DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 26 maj 2005 *

I mål C-43/04,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, som framställts av Bundesfinanzhof (Tyskland), genom beslut av den 27 november 2003, som inkom till domstolen den 4 februari 2004, i målet mellan

Finanzamt Arnsberg

mot

Stadt Sundern,

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Rosas (referent) samt domarna A. Borg Barthet, A. La Pergola, J. Malenovský och A. Ó Caoimh,

* Rättegångsspråk: tyska.

generaladvokat: P. Léger,
justitiesekreterare: R. Grass,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de skriftliga yttranden som avgetts av:

— Tysklands regering, genom C.-D. Quassowski och A. Tiemann, båda i egenskap av ombud,

— Greklands regering, genom E. Svolopoulou och K. Marinou, båda i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom D. Triantafyllou och K. Gross, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 25 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas

lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Stadt Sundern (Sunderns kommun) och Finanzamt Arnsberg (nedan kallad Finanzamt) angående tillämpningen av det särskilda beskattningssystem för jordbruk som avses i nämnda artikel på upplåtelser av jakträtt inom ramen för kommunala skogsbruksföretag.

Tillämpliga bestämmelser

De gemenskapsrättsliga bestämmelserna

3 I artikel 25 i sjätte direktivet, som bär rubriken "Särskilt beskattningssystem för jordbrukare", 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,

— ...

5. De kompensationstal som föreskrivs i punkt 3 skall tillämpas på priset, exklusive skatt ... . Denna kompensation skall utesluta alla övriga former av avdrag.

...

9. Varje medlemsstat får från systemet med schablonberäknad kompensation undanta vissa kategorier av jordbrukare och jordbrukare för vilka tillämpningen av de normala mervärdesskattereglerna, eller de förenklade regler som föreskrivs i artikel 24.1, inte skulle vålla administrativa svårigheter.

..."

4 I bilaga B till ovannämnda direktiv, vilken bär rubriken "Förteckning över jordbrukstjänster", stadgas följande:

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

— ...

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

— ..."

De nationella bestämmelserna

5 I 2 § i lagen om omsättningsskatt (Umsatzsteuergesetz) (nedan kallad UStG) i dess lydelse vid tiden för händelserna i målet anges följande:

"1) Den som självständigt bedriver industri-, handels- eller yrkesverksamhet är företagare. Företaget består av företagarens hela industri-, handels- eller yrkesverksamhet. ...

...

3) Offentligrättsliga juridiska personer bedriver endast industri-, handels- eller yrkesverksamhet inom ramen för sina industrianläggningar eller handelsetableringar (1 § första stycket 6 punkten och 4 § i Körperschaftsteuergesetz) och sina jordbruks- och skogsbruksföretag."

6 I 24 § UStG stadgas följande:

"1) För de transaktioner som utförs inom ramen för jordbruks- och skogsbruksföretag skall skatt, med förbehåll för andra, tredje och fjärde styckena, fastställas enligt följande:

1. för leveranser av skogsbruksprodukter, utom sågverksprodukter, till fem procent av beskattningsunderlaget,

...

3. för övriga transaktioner i den mening som avses i 1 § första stycket 1 punkten till nio procent av beskattningsunderlaget. ... Den ingående mervärdesskatten skall, såvitt avser de i första meningen 1 punkten angivna transaktionerna, fastställas till fem procent, och såvitt avser övriga transaktioner i den mening som avses i den första meningen, till nio procent av beskattningsunderlaget för dessa transaktioner. Ytterligare avdrag för ingående mervärdesskatt medges ej ...

2) Följande verksamheter skall anses utgöra jordbruks- och skogbruksföretag:

1. Jordbruk, skogsbruk, vin-, trädgårds-, frukt- och grönsaksodlingar, plantskolor, alla företag som på naturlig väg framställer växter och växtdelar, insjöfiske, dammfiske, fiskodling för insjöfiske och dammfiske, biodling, fåravel och sädesodling.

2. ...

Biverksamhet som avser att betjäna jordbruks- och skogsbruksföretaget skall också anses vara jordbruks- och skogsbruksföretag. ...

3) För det fall företagaren också utför andra transaktioner vid sidan av de transaktioner som anges i första stycket, skall jordbruks- och skogsbruksföretaget behandlas som ett företag som lyder under separat förvaltning i bolagets organisation.

..."

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

7 Under åren 1994–1999 uppbar Stadt Sundern intäkter från bland annat träförsäljning och skogsbruk samt från upplåtelser av jakträtter. Stadt Sundern, som behandlade dessa upplåtelser som transaktioner i den mening som avses i 24 § UStG, deklarerade inte någon omsättning i detta hänseende.

8 Sedan Finanzamt gjort en kontroll på plats ansåg den att de ifrågavarande upplåtelserna av jakträtter i fråga inte kunde anses tillhöra jordbruks- och skogbruksföretag i den mening som avses i den bestämmelsen utan att de borde beskattas med den normala skattesatsen i enlighet med de allmänna beskattningsbestämmelserna. Finanzamt ålade därför Stadt Sundern att betala mervärdesskatt på intäkterna från dessa upplåtelser.

9 Stadt Sundern väckte talan mot de aktuella beskattningsbesluten vid Finanzgericht. Finanzgericht fann att upplåtelserna av jakträtter inte kunde anses höra till vare sig jordbruks- och skogsföretag eller industri- och handelsföretag, i den mening som avses i 2 § tredje stycket UStG. Det var nämligen inte fråga om annat än förvaltning av egendom.

10 Finanzamt ansökte om revision vid Bundesfinanzhof. Finanzamt uppgav härvid att jakträtterna i enlighet med 2 § tredje stycket UStG hade upplåtits inom ramen för Stadt Sunderns skogsbruksföretag men att denna upplåtelse inte utgjorde någon

jordbrukstransaktion i den mening som avses i 24 § UStG. Härav drog Finanzamt slutsatsen att upplåtelsen i fråga skulle omfattas av det allmänna beskattningssystemet.

11 Vid Bundesfinanzhof har fråga uppkommit huruvida dess rättspraxis, enligt vilken upplåtelse av jakträtt inte omfattas av det särskilda beskattningssystemet för jordbrukare, utan av de allmänna beskattningsbestämmelserna, är förenlig med artikel 25 i sjätte direktivet när de markområden vartill jakträtten är knuten hör till ett jordbruks- eller skogsbruksföretag. Under dessa omständigheter har Bundesfinanzhof beslutat att vilandeförklara målet och till domstolen ställa följande frågor:

"1) Får eller skall de medlemsstater, som i sin nationella rätt införlivat det i artikel 25 i [sjätte] direktiv[et] ... föreskrivna särskilda beskattningssystemet för jordbrukare, befria schablonbeskattade jordbrukare från mervärdesskatt?

2) För det fall den första frågan besvaras jakande, gäller detta i så fall endast för leverans av jordbruksprodukter och tillhandahållande av jordbrukstjänster eller även för schablonbeskattade jordbrukares övriga transaktioner, eller omfattas övriga transaktioner av de allmänna bestämmelserna i [sjätte] direktiv[et] ...?

Vad innebär detta för en schablonbeskattad jordbrukares upplåtelse av jakträtter?"

Inledande anmärkningar

12 Domstolen konstaterar inledningsvis att den första frågans exakta räckvidd och dess samband med den andra frågan inte klart framgår av begäran om förhandsavgörande.

13 Icke desto mindre kan den första frågan förstås så, att den syftar till att ge klarhet i huruvida en medlemsstat, som i enlighet med artikel 25 i sjätte direktivet utnyttjat möjligheten att på jordbrukare tillämpa det särskilda beskattningssystemet, är skyldig att låta dessa jordbrukare omfattas av detta system när de utför transaktioner som omfattas av systemet i fråga, eller om det snarare rör sig om en valmöjlighet.

14 Den andra frågan innehåller däremot i huvudsak två delar. Dels vill den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida andra av schablonbeskattade jordbrukare utförda transaktioner än leveranser av jordbruksprodukter och tillhandahållande av jordbrukstjänster omfattas av det särskilda beskattningssystemet. Dels vill den ha klarhet i huruvida upplåtelser av jakträtter utgör tillhandahållande av jordbrukstjänster i den mening som avses i artikel 25 i sjätte direktivet.

15 Ett svar på den första frågan, såsom denna tolkats i punkt 13 i denna dom, synes endast nödvändigt om den andra frågans andra del besvaras jakande.

16 Under dessa omständigheter bör ordningen mellan frågorna kastas om så att domstolen först prövar den andra frågans båda delar och därefter i förekommande fall den första frågan.

Den andra frågans första del

17 Med den andra frågans första del vill den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida artikel 25 i sjätte direktivet skall tolkas så, att det särskilda beskattningssystemet för jordbrukare endast tillämpas på leveranser av jordbruksprodukter och tillhandahållandet av jordbrukstjänster såsom de är definierade i artikel 25.2 och om andra transaktioner som utförs av schablonbeskattade jordbrukare är underkastade de allmänna mervärdesskattebestämmelserna.

18 Den tyska och den grekiska regeringen samt Europeiska gemenskapernas kommission anser att frågan bör besvaras jakande.

19 Det bör påpekas att domstolen redan haft tillfälle att uttala sig om sambandet mellan det särskilda beskattningssystemet för jordbrukare och de allmänna mervärdesskattebestämmelserna i sin dom av den 15 juli 2004 i mål C-321/02, Harbs, REG 2004, s. I-7101).

20 Av den domen framgår att andra transaktioner än leveranser av jordbruksprodukter och tillhandahållandet av jordbrukstjänster i den mening som avses i artikel 25.2 i sjätte direktivet som utförs av den schablonbeskattade jordbrukaren inom ramen för jordbruksföretaget omfattas av de allmänna bestämmelserna i sjätte direktivet (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Harbs, punkterna 31 och 36).

21 Den andra frågans första del skall sålunda besvaras enligt följande. Artikel 25 i sjätte direktivet skall tolkas så, att det särskilda beskattningssystemet för jordbrukare endast skall tillämpas på leveranser av jordbruksprodukter och tillhandahållande av jordbrukstjänster, såsom dessa definieras i artikel 25.2, och att andra transaktioner som utförs av schablonbeskattade jordbrukare skall omfattas av de allmänna bestämmelserna i detta direktiv.

Den andra frågans andra del

22 Med den andra frågans andra del vill den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida schablonbeskattade jordbrukares upplåtelser av jakträtter utgör tillhandahållande av jordbrukstjänster i den mening som avses i artikel 25.2 femte strecksatsen i sjätte direktivet jämförd med bilaga B till direktivet, i vilken tillhandahållande av jordbrukstjänster förtecknas.

23 Den tyska regeringen och kommissionen anser att denna fråga bör besvaras nekande eftersom upplåtelser av jakträtter inte förekommer i bilaga B till sjätte direktivet. De har i detta hänseende påpekat att artikel 25 i detta direktiv skall tolkas restriktivt med hänsyn till att det är en undantagbestämmelse.

24 Domstolen erinrar om att, vid fastställandet av vilken räckvidd en gemenskapsrättslig bestämmelse har, hänsyn skall tas 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 domen i det ovannämnda målet Harbs,

punkt 28). Det framgår vidare av såväl kravet på en enhetlig tillämpning av gemenskapsrätten som likhetsprincipen att en gemenskapsbestämmelse som inte innehåller någon uttrycklig hänvisning till medlemsstaternas rättsordningar i fråga om att bestämma dess betydelse och räckvidd normalt inom hela gemenskapen skall ges en självständig och enhetlig tolkning, med beaktande av bestämmelsens sammanhang och det med bestämmelserna i fråga eftersträvade målet (se, bland annat, dom av den 18 januari 1984 i mål 327/82, Ekro, REG 1984, s. 107, punkt 11, och av den 17 mars 2005 i mål C-170/03, Feron, REG 2005, s. I-2299, punkt 26).

25 Domstolen konstaterar att den av den tyska regeringen och kommissionen företrädda tolkningen vinner stöd av ordalydelsen i bestämmelserna i fråga, av deras sammanhang samt av det med det särskilda beskattningssystemet eftersträvade målet.

26 Inledningsvis kan nämnas att det av artikel 25.2 femte strecksatsen i sjätte direktivet och bilaga B till detsamma framgår att tillhandahållandet av jordbrukstjänster som normalt utgör en del av jordbruksproduktionen skall anses utgöra tillhandahållande av jordbrukstjänster och särskilt inbegripa "uthyrning för jordbruksändamål av utrustning som normalt används i jordbruksföretag". Upplåtelser av jakträtter anges emellertid inte uttryckligen i dessa bestämmelser och uppfyller inte heller de villkor som anges där.

27 Vad därefter gäller bestämmelsernas sammanhang kan konstateras att de avser ett särskilt system som utgör ett undantag från de allmänna bestämmelserna i sjätte direktivet. Av fast rättspraxis framgår att varje avvikelse eller undantag från en huvudregel skall tolkas restriktivt (se bland annat dom av den 12 december 1995 i mål C-399/93, Oude Luttikhuis m.fl., REG 1995, s. I-4515, punkt 23, och av den 12 december 2002 i mål C-5/01, Belgien mot kommissionen, REG 2002, s. I-11991, punkt 56). I likhet med andra särskilda system i sjätte direktivet skall detta system

således endast tillämpas i den mån det är nödvändigt för att uppnå det avsedda syftet (se domen i det ovannämnda målet Harbs, punkt 27).

28 Vad slutligen angår prövningen av det med det särskilda beskattningssystemet eftersträvade målet erinrar domstolen om att detta system svarar mot ett krav på förenkling. Som framgår av punkt 29 i domen i det ovannämnda målet Harbs syftar detta system till att 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 levererar jordbruksprodukter eller tillhandahåller jordbrukstjänster.

29 Det särskilda beskattningssystemet skall inte tillämpas på grundval av ett enda kriterium, nämligen att en person formellt anses vara en jordbrukare. Det är också avhängigt arten av de av jordbrukaren utförda ekonomiska transaktionerna (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Harbs, punkt 31). Att tolka begreppet "jordbrukstjänster" enligt artikel 25.2 femte strecksatsen i sjätte direktivet så, att det omfattar sådana upplåtelser som dem som avser jakträtter vilka inte används för jordbruket och vilka normalt inte utgör en del av ett jordbruks-, skogsbruks- eller fiskeföretag skulle dock inte vara förenligt vare sig med ett sådant systems art eller ändamål.

30 När en jordbrukare i en situation som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen upplåter jakträtter kan han inte anses tillhandahålla jordbrukstjänster i den mening som avses i artikel 25.2 femte strecksatsen i sjätte direktivet jämförd med bilaga B till detta direktiv.

31 Den andra frågans andra del skall därför besvaras enligt följande. Artikel 25.2 femte strecksatsen i sjätte direktivet jämförd med bilaga B i detta direktiv skall tolkas så, att schablonbeskattade jordbrukares upplåtelser av jakträtter inte utgör jordbrukstjänster i den mening som avses i direktivet.

32 Med hänsyn till svaret på den andra frågans andra del och på i punkterna 12–16 i denna dom angivna skäl saknas skäl att besvara den första frågan.

Rättegångskostnader

33 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. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

På dessa grunder beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande dom:

1) **Artikel 25 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund skall tolkas så, att det särskilda beskattningssystemet för jordbrukare endast skall tillämpas på leveranser av jordbruksprodukter**

och tillhandahållande av jordbrukstjänster, såsom dessa definieras i artikel 25.2, och att andra transaktioner som utförs av schablonbeskattade jordbrukare skall omfattas av de allmänna bestämmelserna i detta direktiv.

2) **Artikel 25.2 femte strecksatsen i sjätte direktivet jämförd med bilaga B i detta direktiv skall tolkas så, att schablonbeskattad jordbrukares upplåtelser av jakträtter inte utgör jordbrukstjänster i den mening som avses i direktivet.**

Underskrifter