DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

15. juli 2004 *

I sag C-321/02,

angående en anmodning, som Bundesfinanzhof (Tyskland) i medfør af artikel 234 EF har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

Finanzamt Rendsburg

mod

Detlev Harbs,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende 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),

* Processprog: tysk.

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, P. Jann, og dommerne A. Rosas, S. von Bahr (refererende dommer), R. Silva de Lapuerta og K. Lenaerts,

generaladvokat: P. Léger
justitssekretær: R. Grass,

efter at der er afgivet skriftlige indlæg af:

— Detlev Harbs ved Rechtsanwälte G. Flock og U. Fischer

— den tyske regering ved W.-D. Plessing og M. Lumma, som befuldmægtigede

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved E. Traversa og K. Gross, som befuldmægtigede, bistået af Rechtsanwalt A. Böhlke,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der i retsmødet den 12. februar 2004 er afgivet mundtlige indlæg af Detlev Harbs og af Kommissionen,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 11. marts 2004,

afsagt følgende

Dom

1 Ved kendelse af 4. juli 2002, indgået til Domstolen den 13. september 2002, har Bundesfinanzhof i medfør af artikel 234 EF forelagt et præjudicielt spørgsmål vedrørende 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 i forbindelse med en tvist mellem Detlev Harbs og Finanzamt Rendsburg (Tyskland) (herefter »Finanzamt«) vedrørende anvendelsen af den i sjette direktivs artikel 25 fastsatte fælles standardsatsordning for landbrugere på indtægterne fra en bortforpagtning, som Detlev Harbs har foretaget vedrørende en del af sin landbrugsbedrift.

Retsforskrifter

Fællesskabsretlige bestemmelser

3 Sjette direktivs artikel 13 har overskriften »Afgiftsfritagelser i indlandet« og bestemmer i punkt B, litra b):

»Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne [...]:

[...]

b) bortforpagtning og udlejning af fast ejendom [...]«

4 Sjette direktivs artikel 25 med overskriften »Fælles standardsatsordning for landbrugere« lyder således:

»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 som sådanne inden for rammerne af den produktionsvirksomhed, der er opregnet i bilag A

— »standardsatslandbruger«, en landbruger, på hvem den i stk. 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 landbrugsområder«, 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

— »merværdiafgiftsbelastning i tidligere led«, den samlede merværdiafgiftsbelastning, der har været pålagt goder og tjenesteydelser indkøbt af samtlige landbrugs-, skovbrugs- og fiskeribedrifter under standardsatsordningen i hver medlemsstat, i det omfang denne afgift vil være fradragsberettiget i medfør af

artikel 17 hos en landbruger, som er undergivet den almindelige merværdiafgiftsordning

— »standardsats for godtgørelse«, de procentsatser, som medlemsstaterne fastsætter i henhold til stk. 3, og som de anvender i de i stk. 5 omhandlede tilfælde for at give standardsatslandbrugerne mulighed for at opnå standardgodtgørelsen for merværdiafgiftsbelastningen i tidligere led

— »standardgodtgørelse«, det beløb, der fremkommer ved anvendelsen af den i stk. 3 omhandlede standardsats for godtgørelse på standardsatslandbrugerens omsætning i de i stk. 5 nævnte tilfælde.

3. Medlemsstaterne fastsætter, i det omfang det er nødvendigt, standardsatserne for godtgørelse og giver Kommissionen meddelelse derom, før de bringes i anvendelse. Disse procentsatser fastsættes på grundlag af makroøkonomiske oplysninger, der alene vedrører standardsatslandbrugere for de sidste tre år. Satserne kan ikke bevirke, at standardsatslandbrugere som helhed får større tilbagebetalinger end merværdiafgiftsbelastningen i tidligere led. Medlemsstaterne kan nedbringe disse satser til 0. Satserne kan afrundes til nærmeste lavere eller højere halve procent.

Medlemsstaterne kan fastsætte standardsatser for godtgørelse, der er forskellige for skovbrug, for forskellige undergrupper inden for landbruget og for fiskeri.

[...]

5. De i stk. 3 omhandlede standardsatser anvendes på prisen uden afgift for landbrugsprodukter, som standardsatslandbrugere har leveret til andre afgiftspligtige personer end standardsatslandbrugere, og for tjenesteydelser på landbrugsområdet, som de har præsteret for andre afgiftspligtige personer end standardsatslandbrugere. Denne godtgørelse udelukker enhver anden form for fradrag.

6. Medlemsstaterne kan bestemme, at betalingen af standardgodtgørelser foretages:

a) enten af den afgiftspligtige køber eller aftager; i dette tilfælde er den afgiftspligtige køber eller aftager efter de af medlemsstaterne fastsatte nærmere bestemmelser berettiget til at nedsætte den skyldige merværdiafgift med den standardgodtgørelse, som han har betalt til standardsatslandbrugere

b) eller af det offentlige.

[...]

8. For alle andre leveringer af landbrugsprodukter og tjenesteydelser på landbrugsområdet end de i stk. 5 omhandlede anses betaling af standardgodtgørelsen som foretaget af køberen eller aftageren.

[...]

10. Enhver standardsatslandbruger har i overensstemmelse med de i hver medlemsstat gældende nærmere bestemmelser og betingelser ret til at vælge mellem anvendelsen af den almindelige merværdiafgiftsordning og i givet fald den i artikel 24, stk. 1, omhandlede forenklede ordning.

[...]«

I sjette direktivs bilag A bestemmes:

»Liste over virksomhedsformer inden for landbrugsproduktion:

I. Jordbrug i egentlig forstand

1. Almindeligt landbrug, herunder vinavl

[...]

II. Opdrætning i forbindelse med jordbrug

1. Kvægavl

[...]

III. Skovbrug

IV. Fiskeri

[...]

V. Som virksomhed inden for landbrugsproduktion anses ligeledes den forarbejdningsvirksomhed, som en landbruger foretager med hensyn til produkter, der hovedsagelig hidrører fra hans landbrugsproduktion, under benyttelse af de hjælpemidler, som normalt anvendes i landbrugs-, skovbrugs- og fiskeribedrifter.«

6 Bilag B til samme direktiv har følgende ordlyd:

»Liste over tjenesteydelser på landbrugsområdet:

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

— markarbejde, høstning, tærskning, presning, opsamling og indkørsel, herunder tilsåning og tilpasning

— emballering og behandling, såsom tørring, rensning, knusning, desinficering og ensilering af landbrugsprodukter

— opmagasinering af landbrugsprodukter

— pasning, opdrætning eller opfedning af dyr

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

— teknisk assistance

— destruktion af skadelige planter og dyr, samt sprøjtning af planter og jord

— drift af overrislings- og dræningsanlæg

— beskæring af træer, skovhugst og andre tjenesteydelser inden for skovbrug.«

Nationale bestemmelser

7 I tysk ret er den i sjette direktivs artikel 25 fastsatte ordning vedrørende standardgodtgørelse gennemført ved § 24 i Umsatzsteuergesetz 1991 (den tyske lov om omsætningsafgift, herefter »UStG«) i den affattelse, der var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen.

Hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

8 Detlev Harbs var i 1992 ejer af en landbrugsbedrift, der ud over jordarealer på 92 ha og driftsbygninger omfattede en besætning på ca. 60 tyre til opfedning, 65 malkekøer og 120 andre kreaturer. Han disponerede over en mælkereferencemængde (mælkekvote) på 321 367 kg.

9 Ved to aftaler af 12. november 1992 bortforpagtede Detlev Harbs fra den 15. november 1992 til den 30. juni 2005 mod betaling en del af sin bedrift til sin søn. For det første overlod han ved en »forpagtningsaftale« sønnen arealer på omkring 31 ha, de 65 malkekøer og mælkekvoten. Dernæst udlejede han ved en »brugsaftale vedrørende staldbygninger« en stald med plads til 75 dyr til sønnen. Detlev Harbs fortsatte driften af resten af sin landbrugsejendom.

10 Detlev Harbs antog, at den betaling, der blev aftalt i forbindelse med forpagtningsaftalen, var omfattet af de standardsatser, der er fastsat i UStG's § 24. Efter denne bestemmelse udlignes afgift af bedriftens omsætning af erlagt indgående moms,

således at der ingen afgift skal erlægges. Derfor opgav han ikke nogen afgiftspligtig omsætning for regnskabsåret 1992 på sin momsangivelse af 20. januar 1995, som blev indsendt efter anmodning.

11 Finanzamt anlagde den vurdering, at bortforpagtningen af jordarealerne og bygningen i henhold til tysk ret er afgiftsfritaget, men at den omsætning, som Harbs i 1992 havde haft ved forpagtningen af mælkekvoten og malkekøerne, derimod ikke hidrørte fra landbrugsvirksomhed som defineret i UStG's § 24 og følgelig burde beskattes i henhold til UStG's almindelige bestemmelser. Finanzamt lagde herefter merværdiafgift på det nettobeløb, Harbs havde modtaget for sidstnævnte forpagtning, og fremsendte en afgiftsopgørelse på 361 DEM.

12 Detlev Harbs indgav klage, som blev afvist, og dernæst anlagde han sag ved Finanzgericht Schleswig-Holstein (Tyskland), som gav ham medhold. Finanzamt indgav revisionsanke til Bundesfinanzhof til prøvelse af denne dom.

13 Bundesfinanzhof er af den opfattelse, at afgørelsen af tvisten i hovedsagen beror på en fortolkning af sjette direktivs artikel 25, hvorfor retten har besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Kan ejeren af en landbrugsbedrift,

— som opgiver en del af sin bedrift (mælkebedriften i sin helhed) og bortforpagter de i den forbindelse fornødne aktiver til en anden landbruger, og

— som også efter bortforpagtningen fortsat i ikke ubetydeligt omfang driver virksomhed som landbruger,

anvende standardsatsordningen for landbrugere (artikel 25 i direktiv 77/388/EØF) på forpagtningstransaktionerne — som på sine øvrige transaktioner — eller er forpagtningstransaktionerne undergivet afgiftspligt efter de almindelige regler?«

Det præjudicielle spørgsmål

14 Den forelæggende ret ønsker med sit spørgsmål nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 25 skal fortolkes således, at en landbruger, som har bortforpagtet og/eller udlejet en del af sin landbrugsbedrift, og som med resten af bedriften fortsætter sin landbrugsvirksomhed, der er omfattet af den i denne artikel fastsatte fælles standardsatsordning, kan anvende denne ordning på indtægterne fra bortforpagtningen, eller om disse indtægter er undergivet den almindelige merværdiafgiftsordning (herefter »moms«).

Indlæg til Domstolen

15 Detlev Harbs har gjort gældende, at der i UStG's § 24, stk. 1, ikke er hjemmel til, at omsætning fra udlejning og bortforpagtning af visse aktiver er omfattet af den almindelige beskatningsordning. Efter bestemmelsen skal en landbruger, som udlejer eller forpagter bestemte aktiver fra sin bedrift, heller ikke anvende standardsatsen

for godtgørelse, når denne ydelse leveres til en anden standardsatslandbruger, idet godtgørelsen for moms betalt i tidligere led anses for indeholdt i den samlede pris for tjenesteydelserne.

16 Detlev Harbs har anført, at Bundesfinanzhof selv i sin praksis har erkendt, at det kun er i det tilfælde, hvor den erhvervsdrivende bortforpagter hele sin bedrift, at han ikke længere driver en landbrugsbedrift i UStG's § 24's forstand.

17 Detlev Harbs har endvidere gjort gældende, at det er ubestrideligt, at han er landbruger i sjette direktivs artikel 25's forstand, eftersom han fortsat udøver de i bilag A til direktivet omhandlede aktiviteter, hvorved det er uden betydning, at visse aktiver fra bedriften udlejes eller bortforpagtes. Desuden finder den i sjette direktivs artikel 25 indeholdte standardsatsordning anvendelse på prisen for »tjenesteydelser på landbrugsområdet«, hvoriblandt ifølge bilag B, femte led, figurerer de ydelser, der, som i hovedsagen, indgår som led i landbrugsproduktionen, især »udlejning til landbrugsmæssige formål af de hjælpemidler, der normalt anvendes i landbrugsbedrifter«. Artikel 25 i og bilag B til dette direktiv kræver ikke, at den berørte part også og samtidigt selv i sin landbrugsbedrift skal bruge de aktiver, der er overdraget »til brug«. Endelig er bortforpagtning ifølge sjette direktivs artikel 6, stk. 1, en tjenesteydelse.

18 Ifølge den tyske regering henhører de omtvistede indtægter fra bortforpagtningen ikke under den fælles standardsatsordning for landbrugere i sjette direktivs artikel 25. Indtægterne er omfattet af den almindelige momsordning.

19 Sætningen i sjette direktivs bilag B, femte led, om »udlejning til landbrugsmæssige formål af de hjælpemidler, som normalt anvendes i landbrugs-, skovbrugs- og

fiskeribedrifter«, omfatter ikke bortforpagtning af en del af en bedrift. En sådan bortforpagtning omfatter i modsætning til et konkret lejeforhold vedrørende brugen af specifikke aktiver en helhed af komplekse samlede ydelser til fordel for en forpagter, som ikke blot overdrages brugen af, men ligeledes afkastet.

20 I øvrigt sondrer sjette direktiv meget skarpt mellem disse to juridiske begreber udlejning og bortforpagtning, således som det fremgår af en sammenholdelse af bestemmelserne i dette direktivs bilag B og artikel 13, punkt B, litra b). Eftersom bortforpagtning på ingen måde er usædvanligt på landbrugsområdet, ville fællesskabslovgiver desuden ikke have undladt udtrykkeligt at nævne dette i bilag B, såfremt han havde haft til hensigt, at det skulle henhøre under standardsatsordningen.

21 Den omstændighed, at dette bilag B kun indeholder eksempler på tjenesteydelser på landbrugsområdet og derfor ikke er udtømmende, udelukker en inkludering af bortforpagtning i dette bilag. En sådan inkludering ville nemlig, for så vidt som den angår bortforpagtning af jordarealer, være ensbetydende med en manglende sammenhæng i systemet i sjette direktiv, som ifølge artikel 13, punkt B, litra b), fritager bortforpagtning og udlejning af fast ejendom for afgift. Som enhver anden undtagelsesordning bør den i sjette direktivs artikel 25 indeholdte ordning i øvrigt anvendes efter en restriktiv fortolkning af denne artikel og af samme direktivs bilag B. Endelig risikerer en inkludering af bortforpagtning i standardsatsordningen i artikel 25 at føre til en »overkompensation« i strid med bestemmelserne i sjette direktiv, som forpligter medlemsstaterne til at fastsætte standardsatser for godtgørelse, som ikke må bevirke, at standardsatslandbrugerne får større kompensationer end momsbelastningen.

22 Den tyske regering er af den opfattelse, at tilblivelseshistorien for sjette direktivs artikel 25 bekræfter, at udlejning af en del af en landbrugsbedrift ikke henhører under standardsatsordningen i denne artikel. Således vedrørte Kommissionens forslag til sjette direktiv af 29. juni 1973 i bilag B, femte led, for det første kun »udlejning af landbrugsmaskiner«. Forslaget indbefattede for det første ikke

udlejning af jordarealer, således som de efterfølgende drøftelser, og især selve de ændringsforslag, som den tyske regering dengang foreslog, viser. I øvrigt følger forpligtelsen til at fortolke artikel 25 restriktivt af den forpligtelse, som medlemsstaterne påtog sig, da de aftalte at fordoble indsatsen for gradvist at anvende den almindelige momsordning på visse kategorier af landbrugere.

23 Kommissionen har anført, at standardsatsordningen for landbrugere, henset til dens status som en særordning, bør fortolkes strengt (jf. vedrørende særordningen i sjette direktivs artikel 26 dom af 22.10.1998, forenede sager C-308/96 og C-94/97, Madgett og Baldwin, Sml. I, s. 6229).

24 Kommissionen har i den forbindelse gjort gældende, at selv om denne ordning hviler på et formelt kriterium, for så vidt som den omfatter »landbrugere«, indbefatter den endvidere et funktionelt element, som i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 25, stk. 5, knytter standardgodtgørelsen til »landbrugsprodukter« eller til »tjenesteydelser på landbrugsområdet«. Kommissionen har bemærket, at den i direktivets bilag B opførte liste over »tjenesteydelser på landbrugsområdet«, hvortil direktivets artikel 25 henviser, ikke omhandler bortforpagtning, i modsætning til direktivets artikel 13, punkt B, litra b), som både nævner udlejning og bortforpagtning.

25 Når samme bilag B blandt tjenesteydelser på landbrugsområdet nævner »udlejning til landbrugsmæssige formål af de hjælpemidler, som normalt anvendes i landbrugs-, skovbrugs- og fiskeribedrifter«, omfatter det ifølge Kommissionen ikke udlejning af selve landbrugsbedriften eller af en selvstændig del af bedriften. De pågældende »hjælpemidler« er dem, som kun anvendes til landbrugsmæssige formål, for så vidt som de gør disse formål mulige eller lettere, såsom landbrugsmaskiner, som i øvrigt er de eneste, der er nævnt i forslagene til sjette direktiv. Det er til dette samme begreb, at direktivets bilag A, punkt V, henviser. De øvrige sproglige versioner af bilag B går ligeledes i denne retning.

26 Kommissionen har endvidere gjort gældende, at ifølge sjette direktivs artikel 25, stk. 2, femte led, er de omhandlede tjenesteydelser på landbrugsområdet sådanne, som præsteres af en landbruger »ved hjælp af arbejdskraft og/eller de for hans landbrugs-, skovbrugs- eller fiskeribedrift normale produktionsmidler«. En sådan betingelse mangler under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende, hvor malkekvægbesætningen afstås og bortforpagtes langvarigt, idet de bortforpagtede aktiver ikke længere indgår i bortforpagterens landbrugsvirksomhed.

Domstolens besvarelse

27 Indledningsvis bemærkes, at sjette direktivs artikel 25, stk. 1, giver medlemsstaterne adgang til at anvende en fælles standardsatsordning for landbrugere, for hvilken anvendelsen af den almindelige momsordning eller i givet fald den i artikel 24 omhandlede forenklede ordning vil støde på vanskeligheder. Denne særordning, som finder anvendelse på visse landbrugere, udgør således en undtagelse til direktivets almindelige ordning. Som påpeget af generaladvokaten i punkt 31 i forslaget til afgørelse bekræftes ordningens karakter af undtagelse både af den omstændighed, at medlemsstaterne i henhold til sjette direktivs artikel 25, stk. 9 og 10, kan udelukke visse kategorier af landbrugere fra nævnte ordning, og af, at enhver standardsatslandbruger har ret til at vælge mellem den almindelige momsordning og den forenklede ordning. Som de øvrige særordninger i samme direktivs artikel 24 og 26 bør den i direktivets artikel 25 fastsatte ordning herefter kun anvendes, i det omfang det er nødvendigt for at opfylde ordningens formål (jf. om anvendelsen af ordningen i sjette direktivs artikel 26 Madgett og Baldwin-dommen, præmis 34). Endvidere fremgår det af fast retspraksis, at enhver fravigelse eller undtagelse fra en almindelig regel skal fortolkes strengt (dom af 18.1.2001, sag C-83/99, Kommissionen mod Spanien, Sml. I, s. 445, præmis 19).

28 Endvidere 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 af

16.1.2003, sag C-315/00, Maierhofer, Sml. I, s. 563, præmis 27). Desuden følger det såvel af kravene om en ensartet anvendelse af fællesskabsretten 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, af 19.9.2000, sag C-287/98, Linster, Sml. I, s. 6917, præmis 43, af 9.11.2000, sag C-357/98, Yiadom, Sml. I, s. 9265, præmis 26, af 27.2.2003, sag C-373/00, Adolf Truley, Sml. I, s. 1931, præmis 35, og af 27.11.2003, sag C-497/01, Zita Modes, Sml. I, s. 14393, præmis 34).

29 Ifølge sjette direktivs artikel 25 tager den fælles standardsatsordning 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. Godtgørelsen beregnes ved anvendelse af en af medlemsstaterne fastsat procentsats på prisen uden afgift for de produkter eller tjenesteydelser, som standardsatslandbrugeren leverer til en afgiftspligtig køber eller aftager, der ikke er en standardsatslandbruger. Godtgørelsen betales enten af det offentlige eller af den afgiftspligtige køber eller aftager og udelukker enhver anden form for fradrag for den moms, der er erlagt i tidligere led.

30 Med henblik på at sikre en ensartet anvendelse af ordningen i hele Fællesskabet har fællesskabslovgiver, dog bortset fra en udtrykkelig henvisning til medlemsstaternes lovgivninger for så vidt angår definitionen af de omhandlede bedrifter, sørget for at definere, hvad bl.a. begreberne »landbruger«, »landbrugsprodukter« og »tjenesteydelser på landbrugsområdet« dækker over.

31 Fællesskabslovgiver har således ikke haft til hensigt at lade ordningens anvendelse bero på den formelle egenskab af landbruger som eneste kriterium, idet ordningen kun gælder for landbrugere, hvis situation opfylder samtlige bestemmelser i sjette direktivs artikel 25. Den omstændighed, at en person er landbruger, er således ikke i sig selv tilstrækkeligt til, at han kan hævde, at ordningen finder anvendelse, uanset arten af de økonomiske transaktioner, han foretager.

32 I henhold til sjette direktivs artikel 25, stk. 2, forstås ved tjenesteydelser på landbrugsområdet i nævnte artikels forstand de ydelser, som er opregnet i direktivets bilag B, og som præsteres af en landbruger ved hjælp af arbejdskraft og/eller de for hans landbrugs-, skovbrugs- eller fiskeribedrift normale produktionsmidler. Ifølge dette bilag B med overskriften »Liste over tjenesteydelser på landbrugsområdet« forstås 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«.

33 Hverken artikel 25, stk. 2, i eller bilag B til sjette direktiv omhandler således udtrykkeligt bortforpagtning. Derimod har fællesskabslovgiver i samme direktivs artikel 13, punkt B, litra b), foruden udlejning udtrykkeligt nævnt bortforpagtning ved anvendelse af denne bestemmelse.

34 I øvrigt fremgår det af sjette direktivs artikel 25, stk. 2, femte led, og af bilag B til direktivet, der, eftersom de udtrykkeligt henviser til hinanden, bør ses i sammenhæng, at en udlejning kun kan falde under de i artikel 25, stk. 2, femte led, omhandlede tjenesteydelser, såfremt den vedrører de hjælpemidler, som en landbruger normalt anvender til driften af sin egen landejendom. Heraf følger, at bl.a. udlejning, bortforpagtning eller stiftelse af en ret til udbyttet, hvorved en landbruger overdrager den eksklusive brugsret til fast ejendom, såsom jordarealer og

bygninger, til en anden landbruger, for at denne kan oppebære frugterne heraf, ikke henhører under sjette direktivs artikel 25, stk. 2, femte led, eftersom den overdragende landbruger i så fald ikke længere er i stand til at anvende de pågældende aktiver normalt. Dette må af samme grund ligeledes være gældende for så vidt angår langvarig udlejning af alle andre dele af bedriften, som lejeren har eneret på at anvende.

35 Når en landbruger som i det i hovedsagen foreliggende tilfælde for mere end tolv år udlejer væsentlige dele af sin bedrift, såsom jordarealer, en bygning, køer og mælkekvote, og på denne måde skiller sig af med hjælpemidler, som han indtil da normalt anvendte til udøvelsen af sin mælkeproduktion, kan han ikke anses for at præstere en tjenesteydelse i sjette direktivs artikel 25, stk. 2's forstand.

36 En sådan udlejningsvirksomhed er derfor ikke omfattet af den fælles standardsatsordning for landbrugere. Omsætningen fra denne virksomhed kan herefter ikke, selv om udlejeren på resten af sin landbrugsejendom bibeholder en landbrugsvirksomhed med opdræt, være omfattet af særordningen i sjette direktivs artikel 25 og henhører som følge heraf under den almindelige momsordning eller i givet fald den forenklede ordning. Den berørte landbruger kan i øvrigt i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 25, stk. 10, vælge mellem anvendelsen af den almindelige ordning eller i givet fald den forenklede ordning på hele sin virksomhed.

37 På baggrund af ovenstående skal det præjudicielle spørgsmål besvares med, at sjette direktivs artikel 25 skal fortolkes således, at en landbruger, som har bortforpagtet og/eller langvarigt udlejet væsentlige dele af sin landbrugsbedrift, og som med resten af bedriften fortsætter sin landbrugsvirksomhed, der er omfattet af den i denne artikel fastsatte fælles standardsatsordning, ikke kan anvende denne ordning på indtægterne fra en sådan bortforpagtning og/eller udlejning. Den dertil knyttede omsætning er undergivet den almindelige ordning eller i givet fald den forenklede momsordning.

Sagens omkostninger

38 De udgifter, der er afholdt af Kommissionen, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. 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.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (Første Afdeling)

vedrørende det spørgsmål, der er forelagt af Bundesfinanzhof ved kendelse af 4. juli 2002, for ret:

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 skal fortolkes således, at en landbruger, som har bortforpagtet og/eller langvarigt udlejet

væsentlige dele af sin landbrugsbedrift, og som med resten af bedriften fortsætter sin landbrugsvirksomhed, der er omfattet af den i denne artikel fastsatte fælles standardsatsordning, ikke kan anvende denne ordning på indtægterne fra en sådan bortforpagtning og/eller udlejning. Den dertil knyttede omsætning er undergivet den almindelige ordning eller i givet fald den forenklede merværdiafgiftsordning.

Jann Rosas von Bahr

Silva de Lapuerta Lenaerts

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 15. juli 2004.

R. Grass P. Jann

Justitssekretær Formand for Første Afdeling