FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT PHILIPPE LÉGER

föredraget den 11 mars 2004 [1]

1. I detta mål har Bundesfinanzhof (Tyskland) begärt att domstolen skall klargöra tillämpningsområdet för artikel 25 i sjätte mervärdesskattedirektivet 77/388/EEG, [2] som rör det särskilda beskattningssystemet för jordbrukare. Begäran har sitt ursprung i en tvist mellan en nationell skattemyndighet och en jordbrukare som arrenderat ut utrustning i sin jordbruksrörelse som avser mjölkproduktion. Frågan i målet är huruvida avkastningen från detta arrende skall beskattas enligt det särskilda beskattningssystemet som föreskrivs i artikel 25 i sjätte mervärdesskattedirektivet eller enligt de allmänna mervärdesskattebestämmelserna [3] eller helt skall undantas från beskattning.

I — Tillämpliga bestämmelser

2. Genom att införa en enhetlig beräkningsgrund för mervärdesskatt för hela gemenskapen har gemenskapslagstiftaren i sjätte mervärdesskattedirektivet velat harmonisera tillämpningsområdet vad gäller mervärdesskatt i samtliga medlemsstater. Gemenskapslagstiftaren har dessutom antagit en mycket vidsträckt definition av tillämpningsområdet för mervärdesskatt. Denna skatt omfattar sålunda leveranser av varor eller tillhandahållna tjänster som sker mot vederlag av ekonomiska aktörer som på ett självständigt sätt bedriver någon form av ekonomisk verksamhet. [4] Bland dessa ekonomiska verksamheter anges även jordbruksverksamheter. [5]

3. Mervärdesskatt skall uttas som en skatt i sista konsumtionsledet. Mervärdesskatten bör således vara neutral för de ekonomiska aktörerna. Varje ekonomisk aktör som deltar i produktion och distribution av varor eller tjänster skall emellertid omfattas av mervärdesskatt. Detta innebär i praktiken att varje aktör skall inräkna mervärdesskatt i priset på sina varor och tjänster samt inom bestämda tidsperioder till skattemyndigheten betala in det belopp som han därigenom uppburit. Den mervärdesskatt som den ifrågavarande aktören själv har betalat för inköp av varor och tjänster som behövs för hans ekono-

1 — Rättegångsspråk: franska.

2 — Rådets sjätte direktiv av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdeskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte mervärdesskattedirektivet).

3 — Fotnoten saknar intresse för den svenska versionen.

4 — Artiklarna 2 och 4.

5 — Artikel 4.2.

miska verksamhet har han emellertid rätt att dra av. Genomförandet av ett sådant system kräver således att varje skattskyldig person skall föra tillräckligt tydliga och detaljerade räkenskaper för att mervärdesskatt både skall kunna tillämpas och kontrolleras av skattemyndigheten. [6]

4. Att föra sådana räkenskaper kan visa sig vara mycket svårt för vissa ekonomiska aktörer, såsom småföretagare och flertalet jordbrukare. Gemenskapslagstiftaren har således genom sjätte mervärdesskattedirektivet velat harmonisera de olika skattesystem som medlemsstaterna infört till förmån för dessa yrkesgrupper. [7] Sålunda anges i artikel 24 i sjätte mervärdesskattedirektivet att medlemsstaterna får tillämpa ett förenklat förfarande för småföretag, vilket grundar sig på ett skattelättnadssystem.

5. I artikel 25 i sjätte mervärdesskattedirektivet har gemenskapslagstiftaren även föreskrivit att medlemsstaterna, om tillämpningen av de normala mervärdesskattereglerna på jordbrukare, eller de förenklade regler som föreskrivs i artikel 24 i nämnda direktiv, skulle leda till svårigheter, får tillämpa ett system med schablonregler enligt denna artikel för att kompensera jordbrukarna för den mervärdesskatt de betalar för inköp av varor och tjänster. Dessa jordbrukare benämns schablonbeskattade jordbrukare. [8]

6. I artikel 25 i sjätte mervärdesskattedirektivet föreskrivs att detta särskilda beskattningssystem skall omfattas av följande bestämmelser. Medlemsstaterna skall enligt de beräkningsgrunder som fastställs i nämnda direktiv bestämma schablonberäknade kompensationstal. Dessa kompensationstal får inte användas för att ge jordbrukarna i fråga återbetalningar som är större än den ingående mervärdesskatten. [9]

7. Enligt artikel 25.5 i sjätte mervärdesskattedirektivet skall dessa schablonberäknade kompensationstal tillämpas på priset, exklusive skatt, på de jordbruksprodukter och jordbrukstjänster som jordbrukarna i fråga tillhandahåller andra skattskyldiga personer än jordbrukare med schablonbeskattning. Denna kompensation skall utesluta alla övriga former av avdrag.

8. Den schablonberäknade kompensationen skall betalas till de schablonbeskattade jordbrukarna av antingen de skattskyldiga kunderna eller av de nationella myndigheterna. I

6 — Artikel 22 i sjätte mervärdesskattedirektivet.
7 — Femtonde skälet.
8 — Artikel 25.2 tredje strecksatsen.
9 — Artikel 25.3.

det första fallet fakturerar den schablonbeskattade jordbrukaren den skattskyldiga kunden för det schablonberäknade kompensationstalet som fastställts av den ifrågavarande medlemsstaten och behåller den mervärdesskatt som han därigenom uppbär för egen räkning. I det andra fallet betalar de nationella myndigheterna jordbrukaren den schablonberäknade kompensationen som är resultatet av tillämpningen av det kompensationstal, vilket beräknats i förhållande till de belopp som jordbrukaren uppburit.

9. I enlighet med artikel 25.8 i sjätte mervärdesskattedirektivet skall kunden, i de fall då den schablonbeskattade jordbrukaren säljer sina produkter eller tillhandahåller tjänster till icke skattskyldiga personer eller andra schablonbeskattade jordbrukare, anses vara betalningsskyldig för kompensationen.

10. Enligt artikel 25.2 femte strecksatsen i sjätte mervärdesskattedirektivet avses med "jordbrukstjänster" en "tjänst av något av de slag som anges i bilaga B och som en jordbrukare tillhandahåller med hjälp av arbetskraft och/eller med hjälp av sådan utrustning som normalt är tillgänglig i det företag inom jordbruk ... som bedrivs av honom".

11. I bilaga B till sjätte mervärdesskattedirektivet, vilken innehåller förteckningen över jordbrukstjänster, anges att "[t]illhandahållandet av jordbrukstjänster som normalt utgör en del av jordbruksproduktionen skall anses utgöra tillhandahållande av jordbrukstjänster och särskilt inbegripa ... uthyrning för jordbruksändamål av utrustning som normalt används i jordbruksföretag".

12. I tysk rätt har den schablonberäknade kompensationen som föreskrivs i artikel 25 i sjätte mervärdesskattedirektivet införts genom § 24 i Umsatzsteuergesetz från år 1991.[10] Enligt denna bestämmelse kompenseras jordbrukarna för den mervärdesskatt de betalat för inköp av varor och tjänster genom tillämpningen av det aktuella kompensationstalet, vilket fastställts till 8 procent. Härigenom beskattas inte jordbrukarna med ett för högt belopp.

II — Bakgrund

13. Detlev Harbs är en jordbrukare som från och med den 15 november 1992 till och med den 30 juni 2005 arrenderar ut till sin son all utrustning i sin jordbruksrörelse avseende mjölkproduktion, det vill säga jord på 31,2 ha, en kostallbyggnad, 65 mjölkkor och en mjölkkvot på mer än 300 000 kg. Ersättningen för arrendet fastställdes till årliga belopp på 9 360 DEM och 10 200 DEM för jorden och kostallbyggnaden liksom till årliga belopp på 6 000 DEM och 32 136,70 DEM för mjölkkorna och mjölkkvoten. Efter upprättandet av detta arrendeavtal fortsatte

10 — Lag om mervärdesskatt, nedan kallad UStG.

Detlev Harbs sin verksamhet med den återstående delen av sin jordbruksrörelse som bestod av jord på 61,4 ha, byggnader, tjuruppfödning av cirka 60 avelsdjur samt uppfödning av 120 nötkreatur.

14. Detlev Harbs ansåg att utarrenderingen i dess helhet skulle beskattas enligt det särskilda beskattningssystemet som föreskrivs i § 24 i UStG. I beslut fastslog Finanzamt Rendsburg (Tyskland) däremot att utarrenderingen av jorden och stallet skulle undantas från beskattning enligt tysk rätt, men att den ersättning som utgått för utarrenderingen av mjölkkorna och mjölkkvoterna däremot skulle beskattas enligt de normala mervärdesskattereglerna. Genom beslut påförde Finanzamt Rendsburg Detlev Harbs mervärdesskatt med 361 DEM, vilket motsvarade mervärdesskatt för år 1992.

15. Detlev Harbs överklagade till Finanzgericht (Tyskland) som biföll hans talan. Finanzgericht fastslog att ersättningen för det ifrågavarande arrendet skulle omfattas av § 24 i UStG. Finanzamt Rendsburg överklagade detta beslut till Bundesfinanzhof genom så kallad revisionstalan.

III — Tolkningsfrågan

16. Bundesfinanzhof har i sitt beslut om hänskjutande uppgett att den anser att Detlev Harbs, trots den omtvistade utarrenderingen, har bibehållit sin egenskap av jordbrukare i den mening som avses i artikel 25 i sjätte mervärdesskattedirektivet, eftersom han har fortsatt sin jordbruksrörelse med den del av verksamheten som han inte arrenderat ut, vilken är relativt betydande.

17. Vad gäller tillämpliga mervärdesskatteregler har Bundesfinanzhof å ena sidan uppgett att det kan förefalla stå i strid med den strävan att förenkla reglerna som ligger till grund för artikel 25 i sjätte mervärdesskattedirektivet att jordbrukaren skall omfattas av två olika beskattningssystem, det vill säga det särskilda beskattningssystemet för hans egen jordbruksrörelse och de normala mervärdesskattereglerna för den ifrågavarande utarrenderingen.

18. Bundesfinanzhof har å andra sidan uppgett att det är osäkert huruvida denna utarrendering kan anses utgöra en jordbrukstjänst i den mening som avses i artikel 25 i sjätte mervärdesskattedirektivet. För det fall denna utarrendering inte omfattas av det särskilda beskattningssystemet, har Bundesfinanzhof dessutom ställt sig frågan om inte intäkterna från utarrenderingen, med hänsyn till andemeningen i artikel 25 i sjätte mervärdesskattedirektivet och det ändamål som ligger till grund för denna bestämmelse, helt skall undantas från beskattning på så sätt att de, såsom avkastningen från en överlåtelse av en begagnad jordbruksmaskin, vare sig är föremål för beskattning enligt det särskilda beskattningssystemet eller enligt de allmänna mervärdesskattebestämmelserna.

19. Bundesfinanzhof har därför beslutat att vilandeförklara målet och hänskjuta följande tolkningsfråga till domstolen:

"Får den som äger ett jordbruksföretag och

— som lägger ned driften i en del av sitt företag (hela mjölkproduktionen) och arrenderar ut de tillgångar i rörelsen som är hänförliga till denna företagsdel till en annan jordbrukare, och

— som är fortsatt verksam som jordbrukare i mer än ringa omfattning även efter utarrenderingen,

behandla arrendetransaktionerna i enlighet med det särskilda beskattningssystemet för jordbrukare (artikel 25 i sjätte mervärdesskattedirektivet), i likhet med de andra transaktioner som han genomför, eller skall arrendetransaktionerna beskattas enligt de allmänna mervärdesskattebestämmelserna?"

IV — Bedömning

20. Bundesfinanzhof har ställt sin tolkningsfråga för att få klarhet i huruvidaartikel 25 i sjätte mervärdesskattedirektivet skall tolkas så att en jordbrukare, som arrenderat ut en del av tillgångarna i sin jordbruksrörelse och som fortsätter sin jordbruksverksamhet med den återstående delen av rörelsen, en verksamhet för vilken han är skattskyldig enligt det särskilda beskattningssystem som föreskrivs i denna artikel, kan uppta avkastningen från utarrenderingen till beskattning enligt detta särskilda beskattningssystem eller om avkastningen skall beskattas enligt de allmänna mervärdesskattebestämmelserna.

21. Det framgår av skälen till beslutet om hänskjutande att Bundesfinanzhof avsett att hänskjuta två olika frågor till domstolen. Den första frågan är huruvida den omtvistade utarrenderingen kan omfattas av det särskilda beskattningssystemet för jordbruksprodukter. Den andra frågan syftar till att domstolen, för det fall den första frågan besvaras nekande, skall klargöra om den ifrågavarande arrendetransaktionen skall beskattas enligt de allmänna mervärdesskattebestämmelserna eller helt undantas från beskattning. Jag skall undersöka båda dessa frågor i tur och ordning.

A — *Tillämpningen av det särskilda beskattningssystemet*

22. Liksom den tyska regeringen och kommissionen, och till skillnad från svaranden vid den nationella domstolen, anser jag att

den omtvistade arrendetransaktionen inte omfattas av tillämpningsområdet för det särskilda beskattningssystem som föreskrivs i artikel 25 i sjätte mervärdesskattedirektivet. Denna slutsats framgår enligt min mening logiskt av en bedömning av de kriterier som domstolen vanligtvis beaktar vid tolkningen av en gemenskapsbestämmelse, det vill säga av de relevanta bestämmelsernas ordalydelse, av det särskilda beskattningssystemets systematik och slutligen av de syften som ligger till grund för införandet av detta system. [11]

1. De relevanta bestämmelsernas ordalydelse

23. Som redan konstaterats föreskrivs i artikel 25 i sjätte mervärdesskattedirektivet att det särskilda beskattningssystemet för jordbrukare endast är tillämpligt på jordbrukare som producerar jordbruksprodukter eller tillhandahåller jordbrukstjänster.

24. Gemenskapslagstiftaren har för att säkerställa en enhetlig tillämpning av dessa bestämmelser i hela gemenskapen varit noga med att ange vilka tjänster som omfattas av begreppet jordbrukstjänster. Enligt artikel 25.2 femte strecksatsen i sjätte mervärdesskattedirektivet rör det sig om "en tjänst av något av de slag som anges i bilaga B och som en jordbrukare tillhandahåller med hjälp av arbetskraft och/eller med hjälp av sådan utrustning som normalt är tillgänglig i det företag inom jordbruk ... som bedrivs av honom".

25. Av denna definition framgår det således relativt klart och tydligt att de tjänster som avses är de som en schablonbeskattad jordbrukare tillhandahåller med hjälp av arbetskraft och utrustning som han normalt använder i sin egen jordbruksverksamhet. Härav följer att hänvisningen i bilaga B femte strecksatsen i sjätte mervärdesskattedirektivet till "uthyrning för jordbruksändamål av utrustning som normalt används i jordbruksföretag", mot bakgrund av definitionen i artikel 25.2 femte strecksatsen i detta direktiv, skall anses innebära sådan uthyrning som en schablonbeskattad jordbrukare gör av utrustning som han normalt använder i egen jordbruksverksamhet.

26. Detta innebär att den uthyrda utrustningen trots hyresavtalet kan anses utgöra en del av den utrustning som den schablonbeskattade jordbrukaren normalt använder i sin jordbruksverksamhet. För att detta villkor skall anses vara uppfyllt krävs således enligt min mening att två kriterier, vilka bör beaktas samtidigt, är uppfyllda. Det första

11 — För tillämpningen av denna tolkningsmetod på området för mervärdesskatt, se dom av den 16 januari 2003 i mål C-315/00, Maierhofter (REG 2003, s. I-563), punkt 27.

kriteriet avser uthyrningstidens längd och det andra avser föremålet för uthyrningen. Det krävs sålunda först att den tidsperiod som uthyrningen avser enligt avtalet är tillräckligt kort för att hyresgästen eller hyresgästerna inte skall anses vara de enda användarna av den ifrågavarande utrustningen. Detta villkor är till exempel inte uppfyllt om en schablonbeskattad jordbrukare under hela skördetiden hyr ut sin skördetröska och inte använder den för egen räkning. Det krävs vidare att den uthyrda utrustningen inte överskrider den schablonbeskattade jordbrukarens behov för sitt eget jordbruk. Detta krav är inte uppfyllt om den schablonbeskattade jordbrukaren hyr ut flera skördetröskor och omväxlande använder dem för egen räkning, trots att det i hans eget jordbruk endast behövs en skördetröska.

27. Mot bakgrund av det ovannämnda anser jag att ett sådant avtal som det arrendeavtal som har ingåtts i förevarande mål, det vill säga ett avtal genom vilket en schablonbeskattad jordbrukare ger en annan jordbrukare möjlighet att under flera år nyttja en del av den schablonbeskattade jordbrukarens egna tillgångar för att den sistnämnda skall erhålla avkastningen från utrustningen, inte omfattas av begreppet jordbrukstjänster i den mening som avses i artikel 25 i sjätte mervärdesskattedirektivet. Genom att under en tidsperiod på tolv och ett halvt år arrendera ut all utrustning i sin jordbruksrörelse avseende mjölkproduktion, det vill säga byggnader, grödor, sin besättning mjölkkor och sin mjölkkvot, till en annan jordbrukare har svaranden i målet vid den nationella domstolen nämligen överfört den exklusiva nyttjanderätten till denna utrustning liksom möjligheten att erhålla avkastningen därifrån till den andra jordbrukaren. Ett sådant avtal kan således inte jämställas med en tjänst som utförs av en schablonbeskattad jordbrukare genom den utrustning som normalt används i hans jordbruk, eftersom han hypotetiskt under en tidsperiod på tolv och ett halvt år inte längre skulle kunna använda någon del av denna utrustning för driften av sin jordbruksverksamhet. Denna utrustning har med andra ord från och med ikraftträdandet av det ifrågavarande arrendeavtalet upphört att utgöra en del av den utrustning som den schablonbeskattade jordbrukaren normalt använder i sin jordbruksrörelse.

28. Denna bedömning av ordalydelsen av bestämmelserna i artikel 25 och bilaga B till sjätte mervärdesskattedirektivet bekräftas av att det i sjätte mervärdesskattedirektivet vad gäller orden "utarrendering" och "uthyrning" i ett antal språkversioner [12] uttryckligen hänvisas till bestämmelserna om undantag från mervärdesskatt i artikel 13 B b och artikel 13 C a. [13] Såsom generaladvokaten Jacobs framhållit i sitt förslag till avgörande i målet Goed Wonen [14] avser dessa två begrepp i den danska, tyska, franska, italienska, nederländska och svenska versionen enligt inhemsk rätt avtalstyper med olika innehåll i det avseendet att en uthyrning

12 — Det rör sig om den danska, tyska, spanska, franska, italienska, nederländska, svenska och engelska versionen. I den grekiska, portugisiska och finska versionen används endast ett ord.

13 — I artikel 13 B b föreskrivs att medlemsstaterna, utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser, skall undanta "utarrendering och uthyrning av fast egendom" från skatteplikt och i artikel 13 C a föreskrivs att medlemsstaterna får medge skattskyldiga en rätt till valfrihet för beskattning för "utarrendering och uthyrning av fast egendom".

14 — Dom av den 4 oktober 2001 i mål C-326/99, Goed Wonen (REG 2001, s. I-6831).

syftar till att ge hyresgästen rätt att nyttja annans egendom medan en utarrendering även syftar till att ge arrendatorn rätt till avkastningen från egendomen. Domstolen har visserligen fastställt att begreppen utarrendering och uthyrning som anges i artikel 13 i sjätte mervärdesskattedirektivet inte skall tolkas med hänsyn till deras innebörd enligt nationell rätt. Dessa begrepp bör utgöra självständiga gemenskapsrättsliga begrepp för att säkerställa att underlaget för mervärdesskatten bestäms på ett enhetligt sätt. [15] Av det förhållandet att det enligt dessa språkversioner i förteckningen över jordbrukstjänster som kan tillhandahållas av en schablonbeskattad jordbrukare endast anges "uthyrning för jordbruksändamål av utrustning som normalt används i jordbruksföretag", utan någon som helst hänvisning till utarrendering, går det emellertid inte att dra slutsatsen att gemenskapslagstiftaren inte velat att avtal, genom vilka en schablonbeskattad jordbrukare såsom i förevarande mål överför en del av sin verksamhet eller produktionsutrustning till tredje man, skall omfattas av det särskilda beskattningssystemet.

29. Prövningen av det särskilda beskattningssystemet för jordbrukare leder till samma bedömning.

15 — Ibidem, punkt 47.

2. Det särskilda beskattningssystemet för jordbrukare

30. Som framgår av artikel 25.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet får medlemsstaterna, om tillämpningen av de normala mervärdesskattereglerna på jordbrukare, eller de förenklade reglerna, skulle leda till svårigheter, tillämpa ett system med schablonregler. Härav följer att jordbrukare i princip omfattas av de normala mervärdesskattereglerna eller av de förenklade reglerna, och att det särskilda beskattningssystemet utgör ett undantag, vars tillämpning det ankommer på medlemsstaterna att bestämma.

31. Det särskilda beskattningssystemets karaktär av undantagsregler bekräftas även genom bestämmelserna i artikel 25.9 och artikel 25.10 i sjätte mervärdesskattedirektivet, genom vilka det föreskrivs att medlemsstaterna från detta system får undanta vissa kategorier av jordbrukare samt att en schablonbeskattad jordbrukare själv kan begära att de normala mervärdesskattereglerna eller de förenklade reglerna skall tillämpas på honom enligt de villkor som skall fastställas av varje medlemsstat.

32. Tillämpningsområdet för det särskilda beskattningssystemet skall tolkas restriktivt, eftersom det innebär avsteg från principen om jordbrukares skattskyldighet enligt de

normala mervärdesskattereglerna eller de förenklade reglerna.[16] En sådan tolkning krävs för att principen om skatteneutralitet vad gäller mervärdesskatt, vilken utgör en av huvudprinciperna på detta område, skall upprätthållas. Denna princip innebär nämligen att aktörer som tillhandahåller samma varor och tjänster i mervärdesskattehänseende skall behandlas på samma sätt. Detsamma gäller för likartade varor och tjänster.[17] Såsom erinras om i fjärde skälet i sjätte mervärdesskattedirektivet utgör principen om skatteneutralitet vad gäller mervärdesskatt avseende ursprung av varor och tjänster en förutsättning för förverkligandet av en gemensam marknad som grundar sig på en sund konkurrens. Härav följer att definitionen av jordbrukstjänster för vilka det särskilda beskattningssystemet skall tillämpas på jordbrukare och vilka inte omfattas av tillämpningsområdet för de allmänna mervärdesskattebestämmelserna, skall vara föremål för en restriktiv tolkning. Det särskilda beskattningssystemet skall följaktligen inte tillämpas på sådana tjänster som gemenskapslagstiftaren inte uttryckligen angett skall beskattas enligt detta beskattningssystem, eftersom en sådan tillämpning skulle kunna skada den ovannämnda principen.

33. Som redan konstaterats grundar sig det särskilda beskattningssystemet närmare bestämt på schablonberäknade kompensationstal som varje medlemsstat skall bestämma i enlighet med den beräkningsmetod som föreskrivs i artikel 25.3 i sjätte mervärdesskattedirektivet. Denna beräkningsmetod syftar till att förhindra att dessa kompensationstal, vilka medlemsstaterna skall underrätta kommissionen om innan de införs, ger de schablonbeskattade jordbrukarna återbetalningar som är större än den ingående mervärdesskatten. Det särskilda beskattningssystemet bör således inte medföra att de schablonbeskattade jordbrukarna blir överkompenserade för den mervärdesskatt som erlagts för de inköp av varor och tjänster som behövs i deras jordbruksverksamhet. Det särskilda beskattningssystemet bör med andra ord vare sig gynna eller missgynna de schablonbeskattade jordbrukarna, eftersom detta skulle strida mot de syften i sjätte mervärdesskattedirektivet som avser att säkerställa ett skäligt mervärdesskatteuttag samt att förhindra snedvridningar av konkurrensen mellan de olika medlemsstater som tillämpar systemet. Jag anser emellertid att dessa krav och följaktligen det särskilda beskattningssystemet skulle äventyras om de schablonbeskattade jordbrukarna skulle kunna arrendera ut en del av sin jordbruksrörelse och låta avkastningen från utarrenderingen omfattas av det särskilda beskattningssystem som de fortsätter att tillämpa för den del av sin rörelse som de inte arrenderat ut.

34. Som redan konstaterats ges nämligen den schablonbeskattade jordbrukaren enligt det särskilda beskattningssystemet kompensation för den ingående mervärdesskatt som han betalat för inköp av varor och tjänster för driften av sin jordbruksverksamhet genom att han på priset exklusive mervärdesskatt på sina egna varor och tjänster skall tillämpa det kompensationstal som fastställts av de behöriga nationella myndigheterna. Genom att överlåta en del av sin verksamhet

16 — Se bland annat dom av den 11 augusti 1995 i mål C-453/93, Bulthuis-Griffioen (REG 1995, s. I-2341), punkt 19, och av den 18 januari 2001 i mål C-150/99, Stockholm Lindöpark (REG 2001, s. I-493), punkt 25.

17 — Se, för ett liknande resonemang, dom av den 7 september 1999 i mål C-216/97, Gregg (REG 1999, s. I-4947), punkt 20.

till tredje man, befriar sig jordbrukaren även från de kostnader som krävs för driften av verksamheten. I förevarande mål har svaranden vid den nationella domstolen sålunda, genom att arrendera ut all utrustning som avser mjölkproduktion under tolv och ett halvt år, även befriat sig från alla kostnader som behövs för mjölkproduktionen. Svaranden vid den nationella domstolen behöver till exempel inte längre stå för leverans av foder för utfodring och underhåll av besättningen av mjölkkor. Den ingående mervärdesskatten minskar således i motsvarande mån. Om avkastningen från det omtvistade arrendet däremot skulle omfattas av tillämpningsområdet för det särskilda beskattningssystemet, så skulle den schablonberäknade kompensationen som ges till den berörde jordbrukaren höjas och det kompensationstal som fastställts av de behöriga nationella myndigheterna skulle komma att tillämpas på den ifrågavarande avkastningen. Detta innebär att den schablonbeskattade jordbrukaren skulle bli kompenserad, trots att han inte längre skall betala ingående mervärdesskatt för driften av den verksamhet som utgörs av den del av rörelsen som han arrenderat ut.

35. Denna bedömning gäller även för det fall då ett avtal om utarrendering såsom i förevarande mål ingåtts med en producent som också omfattas av det särskilda beskattningssystemet. Som domstolen fastslagit i sin dom av den 28 juni 1988 i målet kommissionen mot Italien [18] och som svaranden själv påpekat i sina skriftliga yttranden, [19] kompenseras en schablonbeskattad jordbrukare, som säljer sina varor eller tillhandahåller sina tjänster till en icke skattskyldig person eller till en annan schablonbeskattad ordbrukare, för den ingående mervärdesskatt som han betalat, genom att han tar ut ett "totalpris" för sina varor och tjänster i vilket skatten skall anses vara inräknad. Även i ett sådant fall kan således den schablonbeskattade jordbrukaren erhålla kompensation för den ingående mervärdesskatt som han betalat genom att, om marknadsvillkoren så tillåter, höja priset på sina varor och tjänster.

36. Av denna anledning anser jag att det föreligger en allvarlig risk för överkompensation för den ingående mervärdesskatt som betalats om artikel 25 i sjätte mervärdesskattedirektivet skulle tolkas så att de schablonbeskattade jordbrukarna kan arrendera ut en del av sin rörelse och se avkastningen från arrendet beskattas enligt det särskilda beskattningssystemet.

37. Enligt min mening omfattar dessutom det särskilda beskattningssystemet inte de fall då en jordbrukare arrenderar ut en del av sin rörelse.

3. Syften

38. Som Bundesfinanzhof understrukit svarar artikel 25 i sjätte mervärdesskattedirek-

18 — Dom av den 28 juni 1988 i mål 3/86, kommissionen mot Italien (REG 1988, s. 3369), punkt 21.

19 — Se s. 3.

tivet förvisso mot ett behov av förenkling. Det skall emellertid erinras om skälen till att detta syfte att förenkla reglerna har föranlett gemenskapslagstiftaren att införa en möjlighet för medlemsstaterna att tillämpa ett särskilt beskattningssystem.

39. Såsom uttryckligen framgår av artikel 25.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet, har detta system införts till förmån för jordbrukarna för de fall tillämpningen av de normala mervärdesskattereglerna på jordbrukare, eller de förenklade reglerna, skulle leda till svårigheter. Såsom framgår av den redogörelse av skälen till förslaget till sjätte mervärdesskattedirektivet som framlagts av kommissionen inför rådet den 29 juni 1973,[20] bör detta system, vilket infördes som ett undantagssystem, huvudsakligen tillämpas på små jordbrukare som är oförmögna att fullgöra de skyldigheter som följer med de normala mervärdesskattereglerna eller de förenklade reglerna.[21] Detta undantagssystem infördes som övergångsbestämmelser med syfte att befria dessa små jordbrukare från de skyldigheter avseende bokföring, fakturering, deklaration och betalningar som åvilade övriga skattskyldiga och som dessa jordbrukare vid ikraftträdandet av sjätte mervärdesskattedirektivet ansågs vara oförmögna att fullgöra.[22]

40. Det är därför tillämpningsområdet för det särskilda beskattningssystemet vad gäller jordbrukstjänster skall tolkas restriktivt. Härigenom undantas samtliga tjänster som tillhandahålls regelbundet eller med hjälp av sådan utrustning som skulle kunna anses överskrida den ifrågavarande jordbruksrörelsens behov, storlek och karaktär. I detta hänseende föreslog kommissionen till och med att det i sjätte mervärdesskattedirektivet uttryckligen skulle anges att den schablonbeskattade jordbrukaren för denna typ av transaktioner, med hänsyn till att han kommer att konkurrera med handelsmän, industrimän och andra företag som tillhandahåller tjänster, borde vara skattskyldig enligt de normala mervärdesskattereglerna eller de förenklade reglerna i enlighet med de tillämpningsföreskrifter som skall fastställas av varje medlemsstat.[23] Med stöd av detta resonemang angav kommissionen i förteckningen över jordbrukstjänster i bilaga B femte strecksatsen i sitt förslag till direktiv endast uthyrning av jordbruksmaskiner.

20 — Förslag till rådets sjätte direktiv om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdeskatt: enhetlig beräkningsgrund (Europeiska gemenskapernas bulletin, tillägg 11/73).

21 — Se även kommissionens och rådets första rapport om det gemensamma systemet för mervärdesskatt som lades fram i enlighet med artikel 34 i sjätte mervärdesskattedirektivet (KOM(83) 426 slutlig).

22 — Under sextiotalet bestod jordbruket i gemenskapen av ett mycket stort antal jordbruksrörelser, flertalet av liten storleksordning. Den 1 januari 1967 fanns det cirka 6,2 miljoner jordbruksrörelser på ett eller fler hektar. Av dessa jordbruksrörelser hade 85 procent en yta på mindre än 20 ha. Endast 170 600 jordbruksrörelser hade en yta som översteg 50 ha. Den största delen av dessa jordbruk ägnade sig dessutom åt mångkultur och en betydande del av deras produktion konsumerades på gården som livsmedel och djurfoder (A. Ries, "L'application de la TVA à l'agriculture de la CEE", Revue du marché commun, 1968, s. 560).

23 — Se artikel 27.12 b i förslaget till direktivet.

41. Enligt min mening kan inte den målsättning att förenkla reglerna som ligger till grund för artikel 25 i sjätte mervärdesskattedirektivet leda till att begreppet jordbrukstjänster som avses i denna artikel utvidgas till att omfatta ett avtal genom vilket en schablonbeskattad jordbrukare överför en del av sin rörelse till en annan jordbrukare.

42. Det kan inte heller på allvar hävdas att en jordbrukare som, såsom i förevarande mål, arrenderar ut jord på 31,2 ha, en kostallbyggnad, 65 mjölkkor och en mjölkkvot på mer än 300 000 kg och som själv fortsätter att driva den återstående delen av sin rörelse bestående av jord på 61,4 ha, byggnader, tjuruppfödning på cirka 60 avelsdjur och uppfödning av 120 nötkreatur, är oförmögen att tillämpa de allmänna mervärdesskattereglerna på avkastningen från arrendet parallellt med det särskilda beskattningssystemet på sin egen jordbruksrörelse med hänsyn till de formaliteter vad gäller bokföring och administration som i dagsläget krävs i medlemsstaterna för att bedriva ett sådant jordbruk.

43. Jag anser följaktligen att artikel 25 i sjätte mervärdesskattedirektivet bör tolkas så, att en jordbrukare, som arrenderat ut en del av tillgångarna i sin jordbruksrörelse och som fortsätter sin jordbruksverksamhet med den återstående delen av rörelsen, en verksamhet för vilken han är skattskyldig enligt det särskilda beskattningssystem som föreskrivs i denna artikel, inte kan låta avkastningen från arrendet upptas till beskattning enligt detta särskilda beskattningssystem.

B — *Tillämpning av de allmänna mervärdesskattebestämmelserna*

44. Svaret på Bundesfinanzhofs andra fråga kan delvis redan utläsas mot bakgrund av vad som anförts ovan. Som redan konstaterats skall mervärdesskatt enligt artikel 2 i sjätte mervärdesskattedirektivet betalas för alla tjänster som tillhandahålls av en skattskyldig person i denna egenskap. I enlighet med artikel 4 i sjätte mervärdesskattedirektivet avses med skattskyldig person varje person som självständigt bedriver någon form av ekonomisk verksamhet. I enlighet med artikel 4.2 i sjätte mervärdesskattedirektivet skall likaså utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav betraktas som ekonomisk verksamhet.

45. Ett avtal i form av ett hyres- eller arrendeavtal genom vilket en schablonbeskattad jordbrukare mot vederlag till tredje man överlåter den exklusiva nyttjanderätten till viss utrustning i sin jordbruksrörelse, vilket dessutom syftar till att ge honom rätt till avkastningen från utrustningen, skall redan a priori anses utgöra en ekonomisk verksamhet i den mening som avses enligt denna definition. I förevarande mål ger en analys av den schablonbeskattade jordbrukarens utarrendering för en tidsperiod på tolv

och ett halvt år av den utrustning i hans rörelse som avser mjölkproduktion vid handen att det är fråga om en självständigt bedriven verksamhet, vilken innebär ett utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav. För att använda samma exempel som Bundesfinanzhof lämnat i sitt beslut om hänskjutande, kan ett sådant tillhandahållande av tjänster inte, såsom en överlåtelse av en begagnad jordbruksutrustning, endast anses utgöra en tillfällig transaktion eller en transaktion av engångskaraktär.

46. Det framgår dessutom av fast rättspraxis att undantag från den allmänna principen att mervärdesskatt skall betalas för varje tillhandahållande av tjänster som utförs av en skattskyldig person mot vederlag endast kan medges i de fall som uttryckligen anges i sjätte mervärdesskattedirektivet samt att undantagen i dessa bestämmelser skall tolkas restriktivt. [24] Om utarrenderingen och uthyrningen av den fasta egendomen enligt artikel 13 B b i sjätte mervärdesskattedirektivet i princip skulle anses undantagen från mervärdesskatt, föreskrivs det emellertid inte något undantag vad gäller vare sig den materiella eller immateriella lösa egendomen, såsom en besättning mjölkkor eller en mjölkkvot. Det skall härvid erinras om att domstolen har fastställt att en nationell bestämmelse genom vilken undantaget från mervärdesskatteplikt i artikel 13 B b i sjätte mervärdesskattedirektivet — vilket avser uthyrning av fast egendom — utsträcks till att omfatta uthyrning av viss lös egendom, strider mot bestämmelserna i nämnda direktiv. [25]

47. Om de jordbrukstjänster som en schablonbeskattad jordbrukare tillhandahållit mot vederlag inte omfattas av den definition som anges i artikel 25 i sjätte mervärdesskattedirektivet, skall de följaktligen anses falla inom tillämpningsområdet för de allmänna mervärdesskattebestämmelserna. Den omständigheten att jordägaren för den del av sin jordbruksrörelse som han själv fortsätter att driva är skattskyldig enligt det särskilda beskattningssystemet utgör inte skäl för att avkastningen från den utarrenderade egendomen skall undantas från beskattning. Mot bakgrund av det anförda skall avkastningen från uthyrningen av mjölkkorna och mjölkkvoten beskattas enligt de allmänna mervärdesskattebestämmelserna, det vill säga enligt de normala mervärdesskattereglerna eller de förenklade reglerna.

48. Jag föreslår därför att domstolen fastslår att den avkastning som en schablonbeskattad jordbrukare erhåller från en del av den utrustning i sin jordbruksrörelse som han arrenderat ut skall anses omfattas av de allmänna mervärdesskattebestämmelserna.

24 — Se bland annat domen i det ovannämnda målet Goed Wonen, punkt 46, och dom av den 20 november 2003 i mål C-8/01, Taksatorringen (REG 2003, s. I-13711), punkt 36.

25 — Dom av den 3 juli 1997 i mål C-60/96, kommissionen mot Frankrike (REG 1997, s. I-3827), punkt 16.

V — Förslag till avgörande

49. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen skall besvara Bundesfinanzhofs fråga på följande sätt:

"Artikel 25 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdeskatt: enhetlig beräkningsgrund, skall tolkas så, att en jordbrukare, som arrenderat ut en del av tillgångarna i sin jordbruksrörelse och som fortsätter sin jordbruksverksamhet med den återstående delen av rörelsen, en verksamhet för vilken han är skattskyldig enligt det särskilda beskattningssystem som föreskrivs i denna artikel, inte kan uppta avkastningen från utarrenderingen till beskattning enligt detta särskilda beskattningssystem. Avkastningen från utarrenderingen skall anses omfattas av de allmänna mervärdesskattebestämmelserna."