DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)
18. december 1997 *

I sag C-384/95,

angående en anmodning, som Finanzgericht des Landes Brandenburg (Tyskland) i medfør af EF-traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

Landboden-Agrardienste GmbH & Co. KG

mod

Finanzamt Calau,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 6, stk. 1, artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), og artikel 12, stk. 3, litra a), samt af bilag H til 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),

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, C. Gulmann (refererende dommer), og dommerne M. Wathelet, J. C. Moitinho de Almeida, J.-P. Puissochet og L. Sevón,

* Processprog: tysk.

generaladvokat: F. G. Jacobs
justitssekretær: assisterende justitssekretær H. von Holstein,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— den tyske regering ved afdelingschef Ernst Röder og ekspeditionssekretær Bernd Kloke, begge Forbundsøkonomiministeriet, som befuldmægtigede

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved juridisk konsulent Jürgen Grunwald, som befuldmægtiget,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der i retsmødet den 15. maj 1997 er afgivet mundtlige indlæg af Finanzamt Calau ved kontorchef Andreas Damm, Land Brandenburgs Finansministerium, som befuldmægtiget, af den tyske regering ved Ernst Röder, bistået af ekspeditionssekretær Ferdinand Huschens, Forbundsfinansministeriet, som befuldmægtiget, og af Kommissionen ved Jürgen Grunwald,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 25. september 1997,

afsagt følgende

Dom

1 Ved kendelse af 8. november 1995, indgået til Domstolen den 8. december 1995, har Finanzgericht des Landes Brandenburg (Tyskland) i medfør af EF-traktatens

artikel 177 forelagt tre præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 6, stk. 1, artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), og artikel 12, stk. 3, litra a), samt af bilag H til 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 »sjette momsdirektiv«).

2 Spørgsmålene er blevet rejst under en sag anlagt af Landboden-Agrardienste GmbH & Co. KG (herefter »sagsøgeren«) mod Finanzamt Calau vedrørende spørgsmålet om, hvorvidt der skal svares omsætningsafgift af en national godtgørelse for ekstensivering af kartoffelproduktionen.

3 Den 1. januar 1991 indtrådte sagsøgeren som retssuccessor efter Landwirtschaftliche Produktionsgenossenschaft (P) Bronkow.

4 Landwirtschaftliche Produktionsgenossenschaft (P) Bronkow havde i 1990 fået udbetalt en godtgørelse fra Kreisverwaltung Calau, Amt für Ernährung, Landwirtschaft und Forsten (Kontoret for Ernæring, Landbrug og Forstvæsen) i medfør af Anordnung über die Förderung der Extensivierung der landwirtschaftlichen Erzeugung af 13. juli 1990 (bekendtgørelse om støtte til ekstensivering af landbrugsproduktionen). Godtgørelsen, der androg 348 660 DM, blev ydet mod, at sagsøgeren skulle nedsætte sin årlige kartoffelproduktion med 20%. I angivelsen vedrørende omsætningsafgiften for 1990 var godtgørelsen behandlet som ikkeafgiftspligtig.

5 Efter en nærmere undersøgelse fandt Finanzamt Calau imidlertid, at godtgørelsen burde have været medtaget i den afgiftspligtige omsætning; det konstaterede derfor ved afgørelse af 1. juni 1992 et yderligere afgiftstilsvar og tilstillede sagsøgeren en ændringsafgørelse.

6 Efter at der var meddelt afslag på den af sagsøgeren indgivne klage over ændringsafgørelsen, anlagde sagsøgeren sag ved Finanzgericht des Landes Brandenburg. Til støtte for søgsmålet gjorde sagsøgeren gældende, at godtgørelsen for ekstensivering af kartoffelproduktion ikke kunne anses for betalt som led i en udveksling af ydelser. Sagsøgeren anførte bl.a., at der ikke med hensyn til den pågældende godtgørelse kunne udpeges en konkret aftager af ydelsen.

7 Da Finanzgericht var af den opfattelse, at sagens afgørelse afhang af fortolkningen af sjette momsdirektiv, udsatte den sagen og forelagde Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Leverer en afgiftspligtig landmand, som i 1990 har ekstensiveret sin kartoffelproduktion i delstaten Brandenburg i Forbundsrepublikken Tyskland ved ikke at høste mindst 20% af de dyrkede kartofler, en tjenesteydelse i henhold til artikel 6, stk. 1, i sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter til en bestemt aftager?

2) Er den godtgørelse, der betales for ekstensivering af kartoffelproduktionen i henhold til Anordnung über die Förderung der Extensivierung der landwirtschaftlichen Erzeugung af 13. juli 1990, en pengeydelse, af hvilken der i henhold til sjette momsdirektivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), skal erlægges afgift?

3) Såfremt spørgsmål 1) besvares bekræftende:

Skal den reducerede afgiftssats i artikel 12, stk. 3, litra a), fjerde punktum, sammenholdt med bilag H til sjette momsdirektiv, anvendes på den udførte tjenesteydelse?«

8 Med de to første spørgsmål ønsker den nationale ret nærmere bestemt oplyst, om sjette momsdirektivs artikel 6, stk. 1, og artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), skal fortolkes således, at den forpligtelse til at undlade at høste mindst 20% af de kartofler, en landmand har dyrket, som han påtager sig i henhold til en national støtteordning, udgør en tjenesteydelse i henhold til sjette momsdirektiv, således at den herfor oppebårne godtgørelse kan pålægges omsætningsafgift.

9 Det bestemmes i sjette momsdirektivs artikel 2, stk. 1, at »levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab« pålægges merværdiafgift.

10 I artikel 6, stk. 1, hedder det:

»Ved 'tjenesteydelse' forstås enhver transaktion, der ikke er en levering af et gode i henhold til artikel 5.

En sådan transaktion kan blandt andet gå ud på:

...

— en forpligtelse til at undlade noget eller til at tåle en handling eller en tilstand

...«

11 I henhold til artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), er beskatningsgrundlaget »ved levering af goder og tjenesteydelser... den samlede modværdi, som leverandøren eller tjenesteyderen modtager eller vil modtage af køberen, aftageren eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris«.

12 I dom af 29. februar 1996 (sag C-215/94, Mohr, Sml. I, s. 959, herefter »Mohr-dommen«) tog Domstolen stilling til, om en forpligtelse til at ophøre med mælkeproduktion, som en landmand påtager sig i henhold til en fællesskabsforordning om fastsættelse af en godtgørelse for definitivt ophør med mælkeproduktion, udgør en tjenesteydelse i henhold til sjette momsdirektiv.

13 Domstolen besvarede dette spørgsmål benægtende, idet den udtalte, at merværdiafgift er en generel forbrugsafgift på ting og tjenesteydelser, og at der i et tilfælde som det, der forelå til afgørelse, ikke var tale om forbrug i den betydning, udtrykket anvendes i det fælles merværdiafgiftssystem. Domstolen fastslog, at Fællesskabet ved at betale en godtgørelse til landmænd, som forpligter sig til at ophøre med deres mælkeproduktion, hverken erhverver goder eller tjenesteydelser til eget brug, idet det handler i almenhedens interesse, som er at fremme den rette funktion af det fælles marked for mælk. På denne baggrund medfører en landmands forpligtelse til at opgive mælkeproduktionen hverken for Fællesskabet eller for de kompetente nationale myndigheder fordele af en sådan art, at de kan anses for forbrugere af en tjenesteydelse, og forpligtelsen udgør derfor ikke en tjenesteydelse som omhandlet i sjette momsdirektivs artikel 6, stk. 1 (præmis 19-22).

14 Den tyske regering og Kommissionen er med rette enige om, at de to hovedsager, dvs. den sag, der var baggrunden for Mohr-dommen, og den, der er baggrunden for dommen i nærværende sag, skal afgøres på samme måde, for så vidt angår

spørgsmålet om anvendelse af sjette momsdirektiv. Det er uden betydning, at godtgørelsen i Mohr-sagen var ydet af Fællesskaberne, mens den i hovedsagen her er national. I begge situationer skal det afgøres, om den forpligtelse til at nedsætte produktionen, en landmand har påtaget sig mod at opnå en godtgørelse i henhold til en interventionsordning, udgør en tjenesteydelse i henhold til sjette momsdirektiv, således at godtgørelsen kan pålægges moms.

15 Mens Kommissionen — som den allerede gjorde gældende i Mohr-sagen — er af den opfattelse, at der i disse situationer ikke er tale om tjenesteydelser i henhold til sjette momsdirektiv, har den tyske regering og Finanzamt Calau rejst tvivl med hensyn til den i Mohr-sagen anlagte fortolkning.

16 Den tyske regering og Finanzamt Calau er enige i, at den i hovedsagen omhandlede godtgørelse ikke kan anses for at være modværdien for levering af goder, der er omfattet af sjette momsdirektivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), men har anført, at godtgørelsen er omfattet af direktivet, idet den er modværdien for en tjenesteydelse. Den omstændighed, at landmanden begrænser sin produktion eller undlader at sælge visse produkter, udgør efter deres opfattelse en særskilt tjenesteydelse, som ikke har noget at gøre med levering af varer til forbrugerne, og som er forbundet med en egen modværdi. Når Domstolen i Mohr-sagen gjorde det til en betingelse, at den offentlige myndighed erhverver varer eller tjenesteydelser til eget brug, har Domstolen opstillet en yderligere betingelse, der ikke var fastsat i sjette momsdirektiv.

17 Den tyske regering og Finanzamt Calau har bl.a. anført, at det ikke på grundlag af den betragtning, at moms er en generel forbrugsafgift, kan afgøres, om der foreligger en tjenesteydelse. Med henblik herpå kan der alene søges støtte i ordlyden af sjette momsdirektivs artikel 6. Det fremgår heraf, at enhver transaktion, der ikke er

en levering af et gode, må anses for en tjenesteydelse, når den er af økonomisk art og ikke udelukkende henhører under privatlivets sfære. Spørgsmålet om, hvem der nyder godt af ydelsen eller dens økonomiske virkninger, har således ingen betydning for fortolkningen af begrebet tjenesteydelse.

18 Ifølge den tyske regering og Finanzamt Calau foreligger der i nærværende sag en udveksling af ydelser, idet landmanden modtager betaling for en konkret ydelse. Der er en så snæver forbindelse mellem ydelsen og godtgørelsen, at det ikke kan antages, at der kun rent teknisk er sammenhæng mellem betalingen og ydelsen. Da nedsættelsen af produktionen var en ufravigelig betingelse for, at det offentlige udbetalte godtgørelsen, udgør den hermed forbundne forpligtelse en tjenesteydelse mod vederlag. I den forbindelse er det ligeledes irrelevant, om det i sidste instans er samfundet eller det offentlige som repræsentant for samfundet, der er modtager af ydelsen, idet dette forhold ikke er blandt dem, der omhandles i sjette momsdirektivs artikel 2, 6 og 11.

19 Først bemærkes, at som generaladvokaten har anført i punkt 21-29 i sit forslag til afgørelse, kan de af den tyske regering og Finanzamt Calau fremførte argumenter ikke rejse tvivl med hensyn til det ræsonnement, Domstolen anlagde i Mohr-dommen.

20 I modsætning til, hvad der er gjort gældende, er dette ræsonnement ikke til hinder for, at en betaling, som en offentlig myndighed foretager i almenhedens interesse, kan udgøre modværdien for en tjenesteydelse i sjette momsdirektivs forstand, og det indebærer heller ikke, at begrebet tjenesteydelse afhænger af, hvorledes den, der betaler for den, anvender den. Det er kun arten af den indgåede forpligtelse,

der har betydning: for at være omfattet af det fælles merværdiafgiftssystem skal forpligtelsen medføre et forbrug.

21 Med henblik på afgørelsen af, om en tjenesteydelse er omfattet af sjette momsdirektivs anvendelsesområde, skal transaktionen derfor bedømmes i lyset af det fælles merværdiafgiftssystems formål og kendetegn.

22 Det bemærkes i den forbindelse, at artikel 2 i Rådets første direktiv 67/227/EØF af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (EFT 1967, s. 12) bestemmer:

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

...«

23 En transaktion som den i hovedsagen foreliggende, nemlig den forpligtelse til at nedsætte sin produktion, en landmand påtager sig, er ikke i overensstemmelse med denne grundsætning, idet den ikke giver anledning til noget forbrug. Som generaladvokaten har anført i punkt 26 i sit forslag til afgørelse, leverer landmanden

ikke tjenesteydelser til en konkret forbruger, og heller ikke en fordel, der kan anses for et omkostningselement, der indgår i en anden persons virksomhed i omsætningskæden.

24 Da den forpligtelse til at nedsætte sin produktion, landmanden har påtaget sig, hverken for de kompetente nationale myndigheder eller for andre konkrete personer medfører fordele af en sådan art, at de kan anses for forbrugere af en tjenesteydelse, udgør forpligtelsen ikke en tjenesteydelse som omhandlet i sjette direktivs artikel 6, stk. 1.

25 De to første præjudicielle spørgsmål må derfor besvares med, at sjette momsdirektivs artikel 6, stk. 1, og artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), skal fortolkes således, at den forpligtelse til at undlade at høste mindst 20% af de kartofler, en landmand har dyrket, som han påtager sig i henhold til en national støtteordning, ikke udgør en tjenesteydelse i henhold til sjette direktiv. Den herfor oppebårne godtgørelse kan derfor ikke pålægges omsætningsafgift.

26 Henset til besvarelsen af de to første spørgsmål er det ufornødent at tage stilling til det tredje spørgsmål.

Sagens omkostninger

27 De udgifter, der er afholdt af den tyske regering og 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 (Femte Afdeling)

vedrørende de spørgsmål, der er forelagt af Finanzgericht des Landes Brandenburg ved kendelse af 8. november 1995, for ret:

Artikel 6, stk. 1, og artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), 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 den forpligtelse til at undlade at høste mindst 20% af de kartofler, en landmand har dyrket, som han påtager sig i henhold til en national støtteordning, ikke udgør en tjenesteydelse i henhold til direktiv 77/388. Den herfor oppebårne godtgørelse kan derfor ikke pålægges omsætningsafgift.

Gulmann Wathelet Moitinho de Almeida

Puissochet Sevón

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 18. december 1997.

R. Grass

Justitssekretær

C. Gulmann

Formand for Femte Afdeling