ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

9 december 2010 *

In zaak C-31/10,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Bundesfinanzhof (Duitsland) bij beslissing van 10 december 2009, ingekomen bij het Hof op 20 januari 2010, in de procedure

Minerva Kulturreisen GmbH

tegen

Finanzamt Freital,

* Procestaal: Duits.

wijst

HET HOF (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: A. Tizzano, kamerpresident, A. Borg Barthet (rapporteur), M. Ilešič, E. Levits en M. Safjan, rechters,

advocaat-generaal: P. Mengozzi,
griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

— Minerva Kulturreisen GmbH, vertegenwoordigd door P. Fröhler, A. Kellner en B. Juschten,

— het Finanzamt Freital, vertegenwoordigd door V. Rummer,

— de Duitse regering, vertegenwoordigd door J. Möller en C. Blaschke als gemachtigden,

— de Griekse regering, vertegenwoordigd door K. Georgiadis, C. Poulakos en M. Tassopoulou als gemachtigden,

— de Portugese regering, vertegenwoordigd door L. Inez Fernandes als gemachtigde,

— de Europese Commissie, vertegenwoordigd door D. Triantafyllou als gemachtigde,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft 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 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Minerva Kulturreisen GmbH (hierna: „Minerva") en het Finanzamt Freital (hierna: „Finanzamt") over de toepassing van de bijzondere regeling voor reisbureaus van artikel 26 van de Zesde richtlijn op de losse verkoop van operakaartjes door een reisbureau zonder bijkomende diensten.

Toepasselijke bepalingen

Gemeenschapsregeling

3 Artikel 26, met als titel „Bijzondere regeling voor reisbureaus", leden 1 en 2, van de Zesde richtlijn, die ratione temporis van toepassing is op het hoofdgeding, 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 gebruikmaken 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."

Nationale regeling

4 § 25 van het Umsatzsteuergesetz 1993 (wet op de omzetbelasting) (BGBl. 1993 I, blz. 565; hierna: „UStG") bepaalt:

„1. De volgende bepalingen zijn van toepassing op de reisdiensten van een ondernemer die niet voor de onderneming van de dienstontvanger bestemd zijn, voor zover de ondernemer daarbij tegenover de dienstontvanger op eigen naam optreedt en gebruikmaakt van voorprestaties voor de reis. De dienst van de ondernemer moet als overige dienst worden aangemerkt. [...] Als voorprestaties worden aangemerkt de leveringen en de overige diensten van derden, welke de reizigers rechtstreeks ten goede komen.

2. [...]

3. De belastbare waarde van de overige dienst wordt berekend aan de hand van het verschil tussen het bedrag dat de dienstontvanger besteedt om de dienst te ontvangen, en het bedrag dat de ondernemer voor de voorprestaties betaalt. De omzetbelasting maakt geen deel uit van de maatstaf van heffing. [...]

[...]"

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

5 Minerva heeft een reisbureau. Tussen 1993 en 1998 kocht zij met name kaartjes voor de Saksische Staatsopera Dresden (Semperoper) en verkocht die op eigen naam en voor eigen rekening aan eindverbruikers en reisbureaus, ofwel samen met andere van haar diensten, te weten diensten zoals accommodatie, stadsrondleidingen, pendeldiensten of restaurantdiensten, ofwel zonder dergelijke diensten.

6 Minerva was van mening dat de inkomsten uit de losse verkoop van deze kaartjes ook waren onderworpen aan de winstmargebelasting bedoeld in § 25 UStG. Minerva werd voor deze activiteit belast zonder toepassing van deze belastingregeling.

7 Het Finanzamt heeft Minerva's bezwaar tegen de btw-aanslagen voor 1993 tot en met 1997 van 28 september 2000 en de btw-aanslag voor 1998 van 27 maart 2001 afgewezen, op grond dat Minerva door de aan- en doorverkoop van evenementenkaartjes geen dienst „totstandbrenging van een reis" verricht en dat Minerva's activiteit bijgevolg niet verschilt van die van professionele verkopers van evenementenkaartjes.

8 Bij beslissing van 11 februari 2008 heeft het Sächsische Finanzgericht het standpunt van het Finanzamt overgenomen en heeft het derhalve het beroep verworpen dat Minerva had ingesteld tegen de afwijzing van haar bezwaar door het Finanzamt.

9 Minerva heeft bij de verwijzende rechter beroep in „Revision" ingesteld tegen deze beslissing. De enige vraag die nog rijst voor deze rechter, is of de verkoop van kaartjes aan eindverbruikers zonder bijkomende diensten is onderworpen aan de winstmargebelasting bedoeld in § 25 UStG.

10 Ter ondersteuning van haar beroep in „Revision" heeft Minerva aangevoerd dat de verkoop van evenementenkaartjes door een reisbureau als een „reisdienst" in de zin van § 25 UStG moet worden beschouwd, aangezien de verkoop van deze kaartjes volgens Minerva een dienst vormt die deel uitmaakt van haar pakket aan reismogelijkheden en -diensten.

11 Gelet op het arrest van het Hof van 12 november 1992, Van Ginkel (C-163/91, Jurispr. blz. I-5723), vraagt de verwijzende rechter zich af of een reisbureau dat op eigen naam is opgetreden, aan de winstmargebelasting bedoeld in artikel 26 van de Zesde richtlijn kan worden onderworpen voor de opbrengsten die het heeft verwezenlijkt met de verkoop van evenementenkaartjes, dan wel of om in aanmerking te komen voor deze belastingregeling de afzonderlijke dienst moet bestaan in een van de hoofdactiviteiten van de onder die bepaling vallende marktdeelnemers.

12 Daarop heeft het Bundesfinanzhof de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Is de ‚bijzondere regeling voor reisbureaus' van artikel 26 van [de Zesde richtlijn] ook van toepassing op de losse verkoop van operakaartjes door een reisbureau zonder bijkomende diensten?"

Beantwoording van de prejudiciële vraag

13 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of de bijzondere regeling van artikel 26 van de Zesde richtlijn geldt voor elke door een reisbureau verrichte dienst dan wel of deze regeling slechts voor een door een reisbureau verrichte dienst kan gelden indien deze dienst een reisdienst inhoudt.

14 In de eerste plaats bepaalt artikel 26, lid 1, van de Zesde richtlijn dat de in deze bepaling neergelegde bijzondere regeling van toepassing is op de handelingen van reisbureaus en reisorganisatoren, voor zover zij op eigen naam tegenover de reiziger optreden en voor de totstandbrenging van de reizen gebruikmaken van leveringen en diensten van andere belastingplichtigen.

15 Bijgevolg volgt uit de bewoordingen zelf van deze bepaling dat een dienst van een reisbureau slechts in aanmerking komt voor de daarin omschreven bijzondere regeling indien hij gericht is op de totstandbrenging van een reis.

16 In de tweede plaats zij eraan herinnerd dat artikel 26 van de Zesde richtlijn voor bepaalde handelingen van reisbureaus en reisorganisatoren een uitzondering invoert op de algemene regeling betreffende de maatstaf van heffing en dat, als uitzondering op de normale regeling van de Zesde richtlijn, dit artikel alleen mag worden toegepast voor zover dit ter verwezenlijking van de doelstelling ervan noodzakelijk is (arresten van 22 oktober 1998, Madgett en Baldwin, C-308/96 en C-94/97, Jurispr. blz. I-6229, punten 5 en 34, en 19 juni 2003, First Choice Holidays, C-149/01, Jurispr. blz. I-6289, punten 21 en 22).

17 In de derde plaats is het doel van de bijzondere regeling van artikel 26 van de Zesde richtlijn het aanpassen van de toepasselijke regels aan de bijzondere aard van de activiteit van de reisbureaus en de reisorganisatoren (reeds aangehaalde arresten Madgett en Baldwin, punt 18, en First Choice Holidays, punt 23).

18 Dienaangaande blijkt uit de rechtspraak dat deze activiteit wordt gekenmerkt door het feit dat zij meestal bestaat uit verschillende verrichtingen, met name op het gebied van vervoer en accommodatie, 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 (zie reeds aangehaalde arresten Madgett en Baldwin, punt 18, en First Choice Holidays, punt 24).

19 Bovendien moet er op worden gewezen dat, anders dan de Griekse regering stelt, uit het reeds aangehaalde arrest Van Ginkel niet kan worden afgeleid dat de bijzondere regeling van artikel 26 van de Zesde richtlijn geldt voor elke door een reisbureau of reisorganisator verrichte afzonderlijke dienst.

20 In punt 23 van het reeds aangehaalde arrest Van Ginkel heeft het Hof immers geoordeeld dat indien men de door een reisbureau verrichte diensten van de werkingssfeer van artikel 26 van de Zesde richtlijn zou uitsluiten op grond dat zij enkel het onderdak en niet het vervoer van de reiziger omvatten, dit zou leiden tot een ingewikkeld belastingstelsel, waarin de bestanddelen van de aan iedere reiziger aangeboden diensten zouden bepalen welke regeling inzake belasting over de toegevoegde waarde van toepassing is, en dat een dergelijk belastingstelsel in strijd zou zijn met de doelstellingen van de Zesde richtlijn.

21 Uit dit arrest blijkt dus dat het Hof niet heeft geoordeeld dat om het even welke door een reisbureau verrichte dienst die geen verband houdt met een reis, onder de bijzondere regeling van artikel 26 van de Zesde richtlijn valt, maar dat het verzorgen van onderdak door een reisbureau binnen de werkingssfeer van genoemde bepaling valt, zelfs indien deze dienst enkel het onderdak en niet het vervoer omvat.

22 Tevens volgt uit punt 24 van het reeds aangehaalde arrest Van Ginkel dat een dienst die niet gepaard gaat met reisdiensten, met name op het gebied van vervoer en accommodatie, niet binnen de werkingssfeer van artikel 26 van de Zesde richtlijn valt.

23 Uit bovenstaande overwegingen volgt dat de verkoop van operakaartjes door een reisbureau zonder dat er een reisdienst wordt verricht, niet onder de bijzondere regeling van artikel 26 van de Zesde richtlijn valt.

24 Opgemerkt zij overigens dat de toepassing van deze bijzondere regeling op een activiteit als die in het hoofdgeding waarbij het reisbureau enkel evenementenkaartjes verkoopt zonder reisdiensten te verrichten, zou leiden tot concurrentievervalsing, aangezien eenzelfde activiteit verschillend zou worden belast al naargelang de marktdeelnemer die deze kaartjes verkoopt, al dan niet een reisbureau is.

25 Bijgevolg moet op de prejudiciële vraag worden geantwoord dat artikel 26 van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het niet van toepassing is op de losse verkoop van operakaartjes door een reisbureau zonder dat er een reisdienst wordt verricht.

Kosten

26 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. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Eerste kamer) 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 lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, moet aldus worden uitgelegd dat het niet van toepassing is op de losse verkoop van operakaartjes door een reisbureau zonder dat er een reisdienst wordt verricht.

ondertekeningen