

Arrêt de la Cour
Mål C-321/02

Finanzamt Rendsburg
mot
Detlev Harbs

(begäran om förhandsavgörande från Bundesfinanzhof)

«Sjätte mervärdesskattedirektivet – Artikel 25 – Gemensamt schablonbeskattningssystem som är tillämpligt på jordbrukare – Utarrendering av en del av ett jordbruksföretag»

Förslag till avgörande av generaladvokat P. Léger föredraget den 11 mars 2004 Domstolens dom (första avdelningen) av den 15 juli 2004

Sammanfattning av domen

Bestämmelser om skatter och avgifter – Harmonisering av lagstiftning – Omsättningsskatt – Gemensamt system för mervärdesskatt – Schablonbeskattningssystem som är tillämpligt på jordbrukare – Tillämpningsområde – Utarrendering av en del av ett jordbruksföretag – Omfattas inte

(Rådets direktiv 77/388, artikel 25) Enligt artikel 25 i sjätte direktivet 77/388 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter får medlemsstaterna tillämpa schablonregler på jordbrukare, om tillämpningen av de normala skattereglerna eller, i förekommande fall, de förenklade reglerna skulle leda till svårigheter. Denna bestämmelse skall tolkas så, att en jordbrukare som under lång tid har arrenderat ut och/eller hyrt ut vissa väsentliga delar av sitt jordbruksföretag och som med återstoden av företaget fortsätter sin jordbruksverksamhet, på vilken det gemensamma schablonbeskattningssystemet enligt nämnda artikel tillämpas, inte kan hänföra omsättningen från en sådan utarrendering och/eller en sådan uthyrning till detta schablonbeskattningssystem. Omsättningen därifrån skall omfattas av de normala reglerna eller, i förekommande fall, de förenklade reglerna.

Detta särskilda system skall nämligen inte tillämpas på grundval av det enda villkoret att en person formellt anses vara en jordbrukare, utan det skall tillämpas på jordbrukare som befinner sig i en sådan situation som definieras i samtliga bestämmelser i artikel 25 i sjätte direktivet.

Uthyrning kan emellertid endast inkluderas i de tjänster som avses i nämnda bestämmelse om den omfattar sådan utrustning som jordbrukaren normalt använder i sitt eget jordbruksföretag. Härav följer att i synnerhet avtal om uthyrning, utarrendering eller upplåtande av en rätt till avkastning, genom vilka en jordbrukare upplåter den exklusiva nyttjanderätten till fast egendom till en annan jordbrukare, varvid denne får tillgodogöra sig avkastningen av egendomen, inte omfattas av nämnda artikel 25, eftersom den upplåtande jordbrukaren då inte längre kan använda den berörda egendomen på ett normalt sätt. Detta måste även av samma skäl gälla för uthyrning på lång tid av alla andra delar av jordbruksföretaget till vilka hyrestagaren har exklusiv nyttjanderätt.

(se punkterna 27, 31, 34 och 37 samt domslutet)

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)
den 15 juli 2004(1)

Sjätte mervärdesskattedirektivet – Artikel 25 – Gemensamt schablonbeskattningsystem som är tillämpligt på jordbrukare – Utarrendering av en del av ett jordbruksföretag

I mål C-321/02,

angående en begäran enligt artikel 234 EG, från Bundesfinanzhof (Tyskland), om att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan **Finanzamt Rendsburg**

och

Detlev Harbs ,

angående tolkningen av artikel 25 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 (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28),meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen),

sammansatt av avdelningsordföranden P. Jann samt domarna A. Rosas, S. von Bahr (referent), R. Silva de Lapuerta och K. Lenaerts,
generaladvokat: P. Léger,
justitiesekreterare: R. Grass,
med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

– Detlev Harbs, företrädd av G. Flock och U. Fischer, Rechtsanwälte,
– Tysklands regering, företrädd av W.- D. Plessing och M. Lumma, båda i egenskap av ombud,
– Europeiska gemenskapernas kommission, företrädd av E. Traversa och K. Gross, båda i egenskap av ombud, biträdda av A. Böhlke, Rechtsanwalt,
efter att muntliga yttranden har avgivits vid förhandlingen den 12 februari 2004 av: Detlev Harbs och kommissionen,

och efter att den 11 mars 2004 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Bundesfinanzhof har, genom beslut av den 4 juli 2002 som inkom till domstolens kansli den 13

september samma år, i enlighet med artikel 234 EG ställt en fråga om tolkningen av artikel 25 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 (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Frågan har uppkommit i en tvist mellan Detlev Harbs och Finanzamt Rendsburg (Tyskland) (nedan kallat Finanzamt) angående tillämpningen av det gemensamma schablonbeskattningssystemet för jordbrukare på intäkterna från det arrende som Detlev Harbs har upplåtit på en del av sitt jordbruksföretag.

Tillämpliga bestämmelser

Gemenskapsrätten

3 I artikel 13 B b i sjätte direktivet föreskrivs följande:

”Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser, skall medlemsstaterna undanta följande verksamheter från skatteplikt ...:

...

b) Utarrendering och uthyrning av fast egendom ...”

4 Artikel 25 i sjätte direktivet har rubriken ”Särskilt beskattningssystem för jordbrukare”, och häri föreskrivs följande:

”1. Om tillämpningen av de normala mervärdesskattereglerna på jordbrukare, eller de förenklade regler som föreskrivs i artikel 24, skulle leda till svårigheter, får medlemsstaterna tillämpa ett system med schablonregler enligt denna artikel för att kompensera jordbrukarna för den mervärdesskatt de betalar på inköp av varor och tjänster.

2. I denna artikel används följande uttryck i den betydelse som här anges:

–jordbrukare: skattskyldig person som bedriver sin verksamhet i företag av något av de slag som definieras nedan,

–företag inom jordbruk, skogsbruk eller fiske: företag som betraktas som sådant av varje medlemsstat inom ramen för de produktionsverksamheter som är förtecknade i bilaga A,

–schablonbeskattad jordbrukare: jordbrukare som omfattas av reglerna om schablonbeskattning enligt punkterna 3 och följande,

–jordbruksprodukter: varor producerade av ett företag inom jordbruk, skogsbruk eller fiske i varje medlemsstat genom de verksamheter som är förtecknade i bilaga A,

–jordbrukstjänst: tjänst av något av de slag som anges i bilaga B och som en jordbrukare tillhandahåller med hjälp av arbetskraft och/eller med hjälp av sådan utrustning som normalt är tillgänglig i det företag inom jordbruk, skogsbruk eller fiske som bedrivs av honom,

–ingående mervärdesskatt: beloppet av den sammanlagda mervärdesskatt som utgår på de varor och tjänster som inköps av alla jordbruks-, skogsbruks- och fiskeriföretag i varje medlemsstat som tillämpar schablonbeskattning om skatten skulle vara avdragsgill enligt artikel 17 för en jordbrukare som omfattas av de normala mervärdesskattereglerna,

–schablonberäknat compensationstal: det procenttal som bestäms av medlemsstaterna i enlighet med punkt 3 och tillämpas av dem i de fall som anges i punkt 5 för att göra det möjligt för jordbrukare med schablonbeskattning att få compensation för ingående skatt,

–schablonberäknad compensation: belopp som erhålls genom att tillämpa det compensationstal som föreskrivs i punkt 3 på jordbrukarens omsättning i de fall som avses i punkt 5.

3. Medlemsstaterna skall bestämma schablonberäknade compensationstal då så är nödvändigt och skall underrätta kommissionen innan de tillämpar dem. Dessa procenttal skall bygga på makroekonomiska statistiska uppgifter enbart för jordbrukare med schablonberäknad compensation under de föregående tre åren. De får inte användas för att ge jordbrukarna i fråga återbetalningar som är större än den ingående mervärdesskatten. Medlemsstaterna kan välja att minska dessa procenttal till noll. Procenttalet får avrundas uppåt eller nedåt till närmaste halva procentenhet.

Medlemsstaterna får bestämma olika kompensationsstal för skogsbruk, för de olika underavdelningarna av jordbruk och för fiske.

...

5. De kompensationsstal som föreskrivs i punkt 3 skall tillämpas på priset, exklusive skatt, på de jordbruksprodukter och jordbrukstjänster som jordbrukarna i fråga tillhandahåller andra skattskyldiga personer än jordbrukare med schablonbeskattning. Denna kompensationsstal skall utesluta alla övriga former av avdrag.

6. Medlemsstaterna får föreskriva att kompensationsstalen skall betalas

- a) av den skattskyldiga köparen eller mottagaren av varorna eller tjänsterna. Denna är i detta fall berättigad att enligt det förfarande som fastställs av medlemsstaterna, från den mervärdesskatt som han är skyldig att betala dra av den schablonberäknade mervärdesskattekomensation som han har betalat till jordbrukarna, eller
- b) av myndigheterna.

...

8. Vad beträffar alla andra inköp av jordbruksprodukter och jordbrukstjänster än sådana som omfattas av punkt 5, skall kunden anses betalningsskyldig för kompensationsstalen.

...

10. Varje jordbrukare med schablonbeskattning får enligt de regler och villkor som skall fastställas av varje medlemsstat begära att de normala mervärdesskattereglerna eller, i förekommande fall, de förenklade reglerna enligt artikel 24.1, tillämpas på honom.

..."

5 I bilaga A till sjätte direktivet föreskrivs följande:

"Förteckning över produktionsverksamhet i jordbruket:

I. Växtodling.

1. Allmänt jordbruk, inbegripet vinodling.

...

II. Djurhållning tillsammans med odling.

1. Allmän djurhållning.

...

III. Skogsbruk

IV. Fiske

...

V. Om en jordbrukare med de tillgångar som normalt utnyttjas i ett jordbruks-, skogsbruks- eller fiskeföretag bearbetar varor som väsentligen härrör från hans jordbruksproduktion skall denna bearbetning också anses utgöra jordbruksproduktion."

6 I bilaga B till sjätte direktivet föreskrivs följande:

"Förteckning över jordbrukstjänster:

Tillhandahållandet av jordbrukstjänster som normalt utgör en del av jordbruksproduktionen skall anses utgöra tillhandahållande av jordbrukstjänster och särskilt inbegripa följande:

–Markarbete, skörd och slätter, tröskning, balning, hopsamling, inkörning, sådd och plantering.

–Förpackning och beredning såsom torkning, rensning, malning, desinfektion och ensilering av jordbruksprodukter.

–Lagring av jordbruksprodukter.

–Djurtillsyn, uppfödning och gödning.

–Uthyrning för jordbruksändamål av utrustning som normalt används i jordbruks-, skogsbruks-, eller fiskeföretag.

–Teknisk hjälp.

–Ogräs- och ohyrebekämpning, spridning av pulver på och besprutning av grödor och mark.

–Drift av bevattnings- och dräneringsutrustning.

–Beskärning, trädfällning och andra skogsbrukstjänster."

De nationella bestämmelserna

7 I tysk rätt har ordningen med schablonberäknade kompositionstal i artikel 25 i sjätte direktivet genomförts i 24 § i Umsatzsteuergesetz 1991 (lag om omsättningsskatter) (nedan kallad UStG 1991), i dess lydelse vid tidpunkten för omständigheterna i målet vid den nationella domstolen.

Tvisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

8 Detlev Harbs innehade under år 1992 ett jordbruksföretag på 92 hektar med byggnader som ingick i näringsverksamheten. Dessutom omfattade företaget omkring 60 avelstjurar, 65 mjölkkor och 120 andra nötkreatur och en referenskvantitet mjölk (mjölkkvot) på 321 367 kg.

9 Genom två avtal av den 12 november 1992 utarrenderade Detlev Harbs från och med den 15 november 1992 till och med den 30 juni 2005 en del av sitt jordbruksföretag till sin son, mot ersättning. För det första upplät han till sonen, genom ett "arrendeavtal", mark omfattande cirka 31 hektar, de 65 mjölkorna och sin mjölkkvot. För det andra hyrde han ut ett stall med 75 platser till honom genom ett "avtal om nyttjanderätt till stallbyggnad". Detlev Harbs fortsatte att driva sitt jordbruksföretag på resten av sitt jordbruk.

10 Detlev Harbs ansåg att den ersättning som skulle utgå i samband med utarrenderingen skulle beskattas enligt de genomsnittsskattesatser som anges i 24 § UStG och att det framgick av denna bestämmelse att omsättningsskatt på ett jordbruksföretag komprimerades genom att ingående skatt kvittades mot den skatt som skulle betalas, varför det inte fanns någon skatt att ta ut. Av detta skäl deklarerade Detlev Harbs inte någon skattepliktig omsättning för beskattningsåret 1992 i sin skattedeclaration av den 20 januari 1995, som han ingav på anmodan.

11 Finanzamt ansåg att utarrendering av mark och byggnader visserligen är undantagen från skatt enligt tysk rätt, men att Detlev Harbs omsättning under beskattningsåret 1992 avseende upplåtelsen av mjölkkvoten och mjölkorna inte kunde anses utgöra jordbruksverksamhet i den mening som avses i 24 § UStG. Därför måste utarrenderingen beskattas enligt de allmänna bestämmelserna i UStG. I enlighet härmed belade Finanzamt nettobeloppet av ersättningen för dessa upplåtelser med omsättningsskatt och påförde genom beskattningsbeslut av den 10 juli 1996 skatt med 361 DEM.

12 Detlev Harbs begärde utan framgång omprövning av detta beslut och överklagade därefter till Finanzgericht Schleswig-Holstein (Tyskland), som biföll överklagandet. Finanzamt överklagade Finanzgerichts avgörande till Bundesfinanzhof genom så kallad revisionstalan.

13 Bundesfinanzhof ansåg att det var nödvändigt med en tolkning av artikel 25 i sjätte direktivet för att lösa tvisten och beslutade därför att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

"Får den som äger ett jordbruksföretag och

–som lägger ned driften i en del av sitt företag (hela mjölkproduktionen) och arrenderar ut de tillgångar som är nödvändiga för att driva denna verksamhet till en annan jordbrukare, och

–som är fortsatt verksam som jordbrukare i mer än ringa omfattning även efter utarrenderingen

behandla intäkterna från utarrenderingen ? liksom resten av sin omsättning ? i enlighet med schablonbeskattningssystemet för jordbrukare i artikel 25 i direktiv 77/388/EEG, eller skall omsättningen avseende utarrenderingen beskattas enligt de allmänna mervärdesskattebestämmelserna?"

Tolkningsfrågan

14 Frågan har ställts för att få klarhet i huruvida artikel 25 i sjätte direktivet skall tolkas på så sätt att en jordbrukare, som har arrenderat och/eller hyrt ut en del av sitt jordbruksföretag och som med återstoden av företaget fortsätter sin jordbruksverksamhet, på vilken det gemensamma schablonbeskattningssystemet enligt nämnda artikel tillämpas,

kan hänföra intäkterna från utarrenderingen till detta system eller huruvida dessa intäkter skall omfattas av det allmänna mervärdesskattesystemet.

Yttranden som har inkommit till domstolen

15 Detlev Harbs har gjort gällande att det i 24 § första stycket UStG inte föreskrivs att omsättning avseende uthyrning och utarrendering av viss egendom skall omfattas av de gemensamma beskattningsreglerna. I denna bestämmelse föreskrivs inte heller att en jordbrukare som hyr ut eller arrenderar ut viss egendom som tillhör hans företag måste tillämpa det schablonberäknade kompensationstalet när han tillhandahåller denna tjänst till en annan schablonbeskattad jordbrukare, eftersom denna kompensation för erlagd ingående mervärdesskatt anses ingå i tjänstens totala pris.

16 Detlev Harbs har hävdade att Bundesfinanzhof i sin rättspraxis själv har medgett att det endast är i de fall då en näringsidkare arrenderar ut hela sitt företag som han inte längre driver ett jordbruksföretag i den mening som avses i 24 § UStG.

17 Detlev Harbs har vidare hävdade att han obestriddligen är en jordbrukare i den mening som avses i artikel 25 i sjätte direktivet, eftersom han fortfarande bedriver sådan verksamhet som avses i bilaga A till detta direktiv, och att uthyrningen eller utarrenderingen av viss egendom i företaget inte kan föranleda en annan bedömning. Dessutom är schablonregeln i nämnda artikel tillämplig på priset för "jordbrukstjänster". Enligt bilaga B femte strecksatsen i sjätte direktivet ingår liksom i målet vid den nationella domstolen bland dessa tjänster sådana som utgör en del av jordbruksproduktionen, bland annat "uthyrning för jordbruksändamål av utrustning som normalt används i jordbruksföretag". Enligt artikel 25 i sjätte direktivet och bilaga B till detta krävs det inte att också den berörde själv samtidigt använder den egendom som upplåtits "för nyttjande". Slutligen har Detlev Harbs anfört att utarrendering utgör ett tillhandahållande av tjänster enligt artikel 6.1 i sjätte direktivet.

18 Enligt den tyska regeringen omfattas inte de omtvistade intäkterna från utarrenderingen av det gemensamma schablonbeskattningssystemet i artikel 25 i sjätte direktivet. Dessa intäkter omfattas av de allmänna bestämmelserna om omsättningsskatt.

19 Begreppet "uthyrning för jordbruksändamål av utrustning som normalt används i jordbruks-, skogsbruks- eller fiskeföretag" i femte strecksatsen i bilaga B till sjätte direktivet omfattar nämligen inte utarrendering av en del av företaget. En sådan utarrendering innefattar, i motsats till ett konkret tillhandahållande i form av uthyrning som endast avser nyttjandet av vissa tillgångar, en hel rad komplexa helhetstjänster till arrendatorn, vilka inte endast omfattar nyttjanderätt utan även rätt till avkastning av tillgången.

20 Enligt den tyska regeringen görs det i sjätte direktivet en klar åtskillnad mellan de båda rättsliga kategorierna uthyrning och utarrendering, vilket framgår av en jämförelse mellan bestämmelserna i bilaga B till detta direktiv och i artikel 13 B b i detsamma. Dessutom är utarrendering inte på något sätt ovanlig inom jordbruket och gemenskapslagstiftaren skulle uttryckligen ha angett denna kategori i bilaga B om han hade avsett att den skulle omfattas av schablonbeskattningssystemet.

21 Det förhållandet att bilaga B endast innehåller exempel på jordbrukstjänster och således inte är uttömmande innebär inte att utarrendering skall anses omfattas av denna bilaga. Att inkludera utarrendering av mark i bilaga B skulle nämligen strida mot systematiken i sjätte direktivet, eftersom uthyrning och utarrendering av fast egendom skall vara skattebefriade enligt artikel 13 B b i direktivet. Vid tillämpningen av artikel 25 i sjätte direktivet måste denna bestämmelse ? liksom alla undantagsbestämmelser ? och bilaga B tolkas restriktivt. Slutligen skulle det uppstå en risk för "överkompensation" om utarrendering omfattades av schablonbeskattningssystemet i artikel 25. Detta skulle strida mot bestämmelserna i sjätte direktivet, av vilka följer att medlemsstaterna skall fastställa schablonberäknade kompensationstal som inte får medföra att de schablonbeskattade jordbrukarna erhåller återbetalning som är högre än den mervärdesskatt de betalar.

22 Den tyska regeringen anser att det framgår av bakgrunden till artikel 25 i sjätte direktivet att uthyrning av en del av ett jordbruksföretag inte omfattas av schablonbeskattningssystemet i denna artikel. För det första rörde kommissionens förslag till sjätte direktivet av den 29 juni 1973 i bilaga B femte strecksatsen i sjätte direktivet endast ”uthyrning av jordbruksmaskiner”. Förslaget omfattade således inte uthyrning av mark, vilket dessutom framgår av de efterföljande diskussionerna och särskilt av de ändringsförslag som då lades fram av den tyska regeringen. Skyldigheten att tolka artikel 25 i sjätte direktivet restriktivt följer för övrigt av medlemsstaternas åtagande, som innebar att dessa överenskom att intensifiera ansträngningarna för att successivt tillämpa de normala mervärdesskattereglerna på vissa kategorier av jordbruksföretag.

23 Kommissionen anser att schablonbeskattningsreglerna för jordbrukare skall tolkas restriktivt, med hänsyn till att det är fråga om särskilda regler (se, beträffande de särskilda reglerna i artikel 26 i sjätte direktivet, dom av den 22 oktober 1998 i de förenade målen C-308/96 och C-94/97, Madgett och Baldwin, REG 1998, s. I76229).

24 Kommissionen har härvid gjort gällande att detta system visserligen bygger på ett formellt kriterium, eftersom det riktas till ”jordbrukare”, men att det dessutom innehåller en funktionell del, som enligt artikel 25.5 i sjätte direktivet innebär att schablonkompensationen är kopplad till ”jordbruksprodukter” eller till ”jordbrukstjänster”. Till skillnad från artikel 13 B b i sjätte direktivet, i vilken såväl uthyrning som utarrendering omnämns, avser ”förteckningen över jordbrukstjänster” i bilaga B till detta direktiv, till vilken det hänvisas i artikel 25 i direktivet, inte utarrendering.

25 När det i förteckningen över jordbrukstjänster i bilaga B talas om ”uthyrning för jordbruksändamål av utrustning som normalt används i jordbruksföretag” är det enligt kommissionen inte uthyrning av själva jordbruksföretaget eller av en självständig verksamhetsgren som avses. Den berörda ”utrustningen” är den som endast skall användas för jordbruksverksamhet, genom att möjliggöra eller underlätta denna verksamhet, som till exempel jordbruksmaskiner, som för övrigt är det enda som omnämns i förslagen till sjätte direktivet. Det är till samma begrepp som det hänvisas i bilaga A punkt V i detta direktiv. Även de andra språkversionerna av bilaga B har denna innebörd.

26 Kommissionen har vidare gjort gällande att det framgår av artikel 25.2 femte strecksatsen i sjätte direktivet att de jordbrukstjänster som avses är sådana som en jordbrukare tillhandahåller ”med hjälp av arbetskraft och/eller med hjälp av sådan utrustning som normalt är tillgänglig i det företag inom jordbruk, skogsbruk eller fiske som bedrivs av honom”. Detta villkor är emellertid inte uppfyllt under sådana förhållanden som de som är aktuella i målet vid den nationella domstolen, där en producent har upphört med uppfödningen av mjölkkor och arrenderat ut denna verksamhet på lång tid, varvid den egendom som utarrenderas inte längre används i utarrenderarens jordbruksverksamhet.

Domstolens svar

27 Det kan inledningsvis erinras om att medlemsstaterna enligt artikel 25.1 i sjätte direktivet får tillämpa ett gemensamt schablonbeskattningssystem på de jordbrukare för vilka tillämpningen av de normala mervärdesskattereglerna eller, i förekommande fall, de förenklade reglerna i artikel 24 i detta direktiv skulle medföra svårigheter. Detta särskilda system som är tillämpligt på vissa jordbrukare, utgör således ett undantag från de allmänna reglerna i sjätte direktivet. Liksom generaladvokaten har påpekat i punkt 31 i sitt förslag till avgörande, bekräftas det särskilda beskattningssystemets karaktär av undantagsregler av det förhållandet att det i artikel 25.9 och artikel 25.10 i sjätte direktivet föreskrivs att medlemsstaterna från detta system får undanta vissa kategorier av jordbrukare samt att varje schablonbeskattad jordbrukare kan begära att de normala mervärdesskattereglerna eller de förenklade reglerna skall tillämpas på honom. Liksom de andra särskilda reglerna som föreskrivs i artiklarna 24 och 26 i sjätte direktivet, skall reglerna i artikel 25 i direktivet således endast tillämpas i den mån det är nödvändigt för att uppnå det avsedda syftet (se, beträffande tillämpningen av artikel 26 i sjätte direktivet, domen i de ovannämnda förenade målen Madgett och Baldwin, punkt 34). Dessutom följer det av fast rättspraxis att varje avvikelse eller undantag från en huvudregel skall tolkas restriktivt (dom av den 18 januari

2001 i mål C-83/99, kommissionen mot Spanien, REG 2001, s. I?445, punkt 19.

28 Det kan även erinras om att det vid fastställandet av vilken räckvidd en gemenskapsrättslig bestämmelse har skall tas hänsyn såväl till dess lydelse som till dess sammanhang och ändamål (dom av den 15 oktober 1992 i mål C-162/91, Tenuta il Bosco, REG 1992, s. I-5279, punkt 11, och av den 16 januari 2003 i mål C-315/00, Maierhofer, REG 2003, s. I-563, punkt 27). Dessutom följer det av såväl kravet på en enhetlig tillämpning av gemenskapsrätten som av likhetsprincipen att en gemenskapsbestämmelse som inte innehåller någon uttrycklig hänvisning till medlemsstaternas rättsordningar när det gäller att bestämma dess betydelse och räckvidd normalt skall ges en självständig och enhetlig tolkning inom hela gemenskapen, vilket skall göras med hänsyn tagen till sammanhanget och syftet med föreskrifterna i fråga (se bland annat dom av den 18 januari 1984 i mål 327/82, Ekro, REG 1984, s. 107, punkt 11, av den 19 september 2000 i mål C-287/98, Linster, REG 2000, s. I-6917, punkt 43, av den 9 november 2000 i mål C-357/98, Yiadom, REG 2000, s. I-9265, punkt 26, av den 27 februari 2003 i mål C-373/00, Adolf Truley, REG 2003, s. I-1931, punkt 35, och av den 27 november 2003 i mål C-497/01, Zita Modes, REG 2003, s. I?0000, punkt 34).

29 Enligt artikel 25 i sjätte direktivet skall det gemensamma schablonbeskattningssystemet kompensera jordbrukarna för den mervärdesskatt de betalar på inköp av varor och tjänster genom utbetalning av en schablonberäknad kompensation till jordbrukare som bedriver verksamhet i ett jordbruks-, skogsbruks- eller fiskeföretag, när de tillhandahåller jordbruksprodukter eller jordbrukstjänster. Denna kompensation beräknas genom tillämpning av en av medlemsstaterna fastställd procentsats på priset, exklusive skatt, på de produkter eller tjänster som den schablonbeskattade jordbrukaren tillhandahåller andra skattskyldiga personer än schablonbeskattade jordbrukare. Kompensationen betalas ut antingen av myndigheterna eller av den skattskyldiga köparen eller mottagaren av varorna eller tjänsterna och utesluter alla övriga former av avdrag för ingående mervärdesskatt.

30 I syfte att säkerställa att detta system tillämpas enhetligt i hela gemenskapen har gemenskapslagstiftaren, med förbehåll för en uttrycklig hänvisning till medlemsstaternas rättsordningar när det gäller att bestämma vilka företag som berörs, bemödat sig om att definiera vad som omfattas av bland annat begreppen jordbrukare, jordbruksprodukter och jordbrukstjänster.

31 Lagstiftarens avsikt har således inte varit att nämnda system skall tillämpas på grundval av ett enda villkor, nämligen att en person formellt anses vara en jordbrukare, utan att det skall tillämpas på jordbrukare som befinner sig i en sådan situation som definieras i samtliga bestämmelser i artikel 25 i sjätte direktivet. Endast det förhållandet att en person är jordbrukare ger honom således inte rätt att kräva att uteslutande detta system skall tillämpas på honom, oavsett vilket slags ekonomiska transaktioner han utför.

32 Enligt artikel 25.2 i sjätte direktivet skall jordbrukstjänster i denna artikels mening anses vara de tjänster som anges i bilaga B till detta direktiv och som en jordbrukare tillhandahåller med hjälp av arbetskraft och/eller med hjälp av sådan utrustning som normalt är tillgänglig i hans jordbruks-, skogsbruks- eller fiskeföretag. Enligt bilaga B skall jordbrukstjänster anses vara sådana tjänster som normalt utgör en del av jordbruksproduktionen, bland annat ”uthyrning för jordbruksändamål av utrustning som normalt används i jordbruksföretag.”

33 Utarrendering omnämns således inte uttryckligen vare sig i artikel 25.2 i sjätte direktivet eller i bilaga B till detta. Det kan däremot konstateras att gemenskapslagstiftaren i artikel 13 B b i detta direktiv uttryckligen har föreskrivit att denna bestämmelse skall vara tillämplig både på utarrendering och uthyrning.

34 Det framgår dessutom av artikel 25.2 femte strecksatsen i sjätte direktivet och bilaga B till detta, vilka uttryckligen hänvisar till varandra och därför skall tolkas gemensamt, att uthyrning endast kan inkluderas i de tjänster som avses i artikel 25.2 femte strecksatsen om den omfattar sådan utrustning som jordbrukaren normalt använder i sitt eget jordbruksföretag. Härav följer att i synnerhet avtal om uthyrning, utarrendering eller upplåtande av en rätt till avkastning, genom vilka en jordbrukare upplåter den exklusiva

nyttjanderätten till fast egendom, som till exempel mark eller byggnader, till en annan jordbrukare, varvid denne får tillgodogöra sig avkastningen av egendomen, inte omfattas av artikel 25.2 femte strecksatsen i sjätte direktivet, eftersom den upplåtande jordbrukaren då inte längre kan använda den berörda egendomen på ett normalt sätt. Detta måste även av samma skäl gälla för uthyrning på lång tid av alla andra delar av jordbruksföretaget till vilka hyrestagaren har exklusiv nyttjanderätt.

35 I en situation som den som är aktuell i målet vid den nationella domstolen, där en jordbrukare under mer än tolv år hyr ut väsentliga delar av sitt jordbruksföretag, som till exempel mark, en byggnad, korna och mjölkkvoten, och därigenom avhänder sig den utrustning som han hittills normalt har använt för att driva verksamhet som mjölkbonde, kan denna jordbrukare således inte anses tillhandahålla tjänster i den mening som avses i artikel 25.2 i sjätte direktivet.

36 När det gäller denna uthyrningsverksamhet omfattas han således inte av det gemensamma schablonbeskattningssystemet. Omsättningen från denna verksamhet kan således inte beskattas enligt de särskilda reglerna i artikel 25 i sjätte direktivet, även om den berörda jordbrukaren fortsätter att driva jordbruksverksamhet i form av uppfödning på resten av sitt jordbruk. Härav följer att denna omsättning omfattas av de normala mervärdesskattereglerna eller, i förekommande fall, av de förenklade reglerna. Den berörda jordbrukaren kan för övrigt enligt artikel 25.10 i sjätte direktivet begära att de normala mervärdesskattereglerna eller, i förekommande fall, de förenklade reglerna skall tillämpas på hela hans verksamhet.

37 Med hänsyn till det ovan anförda skall tolkningsfrågan besvaras på så sätt att artikel 25 i sjätte direktivet skall tolkas så, att en jordbrukare som under lång tid har arrenderat ut och/eller hyrt ut vissa väsentliga delar av sitt jordbruksföretag och som med återstoden av företaget fortsätter sin jordbruksverksamhet, på vilken det gemensamma schablonbeskattningssystemet enligt nämnda artikel tillämpas, inte kan hänföra omsättningen från en sådan utarrendering och/eller en sådan uthyrning till detta schablonbeskattningssystem. Omsättningen därifrån skall omfattas av de normala mervärdesskattereglerna eller, i förekommande fall, de förenklade mervärdesskattereglerna.

Rättegångskostnader

38 De kostnader som har förorsakats kommissionen, som har inkommit med yttrande till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

– angående de frågor som genom beslut av den 4 juli 2002 har ställts av Bundesfinanzhof – följande dom:

Artikel 25 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 skall tolkas så, att en jordbrukare som under lång tid har arrenderat ut och/eller hyrt ut vissa väsentliga delar av sitt jordbruksföretag och som med återstoden av företaget fortsätter sin jordbruksverksamhet, på vilken det gemensamma schablonbeskattningssystemet enligt nämnda artikel tillämpas, inte kan hänföra intäkterna från en sådan utarrendering och/eller en sådan uthyrning till detta schablonbeskattningssystem. Omsättningen därifrån skall omfattas av de normala mervärdesskattereglerna eller, i förekommande fall, de förenklade mervärdesskattereglerna.

Jann

Rosas

von Bahr

Silva de Lapuerta

Lenaerts

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 15 juli 2004.

R. Grass

P. Jann

Justitiesekreterare

Ordförande på första avdelningen

1 – Rättegångsspråk: tyska.