SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS PHILIPPE LÉGER vom 11. März 2004 [1]

1. In der vorliegenden Rechtssache bittet der Bundesfinanzhof den Gerichtshof, den Anwendungsbereich von Artikel 25 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG [2] zu präzisieren, der die gemeinsame Pauschalregelung für landwirtschaftliche Erzeuger betrifft. Dem liegt ein Rechtsstreit zwischen einer Finanzbehörde und einem landwirtschaftlichen Erzeuger zugrunde, der seine der Milcherzeugung dienenden Betriebsmittel verpachtet hat. Es geht um die Feststellung, ob die Umsätze aus dieser Verpachtung gemäß der gemeinsamen Pauschalregelung des Artikels 25 der Sechsten Richtlinie oder gemäß den allgemeinen Mehrwertsteuervorschriften [3] zu behandeln oder aber vollständig von der Steuer zu befreien sind.

I — Rechtlicher Rahmen

2. In der Sechsten Richtlinie wollte der Gemeinschaftsgesetzgeber mit der Einführung einer einheitlichen Mehrwertsteuer-Bemessungsgrundlage für die gesamte Europäische Gemeinschaft den Anwendungsbereich für diese Steuer in allen Mitgliedstaaten harmonisieren. Außerdem hat er den Anwendungsbereich dieser Steuer sehr weit definiert. So unterliegen dieser Steuer alle Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger selbständig im Rahmen einer wirtschaftlichen Tätigkeit gegen Entgelt ausführt [4]. Zu diesen wirtschaftlichen Tätigkeiten gehört auch die Landwirtschaft [5].

3. Die Mehrwertsteuer ist als eine Steuer auf den Endverbrauch der Haushalte gedacht. Sie muss daher für die Wirtschaftsteilnehmer neutral sein. Sie wird jedoch von jedem Wirtschaftsteilnehmer des Produktions- und Vertriebs- oder Dienstleistungswegs angewandt. In der Praxis bedeutet dies, dass jeder Wirtschaftsteilnehmer die Mehrwertsteuer auf die Preise seiner Waren und Dienstleistungen anwendet und in regelmäßigen Abständen die so erhobene Steuer nach Abzug der Mehrwertsteuer, die er selbst für den Kauf der für seine wirtschaftliche Tätigkeit erforderlichen Waren und Dienstleis-

1 — Originalsprache: Französisch.

2 — Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1, im Folgenden: Sechste Richtlinie).

3 — Im Folgenden auch: allgemeine Vorschriften.

4 — Artikel 2 und 4 der Sechsten Richtlinie.

5 — Artikel 4 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie.

tungen entrichtet hat, an den Fiskus abführt. Die Umsetzung dieses Systems verlangt also von den Steuerpflichtigen eine präzise und detaillierte Buchführung, um sowohl die Anwendung der Mehrwertsteuer als auch ihre Kontrolle durch die Finanzbehörden zu ermöglichen [6].

4. Eine solche Buchführung erwies sich für bestimmte Wirtschaftsteilnehmer, wie etwa Kleinunternehmen und die meisten Landwirte, als sehr schwierig. Der Gemeinschaftsgesetzgeber wollte daher in der Sechsten Richtlinie die Sonderregelungen harmonisieren, die von den Mitgliedstaaten zugunsten dieser Berufsgruppen erlassen worden waren [7]. Daher können die Mitgliedstaaten nach Artikel 24 der Sechsten Richtlinie die Kleinunternehmen auf der Grundlage eines Befreiungssystems einer vereinfachten Regelung unterwerfen.

5. In Artikel 25 der Sechsten Richtlinie hat der Gemeinschaftsgesetzgeber weiter vorgesehen, dass die Mitgliedstaaten auf landwirtschaftliche Erzeuger, bei denen die Anwendung der normalen Mehrwertsteuerregelung oder gegebenenfalls der vereinfachten Regelung nach Artikel 24 der Richtlinie auf Schwierigkeiten stoßen würde, als Ausgleich für die Belastung durch die Mehrwertsteuer, die auf die von ihnen bezogenen Gegenstände und Dienstleistungen gezahlt wird, eine gemeinsame Pauschalregelung anwenden können. Diese landwirtschaftlichen Erzeuger werden „Pauschallandwirte" genannt [8].

6. Artikel 25 der Sechsten Richtlinie sieht für diese Pauschalregelung folgende Vorschriften vor. Die Mitgliedstaaten legen gemäß den in der Richtlinie bestimmten Berechnungsmodalitäten Pauschalausgleich-Prozentsätze fest. Diese Prozentsätze dürfen nicht dazu führen, dass die Pauschallandwirte insgesamt Erstattungen erhalten, die über die Mehrwertsteuervorbelastung hinausgehen [9].

7. Gemäß Artikel 25 Absatz 5 der Sechsten Richtlinie werden diese Pauschalprozentsätze auf den Nettopreis der landwirtschaftlichen Erzeugnisse und Dienstleistungen angewandt, die die Pauschallandwirte an Steuerpflichtige geliefert haben, die keine Pauschallandwirte sind. Dieser Ausgleich schließt jeden weiteren Abzug aus.

8. Der Pauschalausgleich wird den Pauschallandwirten entweder vom Käufer oder steuerpflichtigen Pächter oder von der öffentlichen Hand gezahlt. Im ersten Fall stellt der

6 — Artikel 22 der Sechsten Richtlinie.

7 — 15. Begründungserwägung der Sechsten Richtlinie.

8 — Artikel 25 Absatz 2 dritter Gedankenstrich der Sechsten Richtlinie.

9 — Artikel 25 Absatz 3 der Sechsten Richtlinie.

Pauschallandwirt dem Erwerber oder steuerpflichtigen Pächter den vom Staat festgelegten Pauschalausgleich-Prozentsatz in Rechnung und behält die so eingenommene Mehrwertsteuer für sich. Im zweiten Fall zahlt die öffentliche Hand dem Pauschallandwirt den Pauschalausgleichbetrag, der sich bei der Anwendung dieses Prozentsatzes auf die von ihm erzielten Einnahmen ergibt.

9. Wenn der Pauschallandwirt seine Erzeugnisse an nicht mehrwertsteuerpflichtige Abnehmer verkauft oder für nicht mehrwertsteuerpflichtige Dienstleistungsempfänger oder andere Pauschallandwirte Dienstleistungen erbringt, wird gemäß Artikel 25 Absatz 8 der Sechsten Richtlinie unterstellt, dass der Ausgleich für die Mehrwertsteuer-Vorbelastung durch den Abnehmer oder Dienstleistungsempfänger erfolgt.

10. Im Sinne von Artikel 25 Absatz 2 fünfter Gedankenstrich der Sechsten Richtlinie sind „landwirtschaftliche Dienstleistungen" die „in Anhang B aufgeführten Dienstleistungen, die von einem landwirtschaftlichen Erzeuger mit Hilfe seiner Arbeitskräfte und/oder der normalen Ausrüstung seines landwirtschaftlichen ... [Betriebes] vorgenommen werden".

11. Nach Anhang B der Sechsten Richtlinie, der die Liste der landwirtschaftlichen Dienstleistungen enthält, „[gelten a]ls landwirtschaftliche Dienstleistungen ... [die] Dienstleistungen, die normalerweise zur landwirtschaftlichen Produktion beitragen, ... insbesondere die Vermietung normalerweise in ... [landwirtschaftlichen] Betrieben verwendeter Mittel zu landwirtschaftlichen Zwecken".

12. Der in Artikel 25 der Sechsten Richtlinie vorgesehene Pauschalausgleich-Mechanismus ist durch § 24 des Umsatzsteuergesetzes von 1991 [10] in deutsches Recht umgesetzt worden. Gemäß dieser Vorschrift wird die Mehrwertsteuervorbelastung der landwirtschaftlichen Erzeuger durch die auf 8 % festgesetzte Steuer ausgeglichen, die diese auf ihre Erzeugnisse und Dienstleistungen erheben, so dass sie darüber hinaus nichts zu entrichten haben.

II — Sachverhalt

13. Detlev Harbs (im Folgenden: Kläger) ist ein landwirtschaftlicher Erzeuger, der alle seine der Milcherzeugung dienenden Betriebsmittel, d. h. 31,2 ha Land, einen Milchviehstall, 65 Milchkühe und eine Milchquote von mehr als 300 000 kg vom 15. November 1992 bis zum 30. Juni 2005 an seinen Sohn verpachtete. Der Pachtzins wurde auf jährliche Beträge von 9 360 DM und 10 200 DM für das Land und den Stall sowie auf jährliche Beträge von 6 000 DM und 32 136,70 DM für die Milchkühe und die Milchquote festgesetzt. Der Kläger setzte nach diesem Vertrag seine Tätigkeit auf dem

10 — Im Folgenden: UStG

verbleibenden Teil seines landwirtschaftlichen Betriebes fort, der noch 61,4 ha Land nebst Gebäuden, eine Bullenmast von etwa 60 Masttieren sowie eine Aufzucht von 120 Rindern umfasste.

14. Der Kläger vertrat die Auffassung, dass der Pachtzins in voller Höhe der gemeinsamen Pauschalregelung gemäß § 24 UStG unterliege. Das Finanzamt Rendsburg (Deutschland) nahm hingegen an, dass zwar die Verpachtung der Grundstücke und des Stalles nach deutschem Recht steuerfrei sei, die Einnahmen aufgrund der Überlassung der Milchkühe und der Milchquote aber der normalen Mehrwertsteuer unterlägen. Es erließ gegen den Kläger einen Steuerbescheid über 361 DM, was der im Jahr 1992 geschuldeten Umsatzsteuer entsprach.

15. Das Finanzgericht gab der Klage des Klägers mit der Begründung statt, dass das von ihm aufgrund der streitigen Verpachtung eingenommene Entgelt unter § 24 UStG falle. Das Finanzamt Rendsburg legte Revision beim Bundesfinanzhof ein.

III — Vorlagefrage

16. Der Bundesfinanzhof geht nach seinem Vorlagebeschluss davon aus, dass der Kläger durch die streitige Verpachtung nicht seine Eigenschaft als landwirtschaftlicher Erzeuger im Sinne von Artikel 25 der Sechsten Richtlinie verloren habe, weil er den relativ großen nicht verpachteten Teil seines Betriebes fortgeführt habe.

17. In Bezug auf das anwendbare Mehrwertsteuersystem nimmt der Bundesfinanzhof an, dass die Anwendung zweier verschiedener Systeme auf einen landwirtschaftlichen Erzeuger, nämlich der gemeinsamen Pauschalregelung auf seinen eigenen Betrieb und der normalen Regelung auf die streitige Verpachtung, möglicherweise nicht mit dem Vereinfachungsgedanken des Artikels 25 der Sechsten Richtlinie vereinbar sei.

18. Zum anderen hat der Bundesfinanzhof Zweifel daran, ob diese Verpachtung als eine „landwirtschaftliche Dienstleistung" im Sinne von Artikel 25 der Sechsten Richtlinie angesehen werden könne. Außerdem fragt er sich für den Fall, dass die Verpachtung nicht unter die gemeinsame Pauschalregelung fällt, ob im Hinblick auf Sinn und Zweck des Artikels 25 der Sechsten Richtlinie die Einkünfte aus dieser Verpachtung nicht in voller Höhe steuerfrei sein müssten, so dass sie wie die Umsätze aus der Veräußerung einer gebrauchten landwirtschaftlichen Maschine weder nach der gemeinsamen Pauschalregelung noch nach den allgemeinen Vorschriften besteuert würden.

19. Daher hat der Bundesfinanzhof das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Darf der Inhaber eines landwirtschaftlichen Betriebes,

— der einen Teil seines Betriebes (die gesamte Milchviehwirtschaft) aufgibt und die dazu erforderlichen Wirtschaftsgüter an einen anderen Landwirt verpachtet und

— der auch nach Verpachtung weiterhin in nicht geringfügigem Umfang als Landwirt tätig ist,

die Verpachtungsumsätze — wie seine übrigen Umsätze — nach der Pauschalregelung für landwirtschaftliche Erzeuger (Artikel 25 der Richtlinie 77/388/EWG) behandeln, oder unterliegen die Verpachtungsumsätze der Besteuerung nach den allgemeinen Vorschriften?

IV — Würdigung

20. Der Bundesfinanzhof möchte mit seiner Vorlagefrage wissen, ob Artikel 25 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass ein landwirtschaftlicher Erzeuger, der einen Teil seiner Betriebsmittel verpachtet hat und seine landwirtschaftliche Tätigkeit, für die er der gemeinsamen Pauschalregelung nach dieser Vorschrift unterliegt, mit dem Rest des Betriebes fortführt, die Verpachtungsumsätze nach dieser gemeinsamen Pauschalregelung behandeln kann oder ob die Verpachtungsumsätze der Besteuerung nach den allgemeinen Mehrwertsteuer-Vorschriften unterliegen.

21. Aus der Begründung des Vorlagebeschlusses geht hervor, dass der Bundesfinanzhof dem Gerichtshof zwei Fragen vorlegen wollte. Die erste geht dahin, ob die streitigen Verpachtungsumsätze unter die gemeinsame Pauschalregelung der landwirtschaftlichen Erzeuger fallen können. Die zweite zielt darauf ab, ob diese Verpachtungsumsätze im Falle der Verneinung der ersten Frage den allgemeinen Mehrwertsteuer-Vorschriften unterliegen oder in voller Höhe steuerfrei sein können. Ich werde diese beiden Fragen nacheinander prüfen.

A — *Zur Anwendung der gemeinsamen Pauschalregelung*

22. Wie die deutsche Regierung und die Kommission der Europäischen Gemeinschaften und entgegen dem Kläger bin ich

der Auffassung, dass die streitigen Verpachtungsumsätze nicht in den Anwendungsbereich der gemeinsamen Pauschalregelung nach Artikel 25 der Sechsten Richtlinie fallen können. Dieses Ergebnis folgt meines Erachtens zwanglos aus einer Anwendung der Kriterien, die der Gerichtshof regelmäßig bei der Auslegung einer gemeinschaftsrechtlichen Bestimmung berücksichtigt, d. h. des Wortlauts der einschlägigen Bestimmungen, der Systematik der gemeinsamen Pauschalregelung und schließlich der Ziele, die der Einführung dieser Regelung zugrunde lagen [11].

1. Wortlaut der einschlägigen Vorschriften

23. Wie bereits ausgeführt, bestimmt Artikel 25 der Sechsten Richtlinie, dass die gemeinsame Pauschalregelung der landwirtschaftlichen Erzeuger nur auf die Landwirte anwendbar ist, die eine Tätigkeit der landwirtschaftlichen Erzeugung oder der landwirtschaftlichen Dienstleistungen ausüben.

24. Um die einheitliche Anwendung dieser Regelung in der gesamten Gemeinschaft zu gewährleisten, hat der Gemeinschaftsgesetzgeber definiert, was der Begriff „landwirtschaftliche Dienstleistungen" umfasst. Gemäß Artikel 25 Absatz 2 fünfter Gedankenstrich der Sechsten Richtlinie sind dies „die in Anhang B aufgeführten Dienstleistungen, die von einem landwirtschaftlichen Erzeuger mit Hilfe seiner Arbeitskräfte und/oder der normalen Ausrüstung seines landwirtschaftlichen ... [Betriebes] vorgenommen werden".

25. Aus dieser Definition geht deutlich hervor, dass es sich bei den genannten Leistungen um solche handelt, die der Pauschallandwirt mit den Arbeitskräften und der Ausrüstung erbringen kann, die er normalerweise bei der Bewirtschaftung seines Betriebes einsetzt. Daraus folgt, dass der Verweis in Anhang B fünfter Gedankenstrich der Sechsten Richtlinie auf die „Vermietung normalerweise in [landwirtschaftlichen Betrieben] verwendeter Mittel zu landwirtschaftlichen Zwecken" im Licht der Definition des Artikels 25 Absatz 2 fünfter Gedankenstrich der Sechsten Richtlinie dahin zu verstehen ist, dass er sich auf die Vermietung der Mittel eines Pauschallandwirts bezieht, die er normalerweise bei der Bewirtschaftung seines Betriebes einsetzt.

26. Also kann davon ausgegangen werden, dass die vermieteten Betriebsmittel trotz des Mietvertrags noch zu den Betriebsmitteln gehören, die der Pauschallandwirt normalerweise für die Bewirtschaftung seines Betriebes einsetzt. Diese Voraussetzung besteht aus zwei Teilen, die beide erfüllt sein müssen, wobei sich der erste auf die Dauer der Pacht bezieht und der zweite auf ihren Zweck. Also muss zunächst die Pachtdauer

11 — Vgl. für eine Anwendung dieser Auslegungsmethode auf die Mehrwertsteuer Urteil vom 16. Januar 2003 in der Rechtssache C-315/00 (Maierhofer, Slg. 2003, I-563, Randnr. 27).

kurz genug sein, damit der oder die Pächter nicht der/die ausschließliche(n) Nutzer der streitigen Betriebsmittel ist/sind. Diese Voraussetzung wäre nicht erfüllt, wenn z. B. ein Pauschallandwirt während der Erntezeit seinen Mähdrescher vermietete, anstatt ihn selbst zu nutzen. Die vermieteten Betriebsmittel dürfen zudem nicht die Bedürfnisse des Pauschallandwirts für seinen eigenen Betrieb übersteigen. Diese Voraussetzung wäre nicht erfüllt, wenn er mehrere Mähdrescher vermietete und sie abwechselnd selbst nutzte, während für seinen eigenen Betrieb ein einziger ausreichte.

27. Meiner Meinung nach folgt daraus, dass der Begriff „landwirtschaftliche Dienstleistungen" im Sinne von Artikel 25 der Sechsten Richtlinie einen Vertrag wie den im vorliegenden Fall abgeschlossenen Pachtvertrag, d. h. eine Vereinbarung, mit der der Pauschallandwirt einem anderen Erzeuger für mehrere Jahre die Nutzung eines Teils seiner Betriebsmittel überlässt, nicht erfasst. Der Kläger hat dadurch, dass er einem anderen Erzeuger alle seine der Milcherzeugung dienenden Betriebsmittel, also Gebäude, Weiden, seine Milchkuhherde und seine Milchquote, für 12 ½ Jahre verpachtet hat, diesem für die gesamte Pachtdauer die ausschließliche Nutzung dieser Betriebsmittel sowie die Möglichkeit der Nutznießung überlassen. Eine solche Vereinbarung kann daher nicht einer Leistung gleichgestellt werden, die der Pauschallandwirt unter Verwendung der normalen Ausrüstung seines Betriebes erbracht hat, weil er gegebenenfalls für 12 ½ Jahre keines dieser Betriebsmittel mehr für seine landwirtschaftliche Tätigkeit nutzen kann. Mit anderen Worten, alle diese Betriebsmittel gehörten ab dem Inkrafttreten des Vertrages nicht mehr zu den normalerweise für die Bewirtschaftung seines Betriebes genutzten Betriebsmitteln.

28. Diese Analyse des Wortlauts von Artikel 25 und Anhang B der Sechsten Richtlinie wird dadurch bestätigt, dass diese sich im Rahmen der Bestimmungen über die Befreiung von der Mehrwertsteuer in einer Reihe von Sprachfassungen [12] in Artikel 13 Teil B Buchstabe b und Teil C Buchstabe a [13] ausdrücklich auf die Begriffe „Verpachtung" und „Vermietung" bezieht. Wie Generalanwalt Jacobs in Nummer 76 seiner Schlussanträge in der Rechtssache „Goed Wonen" [14] ausgeführt hat, bezeichnen diese beiden Begriffe in der dänischen, der deutschen, der französischen, der italienischen, der niederländischen und der schwedischen Fassung im innerstaatlichen Recht Verträge, die sich inhaltlich dadurch unterscheiden, dass die Vermietung darauf abzielt, dem Mieter das Recht einzuräumen, das Eigentum eines anderen zu nutzen, während die Verpach-

12 — Dabei geht es um die dänische, die deutsche, die spanische, die französische, die italienische, die niederländische, die schwedische und die englische Fassung. Die griechische, die portugiesische und die finnische Fassung verwenden einen einzigen Begriff.

13 — Artikel 13 bestimmt, dass die Mitgliedstaaten unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften „die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken" [Teil B Buchstabe b] befreien können und dass die Mitgliedstaaten ihren Steuerpflichtigen das Recht einräumen können, „bei der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken" für eine Besteuerung zu optieren [Teil C Buchstabe a].

14 — Urteil vom 4. Oktober 2001 (C-326/99, Slg. 2001, I-6831).

tung zusätzlich zum Ziel hat, dem Pächter das Recht zur Nutznießung der Früchte des Grundstücks zu gewähren. Zwar hat der Gerichtshof entschieden, dass die Begriffe „Verpachtung" und „Vermietung" des Artikels 13 der Sechsten Richtlinie nicht gemäß ihrer Bedeutung im nationalen Recht auszulegen sind. Sie stellen autonome gemeinschaftsrechtliche Begriffe dar, um die Einheitlichkeit der Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer zu gewährleisten [15]. Aber der Umstand, dass in denselben Sprachfassungen die Liste der landwirtschaftlichen Dienstleistungen, die von einem Pauschallandwirt erbracht werden können, ohne jegliche Bezugnahme auf die Verpachtung nur die „Vermietung normalerweise in [landwirtschaftlichen Betrieben] verwendeter Mittel zu landwirtschaftlichen Zwecken" erwähnt wird, lässt doch den Schluss zu, dass der Gemeinschaftsgesetzgeber die Verträge, durch die ein Pauschallandwirt einem Dritten wie im vorliegenden Fall einen Teil seiner Tätigkeit oder seiner Produktionsanlagen überträgt, von den Leistungen ausnehmen wollte, die unter die gemeinsame Pauschalregelung fallen.

29. Zum selben Ergebnis führt die Prüfung der gemeinsamen Pauschalregelung der landwirtschaftlichen Erzeuger.

15 — Ebenda (Randnr. 47).

2. Gemeinsame Pauschalregelung der landwirtschaftlichen Erzeuger

30. Wie aus Artikel 25 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie hervorgeht, können die Mitgliedstaaten auf landwirtschaftliche Erzeuger, bei denen die Anwendung der normalen Mehrwertsteuerregelung oder gegebenenfalls der vereinfachten Regelung auf Schwierigkeiten stoßen würde, eine gemeinsame Pauschalregelung anwenden. Daraus folgt, dass die Landwirte grundsätzlich unter die normale Mehrwertsteuerregelung oder die vereinfachte Regelung fallen und die gemeinsame Pauschalregelung eine Ausnahme ist, über deren Anwendbarkeit die Mitgliedstaaten entscheiden.

31. Der Ausnahmecharakter der gemeinsamen Pauschalregelung wird auch durch Artikel 25 Absätze 9 und 10 der Sechsten Richtlinie bestätigt, wonach die Mitgliedstaaten bestimmte Gruppen landwirtschaftlicher Erzeuger von dieser Regelung ausschließen können und die Pauschallandwirte selbst unter den von den Mitgliedstaaten bestimmten Voraussetzungen für die Anwendung der normalen Mehrwertsteuerregelung oder der vereinfachten Regelung optieren können.

32. Als Ausnahme vom Grundsatz der Steuerpflicht der Landwirte nach der normalen oder vereinfachten Mehrwertsteuerregelung ist der Anwendungsbereich der

gemeinsamen Pauschalregelung eng auszulegen [16]. Nur eine enge Auslegung wahrt den Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer, der einen der wesentlichen Mehrwertsteuergrundsätze darstellt. Dieser Grundsatz beinhaltet, dass die Personen, die gleiche Umsätze bewirken, und gleiche Umsätze jeweils gleichbehandelt werden [17]. Wie die Sechste Richtlinie in ihrer vierten Begründungserwägung bestätigt, ist die Neutralität der Mehrwertsteuer in Bezug auf den Ursprung der Gegenstände und Dienstleistungen eine Voraussetzung für die Verwirklichung eines gemeinsamen Marktes auf der Grundlage eines gesunden Wettbewerbs. Folglich ist die Definition der landwirtschaftlichen Dienstleistungen, auf die die gemeinsame Pauschalregelung anwendbar ist und die somit nicht unter die allgemeinen Mehrwertsteuervorschriften fallen, eng auszulegen. Daher darf die gemeinsame Pauschalregelung nicht auf Leistungen angewandt werden, für die der Gesetzgeber dies nicht ausdrücklich angeordnet hat, weil dies den genannten Grundsatz verletzen könnte.

33. Wie bereits ausgeführt, funktioniert die gemeinsame Pauschalregelung konkret auf der Grundlage von „Pauschalausgleich-Prozentsätzen", die von jedem Mitgliedstaat gemäß der in Artikel 25 Absatz 3 der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Berechnungsmethode festzulegen sind. Durch diese Berechnungsmethode soll verhindert werden, dass die Pauschallandwirte durch diese Prozentsätze, die der Kommission vor ihrer Anwendung mitzuteilen sind, insgesamt Erstattungen erhalten, die über die Mehrwertsteuervorbelastung hinausgehen. Die gemeinsame Pauschalregelung darf also nicht dazu führen, dass die Pauschallandwirte insgesamt eine Überkompensation der Mehrwertsteuerbelastung für den Kauf der für ihre landwirtschaftliche Tätigkeit erforderlichen Waren und Dienstleistungen erhalten. Mit andern Worten: Die gemeinsame Pauschalregelung darf den Pauschallandwirten insgesamt weder einen Vorteil noch einen Nachteil verschaffen, weil dies den Zielen der Sechsten Richtlinie zuwiderliefe, eine gerechte Erhebung der Mehrwertsteuer zu gewährleisten und Wettbewerbsverzerrungen zwischen den verschiedenen Mitgliedstaaten, die diese Regelung anwenden, zu vermeiden. Diese Voraussetzungen und demnach das System der gemeinsamen Pauschalregelung wären gefährdet, wenn die Pauschallandwirte einen Teil ihres Betriebes verpachten und die Verpachtungsumsätze in diese Regelung, unter die sie weiterhin im Rahmen der Bewirtschaftung des nicht verpachteten Teils ihres Betriebes fallen, mit einbeziehen könnten.

34. Der Pauschallandwirt erhält nach der gemeinsamen Pauschalregelung den Ausgleich für die Mehrwertsteuervorbelastung, die ihm durch den Kauf von Waren und die Inanspruchnahme von Dienstleistungen für die Ausübung seiner landwirtschaftlichen Tätigkeit dadurch entstanden ist, dass er auf die Nettopreise seiner eigenen Waren und Dienstleistungen den von den zuständigen nationalen Behörden festgelegten Prozentsatz angewendet hat. Durch die Übertragung eines Teils seiner Tätigkeit auf einen Dritten befreit sich der Landwirt auch von

16 — Vgl. insbesondere Urteile vom 11. August 1995 in der Rechtssache C-453/93 (Bulthuis-Griffioen, Slg. 1995, I-2341, Randnr. 19) und vom 18. Januar 2001 in der Rechtssache C-150/99 (Stockholm Lindopark, Slg. 2001, I-493, Randnr. 25).

17 — Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 7. September 1999 in der Rechtssache C-216/97 (Gregg, Slg. 1999, I-4947, Randnr. 20).

den bei deren Ausübung anfallenden Kosten. Durch die Verpachtung aller der Milcherzeugung dienenden Betriebsmittel für eine Dauer von 12 ½ Jahren wie im vorliegenden Fall hat sich der Kläger auch von allen bei dieser Erzeugung anfallenden Kosten befreit. Er muss sich z. B. nicht mehr um die Lieferung von Futtermitteln für die Fütterung und um die Versorgung der Milchkuhherde kümmern. Die Mehrwertsteuervorbelastung hat sich also entsprechend verringert. Fielen dagegen die streitigen Verpachtungsumsätze in den Anwendungsbereich der gemeinsamen Pauschalregelung, würde der dem landwirtschaftlichen Erzeuger geschuldete Pauschalausgleichsbetrag um die Höhe des auf diesen Umsatz anwendbaren, von den zuständigen nationalen Behörden festgelegten Prozentsatzes steigen. Das bedeutet, dass der Pauschallandwirt einen Ausgleich erhalten würde, obwohl er die Mehrwertsteuervorbelastung für die Ausübung der dem verpachteten Betriebsteil entsprechenden Tätigkeit nicht mehr trägt.

35. Das wird weiter in Fällen erhärtet, in denen der Pachtvertrag, wie hier, mit einem Erzeuger geschlossen wird, der ebenfalls unter die gemeinsame Pauschalregelung fällt. Wenn ein Pauschallandwirt seine Erzeugnisse an einen Nichtsteuerpflichtigen oder einen anderen Pauschallandwirt verkauft oder seine Dienstleistungen für einen Nichtsteuerpflichtigen oder einen anderen Pauschallandwirt erbringt, so erhält er den Ausgleich für die Mehrwertsteuervorbelastung, wie vom Gerichtshof mit Urteil vom 28. Juni 1988 in der Rechtssache 3/86 [18] entschieden und vom Kläger in seinen schriftlichen Erklärungen selbst ausgeführt wurde [19], durch die Zahlung eines „Gesamtpreises" für seine Erzeugnisse und Dienstleistungen, von dem angenommen wird, dass er diese Belastung enthält. Selbst in einem solchen Fall kann der Pauschallandwirt also den Ausgleich für die Mehrwertsteuervorbelastung dadurch erlangen, dass er den Preis für seine Erzeugnisse und Dienstleistungen anhebt, wenn die Marktverhältnisse dies zulassen.

36. Daher bestünde, wenn Artikel 25 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen wäre, dass die Pauschallandwirte einen Teil ihres Betriebes verpachten und die entsprechenden Verpachtungsumsätze nach der gemeinsamen Pauschalregelung behandeln dürften, eine ernsthafte Gefahr, dass die Mehrwertsteuervorbelastung überkompensiert würde.

37. Außerdem hat die gemeinsame Pauschalregelung meiner Meinung nach nicht zum Ziel, die Fälle zu erfassen, in denen ein landwirtschaftlicher Erzeuger einen Teil seines Betriebes verpachtet.

3. Die Ziele

38. Zwar entspricht Artikel 25 der Sechsten Richtlinie dem Streben nach Vereinfachung,

18 — Kommission/Italien, Slg. 1988, 3369, Randnr. 21.
19 — Seite 3.

worauf der Bundesfinanzhof hinweist. Aber es sei auch daran erinnert, warum dieses Ziel den Gemeinschaftsgesetzgeber veranlasst hat, den Mitgliedstaaten die Möglichkeit einzuräumen, eine gemeinsame Pauschalregelung anzuwenden.

39. Der Wortlaut von Artikel 25 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie weist ausdrücklich darauf hin, dass diese Regelung zugunsten der landwirtschaftlichen Erzeuger vorgesehen wurde, für die die Anwendung der normalen Mehrwertsteuerregelung oder gegebenenfalls der vereinfachten Regelung auf Schwierigkeiten stoßen würde. Wie aus der Begründung des Vorschlags für die Sechste Richtlinie hervorgeht, den die Kommission dem Rat am 29. Juni 1973 vorlegte [20], sollte diese Regelung, die als eine Ausnahmeregelung anzusehen ist, im Wesentlichen auf Kleinlandwirte Anwendung finden, die nicht in der Lage sind, die mit der normalen oder der vereinfachten Mehrwertsteuerregelung verbundenen Verpflichtungen einzuhalten [21]. Sie ist als eine Übergangsregelung anzusehen, die die Kleinlandwirte von den Pflichten der Buchführung, der Rechnungslegung, der Steuererklärung und der Zahlung entlasten soll, denen die anderen Steuerpflichtigen nachkommen müssen und von denen zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Sechsten Richtlinie angenommen wurde, dass die Kleinlandwirte zu deren Erfüllung nicht in der Lage wären [22].

40. Deshalb wurde der Anwendungsbereich der gemeinsamen Pauschalregelung in Bezug auf die Dienstleistungen restriktiv definiert, so dass alle Leistungen ausgeschlossen sind, die regelmäßig oder mittels einer Ausrüstung erbracht werden, von der man annehmen könnte, dass sie über die Bedürfnisse, den Umfang und die typischen Merkmale des fraglichen landwirtschaftlichen Betriebes hinausgeht. Hierzu hatte die Kommission sogar vorgeschlagen, in der Sechsten Richtlinie ausdrücklich zu präzisieren, dass der Pauschallandwirt für diese Umsatzart gemäß von jedem Mitgliedstaat festzulegenden Anwendungsmodalitäten der normalen oder vereinfachten Mehrwertsteuerregelung unterliegt, weil er mit Händlern, der Industrie oder anderen Dienstleistenden im Wettbewerb stehe [23]. Deswegen hatte die Kommission in der Liste der landwirtschaftlichen Dienstleistungen in Anhang B fünfter Gedankenstrich ihres Richtlinienvorschlags nur die „Vermietung landwirtschaftlicher Maschinen" aufgenommen.

20 — Vorschlag für die Sechste Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (*Bulletin der Europäischen Gemeinschaften*, Beilage 11/73).

21 — Vgl. auch den Ersten Bericht der Kommission an den Rat über das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems, vorgelegt gemäß Artikel 34 der Sechsten Richtlinie (KOM[83] 426 endg.).

22 — In den sechziger Jahren zeichnete sich die Landwirtschaft der Gemeinschaft durch eine sehr große Zahl meistens recht kleiner landwirtschaftlicher Betriebe aus. Am 1. Januar 1967 gab es etwa 6,2 Millionen Betriebe mit 1 ha oder mehr; 85 % davon waren kleiner als 20 ha; nur 170 600 Betriebe waren größer als 50 ha. Zudem hatten die meisten von ihnen eine gemischtwirtschaftliche Betriebsweise, und ein Großteil ihrer Erzeugnisse wurde auf dem Bauernhof zur Ernährung der Menschen und zur Fütterung des Viehs verbraucht (Ries, A., „L'application de la TVA à l'agriculture de la CEE", *Revue du marché commun*, 1968, S. 560).

23 — Richtlinienvorschlag, Artikel 27 Absatz 12 Buchstabe b.

41. Daraus folgt, dass das Streben nach Vereinfachung, das Artikel 25 zugrunde liegt, nicht dazu führen darf, den dort genannten Begriff „landwirtschaftliche Dienstleistungen" auf einen Vertrag anzuwenden, mit dem ein Pauschallandwirt einem anderen landwirtschaftlichen Erzeuger einen Teil seines Betriebes überträgt.

B — *Zur Anwendung der allgemeinen Vorschriften*

42. Außerdem lässt sich nicht ernsthaft annehmen, dass ein Landwirt, der wie im vorliegenden Fall 31,2 ha Land, einen Milchviehstall, 65 Milchkühe und eine Milchquote von mehr als 300 000 kg verpachtet und selbst den Rest seines Betriebes weiter bewirtschaftet, der 61,4 ha Land nebst Gebäuden, eine Bullenmast von etwa 60 Masttieren sowie eine Aufzucht von 120 Rindern umfasst, nicht in der Lage sei, angesichts der buchhalterischen und der Verwaltungsformalitäten, die die Bewirtschaftung eines solchen landwirtschaftlichen Betriebes heutzutage in einem Mitgliedstaat mit sich bringt, die normale Mehrwertsteuerregelung auf die Verpachtungsumsätze und gleichzeitig die gemeinsame Pauschalregelung auf seinen eigenen Betrieb anzuwenden.

43. Ich bin daher der Auffassung, dass Artikel 25 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass ein landwirtschaftlicher Erzeuger, der einen Teil seiner landwirtschaftlichen Betriebsmittel verpachtet hat, seine Tätigkeit als Landwirt mit dem Rest des Betriebes fortsetzt und hierfür der gemeinsamen Pauschalregelung nach dieser Vorschrift unterliegt, die Verpachtungsumsätze nicht nach dieser gemeinsamen Pauschalregelung behandeln kann.

44. Die Antwort auf die zweite Frage des Bundesfinanzhofes kann teilweise schon aus den obigen Ausführungen hergeleitet werden. Wie bereits gesagt, unterliegen nach Artikel 2 der Sechsten Richtlinie alle Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher gegen Entgelt ausführt, der Mehrwertsteuer. Gemäß Artikel 4 der Sechsten Richtlinie gilt als Steuerpflichtiger, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit selbständig ausübt; gemäß Artikel 4 Absatz 2 gilt u. a. eine Leistung, die die Nutzung von körperlichen und nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umfasst, als wirtschaftliche Tätigkeit.

45. Eine Vereinbarung, mit der ein Pauschallandwirt in Form eines Miet- oder Pachtvertrags einem Dritten gegen Entgelt die ausschließliche Nutzung bestimmter Betriebsmittel und zusätzlich das Recht der Nutznießung einräumt, stellt von vornherein eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne dieser Definition dar. Im vorliegenden Fall ist die Verpachtung der der Milcherzeugung dienenden Betriebsmittel für 12 ½ Jahre durch einen Pauschallandwirt als eine Leistung anzusehen, die selbständig erbracht wird und die Nutzung von körperlichen und nicht

körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umfasst. Um das vom Bundesfinanzhof in seinem Vorlagebeschluss angeführte Beispiel aufzugreifen: Eine solche Dienstleistung kann einer nur gelegentlichen oder punktuellen Leistung wie der Überlassung gebrauchter landwirtschaftlicher Geräte nicht gleichgestellt werden.

46. Zudem kann nach ständiger Rechtsprechung von dem allgemeinen Grundsatz, dass die Mehrwertsteuer auf jede von einem Steuerpflichtigen gegen Entgelt erbrachte Dienstleistung zu erheben ist, nur in den in der Sechsten Richtlinie ausdrücklich genannten Fällen abgewichen werden. Außerdem sind die Bestimmungen, die eine solche Ausnahme vorsehen, eng auszulegen [24]. Zwar sind die Vermietung und die Verpachtung von Grundstücken nach Artikel 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Richtlinie grundsätzlich von der Mehrwertsteuer befreit, aber für die Überlassung gegen Entgelt von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen, wie einer Milchkuhherde und einer Milchquote, ist keine Ausnahme vorgesehen. Hierzu sei daran erinnert, dass nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes eine nationale Vorschrift, die die Befreiung von der Mehrwertsteuer, die Artikel 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Richtlinie der Vermietung von Grundstücken vorbehält, auf die Vermietung bestimmter beweglicher Sachen ausdehnt, gegen die Richtlinie verstößt [25].

47. Soweit also die landwirtschaftlichen Dienstleistungen, die von einem Pauschallandwirt gegen Entgelt erbracht werden, nicht von der Definition des Artikels 25 der Sechsten Richtlinie erfasst werden, fallen sie in den Anwendungsbereich der allgemeinen Vorschriften. Dass der Verpächter mit dem Teil seines Betriebes, den er weiterhin selbst bewirtschaftet, unter die gemeinsame Pauschalregelung fällt, kann keinen Grund für die Steuerbefreiung der Verpachtungsumsätze darstellen. Folglich sind auf die Umsätze aus der Vermietung der Milchkuhherde und der Milchquote die allgemeinen Mehrwertsteuervorschriften anzuwenden, d. h. die normale oder die vereinfachte Mehrwertsteuerregelung.

48. Ich schlage dem Gerichtshof daher vor, festzustellen, dass die von einem Pauschallandwirt mit einem Teil seiner landwirtschaftlichen Betriebsmittel erzielten Verpachtungsumsätze den allgemeinen Mehrwertsteuervorschriften unterliegen.

24 — Vgl. insbesondere Urteil „Goed Wonen" (Randnr. 46) und Urteil vom 20. November 2003 in der Rechtssache C-8/01 (Taksatorringen, Slg. 2003, I-13711, Randnr. 36).

25 — Urteil vom 3. Juli 1997 in der Rechtssache C-60/96 (Kommission/Frankreich, Slg. 1997, I-3827, Randnr. 16).

V — Ergebnis

49. Aufgrund der vorstehenden Erwägungen schlage ich dem Gerichtshof vor, die Vorlagefrage des Bundesfinanzhofes wie folgt zu beantworten:

Artikel 25 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage ist dahin auszulegen, dass ein landwirtschaftlicher Erzeuger, der einen Teil seiner landwirtschaftlichen Betriebsmittel verpachtet hat, seine Tätigkeit als Landwirt mit dem Rest des Betriebes fortsetzt und hierfür der gemeinsamen Pauschalregelung nach dieser Vorschrift unterliegt, die Verpachtungsumsätze nicht nach dieser gemeinsamen Pauschalregelung behandeln kann. Die Verpachtungsumsätze unterliegen den allgemeinen Mehrwertsteuervorschriften.