FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT FRANCIS G. JACOBS

föredraget den 25 september 1997 *

1. Frågan i detta mål, som Finanzgericht des Landes Brandenburg (finansdomstol i delstaten Brandenburg) har hänskjutit till domstolen, är om en jordbrukare som minskar sin potatisskörd i utbyte mot ett nationellt stöd tillhandahåller en tjänst i den mening som avses i sjätte mervärdesskattedirektivet. [1]

Relevanta gemenskapsbestämmelser

2. I artikel 2.1 i sjätte direktivet anges följande:

"Mervärdeskatt skall betalas för

1. leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap."

3. I artikel 6.1 i direktivet anges följande:

"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.

— Utförande av tjänster i enlighet med anmodan utfärdad av myndighet eller i dennas namn eller enligt lag."

* Originalspråk: engelska.

1 — 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).

4. Vid den relevanta tidpunkten, det vill säga år 1990, hade artikel 12.3 i direktivet följande lydelse:

"Grundskattesatsen för mervärdeskatt skall bestämmas av varje medlemsstat som en viss procentsats av beskattningsunderlaget och skall vara lika för leverans av varor och tillhandahållande av tjänster."

5. Artikel 12.3 ändrades genom rådets direktiv 92/77/EEG, [2] som medlemsstaterna skulle ha införlivat senast den 31 december 1992. I de delar av artikel 12.3 a i sjätte direktivet som är relevanta i detta mål anges följande:

"Från och med den 1 januari 1993 skall medlemsstaterna tillämpa en normalskattesats, vilken till och med den 31 december 1996 inte får vara lägre än 15 %.

...

Medlemsstaterna får även tillämpa en eller två reducerade skattesatser. Dessa får inte vara lägre än 5 % och får endast avse tillhandahållande av sådana varor och tjänster som anges i bilaga H."

6. Bilaga H, som tillfogades genom direktiv 92/77, innefattar:

"Livsmedel (inklusive drycker men exklusive alkoholhaltiga drycker) för människor och djur; levande djur, fröer, plantor och ingredienser som normalt är avsedda för framställningen av matvaror; varor som normalt är avsedda att användas som komplement till eller ersättning för livsmedel."

De faktiska omständigheterna och den nationella domstolens frågor

7. Landboden-Agrardienste GmbH & Co. KG (nedan kallat Landboden), som är sökande i målet vid den nationella domstolen, har övertagit Landwirtschaftliche Produktionsgenossenschaft (P) Bronkow (nedan kallat Bronkow). År 1990 erhöll Bronkow ersättning från Amt für Ernährung, Landwirtschaft und Forsten (myndighet för livs-

2 — Rådets direktiv av den 19 oktober 1992 med tillägg till det gemensamma systemet för mervärdesskatt och med ändring av direktiv 77/388/EEG (harmonisering av mervärdesskattesatser) (EGT L 316, s. 1).

medelsnäring, jordbruk och skogsbruk), lokal myndighet i Calau, i enlighet med ett dekret av den 13 juli 1990 om främjandet av extensivering [3] av jordbruksproduktionen. Ersättningen, som uppgick till 348 660 DM, utbetalades i utbyte mot att Bronkow minskade sin årliga potatisproduktion med 20 procent. I sin deklaration för omsättningsskatt för år 1990 inkluderade Bronkow inte ersättningen i sin beskattningsbara omsättning, vilket resulterade i att bolaget erhöll återbetalning av skatt det året. Skattemyndigheten fann, efter en undersökning, att ersättningen borde ha inkluderats i Bronkows beskattningsbara omsättning och meddelade ett omprövningsbeslut.

8. I det därpå följande förfarandet beslutade Finanzgericht att hänskjuta följande frågor till domstolen för förhandsavgörande:

"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?"

3 — Denna något vilseledande term används i gemenskapslagstiftningen för att beteckna en minskad jordbruksproduktion: se exempelvis rådets förordning (EEG) nr 797/85 (EGT L 93, s. 1) och rådets förordning nr 1760/87 (EGT L 167, s. 1). Enligt *The Times* av den 23 januari 1989 är "[e]xtensivering ... EG-jargong för att beteckna ett jordbruk som drivs mindre intensivt, i vilket lägre skördar kompenseras med kostnadsbesparingar på foder, gödningsmedel och bekämpningsmedel". Källa: Oxford English Dictionary Word and Language Service (OWLS), Oxford University Press.

Domen i målet Mohr

9. Under förfarandet i detta mål har domstolen meddelat dom i målet Mohr. [4] I den domen ansåg domstolen att en jordbrukares åtagande att upphöra med sin mjölkproduktion i enlighet med en gemenskapsförordning inte utgjorde tillhandahållande av tjänster. Ersättningen som jordbrukaren erhöll med stöd av förordningen var därför inte belagd med mervärdesskatt. Domstolen drog den slutsatsen på följande grunder:

"... förvärvar gemenskapen varken 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 på ett korrekt sätt.

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 ett tillhandahållande av tjänster i den mening som avses i artikel 6.1 i direktivet."

4 — Dom av den 29 februari 1996 i mål C-215/94 (REG 1996, s. I-959).

10. Kommissionen anser att domstolens resonemang i domen i målet Mohr också är tillämpligt på det ifrågavarande stödet i detta mål, det vill säga ersättning som de offentliga myndigheterna har beviljat i utbyte mot en produktionsminskning i enlighet med nationella interventionsåtgärder. Jag delar den uppfattningen.

11. Som jag skall förklara nedan har emellertid Finanzamt och den tyska regeringen kritiserat domen i målet Mohr och gjort gällande att domstolen inte skall utsträcka den till att omfatta detta mål.

Bedömning

12. Det finns visst fog för att anse att det inte finns stor anledning, om det över huvud taget finns någon, att belägga stöd med mervärdesskatt. Detta skulle bara innebära att en offentlig myndighet återtar utbetalningar som den själv eller någon annan offentlig myndighet har beviljat. I det sistnämnda fallet utgör beskattning av stöd ett tämligen omständligt och kostsamt sätt att omfördela intäkter mellan offentliga myndigheter. Exempelvis skulle nationell beskattning av gemenskapsstöd bara innebära att medel från gemenskapens budget överfördes till en medlemsstats budget (naturligtvis med undantag för den del av mervärdesskatten som ingår i

gemenskapens egna medel och som därför skulle behöva återbetalas till gemenskapen).

13. Om inte det belopp som återvinns i form av skatt kompenseras med en motsvarande ökning av stödbeloppet, kommer beskattningen dessutom att minska de ekonomiska verkningar som stödet är avsett att få. När mottagaren kan välja mellan att sälja sin produktion och att acceptera ett stöd i utbyte mot att han inte saluför sin produktion, kommer beskattning av stödet att göra detta alternativ mindre lockande.

14. I sjätte direktivet föreskrivs bara en begränsad beskattning av stöd. I artikel 11 A 1 a inkluderas "subventioner som är direkt kopplade till priset på leveransen" i beskattningsunderlaget. Således skall en subvention ingå i beskattningsunderlaget om utbetalningen av den är förenad med ett villkor om att mottagaren levererar varor eller tjänster. Exempelvis ingår en stödåtgärd genom vilken en jordbrukare erhåller en viss summa för varje såld vara i vederlaget för leveransen. Däremot omfattar inte beskattningsunderlaget stöd som inte har så nära anknytning till bestämda leveranser och som är avsett att mer generellt förbättra företagets ekonomiska ställning. Som exempel på sådana subventioner kan nämnas subventioner för att förvärva tillgångar, för att täcka förluster och för att omstrukturera ett företag.

15. Den distinktion som görs i sjätte direktivet är inte problemfri. Kommissionen noterade bland annat följande i sin första rapport: [5]

"I artikel 11 A 1 a i direktivet anges att subventioner som en skattskyldig person erhåller 'som är direkt kopplade till priset' på leveranser som den personen utför, skall inkluderas i beskattningsunderlaget i de priser som betalas av tredje man. Även om det är relativt lätt att omedelbart avgöra att subventioner är 'direkt kopplade till priset' när deras belopp antingen fastställs med utgångspunkt i de levererade varornas eller tjänsternas försäljningspris, i förhållande till sålda kvantiteter eller i förhållande till kostnaden för varor eller tjänster som allmänheten erbjuds kostnadsfritt, är det extremt svårt att avgöra detta när det rör sig om andra slags subventioner, såsom stöd vid underskott eller driftstöd, vilka utbetalas i syfte att förbättra ett företags ekonomiska ställning och som beviljas utan särskild hänsvisning till något pris. Det förhållandet att det inte finns någon avgörande skillnad mellan dessa två slags subventioner (subventioner 'som är direkt kopplade till priset' syftar också vanligtvis till att förbättra ett företags ställning), och det faktum att en medlemsstat kan omvandla en subvention av det första slaget till en subvention av det andra slaget, belyser hur bräcklig en distinktion blir som enbart bygger på formella grunder (det sätt på vilket subventionen beviljas), och därmed direktivets brister i detta avseende."

5 — Kommissionens första rapport till rådet om tillämpningen av det gemensamma systemet för mervärdesskatt, framlagd i enlighet med artikel 34 i rådets sjätte direktiv (77/388/EEG) av den 17 maj 1977, KOM(83) 426 slutlig, 14 september 1983, s. 37 [vid översättningen fanns ingen svensk version att tillgå].

16. Ändå kan det anses att behandlingen av subventioner i direktivet överensstämmer med den allmänna regeln att det skall finnas en direkt koppling mellan leverans och erlagt vederlag. [6] Behandlingen kan också vara berättigad av det skälet att subventioner som beviljas för särskilda leveranser sannolikt får en mer direkt inverkan på konkurrensen. Åtminstone förefaller det vid ett ytligt påseende finnas större anledning att behandla sådana subventioner som en del av det pris som konsumenten har betalat eller som någon har betalat för dennes räkning.

17. Oavsett vilket värde som kravet i direktivet har, förefaller det uppenbart att kravet inte är uppfyllt vad beträffar den subvention som är i fråga i detta mål.

18. Det är för det första uppenbart att subventionen inte är direkt kopplad till varuleveranser till konsumenterna. Den utgör därför inte en del av ett vederlag för leverans av varor i den mening som avses i artikel 11 A 1 a i direktivet. Tvärtom är avsikten med subventionen att stabilisera marknaderna genom en begränsning av varuleveranserna. Man försöker förbättra jordbrukarens ställning dels genom att ersätta honom för förlorad produktion, dels genom att åstadkomma en prisökning för de produkter som säljs till konsumenterna. Subventionen kan därför särskiljas från en sådan subvention som syftar till att upprätthålla priserna, som beskrivits ovan, med hjälp av vilken man försöker förbättra jordbrukarens ekonomiska ställning genom att subventionera bestämda varuleveranser.

19. Finanzamt och den tyska regeringen menar dock att, även om den ifrågavarande subventionen i detta mål inte kan anses som en del av ett vederlag för leverans av varor enligt artikel 11 A 1 a, den omfattas av direktivet såsom vederlag för tillhandahållande av en tjänst. Det förhållandet att jordbrukaren begränsar produktionen eller avstår från att saluföra viss produktion är en tjänst i sig, som skall skiljas från varuleveranser till konsumenter och för vilken ett eget vederlag erhålls. Det har hävdats att genom kravet på att offentliga myndigheter skall erhålla en leverans för eget bruk, har domstolen tillfört ett villkor som inte föreskrivs i direktivet. Den tyska regeringen har till stöd för den slutsatsen anfört ett — aningen exotiskt — exempel med en enskild person som köper en söderhavsö; försäljningen av ön skulle utgöra en leverans av varor i den mening som avses i direktivet oberoende av om personen i fråga faktiskt utnyttjade ön. Den tyska regeringen har tillagt att en subvention kan utgöra vederlag för tillhandahållande av tjänster även om den utbetalas av hänsyn till allmänintresset.

20. Den tyska regeringen anser att domstolens dom i målet Mohr leder till en snedvridning av konkurrensen. Den har anfört ett

6 — Se senast domar av den 24 oktober 1996 i mål C-288/94, Argos Distributors (REG 1996, s. I-5311) och i mål C-317/94, Elida Gibbs (REG 1996, s. I-5339).

exempel med en jordbrukare som odlar vissa produkter till en kostnad av 100 DM. Marknadsvillkoren är emellertid sådana att han endast kan sälja sin produktion till ett pris av 1 DM. För att kompensera förlusten erhåller han 99 DM från gemenskapen. Enligt artikel 11 A 1 a skulle beskattningsunderlaget vara 100 DM. Om däremot gemenskapen hade köpt produktionen för 100 DM i syfte att stabilisera marknaden, menar den tyska regeringen att subventionen, med stöd av domen i målet Mohr, inte skulle vara belagd med mervärdesskatt. Den har påpekat att fastän den skattskyldige handlar på samma sätt och erhåller samma inkomster gör han en leverans som är belagd med mervärdesskatt i det ena fallet, men inte i det andra.

21. Den tyska regeringens exempel är inte helt relevant, eftersom, som jag skall förklara, det andra exemplet enligt min mening är en leverans av varor i den mening som avses i direktivet. Det finns dock en mer grundläggande brist i den tyska regeringens argument. Det tas nämligen inte någon hänsyn till den omständigheten att mervärdesskatt inte är en inkomstskatt utan en konsumtionsskatt. En skattskyldigs inkomst berörs endast av mervärdesskatt om den utgör vederlag för en leverans av varor eller tjänster till en konsument. Om det inte föreligger någon konsumtion skall det inte tas ut någon mervärdesskatt.

22. I detta avseende måste det göras en distinktion mellan leveranser av varor och tillhandahållande av tjänster. Som den tyska regeringen har illustrerat med sitt söderhavsö-exempel, medför alltid en skattskyldigs leverans av varor konsumtion, oberoende av hur — eller om — varorna används. Ur mervärdesskattesynpunkt betyder konsumtion inte faktisk användning, utan endast att rätten förvärvas att som ägare förfoga över varorna. När varor passerar genom distributionskedjan måste de beläggas med mervärdesskatt — det skulle inte fungera om skattemyndigheterna var tvungna att undersöka om varorna faktiskt hade använts.

23. Om en offentlig myndighet förvärvar mark för att bygga en motorväg, men i slutänden inte gör någonting med marken, rör det sig således fortfarande om en leverans av varor. Det förhållandet att köpet görs med hänsyn till allmänintresset av en sund transportpolitik betyder inte heller att köpet undgår mervärdesskatt. Såsom redan har nämnts handlar det, i den tyska regeringens exempel, utan tvekan om en leverans av varor när kommissionen eller ett interventionsorgan köper varor.

24. Situationen är dock mer komplicerad vad beträffar tjänster. Tjänster definieras i direktivet endast som "varje transaktion som inte utgör leverans av varor". Det är svårare att konstatera förvärv av en tjänst än förvärv av varor. Alla betalningar, utom kanske gåvor, är förenade med villkor vars fullgörande,

med en semantisk utvidgning, kan beskrivas som en tjänst.

25. För att avgöra om en tjänst har tillhandahållits i den mening som avses i direktivet är det emellertid nödvändigt att granska transaktionen mot bakgrund av syftena och särdragen i det gemensamma mervärdesskattesystemet. I artikel 2 i första direktivet anges följande:

"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.

..."

26. Den transaktion som är i fråga i detta mål passar inte in på den definitionen. Det föreligger inte någon konsumtion. Jordbrukaren levererar inte varor till en konsument, han tillhandahåller inte tjänster åt någon bestämd konsument, och han tillhandahåller inte någon förmån som kan utgöra en kostnadskomponent i en annan persons verksamhet i distributionskedjan.

27. I begäran om förhandsavgörande i detta mål, som framställdes innan domstolen meddelade domen i målet Mohr, kom den nationella domstolen fram till en liknande slutsats vad beträffar tysk rätt:

"... det är inte klart vem som är den tilltänkte mottagaren av tjänsten. I 1 § första stycket första meningen första punkten i Umsatzsteuergesetz (lag om omsättningsskatt, nedan kallad UStG) (DDR och Förbundsrepubliken Tyskland) anges det inte uttryckligen att tjänsten skall tillhandahållas åt en bestämd mottagare, men detta krav framgår ändå klart dels av målets art och omsättningsskattens karaktär av konsumtionsskatt, dels av flera andra bestämmelser i UStG, i vilka detta förutsätts vara uppenbart (exempelvis 3 § första stycket, 6 § andra stycket, 7 §, 9 § första stycket och 10 § andra stycket i UStG (DDR och Förbundsrepubliken Tyskland)). När det handlar om offentligt stöd är det vanligt att det inte finns någon sådan

bestämd mottagare. Även om det är riktigt att, i den utsträckning som det är av allmänt intresse att främja att den skattskyldige uppträder på detta sätt, allmänheten kan anses som mottagare av tjänsten, menar den nationella domstolen att allmänheten inte kan utgöra en sådan bestämd mottagare som krävs för att det skall föreligga en transaktion som skall vara belagd med omsättningsskatt. Den myndighet som utbetalar stödet kan inte heller betraktas som mottagare. Den skattskyldige tillhandahåller inte denna myndighet någon bestämd tjänst. Han extensiverar inte sin jordbruksproduktion till förmån för den myndighet som beviljar stödet ...”

28. Situationen i detta mål kan ställas i kontrast till situationen när en skattskyldigs konkurrenter sluter ett (kanske konkurrensbegränsande) avtal om att begränsa den skattskyldiges produktion. Genom att betala den skattskyldige för att han gör detta hoppas konkurrenten att han skall kunna höja priset på sina varor. Den tjänst som köps av den skattskyldige är helt klart en kostnadskomponent i konkurrentens försäljning, på samma sätt som kostnaderna för råvaror eller arbetskraft. Konkurrenten är en bestämd konsument av den skattskyldiges tjänst, som består i att han begränsar sin produktion eller avhåller sig från försäljning.

29. I detta fall kringgår emellertid Finanzamt regeln om att endast subventioner som är kopplade till priset ingår i beskattningsunderlaget genom att förutsätta att det handlar om en mervärdesskattepliktig tjänst. Vad beträffar en sådan subvention som den som är i fråga i detta fall kan Finanzamt beskatta inte bara den prisökning på den sålda produkten som följer av minskad tillgång (en ökning som mycket väl kan överstiga den beviljade subventionens belopp) utan också subventionen.

30. Det kan också noteras att det i artikel 12.3 a i direktivet, jämförd med bilaga H, endast finns bestämmelser om reducerade skattesatser för leveranser av livsmedel, inte för tjänster som består i att begränsa eller att inte saluföra livsmedel. Jag anser att den tyska regeringen har rätt när den — som svar på den nationella domstolens tredje fråga — föreslår att sådant tillhandahållande av tjänster inte omfattas av den reducerade skattesatsen. Den tyska regeringens ståndpunkt leder därför till det absurda resultatet att ersättning för att inte leverera livsmedel till konsumenter skulle beskattas med normalskattesatsen, medan själva livsmedlen, om de hade sålts, skulle ha kunnat beskattas med en reducerad skattesats genom den valmöjlighet som medlemsstaterna ges enligt ovannämnda bestämmelser.

31. I motsats till den tyska regeringen anser jag inte att det är absurt att en jordbrukare, genom att acceptera en subvention, undviker att betala mervärdesskatt. Det kan i detta avseende återigen erinras om att mervärdesskatt inte är en inkomstskatt utan en konsumtionsskatt.

Förslag till avgörande

32. Följaktligen anser jag att de frågor som Finanzgericht des Landes Brandenburg har hänskjutit till domstolen skall besvaras på följande sätt:

Ett nationellt stöd som utbetalas till en jordbrukare för extensivering av potatisproduktionen utgör inte vederlag för en leverans av varor eller tjänster i den mening som avses i artikel 11 A 1 a i rådets sjätte direktiv (77/388/EEG).