CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL A. LA PERGOLA

van 16 januari 1997 *

1. De vraag die het Hof is voorgelegd door de High Court of Justice (Queen's Bench Division), die in hoger beroep kennis neemt van een beslissing van het Value Added Tax Tribunal (hierna: „VAT Tribunal"), is in wezen de volgende: moet een vennootschap, die als handelsagent werkzaam is voor een organisator van toeristische rondreizen die in een andere Lid-Staat is gevestigd en het volledige aandelenkapitaal van die vennootschap bezit, voor de toepassing van de Zesde BTW-richtlijn [1] worden aangemerkt als vaste inrichting van die moedermaatschappij of als een voor haar handelend tussenpersoon?

2. De aan het geding ten grondslag liggende feiten kunnen in het kort worden samengevat als volgt:

De vennootschap DFDS A/S (hierna ook: „Deense vennootschap") is onder meer organisator van rondreizen. Deze vennootschap is een vennootschap naar Deens recht en heeft haar zetel te Kopenhagen.

DFDS A/S bezit het gehele aandelenkapitaal van de vennootschap naar Engels recht DFDS Ltd (hierna ook: „Engelse vennootschap"), die vanuit Harwich als handelsagent voor de moedermaatschappij optreedt doordat zij door deze laatste georganiseerde rondreizen verkoopt. [2]

3. De moedermaatschappij en haar dochtermaatschappij hebben een agentuurovereenkomst gesloten om hun onderlinge betrekkingen te regelen. [3] De Engelse vennootschap is in deze overeenkomst aangeduid als algemeen verkoop- en havenagent van de Deense vennootschap (preciezer gezegd: van de passagiersafdeling van deze vennootschap, genaamd Scandinavian Seaways) en belast met de reserveringen — op het gehele grondgebied van het Verenigd Koninkrijk en Ierland — voor de passagiersdiensten op de door DFDS A/S georganiseerde reizen (artikel 1).

* Oorspronkelijke taal: Italiaans.

1 — 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 — Opgemerkt zij, dat DFDS Ltd tot 1989 in Groot-Brittannië rechtstreeks rondreizen verkocht en dat de marge van de reisorganisator de belastinggrondslag voor de berekening van de BTW vormde. Pas sedert die datum worden de reizen door DFDS A/S in eigen naam aangeboden en behoeft DFDS Ltd voor de door haar in Groot-Brittannië georganiseerde rondreizen geen BTW meer te betalen.

3 — Een eerste overeenkomst werd gesloten op 1 januari 1989. Deze overeenkomst is op 1 december 1991 vervangen door een nieuwe overeenkomst die grotendeels in identieke bewoordingen is gesteld.

De overeenkomst bevat andere verplichtingen voor de dochtermaatschappij. Tot haar taken behoort onder meer het verlenen van bijstand aan de moedermaatschappij bij het toezicht op en de controle van de activiteiten op het gebied van de rondreizen (artikel 2); het ter beschikking van de moedermaatschappij stellen van gekwalificeerd administratief en verkooppersoneel (artikel 3.1); het raadplegen van de moedermaatschappij alvorens kaderpersoneel aan te stellen (artikel 3.2); het verkrijgen van goedkeuring van de moedermaatschappij alvorens bepaalde contracten van een bijzondere omvang te sluiten en agenten voor de reclame en public relations aan te wijzen (artikel 3.3). Voorts is bepaald, dat de Engelse vennootschap haar afzet bevordert in het kader van en in overeenstemming met het beleid van de moedermaatschappij en binnen de door deze aangegeven financiële grenzen (artikel 3.5). De Engelse vennootschap verbindt zich er voorts toe (artikel 3.8), de klachten van passagiers af te handelen en neemt overeenkomstig het beleid van de moedermaatschappij andere verplichtingen op zich, waaronder de verplichting om niet zonder voorafgaande toestemming van de moedermaatschappij in rechte op te treden. Ten slotte bepaalt artikel 3.9 van de overeenkomst, dat de Engelse vennootschap niet zonder voorafgaande toestemming van de moedermaatschappij diensten mag verrichten voor andere ondernemingen die passagiers vervoeren.

Als tegenprestatie voor deze activiteiten (artikel 4.1.1) dient de moedermaatschappij een brutocommissie van 19 % over alle door de Engelse vennootschap verkochte diensten te betalen.

4. Tegen de achtergrond van het voorgaande wil ik wijzen op een aantal feitelijke gegevens die een beter licht werpen op de verhouding tussen de twee vennootschappen.

Blijkens de stukken van de zaak raadpleegt de Engelse vennootschap, wanneer zij daartoe — hetzij rechtstreeks door een klant, hetzij door bemiddeling van een reisbureau — wordt verzocht, via een terminal te Harwich de centrale computer van de Deense vennootschap te Kopenhagen, waarin informatie is opgeslagen over de beschikbare vervoerbewijzen en de hotelaccommodatie. Indien de gevraagde reis of accommodatie nog niet is volgeboekt, wordt de reservering geaccepteerd en verstrekt de Engelse vennootschap de nodige documenten aan de passagiers. Deze documenten zijn gesteld in naam en voor rekening van de Deense vennootschap.

Wat daarentegen het financiële aspect in de strikte zin van het woord betreft, beschikt de Engelse vennootschap over een uiterst beperkte beoordelingsmarge ter zake van de toe te passen tarieven. Zij dient zich te houden aan de raambepalingen die de Deense vennootschap in overleg met de Engelse vennootschap heeft vastgesteld. Voorts worden de inkomsten van de Engelse vennootschap, na aftrek van de overeengekomen marge van 19 %, aan het einde van elke maand op de rekening van de Deense vennootschap overgemaakt.

De Engelse vennootschap houdt zich ten slotte rechtstreeks bezig met de verkoop en de reclame, doch coördineert haar initiatie-

ven met de verkoopafdeling van de Deense vennootschap. Laatstgenoemde betaalt, zoals gezegd, de reclamekosten.

5. In 1993 stelde de Britse belastingadministratie zich op het standpunt, dat de vennootschap DFDS A/S zich in het Verenigd Koninkrijk als BTW-plichtige diende te laten registreren. Bij brief van 20 augustus 1993 preciseerde zij met name, dat DFDS A/S over de door de Engelse vennootschap in het Verenigd Koninkrijk verkochte rondreispakketten BTW diende te betalen. De Britse administratie beschouwde DFDS Ltd als een „vaste inrichting" van de moedermaatschappij en oordeelde derhalve, dat laatstgenoemde over de door de Engelse vennootschap in Groot-Brittannië verrichte diensten, in Groot-Brittannië BTW diende te betalen.

6. De Deense vennootschap is een andere mening toegedaan. Zij ging (en gaat) ervan uit, dat de door de Engelse vennootschap verrichte diensten uit fiscaal oogpunt slechts als een activiteit van bemiddeling voor de moedermaatschappij moesten (en moeten) worden aangemerkt. Uit die aard van de diensten zou volgen, dat de maatstaf van heffing in de Britse rechtsorde enkel bestaat uit de bedragen (de zogenoemde „marge") die aan de Engelse vennootschap worden betaald omdat zij als tussenpersoon voor de moedermaatschappij optreedt. [4]

7. Op basis van deze argumenten stelde DFDS A/S beroep in bij het VAT Tribunal te Londen.

Deze rechterlijke instantie wees de vordering toe. Zij overwoog, dat de Deense vennootschap haar wettelijke zetel in Denemarken had en in het Verenigd Koninkrijk niet kon worden onderworpen aan BTW over de vanuit Harwich verkochte diensten. Zij gaf hiervoor twee redenen: aan het criterium wettelijke zetel moet voorrang worden verleend boven het criterium vaste inrichting; het personeel en de technische middelen van de Engelse vennootschap moeten als vaste inrichting van de vennootschap zelf en niet van de moedermaatschappij worden aangemerkt. [5]

4 — Zoals de raadsman van de Deense vennootschap ter terechtzitting overigens heeft toegegeven, vloeit het economische belang van de Deense vennootschap om in het Verenigd Koninkrijk geen BTW te moeten betalen, voort uit het feit dat het Koninkrijk Denemarken gebruik heeft gemaakt van de hem bij de bepalingen van de Zesde richtlijn verleende bevoegdheid om ondernemingen die optreden als reisbureau, vrij te stellen van BTW.

5 — Zie punt 6 van de beschikking van het VAT Tribunal van 23 augustus 1994 (LON/93/2396A): „Ofschoon de kantoren van de Engelse vennootschap zonder enige twijfel een ‚vaste inrichting' vormen, zijn zij de vaste inrichting van de Engelse en niet van de Deense vennootschap."

8. De High Court, waarbij de Britse administratie hoger beroep heeft ingesteld, heeft het Hof de volgende prejudiciële vragen voorgelegd:

„Hoe moet bij een juiste uitlegging van 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 (de Zesde BTW-richtlijn), en inzonderheid artikel 26 ervan, met betrekking tot het geval van een reisorganisator die zijn hoofdzetel in Lid-Staat A heeft, doch aan reizigers diensten in de vorm van rondreispakketten verleent via een vennootschap die optreedt als zijn agent in Lid-Staat B, worden geantwoord op de navolgende vragen:

a) Moet, en zo ja in welke omstandigheden, het verlenen van die diensten door de reisorganisator worden belast in Lid-Staat B?

b) Kan, en zo ja in welke omstandigheden, worden aangenomen, dat de reisorganisator ‚de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd' in Lid-Staat B of aldaar ‚een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit [hij] de dienst heeft verleend'?"

In de loop van de procedure hebben DFDS A/S, de Italiaanse regering, de regering van het Verenigd Koninkrijk en de Commissie schriftelijke opmerkingen ingediend. Aan de terechtzitting is deelgenomen door de vertegenwoordigers van DFDS A/S, van de regering van het Verenigd Koninkrijk, van de Duitse regering en van de Commissie.

De toepasselijke wetgeving

9. Na deze uiteenzetting van de feiten wil ik thans bekijken, welke regels op het onderhavige geding van toepassing zijn. De relevante bepalingen zijn de navolgende artikelen van de Zesde richtlijn:

Artikel 9, lid 1, bevat de algemene regel om de plaats van een aan BTW onderworpen dienst te bepalen:

„Als plaats van een dienst 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."

Artikel 26 (leden 1 en 2) bevat de bijzondere regeling voor reisbureaus. Deze bepalingen luiden 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 reisbureaus die alleen optreden als tussenpersoon en waarop artikel 11, A, lid 3, sub c, van toepassing is. In de zin van dit artikel worden onder reisbureaus ook reisorganisatoren (touroperators) verstaan.

2. De handelingen van het reisbureau met het oog op de totstandkoming van de reis worden beschouwd als één enkele dienst van het reisbureau aan de reiziger. *Deze dienst wordt belast in de 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" (cursivering van mij).

Artikel 28, lid 3, sub g, bepaalt, dat gedurende de in lid 4 genoemde overgangsperiode de Lid-Staten:

„in afwijking van artikel 17, lid 3, en artikel 26, lid 3, de diensten van reisbureaus als bedoeld in artikel 26, lid 3, [kunnen] blijven vrijstellen, zonder recht op aftrek van voorbelasting (...)".

Juridische analyse

10. Gelijk in de zevende overweging van de considerans van de Zesde richtlijn wordt gezegd, „[heeft] de vaststelling van de plaats van de belastbare handelingen (...) geleid tot competentieconflicten tussen de Lid-Staten, met name met betrekking tot (...) diensten". De Zesde richtlijn voorziet niet alleen in de harmonisatie van de door de Lid-Staten ter zake vastgestelde regels, maar geeft ook de criteria volgens welke eventuele conflicten tussen de betrokken rechtsmachten moeten worden opgelost.

11. Artikel 9, lid 1, bepaalt algemeen, op welke wijze de plaats van de dienstverrichting wordt bepaald. Het eerste criterium is de plaats waar de dienstverrichter *de zetel van zijn bedrijfsuitoefening* of *een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit hij de dienst verricht*. Bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting geldt, subsidiair, het criterium van de woonplaats of de gebruikelijke verblijfplaats van de dienstverrichter.

12. Artikel 26 bevat evenwel een speciale BTW-regeling voor reisbureaus en reisorganisatoren. De beslissing van de wetgever om de „winstmarge van het reisbureau" te belasten, vindt haar oorsprong in het bijzondere karakter van de werkzaamheid van reisbureaus en, in het bijzonder, in het vereiste om de verschillende diensten waaruit de meer algemene dienst van een georganiseerde reis bestaat, te belasten op de plaats waar zij daadwerkelijk worden verricht. Dienaangaande heeft het Hof reeds gepreciseerd, dat „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". [6] Het Hof leidde hier vervolgens uit af, dat zonder een specifieke regeling, „toepassing van de algemene regels (...) voor die ondernemingen wegens de grote verscheidenheid van hun diensten en de plaatsen waar deze worden verricht, tot praktische moeilijkheden zou leiden en een belemmering zou vormen voor de uitoefening van hun werkzaamheid". [7]

13. Tussen de twee bovengenoemde regels bestaat echter een verband waarmee bij de uitlegging ervan rekening moet worden gehouden. Om te bepalen, of de inkomsten van DFDS A/S uit de door haar dochtermaatschappij DFDS Ltd verkochte rondreispakketten in de maatstaf van heffing van het reisbureau in het Verenigd Koninkrijk dan wel in die van het reisbureau in Denemarken dienen te worden opgenomen, moet immers worden verwezen naar de regel van artikel 9. De verwijzende rechter heeft overigens erkend, dat voor reisbureaus de aanknopingscriteria van artikel 26, lid 2, tweede volzin, — de zetel van bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting van waaruit de dienst is verleend — in verschillende opzichten gelijk zijn aan die van de algemene regel. [8] Het is derhalve van belang er eerst aan te herinneren, hoe laatstgenoemde bepaling eerder in de rechtspraak van het Hof is uitgelegd.

14. In het arrest in de zaak Berkholz gaf het Hof aanwijzingen over diverse aspecten van de regel van artikel 9, door de betekenis van het begrip zetel van bedrijfsuitoefening, vaste

6 — Arrest van 12 november 1992, zaak C-163/91, Van Ginkel, Jurispr. 1992, blz. I-5723, r. o. 13.

7 — Arrest Van Ginkel, reeds aangehaald, r. o. 14.

8 — Verwijzingsbeschikking (5.5.2).

inrichting en de relatie tussen die twee begrippen te preciseren. [9]

15. De omschrijving van het begrip zetel van de bedrijfsuitoefening van de onderneming levert, aldus advocaat-generaal Mancini, „geen problemen" op. Het is duidelijk dat dit begrip „in technische zin moet worden opgevat: het gaat dus om de maatschappelijke zetel, vermeld in de oprichtingsakte van de vennootschap die eigenares is van de onderneming welke de diensten verricht". [10] Past men deze definitie op de feiten van de onderhavige zaak toe, dan lijdt het geen enkele twijfel, dat DFDS A/S een vennootschap naar Deens recht met maatschappelijke zetel in Denemarken is, hetgeen overigens door alle interveniënten in deze procedure is erkend.

16. Meer problemen, omdat het gaat om een begrip van economische aard, stelt daarentegen het begrip „vaste inrichting van waaruit de dienst is verleend". In zijn arrest in de zaak Berkholz verklaarde het Hof voor recht, dat er slechts sprake is van een vaste inrichting, indien die inrichting duurzaam over het personeel en de technische middelen beschikt die voor de betrokken dienstverrichtingen noodzakelijk zijn. [11]

17. Aangaande de verhouding tussen de twee aanknopingscriteria gaf het Hof vervolgens aan, dat het tweede ondergeschikt is aan het eerste. Het in aanmerking nemen van een andere inrichting van waaruit de dienst wordt verricht, is namelijk „slechts van belang (...) ingeval de zetel ter zake niet tot een fiscaal *rationele* oplossing leidt of een conflict met een andere Lid-Staat doet ontstaan". [12] Kortom, de zetel van bedrijfsuitoefening moet worden aangemerkt als de plaats die „de voorkeur verdient". [13]

18. Na deze precisering van de begrippen die bij het onderzoek van de onderhavige zaak moeten worden gebruikt, wil ik thans op de eigenlijke vraag ingaan. Om de vragen van de verwijzende rechter te beantwoorden, dienen wij ons in de eerste plaats af te vragen, of de Engelse vennootschap wegens de aard van haar band met de moedermaatschappij kan worden aangemerkt als een „vaste inrichting" van de Deense vennootschap van waaruit de dienst wordt verleend. In de tweede plaats moet tegen de achtergrond van de feiten van de zaak worden bepaald, welke van de twee criteria in casu moet worden toegepast.

19. Om te bepalen, of de Engelse vennootschap moet worden aangemerkt als een „vaste inrichting" van de moedermaatschappij van waaruit de diensten worden verricht, dient mijns inziens gebruik te worden gemaakt van de preciseringen die voortvloeien uit verschillende door het Hof op

9 — Arrest van 4 juli 1985, zaak 168/84, Berkholz, Jurispr. 1985, blz. 2251.

10 — Conclusie van advocaat-generaal Mancini in de zaak Berkholz, reeds aangehaald, blz. 2252, punt 2.

11 — Arrest Berkholz, reeds aangehaald, punt 1 van het dictum.

12 — Arrest Berkholz, reeds aangehaald, r. o. 17.

13 — Arrest Berkholz, reeds aangehaald, r. o. 17.

mededingingsgebied, in het bijzonder wat het begrip agentuur betreft, gewezen arresten. Ik verwijs met name naar de arresten waarin de werkingssfeer van de regel van artikel 85, lid 1, van het Verdrag met betrekking tot handelsagenten is afgebakend. [14]

20. Zoals bekend, ging — en gaat — het erom, te bepalen onder welke voorwaarden een handelsagent moet worden aangemerkt als een van de opdrachtgever onafhankelijke eenheid. Het antwoord op die vraag bepaalt, of de betrekkingen tussen de opdrachtgever en de agent al dan niet op basis van artikel 85, lid 1, kunnen worden onderzocht. Die bepaling is immers enkel van toepassing indien de agent onafhankelijk is. Gelijk advocaat-generaal Tesauro schreef: „Is de agent in de onderneming van de opdrachtgever geïntegreerd, dan ‚verdwijnt' hij als het ware als zelfstandig marktdeelnemer." [15]

21. In het arrest Vereniging van Vlaamse Reisbureaus preciseerde het Hof zijn standpunt met betrekking tot reisagenten. [16] In antwoord op een door de Belgische regering aangevoerd argument om bepaalde handelsbetrekkingen tussen een touroperator en een reisagent aan de werkingssfeer van artikel 85, lid 1, te onttrekken, oordeelde het Hof, dat „een reisagent als door de nationale rechter bedoeld, moet worden beschouwd als een zelfstandig tussenpersoon, die een autonome dienstverleningsactiviteit uitoefent. Immers, enerzijds *verkoopt een reisagent georganiseerde reizen van een zeer groot aantal touroperators, anderzijds verkoopt een touroperator zijn reizen via een zeer groot aantal reisagenten.* (...) een dergelijke reisagent [kan] dan ook niet worden aangemerkt als een in de onderneming van deze of gene touroperator geïntegreerd hulporgaan" [17] (cursivering van mij).

22. Welbeschouwd is die overweging van het Hof relevant voor de beslechting van het onderhavige geding. Het lijdt geen enkele twijfel, dat DFDS Ltd volgens de criteria die het Hof in bovengenoemd arrest heeft gehanteerd, niet als een onafhankelijk agent kan worden aangemerkt, en wel om redenen die zowel met de structurele eigendomsverhoudingen als met de functionele verhoudingen verband houden: in de eerste plaats, omdat reeds het feit dat de moedermaatschappij het volledige aandelenkapitaal van de dochtermaatschappij bezit, pleit voor een „afhankelijkheid" van de dochtermaatschappij ten opzichte van de moedermaatschappij; in de tweede plaats — en dit is het functionele aspect dat tegen de achtergrond van bovengenoemd arrest van het Hof moet worden bekeken —, omdat de Engelse vennootschap, anders dan in de zaak Vereniging van Vlaamse Reisbureaus het geval was, geen

14 — Zie arresten van 13 juli 1966, gevoegde zaken 56/64 en 58/64, Consten en Grundig, Jurispr. 1966, blz. 450; 16 december 1975, gevoegde zaken 40/73-48/73, 50/73, 54/73, 55/73, 56/73, 111/73, 113/73 en 114/73, Suiker Unie e. a., Jurispr. 1975, blz. 1663; 1 oktober 1987, zaak 311/85, Vereniging van Vlaamse Reisbureaus, Jurispr. 1987, blz. 3801, en 24 oktober 1995, zaak C-266/93, Volkswagen en VAG Leasing, Jurispr. 1995, blz. I-3477.

15 — Conclusie van advocaat-generaal Tesauro in de zaak Volkswagen en VAG Leasing, zaak C-266/93, Jurispr. 1995, blz. I-3479.

16 — Arrest reeds aangehaald.

17 — Arrest reeds aangehaald, r. o. 20.

georganiseerde reizen van een zeer groot aantal touroperators verkoopt. Integendeel, de overeenkomst tussen de moeder- en de dochtermaatschappij preciseert, dat laatstgenoemde alleen als agent van de moedermaatschappij mag optreden, tenzij de moedermaatschappij uitdrukkelijk anders beslist. Afgezien daarvan is de dochtermaatschappij, gezien de wijze waarop de agentuurovereenkomst de verhoudingen tussen moeder- en dochtermaatschappij regelt, voor de uitoefening van haar eigen werkzaamheden niet daadwerkelijk onafhankelijk van de moedermaatschappij. Dit blijkt uit een aantal reeds genoemde elementen: in het bijzonder, de noodzaak van voorafgaande toestemming van de moedermaatschappij voor besluiten met betrekking tot het bestuur van de vennootschap, zoals het aanstellen van kaderpersoneel (artikel 3.2), het afsluiten van belangrijke contracten, het aanwijzen van agenten voor de reclame en de public relations (artikel 3.3) en het ontbreken van een beoordelingsmarge om de prijs van de dienst te bepalen. Op grond van al deze elementen kom ik tot de conclusie, dat de Engelse vennootschap, wanneer men door het scherm van de rechtsvorm heenkijkt, als *een hulporgaan* van de moedermaatschappij optreedt.

23. In het arrest Volkswagen en VAG Leasing, reeds aangehaald, beklemtoonde het Hof verder het criterium van het risico: „Tussenpersonen verliezen hun hoedanigheid van zelfstandig marktdeelnemer slechts" — aldus het Hof — „wanneer zij geen van de risico's dragen die voortvloeien uit de overeenkomsten die zij voor rekening van de opdrachtgever hebben gesloten". [18] Zelfs indien men dit criterium aanvaardt, blijft mijn conclusie, dat DFDS Ltd een hulporgaan van de moedermaatschappij is, overeind. De situatie van de Engelse vennootschap verschilt van die van de Duitse dealers in de zaak Volkswagen en VAG Leasing. De Engelse vennootschap lijkt immers geen enkel financieel risico te dragen met betrekking tot de contracten die zij als agent van de Deense vennootschap met de consumenten afsluit.

24. De Engelse vennootschap is derhalve een hulporgaan dat economisch is geïntegreerd in de Deense vennootschap. Blijft de vraag, of DFDS Ltd als een „vaste inrichting" van de moedermaatschappij kan worden aangemerkt.

25. Relevant is daartoe de verwijzing in de opmerkingen van de regering van het Verenigd Koninkrijk naar de rechtspraak van het Hof. De genoemde arresten zijn die in de zaken Factortame e. a. en „Co-assurantie" en zij zijn beide van belang voor de onderhavige zaak. [19]

In het arrest Factortame e. a. is gepreciseerd, dat het begrip vestiging inhoudt, „dat daadwerkelijk een economische activiteit wordt

18 — Arrest reeds aangehaald, r. o. 19.

19 — Arresten van 25 juli 1991, zaak C-221/89, Factortame e. a., Jurispr. 1991, blz. I-3905, en 4 december 1986, zaak 205/84, Commissie/Duitsland (het zogenoemde arrest „Co-assurantie"), Jurispr. 1986, blz. 3755.

uitgeoefend door middel van een duurzame vestiging voor onbepaalde tijd in een (...) Lid-Staat". [20]

Het tweede arrest is voor de onderhavige zaak nog meer expliciet. In dit arrest wordt verklaard, dat de (verzekerings)onderneming uit een andere Lid-Staat, die in de Lid-Staat waar zij diensten verricht, duurzaam aanwezig is, onder de verdragsbepalingen inzake het recht van vestiging valt, *„ook indien die aanwezigheid niet de vorm heeft van een bijkantoor of een agentschap,* maar enkel van een eenvoudig bureau, beheerd door eigen personeel van de onderneming *of door een zelfstandig persoon die echter gemachtigd is duurzaam voor die onderneming op te treden zoals een agentschap zou doen".* [21]

26. Ik wil thans onderzoeken, of in casu is voldaan aan de door het Hof in die arresten gestelde eisen. Mijns inziens is dit het geval. De voorwaarden betreffende de daadwerkelijke uitoefening van de activiteit, de onbepaalde duur en de duurzame vestiging zijn vervuld. Dit wordt bevestigd door het diepgaand onderzoek van de feiten door het VAT Tribunal. In de door die rechterlijke instantie gegeven beslissing wordt de nadruk gelegd op een aantal elementen, waarvan het meest belangrijke — en ik deel dienaangaande het standpunt van de vertegenwoordiger van de Commissie ter terechtzitting — is, dat de Engelse vennootschap circa 100 werknemers heeft. Er zijn overigens nog andere feitelijke overwegingen tot staving van het standpunt, dat ook de aan de consument aangeboden dienst in Groot-Brittannië tot stand komt. De overeenkomst wordt in Groot-Brittannië gesloten; de betaling geschiedt waarschijnlijk in de plaatselijke valuta; eventuele klachten van klanten worden door de Engelse vennootschap afgehandeld; de moedermaatschappij vergoedt de kosten die DFDS Ltd voor gerechtelijke acties ter bescherming van haar belangen moet maken.

27. Op basis van de door mij genoemde gegevens, voldoet DFDS Ltd aan de eisen van een vaste inrichting in de definitie die daarvan in het arrest Berkholz is gegeven. Het gaat hier om een inrichting „die duurzaam over het personeel en de technische middelen beschikt die voor de betrokken dienstverrichtingen noodzakelijk zijn". Er is dus voldaan aan de noodzakelijke voorwaarden om van een „vaste inrichting" te kunnen spreken.

Men dient ook voor ogen te houden, dat de onderhavige zaak compleet verschilt van de situatie die het Hof thans in zaak C-190/95 onderzoekt. In die zaak gaf advocaat-generaal Fennelly het Hof in overweging, aan het criterium van de maatschappelijke

20 — Arrest reeds aangehaald, r. o. 20.

21 — Zaak 205/84, reeds aangehaald (r. o. 21; cursivering van mij). Zie eveneens de conclusie van advocaat-generaal Darmon in zaak 81/87, Daily Mail and General Trust PLC, waarin de advocaat-generaal, na te hebben herinnerd aan de beslissing in bovengenoemd arrest in de zaak 205/84, preciseerde, dat „het recht van vestiging [zich] op twee verschillende manieren [kan] materialiseren. In de eerste plaats kan het gaan om de oprichting van dochterondernemingen, filialen of agentschappen. Men spreekt dan van secundaire vestiging" (Jurispr. 1988, blz. 5500, punt 4). Zie eveneens het arrest van 27 september 1988 in de zaak Daily Mail and General Trust PLC, reeds aangehaald: „In het geval van vennootschappen wordt het recht van vestiging normaliter uitgeoefend door de oprichting van agentschappen, filialen of dochterondernemingen" (Jurispr. 1988, blz. 5483, r. o. 17).

zetel van de onderneming [22] in Nederland de voorkeur te geven boven de plaats in België waar de onderneming een restactiviteit van leasing van voertuigen uitoefent. De advocaat-generaal baseerde zich voor die conclusie op verschillende gegevens, waaronder de omstandigheid dat de Nederlandse vennootschap geen bedrijfszetels in België had en dat de contracten van leasing van voertuigen in Nederland werden afgesloten en de essentie vormden van de door haar aangeboden diensten, die een belangrijke inzet van personeel en middelen vereisten. [23] Welke consequenties kunnen uit de conclusie van de advocaat-generaal in die zaak worden getrokken voor het onderzoek dat het Hof thans dient te verrichten? Mijns inziens die, dat wij moeten erkennen dat het in casu gaat om een vaste inrichting in het Verenigd Koninkrijk, zoals die in de communautaire regeling is gedefinieerd.

28. Ten slotte verlangen de vragen in deze zaak een verduidelijking van de verhouding tussen de twee criteria van artikel 26, lid 2. Bij mijn verwijzingen naar de zaak Berkholz en naar latere arresten van het Hof heb ik reeds gezegd, dat het criterium van een vaste inrichting slechts subsidiair in aanmerking moet worden genomen. Dit is het geval wanneer de verwijzing naar de zetel van de onderneming niet tot een rationele oplossing van het fiscale probleem leidt ten aanzien van, hetzij de rechtvaardiging van de last die aan de belastingplichtige wordt opgelegd, hetzij de vaststelling van de Lid-Staat die bevoegd is de belasting te heffen, aangezien het de bedoeling is conflicten met de belastingdiensten van andere Lid-Staten te vermijden. [24]

29. Het staat aan de wetgever van elke Lid-Staat te bepalen, tot waar het ene criterium in de plaats van het andere criterium moet worden toegepast. Het is de taak van het Hof, uit te leggen en te controleren, hoe de subsidiariteit in de aan de nationale wet overgelaten keuze moet worden ingevuld. Zo moet het onderzoek in de onderhavige zaak rechtstreeks worden toegespitst op de gevolgen van het gebruik van het algemene criterium van de zetel van de bedrijfsuitoefening. Leidt dit tot een rationele uitkomst, gelijk de richtlijn dat wil, dan moet aan dit criterium de voorkeur worden gegeven. In dat geval bestaat er geen behoefte aan het andere criterium, dat van de plaats van de vaste inrichting.

30. Onder verwijzing naar de conclusie van advocaat-generaal Mancini in de zaak Berkholz tracht de regering van het Verenigd Koninkrijk een oplossing voor het probleem te vinden door terug te grijpen op de algemene beginselen van de communautaire

22 — Conclusie van 12 december 1996 in de zaak ARO Lease.

23 — Reeds aangehaalde conclusie, punt 31.

24 — Zie, laatstelijk, in die zin, het arrest van het Hof van 2 mei 1996 in zaak C-231/94, Faaborg-Gelting Linien, Jurispr. 1996, blz. I-2395, r. o. 16 en 17. Zie eveneens de conclusie van advocaat-generaal Fennelly van 28 november 1996 in zaak C-167/95, Maatschap M. J. M. Linthorst e. a. (Jurispr. 1997, blz. I-1195, punt 26).

regeling op fiscaal gebied. [25] Daartoe behoort het beginsel om BTW te heffen op de plaats waar de dienst wordt verricht. Hiervan uitgaande en mede gelet op de betrekkingen tussen de Engelse vennootschap en de moedermaatschappij concludeert de regering van het Verenigd Koninkrijk, dat de vennootschap DFDS Ltd een nevenvestiging van DFDS A/S is. Laatstgenoemde is derhalve in het Verenigd Koninkrijk BTW verschuldigd over de diensten die zij vanuit Harwich verricht.

31. DFDS komt tot de tegenovergestelde conclusie: haars inziens is het hanteren van het criterium van de maatschappelijke zetel geenszins irrationeel of ongerechtvaardigd; het criterium van de plaats van vestiging zou daarentegen tot verwarring, bevoegdheidsconflicten en onnodige complicaties bij de werking van de BTW-regeling leiden. [26]

32. Om de hierna uiteengezette redenen meen ik de stelling van de regering van het Verenigd Koninkrijk te kunnen delen. Ook ik ben van mening, dat het criterium zetel van de bedrijfsuitoefening in casu niet tot rationele uitkomsten leidt. Dit criterium zou namelijk als eerste gevolg hebben, dat het normatieve criterium volgens hetwelk de plaats van heffing zo veel mogelijk moet samenvallen met de plaats waar de dienst aan de consument wordt verleend, niet wordt geëerbiedigd. Dit is het basiscriterium. Het BTW-stelsel moet aldus worden toegepast, dat het zo veel mogelijk aansluit bij de economische werkelijkheid. Het subsidiaire criterium mag, wanneer men de toepassing ervan overweegt, mijns inziens niet al te automatisch ondergeschikt worden gemaakt aan dat van de zetel van de bedrijfsuitoefening.

33. Voorts zou de toepassing van dit laatste criterium, zoals de Deense vennootschap wenst, in het onderhavige geval de problemen eerder verergeren dan vereenvoudigen. Wat zou het gevolg zijn, indien de ondernemingen van de sector met de keuze van hun zetel eveneens de plaats van belastingheffing over de door hen verleende diensten zouden kunnen bepalen? Dit zou tot een verstoring van de vrije mededinging leiden en zou andere, meer algemene repercussies hebben voor het economisch leven.

Artikel 28, lid 3, sub g, biedt de Lid-Staten immers de mogelijkheid vrijstellingen te verlenen en het is niet moeilijk zich voor te stellen, dat de ondernemingen ervoor kiezen hun zetel te vestigen op het grondgebied van

25 — Opmerkingen van de regering van het Verenigd Koninkrijk in deze zaak (punt 24). Er wordt verwezen naar punt 2 van de conclusie van advocaat-generaal Mancini die, na zich te hebben afgevraagd aan welke van de twee hoofdcriteria van artikel 9 de voorkeur moest worden gegeven wanneer, zoals in casu, de zetel en de vaste inrichting van de dienstverrichter niet samenvallen, deze vraag beantwoordde als volgt: „Daarover zegt de bepaling niets en (...) helpt de considerans van de richtlijn ons ook niet verder. Ik stel dan ook voor terug te grijpen *op het algemene beginsel, volgens hetwelk de BTW wordt geheven op de plaats van het verbruik.* Op grond daarvan moet namelijk de voorkeur worden gegeven aan het criterium met behulp waarvan de dienst het meest nauwkeurig kan worden gelokaliseerd, en het lijdt geen twijfel dat van beide criteria het — kennelijk nauwkeuriger — criterium van de vaste inrichting hiervoor het meest geschikt is" (cursivering van mij).

26 — Punt 21 van de opmerkingen van DFDS.

een Lid-Staat die van die mogelijkheid gebruik heeft gemaakt. Dit is wat het Koninkrijk Denemarken heeft gedaan. Aanvaarding van het criterium van de zetel in een dergelijk geval zou leiden tot een vervalsing van de mededinging tussen op dezelfde markt werkzame ondernemingen. In casu zouden touroperators in Groot-Brittannië worden gediscrimineerd omdat zij hun zetel op de ene en niet op de andere plaats hebben gevestigd. Sommigen onder hen zouden over de verleende diensten BTW betalen, anderen niet.

34. Ten slotte dienen de bewoordingen en het doel van artikel 26, lid 2, te worden onderzocht. De juiste betekenis van het feit dat artikel 26, lid 2, tweede volzin, uitdrukkelijk twee criteria in plaats van één criterium noemt, kan de uitlegger niet ontgaan. De wetgever heeft dit gedaan, omdat hij, naast het algemene geval van de maatschappelijke zetel, ook het geval voor ogen had waarin de activiteiten van reisbureaus vertakt zijn en de betrokken diensten op verschillende plaatsen op het grondgebied van de Gemeenschap worden verleend. In dit tweede geval is volgens het bij de richtlijn ingevoerde stelsel de plaats van belastingheffing, de plaats waar de diensten concreet zijn verleend, en niet de plaats waar de zetel van de onderneming is gevestigd. Het criterium inrichting van waaruit de dienst „wordt verleend", is subsidiair ten opzichte van dat van de zetel, maar enkel in die zin, dat het in het andere geval geldt. Het gaat dus om een criterium dat eveneens een hoofdcriterium is. De wetgever was van oordeel, dat het voor belastingdoeleinden even relevant was als het criterium van de zetel. Indien dit niet zo ware, zou de betrokken bepaling anders zijn geformuleerd: als enig criterium zou het criterium van de zetel van de bedrijfsuitoefening zijn genomen, althans voor de op het grondgebied van de Gemeenschap gevestigde ondernemingen; het criterium van de vaste inrichting had dan moeten worden beperkt tot het geval waarin de diensten binnen de Gemeenschap worden verleend, terwijl de zetel van de onderneming buiten de Gemeenschap is gevestigd. [27] Opgemerkt zij, dat bij lezing van het arrest in de zaak Berkholz passend rekening dient te worden gehouden met de feitelijke omstandigheden van die zaak. De strekking van dit arrest kan niet zonder meer aldus worden uitgebreid, dat het criterium van de plaats van de inrichting van waaruit de diensten worden verleend, slechts een residucriterium is. [28] Een dergelijke oplossing zou niet in overeenstemming zijn met de beginselen die aan het gemeenschapsrecht ten gronde liggen.

27 — Ik deel overigens de mening van de Commissie, dat de door de vennootschap DFDS A/S aan artikel 26, lid 2, gegeven uitlegging onjuist is. Mijns inziens heeft het specifieke doel van de regel, namelijk de verschillende diensten waaruit de activiteit van de touroperator bestaat, voor belastingdoeleinden „als één dienst te beschouwen", anders dan de Deense vennootschap ter terechtzitting heeft gesteld, geen gevolgen voor de plaats waar de dienst wordt verleend, in die zin dat er ook één plaats van dienstverlening moet zijn. De twee aspecten van de regeling — de *bepaling* van de *diensten* waarover BTW moet worden betaald, en de bepaling van de *plaats* waar die diensten moeten worden belast — zijn immers logischerwijs twee verschillende zaken en moeten dit mijns inziens ook blijven. De erkenning dat de dienst wordt verricht op de plaats waar de vaste inrichting is gevestigd van waaruit de dienst is verleend, leidt derhalve mijns inziens niet tot fragmentatie of versnippering van de fiscale bevoegdheid, gelijk de vennootschap DFDS A/S ter terechtzitting vreesde. Een dergelijke oplossing zou er eenvoudigweg toe leiden, dat over de diensten van reisorganisatoren (als een geheel gezien welteverstaan) dáár BTW moet worden betaald waar zij daadwerkelijk aan de consument zijn verleend.

28 — Zie P. Farmer en R. Lyal, *EC Tax Law*, Oxford, 1994, blz. 160, die het volgende stellen: „Het arrest Berkholz kan worden opgevat als een blijk van de tegenzin van het Hof om naar nevenvestigingen te verwijzen. De door het Hof gebruikte bewoordingen moeten echter worden gelezen tegen de achtergrond van de omstandigheden van de zaak, waarin een belastingplichtige had getracht aan belastingheffing in de Gemeenschap te ontsnappen door buiten het *grondgebied van de Gemeenschap nationale vestigingen op* te zetten." Zij concluderen: „Wij denken dat in een zuiver geval waarin een dienstverrichter (...) meerdere vestigingen heeft die alle in staat zijn diensten te verlenen, de meest geschikte methode voor het bepalen van de plaats waar een dienst wordt verleend voor de toepassing van artikel 9, lid 1, (...) bestaat in het aanwijzen van de vestiging van de dienstverrichter waarvan de middelen het meest voor het verlenen van de betrokken dienst werden gebruikt (...)"

35. De stelling van de Deense vennootschap, die in feite overdreven formalistisch is, is niet in overeenstemming met die beginselen. Zij houdt geen rekening met het feit, dat de economische werkelijkheid van deze zaak rechtvaardigt dat reisbureaus dáár BTW over hun werkzaamheden betalen, waar de diensten worden verleend.

Maar er is meer. Deze zaak kan niet in de door de Deense vennootschap voorgestane zin worden beslecht zonder in te gaan tegen de uitleggingsmethode die mijns inziens bij het onderzoek van de onderhavige zaak moet worden gevolgd. Voor die keuze vind ik steun in de preciseringen van advocaat-generaal Darmon in zijn conclusie in de zaak Daily Mail and General Trust PLC, reeds aangehaald. In die zaak dienden de criteria te worden beoordeeld op grond waarvan het bestaan van de centrale bestuurszetel van een onderneming kon worden vastgesteld. De advocaat-generaal concludeerde: „De aanwijzing daarvan *kan niet het resultaat zijn van een formele juridische beoordeling*, die geen rekening houdt met een veelheid van materiële elementen waarvan de respectieve draagwijdte kan verschillen naar gelang van de soort vennootschap" (cursivering van mij). [29]

36. Een indirecte, maar veelzeggende bevestiging van de juistheid van deze conclusie berust in het feit, dat de communautaire wetgever geen gevolg heeft willen geven aan een advies van het Comité voor de belasting over de toegevoegde waarde — dat later is overgenomen in het voorstel voor een negentiende richtlijn — waarin werd voorgesteld aan artikel 9 een lid toe te voegen. Dit nieuwe lid, lid 4, zou een extensieve omschrijving van het begrip vaste inrichting hebben gegeven, die elke vaste inrichting van een belastingplichtige omvat, ook indien daar *geen belastbare handeling zal worden verricht*. [30]

37. De reden waarom de wetgever ervoor heeft gekozen om een dergelijke wijziging niet in artikel 9 op te nemen, ligt mijns inziens juist in de bedoeling het essentiële belang van het begrip „vaste inrichting" te bevestigen. Dit laatste begrip is, gelijk de Italiaanse regering in haar opmerkingen beklemtoont, naar zijn aard een typisch economisch begrip. Het duidt uitsluitend op een inrichting van waaruit een dienst kan worden verleend — uitgaande van de omstandigheid dat een dergelijke inrichting daarvoor over voldoende personeel en technische middelen beschikt — en ook daadwerkelijk wordt verleend.

29 — Aangehaalde conclusie, punt 7 (maar zie eveneens de redenering in punt 8).

30 — Voorstel voor een negentiende richtlijn van de Raad betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting houdende wijziging van richtlijn 77/388/EEG — gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, door de Commissie bij de Raad ingediend op 5 december 1984 (PB 1984, C 347, blz. 5) (zie artikel 1, sub b; cursivering van mij). Voor de ontstaansgeschiedenis van dit voorstel tot wijziging, zie Farmer en Lyal, aangehaald werk, blz. 158.

Conclusie

Om de hierboven genoemde redenen geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vragen van de High Court of Justice te beantwoorden als volgt:

„Wanneer een reisorganisator zijn hoofdzetel in Lid-Staat A heeft, doch via een als zijn agent optredende vennootschap in Lid-Staat B diensten in de vorm van rondreispakketten verleent, zijn de door de reisorganisator verleende diensten aan BTW onderworpen in Lid-Staat B wanneer de vennootschap die als agent optreedt, niet onafhankelijk en autonoom kan optreden, maar slechts een hulporgaan van de reisorganisator is, en zowel over het personeel als de technische middelen beschikt om de betrokken diensten te kunnen verlenen."