bij de bewoordingen van artikel 306 van de btw-richtlijn. Deze bepaling heeft betrekking op „goederenleveringen en diensten van andere belastingplichtigen” waarvan een reisbureau gebruikmaakt. Het idee van verscheidenheid van diensten van derden is ook aanwezig in artikel 307 van de btw-richtlijn, dat een juridische fictie schept volgens welke de handelingen van het reisbureau met betrekking tot een reis als één enkele dienst worden beschouwd.

32. Dit vereiste van verscheidenheid komt ook terug in verschillende wetgevingsdocumenten. De voorstukken die hebben geleid tot vaststelling van de Zesde richtlijn (waarbij de bijzondere regeling voor reisbureaus werd ingevoerd) bevatten op zich niet alle nuttige informatie over de redenen voor de invoering van die bijzondere regeling.¹⁸ In een voorstel van 2002, dat een amendement bevatte dat uiteindelijk niet werd aangenomen, verklaarde de Commissie echter dat de bijzondere regeling „is opgezet vanwege het specifieke karakter van de activiteit” en dat „de door reisbureaus en reisorganisatoren verleende diensten doorgaans een reeks prestaties omvatten, met name vervoer en verblijf [...]. Wegens de diversiteit van de diensten alsook van de plaatsen waar deze worden verricht, zou de toepassing van de algemene regels inzake [de] plaats van belastingheffing, maatstaf van heffing en aftrek van voorbelasting voor deze ondernemingen praktische problemen opwerpen die hen in de uitoefening van hun activiteit zouden belemmeren”.¹⁹

33. De met deze bijzondere regeling nagestreefde doelstellingen wijzen er aldus op dat de beoogde vereenvoudiging in de eerste plaats was afgestemd op zowel een *inhoudelijke* als een *geografische* verscheidenheid van diensten die, binnen één enkele dienstverlening, in verschillende lidstaten worden verleend.²⁰

¹⁷ Dat werd eerder al verklaard in het arrest van 9 december 2010, *Minerva Kulturreisen* (C-31/10, EU:C:2010:762). In dat arrest heeft het Hof geweigerd de bijzondere regeling voor reisbureaus toe te passen op een reisagent wiens dienst beperkt was tot de verkoop van operakaartjes.

¹⁸ Voor de Commissie opgesteld verslag, getiteld „Evaluatie van de speciale btw-regeling voor reisbureaus en opties voor hervorming ervan”, eindverslag TAXUD/2016/AO-05, december 2017, blz. 26, punt 3.2 (kan worden geraadpleegd op de website van de Europese Commissie).

¹⁹ Voorstel voor een richtlijn van de Raad van 8 februari 2002 tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG met betrekking tot de bijzondere regeling voor reisbureaus (COM(2002) 64 definitief) (PB 2002, C 126 E, blz. 390). Dat voorstel werd later ingetrokken; zie Intrekking van verouderde voorstellen van de Commissie (PB 2014, C 153, blz. 3). Zie ook interinstitutioneel dossier 2002/0041 (CNS) van de Raad over „BTW – bijzondere regeling voor reisbureaus” (17567/09).

²⁰ Zie verder mijn conclusie in de zaak *Skarpa Travel* (C-422/17, EU:C:2018:553, punten 30-33).

34. Het Hof blijft principieel herinneren aan het idee van geografische en inhoudelijke verscheidenheid in alle zaken die betrekking hebben op de bijzondere regeling voor reisbureaus. Het Hof is immers van oordeel dat de door reisbureaus en reisorganisatoren verrichte diensten meestal bestaan uit verschillende verrichtingen, met name op het gebied van vervoer en onderdak. Het wijst erop dat de toepassing van de algemene regels met betrekking tot de plaats van heffing, de maatstaf van heffing en de aftrek van voorbelasting wegens de grote verscheidenheid van hun diensten en de plaatsen waar deze worden verricht, tot praktische moeilijkheden leiden.²¹

35. Afgezien van die algemene stellingen moet evenwel eerlijkheidshalve worden erkend dat de inhoud van de exacte toets niet gemakkelijk te onderscheiden is, zeker gezien de spanning tussen het arrest Van Ginkel en de beschikking Star Coaches. Is één dienst voldoende? Welke dienst? Indien (inhoudelijke) verscheidenheid van diensten nodig is, welke combinaties komen dan in aanmerking? Alleen accommodatiediensten en vervoersdiensten? Of accommodatiediensten en iets anders? Of vervoersdiensten en iets anders? Zoals de Duitse regering ter terechtzitting correct heeft opgemerkt, lijkt een mogelijke analogie met richtlijn (EU) 2015/2302 betreffende pakketreizen²², die met betrekking tot de definities ten minste als richtsnoer zou kunnen dienen²³, al door het Hof te zijn uitgesloten.²⁴

c) Hoofddiensten en bijkomende diensten

36. Indien het vereiste van verscheidenheid van diensten als een noodzakelijke voorwaarde voor de toepassing van de bijzondere regeling voor reisbureaus dient te worden beschouwd, zou het door de verwijzende rechter aangehaalde onderscheid tussen hoofddiensten en bijkomende diensten inderdaad relevant worden.

37. In het kader van de eerste prejudiciële vraag herinnert de verwijzende rechter aan het onderscheid dat in de zaak Ludwig²⁵ is gemaakt tussen hoofddiensten en de bijkomende diensten. Die zaak had betrekking op de vraag of de door een vermogensadviseur verleende dienst, die bestaat in het onderhandelen over kredietovereenkomsten *en* advisering, moet worden beschouwd als één dienst van bemiddeling inzake kredieten en als zodanig moet worden vrijgesteld van de btw uit hoofde van artikel 13, B, onder d), punt 1, van de Zesde richtlijn.

38. Het Hof oordeelde dat „elke dienstverrichting normaal gesproken als onderscheiden en zelfstandig moet worden beschouwd, en dat, teneinde de functionaliteit van het btw-stelsel niet aan te tasten, de dienstverrichting waarbij economisch gesproken één dienst wordt verleend, niet kunstmatig uit elkaar moet worden gehaald, zodat het van belang is vast te stellen, wat de kenmerkende elementen van de betrokken handeling zijn om te bepalen of de belastingplichtige de consument, beschouwd als een modale consument, meerdere, van elkaar te onderscheiden hoofddiensten dan wel één enkele dienst

21 Arresten van 12 november 1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435, punten 13 en 14); 22 oktober 1998, Madgett en Baldwin (C-308/96 en C-94/97, EU:C:1998:496, punt 18); 19 juni 2003, First Choice Holidays (C-149/01, EU:C:2003:358, punten 23 en 24 en aldaar aangehaalde rechtspraak), en 9 december 2010, Minerva Kulturreisen (C-31/10, EU:C:2010:762, punten 17 en 18 en aldaar aangehaalde rechtspraak); beschikking van 1 maart 2012, Star Coaches (C-220/11, EU:C:2012:120, punt 19); arresten van 25 oktober 2012, Kozak (C-557/11, EU:C:2012:672, punt 19); 26 september 2013, Commissie/Spanje (C-189/11, EU:C:2013:587, punt 58), en 16 januari 2014, Ibero Tours (C-300/12, EU:C:2014:8, punt 25). Zie eveneens arrest van 8 februari 2018, Commissie/Duitsland (C-380/16, niet gepubliceerd, EU:C:2018:76, punten 41, 42 en 48).

22 Richtlijn van het Europees Parlement en de Raad van 25 november 2015 betreffende pakketreizen en gekoppelde reisarrangementen, houdende wijziging van verordening (EG) nr. 2006/2004 en van richtlijn 2011/83/EU van het Europees Parlement en de Raad, en tot intrekking van richtlijn 90/314/EEG van de Raad (PB 2015, L 326, blz. 1).

23 In richtlijn 2015/2302 wordt „pakketreis” in artikel 3, lid 2, gedefinieerd als, in wezen, een combinatie van ten minste twee verschillende soorten reisdiensten voor dezelfde reis of vakantie. „Reisdienst” is op zijn beurt in artikel 3, lid 1, gedefinieerd als „a) personenvervoer; b) accommodatie die niet intrinsiek deel uitmaakt van personenvervoer en die niet voor bewoning is bestemd; c) verhuur van auto’s [...]; d) andere toeristische diensten die niet intrinsiek deel uitmaken van een reisdienst in de zin van de punten a), b) of c)”.

24 Zie arresten van 11 februari 1999, AFS Intercultural Programs Finland (C-237/97, EU:C:1999:69), en 13 oktober 2005, Ist (C-200/04, EU:C:2005:608, punten 30-33). Zie ook de conclusie van advocaat-generaal Poiares Maduro in de zaak Ist (C-200/04, EU:C:2005:394, punt 33).

25 Arrest van 21 juni 2007 (C-453/05, EU:C:2007:369).

verleent”.²⁶ Verder merkte het Hof op: „[E]r [is] van één dienst met name sprake ingeval een of meer elementen moeten worden geacht de *hoofddienst* te vormen, terwijl een of meer andere elementen moeten worden beschouwd als een of meer *bijkomende diensten*, die het fiscale lot van de hoofddienst delen. Een dienst moet worden beschouwd als bijkomend bij een hoofddienst, wanneer hij voor de klant geen doel op zich is, maar een middel om de hoofddienst van de dienstverrichter zo aantrekkelijk mogelijk te maken.”²⁷

39. Hoewel de zaak Ludwig betrekking had op financiële diensten, wil ik eraan herinneren dat het Hof het onderscheid tussen hoofddiensten en bijkomende diensten al heeft onderzocht in de specifieke context van de bijzondere regeling voor reisbureaus. In de zaak Madgett en Baldwin²⁸ boden twee hotelhouders pakketreizen aan klanten van hun hotel in Engeland aan. De pakketten omvatten logies, vervoer per autobus vanaf verschillende verzamelpunten en een busexcursie van één dag gedurende hun verblijf in het hotel. De vervoersdiensten werden van derden betrokken. De overige diensten verrichtten zij zelf (eigen diensten). De vraag rees of dergelijke pakketten onder de bijzondere regeling voor reisbureaus vielen. Volgens het Hof was dat het geval. De reden hiervoor was dat de van derden betrokken dienst niet kon worden beschouwd als een louter *bijkomende* dienst ten opzichte van de hoofddienst. Indien dat het geval zou zijn geweest, zou de gehele dienstverlening zijn geacht buiten de bijzondere regeling voor reisbureaus te vallen.

40. Bovendien werd het begrip „*bijkomende* diensten” in het kader van de bijzondere regeling voor reisbureaus ook na het arrest Ludwig door het Hof gebruikt in het arrest ISt.²⁹ Die zaak betrof een ondernemer die programma's met de naam „High-School” en „College” aanbood, die ook in het buitenland gegeven taalcursussen omvatten. Het Hof onderzocht of de door ISt van derden betrokken „reisdiensten” van louter bijkomstige aard bleven ten opzichte van de eigen diensten.³⁰ Het Hof kwam tot de slotsom dat dit niet het geval was. De uitvoering van de van derden betrokken reisdiensten had „een merkbare invloed op de toegepaste totaalprijs [...], zoals het vervoer naar en/of het verblijf in het gastland”. Het aandeel van deze van derden betrokken diensten was dus „niet marginaal in vergelijking met het bedrag voor de taalopleiding en het taalondericht”.³¹

41. Het onderscheid tussen hoofddiensten en bijkomende diensten is dus absoluut niet onbekend op het specifieke gebied van de bijzondere regeling voor reisbureaus. Dat onderscheid werd al gebruikt om na te gaan of de van derden betrokken dienst (in combinatie met de eigen dienst) al dan niet onder de bijzondere regeling voor reisbureaus valt. Uit de arresten in de zaak Madgett en Baldwin en de zaak ISt volgt dat wanneer de van derden betrokken dienst een klein onderdeel van het pakket vormt en voor de klant geen doel op zich vormt, deze de fiscale behandeling van de belangrijkste eigen dienst deelt.

42. Daarnaast blijft evenwel de vraag of de relevantie van het onderscheid tussen hoofddiensten en bijkomende diensten beperkt moet blijven tot de rol van een „externe determinant” van hetgeen de dienst van een reisbureau vormt wanneer er sprake is van een gemengde verlening van eigen diensten en van derden betrokken diensten. Of zou dat onderscheid ook relevant kunnen zijn als „interne verificateur” van de samenstelling van de dienstverlening, wanneer een dergelijke dienstverlening bestaat uit twee diensten die van derden zouden zijn betrokken?

26 Arrest van 21 juni 2007, Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369, punt 17). Het Hof verwees naar artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn op grond waarvan btw verschuldigd is over „de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht”. Deze bepaling is nu (voor wat de dienstverlening betreft) terug te vinden in artikel 2, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn.

27 Arrest van 21 juni 2007, Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369, punten 18 en 19 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

28 Arrest van 22 oktober 1998 (C-308/96 en C-94/97, EU:C:1998:496).

29 Arrest van 13 oktober 2005 (C-200/04, EU:C:2005:608).

30 De pakketten omvatten een retourvlucht naar de Verenigde Staten vanuit Duitsland, kost en inwoning bij een gastgezin, verzekering, onderricht aan een Amerikaanse „high school” of soortgelijke instelling en lesmateriaal.

31 Arrest van 13 oktober 2005, ISt (C-200/04, EU:C:2005:608, punten 26-29).

43. Voor zover ik weet, heeft het Hof zich nog nooit gebogen over een dergelijk scenario. Indien een (inhoudelijke) verscheidenheid van diensten inderdaad vereist zou zijn, valt moeilijk in te zien waarom een dergelijke „interne toets” zou moeten worden uitgesloten indien zou worden vastgesteld dat een van de van derden betrokken diensten in feite een bijkomende dienst is die geen merkbare invloed heeft op de prijs van de gehele dienstverlening en voor de klant slechts een middel vormt om beter van de hoofddienst te genieten. Ik zie geen reden om categorisch te stellen dat een kunstmatige opsplitsing van wat één dienstverlening is, in feite niet zou kunnen plaatsvinden op het gebied van de bijzondere regeling voor reisbureaus.³²

44. Indien deze logica in de onderhavige zaak zou worden gevolgd, is het redelijk te stellen dat het schoonmaken (van een accommodatie) een bijkomende dienst is die gewoonlijk in samenhang met de (kortstondig verhuurde) accommodatie wordt verricht. Een wasserij- en broodjesservice wordt mogelijk niet altijd automatisch verstrekt. Deze diensten vormen echter eigenlijk niet het doel van de reis op zich en in die zin zijn zij voor de reiziger niet onontbeerlijk om van de accommodatie te kunnen genieten. Natuurlijk kunnen er uitzonderlijke gevallen zijn waarin een dergelijke gewone of algemene perceptie niet van toepassing is en de doorgaans bijkomende diensten een andere status en een ander gewicht hebben. Daarbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan een buitengewoon ontbijt in de landelijke omgeving van het Oostenrijkse Tirol, afgestemd op romantische zielen, of aan verschillende soorten gastronomische retraites. Of een accommodatie in een middeleeuws kasteel met het speciale aanbod van „doe je was zelf” in historische wasserijen op traditionele wijze, met de belofte van „een authentieke ervaring van het leven van waspersoneel in de 15e eeuw”. In beide scenario's zal een dergelijke dienst waarschijnlijk niet slechts van bijkomende aard zijn ten opzichte van de hoofddienst – de accommodatie.

45. In de onderhavige zaak lijkt het er echter op dat aan de klanten van verzoekster één hoofddienst is verleend, namelijk de accommodatie op een bepaalde plaats. De schoonmaak-, wasserij- en broodjesservice waren inderdaad slechts bijkomende diensten die vanuit het oogpunt van de klanten geen doel op zich vormden.

46. Verder werd gesuggereerd dat verzoekster de klanten „informatie en advies” heeft verstrekt (door informatie ter beschikking te stellen op de website van verzoekster). Ter terechtzitting waren de partijen het echter niet eens over de gevolgen van deze suggestie, namelijk of het verstrekken van „informatie en advies” noodzakelijk was om de dienstverlening als geheel onder de bijzondere regeling voor reisbureaus te laten vallen.

47. Zelfs als informatie en advies relevant zouden worden geacht voor die vaststelling (wat naar mijn mening niet het geval is³³), zullen ze waarschijnlijk als eigen dienst zijn verstrekt. Daarmee kom ik tot het laatste punt dat moet worden onderzocht indien een verscheidenheid van diensten vereist zou zijn: in meerdere zaken waarin het Hof de toepasselijkheid van de bijzondere regeling voor reisbureaus in het kader van een gemengde dienstverlening heeft onderzocht, was slechts één van deze elementen een van derden betrokken dienst, terwijl de andere een eigen dienst was.³⁴ Ik ga nu in op die „gemengde situaties”.

³² Zie ook het arrest van 20 juni 2013, *Newey* (C-653/11, EU:C:2013:409, punten 41-45), dat onder meer betrekking had op het begrip „dienst” en de noodzaak om onder bepaalde omstandigheden verder te kijken dan de contractuele bepalingen en om rekening te houden met de economische en commerciële realiteit van de handeling teneinde vast te stellen hoe een handeling moet worden gekwalificeerd, en of zij een louter kunstmatige constructie en misbruik vormt.

³³ Dat specifieke punt zal ik later toelichten. Zie de punten 55 en 56 van deze conclusie.

³⁴ Dat was het geval met de arresten van 22 oktober 1998, *Madgett en Baldwin* (C-308/96 en C-94/97, EU:C:1998:496) (eigen accommodatiediensten met van derden betrokken vervoersdiensten); 6 oktober 2005, *MyTravel* (C-291/03, EU:C:2005:591) (van derden betrokken accommodatiediensten en eigen vervoersdiensten), en 25 oktober 2012, *Kozak* (C-557/11, EU:C:2012:672) (van derden betrokken accommodatiediensten en eigen vervoersdiensten). De toepasselijkheid van de bijzondere regeling werd afgewezen in de zaak *Minerva Kulturreisen*, waar er slechts één dienst was die werd geacht geen verband te houden met reizen, namelijk de verkoop van operakaartjes (arrest van 9 december 2010, *Minerva Kulturreisen*, C-31/10, EU:C:2010:762). Evenzo heeft het Hof de toepasselijkheid van de bijzondere regeling afgewezen in zijn beschikking van 1 maart 2012, *Star Coaches* (C-220/11, EU:C:2012:120) (waarin alleen vervoersdiensten werden verleend).

d) *Gemengde dienstverlening*

48. Het Hof heeft in de context van „gemengde” dienstverlening herhaaldelijk beklemtoond dat de reisagent een onderscheid moet maken tussen van derden betrokken diensten en eigen diensten³⁵, en heeft verklaard dat alleen het van derden betrokken onderdeel onder de winstmargeregeling van artikel 306 van de btw-richtlijn kan vallen.

49. Het Hof heeft dat vereiste voor het eerst geformuleerd in het arrest Madgett en Baldwin, dat hierboven³⁶ is besproken, en heeft er later aan herinnerd in de arresten Kozak en MyTravel. In de zaak Kozak ging het over een reisbureau dat all-inpakketten verkocht, bestaande uit accommodatie en maaltijden, waarvoor mevrouw Kozak gebruikmaakte van de diensten van andere dienstverrichters en van haar eigen vervoersdiensten. Het Hof verwierp de stelling van de nationale belastingdienst dat de eigen vervoersdiensten een essentieel onderdeel van de toeristische dienst als geheel waren en samen met een van derden betrokken dienst „één enkele dienst” vormden in de zin van de artikelen 307 en 308 van de btw-richtlijn (en dus dezelfde fiscale behandeling moesten krijgen). Het Hof herinnerde eraan dat alleen de van derden betrokken dienst onder artikel 306 van de btw-richtlijn kan vallen en oordeelde dat dit niet het geval was voor het zelf verrichte onderdeel van de dienstverlening.³⁷ In dezelfde zin ging het bij MyTravel om een reisagent die pakketreizen verkocht waarbij van derden betrokken accommodatiediensten werden gecombineerd met eigen vervoersdiensten. Het Hof heeft daarbij de methode voor de opsplitsing tussen eigen en van derden betrokken diensten voor belastingdoeleinden gespecificeerd.³⁸

50. Deze zaken suggereren dat het Hof in werkelijkheid niet als voorwaarde voor de toepassing van de bijzondere regeling voor reisbureaus heeft gesteld dat *verschillende diensten worden betrokken van derden*. Tegelijkertijd valt uit deze zaken ook moeilijk af te leiden of aan dit vereiste is voldaan wanneer één van derden betrokken dienst wordt gecombineerd met één eigen dienst. Deze laatste lezing lijkt problematisch omdat de eigen dienst door het Hof duidelijk is uitgesloten van de bijzondere regeling voor reisbureaus. Een dergelijke lezing zou ook haaks staan op de regel van artikel 307 van de btw-richtlijn, volgens welke de dienstverlening door het reisbureau één enkele dienst vormt.

51. Met andere woorden, de erkenning dat de combinatie eigen dienst/van derden betrokken dienst *als geheel* voldoet aan het vereiste van verscheidenheid van diensten, terwijl het element „eigen diensten” voor de berekening van de btw *moet worden afgesplitst*, zou in feite betekenen dat voor de vaststelling van de voorwaarden voor de toepasselijkheid van de bijzondere regeling voor reisbureaus gebruik wordt gemaakt van een definiërend element (eigen dienst) dat, in fine, evenwel nooit onder die bijzondere regeling zou kunnen vallen.

52. In deze fase kan niet worden verhuld dat, indien de meest recente uitspraak van het Hof in de zaak Star Coaches, waarin de vaststelling van een verscheidenheid van diensten wordt vereist, ten volle in aanmerking wordt genomen, het op zijn minst zeer ingewikkeld zal zijn om te bepalen wat moet worden verstaan onder een door een reisbureau verrichte dienst die onder de bijzondere regeling valt (met uitzondering van de vrij duidelijke situatie van een reisbureau dat van derden betrokken accommodatiediensten combineert met van derden betrokken vervoersdiensten). Bovendien zou moeten worden verduidelijkt wat de definiërende elementen van de vereiste samenstelling van de

35 Behalve indien de van derden betrokken dienst slechts van bijkomstige aard ten opzichte van de eigen dienst was, zoals vastgesteld in de arresten van 22 oktober 1998, Madgett en Baldwin (C-308/96 en C-94/97, EU:C:1998:496), en 13 oktober 2005, Ist (C-200/04, EU:C:2005:608).

36 Zie punt 39. In hetzelfde arrest heeft het Hof ook richtsnoeren verstrekt voor de berekeningsmethode die in dit verband moet worden gebruikt.

37 Arrest van 25 oktober 2012 (C-557/11, EU:C:2012:672, punten 23, 25 en 26).

38 Arrest van 6 oktober 2005 (C-291/03, EU:C:2005:591, punt 41).

dienst(en) in kwestie (accommodatie en reis; accommodatie of reis en iets anders) zijn, wat de precieze relatie (hoofddiensten en bijkomende diensten) daarvan is, en wat de precieze „combinatie” ervan is wat hun oorsprong (van derden betrokken diensten of eigen diensten), betreft waarvan tot dusver alleen de mogelijkheden zijn geschetst.

3. Is één van derden betrokken dienst (al) voldoende?

53. Een andere benadering is echter mogelijk. Deze zou in wezen bestaan uit een tweeledige juridische verklaring: een verduidelijking en een actualisering. Allereerst zou (opnieuw) moeten worden bevestigd dat de voornaamste vaststelling in het arrest Van Ginkel³⁹ niet door de beschikking Star Coaches⁴⁰ ter discussie is gesteld en niet ter discussie had mogen worden gesteld. Derhalve geldt de in het arrest Van Ginkel genoemde regel: de verlening van één van derden betrokken dienst volstaat om een ondernemer onder de bijzondere regeling voor reisbureaus te laten vallen. Als één van derden betrokken dienst bestaande uit accommodatie of een reis inderdaad voldoende is, dan moet vervolgens ook worden verduidelijkt dat de in het arrest Van Ginkel terloops gemaakte hypothetische opmerking over door reisbureaus gegeven informatie en advies niet echt een voorwaarde is, zeker niet gelet op de realiteit van de reismarkt in 2018.⁴¹

54. In de eerste plaats is een dergelijke benadering, wat de verduidelijking van de feitelijke uitkomst ervan betreft, in overeenstemming met de eerdere rechtspraak: de arresten Madgett en Baldwin, Kozak en MyTravel lijken te bevestigen dat „één van derden betrokken” dienst voldoende is, mits deze verband houdt met een reis, zoals in het arrest Minerva Kulturreisen is verklaard.⁴² Bijgevolg is de bijzondere regeling voor reisbureaus van toepassing op een dienstverlening die bestaat in één van derden betrokken dienst, op voorwaarde dat *de van derden betrokken dienst een accommodatiedienst of een vervoersdienst is*. In die situatie is het niet van belang of daarnaast nog andere (van derde betrokken of eigen) diensten worden verleend. Indien dat inderdaad het geval is, dan wordt bovendien ook het onderscheid tussen hoofddiensten en bijkomende diensten irrelevant.

55. In de tweede plaats heb ik met betrekking tot „informatie en advies”, als mogelijke afzonderlijke dienst, al opgemerkt dat een dergelijke „dienst” waarschijnlijk een eigen dienst zal zijn. Indien de toepasselijkheid van de regel „één enkele van derden betrokken dienst” afhankelijk wordt gesteld van de verlening van een dergelijke „dienst”, dan wordt het dus ook noodzakelijk om dat zelf verrichte onderdeel van het pakket af te splitsen voor de toepassing van het algemene belastingtarief.⁴³ Het is mij niet geheel duidelijk hoe een dergelijke dienst „informatie en advies” dient te worden gewaardeerd (op basis van de methode van de werkelijke kosten dan wel de marktwaardemethode).⁴⁴

56. Bovenal zie ik echter moeilijk in hoe het bestaan van (of gebrek aan) een dergelijk hypothetisch advies van welke oorsprong dan ook, vandaag de dag van enige relevantie kan zijn. In 1992, toen het arrest Van Ginkel werd gewezen, was de situatie anders. Niet zonder een zweem van nostalgie moet ik onderkennen dat het kiezen en boeken van een vakantie bij een reisbureau toentertijd van de reiziger kan hebben gevegd dat deze daadwerkelijk een bezoek aan het reisbureau bracht; een tijd in de rij stond, zeker vlak voor de vakantieperiode; een papieren exemplaar van de catalogus

39 Arrest van 12 november 1992 (C-163/91, EU:C:1992:435).

40 Beschikking van 1 maart 2012 (C-220/11, EU:C:2012:120).

41 „[D]e dienst [van het reisbureau hoeft] [...] zich in een dergelijk geval niet te beperken tot één handeling, daar zij [...] ook diensten kan omvatten als het geven van informatie en advies, waarmee het reisbureau de reiziger een ruime keus biedt voor de vakantie en het boeken van accommodatie.” Arrest van 12 november 1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435, punt 24), waarin wordt verwezen naar het arrest van 26 februari 1992, Hacker (C-280/90, EU:C:1992:92), dat echter betrekking had op de uitlegging van de exclusieve bevoegdheidsgronden voor zakelijke rechten overeenkomstig artikel 16 van het Executieverdrag.

42 Ook hier lijkt de enige beslissing die in tegenspraak is met die lijn van de rechtspraak, de beschikking Star Coaches te zijn, waarbij het Hof heeft beklemtoond dat ten minste twee elementen moeten worden verleend.

43 Zoals vereist door het Hof in de hierboven besproken rechtspraak, zie de punten 48-51 van deze conclusie.

44 Zie arresten van 22 oktober 1998, Madgett en Baldwin (C-308/96 en C-94/97, EU:C:1998:496, punten 39-47), en 6 oktober 2005, MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:591, punten 22-41).

bemachtigde; deze doornam, reismogelijkheden met de reisagent besprak en nadere informatie vroeg, en later misschien nog enkele keren naar het reisbureau ging (om een aanbetaling te doen, om de juiste formulieren in te vullen, om de vliegtickets en/of vouchers op te halen, enzovoort), alvorens eindelijk op reis te vertrekken. In al deze fasen was de betrokkenheid of het advies van de reisagent van cruciaal belang. Tegenwoordig kan dit alles worden vervangen door een paar klikken op een smartphone.

57. Kortom, mocht het Hof van oordeel zijn dat de regel „één enkele van derden betrokken dienst is voldoende” moet worden toegepast, dan stel ik voor dat de toepasselijkheid van de bijzondere regeling voor reisbureaus uitsluitend afhangt van de vraag of van derden betrokken accommodatie *of* van derden betrokken vervoer wordt aangeboden, zonder dat aanvullende voorwaarden worden gesteld met betrekking tot wat een reisagent daarnaast zou kunnen aanbieden op het gebied van advies. Als de dienst „informatie en advies” in 1992 een (nooit vastgestelde of bewezen) hypothese was, dan is deze in 2018 gewoonweg onrealistisch.

4. De voorgestelde herbevestiging van de regel „één enkele van derden betrokken dienst”

58. Goede tekstuele en systemische argumenten kunnen worden aangedragen voor het voorstel dat meerdere diensten vereist zijn voor de toepassing van de bijzondere regeling uit hoofde van artikel 306 van de btw-richtlijn. Reisbureaus moeten dus ten minste twee van derden betrokken diensten verlenen.

59. Op tekstueel niveau komt deze lezing het best overeen met de bewoordingen van de bijzondere regeling voor reisbureaus.⁴⁵ Zij weerspiegelt ook de specifieke doelstellingen van die bijzondere regeling.⁴⁶ Bovendien vormt deze regeling een uitzondering op de algemene regel en het Hof heeft herhaaldelijk verklaard dat de regeling „enkel [mag] worden toegepast voor zover dit ter verwezenlijking van de doelstelling ervan noodzakelijk is”.⁴⁷

60. Het is dan ook eerder zo dat in een situatie waarin de reisagent slechts één van derden betrokken dienst verleent, niet noodzakelijkerwijs volledig zal worden voldaan aan de doelstelling van vereenvoudiging die met de bijzondere regeling in kwestie wordt nagestreefd.

61. Toch zijn er ook zwaarwegende argumenten waarom één van derden betrokken dienst, op voorwaarde dat deze verband houdt met accommodatie of vervoer en uiteraard op voorwaarde dat het reisbureau op eigen naam en niet alleen als tussenpersoon handelt⁴⁸, zou moeten volstaan om een dienstverlening onder de bijzondere regeling voor reisbureaus te laten vallen.

62. Ten eerste, wat de rechtspraktijk betreft, heeft het Hof, behalve in de beschikking *Star Coaches*⁴⁹, de bijzondere regeling in feite nooit aldus uitgelegd of toegepast dat deze beperkt is tot dienstverleningen die bestaan uit ten minste twee van derden betrokken diensten. Integendeel, het Hof heeft zich in zijn benadering vrij grootmoedig opgesteld en deze regeling ruim uitgelegd. Dat geldt niet alleen voor de *inhoudelijke* verscheidenheid (van diensten), maar ook voor de *geografische* verscheidenheid. In dit verband heeft het Hof geoordeeld dat de geografische verscheidenheid (namelijk dat het reisbureau diensten betreft in verschillende lidstaten) geen onontbeerlijke

⁴⁵ Zie punten 6-8 van deze conclusie. In artikel 306 is duidelijk sprake van „goederenleveringen en diensten” in het meervoud.

⁴⁶ Zie punten 31-35 van deze conclusie.

⁴⁷ Zie arresten van 22 oktober 1998, *Madgett en Baldwin* (C-308/96 en C-94/97, EU:C:1998:496, punten 5 en 34); 19 juni 2003, *First Choice Holidays* (C-149/01, EU:C:2003:358, punt 22); 9 december 2010, *Minerva Kulturreisen* (C-31/10, EU:C:2010:762, punt 16), en 25 oktober 2012, *Kozak* (C-557/11, EU:C:2012:672, punt 20 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

⁴⁸ Zie de punten 21-23.

⁴⁹ Beschikking van 1 maart 2012, *Star Coaches* (C-220/11, EU:C:2012:120).

voorwaarde is voor de toepassing van de bijzondere regeling, en dat deze regeling ook van toepassing is op diensten die uitsluitend binnen een lidstaat worden verricht.⁵⁰ Deze laatste overweging werd geformuleerd ondanks het feit dat het Hof in wezen had erkend dat de geografische verscheidenheid de belangrijkste bestaansredenen van de regeling was.

63. Ten tweede zou, gezien de diversiteit van de diensten in de reisindustrie, het vereiste van ten minste twee van derden betrokken diensten voor de toepassing van de bijzondere regeling er waarschijnlijk toe leiden dat reisagenten die hun reisonderneming hebben opgezet op basis van een „gemengde” (van derden betrokken en eigen diensten) dienstverlening van de werkingssfeer van die regeling worden uitgesloten. Bovendien zou de definitie van wat onder de bijzondere regeling voor reisbureaus valt veel te eng dreigen te zijn, met name indien deze definitie wordt gekoppeld aan de toepasselijkheid van de logica van bijkomende diensten/hoofddiensten, waaraan niet echt kan worden voorbijgegaan in gevallen waarin het vereiste van verscheidenheid geldt.

64. Het tegenargument in verband met dit tweede punt is het gevaar van een al te ruime werkingssfeer. Bij een enge definitie loopt een aantal diensten die worden verleend door entiteiten die „reisbureaus” zijn volgens een normale uitlegging van de term, het risico te worden uitgesloten. Omgekeerd brengt een ruimere definitie het risico met zich mee dat de normatieve kring overdreven verruimd wordt. Reisagenten die slechts één aan de reis gerelateerde dienst verlenen (zoals verzoekster) zullen onder die regeling vallen, maar volgens de beschikking *Star Coaches* zou dat niet het geval zijn.

65. Dat zou mogelijk waar kunnen zijn. In een dermate complex juridisch landschap lijkt het echter raadzaam om de oplossing die al tientallen jaren wordt toegepast, te bevestigen en te verduidelijken, waarbij het uiteraard aan de wetgever wordt overgelaten om zo nodig voor een andere regeling te kiezen. Al met al moet ik eerlijkheidshalve toegeven dat, de verkondigde doelstelling van vereenvoudiging ten spijt, de tenuitvoerlegging van dat ideaal in de specifieke context van de bijzondere regeling voor reisbureaus nogal ver verwijderd blijft van het verkondigde ideaal. Deze specifieke regeling is een van de meest complexe gebieden van de btw geworden.⁵¹

66. Gelet op een en ander kom ik met betrekking tot de eerste prejudiciële vraag in de onderhavige zaak tot de slotsom dat artikel 306 van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de bijzondere regeling voor reisbureaus van toepassing is op een dienst die bestaat in de verlening van één van derden betrokken dienst, op voorwaarde dat die van derden betrokken dienst een accommodatiedienst of een vervoersdienst is.

B. Tweede prejudiciële vraag: gelijktijdige toepassing van de winstmargeregeling en van het verlaagde tarief

67. Met zijn tweede prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of de door verzoekster verleende dienst, indien deze wordt aangemerkt als dienst die onder de bijzondere regeling voor reisbureaus valt, tevens onder het verlaagde belastingtarief in de zin van artikel 98 van de btw-richtlijn juncto bijlage III kan vallen. Deze vraag werd specifiek gesteld met betrekking tot het accommodatie-element van de door verzoekster verleende dienst.

50 Arrest van 22 oktober 1998, *Madgett en Baldwin* (C-308/96 en C-94/97, EU:C:1998:496, punt 19).

51 Zie het voor de Commissie opgesteld verslag met als titel „Evaluatie van de speciale btw-regeling voor reisbureaus en opties voor hervorming ervan”, eindverslag TAXUD/2016/AO-05, december 2017, blz. 11 (kan worden geraadpleegd op de website van de Europese Commissie).

68. Verzoekster stelt een bevestigend antwoord voor. De Duitse en de Nederlandse regering, evenals de Commissie, bepleiten het tegenovergestelde. Zij betogen dat de toepassing van het verlaagde tarief op de aan de orde zijnde dienst is uitgesloten omdat deze reisdienst niet is opgenomen in de lijst van bijlage III bij de btw-richtlijn en omdat de toepassing van het verlaagde tarief niet zou stroken met de logica van vereenvoudiging die aan de aan orde zijnde bijzondere regeling ten grondslag ligt. Onder verwijzing naar vaste rechtspraak⁵², herinnert de Duitse regering er voorts aan dat de werkingssfeer van de verlaagde tarieven strikt moet worden uitgelegd.

69. Ik deel dat laatste standpunt. Een verlaagd belastingtarief kan niet van toepassing zijn wanneer vaststaat dat de dienst in kwestie een reisdienst is.

70. Zoals ik in het vorige deel al heb opgemerkt, vormt een door een reisbureau verrichte dienst volgens artikel 307 van de btw-richtlijn één enkele dienst.⁵³ Het logische gevolg van deze juridische fictie is dat een dergelijke dienst verschilt van de respectieve onderdelen ervan.

71. Indien wordt geoordeeld dat de bijzondere regeling voor reisbureaus van toepassing is op één van derden betrokken dienst in verband met een reis (accommodatie of vervoer), dan valt de verlening van deze dienst onder artikel 306 van de btw-richtlijn, hetgeen betekent dat deze dienst als „reisdienst” wordt aangemerkt. Met andere woorden, wanneer deze regel wordt toegepast om te bepalen of een bepaalde dienst een reisdienst is, kan men niet onmiddellijk beginnen dat etiket te verwijderen voor de toepassing van het belastingtarief, terwijl men datzelfde etiket behoudt voor de vaststelling van de belastinggrondslag.

72. Op systemisch niveau zijn reisdiensten niet opgenomen in bijlage III bij de btw-richtlijn (als bedoeld in artikel 98 van die richtlijn), die een lijst bevat van diensten waarvoor een verlaagd tarief geldt, waaronder de in punt 12, „door hotels en dergelijke inrichtingen verstrekte accommodatie, met inbegrip van het verstrekken van vakantie-accommodatie en de verhuur van percelen op kampeerterreinen en in caravanparken”.

73. Zoals de verwijzende rechter opmerkt, zou toepassing van het verlaagde belastingtarief op reisbureaus met betrekking tot het verstrekken van accommodatie in strijd zijn met bijlage III bij de btw-richtlijn en met de door de bijzondere regeling voor reisbureaus nagestreefde vereenvoudiging.

74. De verwijzende rechter merkt echter ook op dat de weigering om het verlaagde belastingtarief toe te passen op het accommodatie-element van de aan de orde zijnde dienstverlening tot ongelijke behandeling kan leiden.

75. Ik erken dat een dienst die bestaat in het verstrekken van accommodatie als gevolg van de regel „één enkele van derden betrokken dienst” een verschillende fiscale behandeling kan krijgen afhankelijk van de wijze waarop deze wordt verleend (door een reisbureau dat wel of een reisbureau dat niet onder de bijzondere regeling valt).

76. Toch zijn er duidelijke grenzen aan een dergelijk argument, met name in de context van btw- en bijzondere regelingen. Indien men volmaakte gelijkheid en neutraliteit in alle aspecten wil bereiken, zou men om te beginnen al nauwelijks bijzondere regelingen hebben. Zonder te formalistisch te willen klinken, is de formele status van de dienstverlener in dergelijke situaties werkelijk van belang, ook al is

52 Arrest van 9 maart 2017, *Oxycure Belgium* (C-573/15, EU:C:2017:189, punt 25 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

53 Zie punt 50 van deze conclusie. Zie ook arrest van 27 oktober 1992, *Commissie/Duitsland* (C-74/91, EU:C:1992:409, punt 16).

de economische aard van de dienst dezelfde. Zo wordt in de btw-wetgeving gewoonweg een verschillende behandeling gehanteerd voor dezelfde diensten, die enerzijds door de eigenaar (al dan niet met behulp van een tussenpersoon) en anderzijds door een op eigen naam handelend reisbureau worden verleend.⁵⁴

77. Gelet om een en ander kom ik met betrekking tot de tweede prejudiciële vraag tot de slotsom dat artikel 98 van de btw-richtlijn, juncto bijlage III, punt 12, bij deze richtlijn, aldus moet worden uitgelegd dat de dienst die onder de bijzondere regeling voor reisbureaus van de artikelen 306 en volgende van dezelfde richtlijn valt, niet onder een verlaagd belastingtarief voor het verstrekken van vakantieaccommodatie kan vallen.

V. Conclusie

78. Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging de door het Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland) gestelde prejudiciële vragen te beantwoorden als volgt:

- „1) Artikel 306 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moet aldus worden uitgelegd dat de bijzondere regeling voor reisbureaus van toepassing is op een dienst die bestaat in de verlening van één enkele van derden betrokken dienst, op voorwaarde dat die van derden betrokken dienst een accommodatiedienst of een vervoersdienst is.
- 2) Artikel 98 van richtlijn 2006/112, juncto bijlage III, punt 12, bij deze richtlijn moet aldus worden uitgelegd dat de dienst die onder de bijzondere regeling voor reisbureaus van de artikelen 306 en volgende van dezelfde richtlijn valt, niet onder een verlaagd belastingtarief voor het verstrekken van vakantieaccommodatie kan vallen.”

⁵⁴ Naar analogie zij eraan herinnerd dat het Hof heeft geoordeeld dat eventuele concurrentievervalsingen als gevolg van de toepassing van overgangsbepalingen betreffende de bijzondere regeling voor reisbureaus de lidstaten niet het recht geven deze bijzondere regeling onjuist toe te passen. Zie het arrest van 27 oktober 1992, Commissie/Duitsland (C-74/91, EU:C:1992:409, punten 16 en 26).