DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)
den 18 december 1997 *

I mål C-384/95,

angående en begäran enligt artikel 177 i EG-fördraget, från Finanzgericht des Landes Brandenburg (Tyskland), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

Landboden-Agrardienste GmbH & Co. KG

och

Finanzamt Calau,

angående tolkningen av artiklarna 6.1, 11 A 1 a och 12.3 a i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1) samt av bilaga H till detta direktiv,

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden C. Gulmann (referent) samt domarna M. Wathelet, J. C. Moitinho de Almeida, J.-P. Puissochet och L. Sevón,

* Rättegångsspråk: tyska.

generaladvokat: F. G. Jacobs,
justitiesekreterare: biträdande justitiesekreteraren H. von Holstein,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

— Tysklands regering, genom Ernst Röder, Ministerialrat, och Bernd Kloke, Oberregierungsrat, båda vid förbundsekonomiministeriet, i egenskap av ombud, och

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom juridiske rådgivaren Jürgen-Grunwald, i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid sammanträdet den 15 maj 1997 av: Finanzamt Calau, företrädd av Andreas Damm, Regierungsdirektor vid Land Brandenburgs finansministerium, i egenskap av ombud, Tysklands regering, företrädd av Ernst Röder, biträdd av Ferdinand Huschens, Oberamtsrat, federala ekonomiministeriet, i egenskap av ombud och kommissionen, företrädd av Jürgen-Grunwald,

och efter att den 25 september 1997 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Finanzgericht des Landes Brandenburg (Tyskland) har genom beslut av den 8 november 1995, vilket inkom till domstolen den 8 december samma år, med

stöd av artikel 177 i EG-fördraget begärt förhandsavgörande av tre frågor angående tolkningen av artiklarna 6.1, 11 A 1 a och 12.3 a i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1, nedan kallat sjätte direktivet) samt av bilaga H till detta direktiv.

2 Frågorna har uppkommit i en tvist mellan Landboden-Agrardienste GmbH & Co. KG (nedan kallat Landboden-Agrardienste) och Finanzamt Calau om huruvida nationell ersättning för extensivering av potatisproduktionen skall beläggas med omsättningsskatt.

3 Den 1 januari 1991 övertog Landboden-Agrardienste Landwirtschaftliche Produktionsgenossenschaft (P) Bronkow.

4 Det sistnämnda företaget erhöll år 1990 ersättning från Kreisverwaltung Calau, Amt für Ernährung, Landwirtschaft und Forsten (lokal myndighet för livsmedelsnäring, jordbruk och skogsbruk i Calau) i enlighet med ett dekret av den 13 juli 1990 om främjandet av extensivering av jordbruksproduktionen. Ersättningen, som uppgick till 348 660 DM, utbetalades i utbyte mot att företaget minskade sin årliga potatisproduktion med 20 procent. I sin deklaration för år 1990 behandlade företaget ersättningen som om den inte var belagd med omsättningsskatt.

5 Efter en undersökning fann dock Finanzamt Calau att ersättningen borde ha inkluderats i den beskattningsbara omsättningen. Myndigheten konstaterade därför den 1 juni 1992 att det förelåg en skatteskuld och skickade ett besked om ändrad beskattning till Landboden-Agrardienste.

6 Sedan Landboden-Agrardienstes klagomål om ändring av skattebeskedet hade avslagits, förde det tvisten vidare till Finanzgericht des Landes Brandenburg och gjorde därvid gällande att ersättningen för extensiveringen av potatisproduktionen inte kunde anses ha utbetalats inom ramen för ett utbyte av tjänster. Det framhöll i synnerhet att det med avseende på den ifrågavarande ersättningen inte var möjligt att fastställa någon bestämd mottagare av tjänsten.

7 Då Finanzgericht ansåg att tvistens lösning var beroende av en tolkning av sjätte direktivet, beslutade den att vilandeförklara målet och att hänskjuta följande tolkningsfrågor till domstolen:

"1) Tillhandahåller en skattskyldig jordbrukare, som år 1990 i Land Brandenburg i Förbundsrepubliken Tyskland har bedrivit sin potatisproduktion så extensivt att han minskat sin potatisskörd med minst 20 procent, en bestämd mottagare en tjänst enligt artikel 6.1 i sjätte direktivet 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter?

2) Är det stöd som utbetalas för extensivering av potatisproduktionen enligt ett dekret av den 13 juli 1990 om främjandet av extensivering av jordbruksproduktionen att anse som en beskattningsbar utbetalning enligt artikel 11 A 1 a i sjätte direktivet?

3) För det fall första frågan besvaras jakande:

Skall den reducerade skattesatsen i artikel 12.3 a fjärde meningen, jämförd med bilaga H i sjätte direktivet, tillämpas på tillhandahållandet av tjänsten?"

8 Med sina två första frågor vill den nationella domstolen i huvudsak veta om artiklarna 6.1 och 11 A 1 a i sjätte direktivet skall tolkas så, att en jordbrukares åtagande, att inom ramen för en nationell ordning för ersättning avhålla sig från att skörda åtminstone 20 procent av den potatis som han har odlat, utgör tillhandahållande av tjänster i den mening som avses i sjätte direktivet, vilket innebär att den ersättning som därvid har erhållits skall vara belagd med omsättningsskatt.

9 Enligt artikel 2.1 i sjätte direktivet skall mervärdesskatt betalas för "leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap".

10 Artikel 6.1 har följande lydelse:

"Med 'tillhandahållande av tjänster' avses varje transaktion som inte utgör leverans av varor i den betydelse som avses i artikel 5.

Sådana transaktioner kan bl. a. omfatta följande:

...

— Åtagande att avstå från visst handlande eller att tolerera visst handlande eller en viss situation

..."

11 Enligt artikel 11 A 1 a skall beskattningsunderlaget vara följande: "När det gäller ... tillhandahållande av varor och ... tjänster ...: [a]llt som utgör det vederlag som leverantören har erhållit eller kommer att erhålla från kunden eller en tredje part för dessa inköp, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på leveransen."

12 I dom av den 29 februari 1996 i mål C-215/94, Mohr (REG 1996, s. I-959, nedan kallad domen Mohr) uttalade sig domstolen i frågan om huruvida jordbrukares åtagande att, inom ramen för en gemenskapsförordning om ersättning för definitivt upphörande med mjölkproduktionen, upphöra med sin mjölkproduktion utgjorde tillhandahållande av tjänster.

13 Domstolen besvarade frågan nekande genom att i punkt 19—22 i domen konstatera att mervärdesskatt är en allmän skatt på konsumtion av varor och tjänster och att det i ett fall som det föreliggande inte rörde sig om konsumtion enligt gemenskapens mervärdesskattesystem. Domstolen ansåg att gemenskapen varken förvärvar varor eller tjänster för egen del, när den ersätter jordbrukare som åtar sig att upphöra med sin produktion, utan handlar i det allmänna intresset att se till att gemenskapens mjölkmarknad fungerar tillfredsställande. Jordbrukarens åtagande att upphöra med sin mjölkproduktion tillför, under dessa omständigheter, varken gemenskapen eller de behöriga nationella myndigheterna några fördelar av sådant slag att de kan betraktas som konsumenter av en tjänst. Åtagandet i fråga utgör alltså inte tillhandahållande av tjänster i den mening som avses i artikel 6.1 i direktivet.

14 I detta fall är den tyska regeringen och kommissionen på goda grunder ense om att de två nationella tvisterna, det vill säga den som förelåg i målet Mohr och den nu föreliggande, skall lösas på samma sätt vad beträffar tillämpningen av sjätte direk-

tivet. Det saknar nämligen betydelse att det i målet Mohr rörde sig om en ersättning från gemenskapen medan det i detta fall är fråga om en nationell ersättning. I båda fallen gäller det att avgöra om en jordbrukares åtagande att minska sin produktion i utbyte mot ett stöd som beviljas inom ramen för en interventionsordning utgör tillhandahållande av tjänster i den mening som avses i sjätte direktivet, vilket skulle innebära att ersättningen skall beläggas med mervärdesskatt.

15 I enlighet med vad den gjorde gällande redan i målet Mohr, anser kommissionen att det i sådana fall inte rör sig om tillhandahållande av tjänster i den mening som avses i sjätte direktivet. Den tyska regeringen och Finanzamt Calau har dock ifrågasatt tolkningen i domen Mohr.

16 Den tyska regeringen och Finanzamt Calau har medgivit att den ifrågavarande ersättningen i tvisten vid den nationella domstolen inte kan anses som ett sådant vederlag för tillhandahållande av varor som faller under artikel 11 A 1 a i sjätte direktivet, men de anser att ersättningen omfattas av detta direktiv såsom vederlag för tillhandahållande av en tjänst. Det förhållandet att jordbrukaren begränsar sin produktion eller avhåller sig från att saluföra vissa produkter skulle utgöra en särskild tjänst, som skall särskiljas från leveranser av produkter till konsumenter och som innefattar ett eget vederlag. De menar att genom kravet i domen Mohr på att offentliga myndigheter förvärvar varor eller tjänster för eget bruk har domstolen tillfört ett villkor som inte föreskrivs i sjätte direktivet.

17 Den tyska regeringen och Finanzamt Calau har i synnerhet framhållit att man inte kan stödja sig på övervägandet att mervärdesskatt är en allmän konsumtionsskatt för att avgöra om det rör sig om tillhandahållande av tjänster. Vid avgörandet av detta är det enbart lydelsen av artikel 6 i sjätte direktivet som är relevant. Detta

skulle betyda att alla transaktioner som inte utgör leveranser av varor skall betraktas som tillhandahållande av tjänster när de är av ekonomisk art och inte uteslutande är privata. Frågan om vem som gynnas av tjänsten eller av dess ekonomiska verkningar har således inte alls någon betydelse för begreppet tillhandahållande av tjänster.

18 Enligt den tyska regeringen och Finanzamt Calau handlar det i detta fall om ett utbyte av tjänster, eftersom jordbrukaren erhåller ersättning för en särskild tjänst. Det finns ett så nära samband mellan tjänsten och ersättningen att det inte kan anses att det endast rör sig om ett tekniskt samband mellan utbetalningen och tjänsten. Eftersom produktionsminskningen är ett nödvändigt (sine qua non) villkor för att den offentliga myndigheten skall utbetala ersättningen, utgör denna skyldighet ett tillhandahållande av tjänster mot vederlag. I detta sammanhang är det inte heller av något större intresse att fastställa om det är samhället eller den offentliga myndigheten, såsom företrädare för samhället, som i slutänden gynnas av tjänsten, eftersom detta inte är något av de rekvisit som föreskrivs i artiklarna 2, 6 och 11 i sjätte direktivet.

19 Som generaladvokaten konstaterade i punkt 21—29 i sitt förslag till avgörande är den tyska regeringens och Finanzamt Calaus argument inte av sådant slag att domstolens resonemang i domen Mohr ifrågasätts.

20 I motsats till vad som har gjorts gällande utesluter nämligen inte detta resonemang att en utbetalning som en offentlig myndighet gör av hänsyn till allmänintresset kan utgöra vederlag för tillhandahållande av tjänster i den mening som avses i sjätte direktivet och förutsätter inte heller att begreppet tillhandahållande av tjänster är beroende av vilket ändamål som tjänsten skall ha enligt den som betalar för den.

Det är endast beskaffenheten av det ingångna åtagandet som skall beaktas. För att omfattas av det gemensamma systemet för mervärdesskatt skall ett sådant åtagande medföra konsumtion.

21 För att avgöra om tillhandahållandet av en tjänst omfattas av tillämpningsområdet för sjätte direktivet, skall transaktionen således undersökas mot bakgrund av syftena med och särdragen för det gemensamma systemet för mervärdesskatt.

22 I detta avseende skall det erinras om att artikel 2 i rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter har följande lydelse:

"Principen om det gemensamma systemet för mervärdeskatt innebär tillämpning på varor och tjänster av en allmän skatt på konsumtion som är exakt proportionell mot priset på varorna och tjänsterna, oavsett antalet transaktioner som äger rum under produktions- och distributionsprocessen före det led där skatt tas ut.

På varje transaktion skall mervärdeskatt, beräknad på varornas eller tjänsternas pris enligt den skattesats som är tillämplig på sådana varor eller tjänster, tas ut efter avdrag av det mervärdeskattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenterna.

..."

23 En sådan transaktion som den som är aktuell i målet vid den nationella domstolen, det vill säga en jordbrukares åtagande att minska sin produktion, överensstämmer inte med denna princip, eftersom den inte ger upphov till någon konsumtion. Som generaladvokaten konstaterade i punkt 26 i sitt förslag till avgörande tillhandahål-

ler jordbrukaren varken tjänster åt någon bestämd konsument eller någon förmån som kan utgöra en kostnadskomponent i en annan persons verksamhet i distributionskedjan.

24 Eftersom jordbrukarens åtagande att minska sin produktion varken tillför behöriga nationella myndigheter eller andra bestämda personer sådana fördelar att de kan betraktas som konsumenter av en tjänst, kan åtagandet inte betecknas som tillhandahållande av tjänster i den mening som avses i artikel 6.1 i sjätte direktivet.

25 De två första frågorna skall följaktligen besvaras så, att artiklarna 6.1 och 11 A 1 a i sjätte direktivet skall tolkas så att en jordbrukares åtagande att inom ramen för en nationell ordning för ersättning avhålla sig från att skörda åtminstone 20 procent av den potatis som han har odlat inte utgör tillhandahållande av tjänster i den mening som avses i sjätte direktivet. Följaktligen skall den ersättning som därvid har erhållits inte beläggas med omsättningsskatt.

26 Mot bakgrund av svaret på de två första frågorna, saknas det anledning att pröva den tredje frågan.

Rättegångskostnader

27 De kostnader som har förorsakats den tyska regeringen och Europeiska gemenskapernas kommission, vilka har inkommit med yttranden till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

— angående de frågor som genom beslut av den 8 november 1995 har ställts av Finanzgericht des Landes Brandenburg — följande dom:

Artiklarna 6.1 och 11 A 1 a i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1) skall tolkas så, att en jordbrukares åtagande, att inom ramen för en nationell ordning för ersättning avhålla sig från att skörda åtminstone 20 procent av den potatis som han har odlat, inte utgör tillhandahållande av tjänster i den mening som avses i sjätte direktivet. Följaktligen skall den ersättning som därvid har erhållits inte beläggas med omsättningsskatt.

Gulmann Wathelet Moitinho de Almeida

Puissochet Sevón

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 18 december 1997.

R. Grass C. Gulmann

Justitiesekreterare Ordförande på femte avdelningen