

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

J. L. CRUZ VILAÇA

van 14 juli 1988 *

*Mijnheer de President,
mijne heren Rechters,*

1. De door het London Value Added Tax Tribunal aan het Hof voorgelegde vraag en — meer nog — de omvang en gedetailleerdheid van de verwijzingsbeschikking geven duidelijk weer, hoe moeilijk de toepassing van artikel 11 A, lid 1, sub a, van de Zesde BTW-richtlijn¹ op de feiten in de onderhavige zaak is.

2. Naturally Yours Cosmetics Limited (verzoekster in het hoofdgeding, hierna: verzoekster) houdt zich bezig met de groothandel in cosmetica voor wederverkoop door zogenoemde „beauty consultants”, die personen uit hun kennissenkring („gastvrouwen”) inschakelen voor het organiseren van besloten parties, waarop de aanwezige vrouwen verzoeksters producten kunnen kopen.

3. De beauty consultants — die hun werkzaamheden kennelijk in volledige onafhankelijkheid uitoefenen — kopen de producten van verzoekster tegen een vastgestelde prijs en verkopen ze vervolgens aan hun klanten tegen de aanbevolen wederverkoop-prijs. Het verschil tussen beide prijzen is hun winst.

* Vertaald uit het Portugees.

1 — Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1).

4. De beauty consultants vallen dus in de categorie „belastingplichtigen” in de zin van artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn, maar op grond van artikel 24 van die richtlijn zijn zij vrijgesteld van het betalen van BTW, omdat hun omzet beneden de in de Britse wettelijke regeling vastgestelde minimum-grens ligt.

5. Op iedere bijeenkomst geeft de beauty consultant de gastvrouw een pot crème cadeau als „dating gift” voor het organiseren van de party. In plaats van de normale groothandelsprijs van 10,14 UKL, brengt verzoekster de beauty consultant voor zo een pot crème slechts 1,50 UKL in rekening.

6. De Commissioners of Customs and Excise (verweerders in het hoofdgeding) stelden de BTW-aanslag voor 1984 echter vast op basis van de normale groothandelsprijs, waarbij zij zich beriepen op Section 10, lid 3, van de Value Added Tax Act 1983, waarin is bepaald: „Bij goederenleveringen of diensten om niet of indien de tegenprestatie niet of niet geheel in geld bestaat, wordt de normale waarde als de waarde beschouwd.”

7. Volgens verzoekster is die bepaling in strijd met artikel 11 A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn, dat rechtstreekse werking zou hebben. Zij is dan ook tegen de betrokken aanslag opgekomen bij het London Value Added Tax Tribunal, daarbij aanvoerende dat er slechts BTW verschuldigd was over 1,50 UKL, de door de beauty consultant voor de als dating gift te gebruiken pot crème betaalde prijs.

8. De nationale rechter acht het voor de oplossing van het geschil noodzakelijk, het Hof te vragen van welke maatstaf van heffing in een dergelijk geval moet worden uitgegaan.

9. Het gaat hier in wezen om de vraag, wat de „tegenprestatie” — in de zin van artikel 11 A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn — is, die verzoekster in ruil voor de pot crème van de beauty consultant ontvangt: is dat enkel de door de beauty consultant werkelijk betaalde prijs, of omvat zij nog iets meer, en zo ja, wat?

10. Het probleem is een gevolg van het feit dat het begrip „tegenprestatie” in artikel 11 A, lid 1, sub a, niet nauwkeurig is gedefinieerd, zodat de toepassing van dit artikel in een geval als het onderhavige moeilijkheden oplevert.

11. In artikel 8, sub a, van de Tweede BTW-richtlijn² komt het equivalente begrip „tegenwaarde” voor, ten aanzien waarvan het Hof zich reeds heeft uitgesproken in zijn arrest van 5 februari 1981.³

12. In een later arrest⁴ heeft het Hof verduidelijkt dat, waar beide richtlijnen „dezelfde doelstelling” hebben, bij de uitlegging van de Zesde richtlijn rekening moet worden gehouden met 's Hof's rechtspraak met betrekking tot de Tweede richtlijn. Ter verduidelijking van het begrip „tegenprestatie”

moet dus acht worden geslagen op de reeds in het arrest van 5 februari 1981 geformuleerde beginselen.

13. Uit dat arrest (r. o. 8 t/m 14) kunnen de volgende uitleggings-elementen worden afgeleid:

a) de uit te leggen term („tegenwaarde” of „tegenprestatie”) komt voor in een voorschrift van gemeenschapsrecht, dat ter bepaling van zijn inhoud en strekking niet verwijst naar het recht van de Lid-Staten, zodat de uitlegging ervan niet ter beoordeling van iedere Lid-Staat kan worden gelaten;

b) gelijk onder punt 13 van bijlage A bij de Tweede richtlijn (welke bijlage ingevolge artikel 20 van de richtlijn een integreerend deel daarvan vormt) is gepreciseerd, moet onder „tegenwaarde” (en dus ook onder „tegenprestatie”) worden verstaan, „al hetgeen als tegenprestatie wordt ontvangen voor de levering van het goed of voor de dienst, met inbegrip van de bijkomende kosten (verpakking, vervoer, verzekering, enz.), dat wil zeggen *niet alleen de ontvangen bedragen*, doch bij voorbeeld ook de *waarde van de in ruil ontvangen goederen ...*” (cursivering van mij);

c) blijkens artikel 8, sub a, gelezen in samenhang met artikel 2, sub a, van de Tweede richtlijn (welke artikelen overeenstemmen met artikel 11 A, lid 1, sub a, respectievelijk artikel 2, lid 1, van de Zesde richtlijn), zijn in de regel enkel de *onder bezwarende titel* verrichte goederenleveringen en diensten aan belasting onderworpen;

2 — Tweede richtlijn (67/228/EEG) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Structuur en wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 1967, L 71, blz. 103).

3 — Arrest van 5 februari 1981, zaak 154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, Jurispr. 1981, blz. 445 en volgende.

4 — Arrest van 8 maart 1988, zaak 102/86, Apple and Pear Development Council, Jurispr. 1988, blz. 1443, r. o. 10.

- d) de genoemde voorwaarden kunnen enkel vervuld worden geacht, wanneer er een *rechtstreeks verband* bestaat tussen de geleverde goederen (of de verrichte dienst) en de ontvangen tegenprestatie;
- e) uit het gebruik van de uitdrukkingen „onder bezwarende titel” en „hetgeen als tegenprestatie wordt ontvangen” — alsmede uit artikel 9 van de Tweede richtlijn (artikel 12, lid 3, van de Zesde richtlijn) betreffende het normale BTW-tarief — blijkt, dat de tegenwaarde (of de tegenprestatie) van de goederenlevering (of van de dienstverrichting) moet kunnen worden uitgedrukt in een geldbedrag; bovendien blijkt daaruit dat die tegenprestatie een „subjectieve waarde” is, aangezien de belastinggrondslag de werkelijk ontvangen tegenprestatie is, en niet een volgens objectieve maatstaven geschatte waarde.

14. Hoe moeten die beginselen nu worden toegepast op het onderhavige geval?

15. Laat ik beginnen met de inhoud van het begrip tegenprestatie.

16. In artikel 11 A, lid 1, sub a, wordt heel duidelijk gesteld, dat de tegenprestatie niet enkel wordt gevormd door een geldbedrag, maar door „*alles wat*”⁵ de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen (goederenleveringen of dienstverrichtingen) als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen” van de zijde van de koper, van de ont-

vanger of van een derde. Door die uitdrukking niet nader te specificeren, heeft de richtlijn haar natuurlijk een zo ruim mogelijke betekenis willen toekennen. Dat is trouwens ook in overeenstemming met de doelstellingen van het BTW-stelsel: een algemeen stelsel van verbruiksbelasting, dat neutraal is met betrekking tot de structuur van de transacties, waardoor wordt gewaarborgd dat zoveel mogelijk transacties in alle fasen van productie en distributie erdoor worden bestreken (vgl. de vijfde overweging van de considerans van de Eerste richtlijn⁶).

17. Alle onder bezwarende titel verrichte transacties (goederenleveringen en dienstverrichtingen, alsmede goederenimporten) zijn dus aan de belasting onderworpen (artikel 2 van de Zesde richtlijn).

18. Het streven van de wetgever om (op overigens uniforme wijze in heel de Gemeenschap) alles onder de belastinggrondslag te brengen, komt ook tot uitdrukking in de definitie van belastbare handelingen (artikelen 5 en 6), die ook verschillende handelingen omvat die met goederenleveringen of dienstverrichtingen onder bezwarende titel worden gelijkgesteld.

5 — Cursivering van mij.
6 — Eerste richtlijn (67/222/EEG) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting (PB 1967, L 71, blz. 1301).

19. Zo een bepaalde vorm van betaling — zoals bij voorbeeld in ruil voor het geleverde goed verrichte diensten — van de tegenprestatie moest worden uitgesloten, zou de deur worden opengezet voor een legale wijze van belastingontwijking, waardoor de doelstellingen van de Zesde richtlijn zouden worden gefrustreerd. Een deel van de grondslag zou dan aan de belastingheffing kunnen ontsnappen, wat eventueel zou kunnen leiden tot distorsies in de fiscale behandeling van situaties die economisch of commercieel in wezen identiek zijn.

20. Dienstverrichtingen vallen dus niet reeds a priori buiten het begrip tegenprestatie, omdat het anders niet moeilijk zou zijn om aan de belastingheffing te ontsnappen.

21. Het valt niet te ontkennen, dat onder punt 13 van bijlage A van de Tweede richtlijn — waarin het begrip „tegenwaarde” wordt verduidelijkt — uitsluitend wordt gesproken van de „waarde van de in ruil ontvangen goederen”, en niet tevens van de waarde van de verrichte diensten.

22. Die zinsnede is echter louter bij wege van voorbeeld toegevoegd en mag dan ook niet restrictief of letterlijk worden uitgelegd.

23. De verwijzing naar de goederen is zeker te rechtvaardigen op grond van het feit, dat dat nu eenmaal het meest voorkomende geval is. Men zou echter ook kunnen verdedigen, dat uit het feit dat de wetgever de diensten niet heeft genoemd, kan blijken dat het in aanmerking nemen daarvan in sommige gevallen praktische problemen oplevert.⁷

24. Bovendien is voor de bepaling van de belastinggrondslag niet ieder voordeel van

belang dat de leverancier uit de transactie kan behalen, maar enkel het voordeel dat hij als tegenprestatie voor zijn prestatie verkrijgt. Vanuit dit oogpunt is het door verzoekster aangehaalde voorbeeld waarin een fabriek haar produkten tegen lage prijzen verkoopt ten einde zich van oude voorraden te ontdoen, dan ook irrelevant.

25. Opdat de dienst als tegenprestatie voor de levering kan worden beschouwd, moet er evenwel — de tweede voorwaarde — een rechtstreeks verband bestaan tussen de verrichte dienst en het geleverde goed.

26. Alles hangt af van de gesloten overeenkomst.

27. Blijkens het dossier — met name de verwijzingsbeschikking — lijkt zich in casu de volgende situatie voor te doen.

28. De pot „rejuvenating cream” wordt de beauty consultant voor 1,50 UKL geleverd, waarbij deze zich ertoe verplicht de crème aan een gastvrouw te schenken als dank voor het organiseren van een party waarop verzoeksters produkten worden gepromoot.

29. De pot crème kan niet voor andere doeleinden worden gebruikt; hij kan met name niet aan het publiek worden verkocht voor een hogere prijs dan de beauty consultant ervoor heeft moeten betalen.

30. Men zou kunnen zeggen, dat die prijs slechts een gedeelte van de betaling van de pot crème uitmaakt. De door de onderneming voor de crème in rekening gebrachte prijs is immers zo laag, omdat de beauty consultant als tegenprestatie tevens een dienst verricht: zij zorgt ervoor, dat een gastvrouw wordt gevonden en een party wordt georganiseerd.

31. Men zal daartegen inbrengen, dat het vinden van een gastvrouw om een party te organiseren niet zozeer een ten behoeve van verzoekster verrichte dienst is, maar veeleer

7 — Het is opmerkelijk dat de Commissie zelf, in het door de Portugese regering aangehaalde document — Com(74) 795 def. van 26 juli 1974, „wijzigingen op het voorstel voor de Zesde richtlijn van de Raad...”, naast de in ruil ontvangen goederen uitdrukkelijk ook de waarde van de verkregen of te verkrijgen diensten noemt als onderdeel van de tegenprestatie, zodat ook die diensten in de maatstaf van heffing moeten worden begrepen.

een dienst die de beauty consultant in haar eigen belang verricht. Wordt er namelijk geen party gehouden, dan blijft de beauty consultant — die de groothandelaar reeds voor de produkten heeft betaald — met onverkochte spullen zitten of kan zij deze in elk geval pas later verkopen, terwijl verzoekster haar geld al binnen heeft en het haar om het even zal zijn, of de beauty consultant-wederverkoopster de betaalde bedragen al dan niet terugverdient.

32. Maar zo is het niet.

33. Ook verzoekster heeft er belang bij, dat de party plaatsvindt: nu dat — naar het schijnt — haar enige verkoopmethode is, hangt de regelmatige afzet van haar produkten af van het aantal gehouden parties, en daarmee van de bemoeienis van de beauty consultants met de organisatie van die parties.

34. Het is enkel en alleen daarom, dat verzoekster bereid is de pot crème die bestemd is om als dating gift te worden gebruikt, tegen een zo lage prijs te leveren. Had enkel de beauty consultant belang bij het houden van parties, dan zou de groothandelaar haar logischerwijze voor de crème de normale prijs in rekening brengen, zodat zij de totale kosten van de dating gift (eventueel met een korting) voor haar rekening zou moeten nemen. Die kosten zou zij dan uiteindelijk moeten financieren via de uit het verschil tussen de wederverkooprijzen en de groothandelsrijzen voortvloeiende winst.

35. Blijkens het dossier moet de beauty consultant, zo zij de overeengekomen dienst — het vinden van een gastvrouw die bereid is een party te organiseren — niet verricht,

de pot crème teruggeven of daarvoor de normale groothandelsprijs betalen. Dit is een afdoende bewijs voor de stelling, dat de tegenprestatie niet enkel in de betaling van 1,50 UKL bestaat.

36. Ter weerlegging van het zojuist uiteengezette standpunt, heeft verzoekster het voorbeeld gegeven van de verkoop van een bepaald goed ver beneden de normale prijs (eventueel een symbolische prijs), waarbij de koper de verbintenis op zich neemt om in de toekomst grotere hoeveelheden van het betrokken goed af te nemen. Volgens verzoekster is die verbintenis — evenals in het onderhavige geval — niet meer dan een element van de totale overeenkomst tussen beide partijen, dat, niettegenstaande de waarde die het stellig voor de leverancier kan hebben, voor de vaststelling van de maatstaf van heffing van de BTW niet in de tegenprestatie moet worden opgenomen. Ter terechtzitting heeft de gemachtigde van de Portugese regering hetzelfde voorbeeld gegeven, daarbij opmerkende dat het niet is te vergelijken met de situatie die in casu in geding is, aangezien er geen rechtstreeks verband bestaat tussen de prijsreductie en de belofte om later grotere hoeveelheden van het produkt af te nemen tegen de normale prijs.

37. Volgens mij valt aan het gegeven voorbeeld geen beslissend argument te ontleen.

38. Het is immers van tweeën één: ofwel beide situaties zijn, zoals de Portugese regering stelt, volkomen verschillend, aangezien het in het door verzoekster gegeven voorbeeld gaat om belastbare handelingen die worden verricht onder verschillende voorwaarden en op verscheidene tijdstippen, zonder dat er voldoende verband tussen beide bestaat; ofwel er zijn objectieve factoren op grond waarvan beide situaties iden-

tiek kunnen worden geacht, zodat zij uiteindelijk hetzelfde resultaat opleveren. Wat dit laatste betreft, zou men bij voorbeeld kunnen denken aan het geval waarin partijen zijn overeengekomen, dat de koper de leverancier het verschil tussen de normale en de gereduceerde prijs moet terugbetalen, wanneer hij zijn verbintenis om later grotere hoeveelheden van de betrokken goederen af te nemen, niet nakomt. Men zou dan een rechtstreeks verband kunnen zien tussen de prijsreductie en de door de koper op zich genomen verbintenis, waarbij het mogelijk is om de in ruil voor het geleverde goed beloofde, maar niet verrichte dienst, op een precieze, „subjectieve” wijze te waarderen. Maar zelfs dan zou moeten worden aange-toond, dat er, gelet op de omvang van de reductie, niet louter sprake is van een later rechtgezette of ingetrokken prijskorting of -rabat, die in beginsel niet in de maatstaf van heffing wordt opgenomen (artikel 11 A, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn).

39. In de thans in geding zijnde zaak kan er op grond van het bestaan van een specifiek verband tussen de levering van de pot crème aan de beauty consultant (beneden de normale prijs) en de verbintenis harezijds om voor de organisatie van een bepaalde besloten party te zorgen, nog een onderscheid worden gemaakt tussen deze situatie en die waarin een of meer potten crème voor die prijs worden geleverd tegen de *niet nader gespecificeerde* verbintenis om *in het algemeen* bijeenkomsten te organiseren voor de verkoop van verzoeksters produkten. In het laatste geval zou men immers ongetwijfeld veel moeilijker kunnen spreken van een *specifieke* tegenprestatie voor de levering van het produkt beneden de normale prijs.

40. In beide gevallen zal het door de wederverkoper niet — in geld — betaalde gedeelte van de kosten van de potten crème door de onderneming natuurlijk onder de algemene bedrijfskosten worden geboekt en, naar gelang van het geval, hetzij van de

winst worden afgetrokken, hetzij worden doorberekend in de prijs van de door haar normaal verkochte goederen. Dit zijn eenvoudige boekhoudkundige praktijken, die samenhangen met het door de onderneming gevoerde financiële en kasbeleid, en die niets veranderen aan de aard van de betrokken transacties, welke tegenprestaties daar ook tegenover staan.

41. Het voorgaande rechtvaardigt tevens (evenals trouwens het feit dat de reductie op de groothandelsprijs aanzienlijk is: ongeveer 86%), dat de in artikel 11 A, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn neergelegde regeling voor prijskortingen en -rabatten zonder meer buiten toepassing wordt gelaten. Bij die kortingen en rabatten speelt wederkerigheid immers geen enkele rol, terwijl dat in de onderhavige zaak juist wel het geval is.

42. De door de gastvrouw verrichte dienst, hierin bestaande dat zij haar huis ter beschikking stelt en de party helpt mee-organiseren, valt buiten de betrekkingen tussen de beauty consultant en de groothandelaar (verzoekster), en moet derhalve niet in aanmerking worden genomen voor de vaststelling van de tegenprestatie bij verzoeksters verkopen aan de beauty consultant. De betrekkingen tussen de beauty consultant en de gastvrouw zijn dan ook in een andere fase van het distributieproces van de produkten te situeren.

43. Zo de beauty consultants belastingplichtig waren, zou in die fase het gratis ter beschikking stellen van de pot crème aan de huisvrouw in beginsel op zich al aan belasting zijn onderworpen, ongeacht of de door de gastvrouw verrichte dienst als tegenprestatie wordt beschouwd. Gelijk de gemachtigde van de Portugese regering ter terechtzitting betoogde, stelt artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn het gratis ter beschikking stellen van ondernemingsgoederen gelijk

met een levering onder bezwarende titel, waarbij de maatstaf van heffing wordt bepaald overeenkomstig artikel 11 A, lid 1, sub b.

44. Dit zou slechts anders zijn, wanneer de levering kan worden beschouwd als een „geschenk van geringe waarde” of als een „monster”, die ingevolge artikel 5, lid 6, immers niet met een levering onder bezwarende titel worden gelijkgesteld. Gezien de prijs van het betrokken produkt lijkt het toch op zijn minst twijfelachtig, of die uitzonderingsregel in casu van toepassing is.

45. De voor de vaststelling van de maatstaf van heffing overeenkomstig artikel 11 A, lid 1, sub b, in aanmerking te nemen kostprijs zou in werkelijkheid 10,14 UKL zijn: de normale groothandelsprijs van het produkt, de maatstaf van heffing in het voorgaande stadium van de distributieketen.

46. Daarom ook kan men uiteindelijk stellen, dat de gastvrouw voor het organiseren van de party een geschenk ontvangt ter waarde van 10,14 UKL (of 12,95 UKL, de kleinhandelsprijs van het produkt), en niet slechts van 1,50 UKL, wat een logische conclusie zou zijn wanneer men ervan uitging, dat dat bedrag de enige door verzoekster ontvangen tegenprestatie was, waarover als zodanig belasting was verschuldigd.

47. Er moet echter nog aan een derde voorwaarde zijn voldaan, wil men de verrichte dienst kunnen beschouwen als onderdeel van de tegenprestatie voor het geleverde goed, zodat deze in de maatstaf van heffing kan worden opgenomen: de dienst moet kunnen worden gewaardeerd en uitgedrukt

in geld. Gelijk het Hof heeft gepreciseerd, moet die „tegenwaarde” een „subjectieve waarde” zijn, en niet een volgens objectieve maatstaven geschatte waarde.

48. Het kan niet a priori worden uitgesloten, dat in een geval als het onderhavige aan die voorwaarden is voldaan.

49. De partijen bij de overeenkomst (verzoekster en de beauty consultants) hebben, in ruil voor de verrichting van een dienst — het organiseren van een party —, de groothandelsprijs van het geleverde goed (de als dating gift te gebruiken pot crème) verlaagd.

50. Het feit dat de prijsreductie enkel van toepassing is, wanneer de party daadwerkelijk plaatsvindt en de pot crème daarbij aan de gastvrouw cadeau wordt gegeven, laat zien, dat de partijen aan de verrichte dienst een subjectieve waarde hebben toegekend die gelijk is aan de prijsreductie. Dat het aanvankelijk niet betaalde gedeelte van de prijs van het goed alsnog moet worden betaald, wanneer de party niet plaatsvindt, betekent dat dat deel van de prijs hetzij met de verrichte dienst, hetzij met een geldbedrag in plaats van die dienst wordt betaald.

51. Het is mijns inziens dan ook gerechtvaardigd, die waarde te belasten, voor zover zij ook deel uitmaakt van de tegenprestatie bij een wederkerige overeenkomst, waarbij een der partijen een goed levert en de andere daarvoor deels in geld betaalt en deels door middel van een dienst die zij toelegt te zullen verrichten.

52. Bij een ruiltransactie geldt de waarde van elke prestatie uiteindelijk als de tegenprestatie (of tegenwaarde) van de andere prestatie.

53. In casu wordt de beoordeling van het vraagstuk echter bemoeilijkt door het feit, dat in de Britse wettelijke regeling de *normale waarde* („open market value”) van het geleverde goed of de verrichte dienst als belastinggrondslag geldt.

54. In casu leidt de toepassing van dat begrip tot onduidelijkheden.

55. In casu dient namelijk de door partijen daadwerkelijk aan de tegenprestatie toegekende waarde te worden vastgesteld, om daarover belasting te heffen.

56. In de gegeven omstandigheden moet voor de vaststelling van die waarde worden uitgegaan van de groothandelsprijs die normaal voor dergelijke goederen in rekening wordt gebracht, wanneer zij bestemd zijn voor verkoop aan het publiek.

57. Uit de wijze waarop de Commissioners de Britse bepaling hebben toegepast, blijkt echter, dat zij voor de waardering van de tegenprestatie niet echt zijn uitgegaan van de „normale waarde” *stricto sensu*, in de zin van een fictieve waarde, die los staat van de inhoud van de verrichte transactie en van de wederzijdse relatie die tussen beide contractpartijen is ontstaan.

58. In een zaak als de onderhavige bestaat er tussen de wederzijdse prestaties een zodanig verband, dat de waarde die de contractpartijen hebben toegekend aan de van de tegenprestatie deel uitmakende dienst, kan worden achterhaald. Die waarde kan indirect worden afgeleid uit de normale groothandelsprijs van het produkt; ook hier gaat het echter niet om een abstracte waarde, maar om een concrete prijs die door diezelfde contractpartijen bij „nor-

male” transacties wordt gehanteerd, een prijs die overigens ook in rekening wordt gebracht ingeval de beloofde dienst niet wordt verricht.

59. Het lijkt mij hoe dan ook niet wenselijk, dat uit het voorgaande de conclusie wordt getrokken — gelijk verzoekster zou willen en waaraan ook de Commissie, blijkens haar schriftelijke opmerkingen, de voorkeur zou geven —, dat het volstrekt onmogelijk is om voor de waardering van de tegenprestatie in het kader van artikel 11 A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn, terug te vallen op het begrip normale waarde of courante marktwaarde.

60. Onder bepaalde omstandigheden zal dat namelijk de enige mogelijkheid zijn om daadwerkelijk de waarde van de tegenprestatie vast te stellen en aan belasting te onderwerpen, ten einde belastingdistorsies of -ontwijkingen te voorkomen die noodzakelijkerwijs zouden optreden, wanneer het niet-geldelijke gedeelte van de tegenprestatie buiten beschouwing moest worden gelaten.

61. Gelijk ik ter terechtzitting heb opgemerkt, gaat het niet aan dat twee overeenkomsten voor de verkoop van een bepaald produkt, waarbij betaling deels in geld en deels in de vorm van goederen en diensten geschiedt, een verschillende fiscale behandeling ten deel zou vallen, enkel omdat de partijen bij de ene overeenkomst de waarde van de in ruil geleverde goederen of verrichte diensten hebben vastgesteld, terwijl zij dat bij de andere overeenkomst hebben nagelaten. De distorsie die zou voortvloeien uit een verschil in fiscale behandeling van transacties die economisch volstrekt identiek zijn, zal dan enkel kunnen worden voorkomen door uit te gaan van de normale waarde of de courante marktwaarde.

62. Dat het begrip „normale waarde” in artikel 11 A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn — anders dan in de bijzondere gevallen als bedoeld onder punt d van die bepaling of in artikel 11 B, lid 1, sub b (invoer) — in beginsel geen rol speelt, doet aan bovengenoemde conclusie niet af.

63. Hetzelfde geldt voor het feit dat, waar in de ontwerp-richtlijn⁸ nog wel werd uitgegaan van de normale waarde, dat begrip in de definitieve versie van de richtlijn niet meer voorkwam. Als het met een bepaalde bedoeling is geschrapt (en dat is zeker zo), dan is dat omdat men — voor transacties als de onderhavige — niet langer de normale waarde van de *betrokken transactie* (in de zin van de normale waarde van het geleverde goed of de verrichte dienst) als maatstaf van heffing heeft willen nemen, maar in plaats daarvan de *tegenprestatie*, waarvan de waarde moet worden vastgesteld op een in de richtlijn niet nader aangegeven manier.

64. Door te bepalen dat bij goederenleveringen en diensten onder de maatstaf van heffing in de regel moet worden begrepen „alles wat de leverancier of dienstverrichter als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen”, heeft de wetgever namelijk opengelaten, op welke wijze die tegenprestatie moet worden bepaald of gewaardeerd wanneer zij

8 — Zie het Voorstel voor een Zesde richtlijn van de Raad betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: Uniforme belastinggrondslag (door de Commissie bij de Raad ingediend op 29 juni 1973) (PB 1973, C 80, blz. 1); notulen van de Vergadering van het Europees Parlement van 14 maart 1974, PB 1974, C 40, blz. 34.

niet in de betaling van een geldbedrag bestaat.⁹

65. Volgens 's Hof's uitlegging (met name in het arrest van 5 februari 1981) moet dat geschieden op de meest directe „wijze”, waardoor zo min mogelijk distorsies ontstaan en de algemene opzet van de Zesde richtlijn zoveel mogelijk in acht wordt genomen.

66. Zoals ik al eerder zei, is het soms uitsluitend door uit te gaan van de normale waarde mogelijk, de tegenprestatie te waardereren en de distorsies of ongerechtvaardigde belastingvoordelen te vermijden, die bij het niet in aanmerking nemen ervan zouden ontstaan.

67. Blijkens haar schriftelijke opmerkingen in zaak 154/80¹⁰ heeft ook de Commissie dit aanvaard en is zulks in de onderhavige zaak ter terechtzitting eveneens erkend door verzoeksters advocaat en de gemachtigde van de Commissie.

68. Gelijk ik echter betoogde in mijn conclusie in de zaak *Direct Cosmetics*¹¹, zal de normale waarde enkel als maatstaf van heffing moeten worden genomen bij afwezigheid van een door de koper betaalde prijs en

9 — Die conclusie moet in verband worden gebracht met die waartoe het Hof is gekomen in zijn arrest van 1 februari 1977 in zaak 51/76, *Nederlandse Ondernemingen*, (Jurispr. 1977, blz. 113, 125 en 126, r. o. 14-18), waar het ging om de juiste uitlegging van de term „investeringsgoederen” in artikel 17, eerste alinea, derde streepje, van de Tweede richtlijn. Het Hof overwoog in die zaak, dat de richtlijn niet alle gegevens bevatte voor een uniforme en nauwkeurige omschrijving van de eisen waaraan (op het punt van de duurzaamheid en de waarde en de toe te passen afschrijvingsregels) moest zijn voldaan om een goed te kunnen aanmerken als investeringsgoed, en dat daarom de Lid-Staten met betrekking tot die eisen een zekere beoordelingsruimte genoten.

10 — Jurispr. 1981, blz. 449 en 450.

11 — Conclusie in de gevoegde zaken 138 en 139/86, *Direct Cosmetics* en *Laughtons Photographs*, Jurispr. 1988, blz. 3937, 3949.

wanneer het onmogelijk (of in elk geval zeer moeilijk) is, de werkelijke waarde van de tegenprestatie in de transactie, of althans de werkelijke marktwaarde ervan, op andere wijze te bepalen. Dienaangaande moet ik wel zeggen, dat de in de Britse wettelijke regeling en de Engelstalige versie van de Zesde richtlijn gebezigde term — „open market value”, wat overeenkomt met „courante marktwaarde” — mijns inziens veel gelukkiger is gekozen dan de uitdrukking „normale waarde”. Enkel bij afwezigheid van een *markt* is het noodzakelijk, een andere dan de werkelijke waarde of louter een veronderstelde waarde als uitgangspunt te nemen.

69. In elk geval moet de BTW, als verbruiksbelasting, hetgeen door de verbruiker werkelijk is uitgegeven, zo nauwkeurig mogelijk belasten. Daarom ook mag de normale waarde alleen dan in plaats van de werkelijke waarde als maatstaf van heffing worden genomen (afgezien van de gevallen waarin zulks uitdrukkelijk is bepaald), wanneer er geen andere oplossing te vinden is die beter aansluit bij wat het Hof de „subjectieve waarde” van de tegenprestatie heeft genoemd.

70. Dit heeft het Hof onlangs nog bevestigd in zijn arrest van 12 juli 1988 in de zaak *Direct Cosmetics*, waarin het verklaarde: „onder de normale waarde in de zin van de betrokken afwijkende regeling moet bijgevolg worden verstaan, de waarde die zo nauw mogelijk aansluit bij de handelswaarde bij verkoop in de kleinhandel, dat wil zeggen de werkelijk door de eindverbruiker betaalde prijs” (r. o. 53).

71. De omstandigheden van het onderhavige geval maken een dergelijke benadering mogelijk, omdat zeer precies (zij het indirect) kan worden aangegeven, welke waarde door partijen wordt toegekend aan de in ruil voor het geleverde goed verrichte dienst, zonder dat daarbij hoeft te worden uitgegaan van de normale waarde of de courante marktwaarde, ook al lijkt de nationale wettelijke bepaling (en met name de gangbare vertaling daarvan in de verschillende Latijnse talen) waarop de beslissing van de Commissioners is gebaseerd, op het tegendeel te wijzen.

72. Waar in casu de verenigbaarheid van de betrokken bepaling met het gemeenschapsrecht niet in geding is, is het zinloos een algemeen oordeel uit te spreken over de bevoordingen waarin zij is opgesteld. In het antwoord dat ik hierna zal voorstellen, zal ik dan ook enkel aangeven, aan de hand van welke beginselen artikel 11 A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn mijns inziens moet worden uitgelegd, ten einde de onderhavige zaak te kunnen oplossen.

73. Ik wil hieraan enkel nog toevoegen, dat de waarde van de dienst die deel uitmaakt van de tegenprestatie, niet moet worden bepaald op grond van hetgeen die dienst uiteindelijk oplevert, maar op grond van de subjectieve waarde die partijen eraan toekennen; die waarde staat derhalve los van het grotere of kleinere succes, of, met andere woorden, de winst die de parties uiteindelijk opleveren. Zo heeft ook het ontwerp van een architect of het door een hoogleraar gegeven advies een prijs, ongeacht het feit of het ontwerp uiteindelijk uit meerdere ontwerpen wordt gekozen respectievelijk de vrager van het advies zijn rechtszaak zal winnen.

74. Gelet op het voorgaande geef ik het Hof, in overweging, te verklaren, dat in een geval als is voorgelegd door het London Value Added Tax Tribunal — waarin een leverancier (de groothandelaar) goederen (lokartikelen) levert aan een derde (de wederverkoper) tegen een prijs die veel lager is dan die waartegen hij aan dezelfde wederverkoper identieke goederen levert voor wederverkoop aan het publiek, en de wederverkoper zich ertoe verbindt het lokartikel te gebruiken om een andere persoon te belonen voor het organiseren van een party, waarop het hele assortiment produkten van de groothandelaar door de wederverkoper ten verkoop aan het publiek wordt aangeboden, met dien verstande dat, wanneer er geen party plaatsvindt, het lokartikel aan de leverancier moet worden teruggegeven dan wel tegen de groothandelsprijs moet worden gekocht — de maatstaf van heffing in de zin van artikel 11 A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn, de som is van de aan de groothandelaar betaalde prijs en de waarde van de door de wederverkoper verrichte dienst, hierin bestaande dat deze een derde ertoe beweegt een party te organiseren; de waarde van deze dienst kan worden geacht gelijk te zijn aan het verschil tussen de prijs die de wederverkoper betaalt wanneer het lokartikel bestemd is voor verkoop aan het publiek, en de door hem werkelijk betaalde prijs.