ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

26 mei 2005 *

In zaak C-43/04,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door het Bundesfinanzhof (Duitsland) bij beslissing van 27 november 2003, ingekomen bij het Hof op 4 februari 2004, in de procedure

Finanzamt Arnsberg

tegen

Stadt Sundern,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Derde kamer),

samengesteld als volgt: A. Rosas (rapporteur), kamerpresident, A. Borg Barthet, A. La Pergola, J. Malenovský en A. Ó Caoimh, rechters,

* Procestaal: Duits.

advocaat-generaal: P. Léger,
griffier: R. Grass,

gezien de stukken,

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

— de Duitse regering, vertegenwoordigd door C.-D. Quassowski en A. Tiemann als gemachtigden,

— de Griekse regering, vertegenwoordigd door E. Svolopoulou en K. Marinou als gemachtigden,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door D. Triantafyllou en K. Gross als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 25 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de

harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn").

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de Stadt Sundern (gemeente Sundern) en het Finanzamt Arnsberg (hierna: „Finanzamt"), ter zake van de toepassing van de in voornoemd artikel bedoelde gemeenschappelijke forfaitaire landbouwregeling op de verpachting van jachtterreinen in het kader van een gemeentelijk bosbouwbedrijf.

Toepasselijke bepalingen

De communautaire regeling

3 Artikel 25 van de Zesde richtlijn, getiteld „Gemeenschappelijke forfaitaire regeling voor landbouwproducenten", bepaalt:

„1. De lidstaten kunnen ten aanzien van landbouwproducenten voor wie de toepassing van de normale regeling van de belasting over de toegevoegde waarde of, in voorkomend geval, van de vereenvoudigde regeling van artikel 24, op moeilijkheden zou stuiten, overeenkomstig de bepalingen van dit artikel, een forfaitaire regeling toepassen ter compensatie van de belasting over de toegevoegde waarde, welke is betaald over de aankopen van goederen en diensten van de forfaitair belaste landbouwers.

2. In de zin van dit artikel worden beschouwd als:

— ‚landbouwproducent': een belastingplichtige die zijn werkzaamheid uitoefent in het kader van een hierna gedefinieerd bedrijf;

— ‚landbouw-, bosbouw- of visserijbedrijf': de bedrijven die door elke lidstaat als zodanig worden beschouwd in het kader van de in bijlage A vermelde productiewerkzaamheden;

— ‚forfaitair belaste landbouwer': een landbouwproducent op wie de in de leden 3 en volgende omschreven forfaitaire regeling van toepassing is;

— ‚landbouwproducten': de goederen die door de landbouw-, bosbouw- of visserijbedrijven van elke lidstaat worden voortgebracht door middel van de in bijlage A vermelde werkzaamheden;

— ‚agrarische diensten': de in bijlage B genoemde diensten die worden verricht door een landbouwproducent met gebruikmaking van zijn arbeidskrachten en/of de normale uitrusting van zijn landbouw- , bosbouw- of visserijbedrijf;

[...]

5. De in lid 3 bedoelde forfaitaire percentages worden toegepast op de prijs, exclusief belasting [...] Deze compensatie sluit elke andere vorm van aftrek uit.

[...]

9. Iedere lidstaat kan bepaalde categorieën landbouwproducenten alsmede landbouwproducenten voor wie de toepassing van de normale regeling van de belasting over de toegevoegde waarde of, in voorkomend geval, van de in artikel 24, lid 1, bedoelde vereenvoudigde regeling geen administratieve moeilijkheden oplevert, van de forfaitaire regeling uitsluiten.

[...]"

4 In bijlage B bij deze richtlijn, getiteld „Lijst van agrarische diensten", is bepaald:

„Als agrarische diensten worden beschouwd de diensten die normaliter bijdragen tot de verwezenlijking van de landbouwproductie, met name:

[...]

— verhuur, voor landbouwdoeleinden, van middelen die normaliter in de landbouw-, bosbouw- of visserijbedrijven worden gebruikt

[...]"

De nationale regeling

5 § 2 van het Umsatzsteuergesetz (Duitse wet op de omzetbelasting; hierna: „UStG"), in de versie die ten tijde van de feiten van het hoofdgeding van toepassing was, bepaalt:

„1) Ondernemer is eenieder die zelfstandig een bedrijf of beroep uitoefent. De onderneming omvat alle bedrijfs- en beroepsactiviteiten van de ondernemer. [...]

[...]

3) Publiekrechtelijke rechtspersonen oefenen slechts bedrijfs- en beroepsactiviteiten uit in het kader van hun commerciële en industriële bedrijven (§ 1, lid 1, punt 6, en § 4 van het Körperschaftsteuergesetz [Duitse wet op de vennootschapsbelasting]) en hun land- of bosbouwbedrijven."

6 § 24 UStG bepaalt:

„1) Voor de in het kader van een land- en bosbouwbedrijf gerealiseerde omzet wordt, onverminderd de leden 2 tot en met 4, de belasting vastgesteld als volgt:

1. voor leveringen van bosbouwproducten, met uitzondering van houtzagerijproducten: vijf procent,

[...]

3. voor de overige omzet in de zin van § 1, lid 1, sub 1: negen procent van de heffingsgrondslag. [...] De voorbelasting bedraagt, voor de in lid 1, sub 1, bedoelde omzet, vijf procent, en in de andere gevallen als bedoeld in lid 1, negen procent van de heffingsgrondslag voor deze omzet. Dit sluit verdere aftrek van voorbelasting uit. [...]

2) Als land- en bosbouwbedrijven gelden

1. de land-, bos-, wijn- en tuinbouw, de fruit- en groenteteelt, de boomkwekerij, alle bedrijven die op natuurlijke wijze planten en plantendelen telen, de binnenvisserij, de viskwekerij, de visteelt voor de binnenvisserij en de viskwekerij, de apicultuur, de schapenteelt en de zaadteelt;

2. [...]

Tot de land- en bosbouwbedrijven behoren ook de nevenbedrijven die tot doel hebben de land- en bosbouwbedrijven bij te staan. [...]

3) Indien de ondernemer naast de in lid 1 bedoelde omzet ook nog andere vormen van omzet behaalt, moet het land- en bosbouwbedrijf als een binnen de onderneming afzonderlijk beheerd bedrijf worden beschouwd.

[...]"

Het hoofdgeding en de prejudiciële vragen

7 Van 1994 tot en met 1999 heeft de Stadt Sundern inkomsten behaald uit de verkoop van hout en bosbouw, alsmede uit de verpachting van jachtgebieden. Aangezien zij deze verpachting als omzet in de zin van de „forfaitaire regeling" van artikel 24 UStG beschouwde, gaf zij dienaangaande geen omzetbelasting aan.

8 Na een controle ter plaatse stelde het Finanzamt vast dat de betrokken verpachting van jachtgebieden geen omzet uit land- en bosbouw was, maar overeenkomstig de algemene belastingregeling onder het gewone belastingtarief viel. Daarop vorderde het van de Stadt Sundern betaling van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW") over de inkomsten uit deze verpachting.

9 De Stadt Sundern stelde tegen de betrokken belastingaanslagen beroep in bij het Finanzgericht. Dit wees het beroep toe op grond dat de verpachting van jachtgebieden niet plaatsvond in het kader van een landbouw- of bosbouwbedrijf noch in het kader van een commercieel of industrieel bedrijf in de zin van § 2, lid 3, UStG. Zij vormde namelijk louter een handeling van vermogensbeheer.

10 Het Finanzamt stelde beroep tot Revision in bij het Bundesfinanzhof. Het voerde aan dat de jachtgebieden overeenkomstig § 2, lid 3, UStG in het kader van het bosbouwbedrijf van de Stadt Sundern in pacht waren gegeven, maar dat deze

verpachting geen omzet uit landbouw in de zin van artikel 24 UStG vormde. Het concludeerde daaruit dat deze verpachting derhalve onder de gewone belastingregeling viel.

11 Het Bundesfinanzhof vraagt zich af of zijn rechtspraak, volgens welke de verpachting van jachtgebieden niet onder de forfaitaire regeling voor landbouwproducenten, maar onder de gewone belastingregeling valt, verenigbaar is met de regeling van artikel 25 van de Zesde richtlijn, indien de percelen waarop mag worden gejaagd deel uitmaken van een land- of bosbouwbedrijf. Daarom heeft deze rechterlijke instantie besloten de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof de volgende vragen te stellen:

„1) Mogen of moeten de lidstaten die de gemeenschappelijke forfaitaire regeling voor landbouwproducenten als bedoeld in artikel 25 van [de Zesde] richtlijn [...] in nationaal recht hebben omgezet, de forfaitair belaste landbouwers vrijstellen van omzetbelasting?

2) Zo ja, geldt dit enkel voor de levering van landbouwproducten en voor agrarische diensten dan wel eveneens voor de overige omzet van de forfaitair belaste landbouwer, of valt laatstbedoelde omzet onder de algemene regeling van [de Zesde] richtlijn [...]?

Wat volgt hieruit voor de verpachting van een jachtgebied door een forfaitair belaste landbouwer?"

Opmerkingen vooraf

12 Om te beginnen blijkt uit de verwijzingsbeslissing niet duidelijk, wat de precieze strekking van de eerste vraag en het verband daarvan met de tweede vraag is.

13 Niettemin kan de eerste vraag aldus worden opgevat, dat de nationale rechter wenst te vernemen of een lidstaat die overeenkomstig artikel 25 van de Zesde richtlijn gebruik heeft gemaakt van de mogelijkheid om op landbouwproducenten de gemeenschappelijke forfaitaire regeling toe te passen, verplicht is om deze landbouwers aan die regeling te onderwerpen wanneer zij handelingen verrichten die eronder vallen, of dat deze toepassing veeleer facultatief is.

14 De tweede vraag bestaat in wezen uit twee onderdelen. De verwijzende rechter vraagt in de eerste plaats of door de forfaitair belaste landbouwer verrichte handelingen die geen leveringen van landbouwproducten of agrarische diensten zijn, onder de gemeenschappelijke forfaitaire regeling vallen. In de tweede plaats wenst hij te vernemen of de verpachting van jachtgebieden een agrarische dienst is in de zin van artikel 25 van de Zesde richtlijn.

15 De eerste vraag, zoals uitgelegd in punt 13 van dit arrest, hoeft slechts te worden beantwoord in geval van een bevestigend antwoord op de tweede vraag.

16 Derhalve moet de volgorde van de vragen worden omgedraaid en moeten eerst de twee onderdelen van de tweede vraag worden besproken. Pas daarna zal eventueel de eerste vraag worden behandeld.

Het eerste onderdeel van de tweede vraag

17 Met het eerste onderdeel van zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 25 van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat de gemeenschappelijke forfaitaire regeling voor landbouwproducenten enkel van toepassing is op de levering van landbouwproducten en op agrarische diensten, zoals omschreven in lid 2 van dit artikel, en of de andere handelingen die door forfaitair belaste landbouwers worden verricht onder de algemene BTW-regeling vallen.

18 De Duitse en de Griekse regering alsmede de Commissie van de Europese Gemeenschappen stellen voor, deze vraag bevestigend te beantwoorden.

19 In de zaak die heeft geleid tot het arrest van het Hof van 15 juli 2004, Harbs (C-321/02, Jurispr. blz. I-7101), heeft het Hof zich reeds uitgesproken over de verhouding tussen de gemeenschappelijke forfaitaire regeling voor landbouwproducenten en de algemene BTW-regeling.

20 Uit genoemd arrest blijkt, dat voor door de forfaitair belaste landbouwer in het kader van het landbouwbedrijf verrichte handelingen die geen leveringen van landbouwproducten en agrarische diensten in de zin van artikel 25, lid 2, van de Zesde richtlijn zijn, de algemene regeling van de Zesde richtlijn blijft gelden (zie in die zin arrest Harbs, reeds aangehaald, punten 31 en 36).

21 Mitsdien moet op het eerste onderdeel van de tweede vraag worden geantwoord, dat artikel 25 van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de gemeenschappelijke forfaitaire regeling voor landbouwproducenten enkel van toepassing is op de levering van landbouwproducten en op agrarische diensten, zoals omschreven in lid 2 van dit artikel, en dat de andere handelingen die door forfaitair belaste landbouwers worden verricht onder de algemene regeling van voornoemde richtlijn vallen.

Het tweede onderdeel van de tweede vraag

22 Met het tweede onderdeel van zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de verpachting van jachtgebieden door een forfaitair belaste landbouwer een agrarische dienst is in de zin van artikel 25, lid 2, vijfde streepje, van de Zesde richtlijn, juncto bijlage B bij deze richtlijn, waarin de agrarische diensten worden opgesomd.

23 Volgens de Duitse regering en de Commissie moet deze vraag ontkennend worden beantwoord, aangezien de verpachting van jachtgebieden niet is opgenomen in bijlage B bij de Zesde richtlijn. Zij beklemtonen in dit verband dat artikel 25 van deze richtlijn een afwijkende bepaling is en derhalve strikt moet worden uitgelegd.

24 Voor het bepalen van de draagwijdte van een bepaling van gemeenschapsrecht dient rekening te worden gehouden zowel met de bewoordingen en de context als met de doelstellingen van die bepaling (arrest van 15 oktober 1992, Tenuta il Bosco, C-162/91, Jurispr. blz. I-5279, punt 11, en arrest Harbs, reeds aangehaald, punt 28).

Bovendien is het met het oog op de eenvormige toepassing van het gemeenschapsrecht en op grond van het gelijkheidsbeginsel als algemene regel noodzakelijk dat de termen van een gemeenschapsrechtelijke bepaling die voor de betekenis en de draagwijdte ervan niet uitdrukkelijk naar het recht van de lidstaten verwijst, in de gehele Gemeenschap autonoom en eenvormig worden uitgelegd, waarbij rekening moet worden gehouden met de context van de bepaling en met het doel van de betrokken regeling (zie met name arresten van 18 januari 1984, Ekro, 327/82, Jurispr. blz. 107, punt 11, en 17 maart 2005, Feron, C-170/03, Jurispr. blz. I-2299, punt 26).

25 De door de Duitse regering en de Commissie voorgestane uitlegging vindt steun in de bewoordingen van de betrokken bepalingen, de context ervan en de doelstellingen die met de gemeenschappelijke forfaitaire regeling worden nagestreefd.

26 Allereerst moet worden opgemerkt dat ingevolge artikel 25, lid 2, vijfde streepje, van de Zesde richtlijn en bijlage B bij deze richtlijn als agrarische diensten worden beschouwd de diensten die normaliter bijdragen tot de verwezenlijking van de landbouwproductie, met name „verhuur, voor landbouwdoeleinden, van middelen die normaliter in de landbouw- [...] bedrijven worden gebruikt". De verpachting van jachtgebieden is evenwel niet uitdrukkelijk vermeld in deze bepalingen en voldoet bovendien niet aan de hierin vastgelegde voorwaarden.

27 Aangaande de context van deze bepalingen moet vervolgens worden vastgesteld dat zij een bijzondere regeling bevatten, die een uitzondering vormt op de algemene regeling van de Zesde richtlijn. Volgens vaste rechtspraak moet iedere afwijking van of uitzondering op een algemene regel restrictief worden uitgelegd (zie met name arresten van 12 december 1995, Oude Luttikhuis e.a., C-399/93, Jurispr. blz. I-4515, punt 23, en 12 december 2002, België/Commissie, C-5/01, Jurispr. blz. I-11991,

punt 56). Derhalve moet de onderhavige regeling, evenals de overige bijzondere regelingen van de Zesde richtlijn, slechts worden toegepast voorzover dit voor het bereiken van de doelstelling ervan noodzakelijk is (zie arrest Harbs, reeds aangehaald, punt 27).

28 Ten slotte moet met betrekking tot de doelstellingen van de gemeenschappelijke forfaitaire regeling worden opgemerkt dat deze beantwoordt aan de noodzaak van eenvoud. Zoals blijkt uit punt 29 van het arrest Harbs, reeds aangehaald, beoogt deze regeling de over de aankopen van goederen en diensten van landbouwers betaalde belasting te compenseren doordat aan de landbouwproducenten die hun activiteit in het kader van een landbouw-, bosbouw- of visserijbedrijf uitoefenen, een forfaitaire compensatie wordt uitgekeerd wanneer zij landbouwproducten leveren of agrarische diensten verrichten.

29 Voor de toepassing van de gemeenschappelijke forfaitaire regeling vormt niet enkel de formele hoedanigheid van landbouwproducent een criterium, maar ook de aard van de door deze producent verrichte economische transacties (zie in die zin arrest Harbs, reeds aangehaald, punt 31). Het zou echter onverenigbaar zijn met de aard en het doel van deze regeling om het begrip „agrarische diensten" van artikel 25, lid 2, vijfde streepje, van de Zesde richtlijn aldus uit te leggen dat het zich mede uitstrekt tot een verpachting, zoals de verpachting van jachtgebieden die niet voor agrarische doeleinden is bestemd en geen betrekking heeft op middelen die normaliter in de landbouw-, bosbouw- of visserijbedrijven worden gebruikt.

30 Wanneer dus in een situatie zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde is een landbouwer jachtgebieden verpacht, kan hij niet worden geacht een agrarische dienst te verrichten in de zin van artikel 25, lid 2, vijfde streepje, van de Zesde richtlijn, juncto bijlage B bij deze richtlijn.

31 Derhalve moet op het tweede onderdeel van de tweede vraag worden geantwoord dat artikel 25, lid 2, vijfde streepje, van de Zesde richtlijn, juncto bijlage B bij deze richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de verpachting van jachtgebieden door een forfaitair belaste landbouwer geen agrarische dienst is in de zin van deze richtlijn.

32 Gelet op het antwoord op het tweede onderdeel van de tweede vraag en gelet op de uiteenzettingen in de punten 12 tot en met 16 van het onderhavige arrest, behoeft de eerste vraag geen beantwoording.

Kosten

33 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof van Justitie (Derde kamer) verklaart voor recht:

1) **Artikel 25 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, moet aldus worden uitgelegd dat de gemeenschappelijke forfaitaire regeling voor landbouwproducenten enkel van toepassing is op de levering van landbouwproducten en op agrarische**

diensten, zoals omschreven in lid 2 van dit artikel, en dat de andere handelingen die door forfaitair belaste landbouwers worden verricht onder de algemene regeling van deze richtlijn vallen.

2) **Artikel 25, lid 2, vijfde streepje, van richtlijn 77/388, juncto bijlage B bij deze richtlijn, moet aldus worden uitgelegd dat de verpachting van jachtgebieden door een forfaitair belaste landbouwer geen agrarische dienst is in de zin van deze richtlijn.**

ondertekeningen