CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL F. G. JACOBS

van 25 september 1997 *

1. In deze zaak, die aan het Hof is voorgelegd door het Finanzgericht des Landes Brandenburg, gaat het om de vraag, of een landbouwer die in ruil voor een nationale subsidie zijn aardappelproductie vermindert, een dienst verricht onder bezwarende titel in de zin van de Zesde BTW-richtlijn. [1]

De toepasselijke bepalingen van gemeenschapsrecht

2. Artikel 2, lid 1, van de Zesde richtlijn luidt als volgt:

„Aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen:

1. de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht."

3. Artikel 6, lid 1, van de Zesde richtlijn bepaalt:

„Als dienst wordt beschouwd elke handeling die geen levering van een goed in de zin van artikel 5 is.

Deze handeling kan onder meer zijn:

(...)

— de verplichting om een daad na te laten of om een daad of een situatie te dulden;

— het verrichten van een dienst op grond van een vordering door of namens de overheid, dan wel krachtens de wet."

* Oorspronkelijke taal: Engels.

1 — Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgeving der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn").

4. Ten tijde van de feiten, dat wil zeggen in 1990, luidde artikel 12, lid 3, van de Zesde richtlijn als volgt:

„Het normale tarief van de belasting over de toegevoegde waarde wordt door elke Lid-Staat vastgesteld op een percentage van de maatstaf van heffing, dat voor leveringen van goederen en voor diensten gelijk is."

5. Artikel 12, lid 3, is gewijzigd bij richtlijn 92/77/EEG [2] van de Raad, waaraan de Lid-Staten uiterlijk 31 december 1992 uitvoering moesten gegeven. Voor zover van belang, schrijft artikel 12, lid 3, sub a, van de Zesde richtlijn het volgende voor:

„Met ingang van 1 januari 1993 passen de Lid-Staten een normaal tarief toe dat tot en met 31 december 1996 niet lager mag zijn dan 15 %.

(...)

De Lid-Staten kunnen bovendien een of twee verlaagde tarieven toepassen. De verlaagde tarieven mogen niet lager zijn dan 5 % en zijn uitsluitend van toepassing op de in bijlage H genoemde categorieën goederen en diensten."

6. Bijlage H, die bij richtlijn 92/77 werd ingevoegd, omvat:

„Levensmiddelen (met inbegrip van dranken, maar met uitsluiting van alcoholhoudende dranken) voor menselijke en dierlijke consumptie; levende dieren, zaaigoed, planten en ingrediënten welke gewoonlijk bestemd zijn voor gebruik bij de bereiding van levensmiddelen; produkten die gewoonlijk bestemd zijn ter aanvulling of vervanging van levensmiddelen."

De feiten en de vragen van de nationale rechter

7. Landboden-Agrardienste GmbH & Co. KG (hierna: „Landboden"), verzoekster in het hoofdgeding, is de rechtsopvolger van de Landwirtschaftliche Produktionsgenossenschaft (P) Bronkow (hierna: „LPG Bronkow"). In 1990 kende de Kreisverwaltung

2 — Richtlijn 92/77/EEG van de Raad van 19 oktober 1992 tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van de belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG (onderlinge aanpassing van de BTW-tarieven) (PB 1992, L 316, blz. 1).

Calau, Amt für Ernährung, Landwirtschaft und Forsten, LPG Bronkow een vergoeding toe op grond van het besluit van 13 juli 1990 tot bevordering van de extensivering [3] van de landbouwproductie. Deze vergoeding van in totaal 348 660 DM werd toegekend voor een vermindering van LPG Bronkows jaarlijkse aardappelproductie met 20 %. In haar aangifte voor de omzetbelasting over het jaar 1990 had LPG Bronkow deze vergoeding niet in haar belastbare omzet begrepen, met als gevolg dat zij voor dat jaar recht had op teruggave van omzetbelasting. Na een onderzoek meende het Finanzamt evenwel, dat de vergoeding in de belastbare omzet moest worden begrepen, en legde het een gewijzigde aanslag op.

8. In de daaropvolgende procedure besloot het Finanzgericht om een prejudiciële beslissing te verzoeken over de volgende vragen:

„1) Verricht een belastingplichtige landbouwer die in 1990 in de deelstaat Brandenburg van de Bondsrepubliek Duitsland zijn aardappelproductie heeft geëxtensiveerd door ten minste 20 % van de geteelde aardappelen niet te oogsten, voor een bepaalde ontvanger een dienst in de zin van artikel 6, lid 1, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting (‚Zesde richtlijn')?

2) Is de overeenkomstig het besluit van 13 juli 1990 tot bevordering van de extensivering van de landbouwproductie betaalde vergoeding een prestatie in geld waarover krachtens artikel 11 A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn belasting moet worden betaald?

3) Indien de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord:

Dient op de verrichte dienst het verlaagde tarief als bedoeld in artikel 12, lid 3, sub a, vierde volzin, juncto bijlage H van de Zesde richtlijn te worden toegepast?"

3 — Deze enigszins misleidende term komt in gemeenschapsverordeningen voor in de betekenis van vermindering van de landbouwproductie; zie bijvoorbeeld verordening (EEG) nr. 797/85 (PB 1985, L 93, blz. 1), en verordening (EEG) nr. 1760/87 (PB 1987, L 167, blz. 1). Volgens *The Times* van 23 januari 1989 is „extensivering" EG-jargon voor een minder intensieve landbouw, waarbij lagere opbrengsten worden gecompenseerd door besparingen op de kosten voor voer, meststoffen en pesticiden.

Het arrest in de zaak Mohr

9. In de loop van de procedure in deze zaak heeft het Hof arrest gewezen in de zaak Mohr [4], waarin het heeft beslist, dat de verbintenis tot beëindiging van de melkproductie die een landbouwproducent aangaat in het kader van een gemeenschapsverordening, geen dienst is. De vergoeding die de landbouwproducent daarvoor krachtens de verordening heeft ontvangen, is daarom niet aan de omzetbelasting onderworpen. Het Hof kwam tot deze vaststelling op grond van de volgende overwegingen:

„Door landbouwers via de bevoegde nationale autoriteiten een vergoeding te geven voor het verlies van inkomen als gevolg van het beëindigen van de melkproduktie, verwerft de Gemeenschap geen goederen of diensten voor eigen gebruik, maar handelt zij in het algemeen belang, te weten het bevorderen van de goede werking van de communautaire markt voor melk.

Zo gezien, levert de verbintenis van de landbouwer om zijn melkproduktie te beëindigen noch de Gemeenschap noch de bevoegde nationale autoriteiten een voordeel op waardoor zij als verbruikers van een dienst kunnen worden aangemerkt. De betrokken verbintenis is derhalve geen dienst in de zin van artikel 6, lid 1, van de richtlijn."

4 — Arrest van 29 februari 1996, zaak C-215/94, Jurispr. 1996, blz. I-959.

10. Volgens de Commissie is de redenering van het Hof in de zaak Mohr ook op de in casu in geding zijnde vergoeding toepasbaar: het betreft een vergoeding die de overheid toekent voor een beperking van de productie ingevolge een nationale interventieregeling. Ik deel dit standpunt.

11. Het Finanzamt en de Duitse regering betwisten de in het arrest Mohr gekozen oplossing echter en menen, dat het Hof deze niet tot de onderhavige zaak zou moeten uitbreiden.

Beoordeling rechtens

12. Men zou op goede gronden kunnen stellen, dat het geen zin heeft BTW te heffen over subsidies. De overheid neemt dan immers geld terug dat zij zelf heeft uitgekeerd; betreft het verschillende instanties, dan komt het belasten van subsidies neer op een nogal omslachtige — en kostbare — manier van herverdeling van gelden tussen overheidsinstanties. Een nationale belasting op gemeenschapssubsidies zou bijvoorbeeld niets anders zijn dan het doorsluizen van gelden uit de gemeenschapskas naar de begroting van een Lid-Staat (uiteraard met uitzondering van het gedeelte van de BTW

dat deel uitmaakt van de eigen middelen van de Gemeenschap en aan de Gemeenschap zou moeten worden teruggestort).

13. Bovendien leidt belastingheffing op subsidies tot een afzwakking van het met de subsidie beoogde economische effect indien de heffing niet wordt gecompenseerd door een overeenkomstige verhoging van de subsidie. Wanneer de begunstigde kan kiezen tussen het verkopen van een product en het accepteren van een subsidie voor het niet in de handel brengen van zijn product, maakt een belasting op de subsidie de laatste optie minder aantrekkelijk.

14. De Zesde richtlijn voorziet slecht in beperkte mate in belastingheffing op subsidies. Volgens artikel 11 A, lid 1, sub a, behoren onder meer tot de maatstaf van heffing „subsidies die rechtstreeks met de prijs van de handelingen verband houden". Een subsidie maakt derhalve deel uit van de maatstaf van heffing indien zij wordt verleend onder de voorwaarde dat de begunstigde goederen levert of een dienst verricht. Een steunmaatregel waarbij de landbouwer bijvoorbeeld een bepaald bedrag ontvangt voor elk verkocht product, maakt deel uit van de tegenprestatie voor de levering. Subsidies daarentegen die slechts indirect verband houden met bepaalde leveringen en meer in het algemeen zijn bedoeld om de economische positie van de onderneming te verbeteren, worden niet tot de maatstaf van heffing gerekend. Voorbeelden van dergelijke subsidies zijn onder meer subsidies voor de aanschaf van bedrijfsactiva, het dekken van verliezen en herstructurering van het bedrijf.

15. Het in de Zesde richtlijn bedoelde onderscheid is niet geheel probleemloos te maken. De Commissie zegt hierover in haar Eerste verslag [5]:

„Artikel 11 A, lid 1, sub a, van de richtlijn, schrijft voor dat door een belastingplichtige ontvangen subsidies die ‚rechtstreeks verband houden met de prijs' voor de door die belastingplichtige verrichte handelingen, in de maatstaf van heffing moeten worden opgenomen als door derden betaalde elementen van de prijs. De subsidies waarvan het bedrag wordt bepaald in verhouding tot de verkoopprijs van de geleverde goederen of bewezen diensten of naar gelang van de verkochte hoeveelheden, dan wel afhankelijk van de kosten van gratis aan het publiek aangeboden goederen of diensten, kunnen op het eerste gezicht vrij gemakkelijk worden beschouwd als ‚rechtstreeks met de prijs verband houdend', maar er bestaat de grootst mogelijke twijfel over andere vormen van subsidies, zoals de zogenaamde compensatiesubsidies of de zogenaamde bedrijfssubsidies, die worden verleend om de bedrijfsexploitatie van een onderneming te saneren en worden toegekend zonder dat met zoveel woorden enig verband met de prijzen wordt gelegd. Uit het ontbreken van een wezenlijk verschil tussen deze vormen van subsidies (de subsidies die ‚rechtstreeks met de prijs verband houden' hebben meestal ook een sanering ten doel), alsmede uit het feit dat een Lid-Staat een subsidie van het eerste type kan veranderen in een subsidie van het tweede type, blijkt dat het een precaire zaak is het onderscheid te baseren op zuiver formele elementen (de wijze waarop de subsidie wordt toegekend) en dus dat de formulering van de richtlijn in dit opzicht tekort schiet."

5 — Eerste verslag van de Commissie aan de Raad inzake de toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, uitgebracht overeenkomstig artikel 34 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van 17 mei 1977, COM(83) 426 def., 14 september 1983, blz. 37.

16. Niettemin kan de behandeling van subsidies in de richtlijn in overeenstemming worden geacht met de algemene regel, dat er een rechtstreeks verband dient te bestaan tussen de levering en de tegenprestatie. [6] Een rechtvaardigingsgrond hiervoor zou onder meer kunnen zijn, dat subsidies die voor concrete leveringen worden verleend, wellicht meer rechtstreeks van invloed zijn op de concurrentie. Op het eerste gezicht althans komt het het meest gerechtvaardigd voor, dergelijke subsidies als onderdeel van de door (of namens) de consument betaalde prijs aan te merken.

17. Wat de rechtvaardiging voor het in de richtlijn geformuleerde vereiste ook moge zijn, de thans in geding zijnde subsidie voldoet daar duidelijk niet aan.

18. Allereerst blijkt de subsidie geen rechtstreeks verband te houden met leveringen van goederen aan verbruikers. Zij maakt derhalve geen deel uit van de tegenprestatie voor een levering van goederen in de zin van artikel 11 A, lid 1, sub a, van de richtlijn. Integendeel, de subsidie heeft tot doel de markten te stabiliseren door middel van beperking van de aanvoer. Beoogd wordt de positie van de landbouwer te verbeteren, deels door de weggevallen productie te compenseren en deels door een prijsstijging van de afgezette producten te bewerkstelligen. De subsidie kan daarom worden onderscheiden van bovenbedoelde prijsondersteunende subsidie, waarmee wordt getracht de financiële positie van de landbouwer te verbeteren door middel van subsidiëring van bepaalde leveringen.

19. Het Finanzamt en de Duitse regering betogen echter, dat de in geding zijnde subsidie weliswaar niet als deel van de tegenprestatie voor een levering van goederen in de zin van artikel 11 A, lid 1, sub a, kan worden aangemerkt, maar dat zij niettemin onder de richtlijn valt als tegenprestatie voor een dienst. Het feit dat de landbouwer zijn productie beperkt of bepaalde producten niet meer op de markt brengt, is een dienst op zich, losstaand van de levering van goederen aan de verbruiker, met een eigen tegenprestatie. De door het Hof geformuleerde eis, dat de overheid een goed of dienst moet ontvangen voor eigen gebruik, zou niet in de richtlijn voorkomen. De Duitse regering onderbouwt deze conclusie met het — nogal exotische — voorbeeld van iemand die een Zuidzee-eiland koopt; de verkoop van dit eiland zou een levering van een goed in de zin van de richtlijn zijn, ongeacht of de koper het eiland daadwerkelijk gebruikt. Verder zou een subsidie ook de tegenprestatie voor een dienst kunnen zijn, wanneer zij in het algemeen belang wordt betaald.

20. Het arrest Mohr leidt naar het oordeel van de Duitse regering tot concurrentievervalsing. Als voorbeeld noemt zij een landbouwer die een bepaald product verbouwt

6 — Zie, laatstelijk, 's Hofs arresten van 24 oktober 1996, zaak C-288/94, Argos Distributors, Jurispr. 1996, blz. I-5311, en zaak C-317/93, Gibbs, Jurispr. 1996, blz. I-5339.

met een kostprijs van 100 DM. Vanwege de marktsituatie kan hij dit echter slechts voor 1 DM verkopen. Ter compensatie van dit verlies ontvangt hij 99 DM van de Gemeenschap. Volgens artikel 11 A, lid 1, sub a, zou de maatstaf van heffing dan 100 DM bedragen. Zou de Gemeenschap daarentegen het product voor 100 DM hebben gekocht met het oog op stabilisering van de markt, dan zou deze subsidie, aldus de Duitse regering, op grond van het arrest Mohr niet aan BTW zijn onderworpen. De belastingplichtige handelt op dezelfde wijze en ontvangt hetzelfde inkomen; toch wordt zijn levering in het ene geval wel belast, en in het andere niet.

21. Het voorbeeld van de Duitse regering klopt niet helemaal, omdat er in het tweede geval mijns inziens sprake is van een levering van een goed in de zin van de richtlijn. Het betoog van de Duitse regering gaat echter ook op een essentiëler punt mank: zij verzuimt te erkennen, dat de BTW geen belasting op het inkomen, maar een verbruiksbelasting is. Het inkomen van een belastingplichtige is voor BTW-doeleinden enkel van belang indien het de tegenprestatie is voor de levering van een goed of de verrichting van een dienst ten gunste van een verbruiker. Geen verbruik, dan ook geen BTW.

22. Hierbij dient een onderscheid te worden gemaakt tussen leveringen van goederen en het verrichten van diensten. Zoals het voorbeeld van het Zuidzee-eiland van de Duitse regering laat zien, is er bij de levering van een goed door een belastingplichtige altijd sprake van verbruik, ongeacht waarvoor de goederen eventueel worden gebruikt. Verbruik betekent in de context van de BTW niet zozeer het daadwerkelijk gebruik, als wel de verkrijging van het recht om als eigenaar vrijelijk over de goederen te beschikken. Zodra goederen worden verhandeld, moet daarover BTW worden betaald; het zou voor de belastingautoriteiten ondoenlijk zijn om telkens te onderzoeken, of de goederen daadwerkelijk worden gebruikt.

23. Wanneer de overheid grond aankoopt voor de aanleg van een snelweg, maar er uiteindelijk niets mee doet, is er dus nog altijd sprake van een levering van een goed. Ook de omstandigheid dat de koop plaatsvond in het algemeen belang — een verantwoord verkeersbeleid — verandert daar niets aan. In het Duitse voorbeeld is, zoals gezegd, bij de aankoop van goederen door de Commissie of een interventiebureau zonder meer sprake van een levering van goederen.

24. Bij diensten is de situatie ingewikkelder. Een dienst is volgens de omschrijving in de richtlijn „elke handeling die geen levering van een goed is". De verwerving van een dienst is moeilijker aan te tonen dan de verwerving van een goed. Aan iedere betaling (behalve een schenking misschien) zijn voor-

waarden verbonden, waarvan de vervulling met enig creatief taalgebruik als dienst zou kunnen worden aanduid.

25. Om te kunnen bepalen of er sprake is van een dienst in de zin van de richtlijn, moet de transactie evenwel worden getoetst aan de doelstellingen en kenmerken van het gemeenschappelijk BTW-stelsel. Artikel 2 van de Eerste richtlijn (67/227/EEG) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting (PB 1967, 71, blz. 1301) bepaalt:

„Het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde berust op het beginsel dat van goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven welke strikt evenredig is aan de prijs van goederen en diensten, zulks ongeacht het aantal transacties welke tijdens het produktie- en distributieproces vóór de fase van heffing plaatsvonden.

Bij elke transactie is de belasting over de toegevoegde waarde, berekend over de prijs van het goed of van de dienst volgens het tarief dat voor het goed of voor de dienst geldt, verschuldigd onder aftrek van het bedrag van de belasting over de toegevoegde waarde waarmede de onderscheidene elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast.

(...)"

26. De transactie in casu voldoet niet aan deze definitie. Er is geen sprake van verbruik. De landbouwer levert geen goederen aan een verbruiker, verricht geen diensten voor een identificeerbare verbruiker, en verschaft geen voordeel dat als bestanddeel van de kosten van de activiteit van een andere deelnemer aan het economisch verkeer kan worden beschouwd.

27. De verwijzende recht komt in zijn beschikking, die vóór het arrest Mohr is gegeven, op basis van het Duitse recht tot een soortgelijke conclusie:

„(...) is het onduidelijk, wie als ontvanger van de mogelijke prestatie moet worden aangemerkt. Hoewel § 1, lid 1, eerste volzin, sub 1, Umsatzsteuergesetz (UStG) (DDR en Bondsrepubliek Duitsland) niet uitdrukkelijk bepaalt, dat de prestatie moet worden verricht jegens een concrete ontvanger, volgt dit vereiste evenwel zowel uit de aard van de zaak en uit het karakter van de omzetbelasting als verbruiksbelasting, als uit talrijke andere bepalingen van het UStG, die dit als vanzelfsprekend veronderstellen (bijvoorbeeld § 3, lid 1, § 6, lid 2, § 7, § 9, lid 1, § 10, lid 2, UStG DDR en Bondsrepubliek Duitsland). Bij overheidssubsidies ontbreekt een dergelijke concrete ontvanger van de prestatie veelal. Voor zover het beloonde gedrag van de belastingplichtige in het openbaar

belang is, zou men de samenleving wel als ontvanger van de prestatie kunnen beschouwen. De samenleving is naar het oordeel van de Senat echter geen concrete ontvanger van een prestatie, waarvan sprake dient te zijn bij een transactie die is onderworpen aan de omzetbelasting. Ook de instantie die de subsidie uitkeert, kan niet als ontvanger van een prestatie worden aangemerkt. De belastingplichtige verricht tegenover deze instantie geen concrete prestatie. Hij extensiveert de landbouwproductie niet ten behoeve van de uitkerende instantie (...)"

28. Bij wijze van vergelijking zou men kunnen denken aan een situatie waarin een concurrent met de belastingplichtige (een mogelijk concurrentiebeperkende) overeenkomst sluit om de productie van de belastingplichtige te beperken. Hij betaalt de belastingplichtige hiervoor en hoopt aldus de prijs van zijn goederen te kunnen verhogen. De van de belastingplichtige verworven dienst is voor de concurrent duidelijk evengoed een kostenfactor als grondstoffen en arbeidsloon. De concurrent is een identificeerbare verbruiker van de dienst van de belastingplichtige, bestaande in het beperken van diens productie of het niet in de handel brengen van diens product.

29. Door in casu aan te nemen, dat er sprake is van een aan BTW-heffing onderworpen dienst, gaat het Finanzamt in feite echter voorbij aan de regel, dat alleen rechtstreeks met de prijs verband houdende subsidies deel uitmaken van de maatstaf van heffing. Bovendien zou het Finanzamt bij een subsidie zoals in casu niet alleen de prijsstijging als gevolg van de aanvoerbeperking kunnen belasten (de prijsstijging kan overigens groter zijn dan de verleende subsidie), maar ook de subsidie.

30. Voorts zij opgemerkt, dat in artikel 12, lid 3, sub a, van de richtlijn juncto bijlage H enkel is voorzien in een verlaagd tarief voor de levering van levensmiddelen, en niet voor diensten in de vorm van een beperking van de productie of het niet in de handel brengen van levensmiddelen. In haar reactie op de derde vraag stelt de Duitse regering mijns inziens terecht, dat een dergelijke dienst niet onder het verlaagde tarief valt. Dit standpunt van de Duitse regering leidt tot het onlogische resultaat, dat de vergoeding voor het niet leveren van levensmiddelen aan verbruikers met het normale tarief zou worden belast, terwijl de levensmiddelen, als deze zouden worden verkocht, in aanmerking zouden komen voor het verlaagde tarief dat de Lid-Staten op grond van genoemde bepalingen kunnen toepassen.

31. Anders dan de Duitse regering ben ik daarentegen van mening, dat het geenszins onlogisch is, dat een landbouwer die de subsidie accepteert, daarover geen BTW betaalt. De BTW is, zoals gezegd, immers geen belasting op het inkomen, maar een verbruiksbelasting.

Conclusie

32. Gezien het bovenstaande geef ik het Hof in overweging, de vragen van het Finanzgericht des Landes Brandenburg als volgt te beantwoorden:

„Een nationale subsidie die aan een landbouwer wordt betaald voor de extensivering van de aardappelproductie is geen tegenprestatie voor een levering van goederen of diensten in de zin van artikel 11 A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG)."