



Datum van  
inontvangstneming

:

25/09/2024

**Zaak C-565/24**

**Verzoek om een prejudiciële beslissing**

**Datum van indiening:**

21 augustus 2024

**Verwijzende rechter:**

Bundesfinanzhof (Duitsland)

**Datum van de verwijzingsbeslissing:**

20 juni 2024

**Verzoekster en verzoekster tot *Revision*:**

P-GmbH & Co. KG

**Verweerder en verweerder in *Revision*:**

Finanzamt Q

---

**V R 30/23**

**BUNDESFINANZHOF**

**BESLISSING**

In het geding van

P-GmbH & Co. KG

verzoekster en verzoekster tot *Revision*

[OMISSIS]

tegen

Finanzamt Q

verweerder en verweerder in *Revision*

wegens omzetbelasting 1997 tot en met 1999

heeft de V. Senat

op 20 juni 2024 als volgt beslist:

I. Aan het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: „Hof van Justitie”) worden de volgende prejudiciële vragen voorgelegd betreffende de uitlegging 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 (hierna: „richtlijn 77/388/EEG”) bij excursies in de zin van artikel 1, lid 1, eerste streepje, van richtlijn 85/577/EEG van de Raad van 20 december 1985 betreffende de bescherming van de consument bij buiten verkooppunten gesloten overeenkomsten (hierna: „richtlijn 85/577/EEG”):

1. Valt een door een „handelaar buiten zijn verkooppunten georganiseerde excursie” in de zin van artikel 1, lid 1, eerste streepje, van richtlijn 85/577/EEG onder het begrip „handelingen van het reisbureau met het oog op de totstandkoming van de reis” in de zin van artikel 26, lid 2, eerste zin, van richtlijn 77/388/EEG?

2. Indien de eerste prejudiciële vraag bevestigend moet worden beantwoord: is de bijzondere regeling voor reisbureaus van artikel 26 van richtlijn 77/388/EEG ook van toepassing wanneer de overeenkomstig artikel 26, lid 2, derde zin, van richtlijn 77/388/EEG als maatstaf van heffing beschouwde marge negatief is omdat de werkelijke kosten hoger zijn dan het „totale bedrag dat de reiziger exclusief belasting over de toegevoegde waarde moet betalen”?

3. Indien de eerste en de tweede vraag bevestigend moeten worden beantwoord: moet artikel 12, lid 1, eerste zin, van richtlijn 77/388/EEG ook worden toegepast op de marge die als maatstaf van heffing in de zin van artikel 26, lid 2, derde zin, van richtlijn 77/388/EEG dient, wanneer de marge negatief is, zodat een negatieve marge aanleiding geeft tot teruggaaf aan de belastingplichtige?

II. [OMISSIS] [schorsing van de nationale procedure]

## M o t i v e r i n g

### I.

- 1 Verzoekster en verzoekster tot *Revision* (hierna: „verzoekster”), een GmbH & Co. KG, organiseerde in de jaren 1997 tot en met 1999 (litigieuze jaren) excursies om de verkoop van de door haar aangeboden goederen te bevorderen. Tijdens deze excursies, die in de volksmond „Kaffeefahrten” (koffiereizen) worden genoemd, werden de deelnemers met bussen opgehaald en naar bestemmingen van toeristisch belang gebracht. In het kader van de excursies heeft verzoekster buiten

haar verkoopprijsruimten verkoop-evenementen gehouden, tijdens welke zij de excursiedeelne-mers goederen aanbod die zij tegen een afzonderlijke vergoeding van verzoekster konden kopen.

- 2 Voor het vervoer van de excursiedeelne-mers maakte verzoekster gebruik van verschillende busondernemingen, waarvan de diensten rechtstreeks ten goede kwamen aan de deelnemers aan de excursie. Voor de litigieuze excursies heeft verzoekster van de deelnemers reiskosten geïnd. De door de busondernemingen aan verzoekster in rekening gebrachte buskosten waren hoger dan de geïnde reiskosten. Zo bedroeg het dekkingspercentage van de kosten voor het litigieuze jaar 1999 ongeveer 60 %.
- 3 Bovendien ontvingen de deelnemers in het kader van de excursies – zonder afzonderlijke vergoeding – eten en drinken en konden zij deelnemen aan een toeristisch programma (bijv. boottochten). Verzoekster ontving deze diensten eveneens gedeeltelijk van andere belastingplichtigen. Met betrekking tot deze kosten heeft verweerder en verweerder in *Revision*, te weten het Finanzamt (Duitse belastingdienst; hierna: „FA”), geen bezwaar gemaakt tegen de aftrek van voorbelasting, voor zover daarop een beroep is gedaan.
- 4 Na een belastingcontrole heeft het FA gewijzigde btw-aanslagen vastgesteld voor de litigieuze jaren waarin de reiskosten voor het door verzoekster aangegeven bedrag aan btw waren onderworpen. Verzoekster heeft bezwaar gemaakt tegen de gewijzigde btw-aanslagen en tevergeefs verzocht om volledige aftrek van de voorbelasting over de buskosten. Het bij het Finanzgericht (belastingrechter in eerste aanleg; hierna: „FG”) tegen deze beslissing ingestelde beroep is evenmin toegewezen. Na een door verzoekster ingesteld beroep in *Revision* is het vonnis van het FG vernietigd door het Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken; hierna: „BFH”) en is de zaak terugverwezen naar het FG.
- 5 In de loop van de tweede procedure heeft het FA in het kader van de procedure voor het FG gewijzigde btw-aanslagen vastgesteld voor de litigieuze jaren, die het voorwerp werden van de procedure overeenkomstig § 68 van de Finanzgerichtsordnung (wetboek van belastingrecht; hierna: „FGO”), waarin het de gevraagde aftrek van de voorbelasting over de buskosten toekende voor zover deze bedragen verband hielden met gratis excursies. Bovendien hebben verzoekster en het FA een „feitelijke overeenkomst” gesloten die, wat rechtsvragen betreft, geen bindende werking heeft voor de gerechtelijke procedure.
- 6 In zijn vonnis in de tweede procedure heeft het FG het beroep vervolgens ongegrond verklaard. Volgens de rechter heeft verzoekster geen recht op aftrek van de voorbelasting over de busvervoersdiensten die zij voor excursies onder bezwarende titel van andere ondernemers heeft afgenomen. Het is juist dat, als de reiskosten in de litigieuze jaren volledig in aanmerking worden genomen, dit tot gevolg zou hebben dat de marge in de zin van § 25, lid 3, eerste zin, van het Umsatzsteuergesetz (wet op de omzetbelasting, in de in de litigieuze jaren

geldende versie (hierna: „UStG”), negatief is. Desondanks zou het volgens de rechter gerechtvaardigd zijn de volledige kosten van het busvervoer in de belastingheffing over de marge op te nemen. De toepassing van § 25, lid 4, eerste zin, UStG is niet uitgesloten wat de buskosten betreft, omdat de geleverde reisdiensten uitsluitend tot doel hebben de verkoop van goederen op de verkoophevenementen te bevorderen, aldus de rechter. De buskosten, als dienst in een eerder stadium, houden objectief gezien rechtstreeks en onmiddellijk verband met de excursies die verzoekster onder bezwarende titel als dienst in een later stadium heeft verricht. Zij vormen noodzakelijkerwijs kostenelementen van de vergoedingen voor excursies en zijn hooguit indirect verbonden met de verkoop van goederen, die een van de excursie onderscheiden, zelfstandige prestatie vormt. Verzoekster heeft tegen deze beslissing beroep tot *Revision* ingesteld.

## II.

7 [OMISSIS] [opmerkingen over de nationale procedure]

### 8 **1. Rechtskader**

#### 9 **a) Unierecht**

10 Artikel 26 van richtlijn 77/388/EEG (later artikel 306 e.v. van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde) bepaalde:

„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. [...] In de zin van dit artikel worden onder reisbureaus ook reisorganisatoren (tour operators) 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.

[...]

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 12, lid 1, eerste zin, van richtlijn 77/388/EEG luidde als volgt:

„1. Het op belastbare handelingen toe te passen tarief is het tarief dat van kracht is op het tijdstip waarop het belastbare feit plaatsvindt.”

12 Artikel 1, lid 1, eerste streepje, van richtlijn 85/577/EEG van de Raad van 20 december 1985 betreffende de bescherming van de consument bij buiten verkoopruimten gesloten overeenkomsten – richtlijn 85/577/EEG – (hierna: artikel 2, punt 8, onder d), van richtlijn 2011/83/EU van het Europees Parlement en de Raad van 25 oktober 2011 betreffende consumentenrechten, tot wijziging van richtlijn 93/13/EEG van de Raad en van richtlijn 1999/44/EG van het Europees Parlement en de Raad en tot intrekking van richtlijn 85/577/EEG en van richtlijn 97/7/EG van het Europees Parlement en de Raad – richtlijn 2011/83/EU – ) regelde:

„Deze richtlijn is van toepassing op overeenkomsten die tussen een handelaar die goederen levert of diensten verricht, en een consument worden gesloten:

– tijdens een door de handelaar buiten zijn verkoopruimten georganiseerde excursie, ofwel

[...]”.

### 13 b) Nationaal recht

14 § 25 UStG luidde als volgt:

„1. De volgende bepalingen zijn van toepassing op de reisdiensten van een ondernemer die niet voor de onderneming van de dienstontvanger zijn bestemd, voor zover de ondernemer daarbij tegenover de dienstontvanger in eigen naam optreedt en gebruikmaakt van reisdiensten van derden. 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, gelden deze als één enkele overige dienst. De plaats van de overige dienst wordt bepaald overeenkomstig § 3a, lid 1. Als reisdiensten van derden worden aangemerkt leveringen door en overige diensten van derden welke de reizigers rechtstreeks ten goede komen.

[...]

3. De maatstaf van heffing voor de overige dienst wordt gevormd door het verschil tussen het bedrag dat de dienstontvanger besteedt om de dienst te ontvangen, en het bedrag dat de ondernemer voor de reisdiensten van derden betaalt. De omzetbelasting maakt geen deel uit van de maatstaf van heffing. De ondernemer kan de maatstaf van heffing in plaats van voor elke afzonderlijke

dienst, ofwel voor groepen van diensten ofwel voor alle in het belastingtijdvak verrichte diensten berekenen.

4. In afwijking van § 15, lid 1, heeft de ondernemer geen recht op aftrek als voorbelasting voor de belasting die hem, afzonderlijk, is aangerekend voor de in een eerder stadium verrichte reisdiensten. Voor het overige blijft § 15 onverlet. [...]”.

- 15 § 1, lid 1, van het Gesetz über den Widerruf von Haustürgeschäften und ähnlichen Geschäften (wet inzake de opzegging van overeenkomsten die zijn gesloten via huis-aan-huisverkoop en soortgelijke transacties), in de in de litigieuze jaren geldende versie (later § 312b e.v. van het Bürgerliche Gesetzbuch [Duits Burgerlijk Wetboek; hierna: „BGB”]), luidde als volgt:

„Indien de klant ertoe is gebracht een wilsverklaring af te leggen tot het sluiten van een overeenkomst betreffende een prestatie onder bezwarende titel,

[...]

2. ter gelegenheid van een recreatief evenement dat ten minste mede in haar belang wordt georganiseerd door de andere contractpartij of een derde partij, of

[...]

geldt deze wilsverklaring pas indien de klant deze niet binnen een termijn van een week schriftelijk heeft herroepen.”

## 16 2. Opmerkingen vooraf

- 17 De uitlegging van artikel 26 van richtlijn 77/388/EEG met betrekking tot de hier aan de orde zijnde zogenoemde „Kaffeefahrten”, die mogelijk een Duitse bijzonderheid zijn en die in andere talen als „promotional excursions” of als „excursions promotionnelles” zouden kunnen worden aangeduid, is – rekening houdend met de rechtspraak van het Hof van Justitie – noch van meet af aan duidelijk („acte clair”) noch door de rechtspraak verduidelijkt op een wijze die geen redelijke twijfel laat („acte éclairé”).

- 18 De verwijzende rechter acht het derhalve noodzakelijk het Hof van Justitie de eerste twee vragen over de werkingssfeer van deze bepaling en de derde vraag over de rechtsgevolgen van de toepassing van deze bepaling te stellen.

- 19 Dit is gebaseerd op het feit dat, overeenkomstig de rechtspraak van het Hof van Justitie (zie – bijvoorbeeld – arrest van het Hof van Justitie van 10 maart 2011 in zaak C-497/09, [REDACTED] EU:C:2011:135, BStBl II 2013, 256, punt 53 e.v.), die de verwijzende rechter heeft onderschreven (zie bijvoorbeeld arrest van het BFH van 14 februari 2019, V R 22/17, BFHE 264, 83, BStBl II 2019, 350, punt 15 e.v.), moet worden aangenomen dat de door de reiskosten vergoede en aldus tegen

betaling verrichte excursie en de tegen afzonderlijke vergoeding verrichte leveringen van goederen voor btw-doeleinden als twee zelfstandige prestaties moeten worden beschouwd.

## **20 3. Eerste prejudiciële vraag**

### **21 a) Toepassing van richtlijn 85/577/EEG**

22 De excursies die verzoekster heeft uitgevoerd als zogenoemde „Kaffeefahrten” met het oog op de verkoop van de door haar aangeboden goederen, vormen excursies in de zin van artikel 1, lid 1, eerste streepje, van richtlijn 85/577/EEG, die door een handelaar buiten zijn verkooppunten worden georganiseerd. De criteria die het Hof van Justitie relevant acht voor een dergelijke excursie (arrest van 22 april 1999 in zaak C-423/97, *Travel Vac*, EU:C:1999:197, punt 35 e.v.) zijn aanwezig.

23 De toepassing van de richtlijn op zogenoemde „Kaffeefahrten” vloeit ook voort uit de thans geldende regeling van § 312b, lid 1, eerste zin, punt 4, BGB (met betrekking tot de omzetting van artikel 2, punt 8, van richtlijn 2011/83/EU zie BTDrucks 17/12637, blz. 33 en 49, en met betrekking tot de toepassing op „Kaffeefahrten” zie BTDrucks 17/12637, blz. 49, en Erman/Koch, BGB, 17e druk, § 312b punt 25, en MüKoBGB/Wendehorst, 9e druk, § 312b, punt 52).

### **24 b) Betekenis van de bijzondere regeling**

25 De bijzondere regeling van artikel 26 van richtlijn 77/388/EEG heeft ook betrekking op het geval waarin de belastingplichtige dienstverrichter geen reisbureau of reisorganisator in de gewone betekenis van die begrippen is, maar in het kader van een andere activiteit identieke handelingen verricht (zie arresten van het Hof van Justitie van 13 oktober 2005 in zaak C-200/04, *iSt*, EU:C:2005:608, punt 22, en 22 oktober 1998 in zaak C-308/96 en C-94/97, [REDACTED] EU:C:1998:496, punt 20), omdat een afwijkende uitlegging immers tot gevolg zou hebben dat identieke prestaties, naar gelang van de formele hoedanigheid van de ondernemer, onder verschillende bepalingen vallen (arrest van het Hof van Justitie van 13 oktober 2005 in zaak C-200/04, *iSt*, EU:C:2005:608, punt 22) en dat de mededinging tussen de ondernemers zou worden verstoord (zie arrest van het Hof van Justitie van 22 oktober 1998 in zaak C-308/96 en C-94/97, [REDACTED] EU:C:1998:496, punt 22).

26 In dit verband moet rekening worden gehouden met de doelstelling van de bijzondere regeling om het toepasselijke recht aan te passen aan de specifieke kenmerken van deze activiteit. De door reisbureaus en reisorganisatoren verrichte diensten worden gekenmerkt door het feit dat ze doorgaans bestaan uit verscheidene verrichtingen, met name op het gebied van vervoer en logies, zowel binnen als buiten het grondgebied van de lidstaat waar de onderneming haar zetel of een vaste inrichting heeft. Toepassing van de algemene regels betreffende de plaats van heffing, de maatstaf van heffing en de aftrek van voorbelasting zou voor die ondernemingen, wegens de grote verscheidenheid van de diensten en de



plaatsen waar de diensten worden verricht, tot praktische moeilijkheden leiden die de uitoefening van hun werkzaamheid kunnen belemmeren. De doelstelling van deze bijzondere regeling bestaat bijgevolg in de vereenvoudiging van de btw-regels voor reisbureaus. Tevens wordt beoogd de inkomsten uit de heffing van deze belasting evenwichtig over de lidstaten te verdelen door ervoor te zorgen dat, ten eerste, de btw-inkomsten voor elke individuele dienst toekomen aan de lidstaat waarin het eindverbruik van de dienst heeft plaatsgevonden, en, ten tweede, deze inkomsten over de marge van het reisbureau toekomen aan de lidstaat waarin dat bureau is gevestigd (zie arrest van het Hof van Justitie van 26 september 2013 in zaak C-189/11, Commissie/Spanje, EU:C:2013:587, punten 58 en 59).

**27 c) Beantwoording van de eerste prejudiciële vraag**

- 28 De vraag rijst of de deelname onder bezwarende titel aan een excursie in de zin van artikel 1, lid 1, eerste streepje, van richtlijn 85/577/EEG (thans artikel 2, punt 8, onder d), van richtlijn 2011/83/EU) een handeling in de zin van artikel 26 van richtlijn 77/388/EEG is die van dezelfde aard is en dus concurreert met de diensten van reisbureaus of reisorganisatoren in de gewone betekenis van die begrippen.
- 29 Het feit dat de deelname aan de excursie op basis van het zuivere aspect van het vervoer niet verschilt van een andere busexcursie die onder de bijzondere regeling kan vallen, zou voor een dergelijke gelijke aard kunnen pleiten. De werkingssfeer van de bijzondere regeling wordt niet beperkt aan de hand van het doel van de reis, zoals het Hof van Justitie met betrekking tot taalreizen heeft geoordeeld (arrest van het Hof van Justitie van 13 oktober 2005 in zaak C-200/04, iSt, EU:C:2005:608, punten 36 en 37).
- 30 Tegen het aannemen van een gelijke aard kan echter worden ingebracht dat de excursie – buiten het enkele doel van de vervoersdienst om – verschilt van de reisdiensten die door reisbureaus en reisorganisatoren worden verricht, doordat volgens het bedrijfsmodel van verzoekster verdere zelfstandige diensten worden aangeboden die met de deelname aan de excursie worden beoogd. Reisbureaus en reisorganisatoren houden gewoonlijk rekening met meer inkomsten dan kosten, aangezien zij naar hun aard proberen winst te maken met de reisdiensten. Het bedrijfsmodel van verzoekster beoogt daarentegen winst te maken door de verkoop van goederen waarmee zij de door haar ingecalculeerde verliezen van de excursies dekt, hetgeen zij in de litigieuze jaren met succes heeft gedaan. Haar als georganiseerde excursie verrichte dienst had volgens haar bedrijfsconcept dus niet uitsluitend betrekking op de toekenning van een voordeel aan de deelnemers aan de excursie, zoals het geval is bij reisbureaus en reisorganisatoren. Dit zou kunnen betekenen dat er geen concurrentie met reisbureaus is.
- 31 Ook ontbreken andere elementen van de dienst zoals „het geven van informatie en advies, waarmee het reisbureau een ruime keus biedt voor de vakantie en het boeken van accommodatie” (beschikking van het Hof van Justitie van 1 maart 2012 in zaak C-220/11, Star Coaches, EU:C:2012:120, punt 20). In vergelijking

met het boven bedoelde geven van advies bestaan er echter andere elementen, die niet tegen een afzonderlijke vergoeding worden verricht, zoals die welke typisch zijn voor een zogenoemde „Kaffeefahrt”, zoals catering op de plaats van bestemming of bijvoorbeeld een aanvullende havenrondvaart op de plaats van bestemming.

### **32 4. Tweede prejudiciële vraag**

#### **33 a) Rechtspraak van het Hof van Justitie**

34 Volgens de rechtspraak van het Hof van Justitie vormt de bijzondere btw-regeling voor reisbureaus als zodanig geen losstaande en exhaustieve fiscale regeling, maar bevat zij enkel van een aantal regels van de algemene btw-regeling afwijkende bepalingen, zodat de overige regels van deze algemene regeling van toepassing zijn op de aan de btw onderworpen handelingen van reisbureaus. Bijgevolg kunnen alle bepalingen van de algemene btw-regeling toepassing vinden op de handelingen die onder de bijzondere regeling voor reisbureaus vallen, behalve de bepalingen betreffende de plaats van heffing, de berekening van de maatstaf van heffing voor de btw en de aftrekbaarheid van de btw (arrest van het Hof van Justitie van 19 december 2018 in zaak C-422/17, Skarpa Travel, EU:C:2018:1029, punten 29 en 30). Bovendien heeft het Hof van Justitie geoordeeld dat de bijzondere regeling als uitzondering op de normale regeling van richtlijn 77/388/EEG alleen mag worden toegepast voor zover dit ter verwezenlijking van de doelstelling ervan noodzakelijk is (arrest van het Hof van Justitie van 9 oktober 2010 in zaak C-31/10, Minerva Kulturreisen, EU:C:2010:762, punt 16).

35 Het Hof van Justitie bevestigt het vereenvoudigingskarakter ook met betrekking tot het recht op aftrek van voorbelasting. Op grond van de bijzondere regeling betaalt de ondernemer immers btw over de verschillende prestaties die hij in een eerder stadium verwerft, en trekt hij deze vervolgens op vereenvoudigde wijze af, in tegenstelling tot de ondernemers die onder de algemene btw-regeling vallen. De onder de bijzondere regeling vallende ondernemers nemen de voorbelasting immers op in de prijs die vervolgens aan hun klanten in rekening wordt gebracht, en berekenen de btw door de winstmarge van het reisbureau, dit wil zeggen het verschil tussen het totale bedrag dat de reiziger exclusief btw moet betalen en de werkelijk door het reisbureau of de reisorganisator gedragen kosten voor diensten van andere belastingplichtigen btw inbegrepen, als maatstaf van heffing van de btw te nemen (arrest van het Hof van Justitie van 8 februari 2018 in zaak C-380/16, Commissie/Duitsland, EU:C:2018:76, punt 54). Door één enkele plaats van heffing vast te stellen en door als maatstaf van heffing van de btw de winstmarge van het reisbureau of van de reisorganisator te nemen, wordt beoogd de praktische moeilijkheden bij de reisbureaus en reisorganisatoren te vermijden en in het bijzonder een vereenvoudigde aftrek van de voorbelasting te garanderen, ongeacht in welke lidstaat die is geïnd (arrest van het Hof van Justitie van 19 juni 2003 in zaak C-149/01, First Choice Holidays, EU:C:2003:358, punt 25).

#### **36 b) Beantwoording van de tweede prejudiciële vraag**

- 37 Indien de werkelijke kosten hoger zijn dan het totale bedrag dat de reiziger exclusief btw moet betalen, zodat er sprake is van een negatieve marge, rijst de vraag of dit in de weg staat aan de toepassing van de bijzondere regeling met het oog op de daardoor beoogde vereenvoudigde aftrek van voorbelasting.
- 38 Vanuit juridisch oogpunt moet deze vraag ontkennend worden beantwoord, aangezien de voorwaarden voor de toepassing van de bijzondere regeling voortvloeien uit artikel 26, lid 1, van richtlijn 77/388/EEG, terwijl artikel 26, lid 2, van richtlijn 77/388/EEG „uitsluitend” betrekking heeft op de rechtsgevolgen van een reeds bevestigende toepassing van de bijzondere regeling.
- 39 Het Hof van Justitie kwalificeert echter de maatstaf van heffing, dat wil zeggen „het verschil tussen het totale bedrag dat de reiziger exclusief btw moet betalen en de werkelijke kosten”, eveneens als „winstmarge” (arresten van het Hof van Justitie van 19 december 2018, Skarpa Travel, C-422/17, EU:C:2018:1029, punt 38 en punt 43 e.v., 27 januari 2021, Commissie/Oostenrijk, C-787/19, EU:C:2021:72, punten 59 en 62, en van 8 februari 2018, Commissie/Duitsland, C-380/16, EU:C:2018:76, punten 89 en 92). De met de bijzondere regeling beoogde vereenvoudiging van de aftrek van voorbelasting in het geval van een winstmarge wordt hiermee bereikt. In het geval van een winstmarge waarborgt de toepassing van de bijzondere regeling immers dat de vorming van de winstmarge leidt tot aftrek van de btw over de in een eerder stadium verworven diensten (arrest Hof van Justitie van 8 februari 2018, Commissie/Duitsland, C-380/16, EU:C:2018:76, punt 54), waarbij in grensoverschrijdende situaties de verschillende rechtsgevolgen die voortvloeien uit verschillende belastingtarieven, om redenen van vereenvoudiging worden aanvaard.
- 40 In het geval van een negatieve marge wordt, bij toepassing van de bijzondere regeling van artikel 26, lid 4, van richtlijn 77/388/EEG, de voorbelasting daarentegen niet afgetrokken met betrekking tot de werkelijke kosten van de prestaties in een eerder stadium die het totale bedrag overschrijden dat de reiziger moet betalen, terwijl de toepassing van de algemene regeling inzake de belasting over de toegevoegde waarde, wanneer de voorbelasting op de prestaties in een eerder stadium hoger is dan de belasting over prestaties in een later stadium, waarvan de maatstaf van heffing „positief” is in de zin van artikel 11, A, lid 1, onder a), van richtlijn 77/388/EEG, aanleiding geeft tot een „teruggaaf” aan de belastingplichtige. Dit volgt met name uit artikel 18, lid 4, van richtlijn 77/388/EEG (in het nationale recht wordt in het geval van een overschot aan voorbelasting een „belastingteruggaaf” verleend in de zin van § 168, tweede zin, van de Abgabenordnung [belastingwetboek]). De vraag rijst echter of het commerciële succes, dat zowel tot een winstmarge als tot een negatieve marge kan leiden, bepalend moet zijn voor de toepassing van de bijzondere regeling.

**41 5. Derde prejudiciële vraag**

**42 a) Probleemstelling**

43 Indien, gelet op de antwoorden op de eerste twee vragen, de toepassing van de bijzondere regeling moet worden bevestigd, rijst de derde vraag of in het kader van de bijzondere regeling moet worden gewaarborgd dat de toepassing ervan, met het oog op het vereenvoudigingskarakter ervan (zie hierboven II.3.b, II.4.a en b), leidt tot een belastingheffing die op zijn minst in beginsel gelijk is aan die welke voortvloeit uit de toepassing van de algemene btw-regeling. In het geval van de winstmarge is dit gewaarborgd, maar niet ook in het geval van de negatieve marge, indien in dat geval geen „teruggaaf” aan de belastingplichtige plaatsvindt, zoals blijkt uit het volgende voorbeeld.

#### 44 b) Vergelijkende beoordeling

45 aa) Als een reisbureau een reisdienst verricht tegen het in de litigieuze jaren geldende belastingtarief van 16 % (§ 12, lid 1, UStG) voor een totaalbedrag van 1 392 EUR dat door de reiziger moet worden betaald (vergoeding: 1 200 EUR en omzetbelasting: 192 EUR), en als het werkelijke kosten heeft van 1 160 EUR (vergoeding: 1 000 EUR en omzetbelasting: 160 EUR) voor goederenleveringen en diensten van andere belastingplichtigen die rechtstreeks ten goede komen aan de reiziger (in een eerder stadium verrichte reisdiensten), zou de toepassing van de algemene btw-regeling, in het kader waarvan de belastingplichtige tot voldoening van belasting over de dienst is gehouden en waarvoor hij, wegens de belastbaarheid van zijn dienst, recht heeft op aftrek van de voorbelasting, ertoe leiden dat een belasting van 192 EUR wordt geheven over zijn prestatie terwijl er een bedrag van 160 EUR aan voorbelasting kan worden afgetrokken. Dit zou resulteren in een belastingschuld van 32 EUR voor de belastingplichtige.

46 De bijzondere regeling leidt in dat geval tot hetzelfde resultaat. De marge als maatstaf van heffing in de zin van artikel 26, lid 2, derde zin, van richtlijn 77/388/EEG wordt berekend op basis van het verschil tussen het totale bedrag dat de reiziger exclusief btw moet betalen en de werkelijke kosten van de in een eerder stadium verrichte reisdiensten. Naar het oordeel van de verwijzende rechter moet in het bovenstaande voorbeeld het totale door de reiziger te betalen bedrag, te weten 1 392 EUR, in dit verband worden beschouwd als een totaalbedrag exclusief btw. Als gevolg van het in artikel 26, lid 4, van richtlijn 77/388/EEG neergelegde verbod op aftrek van voorbelasting bedragen de werkelijke kosten van de in een eerder stadium verrichte reisdiensten 1 160 EUR. Dit resulteert in een „prijs met belasting” van 232 EUR, waarvan de belasting moet worden afgetrokken, en dus, bij een belastingtarief van 16 %, een marge van 200 EUR, wat bij toepassing van dit belastingtarief leidt tot een belastingschuld van 32 EUR.

47 Aangezien de belastingheffing over de marge ook in grensoverschrijdende situaties van toepassing is, kan het resultaat van deze belastingheffing, wanneer de belastingtarieven voor de reisdienst en de in een eerder stadium verrichte reisdiensten verschillen, afwijken van het resultaat dat voortvloeit uit de algemene btw-regeling. Dit moet echter worden aanvaard in het kader van de beoogde vereenvoudiging en de doelstelling van een evenwichtige verdeling van de btw-inkomsten over de lidstaten.

- 48 bb) De algemene btw-regeling en de bijzondere regeling leiden in het geval van een negatieve marge echter alleen tot een in wezen identiek resultaat wanneer de negatieve marge aanleiding geeft tot teruggaaf van het bedrag dat overeenkomt met een belastingvordering over de marge of een aftrekbare voorbelasting voor hetzelfde bedrag, zoals blijkt uit het volgende voorbeeld:
- 49 Als de belastingplichtige in bovenstaand voorbeeld een totaalbedrag van € 696 van de reiziger ontvangt (vergoeding: 600 EUR en omzetbelasting: 96 EUR), terwijl de werkelijke kosten van de in een eerder stadium verrichte reisdiensten ongewijzigd blijven op 1 160 EUR (vergoeding: 1 000 EUR en omzetbelasting: 160 EUR), zou de algemene btw-regeling resulteren in een overschot ten gunste van de belastingplichtige, vergelijkbaar met artikel 18, lid 4, van richtlijn 77/388/EEG, en dus in een bedrag van 64 EUR dat aan de belastingplichtige moet worden terugbetaald.
- 50 De toepassing van artikel 26, lid 2, derde zin, van richtlijn 77/388/EEG leidt tot een negatieve marge van 400 EUR. Indien artikel 11, A, lid 1, onder a), en artikel 10, lid 1, onder a), van richtlijn 77/388/EEG uitgaan van de veronderstelling dat – als algemeen beginsel van het btw-stelsel – de maatstaf van heffing alleen positief kan zijn en dat dit algemene beginsel niet door de bijzondere regeling wordt vervangen, kan er geen sprake zijn van belasting over de negatieve marge. Bovendien kan de ondernemer volgens de bewoordingen van artikel 26, lid 4, van richtlijn 77/388/EEG de voorbelasting die hij voor de in een eerder stadium verrichte reisdiensten heeft betaald – ook al bedraagt deze rekenkundig gezien 64 EUR (= 400 EUR [negatieve marge] x 16 % belastingtarief over de negatieve marge) – niet aftrekken noch hoeft deze aan hem te worden terugbetaald.
- 51 Daarentegen zou hetzelfde resultaat als onder de algemene btw-regeling ontstaan wanneer het in artikel 12, lid 1, van richtlijn 77/388/EEG bedoelde belastingtarief zou worden toegepast op een negatieve marge die voortvloeit uit artikel 26, lid 2, derde zin, van richtlijn 77/388/EEG en als maatstaf van heffing moet worden aanvaard. De negatieve „prijs met belasting” zou 464 EUR bedragen. De (negatieve) maatstaf van heffing zou dan 400 EUR bedragen en de aan de belastingplichtige terug te betalen „negatieve” belasting 64 EUR.
- 52 c) Beantwoording van de derde prejudiciële vraag**
- 53 De derde prejudiciële vraag heeft betrekking op het rechtsgevolg van de toepassing van de bijzondere regeling met betrekking tot artikel 12, lid 1, eerste zin, juncto artikel 26 van richtlijn 77/388/EEG.
- 54 aa) Op basis van de bewoordingen van artikel 26, lid 2, derde zin, van richtlijn 77/388/EEG kan een negatieve maatstaf van heffing (negatieve marge) ontstaan voor de enkele dienst die door het reisbureau wordt verleend. Volgens de bewoordingen van artikel 12, lid 1, eerste zin, van richtlijn 77/388/EEG kan het anders toepasselijke belastingtarief ook op deze maatstaf van heffing worden

toegepast. Voor zover het belastingtarief wordt toegepast op een negatieve marge, zou dit leiden tot een „negatieve belasting” en dus tot een aan de dienstverrichter terug te betalen bedrag. Als het bovenstaande voorbeeld wordt toegepast op het geschil, zou het terug te betalen bedrag 64 EUR zijn.

- 55 bb) Voor de toekenning van een recht op teruggaaf van een bedrag in het geval van een negatieve marge, kan, naast het vereenvoudigingskarakter van de bijzondere regeling, voor zover deze de algemene btw-regeling kan verdringen (zie hierboven II.3.b, II.4.a en b), ook het beginsel van fiscale neutraliteit pleiten, waarmee bij de uitlegging van richtlijn 77/388/EEG rekening moet worden gehouden.
- 56 Voor zover de marge positief is of gelijk is aan 0 EUR, leidt de bijzondere regeling voor reisbureaus – althans wanneer dezelfde tarieven gelden voor in een eerder en in een later stadium verrichte handelingen – tot hetzelfde resultaat als een belasting volgens de algemene btw-regeling (zie hierboven II.5.b, aa). In die gevallen is er overeenkomstig het beginsel van fiscale neutraliteit sprake van volledige vrijstelling van de btw die in het kader van alle economische activiteiten verschuldigd of voldaan is. Aan de andere kant worden door de bijzondere regeling belastingplichtigen met een negatieve marge overeenkomstig artikel 26, lid 2, derde zin, van richtlijn 77/388/EEG economisch belast met voorbelastingbedragen voor diensten die zij voor hun onderneming hebben afgenomen (zie hierboven II.5.b bb) als een aftrek van voorbelasting of de teruggaaf van belastingen overeenkomstig artikel 26, lid 4, van richtlijn 77/388/EEG in elke lidstaat is uitgesloten voor de belastingen die aan de belastingplichtige door andere belastingplichtigen in rekening worden gebracht voor in een eerder stadium verrichte reisdiensten. De betaalde voorbelasting op de in een eerder stadium verrichte reisdiensten wordt dan een kostenfactor voor de belastingplichtige, waarbij de negatieve marge – zoals in het onderhavige geval – ingecalculeerd kan zijn om andere handelingen te kunnen verrichten. De belastingplichtige kan de economische last niet voorkomen door voor de algemene btw-regeling te kiezen. Artikel 26 van richtlijn 77/388/EEG voorziet immers niet in een dergelijk keuzerecht.
- 57 cc) Daarentegen moet ook in aanmerking worden genomen dat de bijzondere regeling tot doel heeft de inkomsten uit de heffing van deze belasting evenwichtig over de lidstaten te verdelen (arrest van het Hof van Justitie van 26 september 2013 in zaak C-189/11, Commissie/Spanje, EU:C:2013:587, punt 59; zie hierboven II.3.b). Bijgevolg zou tegen de erkenning van een recht op teruggaaf van een bedrag in het geval van een negatieve marge kunnen pleiten dat in grensoverschrijdende situaties een vergoeding van „negatieve” btw uit economisch oogpunt kan leiden tot teruggaaf van buitenlandse voorbelasting door de staat waar de reisdienst belastbaar is. Bovendien moet ook hier rekening worden gehouden met de verschillen die het gevolg kunnen zijn van verschillen in de belastingtarieven tussen de lidstaten en die, afhankelijk van de modaliteiten van die verschillen, ertoe kunnen leiden dat de belastingplichtige in het geval van teruggaaf op basis van een negatieve marge gunstiger wordt behandeld dan bij

toepassing van de algemene btw-regeling in de verschillende lidstaten. De doelstelling van de bijzondere regeling, namelijk te zorgen voor een evenwichtige verdeling van de btw-inkomsten over de lidstaten, zou hieraan in de weg kunnen staan. In dit verband kan het neutraliteitsbeginsel worden beschouwd als een uitleggingsbeginsel (zie arrest van het Hof van Justitie van 9 maart 2023 in zaak C-42/22, *Generali Seguros*, EU:C:2023:183, punt 54), met dien verstande dat moet worden bepaald of een dergelijk uitleggingsbeginsel een bijzondere regeling – zoals artikel 26, lid 4, van richtlijn 77/388/EEG – die als uitputtend zou kunnen worden opgevat, kan verdringen.

**58 6. Relevantie voor de beslechting van het geding**

59 [OMISSIS] [wordt gepreciseerd]

60 [OMISSIS]