URTEIL DES GERICHTSHOFES (Fünfte Kammer)
18. Dezember 1997 *

In der Rechtssache C-384/95

betreffend ein dem Gerichtshof gemäß Artikel 177 EG-Vertrag vom Finanzgericht des Landes Brandenburg (Deutschland) in dem bei diesem anhängigen Rechtsstreit

Landboden-Agrardienste GmbH & Co. KG

gegen

Finanzamt Calau

vorgelegtes Ersuchen um Vorabentscheidung über die Auslegung der Artikel 6 Absatz 1, 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a und 12 Absatz 3 Buchstabe a sowie des Anhangs H der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1)

erläßt

DER GERICHTSHOF (Fünfte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten C. Gulmann (Berichterstatter) sowie der Richter M. Wathelet, J. C. Moitinho de Almeida, J.-P. Puissochet und L. Sevón,

* Verfahrenssprache: Deutsch.

Generalanwalt: F. G. Jacobs
Kanzler: H. von Holstein, Hilfskanzler

unter Berücksichtigung der schriftlichen Erklärungen

— der deutschen Regierung, vertreten durch Ministerialrat Ernst Röder und Oberregierungsrat Bernd Kloke, Bundesministerium für Wirtschaft, als Bevollmächtigte,

— der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch Rechtsberater Jürgen Grunwald als Bevollmächtigten,

aufgrund des Sitzungsberichts,

nach Anhörung der mündlichen Ausführungen des Finanzamts Calau, vertreten durch Regierungsdirektor Andreas Damm, Finanzministerium des Landes Brandenburg, als Bevollmächtigten, der deutschen Regierung, vertreten durch Ernst Röder im Beistand von Oberamtsrat Ferdinand Huschens, Bundesministerium der Finanzen, als Bevollmächtigten, und der Kommission, vertreten durch Jürgen Grunwald, in der Sitzung vom 15. Mai 1997,

nach Anhörung der Schlußanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 25. September 1997,

folgendes

Urteil

1 Das Finanzgericht des Landes Brandenburg (Deutschland) hat mit Beschluß vom 8. November 1995, beim Gerichtshof eingegangen am 8. Dezember 1995, gemäß

Artikel 177 EG-Vertrag drei Fragen nach der Auslegung der Artikel 6 Absatz 1, 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a und 12 Absatz 3 Buchstabe a sowie des Anhangs H der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1; nachstehend: Sechste Richtlinie) zur Vorabentscheidung vorgelegt.

2 Diese Fragen stellen sich im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Landboden-Agrardienste GmbH & Co. KG (nachstehend: Landboden-Agrardienste) und dem Finanzamt Calau darüber, ob eine für die Extensivierung der Kartoffelproduktion gezahlte nationale Zuwendung der Umsatzsteuer unterliegt.

3 Am 1. Januar 1991 wurde die Landboden-Agrardienste Rechtsnachfolgerin der Landwirtschaftlichen Produktionsgenossenschaft — LPG — (P) Bronkow.

4 Im Jahr 1990 hatte die Kreisverwaltung Calau, Amt für Ernährung, Landwirtschaft und Forsten, der LPG eine Zuwendung gemäß der Anordnung vom 13. Juli 1990 über die Förderung der Extensivierung der landwirtschaftlichen Erzeugung bewilligt. Die Zuwendung in Höhe von insgesamt 348 660 DM wurde für die Verringerung der Jahreskartoffelerzeugung der LPG um 20 % gewährt. In ihrer Steuererklärung für das Jahr 1990 wurde diese Zuwendung als nicht umsatzsteuerbar behandelt.

5 Bei einer Sonderprüfung vertrat das Finanzamt Calau jedoch die Auffassung, daß die Zuwendung der Umsatzsteuer zu unterwerfen sei; folglich setzte es am 1. Juni 1992 eine zusätzliche Umsatzsteuerschuld fest und richtete an die Landboden-Agrardienste einen geänderten Umsatzsteuerbescheid.

6 Nachdem der auf Änderung dieses Steuerbescheids gerichtete Einspruch zurückgewiesen worden war, machte die Landboden-Agrardienste den Rechtsstreit beim Finanzgericht des Landes Brandenburg anhängig. Sie machte geltend, daß die Zuwendungen zur Extensivierung der Kartoffelproduktion nicht in einem Leistungsaustausch gewährt würden. Insbesondere könne bei den fraglichen Zuwendungen kein konkreter Leistungsempfänger festgestellt werden.

7 Das Finanzgericht gelangte zu der Auffassung, daß der Ausgang des Rechtsstreits von der Auslegung der Sechsten Richtlinie abhänge; es hat daher das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Erbringt ein steuerpflichtiger Landwirt, der im Jahr 1990 im Bundesland Brandenburg der Bundesrepublik Deutschland seine Kartoffelproduktion dergestalt extensiviert hat, daß er mindestens 20 vom Hundert der angebauten Kartoffeln nicht geerntet hat, eine Dienstleistung im Sinne von Artikel 6 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — 77/388/EWG — (Sechste Richtlinie) an einen bestimmten Leistungsempfänger?

2. Ist die für die Extensivierung der Kartoffelproduktion aufgrund der Anordnung über die Förderung der Extensivierung der landwirtschaftlichen Erzeugung vom 13. Juli 1990 gezahlte Zuwendung eine Geldleistung, die nach Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie zu versteuern ist?

3. Im Falle der Bejahung der Frage a:

Ist auf die ausgeführte Dienstleistung der ermäßigte Steuersatz des Artikels 12 Absatz 3 Buchstabe a Satz 4 in Verbindung mit Anhang H der Sechsten Richtlinie anzuwenden?

8 Mit seinen ersten beiden Fragen möchte das vorlegende Gericht im wesentlichen wissen, ob die Artikel 6 Absatz 1 und 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen sind, daß die von einem Landwirt im Rahmen einer nationalen Entschädigungsregelung eingegangene Verpflichtung, mindestens 20 % der von ihm angebauten Kartoffeln nicht zu ernten, eine Dienstleistung im Sinne der Sechsten Richtlinie ist, mit der Folge, daß die zu diesem Zweck gezahlte Zuwendung der Umsatzsteuer unterliegt.

9 Nach Artikel 2 Nummer 1 der Sechsten Richtlinie unterliegen der Mehrwertsteuer „Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt".

10 Artikel 6 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie bestimmt:

„Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstands im Sinne des Artikels 5 ist.

Diese Leistung kann unter anderem bestehen

...

— in der Verpflichtung, eine Handlung zu unterlassen oder eine Handlung oder einen Zustand zu dulden;

..."

11 Nach Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a ist die Besteuerungsgrundlage „bei Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen ... alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer oder Dienstleistende für diese Umsätze vom Abnehmer oder Dienstleistungsempfänger oder von einem Dritten erhält oder erhalten soll, einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen".

12 Im Urteil vom 29. Februar 1996 in der Rechtssache C-215/94 (Mohr, Slg. 1996, I-959) hat der Gerichtshof zu der Frage Stellung genommen, ob die Verpflichtung zur Aufgabe der Milcherzeugung, die ein Landwirt im Rahmen einer Gemeinschaftsverordnung zur Festsetzung einer Vergütung bei der endgültigen Aufgabe der Milcherzeugung übernimmt, eine Dienstleistung im Sinne der Sechsten Richtlinie ist.

13 Der Gerichtshof hat diese Frage verneint, indem er feststellte, daß die Mehrwertsteuer eine allgemeine Verbrauchsteuer auf Gegenstände und Dienstleistungen sei und daß es in dem ihm vorgelegten Fall keinen Verbrauch im Sinne des gemeinschaftlichen Mehrwertsteuersystems gebe. Die Gemeinschaft erwerbe dadurch, daß sie den Landwirten, die sich zur Aufgabe ihrer Milcherzeugung verpflichteten, einen Ausgleich gewähre, keine Gegenstände und empfange auch keine Dienstleistungen zur eigenen Verwendung, sondern sie handele im allgemeinen Interesse an der Förderung des ordnungsgemäßen Funktionierens des Milchmarktes der Gemeinschaft. Unter diesen Umständen bringe die Verpflichtung des Landwirts zur Aufgabe seiner Milchproduktion weder der Gemeinschaft noch den zuständigen nationalen Stellen Vorteile, aufgrund deren sie als Empfänger einer Dienstleistung angesehen werden könnten, und stelle daher keine Dienstleistung im Sinne von Artikel 6 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie dar (Randnrn. 19 bis 22).

14 Die deutsche Regierung und die Kommission vertreten in der vorliegenden Rechtssache zu Recht übereinstimmend die Auffassung, die Lösung des Ausgangsrechtsstreits des vorliegenden Urteils müsse bezüglich der Anwendung der Sechsten Richtlinie derjenigen des Ausgangsrechtsstreits des Urteils Mohr entsprechen.

Es ist nämlich unerheblich, daß die Zuwendung in der Rechtssache Mohr gemeinschaftlichen Ursprungs war, während sie im Ausgangsrechtsstreit nationalen Ursprungs ist. In beiden Fällen ist zu entscheiden, ob die Verpflichtung zur Verringerung der Produktion, die ein Landwirt gegen eine im Rahmen einer Interventionsregelung gewährte Zuwendung eingegangen ist, eine Dienstleistung im Sinne der Sechsten Richtlinie darstellt, mit der Folge, daß diese Zuwendung der Mehrwertsteuer zu unterwerfen ist.

15 Während jedoch die Kommission wie bereits in der Rechtssache Mohr geltend macht, daß in solchen Situationen keine Dienstleistung im Sinne der Sechsten Richtlinie vorliege, greifen die deutsche Regierung und das Finanzamt Calau die im Urteil Mohr gegebene Auslegung an.

16 Die Letztgenannten räumen zwar ein, daß die fragliche Subvention nicht als Teil des Entgelts für Lieferungen von Gegenständen im Sinne des Artikels 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a betrachtet werden könne, vertreten aber die Ansicht, daß die Subvention als Entgelt für eine Dienstleistung unter die Richtlinie falle. Daß der Landwirt seine Erzeugung einschränke oder von der Vermarktung bestimmter Erzeugnisse Abstand nehme, sei eine selbständige Dienstleistung, die sich von der Lieferung des Erzeugnisses an den Verbraucher unterscheide und ihr eigenes Entgelt habe. Durch das im Urteil Mohr genannte Erfordernis, daß die öffentliche Hand Dienstleistungen zur eigenen Verwendung empfangen müsse, habe der Gerichtshof eine zusätzliche Voraussetzung aufgestellt, die in der Sechsten Richtlinie nicht enthalten sei.

17 Die deutsche Regierung und das Finanzamt Calau weisen insbesondere darauf hin, daß man sich zur Feststellung, ob eine Dienstleistung vorliege, nicht auf die Überlegung stützen könne, daß die Mehrwertsteuer eine allgemeine Verbrauchsteuer sei. Zum Zweck der genannten Feststellung dürfe nur der Wortlaut von Artikel 6 der

Sechsten Richtlinie herangezogen werden. Daraus ergebe sich, daß jeder Umsatz, der keine Lieferung einer Ware sei, als Dienstleistung anzusehen sei, wenn er einen wirtschaftlichen Gehalt habe und nicht lediglich der Privatsphäre zuzuordnen sei. Wem die Leistung oder ihr wirtschaftlicher Gehalt zugute komme, sei daher für den Dienstleistungsbegriff ohne Belang.

18 Im vorliegenden Fall liege ein Leistungsaustausch vor, da der Landwirt für eine spezifische Leistung eine Vergütung erhalte. Die Verbindung zwischen der Leistung und der Vergütung sei so eng, daß nicht von einer lediglich technischen Anknüpfung der Zahlung an die Leistung gesprochen werden könne. Da die Verringerung der Produktion Conditio sine qua non für die Zahlung der öffentlichen Hand sei, stelle die Verpflichtung dazu eine Dienstleistung gegen Entgelt dar. Auch in diesem Zusammenhang sei es ohne jede Bedeutung, wem die Leistung letztlich zugute komme, ob der Allgemeinheit oder der öffentlichen Hand als Vertreterin der Allgemeinheit, da dies kein Tatbestandsmerkmal der Artikel 2, 6 und 11 der Sechsten Richtlinie sei.

19 Wie der Generalanwalt in den Nummern 21 bis 29 seiner Schlußanträge ausgeführt hat, kann das Vorbringen der deutschen Regierung und des Finanzamts Calau die Begründung des Gerichtshofes im Urteil Mohr nicht in Frage stellen.

20 Diese Begründung schließt es nämlich nicht, wie vorgetragen worden ist, aus, daß eine von der öffentlichen Hand im allgemeinen Interesse geleistete Zahlung das Entgelt für eine Dienstleistung im Sinne der Sechsten Richtlinie darstellen kann, und sie bedeutet auch nicht, daß der Begriff der Dienstleistung davon abhängt, welchen Zweck derjenige, der die Leistung abgilt, mit dieser verbindet. Entscheidend ist allein die Natur der eingegangenen Verpflichtung: Damit eine solche

Verpflichtung unter das gemeinsame Mehrwertsteuersystem fällt, muß sie einen Verbrauch implizieren.

21 Um festzustellen, ob eine Dienstleistung in den Geltungsbereich der Sechsten Richtlinie fällt, ist daher der Umsatz anhand der Ziele und der Merkmale des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems zu prüfen.

22 Insoweit ist daran zu erinnern, daß Artikel 2 der Ersten Richtlinie 67/227/EWG des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer (ABl. 1967, 1301) bestimmt:

„Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht auf dem Grundsatz, daß auf Gegenstände und Dienstleistungen, ungeachtet der Zahl der Umsätze, die auf den vor der Besteuerungsstufe liegenden Produktions- und Vertriebsstufen bewirkt wurden, eine allgemeine zum Preis der Gegenstände und Dienstleistungen genau proportionale Verbrauchsteuer anzuwenden ist.

Bei allen Umsätzen wird die Mehrwertsteuer, die nach dem auf den Gegenstand oder die Dienstleistung anwendbaren Steuersatz auf den Preis des Gegenstands oder der Dienstleistung errechnet wird, abzüglich des Mehrwertsteuerbetrags geschuldet, der die verschiedenen Kostenelemente unmittelbar belastet hat.

...“

23 Ein Umsatz wie der, um den es im Ausgangsrechtsstreit geht, nämlich die von einem Landwirt eingegangene Verpflichtung zur Verringerung seiner Produktion, entspricht diesem Grundsatz nicht, da er zu keinem Verbrauch führt. Wie der Generalanwalt in Nummer 26 seiner Schlußanträge ausgeführt hat, erbringt der

Landwirt keinem identifizierbaren Verbraucher Dienstleistungen, und er verschafft keinen Vorteil, der einen Kostenfaktor in der Tätigkeit eines anderen Beteiligten am Wirtschaftsleben bilden könnte.

24 Da die Verpflichtung weder den zuständigen nationalen Behörden noch anderen identifizierbaren Personen Vorteile verschafft, aufgrund deren sie bezüglich einer Dienstleistung als die Verbraucher angesehen werden könnten, kann die von einem Landwirt eingegangene Verpflichtung zur Verringerung seiner Produktion nicht als Dienstleistung im Sinne des Artikels 6 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie eingestuft werden.

25 Folglich ist auf die ersten beiden Vorabentscheidungsfragen zu antworten, daß die Artikel 6 Absatz 1 und 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen sind, daß die von einem Landwirt im Rahmen einer nationalen Entschädigungsregelung eingegangene Verpflichtung, mindestens 20 % der von ihm angebauten Kartoffeln nicht zu ernten, keine Dienstleistung im Sinne der Sechsten Richtlinie ist. Die zu diesem Zweck gezahlte Zuwendung unterliegt daher nicht der Umsatzsteuer.

26 In Anbetracht der Antwort auf die ersten beiden Fragen braucht die dritte Frage nicht geprüft zu werden.

Kosten

27 Die Auslagen der deutschen Regierung und der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, die vor dem Gerichtshof Erklärungen abgegeben haben, sind nicht erstattungsfähig. Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts.

Aus diesen Gründen

hat

DER GERICHTSHOF (Fünfte Kammer)

auf die ihm vom Finanzgericht des Landes Brandenburg mit Beschluß vom 8. November 1995 vorgelegten Fragen für Recht erkannt:

Die Artikel 6 Absatz 1 und 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage sind dahin auszulegen, daß die von einem Landwirt im Rahmen einer nationalen Entschädigungsregelung eingegangene Verpflichtung, mindestens 20 % der von ihm angebauten Kartoffeln nicht zu ernten, keine Dienstleistung im Sinne der Richtlinie 77/388 ist. Die zu diesem Zweck gezahlte Zuwendung unterliegt daher nicht der Umsatzsteuer.

Gulmann Wathelet Moitinho de Almeida

Puissochet Sevón

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 18. Dezember 1997.

Der Kanzler

R. Grass

Der Präsident der Fünften Kammer

C. Gulmann