URTEIL DES GERICHTSHOFES (ZWEITE KAMMER)
VOM 5. FEBRUAR 1981 [1]

Staatssecretaris van Financiën gegen Genossenschaft „Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats G.A." (Ersuchen um Vorabentscheidung, vorgelegt vom Hoge Raad der Niederlande)

„Mehrwertsteuer — Dienstleistungen"

Rechtssache 154/80

Leitsätze

Steuerbestimmungen — Harmonisierung der Rechtsvorschriften — Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem — Dienstleistungen — Besteuerungsgrundlage — Gegenwert, der unmittelbar mit der Dienstleistung zusammenhängt, in Geld ausgedrückt werden kann und einen subjektiven Wert darstellt

(Richtlinie 67/228 des Rates, Artikel 2 und 8 Buchstabe a, Anhang A Nr. 13)

Eine Dienstleistung ist steuerpflichtig im Sinne der zweiten Richtlinie zur Harmonisierung der innerstaatlichen Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuern, wenn sie nach Artikel 2 dieser Richtlinie gegen Entgelt ausgeführt wird, wobei die Besteuerungsgrundlage für eine solche Leistung nach Artikel 8 Buchstabe a, so wie er durch Nr. 13 des Anhangs A näher erläutert wird, der Gegenwert der Leistung ist, d. h. alles, was als Gegenleistung für die Dienstleistung erhalten wird. Es muß daher ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der erbrachten Dienstleistung und dem erhaltenen Gegenwert bestehen; dieser muß in Geld ausgedrückt werden können und einen subjektiven Wert darstellen, da die Besteuerungsgrundlage für Dienstleistungen die tatsächlich erhaltene Gegenleistung ist und nicht ein nach objektiven Maßstäben geschätzter Wert.

Von einem Gegenwert im Sinne des Artikels 8 Buchstabe a der Richtlinie kann daher dann nicht die Rede sein, wenn eine Genossenschaft, die ein Lagerhaus betreibt, von ihren Mitgliedern für die erbrachte Dienstleistung kein Lagergeld erhebt.

In der Rechtssache 154/80

betreffend das dem Gerichtshof nach Artikel 177 EWG-Vertrag vom Hoge Raad der Niederlande in dem vor diesem anhängigen Rechtsstreit

1 — Verfahrenssprache: Niederländisch.

STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN

gegen

GENOSSENSCHAFT „COÖPERATIEVE AARDAPPELENBEWAARPLAATS G.A." Heinkenszand,

vorgelegte Ersuchen um Vorabentscheidung über die Auslegung des Artikels 8 der zweiten Richtlinie des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Struktur und Anwendungsmodalitäten des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems (ABl. L 71, S. 1303)

erläßt

DER GERICHTSHOF (Zweite Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten P. Pescatore, der Richter A. Touffait und O. Due,

Generalanwalt: J.-P. Warner
Kanzler: A. Van Houtte

folgendes

URTEIL

Tatbestand

Der Sachverhalt, der Verfahrensablauf und die gemäß Artikel 20 der Satzung des Gerichtshofes der EWG eingereichten Erklärungen lassen sich wie folgt zusammenfassen:

I — Sachverhalt und Verfahren

Die zweite Richtlinie zur Harmonisierung der Umsatzsteuern bestimmt in Artikel 2 Buchstabe a:

„Der Mehrwertsteuer unterliegen ... Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger im Inland gegen Entgelt ausführt;"

Artikel 8 schreibt vor:

„Die Besteuerungsgrundlage ist:

a) bei Lieferungen und Dienstleistungen alles, was den Gegenwert für die Lieferung des Gegenstands oder die Dienstleistung bildet, einschließlich

der Kosten und Abgaben mit Ausnahme der Mehrwertsteuer selbst;"

Schließlich ist in Anhang A unter Nr. 13 zu Artikel 8 Buchstabe a festgelegt:

„Unter dem Begriff ‚Gegenwert' ist alles zu verstehen, was als Gegenleistung für die Lieferung des Gegenstands oder für die Dienstleistung erhalten wird, einschließlich der Nebenkosten (Verpakkung, Beförderung, Versicherung usw.), d. h. nicht nur die vereinnahmten Geldbeträge, sondern z. B. auch der Wert der im Tausch erhaltenen Gegenstände oder, im Falle einer Übertragung des Eigentums aufgrund einer behördlichen Anordnung, die vereinnahmte Entschädigung."

Die vom Hoge Raad vorgelegte Frage betrifft die Rechtsnatur einer von einer Genossenschaft für ihre Mitglieder erbrachten Dienstleistung, für die der Inspecteur einen Bescheid über die Nacherhebung der Umsatzsteuer erlassen hatte.

Die betroffene Genossenschaft ist Unternehmerin im Sinne der „wet op de omzetbelasting" (Umsatzsteuergesetz) von 1968; sie betreibt ein Kühlhaus, in dem sie Kartoffeln bei konstanter Temperatur für Rechnung ihrer Mitglieder lagert. Jeder Landwirt, der Anteilscheine besitzt, hat gegen Zahlung eines Lagergeldes, das durch die Genossenschaft festgesetzt wird und nach Ablauf des Geschäftsjahres zu bezahlen ist, für jeden Anteilschein einen Anspruch auf Aufbewahrung von 1 000 kg Kartoffeln jährlich.

Aus finanziellen Erwägungen, nämlich in Erwartung des Verkaufs des Kühlhauses, hatte die Genossenschaft in den Geschäftsjahren 1975 und 1976 ein Lagergeld für ihre Dienstleistungen „weder in Rechnung gestellt noch erhalten"; infolgedessen war sie der Auffassung, ihre Leistungen seien unentgeltlich erbracht worden und daher nicht steuerpflichtig, und gab ihre Umsatzsteuererklärungen in diesem Sinne ab.

Der Inspecteur war jedoch der Ansicht, die Genossenschaft habe ihren Mitgliedern doch eine Gegenleistung in Rechnung gestellt, die sich aus der Verringerung des Wertes ihrer Anteilscheine infolge der Nichterhebung ihrer Lagergelder ergebe; er setzte für diese Gegenleistung den Wert des üblichen Lagergeldes an, nämlich 0,02 HFL pro kg Kartoffeln, und erließ einen Bescheid über die Nacherhebung von Steuern in Höhe von 2 145 HFL.

Die Genossenschaft hat diesen Steuerbescheid vor dem Gerechtshof angefochten und die Auffassung vertreten, sie habe, da der in Artikel 8 der Wet op de omzetbelasting definierte Begriff des Entgelts subjektiven Charakter habe, ihre Leistungen unentgeltlich erbracht, denn sie habe dafür keine Gegenleistung vereinbart.

Der Gerechtshof hat der Klage stattgegeben und den Steuerbescheid mit der Begründung aufgehoben, es sei nicht nachgewiesen worden, daß ein Wert als Gegenleistung in Rechnung gestellt oder entrichtet worden sei; die in Frage stehenden Leistungen seien demnach nicht gegen Entgelt erbracht worden.

Der Staatssekretär der Finanzen hat dieses Urteil angefochten und sich zur Begründung auf einen Verstoß gegen Artikel 8 der Wet op de omzetbelasting berufen.

Der Hoge Raad hat, den Schlußanträgen seines Generalanwalts Van Soest entsprechend, das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof mit Urteil vom 25. Juni 1980 die folgende Frage vorgelegt:

„Eine Genossenschaft nach niederländischem Recht betreibt gemäß ihrem Satzungszweck ein Lagerhaus für Kartoffeln. Ihre Mitglieder sind ihr gegenüber berechtigt und zugleich verpflichtet, für jeden von der Genossenschaft ausgege-

benen Anteilschein, den sie besitzen, jährlich 1 000 Kilogramm Kartoffeln zur Aufbewahrung zu geben, und zwar gegen ein von der Genossenschaft jährlich festzusetzendes und nach Ablauf des Geschäftsjahres zu zahlendes Lagergeld. Aufgrund eines Beschlusses der Genossenschaft wird in einem bestimmten Jahr kein Lagergeld erhoben.

Kann in einem derartigen Fall von einem Gegenwert im Sinne des Artikels 8 Buchstabe a der zweiten Richtlinie die Rede sein?"

Das Vorlageurteil ist am 2. Juli 1980 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingetragen worden.

Der Gerichtshof hat auf Bericht des Berichterstatters nach Anhörung des Generalanwalts beschlossen, die mündliche Verhandlung ohne vorherige Beweisaufnahme zu eröffnen.

Mit Beschluß vom 19. November 1980 hat der Gerichtshof die Rechtssache nach Artikel 95 § 1 der Verfahrensordnung an die Zweite Kammer verwiesen.

II — Nach Artikel 20 der Satzung des Gerichtshofes eingereichte Erklärungen

A — Erklärungen der niederländischen Regierung

Die *niederländische Regierung* ist der Auffassung, die Formulierung des Artikels 8 Buchstabe a der zweiten Richtlinie enthalte bereits einen Hinweis auf den weitgefaßten Rahmen, in den die Verfasser der Richtlinie die Besteuerungsgrundlage hätten stellen wollen, und die Formulierung der Nr. 13 des Anhangs A zeige klar und deutlich, daß die Verfasser der Richtlinie den Begriff der (Besteuerungs-)Grundlage so weit hätten fassen wollen, daß man darunter nicht nur den vereinnahmten Betrag verstehen dürfe. Eine andere Auslegung bedeute im übrigen, daß andere Formen des Entgelts nicht Gegenstand der Erhebung von Umsatzsteuern sein könnten, wie z. B. die Aufrechnung von Forderungen oder teilweise in natura erbrachte Gegenleistungen oder auch die Leistungen, bei denen der Gegenwert in Form von Wertpapieren erbracht werde, ebenso wie die, bei denen als Gegenleistung ein Recht übertragen werde.

Gestützt auf mehrere Entscheidungen der Tariefcommissie, vertritt die niederländische Regierung die Meinung, dieses Gericht habe in jedem der oben genannten Fälle implizite entschieden, daß derjenige, zu dessen Gunsten die Leistung erbracht worden sei, eine Gegenleistung erbracht habe.

Darüber hinaus ist die niederländische Regierung der Auffassung, die Voraussetzungen „in Rechnung gestellt werden" und „entrichtet werden" seien nicht notwendigerweise allein in den Fällen erfüllt, in denen eine Urkunde ausgehändigt worden sei, durch die der Gläubiger seine Forderung dem Schuldner zur Kenntnis gebracht habe, oder die Forderung tatsächlich beglichen worden sei. Zur Unterstützung dieser Rechtsauffassung beruft sie sich auf andere Entscheidungen der Tariefcommissie und auf ein Urteil des Hoge Raad.

Im vorliegenden Fall habe die in Rede stehende Genossenschaft — anders als üblicherweise — eine Vergütung für die Jahre 1975 und 1976 im Hinblick auf die ihren Mitgliedern gebotene Möglichkeit der Lagerung weder in Rechnung gestellt noch erhalten, was unmittelbar dazu geführt habe, daß der Wert der Anteilscheine der Mitglieder gesunken sei, wobei dieser Verlust nach Auffassung der niederländischen Regierung den Gegen-

wert für die von der Genossenschaft erbrachte Leistung darstellt.

Infolgedessen ist die niederländische Regierung der Meinung, daß die dem Gerichtshof vorgelegte Frage bejaht werden müsse.

B — Erklärungen der Kommission

1. Die *Kommission* erinnert daran, daß es das Hauptziel der ersten Richtlinie zur Harmonisierung der Umsatzsteuern gewesen sei, diese Steuern zu einem gemeinschaftsrechtlichen Mehrwertsteuersystem umzuformen, dessen Struktur und Anwendungsmodalitäten durch die zweite Richtlinie festgelegt würden, und untersucht dann ausführlich Artikel 8 dieser Richtlinie in Verbindung mit Artikel 2 der Richtlinie und im Lichte der Nr. 13 des Anhangs A.

Nach Auffassung der Kommission ergibt sich aus diesen Bestimmungen, daß eine Dienstleistung nur dann steuerpflichtig sei, wenn sie gegen ein Entgelt erbracht worden sei, und die Besteuerungsgrundlage sei der Gegenwert, d. h. alles, was als Gegenleistung für diese Dienstleistung empfangen worden sei. Es müsse demnach eine unmittelbare Beziehung zwischen der Dienstleistung und dem Empfang der Gegenleistung bestehen. Darüber hinaus ergebe sich aus diesen Bestimmungen, daß es möglich sein müsse, den Gegenwert in Geld auszudrücken. Diese Auslegung werde durch Artikel 9 der zweiten Richtlinie bestätigt, der bestimme, daß der Normalsatz der Steuer auf einen Vomhundertsatz der Besteuerungsgrundlage festzusetzen sei. Diese Besteuerungsgrundlage bilde der Gegenwert oder die tatsächlich empfangene Gegenleistung oder, mit anderen Worten, der „subjektive" Wert und nicht ein „objektiver" oder besser „normaler" Wert, d. h. ein nach objektiven Maßstäben geschätzter Wert.

In der Folge ist die Kommission bestrebt, den Nachweis für die Richtigkeit ihrer Auffassung zu erbringen, wobei sie zunächst betont, daß diese sich aus der abweichenden Definition der Besteuerungsgrundlage im Falle der Einfuhr von Gegenständen ergebe, da in diesem Fall auf den Begriff des „Normalpreises" Bezug genommen werde, der in der Verordnung Nr. 803/68 des Rates vom 27. Juni 1968 über den Zollwert der Waren (ABl. L 148, S. 6) enthalten sei.

Ebenso bilde bei der Lieferung von Waren in zwei besonderen Fällen — die in Artikel 5 Absatz 3 Buchstabe a der zweiten Richtlinie vorgesehen seien und erstens die Entnahme eines Gegenstands durch einen Steuerpflichtigen aus seinem Unternehmen zum Zweck des privaten Verbrauchs oder einer unentgeltlichen Zuwendung und zweitens die Verwendung eines selbst oder durch einen Dritten im Werklohn hergestellten oder gewonnenen Gegenstands durch einen Steuerpflichtigen für Zwecke des Unternehmens beträfen — ein „normaler" Wert die Besteuerungsgrundlage; dies als deutliche Ausnahme von dem Grundsatz des „subjektiven" Wertes, der für Warenlieferungen und Dienstleistungen im allgemeinen gelte.

Nach Ansicht der Kommission ist das Wesen der Mehrwertsteuer die Erklärung dafür, daß die zweite Richtlinie sich im allgemeinen auf den „subjektiven" Wert als Maßstab der Besteuerung im innerstaatlichen Handelsverkehr stütze. Es handele sich um eine Verbrauchsteuer, was mit sich bringe, daß die tatsächlichen Ausgaben des Verbrauchers der Steuer unterworfen werden müßten und daß es nur beim Fehlen eines von dem Verbraucher bezahlten Preises Gründe gebe, den Maßstab des normalen Wertes anzuwenden. Insoweit nehme die zweite Richtlinie auf diesen

Maßstab für bestimmte Lieferungen, aber nicht für Dienstleistungen Bezug. Die Frage des Rückgriffs auf einen „normalen" Wert sei mit der Frage verknüpft, ob dieser Rückgriff notwendig sei, um Wettbewerbsverzerrungen oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile zu verhindern. Die beiden oben erwähnten Sonderfälle zeigten zusammen mit Nr. 6 des Anhangs A, daß man sich bemühe, eine Besteuerung zu verwirklichen, die so neutral wie möglich sei, teils, indem man den Anwendungsbereich der Steuer erweitere, teils, indem man das Recht zum Vorsteuerabzug aufhebe.

Infolgedessen müsse man, wenn man der Meinung sei, daß die Lagerung unentgeltlich erfolgt sei und daher keinen steuerpflichtigen Vorgang darstelle, auch die Auffassung vertreten, daß die Genossenschaft nicht berechtigt sei, die Mehrwertsteuer abzusetzen, mit der die Gegenstände und die Dienstleistungen belastet seien, die zur Durchführung der Lagerung eingesetzt würden. Der Gerechtshof habe jedoch dieses von dem Inspecteur vorgebrachte Hilfsargument zurückgewiesen, und der Hoge Raad befasse sich nicht mit diesem zusätzlichen Vorbringen.

Zum Abschluß ihrer Darlegungen trägt die Kommission vor, die zur Ausführung der ersten Richtlinie erlassene niederländische Wet op de omzetbelasting von 1968 gehe ebenfalls davon aus, daß der „subjektive" Wertbegriff als Besteuerungsgrundlage zu berücksichtigen sei, und weiche von diesem Grundsatz nur in einigen Ausnahmefällen für Lieferungen, nicht aber für Dienstleistungen ab. In Artikel 8 lege es als Maßstab für die Besteuerung das „Entgelt" fest, das definiert sei als „der Gesamtbetrag — oder, soweit die Gegenleistung nicht in einer Geldsumme besteht, der Gesamtwert der Gegenleistung —, der für die Lieferung oder die Dienstleistung in Rechnung gestellt wird", oder, wenn der entrichtete Betrag höher ist, alles, „was entrichtet worden ist". Der Unterschied zwischen Lieferungen und Dienstleistungen komme auch in der in dem Gesetz enthaltenen Definition der Dienstleistungen zum Ausdruck: „Alle Leistungen, die keine Lieferungen von Gegenständen sind und gegen Entgelt erbracht werden" (Artikel 4 Absatz 1 des Gesetzes). Die Formulierung „gegen Entgelt" sei aber in die Definition der Lieferung von Gegenständen nicht aufgenommen worden, da bestimmte Lieferungen auch steuerpflichtig seien, wenn sie unentgeltlich erbracht würden. Infolgedessen enthalte die Definition der Steuertatbestände in Artikel 1 des niederländischen Gesetzes nicht die Einschränkung „gegen Entgelt" und weiche etwas von der Definition der zweiten Richtlinie ab, die ausdrücklich diese Voraussetzung aufnehme. Dieser Unterschied erkläre, warum der Hoge Raad den in Artikel 2 der Richtlinie verwendeten Ausdruck „gegen Entgelt" nicht gleichzeitig in seine Vorabentscheidungsfrage übernommen habe.

2. Um die Frage des Hoge Raad, ob die von der Genossenschaft durchgeführte Aufbewahrung der Mehrwertsteuer unterliegt, zu beantworten, ist es nach Auffassung der Kommission entscheidend festzustellen, ob diese Dienstleistungen gegen Entgelt erbracht worden seien und ob die Betroffene für ihre Dienstleistungen nach „subjektiven" Maßstäben eine Gegenleistung erhalten habe, die sich durch einen Geldbetrag ausdrücken lasse.

Auf den ersten Blick könne die im vorliegenden Falle erbrachte Dienstleistung deshalb schwerlich als gegen Entgelt erbracht angesehen werden, weil keine Gegenleistung empfangen worden sei. Es handele sich daher um eine unentgelt-

liche Dienstleistung, was bereits die Ansicht des Gerechtshof gewesen sei.

Die Kommission prüft dennoch die These des Inspecteur, nach der die Leistung der Mitglieder an die Genossenschaft darin bestehe, daß diese eine Verringerung des Wertes ihrer Anteilscheine in Höhe des in den Jahren 1975 und 1976 nicht erhobenen Lagergeldes hingenommen hätten. Die Kommission hält es jedoch für schwierig, mit Bestimmtheit die tatsächlichen Auswirkungen festzustellen, die die jährliche Entscheidung über das Lagergeld auf den Wert der Anteilscheine habe, denn dieser Wert könne in dem einen oder anderen Sinne durch zahlreiche andere Faktoren beeinflußt worden sein. Die Kommission räumt zwar ein, daß eine solche Entscheidung eine außergewöhnliche Maßnahme darstelle; sie meint aber, daß diese Tatsache keinen ausreichenden Grund dafür abgeben könne, von einem Gegenwert und einer steuerpflichtigen Dienstleistung zu sprechen. Darüber hinaus stehe die Konzeption des Inspecteur — der ein als „normal" anzusehendes Lagergeld festsetze — nicht in Einklang mit dem System der Richtlinie, das von dem subjektiven Wert ausgehe.

Die Kommission stellt sich daraufhin die Frage, ob die Wertminderung der Anteilscheine wirklich eine Gegenleistung seitens der Mitglieder für die Aufbewahrung ihrer Kartoffeln darstellt. Sie vertritt zunächst die Auffassung, es erscheine unzulässig, die Handlungen einer Genossenschaft als Handlungen ihrer Mitglieder zu betrachten, da im System der zweiten Richtlinie diese Genossenschaften als Steuerpflichtige angesehen würden. Danach trägt sie vor, zwischen dem Hinnehmen der Wertminderung der Anteilscheine und der Aufbewahrung der Kartoffeln als Gegenleistung müsse ein enger Zusammenhang bestehen. Es könne jedoch weder für den vor dem Beschluß liegenden Zeitraum noch für das folgende Geschäftsjahr mit Sicherheit festgestellt werden, daß alle Dienstleistungen in Zusammenhang mit der Aufbewahrung für Mitglieder erbracht worden seien, die zum Zeitpunkt des Beschlusses die Eigenschaft eines Mitgliedes gehabt hätten und die in dieser Eigenschaft nach der Konzeption des Inspecteur von einer Wertminderung ihrer Anteilscheine infolge des Beschlusses betroffen worden seien. Es bleibe schließlich nur die Frage nach der Höhe der Gegenleistung, die in Geld ausgedrückt werden müsse. Der Inspecteur habe letzten Endes die Gegenleistung berechnet, indem er „den eher üblichen Preis" als Lagergeld zugrunde gelegt habe. Dabei handele es sich jedoch nicht nur um einen willkürlichen Maßstab, sondern vor allem um die Bezugnahme auf einen „normalen" Wert, der im Widerspruch zum System der zweiten Richtlinie stehe.

Zuletzt fragt sich die Kommission, ob es zulässig sei, daß ohne ausdrückliche Verpflichtung oder Ermächtigung in der zweiten Richtlinie von dem Grundsatz des tatsächlich erhaltenen Gegenwerts allein bei Genossenschaften und ähnlichen Unternehmensformen abgewichen werde und damit auf die Preis- und Betriebspolitik dieser Genossenschaften besondere steuerliche Maßstäbe angewandt würden, die für andere Unternehmensformen keine Geltung hätten. Weder der Wortlaut noch das System der zweiten Richtlinie lieferten Indizien in dieser Richtung (was im übrigen auch für die sechste Richtlinie gelte).

Infolgedessen ist die Kommission der Auffassung, daß in dem vom Hoge Raad beschriebenen Fall von einer der Mehrwertsteuer unterliegenden Dienstleistung nicht die Rede sein könne, da die in

Frage stehende Dienstleistung nicht gegen Entgelt im Sinne des Artikels 2 der zweiten Richtlinie, sondern unentgeltlich erbracht worden sei, denn die Genossenschaft habe für die von ihr erbrachten Dienstleistungen keine Gegenleistung ausbedungen und erhalten oder jedenfalls von ihren einzelnen Mitgliedern keine Gegenleistung ausbedungen und erhalten, deren wirklicher Wert nach Artikel 8 Absatz 1 Buchstabe a in Verbindung mit Nr. 13 des Anhangs A der genannten Richtlinie bestimmt werden könne.

III — Mündliche Verhandlung

In der Sitzung vom 18. Dezember 1980 haben die niederländische Regierung, vertreten durch Herrn Borchardt als Bevollmächtigten, und die Kommission, vertreten durch ihren Rechtsberater Fischer als Bevollmächtigten, mündliche Ausführungen gemacht und Fragen des Gerichtshofes (Zweite Kammer) beantwortet.

Der Generalanwalt hat seine Schlußanträge in derselben Sitzung vorgetragen.

Entscheidungsgründe

1 Der Hoge Raad der Niederlande hat mit Urteil vom 25. Juni 1980, beim Gerichtshof eingegangen am 2. Juli 1980, gemäß Artikel 177 EWG-Vertrag eine Vorabentscheidungsfrage nach der Auslegung des Artikels 8 der zweiten Richtlinie (67/228) des Rates vom 11. April 1967 zur Hamonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Struktur und Anwendungsmodalitäten des gemeinsamen Mehrwertsteuersystem (ABl. L 71, S. 1303) vorgelegt.

2 Diese Frage stellt sich im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen dem Staatssecretaris von Financiën und einer landwirtschaftlichen Genossenschaft, die ein Lagerhaus für Kartoffeln unterhält. In dem Rechtsstreit geht es darum, daß die Genossenschaft, die beschlossen hatte, für die Jahre 1975 und 1976 von ihren Mitgliedern kein Lagergeld als Gegenleistung für die Lagerung der Kartoffeln zu erheben, die Auffassung vertrat, diese Leistungen seien unentgeltlich erbracht worden und unterlägen daher nicht der Umsatzsteuer.

3 Die Steuerverwaltung war jedoch der Ansicht, die Genossenschaft habe ihren Mitgliedern doch eine Gegenleistung in Rechnung gestellt, die sich aus der Verringerung des Wertes ihrer Anteilscheine infolge der Nichterhebung der Lagergelder für die beiden in Frage stehenden Jahre ergebe; sie setzte für diese Gegenleistung den Wert des üblichen Lagergeldes an und erließ einen Steuernacherhebungsbescheid.

4 Die Genossenschaft hat diesen Steuerbescheid vor dem Gerechtshof Den Haag angefochten und die Auffassung vertreten, sie habe, da der in Artikel 8 der Wet op de omzetbelasting (Umsatzsteuergesetz) definierte Begriff des Entgelts subjektiven Charakter habe, ihre Leistungen unentgeltlich erbracht, denn sie habe dafür keine Gegenleistung vereinbart.

5 Nachdem der Gerechtshof der Klage stattgegeben hatte, hat der Staatssecretaris von Financiën gegen dieses Urteil Rechtsmittel eingelegt.

6 Um über diesen Rechtsstreit entscheiden zu können, hat der Hoge Raad folgende Frage vorgelegt:

„Eine Genossenschaft nach niederländischem Recht betreibt gemäß ihrem Satzungszweck ein Lagerhaus für Kartoffeln. Ihre Mitglieder sind ihr gegenüber berechtigt und zugleich verpflichtet, für jeden von der Genossenschaft ausgegebenen Anteilschein, den sie besitzen, jährlich 1 000 Kilogramm Kartoffeln zur Aufbewahrung zu geben, und zwar gegen ein von der Genossenschaft jährlich festzusetzendes und nach Ablauf des Geschäftsjahres zu zahlendes Lagergeld. Aufgrund eines Beschlusses der Genossenschaft wird in einem bestimmten Jahr kein Lagergeld erhoben.

Kann in einem derartigen Fall von einem Gegenwert im Sinne des Artikels 8 Buchstabe a der zweiten Richtlinie die Rede sein?"

7 Mit dieser Frage möchte der Hoge Raad im wesentlichen wissen, wie der Begriff „Gegenwert" in Artikel 8 Buchstabe a der zweiten Richtlinie richtig auszulegen ist.

8 Diese Vorlagefrage ist im Lichte sämtlicher Bestimmungen der zweiten Richtlinie zu beantworten.

9 Zunächst ist festzustellen, daß der fragliche Begriff in einer Vorschrift des Gemeinschaftsrechts enthalten ist, die hinsichtlich seines Sinnes und seiner Tragweite nicht auf das Recht der Mitgliedstaaten verweist; daraus folgt, daß die Auslegung des Begriffs in seiner allgemeinen Bedeutung nicht in das Ermessen jedes einzelnen Mitgliedstaats gestellt werden kann.

10 Darüber hinaus hat der Gemeinschaftsgesetzgeber dafür Sorge getragen, daß der Begriff „Gegenwert" in Anhang A — der nach Artikel 20 Bestandteil der zweiten Richtlinie ist — unter Nr. 13 zu Artikel 8 Buchstabe a in dem Sinne erläutert wird, daß darunter „alles zu verstehen [ist], was als Gegenleistung ... für die Dienstleistung erhalten wird, einschließlich der Nebenkosten (Verpackung, Beförderung, Versicherung usw.), d. h. nicht nur die vereinnahmten Geldbeträge, sondern z. B. auch der Wert der im Tausch erhaltenen Gegenstände oder, im Falle einer Übertragung des Eigentums aufgrund einer behördlichen Anordnung, die vereinnahmte Entschädigung".

11 Ferner ist hervorzuheben, daß dieser Artikel 8 Buchstabe a, der die Besteuerungsgrundlage für die Mehrwertsteuer definiert und klarstellt, daß sie bei Dienstleistungen alles ist, was den — in der oben angegebenen Weise erläuterten — Gegenwert für diese Dienstleistung bildet, im Zusammenhang mit Artikel 2 zu sehen ist, wonach nur „Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger im Inland gegen Entgelt ausführt", der Mehrwertsteuer unterliegen.

12 Eine Dienstleistung ist demnach steuerpflichtig im Sinne der zweiten Richtlinie, wenn sie gegen Entgelt ausgeführt wird, wobei die Besteuerungsgrundlage für eine solche Leistung alles ist, was als Gegenleistung für die Dienstleistung erhalten wird. Es muß daher ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der erbrachten Dienstleistung und dem erhaltenen Gegenwert bestehen, was nicht der Fall ist, wenn die Gegenleistung in einer — nicht näher bestimmten — Wertminderung der Anteilscheine der Genossenschaftsmitglieder besteht, da ein solcher Wertverlust nicht als Entgelt angesehen werden kann, das die Genossenschaft als Erbringerin der Dienstleistungen erhält.

13 Außerdem ergibt sich aus der Verwendung der Formulierungen „gegen Entgelt" und „was als Gegenleistung ... erhalten wird" erstens, daß es möglich sein muß, den Gegenwert für eine Dienstleistung in Geld auszudrücken, was im übrigen auch durch Artikel 9 der zweiten Richtlinie bestätigt wird, wonach „der Normalsatz der Mehrwertsteuer ... auf einen bestimmten Vomhundertsatz der Besteuerungsgrundlage festgesetzt [wird], d. h. auf einen bestimmten Teil dessen, was den Gegenwert für die Dienstleistung bildet, und dies impliziert, daß dieser Gegenwert durch einen Geldbetrag ausgedrückt werden kann, und zweitens, daß dieser Gegenwert ein subjektiver Wert ist, da die Besteuerungsgrundlage für Dienstleistungen die tatsächlich erhaltene Gegenleistung ist und nicht ein nach objektiven Maßstäben geschätzter Wert.

14 Infolgedessen stellt eine Dienstleistung, für die keine bestimmte subjektive Gegenleistung erhalten wird, keine Dienstleistung „gegen Entgelt" dar und ist demnach nicht steuerpflichtig im Sinne der zweiten Richtlinie.

15 Daraus ergibt sich, daß von einem Gegenwert im Sinne des Artikels 8 Buchstabe a der zweiten Richtlinie (67/228) des Rates vom 11. April 1967 dann nicht die Rede sein kann, wenn eine Genossenschaft, die ein Lagerhaus betreibt, von ihren Mitgliedern für die erbrachte Dienstleistung kein Lagergeld erhebt.

Kosten

16 Die Auslagen der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, die vor dem Gerichtshof Erklärungen abgegeben hat, sind nicht erstattungsfähig. Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren vor dem Gerichtshof ein Zwischenstreit in dem vor dem innerstaatlichen Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts.

Aus diesen Gründen

hat

DER GERICHTSHOF (Zweite Kammer)

auf die ihm vom Hoge Raad der Niederlande mit Urteil vom 25. Juni 1980 vorgelegte Frage

für Recht erkannt:

Von einem Gegenwert im Sinne des Artikels 8 Buchstabe a der zweiten Richtlinie (67/228) des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Struktur und Anwendungsmodalitäten des gemeinsamen Mehrwertsteuer-

systems (ABl. L 71, S. 1303) kann dann nicht die Rede sein, wenn eine Genossenschaft, die ein Lagerhaus betreibt, von ihren Mitgliedern für die erbrachte Dienstleistung kein Lagergeld erhebt.

Pescatore Touffait Due

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 5. Februar 1981.

Der Kanzler

A. Van Houtte

Der Präsident der Zweiten Kammer

P. Pescatore

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS JEAN-PIERRE WARNER VOM 18. DEZEMBER 1980 [1]

Herr Präsident,
meine Herren Richter!

Ich bin der Meinung, daß dies ein sehr einfacher Fall ist und ich mir keine Zeit dafür zu nehmen brauche, meine Schlußanträge zu überlegen.

Ich bin in vollem Umfang mit den Schlußfolgerungen der Kommission einverstanden. Der springende Punkt besteht meiner Ansicht nach darin, daß es in der vorliegenden Rechtssache nichts gibt, was als „Entgelt" im Sinne des Artikels 2 Buchstabe a der Richtlinie bezeichnet werden kann, nichts, was als „Gegenwert" im Sinne des Artikels 8 — für die den Mitgliedern der Genossenschaft erbrachte Dienstleistung — bezeichnet werden kann, und nichts, was als von der Genossenschaft im Sinne von Nr. 13 des Anhangs A „erhalten" bezeichnet werden kann. Ohne Zweifel kann die Verringerung des Wertes der Anteilscheine, von der die Mitglieder betroffen sind, nicht so bezeichnet werden. Meiner Meinung nach geht kein Weg an der Tatsache vorbei, daß die Mitglieder kein Entgelt geleistet haben und daß die Genossenschaft nichts erhalten hat. Um einen Fall wie den vorliegenden zu erfassen, wäre eine besondere Vorschrift erforderlich, die einen Gegenwert in den Fällen fingieren würde, in denen es einen solchen nicht gibt.

1 — Aus dem Englischen übersetzt.