

Zaak C-200/04

Finanzamt Heidelberg

tegen

iSt internationale Sprach- und Studienreisen GmbH

(verzoek van het Bundesfinanzhof om een prejudiciële beslissing)

„Zesde BTW-richtlijn – Bijzondere regeling voor reisbureaus en reisorganisatoren (touroperators) – Artikel 26, lid 1 – Werkingsfeer – Pakket dat vervoer naar en/of verblijf in gastland alsmede taalonderricht omvat – Hoofdprestatie en bijkomstige prestaties – Begrip – Richtlijn 90/314/EEG betreffende pakketreizen, met inbegrip van vakantiepakketten en rondreispakketten”

Conclusie van advocaat-generaal M. Poiares Maduro van 16 juni 2005

Arrest van het Hof (Tweede kamer) van 13 oktober 2005

Samenvatting van het arrest

Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Bijzondere regeling voor reisbureaus – Werkingsfeer – Andere marktdeelnemers dan reisbureaus die diensten aanbieden, welke bestaan in organisatie van taalreizen en buitenlandse studieverblijven – Daaronder begrepen

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 26)

Volgens de rechtspraak gelden de redenen die aan de bijzondere regeling voor reisbureaus en reisorganisatoren van artikel 26 van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting ten grondslag liggen, eveneens indien de ondernemer geen reisbureau of reisorganisator in de gewone betekenis van die begrippen is, maar in het kader van een andere activiteit identieke handelingen verricht. Er bestaat echter geen reden om een ondernemer overeenkomstig genoemd artikel te belasten wanneer de prestaties die van derden worden betrokken om diensten te verstrekken welke gewoonlijk verband houden met reizen, ten opzichte van de eigen prestaties van louter bijkomstige aard blijven.

Wanneer een onderneming haar klanten gewoonlijk, naast de prestaties die verband houden met taalopleiding en –onderricht, reisprestaties aanbiedt waarvan de uitvoering een merkbare invloed op de toegepaste totaalprijs heeft, zoals het vervoer naar en/of het verblijf in het gastland, kunnen deze prestaties echter niet worden gelijkgesteld met louter bijkomstige prestaties. Het aandeel van deze prestaties is immers niet marginaal in vergelijking met het bedrag voor de taalopleiding en het taalonderricht die deze onderneming haar klanten aanbiedt.

In deze omstandigheden moet artikel 26 van de Zesde richtlijn aldus worden uitgelegd dat het van toepassing is op een ondernemer die diensten aanbiedt, welke bestaan in de organisatie van taalreizen en buitenlandse studieverblijven, en die daartoe op eigen naam, tegen betaling van een totaalprijs, aan zijn klanten een verblijf in het buitenland van drie tot tien maanden verstrekt en daarbij gebruik maakt van diensten van andere belastingplichtigen.

(cf. punten 22, 24, 27-29, 48 en dictum)

ARREST VAN HET HOF (Tweede kamer)

13 oktober 2005 (*)

„Zesde BTW-richtlijn – Bijzondere regeling voor reisbureaus en reisorganisatoren (touroperators) – Artikel 26, lid 1 – Werkingssfeer – Pakket dat vervoer naar en/of verblijf in gastland alsmede taalonderricht omvat – Hoofdprestatie en bijkomstige prestaties – Begrip – Richtlijn 90/314/EEG betreffende pakketreizen, met inbegrip van vakantiepakketten en rondreispakketten”

In zaak C-200/04,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door het Bundesfinanzhof (Duitsland) bij beslissing van 18 maart 2004, ingekomen bij het Hof op 5 mei 2004, in de procedure

Finanzamt Heidelberg

tegen

ISt internationale Sprach- und Studienreisen GmbH,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Tweede kamer),

samengesteld als volgt: C. W. A. Timmermans, kamerpresident, R. Schintgen, R. Silva de Lapuerta, P. Kriš en G. Arestis (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: M. Poiares Maduro,

griffier: M. Ferreira, hoofdadministrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 28 april 2005,

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

- iSt internationale Sprach- und Studienreisen GmbH, vertegenwoordigd door H. J. Philipp en R. Binder, Wirtschaftsprüfer Steuerberater, bijgestaan door G. Wegscheider, Rechtsanwalt,
- de Duitse regering, vertegenwoordigd door A. Tiemann en C. Schulze-Bahr als gemachtigden,
- de Griekse regering, vertegenwoordigd door S. Spyropoulos en D. Kalogiros, alsmede door M. Tassopoulou, als gemachtigden,
- de Cypriotische regering, vertegenwoordigd door E. Simeonidou als gemachtigde,

– de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door D. Triantafyllou en K. Gross als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 16 juni 2005,

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 het Finanzamt Heidelberg (hierna: „Finanzamt”) en iSt internationale Sprach- und Studienreisen GmbH (hierna: „iSt”) over de betaling van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW”) na de controle, door de bevoegde diensten, van de door deze vennootschap van 1995 tot en met 1997 gerealiseerde omzet.

Het rechtskader

De communautaire regeling

3 Artikel 13 van de Zesde richtlijn, dat behoort tot hoofdstuk X „Vrijstellingen”, bepaalt onder de titel „Vrijstellingen in het binnenland”:

„A. Vrijstellingen ten gunste van bepaalde activiteiten van algemeen belang

1. 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;

[...]”

4 Hoofdstuk XIV van de Zesde richtlijn, „Bijzondere regelingen”, bevat artikel 26, met als titel „Bijzondere regeling voor reisbureaus”, waarvan de leden 1 en 3 luiden als volgt:

„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.

[...]

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.”

5 Richtlijn 90/314/EEG van de Raad van 13 juni 1990 betreffende pakketreizen, met inbegrip van vakantiepakketten en rondreis pakketten (PB L 158, blz. 59) heeft volgens artikel 1 ervan tot doel „de onderlinge aanpassing van de wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen van de lidstaten inzake op het grondgebied van de Gemeenschap verkochte of ten verkoop aangeboden pakketreizen, met inbegrip van vakantiepakketten en rondreis pakketten”.

6 Artikel 2 van die richtlijn definieert het begrip „pakket” als volgt:

„de van tevoren georganiseerde combinatie van niet minder dan twee van de volgende diensten, welke voor een gezamenlijke prijs wordt verkocht of ten verkoop aangeboden en een periode van meer dan 24 uur beslaat of een overnachting behelst:

- a) vervoer,
- b) logies,
- c) andere, niet met vervoer of logies verband houdende toeristische diensten die een significant deel van het pakket uitmaken.”

De nationale regeling

7 De relevante bepalingen van de nationale regeling die op het hoofddeding van toepassing zijn, zijn de §§ 4, lid 23, en 25 van het Umsatzsteuergesetz 1993 (wet op de BTW 1993, BGBl. 1993 I, blz. 565; hierna: „UStG 1993”).

8 § 4, lid 23, van deze wet bepaalt dat 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, zijn vrijgesteld, 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.

9 § 25 UStG 1993, betreffende de belasting van reisdiensten, bepaalt:

„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, 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.

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

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. [...]

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

[...]"

Het hoofdgeding en de prejudiciële vraag

10 ISt is een vennootschap met beperkte aansprakelijkheid naar Duits recht. In het kader van haar bedrijfsactiviteiten biedt zij haar klanten onder meer de programma's „High-School” en „College” aan.

11 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 een vergelijkbare school in het buitenland, inzonderheid in de Engelstalige landen, school willen lopen. Wie dit programma wenst te volgen, moet zich kandidaat stellen bij iSt, die na een gesprek beslist, of zij de kandidaat toelaat. ISt is gehouden, de geselecteerde kandidaten een plaats als leerling in de gekozen „high school” te bezorgen.

12 Volgens de verwijzingsbeslissing verblijft de leerling, wanneer hij het programma „High-School” in de Verenigde Staten volgt, voor de duur van zijn verblijf in een gastgezin, dat wordt gekozen in samenwerking met een plaatselijke partnerorganisatie die met iSt samenwerkt. Een door deze organisatie aangewezen persoon dient voor de leerling als aanspreekpunt op de plaats waar de „high school” zich bevindt en waar het gastgezin woont. Door bemiddeling van diezelfde organisatie kan de leerling, samen met andere leerlingen die aan een uitwisselingsprogramma deelnemen, ook een rondreis in een autobus of met het vliegtuig maken om het gastland te bezoeken.

13 Het aldus door iSt aangeboden pakket omvat een retourvlucht naar de Verenigde Staten vanaf Frankfurt-am-Main met een begeleider, de binnenlandse vluchten in Duitsland, de binnenlandse retourvluchten in de Verenigde Staten tot aan de plaats van bestemming, kost en inwoning in het gastgezin, onderricht aan de gekozen „high school”, begeleiding door de partnerorganisatie en haar plaatselijke medewerkers tijdens het verblijf, een voorbereidende bijeenkomst en voorbereidend materiaal, alsmede een annuleringsverzekering.

14 Het programma „College” is bestemd voor studenten en leerlingen die hun eindexamen secundair onderwijs hebben afgelegd. De partnerorganisatie moet met het geld dat zij van iSt voor haar diensten ontvangt, het collegegeld voor het gekozen „college” betalen en ervoor zorgen dat er voor de deelnemers plaatsen in dit „college” beschikbaar zijn en dat deze deelnemers gedurende één tot drie trimesters toegelaten worden. Deelnemers die hun vluchten zelf boeken, krijgen geen kost en inwoning in een gastgezin, maar in het gekozen „college”.

15 Het Finanzamt heeft de door iSt verrichte handelingen eerst aangemerkt als reisdiensten in de zin van § 25 UStG 1993 en vervolgens gemeend dat het in feite ging om diensten voor educatie of onderwijs, die krachtens § 4, lid 23, van deze wet vrijgesteld zijn. Aangezien de

verrichte diensten werden aangemerkt als vrijgestelde handelingen waarvoor geen aftrek van voorbelasting mogelijk is, heeft het Finanzamt de overschotten van de door iSt voor de jaren 1995 tot en met 1997 aangegeven BTW verminderd.

16 ISt heeft tegen deze beslissing beroep ingesteld bij het bevoegde Finanzgericht, met het verzoek het bedrag van de voorbelasting voor deze drie jaren te verhogen. Dit Finanzgericht heeft de vordering van iSt toegewezen op grond dat de verrichte diensten reisdiensten zijn in de zin van § 25 UStG 1993 en dat § 4, lid 23, van deze wet niet van toepassing was.

17 Het Finanzamt heeft Revision ingesteld bij het Bundesfinanzhof, dat de behandeling van de zaak heeft geschorst en het Hof 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?”

Beantwoording van de prejudiciële vraag

18 De verwijzende rechter wenst in wezen te vernemen of een ondernemer die zijn klanten tegen betaling van een totaalprijs programma's zoals „High-School” en „College” aanbiedt, welke onder meer een taalverblijf van drie tot tien maanden in het buitenland omvatten, voldoet aan de voorwaarden voor toepassing van artikel 26, lid 1, van de Zesde richtlijn.

19 Om de prejudiciële vraag te beantwoorden dient te worden nagegaan, of een vennootschap zoals iSt op eigen naam optreedt en of zij een onderneming is die onder de bijzondere regeling voor reisbureaus valt en voor haar handelingen gebruik maakt van leveringen en diensten van andere belastingplichtigen.

20 Ten eerste moet, volgens de rechtspraak, de nationale rechter bij wie een geschil over de toepassing van artikel 26 van de Zesde richtlijn aanhangig is, aan de hand van de gegevens van de zaak, met name de aard van de contractuele verplichtingen van de betrokken ondernemer jegens zijn klanten, onderzoeken of is voldaan aan deze voorwaarde (zie in die zin arrest van 12 november 1992, Van Ginkel, C-163/91, Jurispr. blz. I-5723, punt 21). Zoals uit de verwijzingsbeslissing blijkt, staat bovendien vast dat verzoekster in het hoofdgeding niet als lasthebber optreedt voor de handelingen waarover het in deze beslissing hoofdzakelijk gaat.

21 Ten tweede zij er, wat de hoedanigheid van ondernemer in de zin van artikel 26 van de Zesde richtlijn betreft, aan herinnerd dat volgens de rechtspraak de diensten van reisbureaus en reisorganisatoren worden gekenmerkt door het feit dat ze meestal 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 gemeenrechtelijke 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 deze worden verricht, tot praktische moeilijkheden leiden die de uitoefening van hun werkzaamheid kunnen belemmeren. Teneinde de toepasselijke regels aan te passen aan de bijzondere aard van deze werkzaamheid, heeft de gemeenschapswetgever in artikel 26, leden 2, 3 en 4, van de Zesde richtlijn een bijzondere BTW-regeling vastgesteld (zie arrest Van Ginkel, reeds aangehaald, punten 13-15; arresten van 22 oktober 1998, Madgett en Baldwin, C-308/96 en C-94/97, Jurispr. blz. I-6229, punt 18, en 19 juni 2003, First Choice Holidays, C-149/01, Jurispr. blz. I-6289, punten 23 en 24).

22 Dienaangaande heeft het Hof geoordeeld dat de redenen die aan de bijzondere regeling

voor reisbureaus en reisorganisatoren ten grondslag liggen, eveneens gelden indien de ondernemer geen reisbureau of reisorganisator in de gewone betekenis van die begrippen is, maar in het kader van een andere activiteit identieke handelingen verricht. Een uitlegging die de toepassing van artikel 26 van de Zesde richtlijn voorbehoudt aan ondernemers die reisbureau of reisorganisator in de gewone betekenis van die begrippen zijn, zou immers tot gevolg hebben dat identieke prestaties, naar gelang van de formele hoedanigheid van de ondernemer, onder verschillende bepalingen vallen (arrest Madgett en Baldwin, reeds aangehaald, punten 20 en 21).

23 Vaststaat in het hoofdgeding dat de vennootschap iSt geen reisbureau of reisorganisator in de gewone betekenis van deze begrippen is. Onderzocht dient evenwel te worden of de handelingen die deze vennootschap verricht, identiek zijn aan die van een dergelijk reisbureau of van een dergelijke reisorganisator.

24 Vaststaat dat iSt in het kader van haar activiteiten betreffende de programma's „High-School” en „College” handelingen verricht die identiek zijn aan of ten minste vergelijkbaar zijn met de handelingen van een reisbureau of reisorganisator. De door haar aangeboden diensten hebben immers betrekking op het vervoer van haar klanten per vliegtuig en/of hun verblijf in het gastland en voor de doorgaans met dit soort activiteiten verbonden diensten doet zij een beroep op andere belastingplichtigen in de zin van artikel 26 van de Zesde richtlijn, te weten een plaatselijke partnerorganisatie en luchtvaartmaatschappijen.

25 In die omstandigheden moet worden uitgemaakt of iSt voor de door haar verrichte handelingen en voor de handelingen waarvoor ze leveringen en diensten van andere belastingplichtigen betreft, overeenkomstig artikel 26 aan de BTW moet worden onderworpen.

26 Het is niet uitgesloten dat ondernemers die diensten verstrekken welke gewoonlijk verband houden met reizen, gebruik moeten maken van reisprestaties van derden, die, vergeleken met de andere prestaties van deze ondernemers, minder dan de helft van de totaalprijs vertegenwoordigen. Deze prestaties van derden vormen voor de klanten geen doel op zich, maar een middel om de hoofddienst van deze ondernemer beter te kunnen benutten (zie in die zin arrest Madgett en Baldwin, reeds aangehaald, punt 24).

27 In die omstandigheden blijven de van derden betrokken prestaties van louter bijkomstige aard ten opzichte van de eigen prestaties en bestaat er geen reden, de ondernemer overeenkomstig artikel 26 van de Zesde richtlijn te belasten (arrest Madgett en Baldwin, reeds aangehaald, punt 25).

28 In dit verband zij opgemerkt dat wanneer een onderneming zoals iSt haar klanten gewoonlijk, naast de prestaties die verband houden met taalopleiding en ?onderricht, reisprestaties aanbiedt waarvan de uitvoering een merkbare invloed op de toegepaste totaalprijs heeft, zoals het vervoer naar en/of het verblijf in het gastland, deze prestaties niet kunnen worden gelijkgesteld met louter bijkomstige prestaties. Zoals uit de verwijzingsbeslissing blijkt, is het aandeel van deze prestaties immers niet marginaal in vergelijking met het bedrag voor de taalopleiding en het taalonderricht die iSt haar klanten aanbiedt.

29 In deze omstandigheden moet artikel 26 van de Zesde richtlijn aldus worden uitgelegd dat het van toepassing is op een onderneming zoals iSt die haar klanten gewoonlijk, tegen betaling van een totaalprijs, naast prestaties die verband houden met taalopleiding en ?onderricht, van andere belastingplichtigen betrokken prestaties aanbiedt, zoals het vervoer naar en/of het verblijf in het gastland.

30 Dat artikel 26 in het hoofdgeding van toepassing is, wordt echter betwist door een aantal lidstaten die bij het Hof opmerkingen hebben ingediend. Zij stellen dat de door iSt verrichte

handelingen niet onder de in dat artikel bedoelde prestaties vallen.

31 Allereerst betwist de Duitse regering de toepassing van artikel 26 van de Zesde richtlijn op grond dat volgens de rechtspraak van het Hof reizen die bestaan in uitwisselingen van scholieren met een duur van 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 als gezinslid wordt beschouwd, geen reizen in de zin van richtlijn 90/314 vormen (arrest van 11 februari 1999, AFS Intercultural Programs Finland, C-237/97, Jurispr. blz. I-825, punt 34). De Cypriotische regering voegt hieraan toe dat, gelet op het feit dat de door iSt verrichte handeling een totaalprestatie vormt, de aangeboden hoofdprestatie bestaat in de mogelijkheid, een taalopleiding te volgen, en dat deze prestatie niet valt onder de gebruikelijke reisdiensten in de zin van artikel 26 van de Zesde richtlijn.

32 De Duitse en de Cypriotische regering voeren, zakelijk weergegeven, aan dat het taalverblijf dat iSt in het kader van de programma's „High-School” en „College” aanbiedt, niet onder het begrip „reis” in de zin van artikel 26 van de Zesde richtlijn valt.

33 Afgezien van het feit dat het oordeel van het Hof in het reeds aangehaalde arrest AFS Intercultural Programs Finland geen betrekking had op de toepassing van de Zesde richtlijn, dient te worden vastgesteld dat de in dit arrest gegeven preciseringen geen invloed hebben op de toepassing van artikel 26 van deze richtlijn.

34 Hoewel dit artikel geen definitie van het begrip „reis” bevat, is het voor de toepassing ervan niet nodig, vooraf aan te geven waaruit een reis bestaat. Deze bepaling is immers van toepassing zodra de betrokken ondernemer een ondernemer in de zin van de bijzondere regeling voor reisbureaus is, op eigen naam optreedt en voor zijn handelingen gebruik maakt van leveringen en diensten van andere belastingplichtigen. Met name voor de handelingen waarvoor een ondernemer op grond van artikel 26 van de Zesde richtlijn dient te worden belast, is het enige relevante criterium voor toepassing van dit artikel de aard – bijkomstig of niet – van de reisprestatie.

35 Indien de redenering van met name de Duitse regering in haar opmerkingen wordt gevolgd, zou de toepassing van artikel 26 van de Zesde richtlijn afhangen van het doel van de aangeboden reis en van de duur van het verblijf in het gastland. Een dergelijke uitlegging zou ertoe leiden dat voor de eventuele toepassing van dit artikel een extra voorwaarde wordt gesteld.

36 Er is evenwel geen enkele reden om aan te nemen dat de gemeenschapswetgever de werkingssfeer van artikel 26 van de Zesde richtlijn heeft willen beperken aan de hand van twee elementen, al dan niet in combinatie met elkaar, namelijk het doel van de reis en de duur van het verblijf in het gastland. Een andere conclusie zou de draagwijdte van dit artikel kennelijk beperken en onverenigbaar zijn met de daarbij ingevoerde bijzondere regeling.

37 Bovendien is het overduidelijk dat een dergelijke extra voorwaarde voor de toepassing van artikel 26 van de Zesde richtlijn aanleiding kan geven tot een onderscheid tussen de ondernemingen naar gelang van het doel van het door hen in het gastland aangeboden verblijf, en ontegenzeggelijk ertoe leidt dat de mededinging tussen de betrokken ondernemers wordt verstoord en de uniforme toepassing van deze richtlijn in gevaar komt.

38 Verder is de Duitse regering van mening dat artikel 26 van de Zesde richtlijn geen toepassing kan vinden op het hoofdgeding, omdat de door iSt voor de taalopleiding en het taalonderricht van haar klanten verrichte handelingen krachtens § 4, lid 23, UStG 1993 vrijgestelde handelingen zijn. Deze regering stelt, zakelijk weergegeven, dat ingeval de verrichte handeling *ratione materiae*

onder een van de vrijstellingen van de Zesde richtlijn, met name die van artikel 13, A, lid 1, sub i, valt, de bijzondere belastingregeling van dit artikel 26 niet van toepassing is.

39 Uit niets blijkt dat de toepassing van artikel 26 van de Zesde richtlijn daarvan afhangt. Er zij aan herinnerd dat met betrekking tot de handelingen betreffende leveringen en diensten van derden, waarvoor een ondernemer op grond van artikel 26 moet worden belast, het enige relevante criterium de aard – bijkomstig of niet – van de reisprestatie is.

40 Bovendien is de regeling van artikel 26 van de Zesde richtlijn, die ertoe strekt de BTW-regels voor de reisbureaus en de ondernemers die identieke of daarmee vergelijkbare prestaties verrichten, onderling aan te passen, een bijzondere belastingregeling en geen bijzondere vrijstellingsregeling voor bepaalde activiteiten van deze ondernemers.

41 Het in casu door de Duitse regering aangevoerde argument is dus niet relevant en kan bijgevolg geen rechtvaardiging vormen voor de niet-toepassing van artikel 26 van de Zesde richtlijn in het hoofdgeding.

42 Deze vaststelling houdt evenwel niet in dat de vrijstellingsregeling van hoofdstuk X van de Zesde richtlijn geen argumenten kan bieden voor de beantwoording van de vraag of artikel 26 van toepassing is.

43 Dienaangaande zij eraan herinnerd dat lid 3 van dit artikel bepaalt dat, indien de handelingen waarvoor het reisbureau een beroep doet op andere belastingplichtigen, door laatstgenoemden buiten de Gemeenschap worden verricht, de dienst van het reisbureau wordt gelijkgesteld met een krachtens artikel 15, punt 14, van de Zesde richtlijn vrijgestelde handeling van een tussenpersoon. Hieruit volgt dat de gemeenschapswetgever niet heeft willen uitsluiten dat sommige bepalingen van de BTW-vrijstellingsregeling van deze richtlijn worden toegepast in het kader van handelingen in de zin van artikel 26 van deze richtlijn.

44 Lid 3 van artikel 26 van de Zesde richtlijn biedt evenwel geen steun voor de stelling dat de daarin vervatte bijzondere regeling voor reisbureaus van de Zesde richtlijn in casu niet van toepassing is omdat de door iSt verrichte handelingen, gelet op het doel en de aard ervan, vrijgesteld zijn. Overeenkomstig artikel 26, lid 3, houdt het relevante criterium op basis waarvan een handeling krachtens deze bepaling van de BTW kan worden vrijgesteld, zoals de Duitse regering stelt, geen rekening met het doel of de aard van de verrichte handeling, maar met de plaats van uitvoering van de dienst.

45 Ook al zouden de handelingen die iSt voor de taalopleiding en het taalonderricht van haar klanten heeft verricht, onder de vrijstelling van artikel 13, A, lid 1, sub i, van de Zesde richtlijn vallen, dan nog kan dit artikel geen toepassing vinden aangezien uit de verwijzingsbeslissing blijkt dat iSt een handelsvennootschap is, en geen publiekrechtelijk lichaam of vergelijkbare instelling als bedoeld in dit artikel. Voor de toepassing van de bepalingen van dit artikel op een vennootschap zoals iSt zou een extensieve uitlegging van de vrijstellingsregeling van de Zesde richtlijn noodzakelijk zijn.

46 Het is echter vaste rechtspraak dat de bewoordingen waarin de in artikel 13 van de Zesde richtlijn bedoelde vrijstellingen zijn omschreven, strikt moeten worden uitgelegd (zie met name arrest van 3 maart 2005, Arthur Andersen, C-472/03, Jurispr. blz. I-1719, punt 24 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

47 Derhalve kan het door de Duitse regering in casu aangevoerde argument in geen geval worden aanvaard.

48 Gelet op een en ander dient op de prejudiciële vraag te worden geantwoord dat artikel 26 van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het van toepassing is op een ondernemer die diensten zoals de programma's „High-School” en „College” aanbiedt, welke bestaan in de organisatie van taalreizen en buitenlandse studieverblijven, en die daartoe op eigen naam, tegen betaling van een totaalprijs, aan zijn klanten een verblijf in het buitenland van drie tot tien maanden verstrekt en daarbij gebruik maakt van diensten van andere belastingplichtigen.

Kosten

49 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 van Justitie (Tweede 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, dient aldus te worden uitgelegd dat het van toepassing is op een ondernemer die diensten zoals de programma's „High-School” en „College” aanbiedt, welke bestaan in de organisatie van taalreizen en buitenlandse studieverblijven, en die daartoe op eigen naam, tegen betaling van een totaalprijs, aan zijn klanten een verblijf in het buitenland van drie tot tien maanden verstrekt en daarbij gebruik maakt van diensten van andere belastingplichtigen.

ondertekeningen

* Procestaal: Duits.