CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL P. LÉGER van 11 maart 2004 [1]

1. In de onderhavige zaak verzoekt het Bundesfinanzhof (Duitsland) het Hof om verduidelijking van het toepassingsgebied van artikel 25 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) [2], betreffende de gemeenschappelijke forfaitaire regeling voor landbouwproducenten. Aan het verzoek om een prejudiciële beslissing ligt een geschil ten grondslag tussen een nationale belastingdienst en een landbouwproducent die zijn voor de melkproductie bestemde bedrijfsmiddelen heeft verpacht. In dit verband is de vraag gerezen, of de omzet uit die verpachting onder de gemeenschappelijke forfaitaire regeling van artikel 25 van de Zesde richtlijn dan wel onder de algemene regeling inzake de belasting over de toegevoegde waarde [3] valt ofwel volledig moet worden vrijgesteld van belasting.

I — Rechtskader

2. Met de Zesde richtlijn heeft de communautaire wetgever, door de invoering van een uniforme BTW-grondslag voor de gehele Europese Gemeenschap, het toepassingsgebied van deze belasting in alle lidstaten willen harmoniseren. Bovendien heeft hij het toepassingsgebied van de BTW zeer ruim gedefinieerd. Hieronder vallen alle leveringen van goederen en alle diensten die een belastingplichtige in het kader van een economische activiteit zelfstandig onder bezwarende titel verricht. [4] Tot deze economische activiteiten behoort ook de landbouw. [5]

3. De BTW is bedoeld als belasting op het eindverbruik van de huishoudens en dient derhalve voor de marktdeelnemers neutraal te zijn. Zij wordt echter door iedere marktdeelnemer in de productie-, distributie- of dienstensector toegepast. In de praktijk betekent dit dat elke marktdeelnemer de BTW op de prijzen van zijn goederen en diensten toepast en de aldus geheven belasting met regelmatige tussenpozen, na aftrek van de BTW die hij zelf voor de aankoop van de voor zijn economische activiteit benodigde goederen en diensten heeft betaald, aan de belastingdienst afdraagt. Een dergelijk

1 — Oorspronkelijke taal: Frans.

2 — Richtlijn 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").

3 — Hierna: „BTW".

4 — Artikelen 2 en 4 van de Zesde richtlijn.

5 — Artikel 4, lid 2, van de Zesde richtlijn.

systeem vergt van de belastingplichtigen een duidelijke boekhouding die voldoende gegevens bevat om de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde en de controle daarop door de belastingadministratie mogelijk te maken. [6]

4. Het bijhouden van een dergelijke boekhouding bleek voor bepaalde marktdeelnemers, zoals kleine ondernemingen en de meeste landbouwers, veel moeilijkheden op te leveren. Derhalve heeft de communautaire wetgever de bijzondere regelingen die de lidstaten ten behoeve van deze beroepscategorieën hadden ingevoerd, in de Zesde richtlijn willen harmoniseren. [7] Krachtens artikel 24 van de Zesde richtlijn mogen de lidstaten kleine ondernemingen dan ook aan een vereenvoudigde regeling op basis van een vrijstellingenstelsel onderwerpen.

5. Artikel 25 van de Zesde richtlijn bepaalt dat de lidstaten ten aanzien van landbouwproducenten voor wie de toepassing van de normale BTW-regeling of, in voorkomend geval, van de vereenvoudigde regeling van artikel 24 van deze richtlijn, op moeilijkheden zou stuiten, een gemeenschappelijke forfaitaire regeling kunnen toepassen ter compensatie van de BTW die zij hebben betaald over de aankopen van goederen en diensten. Deze landbouwproducenten worden aangeduid als „forfaitair belaste landbouwers". [8]

6. Ten aanzien van deze gemeenschappelijke forfaitaire regeling bepaalt artikel 25 van de Zesde richtlijn het volgende: de lidstaten stellen aan de hand van de in de richtlijn bepaalde berekeningswijze de forfaitaire compensatiepercentages vast. Deze percentages mogen niet tot gevolg hebben dat aan de forfaitair belaste landbouwers gezamenlijk bedragen worden terugbetaald die hoger zijn dan de voordruk aan BTW. [9]

7. Overeenkomstig artikel 25, lid 5, van de Zesde richtlijn worden deze forfaitaire percentages toegepast op de prijs, exclusief belasting, van de landbouwproducten die de forfaitair belaste landbouwers hebben geleverd aan en de agrarische diensten die zij hebben verricht voor andere belastingplichtigen dan forfaitair belaste landbouwers. Deze compensatie sluit elke andere vorm van aftrek uit.

8. De forfaitair belaste landbouwer ontvangt de forfaitaire compensatie van de belastingplichtige koper of de belastingplichtige te wiens behoeve de dienst is verricht, dan wel

6 — Artikel 22 van de Zesde richtlijn.
7 — Vijftiende overweging van de considerans.
8 — Artikel 25, lid 2, derde gedachtestreepje, van de Zesde richtlijn.
9 — Artikel 25, lid 3, van de Zesde richtlijn.

van de overheid. In het eerste geval brengt de forfaitair belaste landbouwer de belastingplichtige koper of de belastingplichtige te wiens behoeve de dienst is verricht, het door de lidstaat vastgestelde forfaitaire compensatiepercentage in rekening en behoudt hij de aldus ontvangen BTW zelf. In het tweede geval betaalt de overheid de forfaitair belaste landbouwer het forfaitaire compensatiebedrag dat voortvloeit uit de toepassing van dit percentage op de door hem behaalde omzet.

9. Wanneer de forfaitair belaste landbouwer zijn producten verkoopt aan of zijn diensten verricht voor niet-BTW-plichtige kopers, respectievelijk niet-BTW-plichtige ontvangers, dan wel andere forfaitair belaste landbouwers, wordt krachtens artikel 25, lid 8, van de Zesde richtlijn de betaling van de forfaitaire compensaties geacht te zijn verricht door de koper of de ontvanger.

10. Volgens artikel 25, lid 2, vijfde gedachtestreepje, van de Zesde richtlijn worden onder „agrarische diensten" begrepen „de in bijlage B genoemde diensten die worden verricht door een landbouwproducent met gebruikmaking van zijn arbeidskrachten en/of de normale uitrusting van zijn [landbouwbedrijf]".

11. Bijlage B bij de Zesde richtlijn, die de lijst van agrarische diensten bevat, bepaalt: „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 [landbouwbedrijven] worden gebruikt".

12. De methode van forfaitaire compensatie, bedoeld in artikel 25 van de Zesde richtlijn, is in Duits recht omgezet bij § 24 van het Umsatzsteuergesetz 1991 [10]. Overeenkomstig deze bepaling wordt de door de landbouwproducenten als voorbelasting betaalde BTW gecompenseerd door de op 8 % gestelde belasting die zij over hun producten en diensten moeten berekenen, zodat zij verder niets hoeven te betalen.

II — Feiten

13. Detlev Harbs, een landbouwproducent, heeft al zijn voor de melkproductie bestemde bedrijfsmiddelen, dat wil zeggen 31,2 ha grond, een melkveestal, 65 melkkoeien en een melkquotum van meer dan 300 000 kg, van 15 november 1992 tot en met 30 juni 2005 aan zijn zoon verpacht. De pachtsom werd op jaarbasis vastgesteld op 9 360 DEM voor de landbouwgrond, 10 200 DEM voor de stal, 6 000 DEM voor de melkkoeien en 32 136,70 DEM voor het melkquotum. Harbs zette na de verpachting de exploitatie van

10 — Wet op de omzetbelasting; hierna: „UStG".

zijn landbouwbedrijf voort, dat voortaan bestond uit 61,4 ha landbouwgrond benevens de gebouwen, en een veestapel met ongeveer 60 meststieren en 120 fokrunderen.

14. Harbs was van mening dat de pachtsom in zijn totaliteit onder de gemeenschappelijke forfaitaire regeling van § 24 UStG viel. Het Finanzamt Rendsburg (Duitsland) was daarentegen van oordeel dat de verpachting van de grond en de stal naar Duits recht weliswaar is vrijgesteld van belasting, maar dat de inkomsten uit de verpachting van de melkkoeien en het melkquotum onder de normale BTW-regeling valt. Het vorderde derhalve betaling van 361 DEM, hetgeen overeenkwam met de voor 1992 verschuldigde BTW.

15. Het Finanzgericht (Duitsland) wees het door Harbs ingestelde beroep toe met de motivering dat de door hem op grond van de litigieuze verpachting ontvangen vergoeding onder § 24 UStG valt. Het Finanzamt Rendsburg stelde vervolgens beroep in „Revision" in bij het Bundesfinanzhof.

III — Prejudiciële vraag

16. Het Bundesfinanzhof gaat blijkens de prejudiciële beschikking ervan uit dat Harbs door de litigieuze verpachting niet zijn hoedanigheid van landbouwproducent in de zin van artikel 25 van de Zesde richtlijn heeft verloren, aangezien hij de exploitatie van het vrij grote niet-verpachte gedeelte van zijn landbouwbedrijf heeft voortgezet.

17. Aangaande de toepasselijke BTW-regeling vraagt het Bundesfinanzhof zich enerzijds af, of de toepassing van twee uiteenlopende regelingen op deze landbouwproducent, namelijk de gemeenschappelijke forfaitaire regeling op zijn eigen bedrijf en de normale regeling op de betwiste verpachting, wellicht in strijd is met het aan artikel 25 van de Zesde richtlijn ten grondslag liggende streven naar vereenvoudiging.

18. Anderzijds betwijfelt het Bundesfinanzhof, of de verpachting kan worden beschouwd als „agrarische dienst" in de zin van artikel 25 van de Zesde richtlijn. Voor het geval dat de verpachting niet onder de gemeenschappelijke forfaitaire regeling valt, wenst het Bundesfinanzhof bovendien te vernemen of, gezien de geest en de strekking van artikel 25 van de Zesde richtlijn, de inkomsten uit deze verpachting niet volledig moeten zijn vrijgesteld van belasting, zodat zij, net als de omzet uit de verkoop van een gebruikte landbouwmachine, noch uit hoofde van de gemeenschappelijke forfaitaire regeling, noch uit hoofde van de algemene regeling worden belast.

19. Derhalve heeft het Bundesfinanzhof de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag voorgelegd:

„Mag de eigenaar van een landbouwbedrijf,

— die een deel van zijn bedrijf (de volledige melkveestapel) afstoot en de daarvoor noodzakelijke bedrijfsgoederen aan een andere landbouwer verpacht, en

— die ook nadien in niet onbelangrijke mate als landbouwer werkzaam blijft,

de omzet uit de verpachting, evenals zijn andere omzet, onder de gemeenschappelijke forfaitaire regeling voor landbouwproducenten, bedoeld in artikel 25 van [de Zesde] richtlijn brengen, of dient de omzet uit de verpachting overeenkomstig de algemene regeling te worden belast?"

IV — Beoordeling

20. Met zijn prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 25 van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat een landbouwproducent die een deel van zijn landbouwbedrijf heeft verpacht en met het resterende deel ervan zijn landbouwactiviteit voortzet, waarvoor hij aan de in dit artikel bedoelde gemeenschappelijke forfaitaire regeling is onderworpen, de omzet uit de verpachting onder deze regeling kan brengen, dan wel of deze omzet overeenkomstig de algemene BTW-regeling dient te worden belast.

21. Uit de motivering van de verwijzingsbeschikking blijkt dat het Bundesfinanzhof met deze vraag van het Hof eigenlijk een antwoord op twee uiteenlopende vragen wilde verkrijgen. Enerzijds wenst het te vernemen of de betwiste omzet uit de verpachting al dan niet onder de gemeenschappelijke forfaitaire regeling voor landbouwproducenten kunnen worden gebracht. Indien het antwoord op de eerste vraag ontkennend luidt, vraagt het zich anderzijds af of de omzet uit de verpachting is onderworpen aan de algemene BTW-regeling, dan wel volledig is vrijgesteld van belasting. Ik zal deze vragen achtereenvolgens behandelen.

A — *Toepassing van de gemeenschappelijke forfaitaire regeling*

22. Evenals de Duitse regering en de Commissie van de Europese Gemeenschappen en in tegenstelling tot verweerder in het hoofd-

geding ben ik van mening dat de betwiste omzet uit de verpachting niet onder de gemeenschappelijke forfaitaire regeling van artikel 25 van de Zesde richtlijn kan vallen. Dit volgt mijns inziens reeds uit de analyse van de criteria die het Hof gewoonlijk in aanmerking neemt bij de uitlegging van een gemeenschapsrechtelijke bepaling, dat wil zeggen de bewoordingen van de relevante bepalingen, de systematiek van de gemeenschappelijke forfaitaire regeling en tot slot de met de invoering van de regeling nagestreefde doelstellingen. [11]

1) Bewoordingen van de relevante bepalingen

23. Zoals ik reeds heb uiteengezet, bepaalt artikel 25 van de Zesde richtlijn dat de gemeenschappelijke forfaitaire regeling voor landbouwproducenten alleen van toepassing is op landbouwers die landbouwproducten voortbrengen of agrarische diensten verrichten.

24. Om de uniforme toepassing van deze regeling in de gehele Gemeenschap te waarborgen, heeft de communautaire wetgever het begrip „agrarische diensten" gedefinieerd. Volgens artikel 25, lid 2, vijfde gedachtestreepje, van de Zesde richtlijn worden hieronder begrepen „de in bijlage B genoemde diensten die worden verricht door een landbouwproducent met gebruikmaking van zijn arbeidskrachten en/of de normale uitrusting van zijn [landbouwbedrijf]".

25. Uit deze definitie blijkt duidelijk dat het gaat om de diensten die de forfaitair belaste landbouwer kan verrichten met de arbeidskrachten en de uitrusting die hij gewoonlijk bij de exploitatie van zijn eigen landbouwbedrijf inzet. Hieruit volgt dat de vermelding in bijlage B, vijfde gedachtestreepje, van de Zesde richtlijn van „verhuur, voor landbouwdoeleinden, van middelen die normaliter in de [landbouwbedrijven] worden gebruikt" in het licht van de definitie in artikel 25, lid 2, vijfde gedachtestreepje, van voornoemde richtlijn aldus moet worden begrepen, dat zij betrekking heeft op de verhuur door een forfaitair belaste landbouwer van middelen die hij gewoonlijk bij de exploitatie van zijn eigen bedrijf inzet.

26. Dit impliceert dat het verhuurde bedrijfsmiddel, ondanks de huurovereenkomst, nog steeds moet kunnen worden beschouwd als een van de middelen die de forfaitair belaste landbouwer normaliter voor de exploitatie van zijn landbouwbedrijf gebruikt. Of aan deze voorwaarde is voldaan, hangt dus naar mijn mening af van twee criteria, die gezamenlijk in aanmerking moeten worden genomen. Het eerste betreft

11 — Voor een toepassing van deze uitleggingsmethode op het gebied van de BTW, zie arrest van 16 januari 2003, Maierhofer (C-315/00, Jurispr. blz. I-563, punt 27).

de duur van de verhuur en het tweede het voorwerp daarvan. De duur van de verhuur moet ten eerste zo kort zijn dat de huurder(s) niet de exclusieve gebruiker(s) van de betrokken bedrijfsmiddelen is c.q. zijn. Dit is niet het geval wanneer een forfaitair belaste landbouwer bijvoorbeeld tijdens de gehele oogstperiode zijn maaidorser verhuurt zonder hiervan zelf gebruik te maken. Ten tweede mag de forfaitair belaste landbouwer niet méér bedrijfsmiddelen verhuren dan hij voor de exploitatie van zijn eigen bedrijf nodig heeft. Dit zou bijvoorbeeld het geval zijn wanneer hij meerdere maaidorsers zou verhuren en deze afwisselend zelf zou gebruiken, terwijl voor de exploitatie van zijn eigen bedrijf één maaidorser voldoende zou zijn.

27. Mijns inziens volgt hieruit dat het begrip „agrarische diensten" in de zin van artikel 25 van de Zesde richtlijn niet van toepassing is op een overeenkomst zoals de in casu gesloten pachtovereenkomst, dat wil zeggen een overeenkomst waarmee een forfaitair belaste landbouwer het gebruik van een deel van zijn eigen bedrijf voor meerdere jaren aan een andere producent overdraagt, zodat deze hiervan de vruchten geniet. Verweerder in het hoofdgeding heeft namelijk een andere producent voor de duur van 12,5 jaar al zijn voor de melkproductie bestemde bedrijfsmiddelen verpacht, te weten de gebouwen, de weiden, de melkveestapel en zijn melkquotum. Dit betekent dat hij aan de andere producent voor de gehele pachttijd het uitsluitende gebruiksrecht op deze middelen en vruchtgebruik daarvan heeft overgedragen. Een dergelijke overeenkomst kan dan ook niet worden beschouwd als een dienst die een forfaitair belaste landbouwer verricht met gebruikmaking van de normale uitrusting van zijn bedrijf, aangezien hij gedurende 12,5 jaar in voorkomend geval geen van deze bedrijfsmiddelen voor zijn landbouwactiviteit kan gebruiken. Met andere woorden, al deze bedrijfsmiddelen behoren vanaf het van kracht worden van de overeenkomst niet meer tot de normaliter in zijn landbouwbedrijf gebruikte middelen.

28. Deze analyse van de bewoordingen van artikel 25 en bijlage B bij de Zesde richtlijn wordt bevestigd door het feit dat een aantal taalversies [12] in de bepalingen inzake de BTW-vrijstelling van deze richtlijn, te weten artikel 13 B, sub b, en artikel 13 C, sub a [13], uitdrukkelijk spreekt van „verpachting" en „verhuur". Zoals advocaat-generaal Jacobs in punt 76 van zijn conclusie in de zaak „Goed Wonen" [14] heeft uiteengezet, doelen de in de Deense, de Duitse, de Franse, de Italiaanse, de Nederlandse en de Zweedse versie gebruikte begrippen naar nationaal recht op overeenkomsten die zich inhoudelijk in zoverre van elkaar onderscheiden dat bij verhuur de huurder het recht wordt verleend

12 — Dit betreft de Deense, de Duitse, de Spaanse, de Franse, de Italiaanse, de Nederlandse, de Zweedse en de Engelse versie. De Griekse, de Portugese en de Finse versie gebruiken slechts één begrip.

13 — Artikel 13 bepaalt dat de lidstaten onverminderd andere communautaire bepalingen vrijstelling kunnen verlenen voor „verpachting en verhuur van onroerende goederen" (deel B, sub b) en dat de lidstaten de belastingplichtigen het recht kunnen verlenen om in geval van „verhuur en verpachting van onroerende goederen" voor belastingheffing te kiezen (deel C, sub a).

14 — Arrest van 4 oktober 2001 (C-326/99, Jurispr. blz. I-6831).

de eigendom van een ander te gebruiken, terwijl bij verpachting de pachter bovendien van de door de eigendom voortgebrachte vruchten mag genieten. Het Hof heeft vastgesteld dat de begrippen „verpachting" en „verhuur" in artikel 13 van de Zesde richtlijn niet overeenkomstig hun nationaalrechtelijke betekenis moeten worden uitgelegd en dat zij zelfstandige begrippen van gemeenschapsrecht zijn, die moeten waarborgen dat de BTW-grondslag op uniforme wijze kan worden bepaald.[15] Diezelfde taalversies maken evenwel in de lijst van agrarische diensten die een forfaitair belaste landbouwer kan verrichten, alleen gewag van „verhuur, voor landbouwdoeleinden, van middelen die normaliter in de [landbouwbedrijven] worden gebruikt", zonder op enige wijze van verpachting te reppen. Dit duidt erop dat de communautaire wetgever overeenkomsten zoals in casu, waarbij een forfaitair belaste landbouwer een deel van zijn bedrijf of van zijn uitrusting aan een derde overdraagt, niet heeft willen rekenen tot de onder de gemeenschappelijke forfaitaire regeling vallende diensten.

29. De analyse van de gemeenschappelijke forfaitaire regeling voor landbouwproducenten leidt tot hetzelfde resultaat.

15 — Ibidem, punt 47.

2) De gemeenschappelijke forfaitaire regeling voor landbouwproducenten

30. Artikel 25, lid 1, van de Zesde richtlijn bepaalt dat de lidstaten ten aanzien van landbouwproducenten voor wie de toepassing van de normale BTW-regeling of, in voorkomend geval, van de vereenvoudigde regeling, op moeilijkheden zou stuiten, een gemeenschappelijke forfaitaire regeling kunnen toepassen. Hieruit volgt dat de landbouwers in beginsel onder de normale BTW-regeling of de vereenvoudigde regeling vallen en dat de gemeenschappelijke forfaitaire regeling een uitzondering is, die door de lidstaten naar goeddunken kan worden toegepast.

31. Het uitzonderingskarakter van de gemeenschappelijke forfaitaire regeling wordt ook bevestigd door de omstandigheid dat krachtens artikel 25, leden 9 en 10, van de Zesde richtlijn de lidstaten bepaalde categorieën landbouwproducenten van de regeling mogen uitsluiten, respectievelijk de forfaitair belaste landbouwers zelf kunnen kiezen voor toepassing van de normale BTW-regeling of de vereenvoudigde regeling, met inachtneming van de door elke lidstaat gestelde voorwaarden.

32. Aangezien de gemeenschappelijke forfaitaire regeling een uitzondering vormt op het beginsel van de belastingplicht van landbouwers krachtens de normale of de vereen-

voudigde BTW-regeling, dient haar toepassingsgebied strikt te worden uitgelegd. [16] Alleen door een dergelijke strikte uitlegging wordt het fundamentele beginsel van de neutraliteit van de BTW gewaarborgd. Dit beginsel behelst dat personen die dezelfde omzet maken, respectievelijk soortgelijke omzet op dezelfde wijze moeten worden behandeld. [17] Zoals de Zesde richtlijn bevestigt in de vierde overweging van haar considerans, is de neutraliteit van de BTW met betrekking tot de oorsprong van de goederen en diensten een voorwaarde voor de totstandbrenging van een gemeenschappelijke markt op basis van een gezonde mededinging. Dit betekent dat de definitie van de agrarische diensten waarop de gemeenschappelijke forfaitaire regeling van toepassing is en die derhalve niet onder de algemene BTW-regeling vallen, eng moet worden uitgelegd. De gemeenschappelijke forfaitaire regeling mag dan ook niet worden toegepast op diensten die de wetgever hieraan niet uitdrukkelijk heeft onderworpen, aangezien anders het beginsel van fiscale neutraliteit in het gedrang zou kunnen komen.

33. Meer concreet hebben we gezien, dat voor de praktische toepassing van de gemeenschappelijke forfaitaire regeling gebruik wordt gemaakt van „forfaitaire compensatiepercentages", die door iedere lidstaat overeenkomstig de berekeningsmethode van artikel 25, lid 3, van de Zesde richtlijn dienen te worden bepaald. Deze berekeningsmethode moet voorkomen dat voornoemde percentages die, voordat zij worden toegepast, aan de Commissie moeten worden meegedeeld, tot gevolg hebben dat aan de forfaitair belaste landbouwers gezamenlijk bedragen worden terugbetaald die hoger zijn dan de voordruk aan BTW. De gemeenschappelijke forfaitaire regeling mag dus niet ertoe leiden dat de forfaitair belaste landbouwers gezamenlijk een overcompensatie ontvangen voor de BTW die zij over de aankoop van de voor hun landbouwactiviteit benodigde goederen en diensten hebben betaald. Met andere woorden, de gemeenschappelijke forfaitaire regeling mag de forfaitair belaste landbouwers gezamenlijk geen voor- of nadeel verschaffen, aangezien dit in strijd zou zijn met de doelstellingen van de Zesde richtlijn, namelijk een rechtvaardige BTW-heffing te waarborgen en concurrentiedistorsies tussen de verschillende lidstaten die deze regeling toepassen, te voorkomen. Deze vereisten en daarmee ook de gemeenschappelijke forfaitaire regeling zouden in het gedrang komen wanneer forfaitair belaste landbouwers die een deel van hun bedrijf verpachten, de omzet uit die verpachting onder de gemeenschappelijke forfaitaire regeling konden brengen, die, wat de exploitatie van het niet-verpachte gedeelte van hun bedrijf betreft, nog steeds op hen van toepassing is.

34. Krachtens de gemeenschappelijke forfaitaire regeling wordt de forfaitair belaste landbouwer immers gecompenseerd voor de voordruk aan BTW over de goederen die hij heeft gekocht en de diensten die hij heeft betrokken ten behoeve van de exploitatie van zijn landbouwbedrijf, doordat hij op de nettoprijzen van zijn eigen producten en diensten het door de bevoegde nationale autoriteiten vastgestelde percentage toepast. Door de overdracht van een deel van zijn

16 — Zie in het bijzonder arresten van 11 augustus 1995, Bulthuis-Griffioen (C-453/93, Jurispr. blz. I-2341, punt 19), en 18 januari 2001, Stockholm Lindöpark (C-150/99, Jurispr. blz. I-493, punt 25).

17 — Zie in deze zin arrest van 7 september 1999, Gregg (C-216/97, Jurispr. blz. I-4947, punt 20).

activiteit aan een derde bevrijdt de landbouwer zich ook van de met dat deel van de exploitatie gepaard gaande kosten. Verweerder in het hoofdgeding heeft in casu alle voor de melkproductie bestemde bedrijfsmiddelen voor een duur van 12,5 jaar verpacht en hoeft dus ook de met die productie gepaard gaande kosten niet meer te dragen. Hij behoeft zich bijvoorbeeld niet meer te bekommeren om de aankoop van veevoer en de verzorging van de melkveestapel. Ook zijn voordruk aan BTW vermindert dus evenredig. Indien de betwiste omzet uit de verpachting echter onder het toepassingsgebied van de gemeenschappelijke forfaitaire regeling valt, wordt het aan de landbouwproducent verschuldigde forfaitaire compensatiebedrag verhoogd met het op deze omzet toepasselijke, door de bevoegde nationale instanties vastgestelde percentage. Dit betekent dat de forfaitair belaste landbouwer een compensatie ontvangt, hoewel hij de voordruk aan BTW in verband met de exploitatie van het verpachte deel van zijn bedrijf niet meer draagt.

35. Dit geldt ook voor gevallen waarin de pachtovereenkomst, zoals in casu, wordt gesloten met een producent die eveneens onder de gemeenschappelijke forfaitaire regeling valt. Wanneer een forfaitair belaste landbouwer zijn producten aan een niet-belastingplichtige of een andere forfaitair belaste landbouwer verkoopt of diensten voor een niet-belastingplichtige of een andere forfaitair belaste landbouwer verricht, dan wordt, zoals het Hof in zijn arrest van 28 juni 1988, Commissie/Italië [18], heeft vastgesteld en door verweerder zelf in zijn schriftelijke opmerkingen is uiteengezet [19], de voordruk aan BTW gecompenseerd door de betaling van een „totale prijs" voor die goederen of diensten, die geacht wordt die voordruk te omvatten. Ook in een dergelijk geval kan de forfaitair belaste landbouwer dus de compensatie voor de voordruk aan BTW ontvangen door de prijs van zijn producten en diensten te verhogen, zo de marktverhoudingen dit toestaan.

36. Bijgevolg ben ik van mening dat indien artikel 25 van de Zesde richtlijn aldus moest worden uitgelegd dat forfaitair belaste landbouwers die een deel van hun bedrijf verpachten, de omzet uit die verpachting onder de gemeenschappelijke forfaitaire regeling mogen brengen, er een groot risico zou bestaan dat de voordruk aan BTW wordt overgecompenseerd.

37. Bovendien is de gemeenschappelijke forfaitaire regeling mijns inziens niet bedoeld voor gevallen waarin een landbouwproducent een deel van zijn bedrijf verpacht.

3) Doelstellingen

38. Het Bundesfinanzhof benadrukt terecht dat artikel 25 van de Zesde richtlijn is

18 — 3/86, Jurispr. blz. 3369, punt 21.
19 — Blz. 3.

ingegeven door een streven naar vereenvoudiging. Maar de reden waarom de communautaire wetgever met het oog op de nagestreefde vereenvoudiging de lidstaten de mogelijkheid heeft willen bieden om een gemeenschappelijke forfaitaire regeling toe te passen, mag niet uit het oog worden verloren.

39. Artikel 25, lid 1, van de Zesde richtlijn bepaalt uitdrukkelijk dat deze regeling is ingevoerd ten behoeve van landbouwproducenten voor wie de toepassing van de normale BTW-regeling of, in voorkomend geval, van de vereenvoudigde regeling, op moeilijkheden zou stuiten. Blijkens de toelichting op het voorstel voor de Zesde richtlijn, dat de Commissie op 29 juni 1973 aan de Raad heeft voorgelegd [20], was deze regeling, die als een uitzonderingsregeling was ontworpen, vooral bedoeld voor kleine landbouwers die niet in staat waren aan de met de normale of de vereenvoudigde BTW-regeling verband houdende verplichtingen te voldoen. [21] Het gaat dus om een overgangsregeling die kleine landbouwers moet bevrijden van de verplichtingen inzake boekhouding, facturering, belastingaangifte en betaling, die op andere belastingplichtigen rusten en waarvan op het tijdstip van inwerkingtreding van de Zesde richtlijn werd aangenomen dat kleine landbouwers daaraan niet konden voldoen. [22]

40. Derhalve is het toepassingsgebied van de gemeenschappelijke forfaitaire regeling met betrekking tot diensten restrictief gedefinieerd, zodat alle diensten zijn uitgesloten die regelmatig worden verricht, dan wel met een uitrusting waarvan kan worden aangenomen dat zij de behoeften, de omvang en de typische kenmerken van het landbouwbedrijf in kwestie overstijgt. De Commissie had in dit verband zelfs voorgesteld, in de Zesde richtlijn uitdrukkelijk te bepalen dat de forfaitair belaste landbouwer voor deze vorm van omzet overeenkomstig door iedere lidstaat vast te stellen toepassingsmodaliteiten is onderworpen aan de normale of de vereenvoudigde BTW-regeling, omdat hij in een dergelijk geval met handelaren, de industrie of ander dienstverleners concurreert. [23] Zij had daarom in de lijst van agrarische diensten in bijlage B, vijfde gedachtestreepje, van haar richtlijnvoorstel alleen de verhuur van landbouwmachines opgenomen.

20 — Voorstel voor een Zesde richtlijn van de Raad betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (*Bulletin van de Europese Gemeenschappen*, Supplement 11/73).

21 — Zie ook het eerste verslag van de Commissie aan de Raad over de werking van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, ingediend op grond van artikel 34 van de Zesde richtlijn [COM(83) 426 def.].

22 — In de jaren '60 werd de landbouw in de Gemeenschap gekenmerkt door een zeer groot aantal, voor het merendeel kleine landbouwbedrijven. Op 1 januari 1967 waren er ongeveer 6,2 miljoen bedrijven met een oppervlak van 1 ha of meer; 85 % van de bedrijven was kleiner dan 20 ha en slechts 170 600 bedrijven waren groter dan 50 ha. Bovendien waren de meeste daarvan gemengde bedrijven en was een groot deel van de productie bestemd voor menselijk en dierlijk gebruik op het bedrijf zelf (Ries, A., „L'application de la TVA à l'agriculture de la CEE", *Revue du marché commun*, 1968, blz. 560).

23 — Richtlijnvoorstel, artikel 27, lid 12, sub b.

41. Hieruit volgt mijns inziens dat het aan artikel 25 van de Zesde richtlijn ten grondslag liggende streven naar vereenvoudiging niet ertoe mag leiden dat het hierin genoemde begrip „agrarische diensten" wordt verruimd tot een overeenkomst waarmee een forfaitair belaste landbouwer een deel van zijn bedrijf overdraagt aan een andere landbouwproducent.

42. Bovendien kan men niet met ernst beweren dat een landbouwer die, zoals in casu, 31,2 ha grond, een melkveestal, 65 melkkoeien en een melkquotum van meer dan 300 000 kg verpacht en die zijn landbouwactiviteit voortzet met het resterende gedeelte van zijn bedrijf, dat 61,4 ha land benevens gebouwen, een veestapel met ongeveer 60 meststieren en 120 fokdieren omvat, gezien de boekhoudkundige en administratieve formaliteiten die de exploitatie van een dergelijk landbouwbedrijf tegenwoordig in een lidstaat met zich meebrengt, niet in staat zou zijn de normale BTW-regeling op de omzet uit de verpachting en tegelijkertijd de gemeenschappelijke forfaitaire regeling op zijn eigen bedrijf toe te passen.

43. Ik ben derhalve van mening dat artikel 25 van de Zesde richtlijn aldus dient te worden uitgelegd, dat een landbouwproducent die een deel van zijn landbouwbedrijf heeft verpacht en met het resterende deel ervan zijn landbouwactiviteit voortzet, waarvoor hij aan de in dit artikel bedoelde gemeenschappelijke forfaitaire regeling is onderworpen, de omzet uit deze verpachting niet onder deze forfaitaire regeling kan brengen.

B — *Toepassing van de algemene regeling*

44. Het antwoord op de tweede vraag van het Bundesfinanzhof vloeit gedeeltelijk reeds voort uit het voorgaande. Zoals we hebben gezien, zijn overeenkomstig artikel 2 van de Zesde richtlijn alle diensten die een als zodanig handelende belastingplichtige verricht, aan BTW onderworpen. Volgens artikel 4 van de Zesde richtlijn wordt als belastingplichtige beschouwd ieder die zelfstandig economische activiteiten verricht en luidens artikel 4, lid 2, geldt als economische activiteit onder meer een handeling die de exploitatie behelst van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.

45. Een overeenkomst waarmee een forfaitair belaste landbouwer aan een derde onder bezwarende titel het uitsluitende gebruik van bepaalde bedrijfsmiddelen verleent in de vorm van een huur- of pachtcontract, met bovendien het recht op de vruchten, is a priori een economische activiteit in de zin van deze definitie. In casu moet de verpachting van de voor de melkproductie bestemde bedrijfsmiddelen voor een periode van 12,5 jaar door een forfaitair belaste landbouwer worden beschouwd als een handeling die zelfstandig wordt verricht en die de exploi-

tatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen, behelst. Om het door het Bundesfinanzhof in zijn verwijzingsbeschikking genoemde voorbeeld te gebruiken: een dergelijke dienstverrichting kan niet worden gelijkgesteld met een louter incidentele of specifieke handeling, zoals de overdracht van een gebruikte landbouwmachine.

46. Bovendien kan volgens vaste rechtspraak slechts worden afgeweken van het algemene beginsel dat de BTW op iedere door een belastingplichtige onder bezwarende titel verrichte dienst moet worden geheven, in de gevallen die in de Zesde richtlijn uitdrukkelijk worden genoemd, en dienen de bepalingen die in dergelijke uitzonderingen voorzien, strikt te worden uitgelegd. [24] Weliswaar zijn de verhuur en de verpachting van onroerende goederen krachtens artikel 13 B, sub b, van de Zesde richtlijn in beginsel van BTW vrijgesteld, maar ten aanzien van de ingebruikgeving onder bezwarende titel van lichamelijke of onlichamelijke zaken, zoals een melkveestapel en een melkquotum, wordt niet in een uitzondering voorzien. In dit verband herinner ik eraan dat volgens de rechtspraak van het Hof een nationale bepaling waarbij de vrijstelling van de BTW, die ingevolge artikel 13 B, sub b, van de Zesde richtlijn uitsluitend geldt voor de verhuur van onroerende goederen, wordt uitgebreid tot de verhuur van bepaalde roerende goederen, in strijd is met die richtlijn. [25]

47. Wanneer de agrarische diensten die een forfaitair belaste landbouwer onder bezwarende titel verricht, niet door de definitie van artikel 25 van de Zesde richtlijn worden bestreken, vallen zij dus onder de algemene regeling. Het feit dat de verpachter voor het gedeelte van zijn bedrijf dat hij zelf blijft exploiteren, onder de gemeenschappelijke forfaitaire regeling valt, is geen reden om de omzet uit deze verpachting vrij te stellen van belasting. Dit betekent dat op de omzet uit de verhuur van de melkveestapel en het melkquotum de algemene BTW-regeling, dat wil zeggen de normale of de vereenvoudigde BTW-regeling, van toepassing is.

48. Ik stel het Hof derhalve voor, voor recht te verklaren dat de omzet die een forfaitair belaste landbouwer behaalt door een deel van zijn landbouwbedrijf te verpachten, aan de algemene BTW-regeling is onderworpen.

24 — Zie in het bijzonder het arrest „Goed Wonen" (reeds aangehaald, punt 46) en het arrest van 20 november 2003, Taksatorringen (C-8/01, Jurispr. blz. I-13711, punt 36).

25 — Arrest van 3 juli 1997, Commissie/Frankrijk (C-60/96, Jurispr. blz. I-3827, punt 16).

V — Conclusie

49. In het licht van het voorgaande geef ik het Hof in overweging, de prejudiciële vraag van het Bundesfinanzhof te beantwoorden als volgt:

„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, dient aldus te worden uitgelegd dat een landbouwproducent die een deel van zijn landbouwbedrijf heeft verpacht en met het resterende deel ervan zijn landbouwactiviteit voortzet, waarvoor hij aan de in dit artikel bedoelde gemeenschappelijke forfaitaire regeling is onderworpen, de omzet uit deze verpachting niet onder deze forfaitaire regeling kan brengen. De omzet uit deze verpachting dient te worden belast overeenkomstig de algemene regeling inzake de belasting over de toegevoegde waarde."