

Arrêt de la Cour
Rechtssache C-321/02

Finanzamt Rendsburg
gegen
Detlev Harbs

(Vorabentscheidungsersuchen des Bundesfinanzhofs)

«Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie – Artikel 25 – Gemeinsame Pauschalregelung für landwirtschaftliche Erzeuger – Verpachtung eines Teils eines landwirtschaftlichen Betriebes»

Schlussanträge des Generalanwalts P. Léger vom 11. März 2004 Urteil des Gerichtshofes (Erste Kammer) vom 15. Juli 2004

Leitsätze des Urteils

Steuerrecht – Harmonisierung – Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Pauschalregelung für landwirtschaftliche Erzeuger – Anwendungsbereich – Verpachtung eines Teils eines landwirtschaftlichen Betriebes – Ausschluss

(Richtlinie 77/388 des Rates, Artikel 25) Artikel 25 der Sechsten Richtlinie 77/388 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern, nach dem die Mitgliedstaaten auf landwirtschaftliche Erzeuger, bei denen die Anwendung der normalen oder gegebenenfalls der vereinfachten Steuerregelung auf Schwierigkeiten stoßen würde, eine Pauschalregelung anwenden können, ist dahin auszulegen, dass ein landwirtschaftlicher Erzeuger, der einen Teil der wesentlichen Elemente seines landwirtschaftlichen Betriebes langfristig verpachtet und/oder vermietet hat und mit dem Restbetrieb seine Tätigkeit als Landwirt, hinsichtlich deren er unter die gemeinsame Pauschalregelung nach dieser Vorschrift fällt, fortsetzt, die Umsätze aus einer solchen Verpachtung und/oder Vermietung nicht nach dieser Pauschalregelung behandeln darf. Der damit erzielte Umsatz muss nach der normalen oder gegebenenfalls der vereinfachten Regelung behandelt werden.

Denn die Anwendung dieser Sonderregelung beruht nicht auf dem alleinigen Kriterium der formalen Eigenschaft als landwirtschaftlicher Erzeuger, sondern ist denjenigen landwirtschaftlichen Erzeugern vorbehalten, deren Lage sämtlichen Bestimmungen des Artikels 25 der Sechsten Richtlinie entspricht.

Eine Vermietung fällt aber nur dann unter die in dieser Vorschrift genannten Dienstleistungen, wenn sie die Mittel betrifft, die der landwirtschaftliche Erzeuger gewöhnlich zum Betrieb seiner eigenen Landwirtschaft verwendet. Folglich fallen die Vermietung, die Verpachtung und die Einräumung eines Nießbrauchs, mit denen ein Landwirt die ausschließliche Nutzung von unbeweglichen Sachen einem anderen Landwirt überlässt, damit dieser die Früchte daraus zieht, nicht unter besagten Artikel 25, weil der überlassende Landwirt die betreffenden Güter damit nicht mehr gewöhnlich verwenden kann. Das Gleiche muss demzufolge auch für die langfristige Vermietung aller anderen Bestandteile des Betriebes gelten, die ausschließlich der Mieter nutzt.

(vgl. Randnrn. 27, 31, 34, 37 und Tenor)

15. Juli 2004(1)

„Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie – Artikel 25 – Gemeinsame Pauschalregelung für landwirtschaftliche Erzeuger – Verpachtung eines Teils eines landwirtschaftlichen Betriebes“

In der Rechtssache C-321/02

betreffend ein dem Gerichtshof nach Artikel 234 EG vom Bundesfinanzhof (Deutschland) in dem bei diesem anhängigen Rechtsstreit

Finanzamt Rendsburg

gegen

Detlev Harbs

vorgelegtes Ersuchen um Vorabentscheidung über die Auslegung von Artikel 25 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 (ABl. L 145, S. 1) erlässt

DER GERICHTSHOF (Erste Kammer),

unter der Mitwirkung des Kammerpräsidenten P. Jann, der Richter A. Rosas und S. von Bahr (Berichterstatter) sowie der Richterin R. Silva de Lapuerta und des Richters K. Lenaerts,
Generalanwalt: P. Léger,

Kanzler: R. Grass,

unter Berücksichtigung der schriftlichen Erklärungen

– von Herrn Harbs, vertreten durch Steuerberater G. Flock und U. Fischer,

– der deutschen Regierung, vertreten durch W.-D. Plessing und M. Lumma als Bevollmächtigte,

– der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch E. Traversa und K. Gross als Bevollmächtigte im Beistand von Rechtsanwalt A. Böhlke,

nach Anhörung der mündlichen Ausführungen von Herrn Harbs und der Kommission in der Sitzung vom 12. Februar 2004,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 11. März 2004,

folgendes

Urteil

1 Mit Beschluss vom 4. Juli 2002, beim Gerichtshof eingegangen am 13. September 2002, hat der Bundesfinanzhof gemäß Artikel 234 EG eine Frage nach der Auslegung von Artikel 25 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 (ABl. L 145, S. 1) zur Vorabentscheidung vorgelegt.

2 Diese Frage stellt sich in einem Rechtsstreit zwischen Herrn Harbs (nachfolgend: Kläger) und dem Finanzamt Rendsburg (Deutschland) (nachfolgend: Beklagter) über die Anwendung der gemeinsamen landwirtschaftlichen Pauschalregelung nach Artikel 25 der Sechsten Richtlinie auf

die Umsätze aus der vom Kläger vorgenommenen Verpachtung eines Teils seines landwirtschaftlichen Betriebes.

Rechtlicher Rahmen

Gemeinschaftsrecht

3 Artikel 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Richtlinie bestimmt:

„Unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften befreien die Mitgliedstaaten ... von der Steuer:

...

b) die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken ...“

4 In Artikel 25, „Gemeinsame Pauschalregelung für landwirtschaftliche Erzeuger“, der Sechsten Richtlinie heißt es:

„(1) Die Mitgliedstaaten können auf landwirtschaftliche Erzeuger, bei denen die Anwendung der normalen Mehrwertsteuerregelung oder gegebenenfalls der vereinfachten Regelung nach Artikel 24 auf Schwierigkeiten stoßen würde, als Ausgleich für die Belastung durch die Mehrwertsteuer, die auf die von den Pauschallandwirten bezogenen Gegenstände und Dienstleistungen gezahlt wird, eine Pauschalregelung nach diesem Artikel anwenden.

(2) Im Sinne dieses Artikels gelten als

–,landwirtschaftlicher Erzeuger‘ ein Steuerpflichtiger, der seine Tätigkeit im Rahmen eines nachstehend definierten Betriebs ausübt;

–,landwirtschaftlicher, forstwirtschaftlicher oder Fischereibetrieb‘ die Betriebe, die in dem einzelnen Mitgliedstaat im Rahmen der in Anhang A genannten Erzeugertätigkeiten als solche gelten;

–,Pauschallandwirt‘ ein landwirtschaftlicher Erzeuger, der unter die in Absatz 3 und den folgenden Absätzen vorgesehene Pauschalregelung fällt;

–,landwirtschaftliche Erzeugnisse‘ die Gegenstände, die aus den in Anhang A aufgeführten Tätigkeiten hervorgehen und die von den landwirtschaftlichen, forstwirtschaftlichen oder Fischereibetrieben des einzelnen Mitgliedstaats erzeugt werden;

–,landwirtschaftliche Dienstleistungen‘ die in Anhang B aufgeführten Dienstleistungen, die von einem landwirtschaftlichen Erzeuger mit Hilfe seiner Arbeitskräfte und/oder der normalen Ausrüstung seines landwirtschaftlichen, forstwirtschaftlichen oder Fischereibetriebs vorgenommen werden;

–,Mehrwertsteuer?Vorbelastung‘ die Mehrwertsteuer-Gesamtbelastung, die auf den Gegenständen und Dienstleistungen ruht, welche von der Gesamtheit aller der Pauschalregelung unterliegenden landwirtschaftlichen, forstwirtschaftlichen und Fischereibetriebe jedes Mitgliedstaats bezogen worden sind, soweit diese Steuer bei einem der normalen Mehrwertsteuerregelung unterliegenden landwirtschaftlichen Erzeuger nach Artikel 17 abzugsfähig sein würde;

–,Pauschalausgleich?Prozentsätze‘ die Prozentsätze, die die Mitgliedstaaten nach Absatz 3 festsetzen und in den in Absatz 5 genannten Fällen anwenden, damit die Pauschallandwirte den pauschalen Ausgleich der Mehrwertsteuer?Vorbelastung erlangen;

–,Pauschalausgleich‘ der Betrag, der sich aus der Anwendung des in Absatz 3 vorgesehenen Pauschalausgleich?Prozentsatzes auf den Umsatz des Pauschallandwirts in den in Absatz 5 genannten Fällen ergibt.

(3) Die Mitgliedstaaten legen bei Bedarf die Pauschalausgleich-Prozentsätze fest und teilen, bevor sie diese Sätze anwenden, der Kommission ihre Höhe mit. Diese Prozentsätze werden anhand der allein für die Pauschallandwirte geltenden makroökonomischen Daten der letzten drei Jahre bestimmt. Sie dürfen nicht dazu führen, dass die Pauschallandwirte insgesamt Erstattungen erhalten, die über die Mehrwertsteuer?Vorbelastung hinausgehen. Die Mitgliedstaaten können diese Prozentsätze bis auf Null herabsetzen. Die Prozentsätze können auf einen halben Punkt ab? oder aufgerundet werden.

Die Mitgliedstaaten können die Höhe der Pauschalausgleich-Prozentsätze für die Forstwirtschaft, die einzelnen Teilbereiche der Landwirtschaft und die Fischerei unterschiedlich festlegen.

...

(5) Die in Absatz 3 vorgesehenen Pauschalausgleich-Prozentsätze werden auf den Preis – ohne Steuer – der landwirtschaftlichen Erzeugnisse angewendet, die Pauschallandwirte an Steuerpflichtige geliefert haben, die keine Pauschallandwirte sind, und der landwirtschaftlichen Dienstleistungen, die sie an Steuerpflichtige erbracht haben, die keine Pauschallandwirte sind. Dieser Ausgleich schließt jeden weiteren Vorsteuerabzug aus.

(6) Die Mitgliedstaaten können vorsehen, dass die Zahlung des Pauschalausgleichs geschieht:

a) entweder durch den steuerpflichtigen Abnehmer oder Leistungsempfänger. In diesem Fall darf der steuerpflichtige Abnehmer oder Dienstleistungsempfänger nach den von den Mitgliedstaaten festgelegten Einzelheiten von der Mehrwertsteuer, die er zu entrichten hat, den Betrag des Pauschalausgleichs, den er den Pauschallandwirten gezahlt hat, abziehen;
b) oder durch den Fiskus.

...

(8) Bei den in Absatz 5 nicht genannten Lieferungen landwirtschaftlicher Erzeugnisse und landwirtschaftlicher Dienstleistungen wird davon ausgegangen, dass die Zahlung des Pauschalausgleichs durch den Abnehmer oder Dienstleistungsempfänger geschieht.

...

(10) Jeder Pauschallandwirt hat nach den von den Mitgliedstaaten festgelegten Einzelheiten und Voraussetzungen das Recht, für die Anwendung der normalen Mehrwertsteuerregelung oder gegebenenfalls der vereinfachten Regelung nach Artikel 24 Absatz 1 zu optieren.

...“

5 Anhang A der Sechsten Richtlinie sieht vor:

„Liste der Tätigkeiten der landwirtschaftlichen Erzeugung

I. Anbau im eigentlichen Sinne

1. Ackerbau im Allgemeinen, einschließlich Weinbau

...

II. Tierzucht und Tierhaltung in Verbindung mit der Bodenbewirtschaftung

1. Viehzucht und ?haltung

...

III. Forstwirtschaft

IV. Fischerei

...

V. Als landwirtschaftliche Erzeugung gelten auch Verarbeitungstätigkeiten, die ein Landwirt bei im Wesentlichen aus seiner landwirtschaftlichen Produktion stammenden Erzeugnissen mit normalerweise in land?, forst? oder fischwirtschaftlichen Betrieben verwendeten Mitteln ausübt.“

6 Anhang B dieser Richtlinie lautet:

„Liste der landwirtschaftlichen Dienstleistungen

Als landwirtschaftliche Dienstleistungen gelten Dienstleistungen, die normalerweise zur landwirtschaftlichen Produktion beitragen, insbesondere:

– Arbeiten des Anbaus, der Ernte, des Dreschens, des Pressens, des Lesens und Einsammelns, einschließlich des Säens und Pflanzens

– Verpackung und Zubereitung, wie beispielsweise Trocknung, Reinigung, Zerkleinerung, Desinfektion und Einsilierung landwirtschaftlicher Erzeugnisse

– Lagerung landwirtschaftlicher Erzeugnisse

– Hüten, Zucht und Mästen von Vieh

– Vermietung normalerweise in land?, forst? und fischwirtschaftlichen Betrieben verwendeter Mittel zu landwirtschaftlichen Zwecken

– technische Hilfe

– Vernichtung schädlicher Pflanzen und Tiere, Behandlung von Pflanzen und Böden durch Besprühen

- Betrieb von Be? und Entwässerungsanlagen
- Beschneiden und Fällen von Bäumen und andere forstwirtschaftliche Dienstleistungen“.

Nationales Recht

7 Der Pauschalausgleichmechanismus des Artikels 25 der Sechsten Richtlinie wird im deutschen Recht durch § 24 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) 1991 in seiner für den Sachverhalt des Ausgangsverfahrens maßgeblichen Fassung durchgeführt.

Der Ausgangsrechtsstreit und die Vorlagefrage

8 Der Kläger war 1992 Inhaber eines 92 ha großen landwirtschaftlichen Betriebes, zu dem außer Wirtschaftsgebäuden ein Viehbestand von etwa 60 Mastbullen, 65 Milchkühen und 120 weiteren Rindern gehörte. Seine Milchreferenzmenge (Milchquote) betrug 321 367 kg.

9 Mit zwei Verträgen vom 12. November 1992 verpachtete er einen Teil seines Betriebes gegen Entgelt vom 15. November 1992 bis 30. Juni 2005 an seinen Sohn. Erstens überließ er ihm mit „Pachtvertrag“ Grundstücke mit einer Größe von etwa 31 ha, die 65 Milchkühe und seine Milchquote. Zweitens vermietete er ihm mit einem „Nutzungsvertrag für Stallgebäude“ einen Stall mit 75 Plätzen. Der Kläger setzte die Bewirtschaftung seines übrigen landwirtschaftlichen Betriebes fort.

10 Nach Ansicht des Klägers unterlag das im Rahmen des Pachtvertrags vereinbarte Entgelt den Durchschnittssätzen gemäß § 24 UStG; nach dieser Bestimmung werde die Steuer für im Rahmen eines landwirtschaftlichen Betriebes ausgeführte Umsätze durch entsprechend hohe Vorsteuern ausgeglichen, so dass keine Steuer zu erheben sei. Deshalb erklärte er in seiner auf Aufforderung abgegebenen Steuererklärung vom 20. Januar 1995 für das Steuerjahr 1992 keinen steuerpflichtigen Umsatz.

11 Der Beklagte vertrat die Auffassung, dass zwar die Verpachtung der Grundstücke und Gebäude nach deutschem Recht von der Steuer befreit sei, dass aber der Umsatz, den der Kläger 1992 mit der Überlassung der Milchquote und der Milchkühe erzielt habe, nicht aus einer landwirtschaftlichen Tätigkeit im Sinne von § 24 UStG stamme und deshalb nach den allgemeinen Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes zu versteuern sei. Er unterwarf daher den Nettobetrag des aufgrund dieser Überlassungen gezahlten Entgelts der Umsatzsteuer und erließ am 10. Juli 1996 einen Umsatzsteuerbescheid über 361 DM.

12 Nach Zurückweisung seines Einspruchs erhob der Kläger Klage beim Finanzgericht Schleswig-Holstein (Deutschland), das der Klage stattgab. Der Beklagte legte Revision beim Bundesfinanzhof ein.

13 Dieser ist der Ansicht, dass die Entscheidung des Ausgangsrechtsstreits von der Auslegung von Artikel 25 der Sechsten Richtlinie abhängt, und hat deshalb das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Darf der Inhaber eines landwirtschaftlichen Betriebes,

- der einen Teil seines Betriebes (die gesamte Milchviehwirtschaft) aufgibt und die dazu erforderlichen Wirtschaftsgüter an einen anderen Landwirt verpachtet und
- der auch nach Verpachtung weiterhin in nicht geringfügigem Umfang als Landwirt tätig ist,

die Verpachtungsumsätze – wie seine übrigen Umsätze – nach der Pauschalregelung für landwirtschaftliche Erzeuger gemäß Artikel 25 der Richtlinie 77/388/EWG behandeln, oder unterliegen die Verpachtungsumsätze der Besteuerung nach den allgemeinen Vorschriften?

Zur Vorlagefrage

14 Mit seiner Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Artikel 25 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass ein landwirtschaftlicher Erzeuger, der einen Teil seines landwirtschaftlichen Betriebes verpachtet und/oder vermietet hat und mit dem Restbetrieb seine Tätigkeit als Landwirt, hinsichtlich deren er unter die gemeinsame Pauschalregelung nach dieser Vorschrift fällt, fortsetzt, die Verpachtungsumsätze nach dieser Regelung behandeln darf, oder ob diese Umsätze der allgemeinen Mehrwertsteuerregelung unterliegen.

Vor dem Gerichtshof abgegebene Erklärungen

15 Der Kläger macht geltend, § 24 Absatz 1 UStG sehe nicht vor, dass Umsätze aus der Vermietung und Verpachtung einzelner Wirtschaftsgüter der Besteuerung nach den allgemeinen Vorschriften zu unterwerfen seien. Nach dieser Bestimmung müsse ein landwirtschaftlicher Erzeuger, der einzelne Gegenstände seines Betriebes vermiete oder verpachte, auch nicht den Pauschalausgleich?Prozentsatz anwenden, wenn er diese Dienstleistung an einen anderen Pauschallandwirt erbringe, da dieser Ausgleich für die gezahlte Vorsteuer als im Gesamtpreis der Dienstleistung enthalten gelte.

16 Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs selbst betreibe ein Unternehmer erst dann keine Landwirtschaft im Sinne des § 24 UStG mehr, wenn er seinen gesamten Betrieb verpachte.

17 Ferner macht der Kläger geltend, er sei unbestreitbar ein landwirtschaftlicher Erzeuger im Sinne des Artikels 25 der Sechsten Richtlinie, da er weiterhin die in deren Anhang A aufgeführten Tätigkeiten ausübe, woran die Vermietung oder Verpachtung einzelner Gegenstände seines Betriebes nichts ändern könne. Außerdem sei die in diesem Artikel vorgesehene Pauschalregelung auf den Preis von „landwirtschaftlichen Dienstleistungen“ anwendbar, unter die nach Anhang B fünfter Gedankenstrich der Sechsten Richtlinie auch Dienstleistungen fielen, die wie im Fall des Ausgangsverfahrens zur landwirtschaftlichen Produktion beitragen, insbesondere „die Vermietung normalerweise in land...wirtschaftlichen Betrieben verwendeter Mittel zu landwirtschaftlichen Zwecken“. Artikel 25 und Anhang B der Sechsten Richtlinie erforderten nicht, dass auch der Betroffene selbst die „zur Nutzung“ überlassenen Wirtschaftsgüter gleichzeitig in seinem landwirtschaftlichen Betrieb verwende. Schließlich stelle auch die Verpachtung eine Dienstleistung im Sinne von Artikel 6 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie dar.

18 Nach Ansicht der deutschen Regierung unterliegen die streitigen Verpachtungsumsätze nicht der gemeinsamen Pauschalregelung für landwirtschaftliche Erzeuger nach Artikel 25 der Sechsten Richtlinie. Sie fielen unter die allgemeinen Umsatzsteuervorschriften.

19 Der Begriff der „Vermietung normalerweise in land?, forst? und fischwirtschaftlichen Betrieben verwendeter Mittel zu landwirtschaftlichen Zwecken“ in Anhang B fünfter Gedankenstrich der Sechsten Richtlinie umfasse nämlich nicht die Verpachtung eines Teils des Betriebes. Eine solche Verpachtung umfasse im Gegensatz zu einer konkreten Vermietungsleistung, die lediglich die Nutzung bestimmter Güter betreffe, ein Bündel komplexer Gesamtleistungen zugunsten eines Pächters, dem nicht nur die Nutzung, sondern auch der Fruchtgenuss eingeräumt werde.

20 Im Übrigen differenziere die Sechste Richtlinie sehr genau zwischen diesen beiden juristischen Kategorien der Vermietung und der Verpachtung, wie sich aus der Gegenüberstellung der Bestimmungen des Anhangs B und des Artikels 13 Teil B Buchstabe b dieser Richtlinie ergebe. Außerdem sei die Verpachtung in der Landwirtschaft durchaus nicht unüblich, so dass der Gemeinschaftsgesetzgeber sie ausdrücklich in Anhang B aufgenommen hätte, wenn er sie unter die Pauschalregelung hätte fallen lassen wollen.

21 Der Umstand, dass der genannte Anhang B nur Beispiele für landwirtschaftliche Dienstleistungen enthalte und daher nicht abschließend sei, erlaube es nicht, die Verpachtung in diesen Anhang einzubeziehen. Soweit es sich um die Verpachtung von Grundstücken handele, würde eine solche Einbeziehung nämlich einen Widerspruch innerhalb des Systems der Sechsten Richtlinie bedeuten, die nach ihrem Artikel 13 Teil B Buchstabe b die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken von der Steuer befreie. Im Übrigen seien bei der Anwendung von Artikel 25 der Sechsten Richtlinie als Ausnahmebestimmung diese Vorschrift selbst und Anhang B dieser Richtlinie eng auszulegen. Schließlich bestünde bei einer Einbeziehung der Verpachtung in die Pauschalregelung des Artikels 25 die Gefahr einer „Übererstattung“, die gegen die Vorschriften der Sechsten Richtlinie verstoßen würde, wonach die Mitgliedstaaten Pauschalausgleich?Prozentsätze festlegen müssten, die nicht dazu führen könnten, dass die Pauschallandwirte Erstattungen erhielten, die über die Mehrwertsteuerbelastung

hinausgingen.

22 Die Entstehungsgeschichte von Artikel 25 der Sechsten Richtlinie bestätige, dass die Vermietung eines Teils eines landwirtschaftlichen Betriebes nicht unter die Pauschalregelung dieses Artikels falle. Zum einen habe nämlich sich der Vorschlag der Kommission vom 29. Juni 1973 für die Sechste Richtlinie in deren Anhang B fünfter Gedankenstrich nur auf die „Vermietung landwirtschaftlicher Maschinen“ bezogen. Er habe also nicht die Vermietung von Grundstücken einbezogen, wie auch die nachfolgenden Erörterungen und insbesondere die damaligen Änderungsvorschläge der deutschen Regierung zeigten. Im Übrigen ergebe sich die Verpflichtung, Artikel 25 der Sechsten Richtlinie eng auszulegen, aus der damals von den Mitgliedstaaten getroffenen Übereinkunft, verstärkt darauf hinzuwirken, dass auf bestimmte Gruppen von Landwirten schrittweise die normale Mehrwertsteuerregelung angewandt werde.

23 Nach Ansicht der Kommission ist die Pauschalregelung für landwirtschaftliche Erzeuger in Anbetracht dessen, dass es sich um eine Sonderregelung handele, eng auszulegen (vgl. für die Sonderregelung des Artikels 26 der Sechsten Richtlinie Urteil vom 22. Oktober 1998 in den Rechtssachen C-308/96 und C-94/97, Madgett und Baldwin, Slg. 1998, I-6229).

24 Diese Regelung beruhe zwar auf einem formalen Kriterium, indem sie sich an „landwirtschaftliche Erzeuger“ richte, sie enthalte darüber hinaus aber auch eine funktionale Komponente, die nach Artikel 25 Absatz 5 der Sechsten Richtlinie den Pauschalausgleich zu „landwirtschaftlichen Erzeugnissen“ oder „landwirtschaftlichen Dienstleistungen“ in Beziehung setze. Anders als Artikel 13 Teil B Buchstabe b dieser Richtlinie, der sowohl die Vermietung als auch die Verpachtung erwähne, stelle die Liste der „landwirtschaftlichen Dienstleistungen“ in Anhang B dieser Richtlinie, auf den ihr Artikel 25 verweise, nicht auf die Verpachtung ab.

25 Wenn in Anhang B fünfter Gedankenstrich unter den landwirtschaftlichen Dienstleistungen die „Vermietung normalerweise in land...wirtschaftlichen Betrieben verwendeter Mittel zu landwirtschaftlichen Zwecken“ genannt werde, so sei damit nicht die Vermietung des landwirtschaftlichen Betriebes selbst oder eines eigenständigen Teilbetriebs gemeint. Die betreffenden „Mittel“ seien solche, die nur landwirtschaftlichen Zwecken dienen sollten, indem sie deren Erreichung ermöglichten oder vereinfachten, wie landwirtschaftliche Maschinen, die im Übrigen als einzige in den Vorschlägen für die Sechste Richtlinie erwähnt würden. Auf denselben Begriff beziehe sich auch Anhang A Abschnitt V dieser Richtlinie. Die übrigen Sprachfassungen des Anhangs B wiesen ebenfalls in diese Richtung.

26 Ferner handele es sich nach Artikel 25 Absatz 2 fünfter Gedankenstrich der Sechsten Richtlinie bei den betreffenden landwirtschaftlichen Dienstleistungen um solche, die von einem Erzeuger „mit Hilfe seiner Arbeitskräfte und/oder der normalen Ausrüstung seines landwirtschaftlichen, forstwirtschaftlichen oder Fischereibetriebs“ vorgenommen würden. An dieser Voraussetzung fehle es aber, wenn wie im Fall des Ausgangsverfahrens die Milchviehhaltung eingestellt und langfristig verpachtet werde, so dass die verpachteten Wirtschaftsgüter nicht mehr der landwirtschaftlichen Tätigkeit des Verpächters dienten.

Antwort des Gerichtshofes

27 Eingangs ist daran zu erinnern, dass die Mitgliedstaaten nach Artikel 25 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie auf landwirtschaftliche Erzeuger, bei denen die Anwendung der normalen Mehrwertsteuerregelung oder gegebenenfalls der vereinfachten Regelung nach Artikel 24 dieser Richtlinie auf Schwierigkeiten stoßen würde, eine Pauschalregelung anwenden können. Somit stellt diese auf bestimmte landwirtschaftliche Erzeuger anwendbare Sonderregelung eine Ausnahme von der allgemeinen Regelung dieser Richtlinie dar. Ihr Ausnahmeharakter wird, wie der Generalanwalt in Nummer 31 seiner Schlussanträge ausführt, dadurch bestätigt, dass nach Artikel 25 Absätze 9 und 10 der Sechsten Richtlinie zum einen die Mitgliedstaaten bestimmte Gruppen landwirtschaftlicher Erzeuger von dieser Regelung ausnehmen können und zum anderen jeder Pauschallandwirt für die normale Regelung oder die vereinfachte Regelung optieren kann.

Wie die anderen Sonderregelungen der Artikel 24 und 26 der Sechsten Richtlinie darf die in deren Artikel 25 vorgesehene Regelung somit nur angewandt werden, soweit dies zur Erreichung ihres Zieles erforderlich ist (vgl. für die Anwendung der Regelung des Artikels 26 der Sechsten Richtlinie Urteil Madgett und Baldwin, Randnr. 34). Außerdem ist nach ständiger Rechtsprechung jede Abweichung oder Ausnahme von einer allgemeinen Regelung auszulegen (Urteil vom 18. Januar 2001 in der Rechtssache C-783/99, Kommission/Spanien, Slg. 2001, I-445, Randnr. 19).

28 Ferner sind bei der Bestimmung der Bedeutung einer Vorschrift des Gemeinschaftsrechts gleichzeitig deren Wortlaut, Zusammenhang und Ziele zu berücksichtigen (Urteile vom 15. Oktober 1992 in der Rechtssache C-162/91, Tenuta il Bosco, Slg. 1992, I-5279, Randnr. 11, und vom 16. Januar 2003 in der Rechtssache C-315/00, Maierhofer, Slg. 2003, I-563, Randnr. 27). Außerdem verlangen die einheitliche Anwendung des Gemeinschaftsrechts und der Gleichheitssatz, dass Begriffe einer Vorschrift des Gemeinschaftsrechts, die für die Ermittlung ihres Sinnes und ihrer Bedeutung nicht ausdrücklich auf das Recht der Mitgliedstaaten verweist, in der Regel in der gesamten Gemeinschaft eine autonome und einheitliche Auslegung erhalten, die unter Berücksichtigung des Regelungszusammenhangs und des mit der Regelung verfolgten Zweckes vorzunehmen ist (vgl. u. a. Urteile vom 18. Januar 1984 in der Rechtssache 327/82, Ekro, Slg. 1984, 107, Randnr. 11, vom 19. September 2000 in der Rechtssache C-287/98, Linster, Slg. 2000, I-6917, Randnr. 43, vom 9. November 2000 in der Rechtssache C-357/98, Yiadom, Slg. 2000, I-9265, Randnr. 26, vom 27. Februar 2003 in der Rechtssache C-373/00, Adolf Truley, Slg. 2003, I-1931, Randnr. 35, und vom 27. November 2003 in der Rechtssache C-497/01, Zita Modes, Slg. 2003, I-0000, Randnr. 34).

29 Nach Artikel 25 der Sechsten Richtlinie soll die gemeinsame Pauschalregelung die Belastung durch die Steuer auf die von den Landwirten bezogenen Gegenstände und Dienstleistungen dadurch ausgleichen, dass den landwirtschaftlichen Erzeugern, die ihre Tätigkeit im Rahmen eines landwirtschaftlichen, forstwirtschaftlichen oder Fischereibetriebs ausüben, ein Pauschalausgleich gezahlt wird, wenn sie landwirtschaftliche Erzeugnisse liefern oder landwirtschaftliche Dienstleistungen erbringen. Dieser Ausgleich wird berechnet, indem ein von den Mitgliedstaaten festgesetzter Prozentsatz auf den Preis – ohne Steuer – der Erzeugnisse oder Dienstleistungen angewandt wird, die der Pauschallandwirt einem steuerpflichtigen Abnehmer oder Leistungsempfänger, der kein Pauschallandwirt ist, geliefert bzw. erbracht hat. Der Ausgleich wird entweder durch den Fiskus oder durch den steuerpflichtigen Abnehmer oder Leistungsempfänger gezahlt und schließt jeden weiteren Vorsteuerabzug aus.

30 Um eine einheitliche Anwendung dieser Regelung in der gesamten Gemeinschaft sicherzustellen, hat der Gemeinschaftsgesetzgeber vorbehaltlich einer ausdrücklichen Verweisung auf das Recht der Mitgliedstaaten hinsichtlich der Bestimmung der erfassten Betriebe für eine Definition u. a. der Begriffe „landwirtschaftlicher Erzeuger“, „landwirtschaftliche Erzeugnisse“ und „landwirtschaftliche Dienstleistungen“ Sorge getragen.

31 Damit wollte er für die Anwendung dieser Regelung nicht auf das alleinige Kriterium der formalen Eigenschaft als landwirtschaftlicher Erzeuger abstellen, sondern er hat die Anwendung denjenigen landwirtschaftlichen Erzeugern vorbehalten, deren Lage sämtlichen Bestimmungen des Artikels 25 der Sechsten Richtlinie entspricht. Folglich kann eine Person nicht allein deswegen, weil sie landwirtschaftlicher Erzeuger ist, geltend machen, auf sie müsse unabhängig von der Art der von ihr getätigten Geschäfte ausschließlich diese Regelung Anwendung finden.

32 Nach Artikel 25 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie gelten als landwirtschaftliche Dienstleistungen im Sinne dieses Artikels die in Anhang B dieser Richtlinie aufgeführten Dienstleistungen, die von einem landwirtschaftlichen Erzeuger mit Hilfe seiner Arbeitskräfte und/oder der normalen Ausrüstung seines landwirtschaftlichen, forstwirtschaftlichen oder Fischereibetriebs vorgenommen werden. Nach diesem Anhang

B, der die Überschrift „Liste der landwirtschaftlichen Dienstleistungen trägt“, gelten als landwirtschaftliche Dienstleistungen die Dienstleistungen, die normalerweise zur landwirtschaftlichen Produktion beitragen, insbesondere die „Vermietung normalerweise in land...wirtschaftlichen Betrieben verwendeter Mittel zu landwirtschaftlichen Zwecken“.

33 Somit beziehen sich weder Artikel 25 Absatz 2 noch Anhang B der Sechsten Richtlinie ausdrücklich auf den Fall der Verpachtung. Dagegen hat der Gemeinschaftsgesetzgeber in Artikel 13 Teil B Buchstabe b dieser Richtlinie für dessen Anwendung neben der Vermietung ausdrücklich auch auf die Verpachtung abgestellt.

34 Außerdem ergibt sich aus Artikel 25 Absatz 2 fünfter Gedankenstrich der Sechsten Richtlinie und aus deren Anhang B, die ausdrücklich aufeinander verweisen und deshalb zusammen gelesen werden müssen, dass eine Vermietung nur dann unter die in Artikel 25 Absatz 2 fünfter Gedankenstrich genannten Dienstleistungen fällt, wenn sie die Mittel betrifft, die der landwirtschaftliche Erzeuger gewöhnlich zum Betrieb seiner eigenen Landwirtschaft verwendet. Daraus folgt, dass u. a. die Vermietung, die Verpachtung und die Einräumung eines Nießbrauchs, mit denen ein Landwirt die ausschließliche Nutzung von unbeweglichen Sachen wie Grundstücken oder Gebäuden einem anderen Landwirt überlässt, damit dieser die Früchte daraus zieht, nicht unter Artikel 25 Absatz 2 fünfter Gedankenstrich der Sechsten Richtlinie fallen, weil der überlassende Landwirt die betreffenden Güter damit nicht mehr gewöhnlich verwenden kann. Das Gleiche muss demzufolge auch für die langfristige Vermietung aller anderen Bestandteile des Betriebes gelten, die ausschließlich der Mieter nutzt.

35 Wenn in einer Situation wie der des Ausgangsverfahrens ein landwirtschaftlicher Erzeuger wesentliche Teile seines Betriebes wie Grundstücke, ein Gebäude, die Kühe und die Milchquote für länger als zwölf Jahre vermietet und sich damit der Mittel begibt, die er bis dahin gewöhnlich für seine Tätigkeit als Milcherzeuger verwendet hat, kann somit nicht davon ausgegangen werden, dass er eine Dienstleistung im Sinne des Artikels 25 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie erbringt.

36 Hinsichtlich einer solchen Vermietung fällt er daher nicht unter die gemeinsame Pauschalregelung für landwirtschaftliche Erzeuger. Der damit erzielte Umsatz kann deshalb selbst dann, wenn der Betreffende auf dem Rest seines Gutes weiterhin eine Viehzucht betreibt, nicht der Sonderregelung des Artikels 25 der Sechsten Richtlinie unterworfen werden und fällt folglich unter die normale Mehrwertsteuerregelung oder gegebenenfalls unter die vereinfachte Regelung. Der betroffene Landwirt kann im Übrigen gemäß Artikel 25 Absatz 10 der Sechsten Richtlinie hinsichtlich seiner gesamten Tätigkeit für die normale oder gegebenenfalls die vereinfachte Regelung optieren.

37 Nach alledem ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass Artikel 25 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass ein landwirtschaftlicher Erzeuger, der einen Teil der wesentlichen Elemente seines landwirtschaftlichen Betriebes langfristig verpachtet und/oder vermietet hat und mit dem Restbetrieb seine Tätigkeit als Landwirt, hinsichtlich deren er unter die gemeinsame Pauschalregelung nach dieser Vorschrift fällt, fortsetzt, die Umsätze aus einer solchen Verpachtung und/oder Vermietung nicht nach dieser Pauschalregelung behandeln darf. Der damit erzielte Umsatz muss nach der normalen oder gegebenenfalls der vereinfachten Mehrwertsteuerregelung behandelt werden.

Kosten

38 Die Auslagen der Kommission, die Erklärungen vor dem Gerichtshof abgegeben hat, sind nicht erstattungsfähig. Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorliegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts.

Aus diesen Gründen

DER GERICHTSHOF (Erste Kammer)

auf die ihm vom Bundesfinanzhof mit Beschluss vom 4. Juli 2002 vorgelegte Frage für
Recht erkannt:

**Artikel 25 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
ist dahin auszulegen, dass ein landwirtschaftlicher Erzeuger, der einen Teil der
wesentlichen Elemente seines landwirtschaftlichen Betriebes langfristig verpachtet
und/oder vermietet hat und mit dem Restbetrieb seine Tätigkeit als Landwirt, hinsichtlich
deren er unter die gemeinsame Pauschalregelung nach dieser Vorschrift fällt, fortsetzt, die
Umsätze aus einer solchen Verpachtung und/oder Vermietung nicht nach dieser
Pauschalregelung behandeln darf. Der damit erzielte Umsatz muss nach der normalen oder
gegebenenfalls der vereinfachten Mehrwertsteuerregelung behandelt werden.**

Jann

Rosas

von Bahr

Silva de Lapuerta

Lenaerts

**Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 15. Juli 2004.
Der Kanzler**

Der Präsident der Ersten Kammer

R. Grass

P. Jann

1 – Verfahrenssprache: Deutsch.