ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)
12 november 1992 *

In zaak C-163/91,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 177 EEG-Verdrag van het Gerechtshof te Amsterdam, in het aldaar aanhangig geding tussen

Fiscale Eenheid Beheersmaatschappij Van Ginkel Waddinxveen BV,

Reis- en Passagebureau Van Ginkel BV

en

Inspecteur der Omzetbelasting te Utrecht,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van artikel 26 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) 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),

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Derde kamer),

samengesteld als volgt: M. Zuleeg, kamerpresident, J. C. Moitinho de Almeida en F. Grévisse, rechters,

advocaat-generaal: C. Gulmann
griffier: H. A. Rühl, hoofdadministrateur

* Procestaal: Nederlands.

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

— Van Ginkel, vertegenwoordigd door T. Braakman, van het kantoor Moret Ernst & Young, belastingadviseurs;

— de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door B. R. Bot, secretaris-generaal van het Ministerie van Buitenlandse zaken, als gemachtigde;

— de Duitse regering, vertegenwoordigd door E. Röder en C.-D. Quassowski van het Bondsministerie van Economische zaken als gemachtigden;

— de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door S. L. Hudson van het Treasury Solicitor's Department als gemachtigde;

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door haar juridisch adviseur J. F. Buhl en B. J. Drijber, lid van haar juridische dienst, als gemachtigden,

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van Van Ginkel, de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door J. W. de Zwaan, adjunct-juridisch adviseur bij het Ministerie van Buitenlandse zaken, als gemachtigde, de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door D. Pannick, Barrister, als gemachtigde, en de Commissie van de Europese Gemeenschappen ter terechtzitting van 17 september 1992,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 1 oktober 1992,

het navolgende

Arrest

1 Bij arrest van 4 juni 1991, ingekomen bij het Hof op 19 juni daaraanvolgend, heeft het Gerechtshof te Amsterdam het Hof krachtens artikel 177 EEG-Verdrag twee prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging van artikel 26 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) 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; hierna: „Zesde richtlijn").

2 De vragen zijn gerezen in een geschil tussen de fiscale eenheid Van Ginkel Waddinxveen BV, Reis- en Passagebureau van Ginkel BV c. s. (hierna: „Van Ginkel") en de Inspecteur der Omzetbelasting te Utrecht, naar aanleiding van een Van Ginkel opgelegde naheffingsaanslag in de omzetbelasting.

3 Van Ginkel is werkzaam als reisorganisator en exploiteert tevens reisbureaus. Zij biedt haar klanten in haar reisgids zogenoemde „autovakanties" aan. In het kader van deze dienst gebruikt de klant zijn eigen voertuig en verzorgt Van Ginkel enkel het onderdak van de reiziger.

4 Wat meer in het bijzonder de in Nederland georganiseerde „autovakanties" betreft, worden de reizigers ondergebracht in bungalows die in de regel aan derden toebehoren.

5 De voorwaarden waaronder Van Ginkel die bungalows voor haar klanten mag gebruiken, zijn neergelegd in overeenkomsten met de eigenaars. Van Ginkel ontvangt een provisie van 20 % van de huurprijs.

6 Wanneer de boeking geschiedt door tussenkomst van een niet door Van Ginkel geëxploiteerd reisbureau, betaalt Van Ginkel aan dat reisbureau een provisie van 5 tot 8 % van de huurprijs.

7 De belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW") wordt uitsluitend berekend over de door Van Ginkel ontvangen provisie, welk bedrag in voorkomend geval wordt verminderd met de provisie die Van Ginkel heeft betaald aan het reisbureau dat de boeking tot stand heeft gebracht.

8 De Inspecteur der Omzetbelasting was van oordeel, dat de door Van Ginkel verrichte dienst moest worden beschouwd als verhuur van vakantiewoningen, zodat de BTW moest worden berekend over het totale bedrag dat aan de cliënt in rekening werd gebracht.

9 Van Ginkel is van de beslissing van de Inspecteur der Omzetbelasting in beroep gegaan bij het Gerechtshof te Amsterdam, dat de behandeling van de zaak heeft geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen heeft gesteld:

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

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

10 Voor een nadere uiteenzetting van de feiten van het hoofdgeding, het procesverloop en de bij het Hof ingediende schriftelijke opmerkingen wordt verwezen naar het rapport ter terechtzitting. Deze elementen van het dossier worden hierna slechts weergegeven voor zover dat noodzakelijk is voor de redenering van het Hof.

11 Om te beginnen moeten inhoud en doelstellingen van de in artikel 26 van de Zesde richtlijn neergelegde bepalingen worden gepreciseerd.

12 Artikel 26 van de Zesde richtlijn geeft een bijzondere BTW-regeling voor reisbureaus en reisorganisatoren.

13 Kenmerkend voor de door deze ondernemingen verrichte diensten is, dat zij meestal bestaan uit een hele reeks verrichtingen, met name op het gebied van vervoer en onderdak, zowel binnen als buiten het grondgebied van de Lid-Staat waar de onderneming haar zetel of een vaste inrichting heeft.

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

15 Teneinde de toepasselijke regels aan te passen aan de bijzondere aard van deze werkzaamheid, heeft de communautaire wetgever in artikel 26, leden 2, 3 en 4, van de Zesde richtlijn een bijzondere BTW-regeling ingevoerd. Deze bepalingen luiden als volgt:

„2. De handelingen van het reisbureau met het oog op de totstandkoming van de reis worden beschouwd als één enkele dienst van het reisbureau aan de reiziger.

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

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

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

16 Artikel 26, lid 1, van de Zesde richtlijn, dat bepaalt onder welke voorwaarden die bijzonder bepalingen van toepassing zijn, luidt als volgt:

„1. De Lid-Staten passen de belasting over de toegevoegde waarde op de handelingen van reisbureaus toe overeenkomstig het bepaalde in dit artikel voor zover de reisbureaus op eigen naam tegenover de reiziger optreden en zij voor de totstandbrenging van de reizen gebruik maken van leveringen en diensten van andere belastingplichtigen. Dit artikel is niet van toepassing op reisbureau die alleen optreden als tussenpersoon en waarop artikel 11, A, lid 3, sub c, van toepassing is. In de zin

van dit artikel worden onder reisbureaus ook reisorganisatoren (tour operators) verstaan."

17 Met de prejudiciële vragen wenst de verwijzende rechter in hoofdzaak te vernemen of, om uit te maken of bovenstaande bepalingen van de Zesde richtlijn van toepassing zijn, rekening moet worden gehouden met:

— de omstandigheid dat het vervoer van de reiziger naar en van de accommodatie niet wordt verzorgd door het reisbureau, dat de reiziger alleen een vakantiewoning ter beschikking stelt;

— de omstandigheid dat de belastingplichtige de hoedanigheid van reisorganisator heeft.

De omstandigheid dat het reisbureau niet voorziet in het vervoer van de reiziger en deze enkel een vakantiewoning ter beschikking stelt

18 Van Ginkel merkt op, dat noch de Zesde richtlijn, noch de rechtspraak van het Hof een nauwkeurige omschrijving geeft van het begrip reis. Zij beroept zich op de uitdrukking „travel facilities" in de Engelse versie van artikel 26 van de Zesde richtlijn, de in de Gemeenschap algemeen aanvaarde definitie van het begrip reis, de gangbare opvatting in de reisbranche, de bepalingen van richtlijn 90/314/EEG van de Raad van 13 juni 1990 betreffende pakketreizen, met inbegrip van vakantiepakketten en rondreispakketten (PB 1990, L 158, blz. 59), de doelstellingen van de Zesde richtlijn en de praktische moeilijkheden die een andersluidende uitlegging zou meebrengen, ten betoge dat het begrip reis zich ook uitstrekt tot door reisbureaus aan het publiek aangeboden vakantieformules waarbij het reisbureau alleen onderdak voor de reiziger boekt.

19 De Duitse regering en de regering van het Verenigd Koninkrijk betogen eveneens, dat voor de toepassing van artikel 26 van de Zesde richtlijn niet vereist is dat de reis stricto sensu, dat wil zeggen het vervoer, door het reisbureau wordt verzorgd. Voldoende is dat de door het reisbureau aangeboden dienst, ook al is dat er maar

één, gelijk het Raadgevend comité voor de belasting over de toegevoegde waarde op zijn zeventiende vergadering op 4 en 5 juli 1984 heeft verklaard, bijdraagt tot de totstandkoming van de reis. Ter rechtvaardiging van deze uitlegging beroepen ook deze regeringen zich op de uitdrukking „travel facilities" in de Engelse versie van de Zesde richtlijn en op de doelstelling van deze richtlijn, die beoogt te voorkomen dat reisbureaus worden onderworpen aan verplichtingen en fiscale formaliteiten in alle Lid-Staten waar de diensten worden verricht.

20 De Nederlandse regering staat op het standpunt dat, ofschoon ook een andere uitlegging zou kunnen worden verdedigd, artikel 26 van de Zesde richtlijn tot doel heeft, de fiscale formaliteiten te vereenvoudigen in gevallen waarin meerdere diensten worden verricht. Haars inziens is het derhalve niet van toepassing wanneer er één dienst wordt verricht, in casu de verzorging van onderdak.

21 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. De nationale rechter bij wie een geschil over de toepasselijkheid van deze bepalingen aanhangig is, moet aan de hand van alle betrokken gegevens, met name de aard van de contractuele verplichtingen van het reisbureau tegenover de reiziger, onderzoeken of deze voorwaarde al dan niet is vervuld.

22 Daarentegen wordt nergens in artikel 26 van de Zesde richtlijn uitdrukkelijk bepaald, dat de in dit artikel neergelegde bijzondere BTW-regeling slechts van toepassing is wanneer het vervoer van de reiziger naar en van de accommodatie door het reisbureau wordt verzorgd.

23 Een dergelijke vereiste zou indruisen tegen de doelstellingen van artikel 26. Zoals gezegd, past dit artikel de op het gebied van de BTW geldende regels aan aan de bijzondere aard van de werkzaamheden van reisbureaus. Om aan de behoefte van

hun cliëntèle te voldoen, bieden deze bureaus een grote verscheidenheid aan vakantie- en reisformules aan, die de reiziger in staat stelt de diensten die deze ondernemingen kunnen leveren ter zake van het vervoer, het onderdak of op enig ander gebied, naar eigen keuze te combineren. Indien men de door een reisbureau verrichte diensten van het toepassingsgebied van artikel 26 van de Zesde richtlijn zou uitsluiten op grond dat zij enkel het onderdak en niet het vervoer van de reiziger omvatten, zou dit leiden tot een ingewikkeld belastingstelsel, waarin de bestanddelen van de aan iedere reiziger aangeboden diensten zouden bepalen, welke BTW-regeling van toepassing is. Een dergelijk belastingstelsel zou in strijd zijn met de doelstellingen van de Zesde richtlijn.

24 De omstandigheid dat het reisbureau de reiziger enkel een vakantiewoning ter beschikking stelt, volstaat derhalve niet om deze dienst van het toepassingsgebied van de Zesde richtlijn uit te sluiten. Gelijk het Hof overigens in het arrest van 26 februari 1992 (zaak C-280/90, Hacker, Jurispr. 1992, blz. I-1111) overwoog met betrekking tot de uitlegging van artikel 16, sub 1, van het Verdrag van 27 september 1968 betreffende de rechterlijke bevoegdheid en de tenuitvoerlegging van beslissingen in burgerlijke en handelszaken, hoeft de dienst die het reisbureau aanbiedt, ook indien het alleen het onderdak verzorgt, zich in een dergelijk geval niet te beperken tot één handeling, daar zij, naast het 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. Er is dan ook geen reden om dergelijke diensten van het toepassingsgebied van artikel 26 van de Zesde richtlijn uit te sluiten, op voorwaarde evenwel dat de eigenaar of de exploitant van de vakantiewoning waarmee het reisbureau een overeenkomst heeft gesloten, overeenkomstig het vereiste van artikel 26, lid 1, van de Zesde richtlijn zelf aan BTW is onderworpen.

De omstandigheid dat de belastingplichtige de hoedanigheid van reisorganisator heeft

25 Gelijk de Commissie, de Nederlandse en de Duitse regering, de regering van het Verenigd Koninkrijk alsook Van Ginkel hebben opgemerkt, zijn de bijzondere bepalingen van artikel 26 van de Zesde richtlijn zonder onderscheid van toepassing op reisbureaus en reisorganisatoren. Deze laatste worden in artikel 26, lid 1, laatste volzin, gelijkgesteld met reisbureaus.

26 Mitsdien luidt het antwoord niet anders in het geval waarin de belastingplichtige de hoedanigheid van reisorganisator heeft.

27 Bijgevolg moet op de gestelde vragen worden geantwoord, dat artikel 26 van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat de omstandigheid dat het vervoer van de reiziger niet door een reisbureau of een reisorganisator wordt verzorgd en dat het reisbureau of de reisorganisator de reiziger enkel een vakantiewoning ter beschikking stelt, de door die ondernemingen verrichte diensten niet uitsluit van het toepassingsgebied van artikel 26.

Kosten

28 De kosten door het Koninkrijk der Nederlanden, de Bondsrepubliek Duitsland, het Verenigd Koninkrijk en de Commissie van de Europese Gemeenschappen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakt, kunnen niet voor vergoeding in aanmerking komen. Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen.

HET HOF VAN JUSTITIE (Derde kamer),

uitspraak doende op de door het Gerechtshof te Amsterdam bij arrest van 4 juni 1991 gestelde vragen, verklaart voor recht:

Artikel 26 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) 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, moet aldus worden uitgelegd, dat de omstandig-

heid dat het vervoer van de reiziger niet door een reisbureau of een reisorganisator wordt verzorgd en dat het reisbureau of de reisorganisator de reiziger enkel een vakantiewoning ter beschikking stelt, de door die ondernemingen verrichte diensten niet uitsluit van het toepassingsgebied van artikel 26.

Zuleeg Moitinho de Almeida Grévisse

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 12 november 1992.

De griffier

J.-G. Giraud

De president van de Derde kamer

M. Zuleeg