ARREST VAN HET HOF (TWEEDE KAMER)
VAN 5 FEBRUARI 1981 [1]

Staatssecretaris van Financiën tegen Coöperatieve vereniging „Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats GA" (verzoek om een prejudiciële beslissing, ingediend door de Hoge Raad der Nederlanden)

„BTW — dienstverrichtingen"

Zaak 154/80

Samenvatting

Belastingbepalingen — Harmonisatie van wetgevingen — Omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde — Diensten — Belastinggrondslag — Rechtstreeks verband tussen de dienst en de in geld uitdrukbare en een subjectieve waarde vertegenwoordigende tegenprestatie

(Richtlijn van de Raad nr. 67/228, artikelen 2 en 8, sub a; bijlage A, punt 13)

In de zin van de Tweede richtlijn betreffende de harmonisatie van de wetgevingen inzake de omzetbelasting, is een dienst belastbaar wanneer zij overeenkomstig artikel 2 van die richtlijn onder bezwarende titel wordt verricht, terwijl dan de belastinggrondslag volgens artikel 8, sub a, zoals toegelicht in punt 13 van bijlage A, bestaat in de tegenwaarde van de dienst, dat wil zeggen in al hetgeen als tegenwaarde van de dienst wordt ontvangen. Er moet dus een rechtstreeks verband bestaan tussen de verrichte dienst en de ontvangen tegenwaarde, die moet kunnen worden uitgedrukt in geld en een subjectieve waarde moet vertegenwoordigen, aangezien de belastinggrondslag voor diensten de werkelijk ontvangen tegenprestatie is, en niet een volgens objectieve maatstaven geschatte waarde.

Er kan mitsdien geen sprake zijn van een tegenwaarde in de zin van artikel 8, sub a, van de richtlijn, in het geval van een coöperatieve vereniging, exploitante van een bewaarplaats van waren, die aan haar leden geen bewaarloon in rekening brengt voor de verrichte dienst.

In zaak 154/80,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 177 EEG-Verdrag van de Hoge Raad der Nederlanden, in het aldaar aanhangig geding tussen

1 — Procestaal: Nederlands.

STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN

en

COÖPERATIEVE VERENIGING „COÖPERATIEVE AARDAPPELENBEWAARPLAATS GA", te Heinkenszand,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van artikel 8 van de Tweede richtlijn 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, blz. 1303),

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Tweede kamer),

samengesteld als volgt: P. Pescatore, kamerpresident, A. Touffait en O. Due, rechters,

advocaat-generaal: J.-P. Warner
griffier: A. Van Houtte

het navolgende

ARREST

De feiten

De feiten, het procesverloop en de krachtens artikel 20 van 's Hofs Statuut-EEG ingediende schriftelijke opmerkingen kunnen worden samengevat als volgt:

I — De feiten en het procesverloop

De Tweede richtlijn voor de harmonisatie van de omzetbelasting bepaalt in artikel 2:

„Aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen:

a) de leveringen van goederen en diensten, welke in het binnenland door een belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;

b) ...",

en in artikel 8:

„De belastinggrondslag is:

a) voor leveringen en diensten: alles wat de tegenwaarde vormt voor de levering van het goed of voor de dienst, met inbegrip van alle kosten en belastingen, doch met uitzondering van de

belasting over de toegevoegde waarde zelf;

b) ..."

In bijlage A tenslotte wordt onder punt 13, ad artikel 8, sub a, gepreciseerd:

„Onder ‚tegenwaarde' dient te worden verstaan al hetgeen als tegenprestatie wordt ontvangen voor de levering van het goed of voor de dienst, met inbegrip van bijkomende kosten (verpakking, vervoer, verzekering enz.), dat wil zeggen niet alleen de ontvangen bedragen, doch bijvoorbeeld ook de waarde van de in ruil ontvangen goederen of, in geval van vordering door of namens de overheid, het bedrag van de ontvangen vergoeding."

De vraag van de Hoge Raad betreft de aard van een dienst die door een coöperatieve vereniging ten behoeve van haar leden wordt verricht en naar aanleiding waarvan door de Inspecteur der belastingen een aanvullende aanslag in de omzetbelasting is opgelegd.

Bedoelde coöperatieve vereniging is ondernemer in de zin van de Wet op de omzetbelasting 1968. Zij exploiteert een koelhuis waarin zij voor haar leden aardappelen opslaat en op temperatuur bewaart. Elke aardappelteler die lid is van de coöperatie, heeft jaarlijks recht op opslag van 1 000 kg aardappelen per aandeelbewijs tegen een door de coöperatie vastgesteld en na afloop van het seizoen te betalen bedrag.

Hangende de verkoop van het koelhuis, heeft de coöperatie om redenen van financieel beleid in de jaren 1975 en 1976 ter zake van haar prestaties geen bewaarloon „in rekening gebracht en ontvangen"; zij beschouwde derhalve haar prestaties in die jaren als niet tegen vergoeding verricht en dus als onbelast, en zij heeft haar aangiften voor de omzetbelasting dienovereenkomstig gedaan.

De Inspecteur meende echter dat de coöperatie haar leden niettemin een tegenprestatie in rekening had gebracht, aangezien de waarde van hun aandelen als gevolg van het niet-heffen van bewaarloon was gedaald, welke tegenprestatie de Inspecteur waardeerde op het tot dan toe gebruikelijke bewaarloon van Fl. 0,02 per kg opgeslagen aardappelen; deswege legde hij een aanvullende aanslag op van Fl. 2 145,—.

De coöperatie ging van deze aanslag in beroep bij het Gerechtshof, daartoe stellende dat, waar het begrip vergoeding, zoals dat in artikel 8 van de Wet op de omzetbelasting is omschreven, een subjectief karakter draagt, zij haar prestaties zonder vergoeding heeft verricht nu zij deswege geen tegenprestatie had bedongen.

Het Gerechtshof wees het beroep toe en vernietigde de aanslag, op grond dat niet was bewezen dat als tegenprestatie iets in rekening was gebracht of betaald, en dat de onderhavige prestaties dus niet tegen vergoeding waren verricht.

Van deze uitspraak heeft de Staatssecretaris van Financiën zich voorzien in cassatie, als middel aanvoerende dat artikel 8 van de Wet op de omzetbelasting was geschonden.

Overeenkomstig de conclusies van zijn advocaat-generaal Van Soest, heeft de Hoge Raad besloten de behandeling van de zaak te schorsen, en bij arrest van 25 juni 1980 de navolgende vraag aan het Hof van Justitie voorgelegd:

„Een coöperatieve vereniging naar Nederlands recht exploiteert in overeenstemming met haar statutaire doel een bewaarplaats voor aardappelen. Haar leden hebben jegens haar het recht en tevens de verplichting tot het jaarlijks in

bewaring geven van 1 000 kilogram aardappelen per in hun bezit zijnd, door de vereniging uitgegeven, aandeelbewijs, zulks tegen een door de vereniging telkenjare vast te stellen en na afloop van het seizoen te betalen bewaarloon. Krachtens besluit van de vereniging wordt in enig jaar geen bewaarloon geheven.

Kan in een dergelijk geval sprake zijn van een tegenwaarde als bedoeld in artikel 8, aanhef en letter a, van de Tweede richtlijn?"

Het verwijzingsarrest is ter griffie van het Hof ingeschreven op 2 juli 1980.

Het Hof heeft, of rapport van de rechter-rapporteur en de advocaat-generaal gehoord, besloten zonder instructie tot de mondelinge behandeling over te gaan.

Bij beschikking van 19 november 1980 heeft het Hof krachtens artikel 95, paragraaf 1, van het Reglement voor de procesvoering, de zaak naar de Tweede kamer verwezen.

II — Schriftelijke opmerkingen, ingediend krachtens artikel 20 van 's Hofs Statuut-EEG

A — Opmerkingen van de Nederlandse regering

De *Nederlandse regering* betoogt dat de bewoordingen van artikel 8, aanhef en sub a, van de Tweede richtlijn reeds een indicatie geven voor het ruime kader waarin de richtlijngever de belastinggrondslag heeft willen plaatsen, en dat de bewoordingen van bijlage A, punt 13, duidelijk in het licht stellen dat de richtlijngever die grondslag een zodanige omvang heeft willen toekennen, dat daaronder niet enkel een ontvangen bedrag dient te worden begrepen. Een andere opvatting zou overigens betekenen dat andere vormen van honorering niet in de heffing van omzetbelasting zouden kunnen worden betrokken. Te denken valt hier met name aan verrekening van wederzijdse vorderingen, aan prestaties die worden vergolden met materialen, prestaties waarvoor de tegenprestaties worden voldaan in de vorm van geldswaardige papieren, en prestaties waarvoor een recht wordt verkregen.

De Nederlandse regering verwijst naar een reeks uitspraken van de Tariefcommissie, waarin met betrekking tot elk van de evengenoemde omstandigheden werd beslist dat degene jegens wie werd gepresteerd, een tegenprestatie had verricht.

Voorts meent de Nederlandse regering dat zij een „in rekening gebracht zijn" en een „voldaan zijn" niet noodzakelijk enkel aanwezig acht indien enig stuk is uitgereikt waarin een crediteur zijn vordering ter kennis van de debiteur heeft gebracht, of indien een vordering daadwerkelijk is ontvangen. Ter ondersteuning van deze opvatting verwijst zij naar andere beslissingen van de Tariefcommissie en naar een arrest van de Hoge Raad.

In het onderwerpelijke geval heeft de coöperatieve vereniging ter zake van het geven van gelegenheid tot opslag van aardappelen aan haar leden — anders dan gebruikelijk — in de jaren 1975 en 1976 geen bewaarloon in rekening gebracht of ontvangen, als onmiddellijk gevolg waarvan de waarde van de aandelen van die leden daalde, welk offer naar de mening van de Nederlandse regering de

tegenwaarde vormt voor de door de coöperatie verrichte prestatie.

In verband hiermee meent de Nederlandse regering dat de aan het Hof gestelde vraag bevestigend moet worden beantwoord.

B — Opmerkingen van de Commissie

1. De *Commissie* herinnert aan het voornaamste doel van de Eerste richtlijn voor de harmonisatie van de omzetbelasting, namelijk de nationale stelsels van omzetbelasting te vervangen door een gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, waarvan de structuur en toepassingswijze zijn vastgelegd in de Tweede richtlijn. De Commissie gaat dan over tot een diepgaande analyse van artikel 8, gelezen in samenhang met artikel 2 en in het licht van bijlage A, punt 13, van deze Tweede richtlijn.

Blijkens deze bepalingen is er slechts sprake van een belastbare dienst indien hij is verricht onder bezwarende titel, en wordt de belastinggrondslag gevormd door de tegenwaarde van de dienst, dat wil zeggen al hetgeen als tegenprestatie wordt ontvangen. Tussen de dienst en de ontvangst van de tegenwaarde moet dus een rechtstreeks verband bestaan. Voorts valt uit een en ander af te leiden dat de tegenwaarde in een geldbedrag moet kunnen worden uitgedrukt, welke uitlegging wordt bevestigd door artikel 9 van de Tweede richtlijn, volgens hetwelk het belastingtarief wordt vastgesteld op een percentage van de belastinggrondslag. Deze belastinggrondslag is de daadwerkelijk ontvangen tegenwaarde of tegenprestatie of, anders gezegd, de „subjectieve" waarde, en niet een „objectieve" of liever „normale" waarde, dat wil zeggen een volgens objectieve criteria geschatte waarde.

De Commissie beijvert zich vervolgens haar stelling te bewijzen, vooreerst door erop te wijzen dat zij voortvloeit uit de afwijkende definitie van de belastinggrondslag bij invoer van goederen, want in dit geval wordt verwezen naar het begrip „normale waarde", omschreven in verordening nr. 803/68 van de Raad van 27 juni 1968 inzake de douanewaarde van de goederen (PB L 148 van 1968, blz. 6).

Ook bij leveringen van goederen wordt in twee bijzondere gevallen — genoemd in artikel 5, lid 3, sub a, van de Tweede richtlijn, namelijk 1) het door een belastingplichtige aan zijn bedrijf onttrekken van een goed dat hij voor zijn privé gebruik bestemt of dat hij om niet verstrekt, en 2) het voor bedrijfsdoeleinden in gebruik nemen van een goed door een belastingplichtige, dat door hemzelf of voor zijn rekening door een derde is vervaardigd — de belastinggrondslag gevormd door de „normale" waarde, en dit als kennelijke uitzondering op het voor leveringen en diensten algemeen geldende beginsel van de „subjectieve" waarde.

Dat de Tweede richtlijn, aldus de Commissie, als maatstaf van heffing in het binnenlands verkeer in het algemeen uitgaat van de „subjectieve" waarde, vindt zijn verklaring in het karakter van de belasting op de toegevoegde waarde. Deze is een belasting op het verbruik, en dit betekent dat de werkelijke uitgave van de verbruiker moet worden belast. Eerst bij afwezigheid van een door de eindverbruiker betaalde prijs kan er reden zijn de „normale" waarde als maatstaf van heffing te nemen. De Tweede richtlijn

sluit wel voor bepaalde leveringen aan bij dit criterium, maar niet voor dienstverrichtingen. Of de „normale" waarde moet worden aangehouden, hangt ook af van de vraag, of dit noodzakelijk is om concurrentievervalsingen of ongerechtvaardigde belastingvoordelen te vermijden. Uit de twee bovengenoemde bijzondere gevallen alsmede uit punt 6 van bijlage A blijkt dat men zich inspant tot een zo neutraal mogelijke belastingheffing te komen, nu eens door het gebied van de belastingheffing uit te breiden, dan weer door geen aftrek van voorbelasting toe te staan.

Zo men derhalve aanneemt dat in het onderhavige geval de bewaardiensten om niet zijn verricht en dus geen belastbare handelingen zijn, dan zou men ook moeten aannemen dat de coöperatie geen recht heeft op aftrek van de BTW die drukt op de goederen en diensten welke voor deze niet-belastbare bewaardiensten zijn gebruikt. Het Gerechtshof heeft evenwel deze subsidiaire stelling van de Inspecteur verworpen, terwijl de Hoge Raad ze in het geheel niet behandelt.

Ter afronding van haar betoog voert de Commissie aan dat de ter uitvoering van de Tweede richtlijn vastgestelde Nederlandse Wet op de omzetbelasting van 1968 eveneens de „subjectieve" waarde als belastinggrondslag neemt; op dit beginsel maakt de wet slechts enkele uitzonderingen voor leveringen, maar niet voor diensten. Maatstaf van de belastingheffing is volgens artikel 8 van de wet de „vergoeding", gedefinieerd als „het totale bedrag dat — of voor zover de tegenprestatie niet in een geldsom bestaat, de totale waarde van de tegenprestatie welke — ter zake van de levering of dienst in rekening wordt gebracht", of, als meer wordt voldaan, al hetgeen „wordt voldaan". Het verschil tussen leveringen en diensten komt ook tot uitdrukking in de door de wet gegeven definitie van diensten: „alle prestaties, niet zijnde leveringen van goederen, welke tegen vergoeding worden verricht" (artikel 4, lid 1). De woorden „welke tegen vergoeding worden verricht" ontbreken in de definitie van levering van goederen, aangezien sommige leveringen ook belastbaar zijn wanneer zij niet tegen vergoeding worden verricht. Dienovereenkomstig bevat de definitie van belastbare feiten in artikel 1 van de wet niet de beperking „onder bezwarende titel" en wijkt zij dus enigszins af van de definitie in de Tweede richtlijn, waarin die beperking uitdrukkelijk is opgenomen. Dit verschil verklaart wellicht waarom de Hoge Raad in zijn prejudiciële vraag niet tevens de term „onder bezwarende titel" uit artikel 2 van de richtlijn heeft overgenomen.

2. Om te kunnen antwoorden op die vraag, waarmee de Hoge Raad bedoelt te weten te komen of de door de coöperatieve vereniging verrichte bewaardiensten aan de BTW zijn onderworpen, is het, aldus de Commissie, beslissend of die diensten „onder bezwarende titel" zijn verricht en of belanghebbende voor die diensten een naar „subjectieve" criteria in een geldbedrag uitdrukbare tegenprestatie heeft ontvangen.

Op het eerste gezicht kan de in casu verrichte dienst moeilijk als een dienstverrichting „onder bezwarende titel" worden beschouwd: er is immers geen tegenprestatie voor ontvangen. Het zou dan dus gaan om een dienstverlening om

niet, zoals blijkbaar ook het Gerechtshof meende.

De Commissie gaat niettemin in op het betoog van de Inspecteur, volgens welke de tegenprestatie van de leden tegenover de coöperatie hierin bestond, dat zij genoegen namen met een waardedaling van hun aandeelbewijzen ten belope van het in de jaren 1975 en 1976 niet geheven gebruikelijke bewaarloon. Volgens de Commissie lijkt het moeilijk met zekerheid vast te stellen welke invloed het jaarlijkse besluit over het bewaarloon op de waarde der aandelen heeft, want die waarde kan — in de ene dan wel in de andere zin — nog door tal van andere factoren worden beïnvloed. Het besluit om geen bewaarloon te heffen, is stellig een uitzonderlijke maatregel, maar het is niet voldoende reden om van een tegenwaarde en een belastbare dienst te spreken. Bovendien past de opvatting van de Inspecteur — die een als „normaal" te beschouwen bewaarloon heeft bepaald — niet in het systeem van de richtlijn, die uitgaat van de subjectieve waarde.

Een volgende vraag is of de waardevermindering van de aandelen werkelijk een tegenprestatie van de leden is voor de verrichte bewaardiensten. Vooreerst lijkt het niet toelaatbaar handelingen van een coöperatie te beschouwen als handelingen van haar leden, omdat in het systeem van de richtlijn de coöperatie als belastingplichtig wordt beschouwd. Vervolgens moet er een rechtstreeks verband bestaan tussen het aanvaarden van de waardedaling der aandelen en de tegenprestatie daarvoor, namelijk het bewaren van aardappelen. Maar men kan noch voor het aan het besluit voorafgaande, noch voor het daarop volgende seizoen met zekerheid vaststellen dat alle bewaardiensten werden verricht voor leden die ten tijde van het besluit lid waren en die deswege, volgens de opvatting van de Inspecteur, door dat besluit een waardedaling van hun aandeelbewijzen hebben ondervonden. Blijft tenslotte nog de vraag in welk geldbedrag die tegenprestatie moet worden uitgedrukt. De Inspecteur heeft de tegenprestatie uiteindelijk berekend door uit te gaan van „een meer gebruikelijke prijs" voor de bewaardienst. Deze maatstaf is niet enkel vrij willekeurig, maar bovendien in strijd met het systeem van de Tweede richtlijn, doordat daarmee aansluiting wordt gezocht bij een „normale" waarde.

Tenslotte vraagt de Commissie zich af, of het toelaatbaar is, zonder uitdrukkelijke verplichting of machtiging in de Tweede richtlijn, alleen voor coöperatieve verenigingen en soortgelijke ondernemingsvormen af te wijken van het beginsel van de werkelijk ontvangen tegenwaarde en het prijs- en exploitatiebeleid van deze coöperaties aldus aan bijzondere fiscale criteria te onderwerpen die niet voor andere ondernemingsvormen gelden. Tekst en systeem van de Tweede richtlijn bieden hiervoor immers geen aanknopingspunt (en hetzelfde geldt trouwens voor de Zesde richtlijn).

De Commissie meent daarom dat in de door de Hoge Raad geformuleerde casus niet kan worden gesproken van een aan de belasting over de toegevoegde waarde

onderworpen dienst, aangezien de betrokken dienst niet onder bezwarende titel, in de zin van artikel 2 van de Tweede richtlijn, doch om niet is verricht, nu de coöperatieve vereniging voor de door haar verrichte diensten geen tegenprestatie heeft bedongen en ontvangen, of althans van haar afzonderlijke leden geen tegenprestatie heeft bedongen en ontvangen waarvan de werkelijke waarde overeenkomstig artikel 8, lid 1, sub a, juncto punt 13 van bijlage A van genoemde richtlijn zou kunnen worden bepaald.

III — Mondelinge behandeling

Ter terechtzitting van 18 december 1980 zijn mondelinge opmerkingen gemaakt en vragen van het Hof (Tweede kamer) beantwoord door de Nederlandse regering, te dezen vertegenwoordigd door M. Borchardt als gemachtigde, en de Commissie, te dezen vertegenwoordigd door haar juridisch adviseur M. Fischer als gemachtigde.

De advocaat-generaal heeft terzelfder terechtzitting conclusie genomen.

In rechte

1 Bij arrest van 25 juni 1980, ingekomen ten Hove op 2 juli daaropvolgende, heeft de Hoge Raad der Nederlanden krachtens artikel 177 EEG-Verdrag een prejudiciële vraag gesteld over de uitlegging van artikel 8 van de Tweede richtlijn 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 (richtlijn nr. 67/228; PB 1967, blz. 1303).

2 Deze vraag is gerezen in een geschil tussen de Staatssecretaris van Financiën en een landbouwcoöperatie die een bewaarplaats voor aardappelen exploiteert. Het geschil betreft het feit dat de coöperatie, die besloten had in de jaren 1975 en 1976 aan haar leden geen bewaarloon in rekening te brengen voor de opslag van hun aardappelen, van mening was dat over deze zonder vergoeding verrichte diensten geen omzetbelasting is verschuldigd.

3 De belastingdienst evenwel meende dat de coöperatie haar leden wel degelijk een tegenprestatie in rekening had gebracht, bestaande in de waardedaling van hun aandelen als gevolg van het niet heffen van bewaarloon over de twee betrokken jaren, en legde, na die tegenprestatie te hebben gewaardeerd op het gebruikelijke bewaarloon, een aanvullende aanslag op.

4 De coöperatie ging van deze aanslag in beroep bij het Gerechtshof te 's-Gravenhage, daartoe stellende dat, waar het begrip vergoeding zoals omschreven in artikel 8 van de Wet op de Omzetbelasting, een subjectief karakter draagt, zij haar prestaties zonder vergoeding heeft verricht nu zij deswege geen tegenprestatie had bedongen.

5 Het Gerechtshof wees het beroep toe, waarop de Staatssecretaris van Financiën zich van deze uitspraak heeft voorzien in cassatie.

6 Om het geschil te kunnen beslissen, heeft de Hoge Raad de navolgende vraag gesteld:

„Een coöperatieve vereniging naar Nederlands recht exploiteert in overeenstemming met haar statutaire doel een bewaarplaats voor aardappelen. Haar leden hebben jegens haar het recht en tevens de verplichting tot het jaarlijks in bewaring geven van 1 000 kilogram aardappelen per in hun bezit zijnd, door de vereniging uitgegeven, aandeelbewijs, zulks tegen een door de vereniging telkenjare vast te stellen en na afloop van het seizoen te betalen bewaarloon. Krachtens besluit van de vereniging wordt in enig jaar geen bewaarloon geheven.

Kan in een dergelijk geval sprake zijn van een tegenwaarde als bedoeld in artikel 8, aanhef en letter a, van de Tweede richtlijn?"

7 Met deze vraag wenst de Hoge Raad in feite te weten te komen, wat de juiste interpretatie is van de term „tegenwaarde" in artikel 8, sub a, van de Tweede richtlijn.

8 Het antwoord dient te worden gezocht in het licht van alle bepalingen van de Tweede richtlijn tezamen.

9 Vooreerst zij vastgesteld dat bedoelde term voorkomt in een voorschrift van gemeenschapsrecht, dat ter bepaling van zijn inhoud en strekking niet verwijst naar het recht van de Lid-Staten; hieruit volgt dat de uitlegging van de term in zijn algemeenheid niet ter beoordeling van iedere Lid-Staat kan worden gelaten.

10 Bovendien heeft de gemeenschapswetgever er zorg voor gedragen de term „tegenwaarde" te verduidelijken in bijlage A — die ingevolge artikel 20 van de Tweede richtlijn een integrerend deel daarvan vormt —, onder punt 13, ad artikel 8, sub a, en wel aldus, dat „onder ‚tegenwaarde' dient te worden verstaan al hetgeen als tegenprestatie wordt ontvangen ... voor de dienst, met inbegrip van de bijkomende kosten (verpakking, vervoer, verzekering, enz.), dat wil zeggen niet alleen de ontvangen bedragen, doch bijvoorbeeld ook de waarde van de in ruil ontvangen goederen of, in geval van vordering door of namens de overheid, het bedrag van de ontvangen vergoeding".

11 Vervolgens zij erop gewezen, dat artikel 8, sub a, dat de grondslag van de belasting over de toegevoegde waarde definieert en bepaalt dat deze voor diensten bestaat uit „alles wat de tegenwaarde vormt voor de dienst" — dit nader toegelicht zoals hiervoor weergegeven —, moet worden gelegd naast artikel 2, volgens hetwelk enkel aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen „de diensten welke in het binnenland door een belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht".

12 In de zin van de Tweede richtlijn is een dienst dus belastbaar wanneer zij onder bezwarende titel wordt verricht, terwijl dan de belastinggrondslag bestaat in al hetgeen als tegenwaarde voor die dienst wordt ontvangen. Er moet dus een rechtstreeks verband bestaan tussen de verrichte dienst en de ontvangen tegenwaarde. Dit nu is niet het geval wanneer de tegenwaarde zou bestaan in een — niet nader bepaalde — waardedaling van de aandelen van de leden van de coöperatie, want die waardedaling kan niet worden beschouwd als een vergoeding die door de dienstverlenende coöperatie wordt ontvangen.

13 Uit het gebruik van de uitdrukkingen „onder bezwarende titel" en „hetgeen als tegenwaarde wordt ontvangen", blijkt voorts, in de eerste plaats, dat de tegenwaarde van een dienst moet kunnen worden uitgedrukt in geld, hetgeen overigens wordt bevestigd door artikel 9 van de Tweede richtlijn, bepalende dat „het normale tarief van de belasting over de toegevoegde waarde wordt ... vastgesteld op een percentage van de belastinggrondslag", dat wil zeggen op een bepaald gedeelte van hetgeen de tegenwaarde van de dienst vormt, en dit impliceert dat die tegenwaarde moet kunnen worden uitgedrukt in een geldbedrag; en in de tweede plaats, dat de tegenwaarde een subjectieve waarde is, aangezien de belastinggrondslag voor diensten de werkelijk ontvangen tegenprestatie is, en niet een volgens objectieve maatstaven geschatte waarde.

14 Mitsdien is een dienst, waarvoor geen bepaalde subjectieve tegenwaarde wordt ontvangen, niet een „onder bezwarende titel" verrichte dienst en is hij dus niet belastbaar in de zin van de Tweede richtlijn.

15 Hieruit volgt dat er geen sprake kan zijn van een tegenwaarde in de zin van artikel 8, aanhef en sub a, van de Tweede richtlijn (nr. 67/228) van de Raad van 11 april 1967 in het geval van een coöperatieve vereniging, exploitante van een bewaarplaats, die aan haar leden geen bewaarloon in rekening brengt voor de verrichte dienst.

Kosten

16 De kosten door de Nederlandse regering en de Commissie van de Europese Gemeenschappen wegens indiening hunner opmerkingen bij het Hof gemaakt, kunnen niet voor vergoeding in aanmerking komen. Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen.

HET HOF VAN JUSTITIE (Tweede kamer),

uitspraak doende op de door de Hoge Raad der Nederlanden bij diens arrest van 25 juni 1980 gestelde vraag, verklaart voor recht:

Van een tegenwaarde in de zin van artikel 8, aanhef en sub a, van de Tweede richtlijn 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 belas-

ting over de toegevoegde waarde (richtlijn nr. 67/228; PB 1967, blz. 1303), kan geen sprake zijn in het geval van een coöperatieve vereniging, exploitante van een bewaarplaats, die aan haar leden geen bewaarloon in rekening brengt voor de verrichte dienst.

Pescatore Touffait Due

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 5 februari 1981.

De griffier
A. Van Houtte

De president van de Tweede kamer
P. Pescatore

CONCLUSIE VAN DE ADVOCAAT-GENERAAL J.-P. WARNER VAN 18 DECEMBER 1980 [1]

Mijnheer de President,
mijne heren Rechters,

Ik kan dit niet anders zien dan als een zeer eenvoudige zaak, waarin ik terstond conclusie kan nemen.

Ik ben het volstrekt eens met de conclusie van de Commissie. De kern van de zaak is mijns inziens, dat er hier niets is wat zou kunnen worden beschouwd als „bezwarende titel" in de zin van artikel 2, sub a, van de richtlijn, niets wat kan worden aangeduid als de „tegenwaarde" in de zin van artikel 8 — namelijk de tegenwaarde van de ten behoeve van de leden der coöperatie verrichte dienst —, en niets waarvan men kan zeggen dat het door de coöperatie is „ontvangen" in de zin van punt 13 van bijlage A. In elk geval kan de waardedaling van de aandelen, die de leden voor lief hebben moeten nemen, niet als zodanig worden omschreven. Mijns inziens kan men enkel maar vaststellen dat de leden niets hebben betaald en dat de coöperatie dus niets heeft ontvangen. Een casuspositie zoals de onderhavige zou enkel kunnen vallen onder een bepaling die berust op de fictie, dat er een tegenprestatie is waar er geen is.

1 — Vertaald uit het Engels.