

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

M. POIARES MADURO

van 16 juni 2005¹

1. In de onderhavige zaak verzoekt het Bundesfinanzhof (Duitsland) het Hof van Justitie om een prejudiciële beslissing over de vraag of de bijzondere regeling voor reisbureaus 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 grondslag² (hierna: „Zesde richtlijn”), de handelingen van organisatoren van studieprogramma’s, inzonderheid taalprogramma’s, in het buitenland omvat.

daarvan programma’s zoals „High-School” en „College” aanbiedt.

3. Het programma „High-School” is bestemd voor leerlingen van 15 tot 18 jaar die gedurende drie, vijf of tien maanden in een „high school” of in een vergelijkbare school in het buitenland — vooral in Engelstalige landen — school willen lopen. Kandidaten voor dit programma moeten een sollicitatieformulier indienen bij verzoekster, die na een sollicitatiegesprek over toelating van de kandidaat beslist.

I — De feiten van het hoofdgeding, de toepasselijke communautaire en nationale voorschriften en de prejudiciële vraag

2. ISt internationale Sprach- und Studienreisen GmbH (hierna: „verzoekster” of „iSt”) is een vennootschap met beperkte aansprakelijkheid die internationale studiereizen organiseert en in het kader

4. Verzoekster is verplicht, de deelnemers een plaats als leerling in de gekozen school te bezorgen, waar deze een mentor, een vertrouwensleerkracht, wordt toegewezen die hem of haar adviseert en steunt. De deelnemende leerlingen worden voor de duur van hun verblijf in een gastgezin opgenomen. De geschikte gastgezinnen worden geselecteerd met de hulp van een plaatselijke partnerorganisatie van verzoekster. De leerlingen krijgen een medewerker van deze partnerorganisatie als aanspreekpunt toegewezen in de plaats waar de school zich

1 — Oorspronkelijke taal: Portugees.

2 — -PB L 145, blz. 1.

bevindt en waar het gastgezin woont. Via deze plaatselijke partnerorganisatie kunnen de leerlingen tijdens hun verblijf in het gastland deelnemen aan een rondreis met een autobus of per vliegtuig naar bezienswaardigheden van dit land.

lijke partnerorganisatie zorgt ervoor dat er voor de deelnemers plaatsen in het college beschikbaar zijn, en dat zij voor een tot drie trimesters in het college worden toegelaten. De partnerorganisatie betaalt het collegegeld met het geld dat zij van verzoekster voor haar diensten ontvangt. Deelnemers aan het programma „College” krijgen kost en inwoning in het college zelf. Ook de retourvlucht is anders geregeld dan bij het programma „High-School”, want de deelnemers boeken hun vluchten zelf.

5. De totaalprijs van het programma „High-School” in de Verenigde Staten van Amerika omvat, bijvoorbeeld, de retourvlucht naar de VS vanaf Frankfurt-am-Main met een begeleider, de aansluitingsvluchten binnen Duitsland, de aansluitingsvluchten binnen de VS tot aan en vanaf de plaats van bestemming, kost en inwoning in het gastgezin, onderwijs aan de „high school”, begeleiding door de partnerorganisatie en haar plaatselijke medewerkers tijdens het verblijf, een voorbereidende bijeenkomst, voorbereidend materiaal, alsmede een annuleringsverzekering. De totaalprijs is exclusief zakgeld, ziekte-, aansprakelijkheids- en ongevalverzekering, kosten voor een inreisvisum in de VS en deelneming aan een voorbereidende studiebijeenkomst.

7. Het Finanzamt Heidelberg (hierna: „Finanzamt”) heeft verzoeksters handelingen eerst aangemerkt als reisdiensten in de zin van § 25 Umsatzsteuergesetz 1993 (wet op de BTW 1993; hierna: „UStG”), waarin de belasting van reisdiensten is geregeld. Na een controle van de boekhouding was het Finanzamt echter van mening dat het niet ging om reisdiensten, maar om krachtens § 4, lid 23, UStG vrijgestelde overige diensten.

6. Het programma „College” is bestemd voor leerlingen die hun eindexamen secundair onderwijs hebben afgelegd. De plaatse-

8. Overeenkomstig laatstgenoemde bepaling zijn van de omzetbelasting vrijgesteld „het verschaffen van kost en inwoning en het verrichten van de gebruikelijke diensten in natura door personen en instellingen, wanneer deze overwegend jongeren bij zich opnemen voor doeleinden van educatie, onderwijs en studie dan wel ter verzorging

van pasgeborenen, voorzover deze diensten worden verricht ten gunste van deze jongeren of de personen die instaan voor de educatie, het onderwijs, de studie of de verzorging ervan”.

(3) 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. [...]

9. § 25 UStG, betreffende de belasting van reisdiensten, bepaalt:

(4) In afwijking van § 15, lid 1, mag de ondernemer de hem voor de voorprestaties afzonderlijk in rekening gebracht belastingbedragen niet als voorbelasting aftrekken. Voor het overige blijft § 15 onverlet.

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

[...]”

10. § 25 UStG beoogt de implementatie van de bijzondere regeling voor reisbureaus van artikel 26 van de Zesde richtlijn, dat luidt als volgt:

(2) De overige dienst is vrijgesteld, voorzover de daarmee verband houdende voorprestaties in een derde land worden verricht. [...]

„1. De lidstaten passen de belasting over de toegevoegde waarde op de handelingen van reisbureaus toe overeenkomstig het bepaalde in dit artikel, voorzover 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 [een] 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.”

11. Artikel 13, A, lid 1, van de Zesde richtlijn bepaalt:

„Onverminderd andere communautaire bepalingen verlenen de lidstaten vrijstelling voor de onderstaande handelingen, onder de voorwaarden die zij vaststellen om een juiste en eenvoudige toepassing van de betreffende vrijstellingen te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen:

[...]

- i) onderwijs aan kinderen of jongeren, school- of universitair onderwijs, beroepsopleiding of -herscholing, met inbegrip van de diensten en goederenleveringen die hiermede nauw samenhangen, door publiekrechtelijke lichamen die daartoe zijn ingesteld of door andere organisaties die door de

betrokken lidstaat als lichamen met soortgelijke doeleinden worden erkend;

II — Bespreking

[...]"

12. Het Finanzamt heeft de belastingheffing tegen het margetarief op grond van § 25 UStG geweigerd en verzoeksters handelingen aangemerkt als krachtens § 4, lid 23, UStG vrijgestelde handelingen, waarvoor geen aftrek van voorbelasting mogelijk is, en de voor de jaren 1995 tot en met 1997 aangegeven BTW-overschotten dientengevolge verminderd.

13. Verzoekster heeft tegen deze beslissing beroep ingesteld bij het Finanzgericht, dat het beroep heeft toegewezen. Het Finanzamt heeft tegen de beslissing van het Finanzgericht Revision ingesteld bij het Bundesfinanzhof, dat de behandeling van de zaak heeft geschorst en het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen de volgende prejudiciële vraag heeft gesteld:

„Geldt de bijzondere regeling voor reisbureaus, die is neergelegd in artikel 26 van richtlijn 77/388 [...], ook voor de handelingen van een organisator van programma's zoals ‚High-School' en ‚College' met een verblijf van drie tot tien maanden in het buitenland, die deze organisator op eigen naam aanbiedt en waarvoor hij gebruik maakt van diensten van andere belastingplichtigen?"

14. Artikel 26 van de Zesde richtlijn bevat een bijzondere BTW-regeling voor reisbureaus en reisorganisatoren. Het Hof van Justitie heeft zich daarover reeds uitgesproken met name over de materiële en personele werkingssfeer ervan.³

15. De reden voor de bijzondere belastingregeling van de Zesde richtlijn is dat de door reisbureaus en reisorganisatoren verrichte diensten meestal bestaan uit verschillende handelingen (zoals vervoer en onderdak) die ten dele in de lidstaat waar de betrokken onderneming de zetel van haar bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft, en ten dele buiten deze lidstaat worden verricht. 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.⁴

3 — Zie met name arresten van 12 november 1992, Van Ginkel (C-163/91, Jurispr. blz. I-5723), en 22 oktober 1998, Madgett en Baldwin (C-308/96 en C-94/97, Jurispr. blz. I-6229).

4 — Zie arresten Van Ginkel, aangehaald in voetnoot 3, punten 13 en 14, en Madgett en Baldwin, aangehaald in voetnoot 3, punt 18, en arrest van 19 juni 2003, First Choice Holidays (C-149/01, Jurispr. blz. I-6289, punten 23 en 24).

16. Artikel 26 beoogt om die reden de BTW-bepalingen aan te passen aan de bijzondere aard van de werkzaamheid van reisorganisatoren.⁵ Daartoe voorziet dit artikel in een bijzondere belastingregeling, die het mogelijk maakt, reisdiensten adequaat te belasten, doch die geenszins een vrijstellingsregeling vormt.

17. Voor wie niet met het gemeenschappelijke BTW-stelsel vertrouwd is, en inzonderheid voor wie niet erg let op de fitness van de aftrekregeling, kan dit op het eerste gezicht als een verrassing overkomen. Het standpunt van de Duitse regering, die net als het Finanzamt van mening is dat de werkzaamheid van iSt onder de vrijstellingsregeling valt, overtuigt inderdaad niet. De belastingplichtige betwist dit standpunt en stelt dat haar handelingen op grond van artikel 26 aan BTW onderworpen zijn.

18. In de hierna volgende bespreking ga ik ervan uit dat het standpunt van de Duitse regering niet te handhaven is, gelet op de uitlegging die het Hof van Justitie met name in de arresten Van Ginkel en Madgett en Baldwin van artikel 26 heeft gegeven.

5 — Zie arresten Van Ginkel, aangehaald in voetnoot 3, punten 15 en 23, Madgett en Baldwin, aangehaald in voetnoot 3, punt 18, en First Choice Holidays, aangehaald in voetnoot 4, punt 23.

19. Artikel 26 vormt een bijzondere belastingregeling die afwijkt van de algemene regeling van de Zesde richtlijn, en mag daarom alleen worden toegepast voorzover dit ter verwezenlijking van de doelstelling ervan noodzakelijk is.⁶

20. In de zaak Van Ginkel heeft het Hof van Justitie evenwel in het kader van een uitlegging die uitgaat van de hierboven uiteengezette *ratio legis* van artikel 26⁷, overwogen dat de diensten van een onderneming die niet het vervoer van de reizigers verzorgt, doch hun alleen onderdak ter beschikking stelt, niet van de werkingssfeer van artikel 26 zijn uitgesloten.⁸ Volgens het Hof vloeit deze uitlegging van artikel 26 voort uit het door deze bepaling nagestreefde doel.⁹

21. Voorts heeft het Hof, voortbouwend op deze uitlegging, in de zaak Madgett en Baldwin uitdrukkelijk verklaard dat de bijzondere regeling voor reisbureaus niet alleen geldt voor ondernemers die de formele hoedanigheid van „reisbureau” of „reisorganisator” hebben. Het Hof heeft daarop vast-

6 — Zie arrest First Choice Holidays, aangehaald in voetnoot 4, punt 22, en arrest Madgett en Baldwin, aangehaald in voetnoot 3, punt 34.

7 — Zie de punten 15 en 16 hierboven.

8 — Arrest Van Ginkel, aangehaald in voetnoot 3, punt 27.

9 — Het Hof van Justitie heeft in punt 23 van het arrest Van Ginkel, aangehaald in voetnoot 3, overwogen: „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.”

gesteld dat de omstreden regeling van toepassing is op een hotelhouder die zijn klanten tegen betaling van een bepaald bedrag, naast logies, in de regel het vervoer heen en terug tussen het hotel en bepaalde afgelegen verzamelpunten en busexcursies tijdens het verblijf aanbiedt.¹⁰

22. Volgens deze rechtspraak valt iedere belastingplichtige die op eigen naam reisdiensten verkoopt en daartoe gebruik maakt van diensten en leveringen van andere belastingplichtigen, binnen de werkingssfeer van artikel 26 van de Zesde richtlijn. De bijzondere regeling van artikel 26 geldt daarentegen niet voor ondernemers die slechts als tussenpersoon handelen. Hun diensten worden belast overeenkomstig de algemene BTW-regels die van toepassing zijn op de door tussenpersonen verrichte handelingen.¹¹

10 — Arrest Madgett en Baldwin, aangehaald in voetnoot 3, punt 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.”

11 — Dezelfde redenering ligt ten grondslag aan het voorstel van de Commissie voor een richtlijn van de Raad tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG met betrekking tot de bijzondere regeling voor reisbureaus [COM(2002) 64 def., PB C 126 E, blz. 390]. Deze opvatting wordt in het nieuwe voorstel voor een richtlijn van de Commissie van 8 februari 2002 nogmaals duidelijk bevestigd. De Commissie stelt voor, het huidige artikel 26 aldus te wijzigen dat naast „reisorganisatoren (touroperators)” ook „alle andere belastingplichtigen die op dezelfde wijze reisdiensten verstrekken, als reisbureau [dienen] te worden beschouwd”.

23. Onderzocht dient te worden aan de hand van welk criterium moet worden vastgesteld of de regeling van artikel 26 van de Zesde richtlijn van toepassing is op een ondernemer die op eigen naam, naast met reizen verband houdende diensten, andere diensten (zoals opleidingen) verstrekt, die in eerste instantie geen reisdiensten vormen.

24. In het arrest Madgett en Baldwin, waarin uitdrukkelijk wordt aangeknoopt bij de uitgangspunten die advocaat-generaal Léger in zijn conclusie heeft geponoerd, wordt het onderscheid tussen bijkomstige diensten en hoofddiensten of aan de hoofddienst gelijkwaardige diensten van de onderneming als relevant criterium gehanteerd.¹²

25. Het Hof van Justitie heeft met name vastgesteld dat er ondernemers zijn die met reizen verband houdende diensten verrichten en daartoe gebruik maken van prestaties van derden die evenwel slechts van bijkomstige aard zijn. Dienaangaande heeft advocaat-generaal Léger in een passage van zijn conclusie, waarnaar het arrest uitdrukkelijk verwijst¹³, opgemerkt dat „de prestatie van bijkomstige aard [is], wanneer zij, enerzijds, bijdraagt tot de juiste uitvoering van de belangrijkste prestatie en, anderzijds, vergelijken met die prestatie een marginaal deel van de vaste prijs vormt. Een prestatie van

12 — Zie de conclusie van advocaat-generaal Léger bij het arrest Madgett en Baldwin, aangehaald in voetnoot 3, punten 34 tot en met 38.

13 — Zie arrest Madgett en Baldwin, aangehaald in voetnoot 3, punt 24.

bijkomstige aard vormt voor de klanten dus geen doel op zich, maar een middel om de belangrijkste dienst van de ondernemer aantrekkelijker te maken”.¹⁴ En verder: „Dit is bijvoorbeeld het geval wanneer een hotel plaatselijk vervoer regelt om zijn klanten naar dichtbij gelegen bestemmingen te brengen.”¹⁵

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 bijkomstige prestaties.”¹⁷ Artikel 26 van de Zesde richtlijn is derhalve 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”.¹⁸

26. Met reizen verband houdende diensten die een ondernemer eveneens in de regel op eigen naam verricht en waarvoor hij gebruik maakt van prestaties van derden die echter een merkbare invloed hebben op de door de reizigers te betalen totaalprijs en die in de ogen van de klanten niet als bijkomstige prestatie kunnen worden aangemerkt, zijn daarentegen geen bijkomstige diensten.¹⁶

27. Aan de hand van dit criterium heeft het Hof van Justitie in het arrest Madgett en Baldwin overwogen: „Wanneer een hotelhouder zijn gasten echter, naast logies, in de regel prestaties aanbiedt die uitgaan boven

28. Op grond van het in het arrest Madgett en Baldwin gehanteerde kwalificatiecriterium moet iSt worden aangemerkt als een reisbureau in de zin van artikel 26 van de Zesde richtlijn. Ook al wordt aangenomen dat iSt haar klanten daadwerkelijk opleidingsdiensten verleent, dan nog heeft de reisdienst volgens het in het arrest Madgett en Baldwin toegepaste criterium immers noodzakelijkerwijs „een aanmerkelijke invloed op de totaalprijs” die de klant moet betalen. Om die reden is het duidelijk dat de eigenlijke reis, met inbegrip van kost en inwoning in het gastland, door de klanten niet wordt aangemerkt als een bijkomstige prestatie die slechts marginaal is, vergeleken met de betrokken opleidingsdiensten die iSt haar klanten eveneens verleent.

14 — Conclusie van advocaat-generaal Léger bij het arrest Madgett en Baldwin, aangehaald in voetnoot 3, punt 36.

15 — Ibidem, punt 37.

16 — Ibidem, punt 38.

17 — Arrest Madgett en Baldwin, aangehaald in voetnoot 3, punt 26 (cursivering van mij).

18 — Ibidem, punt 27.

29. Overigens zij erop gewezen dat de twijfel van de verwijzende rechter over de toepasselijkheid van artikel 26 op het onderhavige geval eigenlijk is ontstaan door de rechtspraak van het Hof inzake schooluitwisselingsprogramma's in het kader van richtlijn 90/314/EEG van de Raad van 13 juni 1990 betreffende pakketreizen, met inbegrip van vakantiepakketten en rondreispakketten¹⁹. Derhalve rijst de vraag of de — hierboven geschetste — wijze van kwalificatie van handelingen die onder de regeling van artikel 26 van de Zesde richtlijn vallen, moet worden gewijzigd, gelet op de recente rechtspraak van het Hof in deze parallelle materie en inzonderheid gelet op het arrest AFS Intercultural Programs Finland²⁰.

30. In dat arrest heeft het Hof vastgesteld dat reizen die bestaan in uitwisselingen van scholieren voor ongeveer een half of één jaar, waarbij het de bedoeling is dat de scholier in het gastland een onderwijsinstelling bezoekt om kennis te maken met de bevolking en de cultuur, en gedurende welke de scholier kosteloos in een gastgezin verblijft en er als gezinslid wordt beschouwd, geen pakketreizen in de zin van richtlijn 90/314 vormen.²¹

31. Deze rechtspraak is duidelijk van geen nut voor de beantwoording van de kernvraag in de onderhavige zaak, waar het er — zoals gezegd — gewoon om gaat of *de reisdiensten van iSt vergeleken met andere in het kader van haar werkzaamheid verrichte diensten slechts bijkomstige diensten vormen*.

32. Daarbij komt dat met artikel 26 geheel andere doelstellingen worden nagestreefd dan met richtlijn 90/314, met name verhinderen dat het gemeenschappelijke BTW-stelsel de reisbureaus belemmert in de uitoefening van hun werkzaamheden.

33. Een restrictieve uitlegging van artikel 26 waarbij dit artikel alleen van toepassing is op ondernemers die op eigen naam „reizen” in de zin van richtlijn 90/314 aanbieden, is derhalve niet gerechtvaardigd.²² In dit verband wijs ik erop dat een dergelijke uitlegging van artikel 26 zich niet verdraagt met het arrest Van Ginkel, waarin het Hof heeft vastgesteld dat artikel 26 ook van toepassing is wanneer de ondernemer geen reisdiensten *sensu proprio* — dit wil zeggen diensten die het vervoer van klanten omvatten — verricht, doch alleen onderdak verschaft.²³

22 — Mijns inziens kan in elk geval uit het arrest AFS niet worden afgeleid dat moet worden aangenomen dat iSt geen reisdiensten in de zin van richtlijn 90/314 verricht. Zoals verzoekster in haar schriftelijke opmerkingen heeft gesteld, is zij, anders dan de vereniging waarover het arrest AFS Intercultural Programs Finland ging, geen vereniging zonder winstoogmerk.

23 -- Arrest Van Ginkel, aangehaald in voetnoot 3, punt 24.

19 — PB L 158, blz. 59.

20 — Arrest van 11 februari 1999 (C-237/97, Jurispr. blz. I-825).

21 — *Ibidem*, punt 33 en dictum.

34. Ook het doel en de duur van de door de ondernemer georganiseerde en op eigen naam aangeboden reizen waarvoor hij gebruik maakt van diensten van derden, zijn mijns inziens niet relevant voor de kwalificatie van verzoekster als reisbureau in de zin van artikel 26. De omstandigheid dat het verblijf in het buitenland, zoals in casu, uiteindelijk de opleiding, met name het aanleren van de Engelse taal, van de klanten, ten goede komt, mag geen invloed hebben op de kwalificatie van verzoekster als reisbureau in de zin van artikel 26, anders dan is gesteld door de Duitse regering, volgens welke iSt een werkzaamheid *sui generis* uitoefent die wegens het doel — namelijk de opleiding — en de duur van de aan de klanten aangeboden reizen niet onder artikel 26 valt.

Indien de duur en het doel van de reis en van het verblijf in het buitenland relevant waren, zou grote onzekerheid heersen bij de bepaling van de draagwijdte van het begrip „reisbureau” in de zin van artikel 26 van de Zesde richtlijn.

35. Naar mijn oordeel is het zeker niet aangewezen, een onderscheid te maken tussen reisorganisatoren die onder de regeling van artikel 26 vallen, en andere reisorganisatoren op wie deze regeling wegens het doel en de duur van de reizen niet van toepassing is. Naast gewone ontspanningsreizen bestaat er een enorme verscheidenheid van reizen met telkens een ander doel. Afgezien van taal- en cultuurreizen zijn er ook sportreizen, reizen met thermale behandelingen of anti-stressbehandelingen, reizen met kookcursussen of wijnproeverijen, en reizen om een groep muzikanten gedurende een bepaalde periode voor de opvoering van een bepaald repertoire samen te brengen.

36. De toepassing van een dergelijk criterium valt niet af te leiden uit de bewoordingen van artikel 26 (waarin geen sprake is van de duur en het doel van een reis) en is eveneens onverenigbaar met het doel van de daarbij ingevoerde bijzondere regeling. Ten slotte is de inaanmerkingneming van het doel en de duur van een reis moeilijk te verzoenen met de aan de bijzondere regeling van artikel 26 ten grondslag liggende *ratio legis* van vereenvoudiging. Aan het streven naar vereenvoudiging, dat is ingegeven door de feitelijke vaststelling dat een reisbureau zijn werkzaamheid op verschillende plaatsen uitoefent, en dat ten grondslag ligt aan de invoering van de regeling van belasting volgens het margetarief van artikel 26, wordt in casu juist recht gedaan wanneer wordt aangenomen dat iSt onder artikel 26 valt.²⁴

24 — Uit de verwijzingsbeslissing blijkt dat iSt haar klanten op eigen naam reizen aanbiedt die het vervoer naar de plaats van bestemming en het verblijf in de onderwijsinstelling en in het gastgezin omvatten. Verzoekster handelt niet als tussenpersoon voor luchtvaartmaatschappijen of voor de partnerorganisatie in het gastland en verricht haar belangrijkste prestaties op verschillende plaatsen, hetgeen gelet op de *ratio legis* van artikel 26 de toepassing ervan volledig rechtvaardigt.

37. Een beperking van de draagwijdte van het begrip „reisbureau” in de zin van artikel 26 naar gelang van het doel van de verrichte reisdiensten zou in elk geval een toetsing op basis van objectieve criteria niet doorstaan, en een dergelijke toetsing is ontegenzeggelijk vereist in geval van zuiver zakelijke belastingen zoals de omzetbelasting.²⁵

38. Alleen door een autonome en niet restrictieve uitlegging van het begrip „reisbureau” aan de hand van een objectief criterium, zoals het criterium dat het Hof in het arrest Madgett en Baldwin uitdrukkelijk heeft gehanteerd en dat niet ziet op het doel en de duur van de reis, kan distorsie van de concurrentie tussen ondernemers worden vermeden en kan de uniforme toepassing van de Zesde richtlijn worden gewaarborgd.²⁶

39. Tot slot wijs ik erop dat artikel 26 voorziet in een adequate belasting van reis-

diensten. Artikel 26 bevat een van de algemene belastingregels afwijkende bijzondere belastingregeling, doch geen BTW-vrijstellingsregeling.

40. Gelet op het voorgaande is de door de Duitse regering bepleite uitlegging dat de handelingen van iSt krachtens artikel 13, A, lid 1, sub i, van de Zesde richtlijn vrijgestelde handelingen zijn, onverenigbaar met de vaste rechtspraak van het Hof inzake de uitlegging van de bepalingen van de Zesde richtlijn.

41. Verzoekster is immers een marktdeelnemer en uit niets kan worden opgemaakt dat ze een „publiekrechtelijk lichaam” of een daarmee vergelijkbare instelling is in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub i, van de Zesde richtlijn. Om het in deze vrijstellingsregeling verleende voordeel aan iSt te kunnen toekennen zou van deze regeling derhalve een uitlegging moeten worden gegeven die a priori in strijd is met de eerdere rechtspraak van het Hof, volgens welke „de bewoordingen waarin de in artikel 13 van de Zesde richtlijn bedoelde vrijstellingen zijn omschreven, strikt moeten worden uitgelegd, daar die vrijstellingen afwijkingen zijn van het algemene beginsel dat BTW wordt geheven over elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht”²⁷.

25 — Een van de beginselen die aan het BTW-stelsel ten grondslag liggen, is de opheffing van de oorzaken van concurrentievervalsing op nationaal en communautair niveau. In dit verband heeft advocaat-generaal Léger in punt 32 van zijn conclusie bij het arrest Madgett en Baldwin, aangehaald in voetnoot 3, dat in punt 22 uitdrukkelijk daarnaar verwijst, met name verklaard: „Die vervalsingen van de mededinging kunnen worden vermeden door artikel 26 aldus te lezen, dat het activiteiten omvat die *volgens objectieve criteria* vergelijkbaar zijn, en niet op grond van een vooraf bepaalde indeling van een ondernemer in een beroeps categorie, ook al vormt de levering van diensten die in een andere categorie vallen een belangrijk deel van zijn activiteit” (cursivering van mij).

26 — Zie dienaangaande arrest Madgett en Baldwin, aangehaald in voetnoot 3, punt 22, en de conclusie van advocaat-generaal Léger bij dit arrest, punt 32.

27 — Zie arresten van 15 juni 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, Jurispr. blz. 1737, punt 13); 5 juni 1997, SIDC (C-2/95, Jurispr. blz. 1-3017, punt 20), en laatstelijk 3 maart 2005, Arthur Andersen (C-472/03, Jurispr. blz. 1 1719, punt 24).

III — Conclusie

42. Mitsdien geef ik het Hof in overweging, de prejudiciële vraag van het Bundesfinanzhof te beantwoorden als volgt:

„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 dient aldus te worden uitgelegd dat het van toepassing is op een organisator van programma's zoals ‚High-School' en ‚College' met een verblijf in het buitenland van drie tot tien maanden, die hij de deelnemers op eigen naam aanbiedt en waarvoor hij gebruik maakt van diensten van andere belastingplichtigen.”