

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS  
FRANCIS G. JACOBS

vom 23. November 1995 \*

1. In dieser Rechtssache ersucht der Bundesfinanzhof den Gerichtshof um Vorabentscheidung über die Auslegung der Sechsten Richtlinie des Rates (77/388/EWG) vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage<sup>1</sup> (im folgenden: Sechste Richtlinie). Der Bundesfinanzhof wirft die wichtige Frage auf, welche Stellung in bezug auf die Mehrwertsteuer die Vergütung hat, die landwirtschaftliche Erzeuger für die Verpflichtung erhalten, die Produktion bestimmter Früchte oder Erzeugnisse einzustellen.

Milcherzeugung aufzugeben und keinen Anspruch auf eine Milch-Referenzmenge gemäß Artikel 5c der Verordnung (EWG) Nr. 804/68 des Rates vom 27. Juni 1968<sup>3</sup> in der durch die Verordnung (EWG) Nr. 1335/86<sup>4</sup> geänderten Fassung zu erheben. Eine Vergütung in Höhe von 385 980 DM wurde ihm in einem Betrag am 23. September 1987 gezahlt. Er verkaufte sein Vieh und wandelte seinen Betrieb in einen „Reiterhof“ um. Dementsprechend stellte er 1987 die gesamte Milcherzeugung ein.

3. In seiner Umsatzsteuererklärung für 1987 gegenüber dem Finanzamt erfaßte der Kläger den Betrag der bezogenen Vergütung nicht.

2. Jürgen Mohr, der Kläger des Ausgangsverfahrens, war Inhaber eines landwirtschaftlichen Betriebes, in dem er Milchvieh hielt. Im März 1987 beantragte er beim Bundesamt für Ernährung und Forstwirtschaft eine Vergütung für die Aufgabe der Milcherzeugung. Sein Antrag war auf die Verordnung zur Festsetzung einer Vergütung bei der endgültigen Aufgabe der Milcherzeugung (EG-Milchaufgabevergütungsverordnung) vom 6. August 1986<sup>2</sup> gestützt. Bei der Antragstellung hatte der Kläger sich verpflichtet, die

4. Das Finanzamt, der Beklagte des Ausgangsverfahrens, betrachtete die Vergütung als Entgelt für eine steuerbare Leistung, nämlich die Aufgabe der Milcherzeugung, und unterwarf sie der Umsatzsteuer.

\* Originalsprache: Englisch.

1 — ABl. 1977, L 145, S. 1.

2 — BGBl. I 1986, 1277.

3 — ABl. 1968, L 148, S. 13.

4 — ABl. 1986, L 119, S. 19.

5. Der Kläger focht den Bescheid des Finanzamts ohne Erfolg beim Finanzgericht an; dieses bestätigte die Entscheidung, die Vergütung zu besteuern. Er brachte die Sache dann vor den Bundesfinanzhof. Der Bundesfinanzhof stellte fest, daß der Gerichtshof noch nicht entschieden habe, ob Zuwendungen, die Erzeugern aus mit gemeinsamen Marktorganisationen zusammenhängenden Gründen gewährt würden, der Besteuerung nach Artikel 2 Nr. 1, Artikel 6 Absatz 1 und Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie unterlägen. Er stellte außerdem fest, daß die Mehrwertsteuerrechtliche Behandlung von Vergütungen für die Aufgabe einer landwirtschaftlichen Erzeugung von Mitgliedstaat zu Mitgliedstaat unterschiedlich sei. Er hat daher dem Gerichtshof die beiden folgenden Fragen vorgelegt:

**Die gemeinschaftsrechtlichen Vorschriften**

6. Artikel 2 der Sechsten Richtlinie sieht vor:

„Der Mehrwertsteuer unterliegen:

1. Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt;

1. Erbringt ein steuerpflichtiger Landwirt, der die Milcherzeugung endgültig aufgibt, eine Dienstleistung im Sinne von Artikel 6 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — 77/338/EWG — (Sechste Richtlinie) und

2. die Einfuhr von Gegenständen.“

7. Artikel 6 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie bestimmt:

2. ist die hierfür erhaltene Vergütung aufgrund der Verordnung (EWG) Nr. 1336/86 des Rates vom 6. Mai 1986 (ABl. L 119, S. 21) eine Geldleistung, die nach Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie zu versteuern ist?

„Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstands im Sinne des Artikels 5 ist.

Diese Leistung kann unter anderem bestehen

— in der Abtretung eines unkörperlichen Gegenstands, gleichgültig, ob in einer Urkunde verbrieft oder nicht;

— in der Verpflichtung, eine Handlung zu unterlassen oder eine Handlung oder einen Zustand zu dulden;

— in der Ausführung eines Dienstes auf Grund einer behördlichen Anordnung oder kraft Gesetzes.“

8. Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie sieht vor:

„Die Besteuerungsgrundlage ist:

a) bei Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die nicht unter den Buchstaben b), c) und d) genannt sind, alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer oder Dienstleistende für diese Umsätze vom Abnehmer oder Dienstleistungsempfänger oder von einem Dritten erhält oder erhalten soll, einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen.“

9. Durch die Verordnung Nr. 1336/86 des Rates vom 6. Mai 1986 zur Festsetzung einer Vergütung bei der endgültigen Aufgabe der Milcherzeugung wurde ein System geschaffen, wonach ein Milcherzeuger, der sich zur endgültigen Aufgabe der Milcherzeugung verpflichtet, eine von der Gemeinschaft finanzierte Vergütung erhält. Insbesondere wird in der dritten Begründungserwägung festgestellt:

„Um die aus der Herabsetzung der Gesamtgarantiemengen folgende Verringerung der Lieferungen und Direktverkäufe zu erleichtern, sollte in einer Gemeinschaftsregelung über die Finanzierung einer Aufgabe der Milcherzeugung vorgesehen werden, daß ein Erzeuger, der sich zur endgültigen Aufgabe der gesamten Milcherzeugung verpflichtet, bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen auf Antrag eine Vergütung erhält.“

10. Artikel 1 der Verordnung Nr. 1336/86 sieht die Zahlung einer Vergütung an einen Erzeuger vor, der sich zur endgültigen Aufgabe der Milcherzeugung verpflichtet. In Artikel 2 der Verordnung wird die Höhe der den Erzeugern zu zahlenden Vergütung festgesetzt, wird bestimmt, daß die Gemeinschaft die Zahlung der Vergütung zu finanzieren hat, und wird festgestellt, daß die Vergütung sieben Jahre lang gezahlt wird.

11. Artikel 2 Absatz 2 der Verordnung (EWG) Nr. 2321/86 der Kommission vom 24. Juli 1986<sup>5</sup>, durch die Durchführungsb-

5 — ABl. 1986, L 302, S. 13.

stimmungen zur Verordnung Nr. 1336/86 des Rates festgelegt werden, sieht vor:

Die Vorgeschichte der Verordnung Nr. 1336/86

„Bei jedem Erzeuger ... muß der Antrag mindestens folgende Angaben enthalten:

...

c) eine Erklärung des Erzeugers, in der dieser sich verpflichtet,

— die Milcherzeugung spätestens am 31. März, der dem Tag der Annahme seines Antrags folgt, endgültig einzustellen,

— auf jeden Anspruch auf eine Referenzmenge im Rahmen der Regelung gemäß Artikel 5c der Verordnung (EWG) Nr. 804/68 zu verzichten.“

12. Es ist wohl hilfreich, wenn ich kurz die Vorgeschichte der Verordnung Nr. 1336/86 darstelle, bevor ich mich mit den Fragen des vorlegenden Gerichts befasse. Durch die Verordnung Nr. 804/68 des Rates vom 27. Juni 1968<sup>6</sup> wurde eine gemeinsame Marktorganisation für Milch und Milcherzeugnisse geschaffen. Mit dieser gemeinsamen Marktorganisation sollen die in Artikel 39 des Vertrages dargestellten Ziele erreicht werden. Durch die Verordnung wurde ein „Richtpreis“-Mechanismus mit begleitenden Interventionsmaßnahmen eingerichtet, durch die der vereinbarte Richtpreis garantiert werden sollte. Es zeigte sich jedoch bald, daß auf dem Gemeinschaftsmarkt ein Ungleichgewicht zwischen Angebot und Nachfrage bestand: Die Milcherzeugung überstieg die Nachfrage. Von 1974 an ergriff die Gemeinschaft daher eine Reihe von Maßnahmen zur Stimulierung der Nachfrage für Milch und Milcherzeugnisse; u. a. wurden Zuschüsse für den Verbrauch bestimmter Arten von Milcherzeugnissen, Zuschüsse für den Verbrauch von Milch durch Schulkinder sowie Ausfuhrerstattungen zur Förderung des Verkaufs auf dem Weltmarkt gewährt.

13. Diese Maßnahmen erwiesen sich jedoch als nicht ausreichend zur Beseitigung des Ungleichgewichts zwischen Angebot und Nachfrage. Der Rat erließ daher die Verordnung (EWG) Nr. 1079/77 vom 17. Mai 1977 über eine Mitverantwortungsabgabe und Maßnahmen zur Erweiterung der Märkte für Milch und Milcherzeugnisse<sup>7</sup>. Nach dieser Verordnung sollte eine Abgabe auf die an Molkereien gelieferte Milch in Höhe von 1,5 bis 4 % des Richtpreises

6 — Zitiert in Fußnote 3.

7 — ABL 1977, L 131, S. 6.

erhoben werden, um die Erzeuger so mit einem Teil der Kosten ihrer Überproduktion zu belasten. Außerdem erließ der Rat die Verordnung (EWG) Nr. 1078/77 vom 17. Mai 1977 zur Einführung einer Prämienregelung für die Nichtvermarktung von Milch und Milcherzeugnissen und die Umstellung der Milchkuhbestände<sup>8</sup>. Das Ziel dieser Verordnung bestand nach ihrer ersten Begründungserwägung darin, die bei Erzeugern bestehende Tendenz zur Einstellung der Milcherzeugung oder der Vermarktung von Milch und Milcherzeugnissen zu unterstützen. Zu diesem Zweck sollten die Erzeuger, die sich verpflichteten, auf die Vermarktung von Milch und Milcherzeugnissen für fünf Jahre zu verzichten, und diejenigen, die sich verpflichteten, ihre Milchkuhbestände auf Bestände zur Fleischerzeugung umzustellen, einen Ausgleich aus öffentlichen Mitteln der Abteilung Ausrichtung und der Abteilung Garantie des Europäischen Ausrichtungs- und Garantiefonds für die Landwirtschaft erhalten. In der dritten Begründungserwägung dieser Verordnung hieß es:

„Der Betrag der Prämien ist so festzusetzen, daß sie als Ausgleich für den Verlust der Einkünfte aus der Vermarktung dieser Erzeugnisse betrachtet werden können.“

14. Ein anderes vom Rat zur Regulierung der Milcherzeugung eingeführtes System war

das Quotensystem. Es wurde ursprünglich 1984 durch die Verordnung (EWG) Nr. 856/84 des Rates vom 31. März 1984<sup>9</sup> zur Änderung der Verordnung Nr. 804/68 über die gemeinsame Marktorganisation für Milch und Milcherzeugnisse eingerichtet. Das Quotensystem war seit dieser Zeit die Hauptmaßnahme zur Beschränkung des Angebots.

15. Die Gemeinschaft verlegte sich auf die oben beschriebenen Maßnahmen zur Verringerung des Produktionsüberschusses, anstatt eine Preissenkung zu beschließen. Seinerzeit war man der Ansicht, daß eine zur Wiederherstellung des Gleichgewichts auf dem Markt ausreichende direkte Preissenkung nicht vorgenommen werden könne, ohne eine einschneidende Kürzung der Einkommen der Landwirte herbeizuführen<sup>10</sup>. Eine solche Kürzung der Einkommen hätte dramatische soziale und regionale Auswirkungen gehabt.

16. Die Verordnung Nr. 1336/86 ist somit im Rahmen einer Reihe von Maßnahmen zu sehen, die die Kommission zur Begrenzung der Milcherzeugung ohne eine plötzliche Kürzung des Einkommens der betroffenen Landwirte erlassen hat. Tatsächlich ist die Verordnung Nr. 1336/86 unter vielen Gesichtspunkten eine Fortsetzung der mit der Verordnung Nr. 1078/77 erfolgten Politik, außer daß der Erzeuger sich nach der Verordnung Nr. 1336/86 zur endgültigen Aufgabe der Milcherzeugung zu verpflichten hat und nicht nur zur Aufgabe für eine bestimmte Anzahl von Jahren wie in der Verordnung Nr. 1078/77.

<sup>9</sup> — ABl. 1984, L 90, S. 10.

<sup>10</sup> — Rechnungshof, Sonderbericht Nr. 4/93 über die Durchführung der Quotenregelung zur Regulierung der Milcherzeugung zusammen mit der Antwort der Kommission, ABl. 1994, C 12, S. 1, auf S. 11.

<sup>8</sup> — ABl. 1977, L 131, S. 1.

17. Darüber hinaus sei angemerkt, daß die Verordnung Nr. 1336/86 nicht die einzige Verordnung ist, wonach Erzeugern für die Verpflichtung zur Aufgabe oder Beschränkung der Erzeugung ein Ausgleich gewährt werden kann. Vielmehr gibt es eine Vielzahl derartiger Verordnungen. Die Verordnung (EWG) Nr. 1765/92 des Rates vom 30. Juni 1992 zur Einführung einer Stützungsregelung für Erzeuger bestimmter landwirtschaftlicher Kulturpflanzen<sup>11</sup> sieht Ausgleichszahlungen an Erzeuger vor, die Flächen stilllegen, so daß keine landwirtschaftlichen Kulturpflanzen auf ihnen erzeugt werden. Die Verordnung (EWG) Nr. 1200/90 des Rates vom 7. Mai 1990 zur Sanierung der gemeinschaftlichen Apfelerzeugung sieht die Zahlung einer Prämie an Apfelerzeuger vor, die sich verpflichten, Apfelbaumpflanzungen zu roden und auf die Neuanpflanzung von Apfelbäumen zu verzichten (Artikel 2)<sup>12</sup>. Die Verordnung (EWG) Nr. 1442/88 des Rates vom 24. Mai 1988 über die Gewährung von Prämien zur endgültigen Aufgabe von Rebflächen in den Weinwirtschaftsjahren 1988/89 bis 1995/96<sup>13</sup> enthält ähnliche Regelungen für Rebstöcke. Generell für den Landwirtschaftssektor enthält Artikel 5 der Verordnung (EWG) Nr. 4256/88 des Rates vom 19. Dezember 1988 zur Durchführung der Verordnung (EWG) Nr. 2052/88 hinsichtlich des EAGFL, Abteilung Ausrichtung<sup>14</sup>, ein Verzeichnis der Arten der von den Mitgliedstaaten zur Förderung der Anpassung der Agrarstrukturen durchgeführten Aktionen, die durch die Strukturfonds der Gemeinschaft unterstützt werden können. Artikel 21 Absatz 6 der Verordnung (EWG) Nr. 4253/88 des Rates vom 19. Dezember 1988 zur Durchführung der Verordnung (EWG) Nr. 2052/88 hinsichtlich der Koordinierung der Interventionen der verschiede-

nen Strukturfonds einerseits und zwischen diesen und den Interventionen der Europäischen Investitionsbank und der sonstigen vorhandenen Finanzinstrumente andererseits<sup>15</sup> sieht vor, daß die oben genannten Aktionen der Mitgliedstaaten zur Stützung der Agrareinkommen bestimmt sein können.

18. Außerhalb des Bereichs der Landwirtschaft sieht die Verordnung (EWG) Nr. 1101/89 des Rates vom 27. April 1989 über die Strukturbereinigung in der Binnenschifffahrt<sup>16</sup> die Zahlung einer Prämie an Schiffseigentümer vor, die sich dazu verpflichten, Schiffe abzuwracken, um den Schiffsraumüberhang auf dem Rhein zu verringern. In dieser Verordnung wurde die Prämie jedoch nicht aus dem Gemeinschaftshaushalt finanziert, sondern durch Beiträge, die der Wirtschaftszweig selbst zu einem Fonds zahlte.

19. Alle oben genannten gemeinschaftsrechtlichen Regelungen haben eines gemeinsam: Es werden Mittel in Form von Zuschüssen, Prämien oder Einkommenshilfen als ein Anreiz für die Hersteller von Erzeugnissen oder die Erbringer von Dienstleistungen zur Verfügung gestellt, ihr Angebot im Interesse der Bewirtschaftung des betreffenden Markts anzupassen. Es ist klar, daß die Verordnung Nr. 1336/86 nur eine der vielen Verordnun-

11 — ABl. 1992, L 181, S. 12.

12 — ABl. 1990, L 119, S. 63.

13 — ABl. 1988, L 132, S. 3.

14 — ABl. 1988, L 374, S. 25.

15 — ABl. 1988, L 374, S. 1.

16 — ABl. 1989, L 116, S. 25.

gen ist, die Hersteller oder Dienstleistungserbringer dazu veranlassen sollen, Angebot zurückzuhalten.

### Das Vorbringen der Beteiligten

20. Die deutsche und die italienische Regierung tragen vor, ein Milcherzeuger, der sich zur Aufgabe der Erzeugung verpflichte, erbringe eine Dienstleistung im Sinne von Artikel 6 Absatz 1 der Richtlinie und die Vergütung, die der Erzeuger erhalte, stelle eine Geldleistung dar, die nach Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie zu versteuern sei.

21. Der Ausgangspunkt der Argumentation der deutschen Regierung besteht darin, daß der Umsatz, um den es bei der Anwendung der Verordnung Nr. 1336/86 gehe, eine steuerbare Leistung, die gegen Entgelt ausgeübt werde, im Sinne von Artikel 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie darstelle. Die Zahlung der Prämie und die Verpflichtung zur Aufgabe der Erzeugung seien voneinander abhängige Voraussetzungen. Infolgedessen bestehe der unmittelbare Zusammenhang zwischen der vom Milcherzeuger erbrachten Dienstleistung und der Zahlung der Vergütung, der nach dem Urteil in der Rechtssache Staatssecretaris van Financiën/Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats GA<sup>17</sup> erforderlich

sei, damit ein Umsatz als steuerbarer Umsatz im Sinne der Richtlinie qualifiziert werden könne. Ferner stelle die Verpflichtung zur Aufgabe der Milcherzeugung eine Dienstleistung im Sinne von Artikel 6 Absatz 1 zweiter Gedankenstrich dar, nämlich eine Verpflichtung, eine Handlung — die Milcherzeugung — zu unterlassen. Die bezogene Vergütung werde dem Erzeuger als Preis für die Verpflichtung, die Milcherzeugung aufzugeben, gezahlt, und ihr Betrag stelle somit die Besteuerungsgrundlage im Sinne von Artikel 11 der Richtlinie dar.

22. Die italienische Regierung trägt ebenfalls vor, die aufgrund der Verordnung Nr. 1336/86 gezahlte Prämie sei nicht dazu bestimmt, einen Ausgleich für den Verlust des Viehbestands zu schaffen, sondern werde als Gegenleistung für die Verpflichtung gezahlt, die Milcherzeugung aufzugeben. Auch wenn die Schaffung des Systems durch das öffentliche Interesse begründet sein könne, sei dieser Grund unerheblich, soweit es um die Qualifizierung der Transaktion für steuerliche Zwecke gehe. Die Tätigkeit des Erzeugers bei der Aufgabe der Milcherzeugung sei eine wirtschaftliche Tätigkeit, weil er eine finanzielle Gegenleistung für das Verhalten beziehe, zu dem er sich verpflichte.

23. Die französische Regierung und die Kommission machen geltend, ein Milcherzeuger, der die Erzeugung aufgabe, erbringe

17 — Rechtssache 154/80 (Slg. 1981, 445); siehe auch das Urteil in der Rechtssache C-16/93, Tolson/Inspecteur der Omzetbelasting (Slg. 1994, I-743).

keine steuerbare Dienstleistung im Sinne der Sechsten Richtlinie. Die französische Regierung trägt vor, die Verpflichtung zur Aufgabe der Milcherzeugung sei keine steuerbare Leistung im Sinne von Artikel 2 der Richtlinie und stelle keine Dienstleistung nach der Definition des Artikels 6 Absatz 1 dar. Der Milcherzeuger erbringe keine Dienstleistung individueller Art gegenüber der Stelle, die die Vergütung zahle: Die erbrachte Dienstleistung sei allgemeiner Art und werde zur Förderung eines im allgemeinen Interesse liegenden Ziels erbracht. Außerdem werde der Betrag der Vergütung nach allgemeinen Erwägungen des öffentlichen Interesses festgesetzt, könne von einem Mitgliedstaat zum anderen unterschiedlich sein und könne sogar, wie es in Frankreich der Fall sei, bei einem bestimmten Produktionsniveau angepaßt werden. Es bestehe daher kein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Höhe der an einen bestimmten Erzeuger gezahlten Vergütung und dem „Vorteil“, der der die Vergütung zahlenden Stelle erwachse. Der Betrag der Prämie sei folglich nicht die Besteuerungsgrundlage im Sinne von Artikel 11 der Richtlinie. Schließlich stelle die Prämie keine „unmittelbar mit dem Preis zusammenhängende“ Subvention der Leistung im Sinne von Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie dar, weil der Milcherzeuger keine Leistung erbringe, für die den Kunden ein Preis berechnet werde.

Ein Umsatz werde steuerbar, wenn es einen Leistenden gebe, der eine Dienstleistung erbringe, die einem Empfänger unmittelbar und individuell zugute komme. Auch wenn die nationale Interventionsstelle, die die Vergütung zahle, und der Milcherzeuger durch wechselseitige Verpflichtungen gebunden seien, werde die Interventionsstelle nicht zum Empfänger einer vom Erzeuger erbrachten Dienstleistung. Ebenso wenig erbringe der Erzeuger eine Dienstleistung gegenüber der Interventionsstelle. Die Lage sei ähnlich wie in einem Fall, in dem ein Reisender von der Reise mit dem Auto zur Reise mit der Bahn übergehe, weil die Eisenbahngesellschaft einen niedrigeren Tarif anbiete, der vom Staat mit dem Ziel subventioniert werde, den Straßenverkehr zu verringern. Der Eisenbahnreisende erhalte eine Prämie in Form einer billigeren Fahrkarte, erbringe aber keine Dienstleistung im Rechtssinne, außer daß er zur Erreichung eines im öffentlichen Interesse liegenden Ziels beitrage. Die Kommission gelangt zu dem Ergebnis, daß es im Lichte ihrer Auslegung der Artikel 2 Nr. 1 und 6 Absatz 1 der Richtlinie nicht erforderlich sei, zu prüfen, ob die Prämie die Besteuerungsgrundlage im Sinne von Artikel 11 darstelle.

### Rechtliche Würdigung

24. Die Kommission macht wie die französische Regierung geltend, daß die in der Verordnung Nr. 1336/86 geregelte Transaktion keine steuerbare Leistung im Sinne von Artikel 2 Nr. 1 der Richtlinie darstelle.

25. Zur Beantwortung der Frage des vorlegenden Gerichts ist es erforderlich, die Ziele der mehrwertsteuerrechtlichen Vorschriften



der Gemeinschaft und die Merkmale der durch sie eingeführten Steuer zu prüfen. Artikel 2 der Ersten Richtlinie des Rates (67/227/EWG) vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer<sup>18</sup> sieht vor:

„Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht auf dem Grundsatz, daß auf Gegenstände und Dienstleistungen, ungeachtet der Zahl der Umsätze, die auf den vor der Besteuerungsstufe liegenden Produktions- und Vertriebsstufen bewirkt wurden, eine allgemeine zum Preis der Gegenstände und Dienstleistungen genau proportionale Verbrauchssteuer anzuwenden ist.

Bei allen Umsätzen wird die Mehrwertsteuer, die nach dem auf den Gegenstand oder die Dienstleistung anwendbaren Steuersatz auf den Preis des Gegenstands oder der Dienstleistung errechnet wird, abzüglich des Mehrwertsteuerbetrags geschuldet, der die verschiedenen Kostenelemente unmittelbar belastet hat.“

26. Die Mehrwertsteuer ist somit eine allgemeine Verbrauchsteuer auf Gegenstände und Dienstleistungen. Im Einklang mit dem den mehrwertsteuerrechtlichen Vorschriften zugrunde liegenden Ziel der steuerlichen Neutralität stellen die Definition der „Lieferung von Gegenständen“ in Artikel 5 der Sechsten Richtlinie und die Auffangdefinition der „Dienstleistungen“ in Artikel 6 Absatz 1 die umfassende Anwendung der Steuer auf alle Formen des Verbrauchs

sicher<sup>19</sup>. So kann eine Dienstleistung z. B. lediglich in der Verpflichtung bestehen, eine Handlung zu unterlassen<sup>20</sup>. Es ist auch unerheblich, daß eine Lieferung von Gegenständen oder Dienstleistungen aufgrund einer behördlichen Anordnung oder kraft Gesetzes ausgeführt wird<sup>21</sup>. Dementsprechend ist auch der Umstand unerheblich, daß eine Gebühr für bestimmte Dienstleistungen, wie z. B. Energieversorgung, Fernmeldeverbindungen oder Beförderung, gesetzlich vorgeschrieben ist<sup>22</sup>.

27. Der Anwendungsbereich der Steuer ist jedoch durch ihren Charakter als Verbrauchsteuer begrenzt. Ein Wirtschaftsteilnehmer muß Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen zum Verbrauch durch identifizierbare Kunden für einen Preis ausführen, den der Kunde oder ein Dritter zahlt. Im vorliegenden Fall ist dieses Erfordernis nicht erfüllt. Wie aus der Erörterung in den Nummern 9 bis 17 hervorgeht, erwirbt die Gemeinschaft dadurch, daß sie Landwirten durch die zuständigen nationalen Stellen einen Ausgleich für die Einkommensverluste zahlen läßt, die sich aus der Aufgabe der Milcherzeugung ergeben, keine Gegenstände und empfängt auch keine Dienstleistungen zur eigenen Verwendung, sondern sie handelt im allgemeinen Interesse an der Förderung des ordnungsgemäßen Funktionierens des Milchmarktes der Gemeinschaft. Der vorliegende Fall läßt sich daher klar von Fällen unterscheiden, die, wie vorgetragen worden ist, ähnlich sein sollen, z. B. dem Fall, daß der Verkäufer eines Geschäfts sich gegenüber dem Käufer verpflichtet, kein Konkurrenzgeschäft zu

19 — Farmer und Lyal, *EC Tax Law*, Oxford 1994, S. 93.

20 — Artikel 6 Absatz 1 Unterabsatz 2 zweiter Gedankenstrich.

21 — Vgl. Artikel 5 Absatz 4 Buchstabe a und Artikel 6 Absatz 1 Unterabsatz 2 dritter Gedankenstrich.

22 — Farmer und Lyal, a. a. O., S. 125.

eröffnen; hier empfängt der Käufer eine Dienstleistung, die ihm in Form einer Verpflichtung, bestimmte Handlungen zu unterlassen, persönlich zugute kommt. Der vorliegende Fall läßt sich auch von Fällen unterscheiden, in denen die öffentliche Hand der unmittelbare Empfänger einer Lieferung von Gegenständen oder von Dienstleistungen ist, die sie für ihre öffentlichen Tätigkeiten einsetzt, z. B. wenn sie Material und Geräte für die Verwendung im Büro kauft oder Land durch Enteignung für den Straßenbau erwirbt. In derartigen Fällen ist die öffentliche Hand ein Verbraucher wie bei einem privaten Rechtsgeschäft. Im vorliegenden Fall können die öffentlichen Stellen, seien sie solche der Gemeinschaft oder nationale Stellen, nicht als Empfänger einer Dienstleistung angesehen werden.

28. Auch können die Landwirte, die weiter Milch erzeugen, nicht als Empfänger einer Dienstleistung angesehen werden, die die Landwirte erbringen, die die Erzeugung aufgeben. Es mag zutreffen, daß sie insoweit in den Genuß eines Vorteils kommen, als das durch die Verordnung Nr. 1336/86 geschaffene Programm zur Aufgabe der Milcherzeugung es ihnen ermöglicht, auf dem Markt zu bleiben, ohne daß sie die Einkommenseinbußen erleiden, die sich bei einer Senkung der Richtpreise ergeben hätten. Dieser Vorteil ist jedoch sowohl spekulativ als auch nicht quantifizierbar. Darüber hinaus ist es ein Vorteil von der Art, wie er sich für Wirtschaftsteilnehmer ergibt, die auf irgendeinem Markt bleiben, auf dem die öffentliche Hand im Interesse der Allgemeinheit interveniert, um bei einer übermäßigen Nachfrage Abhilfe zu schaffen und um die Preise zu stützen.

29. Das Fehlen eines Verbrauchs in einem realen Sinn unterscheidet die vorliegende Rechtssache von früheren Rechtssachen wie z. B. Apple und Pear Development Council/Commissioners of Customs and Exise<sup>23</sup>. Dort hat der Gerichtshof entschieden, daß der Pflichtbeitrag, der bei Apfel- und Birnenerzeugern vom Development Council zur Finanzierung der Tätigkeiten erhoben wurde, die dieser für den Gewerbezweig ausübte, keine Gegenleistung für erbrachte Dienstleistungen darstellte. Meines Erachtens war der der Entscheidung des Gerichtshofes zugrunde liegende Gedanke jedoch weniger das Fehlen einer identifizierbaren Gruppe von Kunden, für die Dienstleistungen erbracht wurden, als die besondere Kombination eines Pflichtbeitrags mit dem Fehlen eines Zusammenhangs zwischen dem Beitrag und dem Umfang der Vorteile, die den einzelnen Erzeugern zugute kamen. Meiner Ansicht nach ist diese Entscheidung daher nicht unmittelbar einschlägig.

30. Schließlich hat das Ergebnis, daß die endgültige Aufgabe der Milcherzeugung keine steuerbare Leistung ist, meines Erachtens nicht zur Folge, daß die Gefahr von Steuerumgehungen besteht. Verkauft der Milcherzeuger bei Aufgabe der Erzeugung Vermögensgegenstände, so wird es sich bei diesem Verkauf um eine steuerbare Lieferung von Gegenständen im Sinne von Artikel 5 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie handeln. Darüber hinaus können die Mitgliedstaaten gemäß Artikel 5 Absatz 7 Buchstabe c der Richtlinie den Besitz von Gegenständen durch einen Steuerpflichtigen bei Aufgabe seiner der Steuer unterliegenden wirtschaftlichen Tätigkeit, wenn für diese Gegenstände Mehrwertsteuer abgezogen worden ist, einer Lieferung gegen Entgelt gleichstellen.

23 — Rechtssache 102/86, Slg. 1988, 1443.

## Ergebnis

31. Die vom Bundesfinanzhof vorgelegten Fragen sind daher meines Erachtens wie folgt zu beantworten:

Ein Landwirt, der sich gemäß Artikel 1 Absatz 1 der Verordnung (EWG) Nr. 1336/86 des Rates vom 6. Mai 1986 zur Festsetzung einer Vergütung bei der endgültigen Aufgabe der Milcherzeugung verpflichtet, die Milcherzeugung endgültig aufzugeben, erbringt keine steuerbare Dienstleistung gegen Entgelt im Sinne von Artikel 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie (77/388/EWG) des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage. Die Vergütung, die er für die Aufgabe der Erzeugung erhält, ist nach der Richtlinie nicht zu versteuern.