DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

26. maj 2005 *

I sag C-43/04,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Bundesfinanzhof (Tyskland) ved afgørelse af 27. november 2003, indgået til Domstolen den 4. februar 2004, i sagen:

Finanzamt Arnsberg

mod

Stadt Sundern,

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, A. Rosas (refererende dommer), og dommerne A. Borg Barthet, A. La Pergola, J. Malenovský og A. Ó Caoimh,

* Processprog: tysk.

generaladvokat: P. Léger
justitssekretær: R. Grass,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

— den tyske regering ved C.-D. Quassowski og A. Tiemann, som befuldmægtigede

— den græske regering ved E. Svolopoulou og K. Marinou, som befuldmægtigede

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved D. Triantafyllou og K. Gross, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 25 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes

lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

2 Spørgsmålet er blevet rejst under en sag mellem Stadt Sundern og Finanzamt Arnsberg (herefter »Finanzamt«) vedrørende anvendelsen af den i den nævnte bestemmelse omhandlede fælles standardsatsordning for landbrugere på bortforpagtning af jagt inden for rammerne af kommunal skovbrugsvirksomhed.

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelserne

3 Sjette direktivs artikel 25, som har overskriften »Fælles standardsatsordning for landbrugere«, har følgende ordlyd:

»1. Medlemsstaterne kan for landbrugere, for hvilke anvendelsen af den almindelige merværdiafgiftsordning eller i givet fald den i artikel 24 omhandlede forenklede ordning vil støde på vanskeligheder, anvende en standardsatsordning, der tager sigte på at godtgøre den merværdiafgiftsbelastning, der af standardsatslandbrugere er betalt på goder og tjenesteydelser i henhold til bestemmelserne i denne artikel.

2. I denne artikel forstås ved:

— »landbruger«, en afgiftspligtig person, som udøver virksomhed inden for rammerne af en i det følgende defineret bedrift

— »landbrugs-, skovbrugs- eller fiskeribedrifter«, de bedrifter, der af den enkelte medlemsstat anses for sådanne inden for rammerne af den produktionsvirksomhed, der er opregnet i bilag A

— »standardsatslandbruger«, en landbruger, på hvem den i nr. 3 og følgende omhandlede standardsatsordning finder anvendelse

— »landbrugsprodukter«, de goder, der som et resultat af de i bilag A opregnede former for virksomhed frembringes af landbrugs-, skovbrugs- eller fiskeribedrifter i de enkelte medlemsstater

— »tjenesteydelser på landbrugsområdet«, de ydelser, som er opregnet i bilag B, og som præsteres af en landbruger ved hjælp af arbejdskraft og/eller de for hans landbrugs-, skovbrugs- eller fiskeribedrift normale produktionsmidler

[...]

5. De i nr. 3 omhandlede standardsatser anvendes på prisen uden afgifter [...]. Denne godtgørelse udelukker enhver anden form for fradrag.

[...]

9. Medlemsstaterne kan fra standardsatsordningen udelukke visse kategorier af landbrugere samt de landbrugere, for hvilke anvendelsen af den almindelige merværdiafgiftsordning eller i givet fald den i artikel 24, nr. 1, omhandlede forenklede ordning ikke frembyder administrative vanskeligheder.

[...]«

4 I direktivets bilag B med overskriften »Liste over tjenesteydelser på landbrugsområdet« anføres:

»Ved tjenesteydelser på landbrugsområdet forstås de tjenesteydelser, der normalt indgår som led i landbrugsproduktionen, især:

[...]

— udlejning til landbrugsmæssige formål af de hjælpemidler, som normalt anvendes i landbrugs-, skovbrugs- og fiskeribedrifter

[...]«

Nationale bestemmelser

5 § 2 i loven om merværdiafgift (Umsatzsteuergesetz, herefter »UStG«) i den affattelse, der var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen, har følgende ordlyd:

»1) Ved erhvervsdrivende forstås enhver, der udøver selvstændig erhvervsmæssig virksomhed. Virksomhed omfatter samtlige erhvervsmæssige eller faglige transaktioner, som udføres af den erhvervsdrivende [...]

[...]

3) Offentligretlige juridiske personer udøver dog kun sådan virksomhed inden for rammerne af deres erhvervsforetagender (§ 1, nr. 1, nr. 6, og § 4 i Körperschaftsteuergesetz, tysk lov om selskabsskat) og deres land- og skovbrugsbedrifter.«

6 Det bestemmes i UStG's § 24:

»1) For transaktioner, der sker i forbindelse med land- og skovbrugsvirksomhed, fastsættes — med forbehold af andet, tredje og fjerde punktum — afgiften som følger:

1. for levering af skovbrugsprodukter, med undtagelse af savværksprodukter, til 5% af beregningsgrundlaget

[...]

3. for de øvrige transaktioner i henhold til § 1, nr. 1, nr. 1, til 9% af beregningsgrundlaget. [...] Den indgående afgift fastsættes, for så vidt den vedrører de i første punktum, nr. 1, omhandlede transaktioner, til 5%, i de øvrige tilfælde, som er omfattet af første punktum, til 9% af beregningsgrundlaget af disse transaktioner. Yderligere fradrag for indgående afgift er udelukket. [...]

2) Ved land- og skovbrugsvirksomhed forstås:

1. Landbrug, skovbrug, vindyrkning, havebrug, frugtavl og grøntsagsdyrkning, planteskoler, alle virksomheder, der indvinder planter og plantedele ved hjælp af naturens egne kræfter, ferskvandsfiskeri, dambrug, fiskeopdræt til ferskvandsfiskeri og dambrug, biavl, hyrdedrevet fårehold samt frøavl

2. [...]

Til land- og skovbrugsvirksomhed medregnes endvidere sådan tilknyttet virksomhed, der er bestemt til at tjene land- og skovbrugsvirksomheden. [...]

3) Foretager virksomheden foruden de i nr. 1 nævnte transaktioner også andre transaktioner, skal land- og skovsbrugsaktiviteterne behandles som en særskilt driftsenhed inden for virksomheden.

[...]«

Proceduren i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

7 Fra 1994 til 1999 havde Stadt Sundern indtægter fra salg af træ og brug af skovene samt fra bortforpagtning af privat jagt. Da kommunen behandlede jagtlejen som omfattet af »standardsatsordningen« i henhold til i UStG's § 24, indgav den ikke angivelse af omsætningsafgift i forbindelse hermed.

8 Efter en fysisk kontrol fandt Finanzamt, at den omhandlede jagtleje ikke var omfattet af land- og skovbrugsmæssige transaktioner i henhold til denne bestemmelse, men skulle pålægges afgift med den sædvanlige sats i henhold til de almindelige afgiftsregler. Det anmodede derfor Stadt Sundern om betaling af merværdiafgift (herefter moms) af de med bortforpagtningen forbundne indtægter.

9 Stadt Sundern indbragte de omhandlede afgiftsansættelser for Finanzgericht. Retten gav sagsøgeren medhold, idet den fandt, at bortforpagtningen af jagt hverken skete inden for rammerne af land- og skovbrugsmæssig virksomhed eller inden for rammerne af erhvervsmæssig virksomhed i henhold til UStG's § 2, nr. 3. Den gik således ikke ud over grænserne for ren formueforvaltning.

10 Finanzamt appellerede afgørelsen til Bundesfinanzhof. Det gjorde gældende, at jagten var bortforpagtet i overensstemmelse med UStG's § 2, nr. 3, inden for rammerne af Stadt Sunderns skovbrugsvirksomhed, men at bortforpagtningen ikke

udgjorde en sådan landbrugsmæssig transaktion som omhandlet i UStG's § 24. Det konkluderede følgelig, at bortforpagtningen var omfattet af de almindelige afgiftsregler.

11 Bundesfinanzhof finder det usikkert, om dens retspraksis, hvorefter bortforpagtning af jagt ikke falder ind under standardsatsordningen for landbrugere, men er underlagt de almindelige afgiftsregler, er forenelig med bestemmelserne i sjette direktivs artikel 25, såfremt de arealer, som jagtretten vedrører, tilhører henholdsvis en land- eller skovbrugsvirksomhed. Retten har derfor besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende spørgsmål:

»1) Kan eller skal de medlemsstater, der har gennemført den i [sjette direktivs] artikel 25 [...] fastsatte fælles standardsatsordning for landbrugere i national ret, som følge heraf fritage standardsatslandbrugere fra betaling af omsætningsafgift?

2) Såfremt spørgsmål 1 besvares bekræftende: Gælder dette kun med hensyn til levering af landbrugsprodukter og -tjenesteydelser eller ligeledes for standardsatslandbrugerens andre transaktioner, eller er sådanne andre transaktioner omfattet af den almindelige ordning i henhold til [sjette] direktiv [...]?

Hvilken betydning har dette for en standardsatslandbrugers bortforpagtning af jagt?«

Indledende bemærkninger

12 Indledningsvist bemærkes, at den nøjagtige rækkevidde af første spørgsmål og dettes sammenhæng med andet spørgsmål ikke klart fremgår af forelæggelseskendelsen.

13 Første spørgsmål kan imidlertid forstås som et spørgsmål om, hvorvidt en medlemsstat, som i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 25 har benyttet sig af muligheden for at anvende den fælles standardsatsordning på landbrugere, er forpligtet til at underlægge landbrugere ordningen, når de udfører transaktioner omfattet af ordningen, eller om der snarere er tale om en mulighed.

14 Hvad angår andet spørgsmål indeholder dette i det væsentlige to led. Den forelæggende ret ønsker for det første oplyst, hvorvidt transaktioner gennemført af standardsatslandbrugere, ud over levering af landbrugsprodukter og tjenesteydelser på landbrugsområdet, er underlagt standardsatsordningen. For det andet ønsker retten oplyst, hvorvidt bortforpagtning af jagt udgør tjenesteydelser på landbrugsområdet i henhold til sjette direktivs artikel 25.

15 Det forekommer imidlertid alene nødvendigt at besvare første spørgsmål, således som dette er fortolket i denne doms præmis 13, såfremt andet spørgsmåls andet led besvares bekræftende.

16 Herefter vil spørgsmålenes rækkefølge blive byttet om, således at andet spørgsmåls to led vil blive gennemgået først, og derefter i givet fald første spørgsmål.

Andet spørgsmåls første led

17 Med andet spørgsmåls første led ønsker den forelæggende ret oplyst, hvorvidt sjette direktivs artikel 25 skal fortolkes således, at den fælles standardsatsordning for landbrugere alene finder anvendelse på levering af landbrugsprodukter og levering af tjenesteydelser på landbrugsområdet, således som disse er defineret i artikel 25, nr. 2, og hvorvidt andre transaktioner udført af standardsatslandbrugere er underlagt den almindelige momsordning.

18 Den tyske og den græske regering samt Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber har gjort gældende, at spørgsmålet skal besvares bekræftende.

19 Det bemærkes, at Domstolen allerede har haft lejlighed til at tage stilling til forholdet mellem den fælles standardsatsordning for landbrugere og den almindelige momsordning i den sag, der gav anledning til dom af 15. juli 2004 (sag C-321/02, Harbs, Sml. I, s. 7101).

20 Det fremgår af denne dom, at andre transaktioner end levering af landbrugsprodukter og levering af tjenesteydelser på landbrugsområdet i den forstand, hvori udtrykkene er anvendt i sjette direktivs artikel 25, nr. 2, udført af standardsatslandbrugere inden for rammerne af landbrugsdriften, forbliver underlagt sjette direktivs almindelige ordning (jf. i denne retning Harbs-dommen, præmis 31 og 36).

21 Herefter skal andet spørgsmåls første led besvares med, at sjette direktivs artikel 25 skal fortolkes således, at den fælles standardsatsordning for landbrugere alene finder anvendelse på levering af landbrugsprodukter og levering af tjenesteydelser på landbrugsområdet, således som disse er defineret i artikel 25, nr. 2, og at andre transaktioner udført af standardsatslandbrugere er underlagt direktivets almindelige ordning.

Andet spørgsmåls andet led

22 Med andet spørgsmåls andet led ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, hvorvidt en standardsatslandbrugers bortforpagtning af jagt udgør levering af tjenesteydelser på landbrugsområdet i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 25, nr. 2, femte led, sammenholdt med direktivets bilag B, som opregner tjenesteydelser på landbrugsområdet.

23 Den tyske regering og Kommissionen har anført, at dette spørgsmål skal besvares benægtende, idet bortforpagtning af jagt ikke er anført i sjette direktivs bilag B. De har i denne forbindelse understreget, at direktivets artikel 25 skal fortolkes indskrænkende i overensstemmelse med dets karakter af en undtagelse.

24 Det bemærkes, at en fællesskabsretlig bestemmelses rækkevidde både skal vurderes ud fra dens indhold, dens kontekst og dens målsætninger (dom af 15.10.1992, sag C-162/91, Tenuta il Bosco, Sml. I, s. 5279, præmis 11, og Harbs-dommen, præmis 28). Desuden følger det såvel af kravene om en ensartet anvendelse af fællesskabs-

retten som af lighedsprincippet, at en fællesskabsretlig bestemmelse, som ikke indeholder nogen udtrykkelig henvisning til medlemsstaternes ret, for at kunne fastlægge dens betydning og rækkevidde, normalt i hele Fællesskabet skal undergives en selvstændig og ensartet fortolkning, som skal søges under hensyntagen til bestemmelsens kontekst og formålet med den pågældende ordning (jf. bl.a. dom af 18.1.1984, sag 327/82, Ekro, Sml. s. 107, præmis 11, og af 17.3.2005, sag C-170/03, Feron, Sml. I, s. 2299, præmis 26).

25 Det bemærkes, at den fortolkning, som den tyske regering og Kommissionen har forfægtet, støttes af ordlyden af de omhandlede bestemmelser, bestemmelsernes kontekst og formålet med den fælles standardsatsordning.

26 Det bemærkes således for det første, at i henhold til sjette direktivs artikel 25, nr. 2, femte led, og direktivets bilag B forstås der ved tjenesteydelser på landbrugsområdet de tjenesteydelser, der normalt indgår som led i landbrugsproduktionen, især »udlejning til landbrugsmæssige formål af de hjælpemidler, som normalt anvendes i landbrugsbedrifter«. Bortforpagtning af jagt er ikke udtrykkeligt omfattet af disse bestemmelser og opfylder endvidere ikke de heri fastsatte betingelser.

27 Hvad dernæst angår bestemmelsernes kontekst bemærkes, at de vedrører en særordning, som udgør en undtagelse til sjette direktivs almindelige ordning. Det følger af fast retspraksis, at enhver fravigelse af eller undtagelse fra en almindelig regel skal fortolkes restriktivt (jf. bl.a. dom af 12.12.1995, sag C-399/93, Oude Luttikhuis m.fl., Sml. I, s. 4515, præmis 23, og af 12.12.2002, sag C-5/01, Belgien mod Kommissionen, Sml. I, s. 11991, præmis 56). Ligesom sjette direktivs øvrige

særordninger bør ordningen imidlertid kun anvendes, i det omfang det er nødvendigt for at opfylde dens formål (jf. Harbs-dommen, præmis 27).

28 Hvad endelig angår undersøgelsen af formålene med den fælles standardsats-ordning bemærkes, at ordningen udspringer af et krav om forenkling. Som det fremgår af Harbs-dommens præmis 29, tager ordningen sigte på at godtgøre afgiftsbelastningen ved landbrugernes køb af goder og tjenesteydelser derved, at landbrugere, som udøver virksomhed inden for rammerne af en landbrugs-, skovbrugs- eller fiskeribedrift, modtager en standardgodtgørelse, når de leverer landbrugsprodukter eller præsterer tjenesteydelser på landbrugsområdet.

29 Anvendelsen af den fælles standardsats-ordning beror ikke på et enkelt kriterium om landbrugerens formelle egenskab, men afhænger ligeledes af arten af de økonomiske transaktioner, som denne har foretaget (jf. i denne retning Harbs-dommen, præmis 31). En fortolkning af begrebet »tjenesteydelser på landbrugsområdet« i sjette direktivs artikel 25, nr. 2, femte led, som omfattende bortforpagtning, såsom bortforpagtning af jagt, som ikke har landbrugsmæssige formål, og som ikke vedrører hjælpemidler, der normalt anvendes i landbrugs-, skovbrugs- og fiskeribedrifter, vil imidlertid hverken være i overensstemmelse med ordningens art eller formål.

30 Når en landbruger i en situation som den, der foreligger i hovedsagen, bortforpagter jagt, kan han således ikke anses for at levere tjenesteydelser på landbrugsområdet i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 25, nr. 2, femte led, sammenholdt med direktivets bilag B.

31 Andet spørgsmåls andet led skal derfor besvares med, at sjette direktivs artikel 25, nr. 2, femte led, sammenholdt med direktivets bilag B, skal fortolkes således, at en standardsatslandbrugers bortforpagtning af jagt ikke udgør levering af tjenesteydelser på landbrugsområdet i direktivets forstand.

32 Henset til besvarelsen af andet spørgsmåls andet led og af de grunde, der er anført i denne doms præmis 12-16, er det ufornødent at besvare første spørgsmål.

Sagens omkostninger

33 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra de nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser udtaler og bestemmer Domstolen (Tredje Afdeling):

1) **Artikel 25 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrund, skal fortolkes således, at den fælles standardsatsordning for landbrugere alene finder anvendelse på levering af landbrugsprodukter og levering af tjenesteydelser**

på landbrugsområdet, således som disse er defineret i artikel 25, nr. 2, og at andre transaktioner udført af standardsatslandbrugere er underlagt direktivets almindelige ordning.

2) **Artikel 25, nr. 2, femte led, i direktiv 77/388, sammenholdt med direktivets bilag B, skal fortolkes således, at en standardsatslandbrugers bortforpagtning af jagt ikke udgør levering af tjenesteydelser på landbrugsområdet i direktivets forstand.**

Underskrifter