ARREST VAN HET HOF (Vijfde kamer)
22 oktober 1998 *

In de gevoegde zaken C-308/96 en C-94/97,

betreffende verzoeken aan het Hof krachtens artikel 177 EG-Verdrag van de High Court of Justice of England and Wales, Queen's Bench Division (Verenigd Koninkrijk), en het VAT and Duties Tribunal, Londen (Verenigd Koninkrijk), in de aldaar aanhangige gedingen tussen

Commissioners of Customs and Excise

en

T. P. Madgett en R. M. Baldwin, handeldrijvend onder de naam „The Howden Court Hotel" (C-308/96),

en tussen

T. P. Madgett en R. M. Baldwin, handeldrijvend onder de naam „The Howden Court Hotel"

en

* Procestaal: Engels.

Commissioners of Customs and Excise (C-94/97),

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 lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1),

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),

samengesteld als volgt: J.-P. Puissochet, kamerpresident, J. C. Moitinho de Almeida, C. Gulmann (rapporteur), L. Sevón en M. Wathelet, rechters,

advocaat-generaal: P. Léger
griffier: H. A. Rühl, hoofdadministrateur

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

— T. P. Madgett en R. M. Baldwin (C-308/96 en C-94/97), vertegenwoordigd door J. Woolf, Barrister, geïnstrueerd door Rice-Jones & Smiths, Solicitors,

— de regering van het Verenigd Koninkrijk (C-308/96), vertegenwoordigd door L. Nicoll van het Treasury Solicitor's Department, als gemachtigde, bijgestaan door S. Richards en H. Davies, Barristers,

— de regering van het Verenigd Koninkrijk (C-94/47), vertegenwoordigd door L. Nicoll, bijgestaan door N. Paines, QC, en H. Davies,

— de Duitse regering (C-308/96), vertegenwoordigd door E. Röder, Ministerialrat bij het Bondsministerie van Economische zaken, als gemachtigde,

— de Duitse regering (C-94/47), vertegenwoordigd door E. Röder en C.-D. Quassowski, Regierungsdirektor bij het Bondsministerie van Economische zaken, als gemachtigde,

— de Griekse regering (C-308/96), vertegenwoordigd door F. Georgakopoulos, adjunct-juridisch adviseur bij de juridische dienst van de staat, en A. Rokofyllou, adviseur van de onderminister van Buitenlandse zaken, als gemachtigden,

— de Zweedse regering (C-308/96 en C-94/97), vertegenwoordigd door E. Brattgård, departementsråd bij de afdeling buitenlandse handel van het Ministerie van Buitenlandse zaken, als gemachtigde,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen (C-308/96), vertegenwoordigd door N. Khan en E. Traversa, leden van haar juridische dienst, als gemachtigden,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen (C-94/97), vertegenwoordigd door R. Lyal, lid van haar juridische dienst, als gemachtigde, en E. Traversa,

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van T. P. Madgett en R. M. Baldwin, vertegenwoordigd door J. Woolf en P. Burton, Solicitor; de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door D. Cooper van het Treasury Solicitor's

Department, als gemachtigde, bijgestaan door N. Paines en S. Richards; de Duitse regering, vertegenwoordigd door E. Röder; de Griekse regering, vertegenwoordigd door F. Georgakopoulos en A. Rokofyllou, en de Commissie, vertegenwoordigd door N. Khan en R. Lyal, ter terechtzitting van 5 februari 1998,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 30 april 1998,

het navolgende

Arrest

1 Bij beschikking van 16 november 1995, binnengekomen bij het Hof op 23 september 1996, heeft de High Court of Justice of England and Wales, Queen's Bench Division, krachtens artikel 177 EG-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 lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn").

2 Bij beschikking van 26 februari 1997, binnengekomen bij het Hof op 3 maart 1997, heeft het VAT and Duties Tribunal, Londen, krachtens artikel 177 EG-Verdrag twee prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging van dezelfde bepaling van de Zesde richtlijn.

3 Die vragen zijn gerezen in een geschil tussen T. P. Madgett en R. M. Baldwin en de Commissioners of Customs & Excise over de vraag, of de regeling van artikel 26 van de Zesde richtlijn op hen van toepassing is, omdat zij in de uitoefening van hun hotelbedrijf hun gasten pakketreizen aanbieden.

4 Volgens artikel 11 A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn is de maatstaf van heffing van de BTW voor het merendeel van de diensten „alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de koper, van de ontvanger of van een derde (...)".

5 Artikel 26 van de Zesde richtlijn, dat voor bepaalde handelingen van reisbureaus en reisorganisatoren een uitzondering invoert op de algemene regeling betreffende de belastinggrondslag, bepaalt:

„1. De lidstaten 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 lidstaat 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 lidstaten afgetrokken noch teruggegeven worden."

6 Artikel 26 van de Zesde richtlijn is in het recht van het Verenigd Koninkrijk omgezet bij Section 37A van de Value Added Tax Act 1983 alsmede bij de Value Added Tax (Tour Operators) Order 1987. De bepalingen van de wettelijke regeling van het Verenigd Koninkrijk zijn gepreciseerd in circulaire 709/5/88 van de Commissioners of Customs and Excise, getiteld „Tour Operator's Margin Scheme" (hierna: „TOMS-regeling"). Volgens deze regeling moet het totaalbedrag dat de reisorganisator of de touroperator ontvangt, tussen de van derden betrokken prestaties en de eigen prestaties worden opgesplitst naar de werkelijke kosten van elk onderdeel.

7 Madgett en Baldwin zijn de exploitanten van het Howden Court Hotel te Torquay (Devon, Engeland). Van de hoofdzakelijk uit Noord-Engeland afkomstige gasten van het hotel koopt 90 % een „pakket", dat wil zeggen dat zij een totaalprijs betalen voor: i) logies en halfpension, ii) het vervoer per autobus vanaf verschillende verzamelpunten in het noorden van Engeland, en iii) een busexcursie van één dag gedurende hun verblijf in het hotel. Madgett en Baldwin betrekken de vervoersdiensten van derden. De andere gasten van het hotel zorgen zelf voor de heen- en terugreis. Zij nemen niet deel aan de toeristische excursie en betalen een andere prijs.

8 Madgett en Baldwin zijn van mening, dat artikel 26 van de Zesde richtlijn voor hen niet geldt, aangezien zij hotelhouder en niet reisorganisator zijn. Bovendien stellen zij, dat het invullen van de driemaandelijkse BTW-aangifte op de voet van de algemene beginselen ter bepaling van de maatstaf van heffing van de Zesde richtlijn, Madgett slechts een halve dag werk kost, terwijl de TOMS-regeling, die een hele reeks uitsplitsingen voorschrijft, een enorme hoeveelheid extra werk meebrengt.

9 De Commissioners of Customs and Excise stellen zich echter op het standpunt, dat de TOMS-regeling eveneens geldt voor hotelhouders die hun gasten pakketreizen aanbieden, bestaande uit prestaties die zij zelf verrichten (hierna: „eigen prestaties"), en uit prestaties die zij van derden betrekken. Madgett en Baldwin zijn in de aanslagen over de periode van 1 mei 1988 tot en met 31 oktober 1993 dan ook volgens deze regeling belast.

10 Madgett en Baldwin hebben hierop beroep ingesteld bij het VAT and Duties Tribunal, dat oordeelde dat artikel 26 van de Zesde richtlijn niet op hen van toepassing was. De Commissioners of Customs and Excise zijn van deze beslissing in hoger beroep gekomen bij de High Court of Justice, die de behandeling van de zaak heeft geschorst en het Hof de volgende twee prejudiciële vragen heeft voorgelegd (zaak C-308/96):

„1) Volgens welke criteria moet worden bepaald, of handelingen van een belastingplichtige handelingen van een ‚reisbureau' of ‚reisorganisator' zijn, waarop de bepalingen van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting van toepassing zijn? Meer in het bijzonder, zijn die bepalingen van toepassing op de handelingen van een persoon die, hoewel hij geen ‚travel agent' (reisbureau) of ‚tour operator' (reisorganisator) in de gewone Engelse betekenis van deze woorden is, diensten ten behoeve van reizigers verricht die gewoonlijk door reisbureaus of reisorganisatoren worden verricht?

2) Zijn genoemde bepalingen, gelet op het antwoord op de eerste vraag, van toepassing op handelingen als waar het in deze zaak om gaat, waarin de eigenaars van een hotel in het zuiden van Engeland, als onderdeel van hun activiteiten als hotelhouder, de hotelgasten voor een totaalprijs een week verblijf in het hotel, vervoer per bus tussen het hotel en een aantal plaatsen in het noorden van Engeland en een plaatselijke rondreis per bus tijdens het verblijf in het hotel aanbieden (waarbij het vervoer door de hoteleigenaars bij een busverhuurmaatschappij wordt gekocht)?"

11 Tijdens de procedure voor de High Court of Justice hebben Madgett en Baldwin een nieuw middel aangevoerd, namelijk dat de door de TOMS-regeling voorgeschreven splitsingsmethode in strijd is met de Zesde richtlijn. Daar dit punt geen voorwerp van het hoger beroep bij de High Court vormde, is de procedure voor het VAT and Duties Tribunal heropend.

12 In die procedure hebben Madgett en Baldwin betoogd, dat de bepaling op grond waarvan de door de reiziger betaalde prijs op basis van de werkelijke kosten moet worden verdeeld tussen de onderdelen van het pakket die van derden zijn betrokken, en de eigen prestaties, rationeel noch logisch is. De Commissioners of Customs and Excise hebben betoogd, dat de TOMS-regeling, bepalende dat de winstmarge van reisorganisatoren zowel voor van derden betrokken prestaties als voor eigen prestaties naar de werkelijke kosten moet worden berekend, in overeenstemming is met de bepalingen van artikel 26 van de Zesde richtlijn.

13 Onder deze omstandigheden heeft het VAT and Duties Tribunal de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende twee prejudiciële vragen voorgelegd (zaak C-94/97):

„Indien in zaak C-308/96 wordt beslist, dat de bepalingen van artikel 26 van de Zesde richtlijn van toepassing zijn op handelingen als die waar het in deze zaak om gaat,

1) Op welke grondslag moet dan bij een juiste uitlegging van artikel 26 de winstmarge van de reisorganisator worden berekend, wanneer hij in het kader van één handeling ten behoeve van de reiziger een dienst verricht, die ten dele door andere belastingplichtigen (‚prestaties van derden') en ten dele door de reisorganisator uit eigen middelen (‚eigen prestaties') wordt geleverd?

2) Meer in het bijzonder, moet artikel 26 aldus worden uitgelegd:

a) dat het verlangt, dat het door de reisorganisator van de reiziger ontvangen totaalbedrag wordt opgesplitst tussen de prestaties van derden en de eigen prestaties, en wel naar de kosten van de samenstellende delen; of

b) dat het de lidstaten toestaat, een splitsing naar die kosten te verlangen, hetzij i) in het algemeen, hetzij ii) in het geval van handelingen als die waar het in deze zaak om gaat; of

c) dat het toestaat, dat die splitsing plaatsvindt volgens de gebruikelijke beginselen voor de vaststelling van de maatstaf van heffing overeenkomstig artikel 11?"

14 Bij beschikking van de president van het Hof van 11 december 1997 zijn de twee zaken voor de mondelinge behandeling en het arrest gevoegd.

De vragen van de High Court of Justice

15 Met zijn gezamenlijk te onderzoeken vragen wenst de High Court of Justice in wezen te vernemen, of artikel 26 van de Zesde richtlijn van toepassing is op een hotelhouder die zijn gasten tegen betaling van een totaalbedrag, naast logies, het vervoer heen en terug tussen het hotel en bepaalde afgelegen verzamelpunten en een busexcursie tijdens het verblijf aanbiedt, welke vervoersdiensten van derden worden betrokken.

16 Volgens Madgett en Baldwin moet een marktdeelnemer, om op hem de bijzondere regeling van artikel 26 van de Zesde richtlijn te kunnen toepassen, een „reisbureau" of een „reisorganisator" zijn. Die uitdrukkingen hebben betrekking op belastingplichtigen die zich bedrijfsmatig bezighouden met het ten behoeve van reizigers organiseren van de levering van prestaties op het gebied van onderdak of vervoer, of van andere reisdiensten, waartoe zij gebruik maken van de diensten van anderen, die rechtstreeks ten behoeve van de reiziger worden gekocht. Die uitdrukkingen doelen niet op belastingplichtigen die als bijkomend onderdeel van een andere werkzaamheid reisdiensten kopen, die de reizigers rechtstreeks ten goede komen. Hun inspanningen richten zich voornamelijk op het bedienen van de hotelgasten; het vervoer wordt enkel voor hun gemak verzorgd, teneinde hen aan te moedigen in het hotel te verblijven. Het vervoer moet daarom als volkomen ondergeschikt aan hun werkzaamheid van hotelhouder worden aangemerkt.

17 De regering van het Verenigd Koninkrijk, de Duitse, de Griekse en de Zweedse regering alsmede de Commissie stellen, dat het criterium om te bepalen, of handelingen van een belastingplichtige handelingen in de zin van artikel 26 van de richtlijn zijn, hierin moet worden gezocht, of de aard van de betrokken diensten beantwoordt aan die waarop deze bepaling doelt, ook al is de belastingplichtige geen reisbureau of reisorganisator in de gebruikelijke betekenis van die begrippen. Zo gezien, zouden de handelingen van Madgett en Baldwin binnen de werkingssfeer van artikel 26 van de Zesde richtlijn vallen, aangezien zij diensten op eigen naam verrichten, waarbij zij de gasten tegen een totaalprijs de reis en het logies aanbieden

en daartoe gebruik maken van een busvervoersdienst, die door een derde wordt uitgevoerd krachtens een handeling die de reizigers rechtstreeks ten goede komt.

18 Dienaangaande moet er om te beginnen aan worden herinnerd, dat de diensten van reisbureaus en reisorganisatoren zich kenmerken door het feit 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 lidstaat waar de onderneming haar zetel of een vaste inrichting heeft. 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. 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 (zie arrest van 12 november 1992, Van Ginkel, C-163/91, Jurispr. blz. I-5723, punten 13-15).

19 Ofschoon de bijzondere regeling van de winstmarges van artikel 26 van de Zesde richtlijn hoofdzakelijk is ingegeven door de problemen verband houdend met de organisatie van reizen waarbij de diensten in meer dan een lidstaat worden afgenomen, geldt deze bepaling naar haar letter ook voor diensten die uitsluitend binnen een lidstaat worden verricht.

20 De redenen die aan de bijzondere regeling voor reisbureaus en reisorganisatoren ten grondslag liggen gelden eveneens, indien de ondernemer geen reisbureau of reisorganisator in de gewone betekenis van die begrippen is, maar in het kader van een andere activiteit, bijvoorbeeld die van hotelhouder, identieke handelingen verricht.

21 Een uitlegging die de toepassing van artikel 26 van de Zesde richtlijn enkel voorbehoudt aan ondernemers die reisbureau of reisorganisator in de gewone betekenis

van die begrippen zijn, zou immers tot gevolg hebben dat identieke prestaties, naargelang de formele hoedanigheid van de ondernemer, onder verschillende bepalingen zouden vallen.

22 Werd de toepassing van de bijzondere regeling van artikel 26 van de Zesde richtlijn afhankelijk gesteld van een voorafgaande kwalificatie van de ondernemer, dan zou, gelijk de advocaat-generaal in punt 32 van zijn conclusie heeft opgemerkt, de doelstelling van deze bepaling worden doorkruist, de mededinging tussen de ondernemers worden verstoord en de uniforme toepassing van de Zesde richtlijn in gevaar komen.

23 Mitsdien moet worden vastgesteld, dat de regeling van artikel 26 van de Zesde richtlijn van toepassing is op ondernemers die, ook al bezitten zij formeel niet de hoedanigheid van reisbureau of reisorganisator, op eigen naam reizen organiseren en die voor de levering van de diensten die gewoonlijk met dit soort activiteit zijn verbonden, belastingplichtige derden inschakelen.

24 Gelijk de advocaat-generaal in punt 36 van zijn conclusie heeft opgemerkt, is het echter gebruikelijk, dat ondernemers zoals hotelhouders, die diensten leveren welke gewoonlijk verband houden met reizen, gebruik maken van prestaties van derden die enerzijds, vergeleken met het verschaffen van onderdak, een klein deel van de totaalprijs uitmaken, en anderzijds behoren tot de traditionele taken van die ondernemers. Die prestaties van derden vormen voor de klanten dus geen doel op zich, maar een middel om de belangrijkste dienst van die ondernemer aantrekkelijker te maken.

25 In dat geval blijven de van derden betrokken prestaties van louter bijkomende aard ten opzichte van de eigen prestaties en bestaat er geen aanleiding, de ondernemer overeenkomstig artikel 26 van de Zesde richtlijn te belasten.

26 Wanneer een hotelhouder zijn gasten echter, naast logies, in de regel prestaties aanbiedt die uitgaan boven hetgeen tot de traditionele taken van hotelhouders behoort, en waarvan de uitvoering een aanmerkelijke invloed op de berekende totaalprijs heeft, zoals de reis naar het hotel vanaf afgelegen verzamelpunten, dan kunnen dergelijke prestaties niet gelijk worden gesteld met louter bijkomende prestaties.

27 Gelet op het voorgaande moet op de prejudiciële vragen van de High Court of Justice worden geantwoord, dat artikel 26 van de Zesde richtlijn van toepassing is op een hotelhouder die zijn gasten tegen betaling van een totaalprijs, naast logies, in de regel het vervoer heen en terug tussen het hotel en bepaalde afgelegen verzamelpunten en een busexcursie tijdens het verblijf aanbiedt, welke vervoersdiensten van derden worden betrokken.

De vragen van het VAT and Duties Tribunal

28 Met zijn gezamenlijk te onderzoeken vragen wenst het VAT and Duties Tribunal in wezen te vernemen, hoe de belastbare winstmarge in de zin van artikel 26 van de Zesde richtlijn moet worden berekend, wanneer een ondernemer op wie dit artikel van toepassing is, tegen betaling van een totaalprijs handelingen verricht die ten dele uit eigen prestaties en ten dele uit prestaties van derden bestaan.

29 Voor de beantwoording van deze vraag moet om te beginnen worden onderzocht, of artikel 26, ingeval een totaalbedrag betrekking heeft op gemengde prestaties, uitsluitend op de prestaties van derden of op alle prestaties van toepassing is. Vervolgens moet de methode voor het berekenen van het deel van het totaalbedrag dat op de eigen prestaties betrekking heeft, worden onderzocht.

30 Aangaande het eerste onderdeel van de vraag betogen Madgett en Baldwin, de regering van het Verenigd Koninkrijk, de Duitse regering en de Commissie, dat de bijzondere regeling van artikel 26 van de Zesde richtlijn enkel geldt voor de prestaties van derden.

31 De Zweedse regering is echter van mening, dat artikel 26 eveneens op de eigen prestaties moet worden toegepast.

32 Dienaangaande zij er om te beginnen aan herinnerd, dat volgens artikel 26, lid 1, van de Zesde richtlijn de daarin gegeven regeling van toepassing is op de handelingen van reisbureaus, wanneer zij voor de totstandbrenging van de reizen gebruik maken van leveringen en diensten van andere belastingplichtigen, en dat de maatstaf van heffing volgens artikel 26, lid 2, bestaat in het verschil tussen het totale bedrag dat de reiziger exclusief BTW moet betalen en de werkelijk door het reisbureau gedragen kosten voor goederenleveringen en diensten van andere belastingplichtigen.

33 Vervolgens moet worden vastgesteld, dat artikel 26 van de Zesde richtlijn niet over eigen prestaties spreekt en dat de voornaamste doelstelling van deze bepaling is, de problemen te vermijden die de algemene bepalingen van de Zesde richtlijn meebrengen voor de ondernemers in het geval van handelingen die de levering van prestaties van derden omvatten.

34 Ten slotte vormt de regeling van artikel 26 een uitzondering op de normale regeling van de Zesde richtlijn en mag zij enkel worden toegepast voor zover dit ter verwezenlijking van de doelstelling ervan noodzakelijk is.

35 Onder deze omstandigheden moet worden vastgesteld, dat de bijzondere regeling van artikel 26 van de Zesde richtlijn uitsluitend geldt voor de prestaties die van derden worden betrokken.

36 Wat het tweede onderdeel van de vraag betreft, betogen Madgett en Baldwin alsmede de Commissie, dat de prijs van de eigen prestaties moet worden berekend naar de marktwaarde, overeenkomstig de normale beginselen voor de berekening van de maatstaf van heffing zoals die in artikel 11 van de Zesde richtlijn zijn bepaald. In casu is de marktwaarde van het logies de kamerprijs die het hotel berekent aan gasten die geen gebruik maken van het arrangement.

37 De Duitse regering stelt echter, dat de splitsing naar het gedeelte van de reis dat onder de bijzondere regeling van artikel 26 valt, en dat waarop artikel 26 niet van toepassing is, in beginsel moet plaatsvinden aan de hand van de verhouding tussen de werkelijke kosten van de prestaties van derden en die van de eigen prestaties. Het deel van de reissom dat betrekking heeft op de eigen prestaties, kan in bepaalde gevallen echter op een andere manier worden bepaald, indien dit tot een aanvaardbaar resultaat leidt.

38 De regering van het Verenigd Koninkrijk zet uiteen, dat volgens de TOMS-regeling, die zij in overeenstemming met artikel 26 van de Zesde richtlijn acht, de ondernemer de totale kosten van de levering van de pakketten moet berekenen, waarbij die kosten bestaan in, enerzijds, de bedragen die hij voor de prestaties van derden betaalt, en, anderzijds, de kosten die hij voor de levering van zijn eigen prestaties draagt. De totale kosten worden vervolgens afgetrokken van het in totaal ontvangen bedrag, hetgeen de totale winstmarge oplevert. Deze winstmarge wordt vervolgens verdeeld in de winstmarge op de prestaties van derden en die op de eigen prestaties, naar evenredigheid van de kosten van de prestaties van derden in verhouding tot de

kosten van de eigen prestaties. Die regels gelden ongeacht het aandeel dat de eigen prestaties en die van derden in de totaalprijs van het arrangement vertegenwoordigen, teneinde een uniforme belastingheffing te verzekeren. Daar artikel 26 voorziet in een systeem van belasting van de prestaties van derden naar de winstmarge, dat wil zeggen het verschil tussen de werkelijke kosten en de inkomsten, bestaat er geen reden om voor de eigen prestatie van dit beginsel af te wijken.

39 Om te beginnen moet worden opgemerkt, dat artikel 26 van de Zesde richtlijn, aangezien het geen betrekking heeft op de levering van pakketten die zowel prestaties van derden als eigen prestaties omvatten, niets zegt over de criteria waarmee de marge op prestaties van derden kan worden onderscheiden van het bedrag van de eigen prestaties.

40 Artikel 11 A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn bepaalt, dat de maatstaf van heffing voor het merendeel van de diensten bestaat in alles wat voor de verleende dienst als tegenprestatie wordt ontvangen. Volgens vaste rechtspraak moet hetgeen werkelijk is ontvangen als tegenprestatie worden aangemerkt, en niet een volgens objectieve maatstaven geschatte waarde (zie arrest van 23 november 1988, Naturally Yours Cosmetics, 230/87, Jurispr. blz. 6365, punt 16).

41 Gelijk de advocaat-generaal in punt 65 van zijn conclusie heeft opgemerkt, blijkt uit het bestaan van een totaalprijs die zowel prestaties van derden — die onder artikel 26 vallen — als eigen prestaties — die niet onder deze bepaling vallen — dekt, dat de tegenprestatie in de zin van artikel 11 A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn niet als maatstaf van heffing kan worden gebruikt voor de eigen prestaties die in het kader van het arrangement worden geleverd.

42 Bijgevolg moet worden bepaald, welke referentiewaarde als alternatief voor de tegenprestatie moet worden gebruikt, teneinde het deel van het totaalbedrag dat de

eigen prestatie betreft, vast te stellen. Twee mogelijkheden dienen zich aan: de eerste is, evenals in het kader van de TOMS-regeling, gebaseerd op de werkelijke kosten, de andere op de marktwaarde.

43 In dit verband moet in de eerste plaats worden opgemerkt, gelijk de advocaat-generaal in punt 71 van zijn conclusie heeft gedaan, dat de door de regering van het Verenigd Koninkrijk gebruikte methode van de werkelijke kosten een probleem kan opleveren, aangezien er geen grond is te veronderstellen, dat de respectieve winstmarges op de prestaties waaruit het arrangement bestaat, evenredig zijn aan hun respectieve aandeel in de kosten.

44 In de tweede plaats moet worden opgemerkt, dat de marktwaarde — in casu de prijs voor logies en halfpension die het hotel berekent aan gasten die geen gebruik maken van het arrangement — als criterium eveneens een element van willekeur in zich kan dragen, voor zover de prijs van het logies dat als eigen prestatie in het kader van het arrangement wordt aangeboden, wordt geacht gelijk te zijn aan de prijs van het logies wanneer dit als enige prestatie wordt aangeboden.

45 Voor de eigen prestaties vereist de methode van de werkelijke kosten echter een reeks complexe uitsplitsingen en bezorgt de marktdeelnemer dus een enorme hoeveelheid extra werk. Gebruik van de marktwaarde voor de eigen prestaties heeft daarentegen, gelijk de advocaat-generaal in punt 76 van zijn conclusie heeft opgemerkt, het voordeel van de eenvoud, aangezien geen onderscheid tussen de verschillende elementen van de waarde van de eigen prestaties behoeft te worden gemaakt.

46 Onder deze omstandigheden — gelet op het feit dat in casu vaststaat, dat de berekening van de BTW over de winstmarge van de prestaties van derden volgens de ene dan wel de andere methode in beginsel tot een gelijke BTW-heffing leidt — kan van een ondernemer niet worden verlangd, dat hij het gedeelte van het totaalbedrag overeenkomend met de eigen prestatie volgens het beginsel van de werkelijke kosten berekent, wanneer dit gedeelte ook kan worden bepaald op basis van de marktwaarde van soortgelijke prestaties als deel uitmaken van het arrangement.

47 Gelet op het voorgaande moet op de vragen van het VAT and Duties Tribunal worden geantwoord, dat artikel 26 van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat wanneer een ondernemer op wie dit artikel van toepassing is, tegen betaling van een totaalprijs handelingen verricht die ten dele uit door hemzelf en ten dele uit door andere belastingplichtigen geleverde diensten bestaan, de in dit artikel neergelegde BTW-regeling uitsluitend voor de door derden geleverde diensten geldt. Van een marktdeelnemer kan niet worden verlangd, dat hij het gedeelte van het totaalbedrag overeenkomend met de eigen prestatie volgens het beginsel van de werkelijke kosten berekent, wanneer dit gedeelte ook kan worden bepaald op basis van de marktwaarde van soortgelijke prestaties als deel uitmaken van het arrangement.

Kosten

48 De kosten door de regering van het Verenigd Koninkrijk, de Duitse, de Griekse en de Zweedse regering alsmede door de Commissie wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakt, kunnen niet voor vergoeding in aanmerking komen. Ten aanzien van de partijen in de hoofdgedingen is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instanties over de kosten hebben te beslissen.

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),

uitspraak doende op de door de High Court of Justice of England and Wales, Queen's Bench Division, en het VAT and Duties Tribunal, Londen, bij beschikkingen van 16 november 1995 en 26 februari 1997 gestelde vragen, verklaart voor recht:

1) **Artikel 26 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzet-**

belasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, is van toepassing op een hotelhouder die zijn gasten tegen betaling van een totaalprijs, naast logies, in de regel het vervoer heen en terug tussen het hotel en bepaalde afgelegen verzamelpunten en een busexcursie tijdens het verblijf aanbiedt, welke vervoersdiensten van derden worden betrokken.

2) Artikel 26 van de Zesde richtlijn (77/388) moet aldus worden uitgelegd, dat wanneer een ondernemer op wie dit artikel van toepassing is, tegen betaling van een totaalprijs handelingen verricht die ten dele uit door hemzelf en ten dele uit door andere belastingplichtigen geleverde diensten bestaan, de in dit artikel neergelegde BTW-regeling uitsluitend voor de door derden geleverde diensten geldt. Van een marktdeelnemer kan niet worden verlangd, dat hij het gedeelte van het totaalbedrag overeenkomend met de eigen prestatie volgens het beginsel van de werkelijke kosten berekent, wanneer dit gedeelte ook kan worden bepaald op basis van de marktwaarde van soortgelijke prestaties als deel uitmaken van het arrangement.

Puissochet Moitinho de Almeida Gulmann

Sevón Wathelet

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 22 oktober 1998.

De griffier

R. Grass

De president van de Vijfde kamer

J.-P. Puissochet