DOMSTOLENS DOM (Sjette Afdeling)

3. marts 1994 *

I sag C-16/93,

angående en anmodning, som Gerechtshof, Leeuwarden (Nederlandene), i medfør af EØF-traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

R. J. Tolsma

mod

Inspecteur der Omzetbelasting, Leeuwarden,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 2, nr. 1, i Rådets sjette direktiv (77/388/EØF) af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1),

* Processprog: nederlandsk.

har

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, G. F. Mancini, og dommerne C. N. Kakouris, F. A. Schockweiler (refererende dommer), P. J. G. Kapteyn og J. L. Murray,

generaladvokat: C. O. Lenz
justitssekretær: J.-G. Giraud,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— den tyske regering ved Ministerialrat E. Röder og Regierungsdirektor C.-D. Quassowski, begge fra Forbundsøkonomiministeriet, som befuldmægtigede

— den nederlandske regering ved juridisch adviseur A. Bos, Udenrigsministeriet, som befuldmægtiget

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved B. J. Drijber, Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmægtiget

på grundlag af den refererende dommers rapport,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 20. januar 1994,

afsagt følgende

Dom

1 Ved kendelse af 8. januar 1993, indgået til Domstolens Justitskontor den 20. januar s.å., har Gerechtshof, Leeuwarden, i medfør af EØF-traktatens artikel 177 forelagt to præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 2, nr. 1, i Rådets sjette direktiv (77/388/EØF) af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter benævnt »sjette direktiv«).

2 Spørgsmålene er blevet rejst under en sag anlagt af R. J. Tolsma mod Inspecteur der Omzetbelasting, Leeuwarden (herefter benævnt »omsætningsafgiftsmyndigheden«), vedrørende en efteropkrævning af omsætningsafgift.

3 Det fremgår af dokumenterne i sagen, at Tolsma musicerer med et gadeorgel på offentlig vej i Nederlandene, og at han samtidig hermed beder de forbipasserende om penge ved at rasle med en bøsse. Det forekommer også, at han henvender sig på privatadresser og i forretninger for at bede om penge, uden at han dog kan gøre krav på vederlag.

4 For perioden 1. juli — 30. september 1991 fremsatte omsætningsafgiftsmyndigheden over for Tolsma krav om efterbetaling af 1 805 HFL i omsætningsafgift (herefter benævnt »moms«) og 180 HFL i skat for denne aktivitet.

5 Efter at omsætningsafgiftsmyndigheden havde afvist Tolsma's klage over efteropkrævningen, anlagde han sag ved Gerechtshof, Leeuwarden, til prøvelse af klageafgørelsen.

6 Tolsma har for den nationale ret gjort gældende, at der ikke skal svares moms af beløb, han modtager for at musicere på offentlig vej, da de forbipasserende, som giver ham penge, ikke er forpligtet til det og i øvrigt selv bestemmer beløbets størrelse. Tolsma's ydelse er således ikke betinget af en modydelse og derfor heller ikke omfattet af sjette direktivs anvendelsesområde.

7 Heroverfor har omsætningsafgiftsmyndigheden for den nationale ret anført, at der består en direkte sammenhæng mellem tjenesteydelsen og de modtagne beløb, hvorfor Tolsma leverer en tjenesteydelse mod vederlag i sjette direktivs forstand. Det er uden betydning, at Tolsma ikke kan gøre krav på et vederlag, hvis størrelse forud er fastsat af parterne.

8 På grundlag heraf har Gerechtshof, Leeuwarden, forelagt Domstolen følgende præjudicielle 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?«

9 Med henblik på besvarelsen af disse spørgsmål bemærkes, at sjette direktivs artikel 2 bestemmer:

»Merværdiafgift pålægges:

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

...«

10 Begrebet tjenesteydelser, som foretages mod vederlag, i denne bestemmelse må fortolkes under hensyntagen til den sammenhæng, hvori bestemmelsen indgår, og således under hensyn til de andre bestemmelser i sjette direktiv samt til

Domstolens praksis, herunder Domstolens afgørelser vedrørende Rådets andet direktiv (67/228/EØF) af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgift — Det fælles merværdiafgiftssystems struktur og de nærmere regler for dets anvendelse (EFT 1967, s. 14, herefter benævnt »andet direktiv«), som har samme formål som sjette direktiv og er blevet afløst af dette.

11 Det bemærkes således for det første, at sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, bestemmer:

»Beskatningsgrundlaget er:

a) ved levering af goder og tjenesteydelser, bortset fra de under litra b), c) og d) omhandlede, den samlede modværdi, som leverandøren eller tjenesteyderen modtager eller vil modtage af køberen, aftageren eller tredjemand for de pågældende transaktioner ...«

12 Det bemærkes for det andet, at Domstolen vedrørende begrebet tjenesteydelser, som en afgiftspligtig foretager ... mod vederlag i artikel 2, litra a), i andet direktiv, hvis ordlyd svarer til ordlyden i sjette direktivs artikel 2, nr. 1, allerede har kendt for ret, at afgiftspligtige transaktioner inden for merværdiafgiftssystemet forudsætter, at der er fastsat en pris eller en modværdi. Domstolen har på dette grundlag fastslået, at når en tjenesteyders virksomhed består i udelukkende at udføre tjenesteydelser uden direkte modydelse, er der intet beskatningsgrundlag, og de gratis tjenesteydelser er følgelig ikke pålagt merværdiafgift (jf. dom af 1.4.1982, sag 89/81, Hong-Kong Trade, Sml. s. 1277, præmis 9 og 10).

13 I dom af 5. februar 1981 (sag 154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, Sml. s. 445, præmis 12) og af 23. november 1988 (sag 230/87, Naturally Yours Cosmetics, Sml. s. 6365, præmis 11) fastslog Domstolen, at beskatningsgrundlaget for en tjenesteydelse udgøres af alt, hvad der modtages som modydelse for tjenesteydelsen, og at der derfor, for at en tjenesteydelse kan beskattes, skal være en direkte sammenhæng mellem den udførte tjenesteydelse og den modtagne modværdi (jf. også dom af 18.3.1988, sag 102/86, Apple and Pear Development Council, Sml. s. 1443, præmis 11 og 12).

14 Det kan herefter fastslås, at en tjenesteydelse kun udføres »mod vederlag«, som omhandlet i sjette direktivs artikel 2, nr. 1, og derfor kun kan beskattes, såfremt der mellem tjenesteyderen og modtageren består et retsforhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser, idet det af tjenesteyderen modtagne vederlag udgør den faktiske modværdi af den ydelse, som leveres til modtageren.

15 I et tilfælde som det i hovedsagen foreliggende må det imidlertid nødvendigvis fastlås, at disse betingelser ikke er opfyldt.

16 Når en gademusikant modtager penge fra forbipasserende, kan sådanne indtægter ikke anses for at udgøre modværdien af en tjenesteydelse, der leveres til de forbipasserende.

17 For det første foreligger der nemlig ikke nogen aftale mellem parterne, eftersom de forbipasserende frivilligt betaler og selv bestemmer, hvor meget de betaler, og for det andet er der ikke nogen nødvendig sammenhæng mellem den musikalske

ydelse og de betalinger, den fremkalder. Dels har de forbipasserende ikke udtrykt ønske om, at der spilles musik for dem, dels betaler de et beløb uden hensyn til den musikalske ydelse, men ud fra subjektive motiver, der blandt andet kan være udtryk for sympati. Nogle lægger nemlig uden at standse op et — undertiden betydeligt — beløb i musikantens bøsse, mens andre lytter til musikken en vis tid uden at give noget som helst.

18 I øvrigt bemærkes, at i modsætning til, hvad der er gjort gældende af den tyske og den nederlandske regering, er det forhold, at en gademusikant spiller på offentlig vej for at samle penge ind og rent faktisk også ved denne lejlighed oppebærer visse beløb, uden betydning for at kunne betegne den omhandlede aktivitet som tjenesteydelse mod vederlag i sjette direktivs forstand.

19 Det er også uden betydning, at en musikant som den, der er sagsøger i hovedsagen, beder om penge og rent faktisk kan forvente at modtage penge ved at frembringe musik på offentlig vej. Sådanne betalinger er helt frivillige og upåregnelige, og det er i praksis umuligt at fastlægge størrelsen heraf.

20 De af Gerechtshof, Leeuwarden, forelagte spørgsmål skal herefter besvares med, at sjette direktivs artikel 2, nr. 1, skal fortolkes således, at begrebet tjenesteydelser, som foretages mod vederlag, der benyttes i denne bestemmelse, ikke omfatter musikfrembringelse på offentlig vej, for hvilken der ikke er aftalt et vederlag, selv

om gademusikanten beder om og også modtager penge, hvis beløb imidlertid hverken er fastlagt eller kan fastlægges.

Sagens omkostninger

21 De udgifter, der er afholdt af den tyske og den nederlandske regering samt af Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

vedrørende de spørgsmål, der er forelagt af Gerechtshof, Leeuwarden, ved kendelse af 8. januar 1993, for ret:

Artikel 2, nr. 1, i Rådets sjette direktiv (77/388/EØF) af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag — skal fortolkes således, at begrebet tjenesteydelser, som foretages mod vederlag, der benyttes i denne bestemmelse, ikke omfatter musikfrembringelse på offentlig vej, for

hvilken der ikke er aftalt et vederlag, selv om gademusikanten beder om og også modtager penge, hvis beløb imidlertid hverken er fastlagt eller kan fastlægges.

Mancini Kakouris

Schockweiler Kapteyn Murray

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 3. marts 1994.

R. Grass

Justitssekretær

G. F. Mancini

Formand for Sjette Afdeling