

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

C. O. LENZ

van 20 januari 1994 *

*Mijnheer de President,
mijne heren Rechters,*

A — Inleiding

1. Met dit verzoek om een prejudiciële beslissing wenst het Gerechtshof te Leeuwarden te vernemen, welke betekenis moet worden gehecht aan het begrip „dienstverrichting onder bezwarende titel” in de zin van artikel 2 van de Zesde BTW-richtlijn.¹ Dit artikel bepaalt onder meer het volgende:

„Aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen:

1. (...) diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;

(...) .”

2. In het geschil dat ten grondslag ligt aan het verzoek om een prejudiciële beslissing, maakte Tolsma (hierna: „verzoeker”) bezwaar tegen een aanslag van de Inspecteur der Omzetbelasting (hierna: „Inspecteur”), waarmee een bepaald bedrag aan omzetbelasting werd nageheven wegens zijn activiteiten als exploitant van een draaiorgel.

3. Met dit instrument brengt verzoeker op de openbare weg muziek ten gehore, waarbij hij voorbijgangers om een „vergoeding” vraagt door met het mansbakje te rammelen.

4. In het hoofdgeding betoogde verzoeker tot staving van zijn beroep, dat hij zijn diensten niet onder bezwarende titel verricht, omdat hij geen „tegenprestatie/vergoeding” verlangt. De ontvangen vergoedingen worden hem vrijwillig gegeven.

5. Hiertegenover stelde de Inspecteur, dat de dienst wel onder bezwarende titel wordt verricht, omdat de voorbijgangers die een ver-

* Oorspronkelijke taal: Duits.

1 — 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); laatstelijk gewijzigd bij richtlijn 92/111/EEG van de Raad van 14 december 1992 (PB 1992, L 384, blz. 47)

goeding geven, dit doen omdat de belastingplichtige muziek voor hen ten gehore brengt. Er bestaat volgens de Inspecteur een rechtstreeks verband tussen de dienst en de ontvangen vergoeding en de dienst wordt dus onder bezwarende titel verricht. Dat die vergoeding niet is overeengekomen, doet niet ter zake.

6. Onder deze omstandigheden heeft het Gerechtshof te Leeuwarden om een prejudiciële beslissing verzocht over de volgende vragen:

„1a. Moet een prestatie, bestaande uit het op de openbare weg ten gehore brengen van muziek, waarvoor geen vergoeding wordt bedongen doch waarvoor wel een vergoeding wordt ontvangen, als een dienst onder bezwarende titel in de zin van artikel 2 van de Zesde richtlijn betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting worden aangemerkt?

1b. Is het voor de beantwoording van deze vraag van belang dat de ontvangen vergoeding weliswaar niet wordt bedongen, doch daarom wel wordt verzocht en deze, hoewel de omvang niet bepaald of bepaalbaar is — gezien de gangbare praktijk — kan worden verwacht?”

B — Discussie

7. I. Voor het antwoord op deze vragen lijkt het mij van belang, het begrip „dienstverrichting onder bezwarende titel” in de zin van artikel 2 van de Zesde richtlijn in zijn context te bezien.

8. De Zesde richtlijn vormt een onderdeel van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en hoort thuis in het kader van de Eerste richtlijn.² In de eerste twee alinea's van artikel 2 van deze richtlijn wordt het volgende bepaald:

„Het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde berust op het beginsel dat van goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven welke *strikt evenredig is aan de prijs van goederen en diensten*, zulks ongeacht het aantal transacties welke tijdens het productie- en distributieproces vóór de fase van heffing plaatsvonden.

Bij elke transactie is de belasting over de toegevoegde waarde, berekend over *de prijs van het goed* of van *de dienst* volgens het tarief

² — Eerste richtlijn 67/227/EEG van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting (PB 1967, nr. 71, blz. 1301)

dat voor dat goed of voor die dienst geldt, verschuldigd onder aftrek van het bedrag van de belasting over de toegevoegde waarde waarmede de onderscheidene elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast.”³

9. Voor de bepaling van de belastinggrondslag zijn precies deze elementen in artikel 11 A, lid 1, van de Zesde richtlijn opgenomen. Volgens deze bepaling volgt de belastinggrondslag uit de „waarde van de tegenprestatie”⁴ die de leverancier of dienstverrichter verkrijgt of moet verkrijgen van de koper of van de ontvanger van de dienst.

10. Uit deze teksten blijkt, dat het gemeenschappelijk BTW-stelsel aanknoopt bij een *overeengekomen uitwisseling van onderling afhankelijke prestaties*: levering en dienstverrichting enerzijds, tegenprestatie anderzijds. Zo heeft het Hof in de zaak Hong-Kong Trade⁵ vastgesteld, dat

„prestaties om niet zich naar hun aard onderscheiden van belastbare handelingen die, in het kader van het stelsel van de belasting

over de toegevoegde waarde, *onderstellen dat een prijs of tegenwaarde is bedongen*”.⁶

11. Dienovereenkomstig verplicht artikel 22 van de Zesde richtlijn de belastingplichtigen onder meer om facturen of vergelijkbare documenten uit te reiken, met andere woorden om schriftelijk vast te leggen op welke „tegenprestatie” zij volgens hetgeen is *overeengekomen* recht hebben.

12. De regels van het hier aan de orde zijnde artikel 2, lid 1, over de werkingssfeer van de belasting moeten in het licht van het voorgaande worden uitgelegd. Wat de regels inzake de belastinggrondslag voor de uitlegging van het BTW-stelsel betekenen, heeft het Hof uiteengezet in de genoemde zaak Hong-Kong Trade (waarin er wel een overeenkomst was, maar niet een prestatie van de ontvanger van de dienstverrichting) Het Hof verklaarde:

„Wanneer [de economische activiteiten van de belastingplichtigen] bij uitsluiting om niet zijn, vallen zij niet binnen het stelsel van de belasting over de toegevoegde waarde, aangezien zij ingevolge artikel 8⁷ geen belastinggrondslag kunnen vormen.”⁸

3 — Cursivering van mij.

4 — Cursivering van mij.

5 — Arrest van 1 april 1982, zaak 89/81, Hong-Kong Trade, Jurispr. 1982, blz. 1277.

6 — R. o. 10, cursivering van mij.

7 — Het betreft hier artikel 8 van de Tweede richtlijn (PB 1967, nr. 71, blz. 1303) Dit artikel is een voorloper van artikel 11 van de Zesde richtlijn.

8 — Arrest Hong-Kong Trade, r. o. 11.

13. Hieruit volgt dat, anders dan de Nederlandse regering meent, het voor het begrip „onder bezwarende titel” niet voldoende is, dat iemand voor zijn activiteiten daadwerkelijk (eventueel onder de inkomstenbelasting vallende) inkomsten verwerft en aldus aan het economisch verkeer deelneemt. Ondanks de ongetwijfeld ruime werkingssfeer van de Zesde richtlijn⁹, waarop de Nederlandse regering wijst, omvat dit begrip, gelet op de context ervan, in beginsel slechts de verrichtingen die een element van contractuele uitwisseling in vorenbedoelde zin bevatten.¹⁰

14. II. In de rechtspraak zijn inmiddels bepaalde criteria ontwikkeld die dit beginsel concretiseren:

— Tussen de dienstverrichting (in casu ten gehore gebrachte muziek) en de ontvangen tegenwaarde (in casu de betalingen van de voorbijgangers) moet een rechtstreeks verband bestaan.¹¹ Dit verband

moet zodanig zijn, dat er een relatie kan worden gelegd tussen de omvang van de voordelen die uit de dienstverrichting voortvloeien voor de ontvangers ervan, en de hoogte van de tegenprestatie.¹²

— De tegenprestatie moet in geld kunnen worden uitgedrukt.¹³

— Zij moet een subjectieve waarde¹⁴ vertegenwoordigen, aangezien de belastinggrondslag de werkelijk ontvangen tegenprestatie is en niet een naar objectieve maatstaven geschatte waarde. Dientengevolge vormt een dienstverrichting waarvoor geen subjectieve tegenprestatie wordt ontvangen, geen dienstverrichting „onder bezwarende titel”.¹⁵

15. III.1. Op deze basis zal ik eerst vraag 1a van het Gerechtshof te Leeuwarden behandelen.

9 — Vgl. arrest van 4 december 1990, zaak C-186/89, Van Tiem, Jurispr. 1990, blz. I-4363, r. o. 17.

10 — Of en onder welke precieze voorwaarden andere economische handelingen bij wijze van uitzondering op één lijn kunnen worden gesteld met de in de tekst genoemde handelingen, behoeft hier niet volledig te worden onderzocht. Van een dergelijke gelijkstelling kan immers in dit geval zeker geen sprake zijn (zie punt 25 e. v. hierna).

11 — Arresten van 5 februari 1981, zaak 154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, Jurispr. 1981, blz. 445, r.o. 12; 8 maart 1988, zaak 102/86, Apple and Pear Development Council, Jurispr. 1988, blz. 1443, r.o. 11; en 23 november 1988, zaak 230/87, Naturally Yours Cosmetics, Jurispr. 1988, blz. 6365, r.o. 11.

12 — Arrest Apple and Pear Development Council, reeds aangehaald, r. o. 15.

13 — Arresten Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, reeds aangehaald, r. o. 13, en Naturally Yours Cosmetics, reeds aangehaald, r. o. 16.

14 — Zie punt 23 hierna.

15 — Arresten Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, reeds aangehaald, r. o. 10 en 11; en Naturally Yours Cosmetics, reeds aangehaald, r. o. 16.

16. Bij deze vraag gaat de verwijzende rechter ervan uit, dat voor de „prestatie”, bestaande in het op de openbare weg ten gehore brengen van muziek, „geen vergoeding wordt bedongen, doch wel een vergoeding wordt ontvangen”.

17. Mijns inziens kan onder dergelijke omstandigheden niet worden gesproken van een dienstverrichting „onder bezwarende titel”. Bij gebreke van een prijs of een andere tegenwaarde die op enigerlei wijze zou zijn terug te voeren op een afspraak over een uitwisseling van prestaties¹⁶, ontbreekt immers een *rechtstreeks verband*¹⁷ tussen die prestatie en de verkregen inkomsten. Deze inkomsten zijn eerder het gevolg van de *vrijwillige* beslissing van sommige voorbijgangers om een *zelfgekozen bedrag* te betalen.

18. Daar staat overigens tegenover, dat ook de „prestatie” zelf niet contractueel is vastgelegd, noch in beginsel noch qua omvang. De Commissie wijst er terecht op, dat verzoeker vrijwillig muziek maakt en zijn optreden op elk gewenst tijdstip kan staken. Omgekeerd

kunnen de voorbijgangers vrijelijk beslissen, hoe lang zij ter plekke willen blijven om naar de muziek te luisteren.¹⁸

19. Om dezelfde redenen kan het vereiste verband tussen de uit het gebodene voor de voorbijgangers voortvloeiende voordelen en het feit en het bedrag van hun betaling niet worden gelegd¹⁹: over alle factoren die voor dit verband beslissend zijn, kunnen partijen zonder contractuele verbintenis vrijelijk beslissen. Zo kan de ene voorbijganger zonder te blijven staan een vrij groot bedrag in verzoekers mansbakje doen, terwijl de ander wellicht geruime tijd naar zijn muziek luistert zonder iets te geven.

20. Hieruit blijkt bovendien, dat de door de Nederlandse regering gemaakte vergelijking met musici die werken op grond van contractuele afspraken met het luisterende publiek, geen steek houdt. In een dergelijk geval immers zijn prestatie en tegenprestatie en het verband daartussen door partijen overeengekomen, wat in casu niet het geval is.

18 — Terloops moet worden opgemerkt, dat onder deze omstandigheden reeds het bestaan van een „dienstverrichting” kan worden betwijfeld. Uit de bewoordingen en het verband van de prejudiciële vragen blijkt echter, dat het de verwijzende rechter gaat om het kenmerk dat in artikel 2 van de Zesde richtlijn met de woorden „onder bezwarende titel” wordt omschreven.

19 — Zie voetnoot 12 en de daarbij behorende tekst.

16 — Zie nr. 7-13 hiervoor.

17 — Zie punt 14, eerste streepje.

21. Anders dan de Duitse regering meent, kan men het vereiste „inherente verband” tussen beide „prestaties” ook niet afleiden uit het feit, dat de voorbijgangers „enkel geld geven omdat tevoren voor hen muziek ten gehore is gebracht”. Uiteraard kan verzoekers optreden voor menig voorbijganger aanleiding zijn hem een bepaalde hoeveelheid geld te geven. Anderen, die ook zonder meer tot een gift bereid zouden zijn, besluiten wellicht een hoger bedrag te geven dan wanneer verzoeker geen muziek had gemaakt, maar alleen om geld had verzocht. Verzoeker en de voorbijgangers bepalen prestatie en tegenprestatie echter niet als onderling afhankelijke elementen van een uitwisseling. Onder deze omstandigheden doet niet ter zake, welke de motieven zijn die de meer of minder grote bereidheid van de voorbijgangers om iets te geven, bepalen.

22. Alles bijeen genomen staat dus vast, dat niet is voldaan aan de voorwaarde van een „inherent verband” in de zin van de rechtspraak.

23. Verder zie ik de door de voorbijgangers verrichte betalingen niet als een subjectieve waarde (respectievelijk subjectieve tegenprestatie)²⁰ Waaraan het immers schort, is een door *partijen* bepaalde (subjectieve) relatie

tussen prestatie en tegenprestatie. De tegenprestatie voor het door de voorbijgangers verkregen voordeel zou, zo dit al mogelijk is, enkel volgens objectieve maatstaven²¹ kunnen worden geschat, hetgeen echter volgens de aangehaalde rechtspraak voor het vereiste van een dienstverrichting „onder bezwarende titel” niet voldoende is.

24. Vraag 1a van het Gerechtshof te Leeuwarden moet dus worden beantwoord als volgt:

Het op de openbare weg ten gehore brengen van muziek waarvoor geen vergoeding is overeengekomen, maar wel een betaling wordt ontvangen, kan niet worden beschouwd als een dienstverrichting onder bezwarende titel in de zin van artikel 2 van de Zesde richtlijn betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting.

25. 2. Vraag 1b onderscheidt zich van vraag 1a door een bijkomend feitelijk element. De verwijzende rechter gaat er bij deze vraag

20 — Zie punt 14, derde streepje.

21 — Bij voorbeeld aan de hand van de gemiddelde tijd gedurende welke voorbijgangers blijven staan luisteren, het gemiddelde bedrag van hun betaling, enz.

namelijk van uit, dat om de „vergoeding (...) wel wordt verzocht en deze, hoewel de omvang niet bepaald of bepaalbaar is — gezien de gangbare praktijk — kan worden verwacht”. Met de verwijzing naar dit bijkomende element vraagt de nationale rechter eigenlijk, of een dergelijk geval kan worden gelijkgesteld met dat waarin de tegenprestatie is overeengekomen.

Wordt hiermee bedoeld, dat de ervaring leert, dat op een zeker bedrag aan inkomsten kan worden gerekend, dan is dit niet van belang. Het door iedere voorbijganger gegeven bedrag is immers, zoals reeds uit de bewoordingen van de vraag blijkt, naar omvang niet bepaald of bepaalbaar. Derhalve zal de gangbare praktijk waarnaar de nationale rechter verwijst, tussen het door verzoeker gebodene en de betaling van de afzonderlijke voorbijgangers geen verband scheppen dat vergelijkbaar is met het geval waarin de uitwisseling van prestaties is overeengekomen.

26. Mijns inziens moet deze vraag ontkenkend worden beantwoord, zodat het bij mijn hiervóór gegeven beoordeling blijft.

29. Hetzelfde geldt wanneer naar het oordeel van de verwijzende rechter van een gemiddelde voorbijganger op grond van een *sociale gewoonte* „kan worden verwacht” dat hij aan het verzoek om iets te geven, voldoet. Doordat de omvang van de betaling niet bepaalbaar is, schept ook dit geen situatie die vergelijkbaar is met die waarin een uitwisseling van prestaties is overeengekomen.

27. De omstandigheid dat om een „vergoeding” wordt „verzocht”, bevestigt dat hierop rechtens geen aanspraak kan worden gemaakt. Daarom mag het onderhavige geval niet worden gelijkgesteld met dat waarin een tegenprestatie is overeengekomen.

30. Vraag 1b moet dus worden beantwoord als volgt:

28. Niet geheel duidelijk is, wat de verwijzende rechter precies bedoelt met de zinsnede „vergoeding (...) [die] (...) gezien de gangbare praktijk kan worden verwacht”.

Het is niet van belang, dat om een vergoeding wordt verzocht en deze, gezien de gangbare praktijk, in grotere of kleinere, maar in elk geval niet in bepaalde of bepaalde omvang kan worden verwacht.

C — Conclusie

31. Samenvattend geef ik in overweging de vragen van het Gerechtshof te Leeuwarden te beantwoorden als volgt:

- 1) Het op de openbare weg ten gehore brengen van muziek waarvoor geen vergoeding is overeengekomen, maar wel een betaling wordt ontvangen, kan niet worden beschouwd als een dienstverrichting onder bezwarende titel in de zin van artikel 2 van de Zesde richtlijn betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting.

- 2) Het is niet van belang, dat om een vergoeding wordt verzocht en deze, gezien de gangbare praktijk, in grotere of kleinere, maar in elk geval niet in bepaalde of bepaalde omvang kan worden verwacht.