FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT CARL OTTO LENZ

fremsat den 20. januar 1994 *

Hr. afdelingsformand,
De herrer dommere,

A — Indledning

1. Gerechtshof, Leeuwarden, har forelagt en anmodning om præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af begrebet »tjenesteydelser, som mod vederlag foretages« i artikel 2 i sjette momsdirektiv [1], der bestemmer:

»Merværdiafgift pålægges:

1. ... tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab.

...«.

2. Sagsøgeren i hovedsagen, R. J. Tolsma, har anlagt sag til prøvelse af en efteropkrævning af omsætningsafgift foretaget af sagsøgte i hovedsagen, Inspecteur der Omzetbelasting (herefter benævnt »omsætningsafgiftsmyndigheden«), i forbindelse med Tolsma's virksomhed, der bestod i at spille på gadeorgel.

3. Tolsma musicerer nemlig med et gadeorgel på offentlig vej, idet han beder de forbipasserende om penge ved at rasle med en bøsse.

4. Sagsøgeren har for den nationale ret gjort gældende, at tjenesteydelsen ikke foretages mod vederlag, da den ikke er gjort betinget af en modydelse. De forbipasserendes eventuelle betaling er frivillig.

5. Heroverfor har omsætningsafgiftsmyndigheden gjort gældende, at der dog er tale

* Originalsprog: tysk.

1 — Rådets sjette direktiv (77/388/EØF) af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145 af 13.6.1977, s. 1), senest ændret ved Rådets direktiv 92/111/EØF af 14.12.1992 (EFT L 384 af 30.12.1992, s. 47).

om en tjenesteydelse mod vederlag, idet de forbipasserende, som betaler et beløb, herved erlægger et vederlag til den afgiftspligtige for dennes musik. Der består således en direkte sammenhæng mellem den leverede tjenesteydelse og det modtagne beløb, hvorfor der er tale om en tjenesteydelse mod vederlag. Det er uden betydning, at der ikke er indgået aftale om betaling.

6. På grundlag af disse faktiske omstændigheder har Gerechtshof, Leeuwarden, anmodet Domstolen om en præjudiciel afgørelse af følgende spørgsmål:

»1a. Skal en ydelse, som består i at frembringe musik på offentlig vej, for hvilken der ikke er aftalt betaling, men som der alligevel modtages betaling for, anses for en tjenesteydelse mod vederlag efter artikel 2 i sjette direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter?

1b. Er det af betydning for besvarelsen af dette spørgsmål, at den modtagne betaling ganske vist ikke er aftalt, men at der anmodes herom, og at betalingen på grund af skik og brug kan forventes, uden at dens størrelse dog er fastlagt eller kan fastlægges?«

B — Min stillingtagen til sagen

7. I. For at besvare disse spørgsmål er det efter min mening vigtigt at belyse begrebet »tjenesteydelser, som mod vederlag foretages« i sjette direktivs artikel 2 ud fra den sammenhæng, hvori begrebet indgår.

8. Sjette direktiv, som udgør en del af det fælles merværdiafgiftssystem, falder i tråd med første direktiv [2], hvis artikel 2, stk. 1 og 2, lyder således:

»Det fælles merværdiafgiftssystem bygger på den grundsætning, at der på ting og *tjenesteydelser* skal anvendes en generel *forbrugsafgift, der er nøjagtig proportional med* tingenes og *tjenesteydelsernes pris*, uanset antallet af omsætninger i de produktions- og fordelingsled, der ligger før beskatningsleddet.

Ved enhver omsætning svares en merværdiafgift, der beregnes af tingens eller

2 — Rådets første direktiv (67/227/EØF) af 11.4.1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (EFT 1967, s. 12).

tjenesteydelsens pris ved anvendelse af den afgiftssats, som gælder for tingen eller tjenesteydelsen med fradrag af det merværdiafgiftsbeløb, der umiddelbart har belastet de forskellige omkostningselementer.« [3]

9. Netop denne tankegang med hensyn til beskatningsgrundlaget kommer til udtryk i sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, hvorefter beskatningsgrundlaget er »*den samlede modværdi*« [4], som leverandøren eller tjenesteyderen modtager eller vil modtage af køberen, aftageren eller tredjemand.

10. Det fremgår af disse bestemmelser, at det fælles merværdiafgiftssystem hviler på en aftalt udveksling af *indbyrdes afhængige ydelser* — på den ene side levering af goder og tjenesteydelser, på den anden side den hertil svarende modværdi. Således fastslog Domstolen i Hong-Kong Trade-dommen [5], at under disse omstændigheder

»... adskiller gratis ydelser sig efter deres natur fra afgiftspligtige transaktioner, som inden for merværdiafgiftssystemet *forudsætter, at der er fastsat en pris eller en modværdi*« [6].

11. I overensstemmelse med dette princip kræves det ifølge sjette direktivs artikel 22, at de afgiftspligtige blandt andet skal udstede fakturaer eller tilsvarende dokumenter eller med andre ord dokumentere, hvilken »modværdi« de har krav på i henhold til de indgåede *aftaler*.

12. For så vidt angår netop den i hovedsagen omhandlede artikel 2, stk. 1, skal bestemmelserne heri vedrørende afgiftens anvendelsesområde fortolkes i lyset af disse betragtninger. I ovennævnte Hong-Kong Trade-dom (hvor der ganske vist ikke manglede en aftale, men derimod en modydelse fra modtageren af tjenesteydelsen) fremhævede Domstolen, at bestemmelserne vedrørende beskatningsgrundlaget spillede en væsentlig rolle for fortolkningen af merværdiafgiftssystemet. Domstolen udtalte, at hvis de afgiftspligtiges økonomiske transaktioner

»udelukkende er gratis, falder de ikke ind under merværdiafgiftssystemet, da de ifølge artikel 8 [7] ikke kan udgøre et beskatningsgrundlag« [8].

3 — Min fremhævelse.

4 — Min fremhævelse.

5 — Dom af 1.4.1982, sag 89/81, Staatssecretaris van Financiën mod Hong-Kong Trade, Sml. s. 1277.

6 — Præmis 10, min fremhævelse.

7 — Det drejer sig her om artikel 8 i andet direktiv (EFT 1967, s. 14). Denne bestemmelse er forløberen for artikel 11 i sjette direktiv.

8 — Præmis 11.

13. Det fremgår af disse betragtninger, at i modsætning til det af den nederlandske regering anførte er det ikke, for at der skal være tale om tjenesteydelser »mod vederlag«, tilstrækkeligt, at en privat rent faktisk oppebærer visse indtægter (der eventuelt er indkomstskattepligtige) som følge af sine transaktioner, og således deltager i erhvervslivet. Trods sjette direktivs utvivlsomt meget vide anvendelsesområde [9], som den nederlandske regering henviser til, gælder dette kendetegn, når henses til sammenhængen, principielt kun transaktioner, som omfatter et element af aftalemæssig udveksling i den ovenfor anførte betydning [10].

14. II.I retspraksis er der nu fastsat visse kriterier, som knæsætter dette princip:

— Der skal foreligge en direkte sammenhæng mellem den udførte tjenesteydelse (her musikken) og den modtagne modværdi (her de forbipasserendes betaling) [11]. Denne sammenhæng skal være af en sådan art, at det kan godtgøres, at der består et forhold mellem omfanget af de fordele, modtageren opnår ved den erlagte tjenesteydelse, og størrelsen af modværdien [12].

— Modværdien skal kunne opgøres i penge [13].

— Modværdien skal have en konkret værdi [14], idet beskatningsgrundlaget er den faktisk modtagne modydelse og ikke en værdi ansat efter objektive kriterier. Følgelig er en tjenesteydelse uden konkret modydelse ikke en tjenesteydelse »mod vederlag« [15].

15. III. *1.* Ud fra disse principper skal jeg først behandle det af Gerechtshof, Leeuwarden, under 1a forelagte spørgsmål.

9 — Jf. dom af 4.12.1990, sag C-186/89, Van Tiem mod Staatssecretaris van Financiën, Sml. I, s. 4363, præmis 17.

10 — Jeg skal ikke her tage endelig stilling til spørgsmålet om, hvorvidt andre økonomiske transaktioner undtagelsesvis kan sidestilles med de i teksten omhandlede og på hvilke betingelser. En sådan ligestilling er under alle omstændigheder udelukket i det foreliggende tilfælde. Se nedenfor under punkt 25 ff.

11 — Domstolens dom af 5.2.1981, sag 154/80, Staatssecretaris van Financiën mod Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, Sml. s. 445, præmis 12, af 8.3.1988, sag 102/86, Apple and Pear Development Council mod Commissioners of Customs and Excise, Sml. s. 1443, præmis 11, og af 23.11.1988, sag 230/87, Naturally Yours Cosmetics Ltd mod Commissioners of Customs and Excise, Sml. s. 6365, præmis 11.

12 — Apple and Pear Development Council-dommen (jf. ovenstående fodnote), præmis 15.

13 — De ovenfor i fodnote 11 nævnte domme, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, præmis 13, og Naturally Yours Cosmetics, præmis 16.

14 — Jf. nedenfor under punkt 23.

15 — De ovenfor i fodnote 11 nævnte domme, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, præmis 10 og 11, og Naturally Yours Cosmetics, præmis 16.

16. Ved dette spørgsmål går den forelæggende ret ud fra, at den »ydelse«, som består i at frembringe musik på offentlig vej, er en tjenesteydelse, »for hvilken der ikke er aftalt betaling, men som der alligevel modtages betaling for«.

17. Efter min opfattelse kan man ikke under sådanne omstændigheder tale om en tjenesteydelse »mod vederlag«. Når der ikke ved aftale om en udveksling [16] er fastsat en pris eller en anden modværdi, består der nemlig ikke en *direkte sammenhæng* [17] mellem den erlagte ydelse og de oppebårne indtægter, der snarere er afhængige af nogle forbipasserendes *spontane* beslutning om at betale et *beløb efter eget valg*.

18. Dette synspunkt støttes i øvrigt af, at »ydelsen« i sig selv absolut ikke — hverken principielt eller størrelsesmæssigt — er genstand for en aftale. Kommissionen har med rette anført, at sagsøgeren musicerer frivilligt og til enhver tid kan ophøre hermed. Omvendt kan de forbipasserende frit bestemme, hvor længe, de ønsker at blive stående og lytte [18].

19. Af samme grund består der heller ikke, som krævet, nogen sammenhæng mellem de fordele, de forbipasserende har ved at lytte til musikken, og princippet om betaling samt beløbets størrelse [19]. Da gademusikanten og de forbipasserende ikke er bundet af en kontraktmæssig forpligtelse, råder de selv frit over alle de faktorer, der er afgørende for en sådan sammenhæng. Således lægger en del forbipasserende straks et større beløb i musikantens bøsse, mens andre for en stund lytter til musikken uden at give noget.

20. Denne betragtning viser yderligere, at den af den nederlandske regering foretagne sammenligning med musikere, som udøver deres virksomhed på grundlag af aftaler indgået med hver af de tilstedeværende tilhørere, ikke er holdbar. I et sådant tilfælde er såvel ydelsen og modværdien som forholdet mellem disse to faktorer fastlagt ved aftale mellem parterne, hvilket derimod ikke er tilfældet her.

16 — Jf. ovenfor punkt 7-13.

17 — Jf. ovenfor, punkt 14, første led.

18 — Det bemærkes en passant, at når henses til de foreliggende omstændigheder, kan der rejses tvivl om, hvorvidt der i det hele taget foreligger en »tjenesteydelse«. Det fremgår imidlertid af de præjudicielle spørgsmåls ordlyd og kontekst, at den nationale ret ønsker afgjort, hvorledes udtrykket »mod vederlag« i sjette direktivs artikel 2 skal opfattes.

19 — Jf. fodnote 12 ovenfor samt den dertil knyttede tekst.

21. I modsætning til det af den tyske regering anførte, kan den krævede »indre sammenhæng« mellem de to »ydelser« heller ikke udledes af, at de forbipasserende »kun giver penge, fordi de forinden har hørt musikken«. Mange af de forbipasserende vil utvivlsomt føle sig foranlediget til at betale sagsøgeren et vist beløb for hans musik. Andre, som uden videre er indstillet på at give noget, beslutter sig måske for et større beløb, end hvis sagsøgeren ikke spillede musik, men kun bad om penge. Sagsøgeren og de forbipasserende definerer imidlertid ikke ydelsen og modværdien som indbyrdes afhængige led i en udveksling. Under disse omstændigheder er de motiver, som danner grundlaget for de forbipasserendes større eller mindre tilbøjelighed til at give noget, uden betydning.

22. Det kan herefter fastslås, at betingelsen om, at der skal bestå en »indre sammenhæng«, jf. retspraksis, ikke er opfyldt.

23. Jeg mener heller ikke, at de forbipasserendes betaling kan anses for en konkret værdi (henholdsvis en konkret modydelse) [20]. Der mangler nemlig en af *parterne* defineret (konkret) sammenhæng mellem ydelsen og modværdien. Modværdien af den af de forbipasserende opnåede fordel kan nemlig kun — om overhovedet — fastsættes ud fra objektive kriterier [21], hvilket ifølge nævnte retspraksis imidlertid stadig ikke er tilstrækkeligt for så vidt angår betingelsen for, at der foreligger en tjenesteydelse »mod vederlag«.

24. Følgelig skal den nationale rets præjudicielle spørgsmål 1a besvares således:

En aktivitet, som består i at frembringe musik på offentlig vej, for hvilken der ikke er aftalt et vederlag, men for hvilken gademusikanten dog modtager en vis betaling, kan ikke anses for en tjenesteydelse, som foretages mod vederlag, jf. artikel 2 i sjette direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter.

25. 2. Spørgsmål 1b adskiller sig fra spørgsmål 1a ved en supplerende faktisk omstændighed. Med henblik på dette

20 — Jf. ovenfor punkt 14, tredje led.

21 — Som f. eks. den gennemsnitlige varighed af den enkelte forbipasserendes tilstedeværelse, den gennemsnitlige størrelse af bidraget osv.

spørgsmål går den nationale ret nemlig ud fra, »at der anmodes« om en »betaling«, og »at betalingen på grund af skik og brug kan forventes, uden at dens størrelse dog er fastlagt eller kan fastlægges«. Ved at henlede opmærksomheden på dette supplerende element rejser den forelæggende ret, ved nærmere eftersyn, spørgsmålet, om et sådant tilfælde kan ligestilles med en aftalt modydelse.

26. Efter min opfattelse bør dette spørgsmål besvares benægtende, og jeg holder mig således til ovenstående vurdering.

27. Det forhold, at der »anmodes« om »betaling«, bekræfter for det første, at der ikke består noget retskrav, hvilket betyder, at det foreliggende tilfælde ikke kan ligestilles med en aftale om udveksling af ydelser.

28. Det er ikke helt klart, hvad den nationale ret nøjagtigt mener med at præcisere, »at betalingen på grund af skik og brug kan forventes«. Hvis der hermed menes, at der erfaringsmæssigt kan forventes større eller mindre beløb, er præciseringen uden betydning. Således som det allerede fremgår af spørgsmålets ordlyd, er størrelsen af den enkelte forbipasserendes betaling ikke fastlagt, og den kan heller ikke fastlægges. Den skik og brug, som den nationale ret henviser til, kan derfor heller ikke skabe nogen sammenhæng mellem sagsøgerens ydelse og den enkelte forbipasserendes betaling, som kan ligestilles med den sammenhæng, som består ved en aftale om udveksling af ydelser.

29. Det samme er tilfældet, såfremt det efter den forelæggende rets opfattelse »kan forventes«, at en forbipasserende som følge af *social sædvane* efterkommer sagsøgerens anmodning om betaling. Da størrelsen af det erlagte beløb ikke kan fastlægges, kan en sådan praksis heller ikke skabe en situation, som kan sammenlignes med en aftale om udveksling af ydelser.

30. Herefter skal spørgsmål 1b besvares således:

Det er herved uden betydning, om der anmodes om betaling, og om der som følge af almindelig praksis kan forventes betaling af et større eller mindre beløb, som dog ikke er fastlagt og heller ikke kan fastlægges.

C — Konklusion

31. Jeg skal herefter sammenfattende foreslå Domstolen at besvare de af Gerechtshof, Leeuwarden, forelagte spørgsmål således:

1) En aktivitet, som består i at frembringe musik på offentlig vej, for hvilken der ikke er aftalt et vederlag, men for hvilken gademusikanten dog modtager en vis betaling, kan ikke anses for en tjenesteydelse, som foretages mod vederlag, jf. artikel 2 i sjette direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter.

2) Det er herved uden betydning, om der anmodes om betaling, og om der som følge af almindelig praksis kan forventes betaling af et større eller mindre beløb, som dog ikke er fastlagt og heller ikke kan fastlægges.