

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
FRANCIS G. JACOBS
föredraget den 23 november 1995 *

1. Bundesfinanzhof (tysk federal finansdomstol) har i detta mål begärt att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande avseende tolkningen av rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund¹ (nedan kallat "sjätte direktivet"). Bundesfinanzhof har tagit upp den viktiga frågan om hur den ersättning som jordbrukare erhåller, när de åtar sig att upphöra producera en viss gröda eller produkt, skall betraktas med avseende på omsättningskatt.

2. Jürgen Mohr, som är klagande i målet vid den nationella domstolen, var innehavare till ett jordbruk på vilket han födde upp mjölkkor. I mars 1987 ingav han till Bundesamt für Ernährung und Forstwirtschaft (federal livsmedels- och skogsbruksmyndighet) en ansökan om ersättning för att upphöra med mjölkproduktion. Hans ansökan var grundad på en tysk förordning av den 6 augusti 1986 (EG-Milchaufgabevergütungsverordnung²) om fastställande av ersättning för definitivt upphörande med mjölkproduktion. I sin ansökan åtog han sig att upphöra med mjölkproduktionen och att avstå från att begära en

referenskvantitet för mjölk enligt artikel 5c i rådets förordning (EEG) nr 804/68 av den 27 juni 1968³, ändrad genom förordning (EEG) nr 1336/86⁴ av den 6 maj 1986. Den 23 september 1987 beviljades han ett belopp om 385 980 DM i en enda utbetalning. Han sålde sin boskap och gjorde om sitt jordbruk till ridskola. År 1987 upphörde han således med all mjölkproduktion.

3. Klaganden tog inte upp det belopp som han hade erhållit i ersättning i den deklARATION avseende omsättningskatt för år 1987 som han lämnade till Finanzamt (skattemyndighet).

4. Finanzamt, som är motpart i målet vid den nationella domstolen, såg denna ersättning som vederlag för en skattepliktig tjänst, det vill säga upphörande med mjölkproduktion, och belade den med omsättningskatt.

* Originalspråk: engelska.

1 — EGT nr L 145, 1977, s. 1.

2 — *Bundesgesetzblatt* I 1986, 1277.

3 — EGT nr L 148, 1968, s. 13.

4 — EGT nr L 119, 1986, s. 19.

5. Klaganden förde utan framgång talan mot Finanzamts beslut vid Finanzgericht, som fastställde beslutet att belägga ersättningen med omsättningsskatt. Han förde då tvisten vidare till Bundesfinanzhof. Bundesfinanzhof konstaterade att domstolen ännu inte har avgjort huruvida subventioner som beviljas producenter på grundval av den gemensamma organisationen av marknaden är skattepliktiga enligt artiklarna 2.1, 6.1 och 11 A.1 i sjätte direktivet. Bundesfinanzhof konstaterade vidare att reglerna om ersättning för upphörande med mjölkproduktion varierade från medlemsstat till medlemsstat. Den har därför ställt följande två frågor till domstolen:

Gemenskapens lagstiftning

6. I artikel 2.1 i direktivet föreskrivs att

”[m]ervärdeskatt skall betalas för

— leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap,

— införsel av varor”.

”1) Skall en skattskyldig jordbrukare som definitivt upphör med sin mjölkproduktion anses tillhandahålla tjänster i den mening som avses i artikel 6.1 i rådets sjätte direktiv av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter (77/388/EEG)?

7. I artikel 6.1 fastställs att

2) Skall den ersättning för upphörande som erhålls enligt rådets förordning (EEG) nr 1336/86 av den 6 maj 1986 (EGT nr L119, s. 21) anses vara ett vederlag som utgör underlag för beskattning enligt artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet?”

”[m]ed ’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:

- Överlåtelse av immateriella tillgångar, vare sig det upprättats någon handling angående äganderätten eller ej.
- 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.”

8. I artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet fastställs att

”Beskattningsunderlaget skall vara följande:

- a) När det gäller annat tillhandahållande av varor och andra tjänster än som avses i punkterna b, c och d nedan: Allt som utgör det vederlag som leverantören har erhållit eller kommer att erhålla från kunden eller en tredje part för dessa inköp, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på leveransen.”

9. Genom rådets förordning (EEG) nr 1336/86 av den 6 maj 1986 om fastställande av ersättning för definitivt upphörande med mjölkproduktionen [vid översättningen fanns ingen svensk version att tillgå], upprättades en ordning enligt vilken en mjölkproducent som åtar sig att definitivt upphöra med sin mjölkproduktion erhåller en ersättning som finansieras av gemenskapen. I tredje övervägandet i ingressen fastställs särskilt följande:

”För att underlätta den minskning av levnansraser och direktförsäljning som följer av nedskärningen av de totala garantikvantiteterna, bör det upprättas en gemenskapsordning för finansiering av upphörande med mjölkproduktion, genom utbetalning av en ersättning till varje producent som ansöker härom, och som uppfyller vissa villkor, mot att producenten åtar sig att definitivt upphöra med hela sin mjölkproduktion.”

10. Enligt artikel 1 i förordning nr 1336/86 skall ersättning betalas till producenter som åtar sig att definitivt upphöra med sin mjölkproduktion. I artikel 2 i förordningen fastställs det belopp som skall betalas till producenterna, anges att gemenskapen skall finansiera betalningen av ersättning och fastslås att ersättningen skall betalas under sju år.

11. I artikel 2.2 i kommissionens förordning (EEG) nr 2321/86 av den 24 juli 1986 om tillämpningsföreskrifter till förordning nr

1336/86⁵ [vid översättningen fanns ingen svensk version att tillgå] föreskrivs följande:

”För varje producent ... skall ansökan innehålla följande upplysningar:

...

c) en förklaring från producenten i vilken han åtar sig

— att definitivt upphöra med sin mjölkproduktion senast den 31 mars som följer efter den dag då hans ansökan beviljades,

— att avstå från varje anspråk på en referenskvantitet inom ramen för det system som fastställts genom artikel 5c i förordning (EEG) nr 804/68.”

Bakgrunden till förordning nr 1336/86

12. Innan jag tar upp den nationella domstolens frågor, kan det finnas skäl att kortfattat beskriva bakgrunden till förordning nr 1336/86. Genom rådets förordning (EEG) nr 804/68 av den 27 juni 1968⁶ upprättades en gemensam organisation av marknaden för mjölk och mjölkprodukter. Syftet med den gemensamma organisationen av marknaden var att uppnå de mål som har uppställts i artikel 39 i fördraget. Genom förordningen infördes en ”riktprismekanism” med åtföljande interventionsåtgärder avsedda att garantera det överenskomna riktpriset. Det blev dock snart uppenbart att det fanns en obalans mellan utbud och efterfrågan på gemenskapsmarknaden: mjölkproduktionen överskred efterfrågan. Därför vidtog gemenskapen, från år 1974 och framåt, en rad åtgärder för att stimulera efterfrågan på mjölk och mjölkprodukter, åtgärder som inbegrep subventioner av användningen av vissa mjölkprodukter, subventioner av skolbarns mjölkkonsumtion samt exportbidrag för att främja försäljningen på världsmarknaden.

13. Dessa åtgärder visade sig dock inte vara tillräckliga för att avhjälpa obalansen mellan utbud och efterfrågan. Rådet antog därför förordning (EEG) nr 1079/77 av den 17 maj 1977 om en medansvarsavgift och om åtgärder för att utvidga marknaden för mjölk och mjölkprodukter⁷ [vid översättningen fanns ingen svensk version att tillgå]. Syftet med förordningen var att införa en avgift på 1,5—4 procent av riktpriset på all mjölk som

6 — Nämnd ovan i fotnot 3.

7 — EGT nr L 131, 1977, s. 6.

5 — EGT nr L 202, 1986, s. 13.

levereras till mejerier, så att producenterna skulle få bära en del av kostnaden för sin överproduktion. Dessutom antog rådet förordning (EEG) nr 1078/77 av den 17 maj 1977 om införande av ett bidragssystem för avstående från saluförande av mjölk och mjölkprodukter och för omställning av mjölkbesättningar.⁸ Syftet med förordningen var, enligt första övervägandet i ingressen, att främja producenternas tendens att upphöra med produktion eller saluförande av mjölk och mjölkprodukter. För det ändamålet kunde de producenter som åtog sig att under fem år avstå från saluförande av mjölk och mjölkprodukter, eller att under fyra år omställa sina mjölkbesättningar till köttproduktion, erhålla en ersättning som finansierades genom utvecklings- och garanti-sektionerna vid Europeiska utvecklings- och garantifonden för jordbruket (EUGFJ). I tredje övervägandet i förordningen uppgavs att

”[b]idragsbeloppen bör fastställas till en sådan nivå att de kan anses utgöra viss kompensation för inkomstbortfall av saluförandet av de aktuella produkterna.”

14. Rådet införde även ett annat system för att kontrollera mjölkproduktionen, nämligen

kvotsystemet. Det infördes ursprungligen år 1984 genom rådets förordning (EEG) nr 856/84 av den 31 mars 1984⁹ om ändring av förordning (EEG) nr 804/68 om den gemensamma organisationen av marknaden för mjölk och mjölkprodukter. Kvotsystemet har sedan dess utgjort den viktigaste åtgärden för att begränsa utbudet.

15. Gemenskapen vidtog de ovan beskrivna åtgärderna för att minska överskottsproduktionen istället för att sänka priserna. Vid den tidpunkten ansågs det vara omöjligt att vidta en tillräcklig prissänkning för att återupprätta marknadsbalansen, utan att framkalla en drastisk minskning av jordbrukarnas inkomster.¹⁰ En sådan inkomstminskning skulle ha fått dramatiska sociala och regionala konsekvenser.

16. Förordning nr 1336/86 skall således ses mot bakgrund av en rad åtgärder som gemenskapen har vidtagit för att minska mjölkproduktionen utan att åstadkomma en plötslig minskning av jordbrukarnas inkomster. Förordning nr 1336/86 är därmed i många avseenden en följd av den politik som fördes inom ramen för förordning nr 1078/77, förutom att det i förordning nr 1336/86 ställs krav på att producenterna åtar sig att upphöra med mjölkproduktionen definitivt, och inte för ett bestämt antal år på det sätt som fastställs i förordning nr 1078/77.

9 — EGT nr L 90, 1984, s. 10.

10 — Revisionsrättens specialrapport nr 4/93 om genomförandet av kvotsystemet för kontroll av mjölkproduktionen, åtföljd av kommissionens svar, EGT nr C 12, 1994, s. 1—11.

8 — EGT nr L 131, 1977, s. 1.

17. Det kan vidare anmärkas att förordning nr 1336/86 inte är den enda förordning i vilken det föreskrivs en ersättning från gemenskapsfonder till producenter som åtar sig att upphöra med eller minska sin produktion. Faktum är att det finns ett övermått av sådana förordningar. Rådets förordning (EEG) nr 1765/92 av den 30 juni 1992 om upprättande av ett stödsystem för producenter av vissa jordbruksgrödor¹¹ innehåller föreskrifter om ersättning till producenter som "lägger landareal i träda" så att jordbruksgrödor inte kan odlas på den. Genom rådets förordning (EEG) nr 1200/90 av den 7 maj 1990 om förbättring av gemenskapens produktion av äpplen¹² [vid översättningen fanns ingen svensk version att tillgå] införs ett bidrag till äppelodlare som åtar sig att röja äppelodlingar och avstå från att plantera äppelträd (artikel 2). Rådets förordning (EEG) nr 1442/88 av den 24 maj 1988 om beviljande av bidrag för produktionsåren 1988/89—1995/96 för slutgiltig nedläggning av vinodlingsarealer¹³ innehåller vissa liknande bestämmelser i fråga om vin. Vad beträffar jordbrukssektorn i allmänhet, innehåller artikel 5 i rådets förordning (EEG) nr 4256/88 av den 19 december 1988 om tillämpningsföreskrifter för förordning (EEG) nr 2052/88 vad avser utvecklingsfonden vid EUGFJ¹⁴ [vid översättningen fanns ingen svensk version att tillgå] en förteckning över de typer av åtgärder som medlemsstaterna vidtar för att uppmuntra sådan anpassning av jordbruksstrukturer som kan få stöd från strukturfonderna. Enligt artikel 21.6 i rådets förordning (EEG) nr 4253/88 av den 19 december 1988 om tillämpningsföreskrifter för förordning (EEG) nr 2052/88 om samordningen av de olika strukturfondernas

verksamheter dels inbördes, dels med Europeiska investeringsbankens och andra befintliga finansieringsorgans verksamheter¹⁵ [vid översättningen fanns ingen svensk version att tillgå] kan de ovan nämnda åtgärder som vidtas av medlemsstaterna vara avsedda att stödja jordbruksinkomsterna.

18. Vid sidan av jordbruksområdet finns i rådets förordning nr 1101/89 av den 27 april 1989 om strukturella förbättringar inom inlandssjöfarten¹⁶ föreskrifter om betalning av bidrag till prämarägare som åtar sig att skrota sina prämar för att minska överkapaciteten i flottan på Rhen. Bidraget enligt denna förordning var dock inte finansierat genom gemenskapens budget, utan genom bidrag som företagen själva betalade till en skrotningsfond.

19. Hela den ovan nämnda gemenskapslagstiftningen har en sak gemensam: den finansieras genom olika former av stöd, bidrag eller inkomststöd för att uppmuntra dem som framställer produkter eller tillhandahåller tjänster att anpassa sitt utbud i enlighet med marknadsstyrningens intresse. Det är tydligt att förordning nr 1336/86 bara är en

11 — EGT nr L 181, 1990, s. 12.

12 — EGT nr L 119, 1990, s. 63.

13 — EGT nr L 132, 1988, s. 3.

14 — EGT nr L 374, 1988, s. 25.

15 — EGT nr L 374, 1988, s. 1.

16 — EGT nr L 116, 1989, s. 25.

av många förordningar avsedda att uppmuntra dem som framställer produkter eller tillhandahåller tjänster att hålla tillbaka sitt utbud.

Synpunkter framförda av medlemsstaterna och kommissionen

20. Den tyska och den italienska regeringen har båda hävdade att den mjölkproducent som åtar sig att definitivt upphöra med sin produktion tillhandahåller en tjänst på det sätt som avses i artikel 6.1 i direktivet och att den ersättning som producenten erhåller utgör ett vederlag som kan beskattas enligt artikel 11 A.1 a i direktivet.

21. Utgångspunkten för den tyska regeringens argument är att den transaktion som sker enligt förordning nr 1336/86 utgör en tjänst som tillhandahålls mot vederlag i den mening som avses i artikel 2.1 i sjätte direktivet, och som därför kan beskattas. Enligt regeringen är bidragsbetalningen och åtagandet att upphöra med mjölkproduktion ömsesidigt beroende av varandra. Det finns därför ett sådant direkt samband mellan den tjänst som tillhandahålls av mjölkproducenten och betalningen av ersättning som, enligt domen i målet *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*¹⁷, är nödvändigt för att transaktionen skall kunna anses skattepliktig enligt direkti-

vet. Den tyska regeringen har vidare hävdade att åtagandet att upphöra med mjölkproduktion utgör en tjänst i den mening som avses i artikel 6.1 andra strecksatsen, då den består i en skyldighet att avhålla sig från verksamheten att producera mjölk. Den ersättning som betalas till producenten är en motprestation till åtagandet att upphöra med mjölkproduktionen, och dess belopp utgör därför ett sådant beskattningsunderlag som avses i artikel 11 i direktivet.

22. Den italienska regeringen har också hävdade att det bidrag som betalas enligt förordning nr 1336/86 inte är avsett att kompensera förlusten av boskapsbesättningen, utan betalas som motprestation till åtagandet att upphöra med att producera mjölk. Även om systemet har upprättats med hänsyn till allmänintresset, saknar dessa hänsyn relevans i den utsträckning som det är fråga om att karaktärisera transaktionen med avseende på beskattning. Enligt den italienska regeringen bedriver den jordbrukare som upphör med mjölkproduktionen en ekonomisk verksamhet, eftersom han tar emot en finansiell motprestation för att han åtar sig att bete sig på ett visst sätt.

23. Både den franska regeringen och kommissionen anser att den mjölkproducent som upphör med sin produktion inte tillhandahåller en skattepliktig tjänst på det sätt som

17 — Dom av den 5 februari 1981 (154/80, Rec. s. 445). Se även dom av den 3 mars 1994, *Tolsma* (C-16/93, Rec. s. I-743).

avses i sjätte direktivet. Den franska regeringen har hävdats att åtagandet att upphöra med produktionen inte är en skattepliktig tjänst i den mening som avses i artikel 2 i direktivet och att det inte utgör en sådan tjänst som definieras i artikel 6.1. Den har påpekat att mjölkproducenten inte tillhandahåller en enskild tjänst till det organ som betalar ersättningen: den tillhandahållna tjänsten är av generellt slag och är inordnad i strävan efter ett mål som tillhör allmänintresset. Den franska regeringen har vidare gjort gällande att ersättningsbeloppet, som är fastställt med hänsyn till allmänintresset, kan variera från en medlemsstat till en annan och kan till och med, som i Frankrike, anpassas till en viss produktionsnivå. Det finns därför enligt den franska regeringen inte något direkt samband mellan det ersättningsbelopp som betalas till en viss producent och något slags "förmån" som tillfaller det betalande organet. Av detta följer att bidragsbeloppet inte utgör ett sådant beskattningsunderlag som avses i artikel 11 i direktivet. Den franska regeringen har slutligen gjort gällande att bidraget inte utgör en subvention som är "direkt kopplad till priset" på prestationen på det sätt som avses i artikel 11 A.1 a i direktivet, eftersom mjölkproducenten inte tillhandahåller någon tjänst åt kunder mot betalning.

direktivet. Enligt kommissionen är en sådan transaktion skattepliktig först om det finns någon som tillhandahåller en tjänst som är till direkt och individuell nytta för en mottagare. Även om det nationella interventionsorgan som betalar ersättningen och mjölkproducenten är bundna av ömsesidiga förpliktelser, tar interventionsorganet inte emot någon tjänst som tillhandahålls av producenten. Enligt kommissionen tillhandahåller producenten inte heller någon tjänst åt interventionsorganet. Kommissionen anser att detta fall motsvarar det fall då en resenär slutar åka bil för att börja åka tåg, på grund av att järnvägsbolaget erbjuder sänkta priser som staten subventionerar för att minska vägtrafiken. Tågpassageraren erhåller ett bidrag i form att en biljett till sänkt pris, men tillhandahåller inte någon tjänst i juridisk bemärkelse, utom att han bidrar till att förverkliga ett mål som tillhör allmänintresset. Sammanfattningsvis har kommissionen framhållit att mot bakgrund av tolkningen av artiklarna 2.1 och 6.1 i sjätte direktivet är det onödigt att ta ställning till om bidraget är ett skattepliktigt belopp enligt artikel 11.

Rättslig bedömning

24. Kommissionen anser i likhet med den franska regeringen att den prestation som avses i förordning nr 1336/86 inte utgör en skattepliktig tjänst enligt artikel 2.1 i sjätte

25. För att kunna besvara den nationella domstolens fråga är det nödvändigt att undersöka vad som är målen för gemenskapens lagstiftning i fråga om mervärdesskatt,

samt hur den skatt som införs är beskaffad. I artikel 2 i rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter¹⁸ föreskrivs följande:

”Principen om det gemensamma systemet för mervärdesskatt 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 mervärdesskatt, beräknad på varornas eller tjänsternas pris enligt den skattesats som är tillämplig på sådana varor eller tjänster, tas ut efter avdrag av det mervärdesskattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenterna.”

26. Mervärdesskatten är således en allmän skatt på konsumtion av varor och tjänster. I enlighet med den strävan efter neutral beskattning som ligger till grund för lagstiftningen om mervärdesskatt är definitionen av

”tillhandahållande av varor” i artikel 5 i sjätte direktivet och restdefinitionen av ”tillhandahållande av tjänster” i artikel 6.1 avsedda att säkerställa en vid tillämpning av skatt på alla former av konsumtion.¹⁹ Således kan till exempel en tjänst helt enkelt bestå i åtagandet att avstå från en handling.²⁰ Det saknar också betydelse om tillhandahållandet av varor eller tjänster sker på begäran av en offentlig myndighet eller i enlighet med lagen.²¹ Följaktligen saknar det också betydelse att en avgift för vissa tjänster, såsom energi, telekommunikation eller transporter, är föreskriven i lag.²²

27. Skattens omfattning är dock begränsad på grund av att den är beskaffad som en konsumtionsskatt. En handlare måste tillhandahålla varor eller tjänster för konsumtion av identifierbara kunder till ett pris som betalas antingen av kunden eller av en tredje person. Denna förutsättning är inte uppfylld i det aktuella fallet. Som framgår av resonemanget i punkt 9—17 ovan, erhåller gemenskapen — när den genom nationella behöriga myndigheter kompenserar jordbrukare för det inkomstbortfall som följer av upphörandet med mjölkproduktion — varken varor eller tjänster för egen del, utan handlar i det allmänna intresset att se till att gemenskapens mjölkmarknad fungerar väl. Det aktuella målet skiljer sig därför tydligt från de fall

19 — Farmer och Lyal, *EC Tax Law*, Oxford 1994, s. 93.

20 — Artikel 6.1 andra stycket andra strecksatsen.

21 — Se artiklarna 5.4 a och 6.1 andra stycket tredje strecksatsen.

22 — Farmer och Lyal, nämnd ovan, s. 125.

som, enligt vad som har hävdats, är likartade, till exempel då den som säljer en affärsverksamhet åtar sig gentemot köparen att inte upprätta ett konkurrerande företag, i vilket fall köparen erhåller en tjänst som har personligt värde för honom och som består i ett åtagande att avhålla sig från vissa handlingar. Det skiljer sig också från de fall då en offentlig myndighet är den direkta mottagaren av tillhandahållna varor eller tjänster som den använder i sin allmänna verksamhet, till exempel när den köper material och utrustning för kontorsanvändning eller förvärvar land genom expropriation för att bygga en väg. I dessa fall är den offentliga myndigheten en konsument på samma sätt som vid en privat transaktion. I det aktuella fallet kan inte de offentliga myndigheterna, vare sig gemenskapen eller nationella myndigheter, anses som konsumenter av en tjänst.

28. Inte heller kan jordbrukare som fortsätter att producera mjölk anses vara konsumenter av en tjänst som tillhandahålls av de jordbrukare som upphör med produktionen. Det kan stämma att de erhåller en förmån i den mån som det program för upphörande som fastställs i förordning nr 1336/86 tillåter dem att bli kvar på marknaden utan den inkomstminskning som skulle ha blivit följden av sänkta riktpriiser. Denna förmån är dock bara förmodad och den kan inte mätas. Den är dessutom sådan att den tillfaller de handlare som blir kvar på varje marknad där myndigheterna intervenerar i det allmänna intresset att komma till rätta med ett över-skottsutbud och att stödja priserna.

29. Avsaknaden av konsumtion i egentlig mening skiljer det aktuella målet från tidigare mål, till exempel *Apple and Pear Development Council*²³. I detta mål fann domstolen att den obligatoriska avgift som *Development Council* tog ut av äppel- och päronodlare för att finansiera sin verksamhet inom sektorn inte utgjorde en motprestation till tillhandahållna tjänster. Det tycks mig dock som om den verkliga orsaken till domstolens avgörande mindre berodde på avsaknaden av en definierbar grupp av konsumenter som mottog tjänsterna, än det särskilda förhållandet att avgiften var tvingande och saknade allt samband med det mått av förmåner som olika odlare erhöll. Jag anser därför inte att detta mål är direkt relevant för det aktuella fallet.

30. Sammanfattningsvis kan jag inte se att slutsatsen, att det definitiva upphörandet med mjölkproduktion inte utgör en skattepliktig tjänst, medför någon risk för undandragande av skatt. Om mjölkproducenten säljer någon egendom i samband med att han upphör med sin produktion, kommer den försäljningen att utgöra en leverans av varor på det sätt som avses i artikel 5.1 i sjätte direktivet. Enligt artikel 5.7 c i direktivet kan medlemsstaterna dessutom behandla varor som en skattskyldig person behåller när han upphör att bedriva en skattepliktig verksamhet som en leverans av varor mot vederlag.

23 — Dom av den 8 mars 1988 (102/86, Rec. s. 1443).

Förslag till avgörande

31. Jag anser följaktligen att de frågor som har ställts av Bundesfinanzhof bör besvaras enligt följande:

En jordbrukare som åtar sig att definitivt upphöra med mjölkproduktion, i enlighet med artikel 1.1 i rådets förordning (EEG) nr 1336/86 av den 6 maj 1986 om ersättning för definitivt upphörande med mjölkproduktionen, tillhandahåller inte en tjänst mot vederlag som är skattepliktig i den mening som avses i artikel 2.1 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund. Den ersättning som erhålls för ett sådant upphörande är inte skattepliktig enligt direktivet.