FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT F. G. JACOBS

fremsat den 25. september 1997 *

1. Problemet i denne sag, som er forelagt Domstolen af Finanzgericht des Landes Brandenburg, er, hvorvidt en landmand, der indskrænker sin kartoffelproduktion mod at opnå national støtte, præsterer en tjenesteydelse i sjette momsdirektivs forstand [1].

De relevante fællesskabsretlige bestemmelser

2. Sjette direktivs artikel 2, stk. 1, har følgende ordlyd:

»Merværdiafgift pålægges:

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

3. Direktivets artikel 6, stk. 1, har følgende ordlyd:

»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

— udførelsen af en tjenesteydelse i henhold til et pålæg fra det offentlige eller på dettes vegne eller ifølge lov.«

* Originalsprog: engelsk.

1 — Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

4. På det relevante tidspunkt, dvs. i 1990, havde direktivets artikel 12, stk. 3, følgende ordlyd:

»Merværdiafgiftens normalsats fastsættes af hver medlemsstat som en bestemt procentsats af beskatningsgrundlaget, der er den samme for levering af goder og for tjenesteydelser.«

5. Artikel 12, stk. 3, blev ændret ved Rådets direktiv 92/77/EØF [2], som medlemsstaterne skulle gennemføre senest den 31. december 1992. For så vidt det her har relevans, bestemmes det i sjette direktivs artikel 12, stk. 3, litra a):

»Fra den 1. januar 1993 anvender medlemsstaterne en normalsats, som indtil den 31. december 1996 ikke må være mindre end 15%.

...

Medlemsstaterne kan ligeledes anvende en eller to reducerede satser. De reducerede satser må ikke være mindre end 5% og må kun anvendes på levering af de kategorier af goder og tjenesteydelser, som er anført i bilag H.«

6. Bilag H, der er indført ved direktiv 92/77, omfatter bl.a.:

»Levnedsmidler og foder (herunder drikkevarer bortset fra alkoholholdige drikkevarer); levende dyr, frø, planter og ingredienser, der normalt er bestemt til anvendelse ved tilberedning af levnedsmidler eller foder; produkter, der normalt er bestemt til at anvendes som supplement til eller i stedet for levnedsmidler og foder.«

Sagens faktiske omstændigheder og den nationale rets spørgsmål

7. Landboden-Agrardienste GmbH & Co. KG, der er sagsøger i hovedsagen, er retssuccessor efter koncernen Landwirtschaftliche Produktionsgenossenschaft (P) Bronkow (herefter »Bronkow«). I 1990 fik Bronkow udbetalt en godtgørelse fra Kreisverwaltung Calau, Amt für Ernährung, Landwirtschaft und Forsten (Kontoret for Ernæring, Landbrug og Forstvæsen) i medfør af Anordnung

2 — Rådets direktiv af 19.10.1992 om tilføjelse til det fælles merværdiafgiftssystem og om ændring af direktiv 77/388/EØF (indbyrdes tilnærmelse af momssatserne), EFT L 316, s. 1.

über die Förderung der Extensivierung der landwirtschaftlichen Erzeugung af 13. juli 1990 (bekendtgørelse om støtte til ekstensivering [3] af landbrugsproduktionen). Godtgørelsen, der androg 348 660 DM, blev ydet mod, at Bronkow skulle nedsætte sin årlige kartoffelproduktion med 20%. I angivelsen vedrørende omsætningsafgiften for 1990 medtog Bronkow ikke godtgørelsen i den afgiftspligtige omsætning, og der skulle derfor ske momsrefusion for det pågældende år. Efter en nærmere undersøgelse fandt afgiftsmyndighederne, at godtgørelsen burde have været medtaget i Bronkow's afgiftspligtige omsætning, og de tilstillede Bronkow en ændringsafgørelse.

8. Under den derpå følgende retssag besluttede Finanzgericht at anmode om en præjudiciel afgørelse af følgende 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?«

3 — Udtrykket, der også på engelsk er noget vildledende og ikke findes i the Shorter Oxford Dictionary, anvendes i fællesskabsretten i betydningen begrænsning af landbrugsproduktionen, jf. f.eks. Rådets forordning (EØF) nr. 797/85, EFT L 93, s. 1, og Rådets forordning (EØF) nr. 1760/87, EFT L 167, s. 1. I »*The Times*« af 23.1.1989 er det forklaret på følgende måde: »Extensification is Euro-jargon for farming less intensively, balancing lower output by savings in expenditure on feed, fertilisers and pesticides«. Kilde: Oxford English Dictionary Word and Language Service (OWLS), Oxford University Press.

Dommen i Mohr-sagen

9. Mens den foreliggende sag har verseret, har Domstolen afsagt dom i Mohr-sagen [4], hvori den fastslog, at den forpligtelse til at ophøre med mælkeproduktionen, som en landmand påtager sig i henhold til en fællesskabsforordning, ikke udgør en tjenesteydelse. Den godtgørelse, landmanden havde modtaget i henhold til forordningen, var derfor ikke momspligtig. I dommens præmisser hedder det bl.a.:

»... ved at betale en godtgørelse til landmænd, som forpligter sig til at ophøre med deres mælkeproduktion, [erhverver Fællesskabet] hverken 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. Den pågældende forpligtelse udgør derfor ikke en tjenesteydelse, som omhandlet i direktivets artikel 6, stk. 1.«

4 — Dom af 29.2.1996, sag C-215/94, Sml. I, s. 959.

10. Kommissionen er af den opfattelse, at Domstolens argumentation i dommen i Mohr-sagen også kan anvendes på godtgørelsen i den foreliggende sag, dvs. på en godtgørelse, der ydes af det offentlige mod nedsættelse af produktionen i henhold til nationale interventionsordninger. Jeg deler denne opfattelse.

11. Som jeg vil forklare nedenfor, har Finanzamt og den tyske regering kritiseret afgørelsen i Mohr-sagen og anført, at Domstolen ikke bør udstrække den til også at omfatte den foreliggende sag.

Gennemgang af de i sagen rejste spørgsmål

12. Man kan med en vis ret indtage det standpunkt, at der ikke er megen — hvis overhovedet nogen — grund til at pålægge støtte moms. Ved at gøre det hiver en offentlig myndighed penge hjem, den selv eller en anden offentlig myndighed har tildelt. I sidstnævnte tilfælde bliver momsopkrævning af støtte en indviklet — og omkostningskrævende — måde at reallokere indtægter mellem offentlige myndigheder på. National beskatning af støtte fra Fællesskabet ville f.eks. kun medføre en flytning af ressourcer fra Fællesskabets budget til en medlemsstats budget (undtagen selvfølgelig for så vidt angår den del af momsen, der er

en del af Fællesskabets egne indtægter, og som derfor ville blive betalt tilbage til Fællesskabet).

13. Såfremt der opkræves moms, vil det endvidere begrænse de økonomiske virkninger, som støtten er beregnet til at give, medmindre det beløb, der opkræves i moms, opvejes af en tilsvarende forhøjelse af støtten. Når modtageren kan vælge mellem at sælge sine produkter og få udbetalt støtte for ikke at afsætte dem, vil det gøre støtten mindre attraktiv, såfremt der skal svares moms af den.

14. Sjette direktiv indeholder kun få bestemmelser om opkrævning af moms af støtte. I henhold til artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), omfatter beskatningsgrundlaget »tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris«. Et tilskud vil derfor indgå i beskatningsgrundlaget, hvis det udbetales på betingelse af, at modtageren leverer varer eller tjenesteydelser. Således udgør en støtteforanstaltning, hvorved en landmand modtager et vist beløb for hvert produkt, han sælger, en del af vederlaget for leveringen. Derimod vil tilskud, der kun indirekte er forbundet med bestemte leveringer, og som mere generelt skal forbedre virksomhedens økonomiske situation, ikke indgå i beskatningsgrundlaget. Som eksempler på denne type tilskud kan nævnes tilskud til erhvervelse af aktiver, til dækning af tab og til omstrukturering af en virksomhed.

15. Sondringen i sjette direktiv er ikke helt nem. Kommissionen anførte i sin første beretning [5]:

»I direktivets artikel 11-A, stk. 1, litra a), hedder det, at tilskud modtaget af en momspligtig, som er 'direkte forbundet med prisen' for de af denne momspligtige foretagne transaktioner, skal indgå i beskatningsgrundlaget som et led i den pris, der betales af tredjemand. Ved første øjekast er det relativt let at betragte tilskud, hvis størrelse bestemmes enten i forhold til genstandens eller tjenesteydelsens salgspris, i forhold til den solgte mængde eller i forhold til omkostningerne ved de goder eller tjenesteydelser, der gratis stilles til rådighed for offentligheden, som værende 'direkte forbundet med prisen', men der er imidlertid fortsat stor tvivl om andre former for tilskud, såsom de såkaldte stabiliseringstilskud eller driftstilskud, som udbetales med henblik på at sanere en virksomheds økonomi, og som ikke udtrykkeligt er knyttet til nogen som helst pris. Der findes ikke nogen større forskel mellem disse former for tilskud (de tilskud, som er 'direkte forbundet med prisen', har også i de fleste tilfælde et saneringsformål), og det er desuden muligt for en medlemsstat at omdanne et tilskud af førstnævnte art til et tilskud af den anden art. Dette viser, hvor vanskeligt det er at foretage denne sondring, som er baseret på udelukkende formelle kriterier (måden, hvorpå tilskuddet ydes), og dermed hvor utilstrækkelig tydeligt direktivet er formuleret.«

5 — Kommissionens første beretning til Rådet om funktionen af det fælles merværdiafgiftssystem fremlagt i henhold til artikel 34 i Rådets sjette direktiv (77/388/EØF) af 17.5.1977, KOM(83) 436 endelig udg., 14.9.1983, s. 37.

16. Ikke desto mindre kan direktivets bestemmelser om, hvorledes tilskud behandles i relation til moms, ses som værende i overensstemmelse med den almindelige regel om, at der skal være en direkte forbindelse mellem en transaktion (levering) og vederlaget derfor [6]. Dette kan også være berettiget ud fra den betragtning, at tilskud, der ydes til bestemte transaktioner, sikkert har en mere direkte indvirkning på konkurrencen. I hvert fald ud fra en overfladisk betragtning synes der at være vægtigere grunde til at behandle sådanne tilskud som en del af prisen, der betales af (eller for) forbrugeren.

17. Uanset hvor vigtig den i direktivet fastsatte betingelse er, er det klart, at tilskuddet i den foreliggende sag ikke opfylder den.

18. For det første er det åbenbart, at tilskuddet ikke har en direkte forbindelse med levering af produkter til forbrugerne. Det er derfor ikke en del af modværdien i henhold til direktivets artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a). Tilskuddet skal tværtimod stabilisere markederne derved, at udbuddet af produkter begrænses. Det skal forbedre landmandens situation dels ved at give ham en erstatning for den mistede produktion, dels ved at udvirke en stigning i prisen på de produkter, der sælges til forbrugerne. Det adskiller sig derfor fra tilskud i form af prisstøtte, som er beskrevet ovenfor, og som skal sanere landmandens økonomi derved, at der ydes tilskud til levering af visse produkter.

19. Finanzamt og den tyske regering har imidlertid gjort gældende, at selv om det omtvistede tilskud ikke kan anses for at være modværdien for levering af goder i henhold til artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), falder det ind under direktivet, idet det er vederlag for en tjenesteydelse. Landmandens begrænsning af sin produktion eller undladelse af at markedsføre visse produkter er en selvstændig tjenesteydelse, som ikke har noget at gøre med levering af varer til forbrugerne, og som er forbundet med sin egen modværdi. De har gjort gældende, at Domstolen ved at stille krav om, at den offentlige myndighed skal erhverve en tjenesteydelse til eget brug, har opstillet en yderligere betingelse, der ikke var fastsat i direktivet. Den tyske regering har til støtte herfor fremført det — ret eksotiske — eksempel, at en person køber en sydhavsø. Salget af øen må anses for en levering af et gode i direktivets forstand, uanset om den pågældende faktisk bruger øen. Den tyske regering har endvidere anført, at et tilskud kan være et vederlag for tjenesteydelser, selv om det udbetales i almenhedens interesse.

20. Den tyske regering er af den opfattelse, at Domstolens afgørelse i Mohr-sagen fører til konkurrencefordrejning. Regeringen har fremført det eksempel, at en landmand

6 — Jf. senest domme af 24.10.1996, sag C-288/94, Argos Distributors, Sml. I, s. 5311, og sag C-317/94, Elida Gibbs, Sml. I, s. 5339.

dyrker visse afgrøder, hvortil han afholder 100 DM i omkostninger. Markedsvilkårene medfører imidlertid, at han kun kan sælge dem for 1 DM. Til dækning af tabet modtager han 99 DM fra Fællesskabet. I henhold til artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), er beskatningsgrundlaget 100 DM. Hvis Fællesskabet i stedet havde købt produkterne for 100 DM for at stabilisere markedet, skal der efter den tyske regerings opfattelse som følge af afgørelsen i Mohr-sagen svares moms af tilskuddet. Regeringen påpeger, at den afgiftspligtige person handler på samme måde og modtager den samme indkomst, og alligevel præsterer han i det ene tilfælde en tjenesteydelse, der skal svares moms af, men ikke i det andet.

21. Den tyske regerings eksempel er ikke helt relevant, for, som jeg skal forklare nedenfor, der ville i det andet eksempel efter min opfattelse være tale om levering af goder i direktivets forstand. Der er imidlertid en mere grundlæggende mangel ved den tyske regerings argument, idet det ikke tager højde for, at moms ikke er en beskatning af indkomst, men en forbrugsafgift. En afgiftspligtig persons indkomst er kun relevant i relation til moms, hvis den udgør et vederlag for levering af goder eller tjenesteydelser til en forbruger. Hvis der ikke er noget forbrug, skal der ikke svares moms.

22. I den henseende må der sondres mellem levering af goder og tjenesteydelser. Som den tyske regering har illustreret med sit sydhavsøeksempel, indebærer det altid et forbrug, når en afgiftspligtig person leverer en vare, uanset om godet bruges og hvordan. Forbrug betyder i relation til moms ikke en faktisk anvendelse, men kun erhvervelse af retten til at disponere over godet som ejer. Når godet sendes videre gennem kæden af omsætningsled, skal der betales moms af det — det ville ikke være praktisk muligt for skatte- og afgiftsmyndighederne at forhøre sig om, hvorvidt godet faktisk var blevet brugt.

23. Hvis en offentlig myndighed erhverver et stykke jord med henblik på at bygge en motorvej, men i sidste instans ikke bruger det, er der stadig tale om levering af et gode. At erhvervelsen sker i almenhedens interesse som led i en fornuftig transportpolitik, medfører ikke, at den ikke er momspligtig. Som allerede nævnt er der i den tyske regerings eksempel, hvor Kommissionen eller et interventionsorgan erhverver varer, utvivlsomt tale om levering af goder.

24. Situationen er imidlertid mere indviklet med hensyn til tjenesteydelser. Tjenesteydelser defineres i direktivet negativt som »enhver transaktion, der ikke er en levering af et gode«. Det er sværere at afgøre, om der er erhvervet en tjenesteydelse, end om der er erhvervet et gode. Enhver betaling, undtagen

måske en gave, er forbundet med betingelser, hvis opfyldelse ved en kreativ sprogbrug vil kunne beskrives som en tjenesteydelse.

25. Ved afgørelsen af, om der er præsteret en tjenesteydelse i direktivets forstand, er det imidlertid nødvendigt at undersøge transaktionen i lyset af det fælles merværdiafgiftssystems formål og kendetegn. Artikel 2 i første momsdirektiv har følgende ordlyd:

»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.

...«

26. Transaktionen i den foreliggende sag falder ikke inden for den definition. Det er intet forbrug. Landmanden leverer ikke »ting« til en forbruger, han præsterer ikke en tjenesteydelse over for en konkret forbruger, og han leverer ikke en fordel, der kan anses for et omkostningselement, der indgår i en anden persons virksomhed i omsætningskæden.

27. I forelæggelseskendelsen i den foreliggende sag, der blev afsagt inden Domstolens afgørelse i Mohr-sagen, nåede den nationale ret frem til et lignende resultat på grundlag af tysk ret:

»... er det tvivlsomt, hvem aftageren af den potentielle ydelse skulle være. I § 1, stk. 1, første punktum, nr. 1, i UStG (Den Tyske Demokratiske Republiks 'Umsatzsteuergesetz', lov om omsætnings-afgift) (DDR og Forbundsrepublikken Tyskland) anføres det ikke udtrykkeligt, at ydelsen skal erlægges til en konkret aftager af ydelsen. Dette krav fremgår imidlertid på den ene side allerede af sagens natur og omsætningsafgiftens karakter af forbrugsafgift og på den anden side af talrige andre bestemmelser i UStG, som går ud fra dette som en selvfølgelig forudsætning (f.eks. § 3, stk. 1, § 6, stk. 2, § 7, § 9, stk. 1, og § 10, stk. 2, i UStG for DDR og Forbundsrepublikken Tyskland). Ofte foreligger der ikke en sådan konkret aftager af ydelsen i tilfælde af offentlige godtgørelser. Såfremt den

adfærd hos den afgiftspligtige, der begunstiges, er i almenhedens interesse, ville man netop kunne anse almenheden som aftager af ydelsen. Almenheden er efter rettens opfattelse imidlertid ingen sådan konkret aftager af ydelser, som skal foreligge for, at der kan være tale om en omsætningsafgiftspligtig transaktion. Heller ikke det organ, der udbetaler godtgørelsen, kan anses for at være aftager af ydelsen. Den afgiftspligtige erlægger ingen konkret ydelse til dette. Den afgiftspligtige ekstensiverer ikke landbrugsproduktionen for det organ, der yder godtgørelsen...«

28. Situationen i den foreliggende sag kan ses i modsætning til den, hvor en afgiftspligtig persons konkurrent indgår en (muligvis konkurrencefordrejende) aftale om at begrænse den afgiftspligtiges produktion. Ved at betale den afgiftspligtige person håber konkurrenten, at priserne på hans varer vil stige. Den tjenesteydelse, der erhverves fra den afgiftspligtige person, er klart et omkostningselement, der indgår i konkurrentens omsætning på linje med hans råvarer og lønudgifter. Konkurrenten er en konkret forbruger af den afgiftspligtige persons tjenesteydelse, der består i en begrænsning af produktionen eller en undladelse af at markedsføre.

29. I den foreliggende sag omgår Finanzamt imidlertid i realiteten reglen om, at kun tilskud, der er forbundet med prisen, er omfattet af beskatningsgrundlaget, når myndigheden antager, at der foreligger en momspligtig tjenesteydelse. I tilfælde af et tilskud som det i sagen foreliggende ville Finanzamt endvidere ikke alene kunne opkræve moms af prisstigningen på de solgte produkter som følge af det mindre udbud (en stigning, som sagtens kan være højere end tilskuddet), men også af tilskuddet.

30. Endvidere skal jeg bemærke, at direktivets artikel 12, stk. 3, litra a), sammenholdt med bilag H, kun omhandler reducerede afgiftssatser for levnedsmidler og foder, men ikke for tjenesteydelser, der består i at begrænse produktionen eller at undlade at markedsføre levnedsmidler og foder. Efter min mening har den tyske regering ret, når den som svar på den nationale rets spørgsmål c) anfører, at den reducerede afgiftssats ikke kan finde anvendelse på en sådan tjenesteydelse. Den tyske regerings opfattelse fører derfor til det skæve resultat, at godtgørelsen for ikke at levere levnedsmidler og foder til forbrugerne skulle pålægges moms efter den normale afgiftssats, hvorimod selve levnedsmidlerne og foderet, hvis de var blevet solgt, kunne være blevet pålagt moms efter den reducerede afgiftssats ifølge den valgmulighed, medlemsstaterne har i henhold til ovennævnte bestemmelser.

31. I modsætning til den tyske regering mener jeg på den anden side ikke, at der er nogen skævhed i, at en landmand ved at tage imod tilskuddet undgår at betale moms. Hertil må man igen svare, at moms ikke er en indkomstskat, men en forbrugsafgift.

Forslag til afgørelse

32. Jeg er derfor af den opfattelse, at de af Finanzgericht des Landes Brandenburg forelagte spørgsmål skal besvares på følgende måde:

»Et nationalt tilskud, en landmand modtager for at ekstensivere sin kartoffelproduktion, udgør ikke modværdien for levering af goder eller tjenesteydelser i henhold til artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i Rådets sjette direktiv (77/388/EØF).«