Downloaded via the EU tax law app / web

Arrêt de la Cour
Zaak C?321/02

Finanzamt Rendsbug

tegen

Detlev Harbs

(verzoek van het Bundesfinanzhof om een prejudiciële beslissing)

„Zesde BTW-Richtlijn – Artikel 25 – Gemeenschappelijke forfaitaire regeling voor landbouwproducenten – Verpachting van deel van landbouwbedrijf”

Samenvatting van het arrest

Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Forfaitaire regeling voor landbouwproducenten – Werkingssfeer – Verpachting van deel van landbouwbedrijf – Daarvan uitgesloten

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 25)

Artikel 25 van de Zesde richtlijn 77/388 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting, dat de lidstaten de mogelijkheid biedt, een forfaitaire regeling toe te passen op landbouwproducenten voor wie de toepassing van de normale regeling of, in voorkomend geval, van de vereenvoudigde regeling van de belasting op moeilijkheden zou stuiten, dient aldus te worden uitgelegd dat een landbouwproducent die een deel van de substantiële bestanddelen van zijn landbouwbedrijf heeft verpacht en/of voor lange tijd heeft verhuurd en met het resterende deel ervan zijn landbouwactiviteit voortzet, waarvoor hij aan de in dit artikel bepaalde gemeenschappelijke forfaitaire regeling is onderworpen, de omzet uit deze verpachting en/of deze verhuur niet onder deze forfaitaire regeling kan brengen. De desbetreffende omzet dient te worden belast overeenkomstig de normale regeling, of, in voorkomend geval, overeenkomstig de vereenvoudigde regeling.

De toepassing van deze bijzondere regeling berust immers niet op één enkel criterium inzake de formele hoedanigheid van landbouwproducent, maar is voorbehouden aan de landbouwproducenten wier situatie door het samenstel van de bepalingen van artikel 25 van de Zesde richtlijn wordt omschreven.

Een verhuur kan slechts tot de in genoemde bepaling bedoelde agrarische diensten worden gerekend, indien hij betrekking heeft op de middelen die de landbouwproducent gewoonlijk voor het voeren van zijn eigen landbouwbedrijf gebruikt. Bijgevolg valt de verhuur, de verpachting of de vestiging van een recht van vruchtgebruik waarmee een landbouwer het exclusieve genotsrecht van onroerende goederen aan een andere landbouwer overdraagt om deze laatste de opbrengst ervan te laten genieten, niet onder dit artikel 25, aangezien de producent die de overdracht verricht, dan niet langer de mogelijkheid heeft, deze goederen gewoonlijk te gebruiken. Om dezelfde reden moet dit ook gelden voor de verhuur voor lange tijd van alle andere bedrijfsbestanddelen waarover de huurder op exclusieve wijze de beschikking krijgt.

(cf. punten 27, 31, 34, 37 en dictum)

ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)
15 juli 2004(1)

„Zesde BTW-Richtlijn – Artikel 25 – Gemeenschappelijke forfaitaire regeling voor landbouwproducenten – Verpachting van deel van landbouwbedrijf”

In zaak C-321/02,
betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 234 EG van het Bundesfinanzhof (Duitsland), in het aldaar aanhangige geding tussen
Finanzamt Rendsburg

en

Detlev Harbs
om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van 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 (PB L 145, blz. 1),wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Eerste kamer),,

samengesteld als volgt: P. Jann, kamerpresident, A. Rosas, S. von Bahr (rapporteur), R. Silva de Lapuerta en K. Lenaerts, rechters,
advocaat-generaal: P. Léger,
griffier: R. Grass,
gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

– D. Harbs, vertegenwoordigd door G. Flock en U. Fischer, Rechtsanwälte,
– de Duitse regering vertegenwoordigd door W.-D. Plessing en M. Lumma als gemachtigden,
– de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door E. Traversa en K. Gross als gemachtigden, bijgestaan door A. Böhlke, Rechtsanwalt,
gehoord de mondelinge opmerkingen van D. Harbs en de Commissie ter terechtzitting van 12 februari 2004,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 11 maart 2004,

het navolgende

Arrest

1 Bij beschikking van 4 juli 2002, ingekomen bij het Hof op 13 september daaraanvolgend, heeft het Bundesfinanzhof krachtens artikel 234 EG een prejudiciële vraag gesteld over de uitlegging

van 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 (PB L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn").
2 Deze vraag is gerezen in een geding tussen D. Harbs en het Finanzamt Rendsburg (Duitsland) (hierna: „Finanzamt") over de toepassing van de gemeenschappelijke forfaitaire landbouwregeling, bedoeld in artikel 25 van de Zesde richtlijn, op de omzet die de belanghebbende uit de verpachting van een deel van zijn landbouwbedrijf behaalt.

Het rechtskader

Het gemeenschapsrecht

3 Artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn bepaalt:

„Onverminderd andere communautaire bepalingen verlenen de lidstaten vrijstelling voor […]:

[…]

b) verpachting en verhuur van onroerende goederen […]".

4 Artikel 25 van de Zesde richtlijn, met als opschrift „Gemeenschappelijke forfaitaire regeling voor landbouwproducenten", bepaalt:

„1. De lidstaten kunnen ten aanzien van landbouwproducenten voor wie de toepassing van de normale regeling van de belasting over de toegevoegde waarde of, in voorkomend geval, van de vereenvoudigde regeling van artikel 24, op moeilijkheden zou stuiten, overeenkomstig de bepalingen van dit artikel, een forfaitaire regeling toepassen ter compensatie van de belasting over de toegevoegde waarde, welke is betaald over de aankopen van goederen en diensten van de forfaitair belaste landbouwers.

2. In de zin van dit artikel worden beschouwd als:

–landbouwproducent: een belastingplichtige die zijn werkzaamheid uitoefent in het kader van een hierna gedefinieerd bedrijf;

–landbouw-, bosbouw- of visserijbedrijf: de bedrijven die door elke lidstaat als zodanig worden beschouwd in het kader van de in bijlage A vermelde productiewerkzaamheden;

–forfaitair belaste landbouwer: een landbouwproducent op wie de in de leden 3 en volgende omschreven forfaitaire regeling van toepassing is;

–landbouwproducten: de goederen die door de landbouw-, bosbouw? of visserijbedrijven van elke lidstaat worden voortgebracht door middel van de in bijlage A vermelde werkzaamheden;

–agrarische diensten: de in bijlage B genoemde diensten die worden verricht door een landbouwproducent met gebruikmaking van zijn arbeidskrachten en/of de normale uitrusting van zijn landbouw-, bosbouw- of visserijbedrijf;

–de voordruk aan belasting over de toegevoegde waarde: de totale druk aan belasting over de toegevoegde waarde welke rust op de goederen en diensten die zijn betrokken door alle landbouw-, bosbouw- en visserijbedrijven gezamenlijk van elke lidstaat, voorzover deze belasting door een landbouwproducent die onder de normale regeling van de belasting over de toegevoegde waarde valt, overeenkomstig artikel 17 zou kunnen worden afgetrokken;

–forfaitaire compensatiepercentages: de percentages welke de lidstaten overeenkomstig het bepaalde in lid 3 vaststellen en die zij toepassen in de in lid 5 bedoelde gevallen, teneinde de forfaitair belaste landbouwers in aanmerking te doen komen voor een forfaitaire compensatie voor de voordruk aan belasting over de toegevoegde waarde;

–forfaitaire compensatie: het bedrag dat voortvloeit uit de toepassing van het in lid 3 bedoelde forfaitaire compensatiepercentage op de omzet van de forfaitair belaste landbouwer in de in lid 5 bedoelde gevallen.

3. De lidstaten stellen, voorzover nodig, forfaitaire compensatiepercentages vast en brengen deze, voor zij in toepassing worden gebracht, ter kennis van de Commissie. Deze percentages worden bepaald aan de hand van de macro-economische gegevens over de laatste drie jaar betreffende uitsluitend de forfaitair belaste landbouwers. Zij mogen niet tot

gevolg hebben dat aan de forfaitair belaste landbouwers gezamenlijk bedragen worden terugbetaald die hoger zijn dan de voordruk aan belasting over de toegevoegde waarde. De lidstaten kunnen deze percentages tot nihil terugbrengen. De percentages mogen naar boven of naar beneden op een half punt worden afgerond.
De lidstaten kunnen gedifferentieerde forfaitaire compensatiepercentages vaststellen voor de bosbouw, de verschillende deelsectoren van de landbouw en de visserij.
[…]
5. De in lid 3 bedoelde forfaitaire percentages worden toegepast op de prijs, exclusief belasting, van de landbouwproducten die de forfaitair belaste landbouwers hebben geleverd aan andere belastingplichtigen dan forfaitair belaste landbouwers, en van de agrarische diensten die zij hebben verricht voor andere belastingplichtigen dan forfaitair belaste landbouwers. Deze compensatie sluit elke andere vorm van aftrek uit.
6. De lidstaten kunnen bepalen dat de betaling van de forfaitaire compensaties geschiedt:
a) hetzij door de belastingplichtige koper of de belastingplichtige te wiens behoeve de dienst is verricht. In dat geval is de belastingplichtige koper of de belastingplichtige ontvanger volgens de door de lidstaten vast te stellen nadere regels gemachtigd om van de door hem verschuldigde belasting over de toegevoegde waarde het bedrag van de forfaitaire compensatie af te trekken dat hij aan de forfaitair belaste landbouwers heeft betaald;
b) hetzij door de overheid.
[…]
8. Voor alle andere dan de in lid 5 bedoelde leveringen van landbouwproducten en agrarische diensten, wordt de betaling van de forfaitaire compensaties geacht te zijn verricht door de koper of de ontvanger.
[…]
10. Iedere forfaitair belaste landbouwer heeft het recht te kiezen voor toepassing van de normale regeling van de belasting over de toegevoegde waarde, of, in voorkomend geval, van de in artikel 24, lid 1, bedoelde vereenvoudigde regeling, met inachtneming van de door elke lidstaat gestelde nadere regels en voorwaarden.
[…]"
5 Bijlage A bij de Zesde richtlijn bepaalt:
„Lijst van agrarische productiewerkzaamheden:
I. Landbouw in eigenlijke zin
1. Algemene landbouw met inbegrip van wijnbouw;
[…]
II. Fokken en houden van dieren samenhangend met de exploitatie van de bodem
1. Fokken en houden van dieren;
[…]
III. Bosbouw
IV. Visserij
[…]
V. De verwerking door een landbouwproducent van de in hoofdzaak uit zijn landbouwproductie afkomstige producten, verricht met behulp van de middelen welke normaliter in de landbouw-, bosbouw- of visserijbedrijven worden gebezigd, wordt eveneens als agrarische productiewerkzaamheid beschouwd."
6 Bijlage B bij de Zesde richtlijn luidt als volgt:
„Lijst van agrarische diensten:
Als agrarische diensten worden beschouwd de diensten die normaliter bijdragen tot de verwezenlijking van de landbouwproductie, met name:
– bewerking van de grond, maaien, dorsen, persen, verzamelen en oogsten, inclusief het inzaaien en poten
– verpakken en marktklaar maken, zoals drogen, schonen, kneuzen, desinfecteren en ensileren van landbouwproducten

– opslag van landbouwproducten
– inscharen, fokken, houden of mesten van dieren
– verhuur, voor landbouwdoeleinden, van middelen die normaliter in de landbouw-, bosbouw- of visserijbedrijven worden gebruikt
– technische bijstand
– vernietiging van schadelijke planten en dieren, behandelen van planten en grond door bespuiting
– exploitatie van irrigatie- en draineerinstallaties
– snoeien van bomen, kappen van hout en andere diensten in de bosbouw."

De nationale regeling

7 De methode van forfaitaire compensatie, bedoeld in artikel 25 van de Zesde richtlijn, is in het Duitse recht omgezet bij § 24 van het Umsatzsteuergesetz 1991 (wet op de omzetbelasting; hierna: „UStG"), in de op de datum van de feiten van het hoofdgeding geldende versie.

Het hoofdgeding en de prejudiciële vraag

8 Harbs was in 1992 eigenaar van een landbouwbedrijf dat naast percelen met een oppervlakte van 92 ha en voor het bedrijf gebruikte gebouwen, een veestapel van ongeveer 60 meststieren, 65 melkkoeien en 120 andere runderen omvatte. Hij beschikte over een melkreferentiehoeveelheid (melkquotum) van 321 367 kg.

9 Bij twee overeenkomsten van 12 november 1992 verpachtte hij tegen vergoeding een deel van zijn bedrijf aan zijn zoon voor de periode van 15 november 1992 tot 30 juni 2005. Enerzijds droeg hij hem krachtens een „pachtovereenkomst" landerijen met een oppervlakte van ongeveer 31 ha, de 65 melkkoeien en zijn melkquotum over. Anderzijds verhuurde hij hem bij een „overeenkomst betreffende het gebruik van stallingen" een stal met 75 plaatsen. Harbs zette de exploitatie van de rest van zijn landbouwbedrijf voort.

10 Harbs was van mening dat op de voor de pacht overeengekomen vergoeding de in § 24 UstG voorziene gemiddelde tarieven van toepassing waren, en dat krachtens deze tekst de belasting over de omzet van een landbouwbedrijf door de betaalde voorbelasting werd gecompenseerd ten bedrage van de verschuldigde belasting, zodat er geen belasting meer moest worden geheven. Om die reden heeft hij in zijn – op verzoek overgelegde – belastingaangifte van 20 januari 1995 voor het aanslagjaar 1992 geen belastbare omzet aangegeven.

11 Het Finanzamt meende evenwel dat, hoewel de verpachting van de gronden en het gebouw naar Duits recht van belasting is vrijgesteld, het omzetcijfer dat Harbs in 1992 uit de overdracht van het melkquotum en de melkkoeien haalde, niet voortvloeide uit een landbouwwerkzaamheid in de zin van § 24 UStG en derhalve volgens de algemene bepalingen van het UStG moest worden belast. Daarop heeft het het nettobedrag van de uit hoofde van deze overdracht betaalde vergoeding aan de omzetbelasting onderworpen en op 10 juli 1996 een heffingsaanslag van 361 DEM uitgebracht.

12 Nadat zijn bezwaar was afgewezen, heeft Harbs beroep ingesteld bij het Finanzgericht Schleswig-Holstein (Duitsland), dat zijn vordering heeft toegewezen. Het Finanzamt heeft daarop een beroep in „Revision" ingesteld bij het Bundesfinanzhof.

13 Van mening dat voor de beslechting van het hoofdgeding uitlegging van artikel 25 van de Zesde richtlijn nodig is, heeft deze rechterlijke instantie 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 richtlijn 77/388/EEG, brengen, of dient de omzet uit de verpachting overeenkomstig de algemene regeling te worden belast?"

Aangaande de prejudiciële vraag

14 Met zijn 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/of verhuurd en met het resterende deel ervan zijn landbouwactiviteit voortzet, waarvoor hij aan de in dit artikel bepaalde gemeenschappelijke forfaitaire regeling is onderworpen, de omzet uit de verpachting onder deze regeling kan brengen dan wel of deze omzet overeenkomstig de algemene regeling inzake de belasting op de toegevoegde waarde (hierna: „BTW") dient te worden belast.

Bij het Hof ingediende opmerkingen

15 Harbs betoogt dat § 24, lid 1, UStG niet bepaalt dat de omzet uit de verhuur en de verpachting van bepaalde bedrijfsgoederen onder de gewone belastingregeling valt. Daarin wordt evenmin bepaald dat een landbouwer die specifieke bestanddelen van zijn bedrijf verhuurt of verpacht, het forfaitaire compensatiepercentage moet toepassen wanneer hij deze dienst aan een andere forfaitair belaste landbouwer verstrekt, omdat deze compensatie van de voordruk aan BTW wordt geacht in de totale prijs van de diensten te zijn begrepen.

16 Harbs verklaart dat het Bundesfinanzhof in zijn rechtspraak zelf erkent dat alleen ingeval de ondernemer zijn volledig bedrijf verpacht, hij geen landbouwbedrijf meer exploiteert in de zin van § 24 UStG.

17 Verder betoogt hij dat hij ontegenzeglijk een landbouwproducent in de zin van artikel 25 van de Zesde richtlijn is, aangezien hij nog steeds de in bijlage A hierbij bedoelde werkzaamheden uitoefent, en deze hoedanigheid door de verhuur of de verpachting van bepaalde bedrijfsgoederen niet in het gedrang komt. Bovendien is de in dit artikel voorziene forfaitaire regeling van toepassing op de prijs van „agrarische diensten", waartoe volgens bijlage B, vijfde streepje, van de Zesde richtlijn ook behoren diensten die, zoals in het hoofdgeding, bijdragen tot de verwezenlijking van de landbouwproductie, met name de „verhuur, voor landbouwdoeleinden, van middelen die normaliter in de landbouwbedrijven worden gebruikt". Artikel 25 van en bijlage B bij deze richtlijn vereisen niet dat de betrokkene de „voor gebruiksdoeleinden" overgedragen bedrijfsgoederen tegelijkertijd ook zelf in zijn landbouwbedrijf moet gebruiken. Ten slotte vormt de verpachting volgens artikel 6, lid 1, van de Zesde richtlijn zeer zeker een dienst.

18 Volgens de Duitse regering valt de litigieuze omzet uit de verpachting niet onder de in artikel 25 van de Zesde richtlijn vervatte gemeenschappelijke forfaitaire regeling voor landbouwproducenten. Deze omzet is volgens haar aan de algemene regeling inzake omzetbelasting onderworpen.

19 Het begrip „verhuur, voor landbouwdoeleinden, van middelen die normaliter in de landbouw?, bosbouw- of visserijbedrijven worden gebruikt", bedoeld in bijlage B, vijfde streeptje, van de Zesde richtlijn, behelst immers niet de verpachting van een deel van het bedrijf. Anders dan een concrete verhuur betreffende het eenvoudige gebruik van specifieke goederen, omvat een dergelijke verpachting een samenhangend geheel van complexe prestaties ten gunste van de pachter, aan wie niet enkel het gebruiksrecht, maar ook de opbrengst van de zaak wordt afgestaan.

20 De Zesde richtlijn maakt overigens een duidelijk onderscheid tussen de twee rechtsfiguren verhuur en verpachting, zoals blijkt wanneer de bepalingen van bijlage B naast die van artikel 13, B, sub b, van deze richtlijn worden geplaatst. Omdat verpachting op het gebied van de landbouw helemaal niet ongebruikelijk is, zou de gemeenschapswetgever bovendien niet hebben nagelaten deze uitdrukkelijk in bijlage B te noemen, indien hij ze onder de forfaitaire regeling had willen brengen.

21 De omstandigheid dat bijlage B slechts voorbeelden van agrarische diensten geeft en bijgevolg niet exhaustief is, is geen grond om aan te nemen dat de verpachting onder deze lijst valt. Dit zou immers, voorzover de verpachting betrekking heeft op landerijen, haaks staan op het stelsel van de Zesde richtlijn, die in artikel 13, B, sub b, voorziet in vrijstelling voor de verhuur en verpachting van onroerende goederen. Zoals elke

uitzonderingsregeling moet overigens ook die waarin artikel 25 van de Zesde richtlijn voorziet, volgens een restrictieve uitlegging van dit artikel en van bijlage B bij deze richtlijn worden toegepast. De verpachting onder de forfaitaire regeling van artikel 25 brengen, dreigt ten slotte te leiden tot een „overcompensatie" die in strijd is met de voorschriften van de Zesde richtlijn, welke de lidstaten de verplichting opleggen om forfaitaire compensatiepercentages vast te stellen die niet tot gevolg mogen hebben dat aan de forfaitair belaste landbouwers bedragen worden terugbetaald die hoger zijn dan de BTW-druk.

22 Volgens de Duitse regering blijkt ook uit de ontstaansgeschiedenis van artikel 25 van de Zesde richtlijn, dat de verhuring van een deel van een landbouwbedrijf niet onder de in dit artikel bedoelde forfaitaire regeling valt. Enerzijds had het voorstel voor de Zesde richtlijn van de Commissie van 29 juni 1973, in bijlage B, vijfde streepje, bij de Zesde richtlijn uitsluitend betrekking op de „verhuur van landbouwwerktuigen". Het omvatte dus niet de verhuur van gronden, gelijk trouwens blijkt uit de latere besprekingen, en, met name, uit de wijzigingsvoorstellen die door de Duitse regering zijn ingediend. De verplichting om artikel 25 van de Zesde richtlijn restrictief uit te leggen volgt bovendien uit de destijds door de lidstaten aangegane verbintenis, tot verdubbeling van hun inspanningen om geleidelijk de normale BTW-regeling toe te passen op bepaalde categorieën landbouwers.

23 Volgens de Commissie moet de forfaitaire regeling voor landbouwproducenten restrictief worden uitgelegd aangezien het om een bijzondere regeling gaat (zie, met betrekking tot de bijzondere regeling van artikel 26 van de Zesde richtlijn, het arrest van 22 oktober 1998, Madgett en Baldwin, C?308/96 en C-94/97, Jurispr. blz. I-6229).

24 De Commissie voert dienaangaande aan dat, hoewel deze regeling op een formeel criterium berust voorzover zij geldt voor de „landbouwproducenten", zij toch ook een functioneel element bevat dat overeenkomstig artikel 25, lid 5, van de Zesde richtlijn, de forfaitaire compensatie verbindt aan „landbouwproducten" of aan „agrarische diensten". Zij merkt op dat, anders dan artikel 13, B, sub b, van deze richtlijn, waarin zowel de verhuur als de verpachting worden genoemd, de in bijlage B bij diezelfde richtlijn opgenomen lijst van „agrarische diensten" waarnaar artikel 25 van de richtlijn verwijst, geen melding maakt van verpachting.

25 Waar in bijlage B, vijfde streepje, de „verhuur, voor landbouwdoeleinden, van middelen die normaliter in de landbouwbedrijven worden gebruikt" tot de agrarische diensten wordt gerekend, wordt daarmee niet gedoeld op de verhuur van het landbouwbedrijf zelf of van een onafhankelijk deel van het bedrijf. De betrokken „middelen" zijn slechts die welke aldus voor landbouwdoeleinden dienen dat zij deze mogelijk maken of vergemakkelijken, zoals landbouwwerktuigen, de enige middelen overigens die in de voorstellen voor de Zesde richtlijn werden genoemd. Het is naar dit begrip dat bijlage A, punt V, bij deze richtlijn verwijst. Ook de andere taalversies van bijlage B pleiten voor die opvatting.

26 De Commissie voert verder aan dat volgens artikel 25, lid 2, vijfde streepje, van de Zesde richtlijn de bedoelde agrarische diensten die zijn welke door een producent worden verricht „met gebruikmaking van zijn arbeidskrachten en/of de normale uitrusting van zijn landbouw-, bosbouw- of visserijbedrijf". Aan die voorwaarde wordt niet voldaan in omstandigheden als die in het hoofdgeding waarin de melkveestapel wordt afgestoten en voor lange tijd wordt verpacht, daar de verpachte bedrijfsgoederen dan niet langer dienstig zijn voor de landbouwwerkzaamheid van de verpachter.

Antwoord van het Hof

27 Vooraf zij eraan herinnerd dat artikel 25, lid 1, van de Zesde richtlijn de lidstaten de mogelijkheid biedt een gemeenschappelijke forfaitaire regeling toe te passen op landbouwproducenten voor wie de toepassing van de normale regeling van de BTW of, in voorkomend geval, van de vereenvoudigde regeling van artikel 24, van deze richtlijn, op moeilijkheden zou stuiten. Deze bijzondere regeling, die voor bepaalde landbouwproducenten geldt, vormt aldus een uitzondering op de algemene regeling van deze richtlijn. Het afwijkend karakter ervan wordt, gelijk de advocaat-generaal in punt 31 van zijn conclusie beklemtoont, bevestigd door de dubbele omstandigheid dat volgens

artikel 25, leden 9 en 10, van de Zesde richtlijn de lidstaten bepaalde categorieën landbouwproducenten van de forfaitaire regeling mogen uitsluiten en dat iedere forfaitair belaste landbouwer het recht heeft voor de normale regeling of de vereenvoudigde regeling te kiezen. Zoals de andere, in de artikelen 24 en 26 van diezelfde richtlijn vervatte bijzondere regelingen, moet de regeling van artikel 25 derhalve slechts worden toegepast, voorzover dit voor het bereiken van de doelstelling ervan noodzakelijk is (zie, met betrekking tot de toepassing van de regeling van artikel 26 van de Zesde richtlijn, arrest Madgett en Baldwin, reeds aangehaald, punt 34). Volgens vaste rechtspraak moet bovendien elke afwijking van of uitzondering op een algemene regel strikt worden uitgelegd (arrest van 18 januari 2001, Commissie/Spanje, C-83/99, Jurispr. blz. I?445, punt 19).

28 Er zij eveneens aan herinnerd dat voor het bepalen van de draagwijdte van een bepaling van gemeenschapsrecht rekening dient te worden gehouden met zowel de tekst en de context als de doelstellingen van die bepaling (arresten van 15 oktober 1992, Tenuta il Bosco, C-162/91, Jurispr. blz. I-5279, punt 11, en 16 januari 2003, Maierhofer, C-315/00, Jurispr. blz. I-563, punt 27). Bovendien volgt uit de eisen van zowel de eenvormige toepassing van het gemeenschapsrecht als het beginsel van gelijke behandeling, dat de termen van een gemeenschapsrechtelijke bepaling die voor de vaststelling van de betekenis en de draagwijdte ervan niet uitdrukkelijk naar het recht van de lidstaten verwijst, in de gehele Gemeenschap autonoom en op eenvormige wijze moeten worden uitgelegd, waarbij rekening moet worden gehouden met de context van de bepaling en met het doel van de betrokken regeling (zie, met name, arresten van 18 januari 1984, Ekro, 327/82, Jurispr. blz. 107, punt 11; 19 september 2000, Linster, C-287/98, Jurispr. blz. I?6917, punt 43; 9 november 2000, Yiadom, C-357/98, Jurispr. blz. I?9265, punt 26; 27 februari 2003, Adolf Truley, C-373/00, Jurispr. blz. I-1931, punt 35, en 27 november 2003, Zita Modes, C-497/01, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 34).

29 Volgens artikel 25 van de Zesde richtlijn beoogt de gemeenschappelijke forfaitaire regeling de over de aankopen van goederen en diensten door landbouwers betaalde belasting te compenseren door aan de landbouwproducenten die hun werkzaamheid in het kader van een landbouw-, bosbouw- of visserijbedrijf uitoefenen, een forfaitaire compensatie te betalen wanneer zij landbouwproducten leveren of agrarische diensten verrichten. Deze compensatie wordt berekend door een door de lidstaten vastgesteld percentage toe te passen op de prijs, exclusief belasting, van de producten die de forfaitair belaste landbouwer heeft geleverd aan of de agrarische diensten die hij heeft verricht voor een andere belastingplichtige koper of ontvanger dan een forfaitair belaste landbouwer. De compensatie wordt betaald hetzij door de overheid, hetzij door de belastingplichtige koper of de belastingplichtige te wiens behoeve de dienst is verricht, en zij sluit elke andere vorm van aftrek van als voorbelasting betaalde BTW uit.

30 Om de uniforme toepassing van deze regeling in de gehele Gemeenschap te waarborgen, heeft de gemeenschapswetgever, onverminderd een uitdrukkelijke verwijzing naar het recht van de lidstaten wat de vaststelling van de bedoelde bedrijven betreft, omschreven wat met name onder de begrippen „landbouwproducent", „landbouwproducten" en „agrarische diensten" dient te worden begrepen.

31 Aldus heeft hij de toepassing van deze regeling niet van één enkel criterium inzake de formele hoedanigheid van landbouwproducent laten afhangen, doch alleen de landbouwproducenten wier situatie door het samenstel van de bepalingen van artikel 25 van de Zesde richtlijn wordt omschreven, voor de toepassing van deze regeling in aanmerking laten komen. Bijgevolg geeft de omstandigheid alleen dat een persoon landbouwproducent is, hem niet de mogelijkheid om op goede gronden te eisen dat alleen deze regeling op hem wordt toegepast, ongeacht het soort bedrijfstransacties die hij verricht.

32 In dit verband worden op grond van artikel 25, lid 2, van de Zesde richtlijn als agrarische diensten in de zin van dit artikel beschouwd, de in bijlage B bij deze richtlijn genoemde diensten die door een landbouwproducent met gebruikmaking van zijn arbeidskrachten en/of de normale uitrusting van zijn landbouw?, bosbouw? of visserijbedrijf worden

verricht. Volgens deze bijlage B, met als opschrift „Lijst van agrarische diensten”, worden als agrarische diensten aangemerkt, de diensten die normaliter bijdragen tot de verwezenlijking van de landbouwproductie, met name de „verhuur, voor landbouwdoeleinden, van middelen die normaliter in de landbouwbedrijven worden gebruikt”.

33 Noch artikel 25, lid 2, noch bijlage B bij de Zesde richtlijn ziet dus uitdrukkelijk op de verpachting. Opgemerkt zij dat de gemeenschapswetgever in artikel 13, B, sub b, van deze richtlijn daarentegen voor de toepassing van deze bepaling wel uitdrukkelijk melding maakt van de verpachting, naast de verhuur.

34 Verder volgt uit artikel 25, lid 2, vijfde streepje, van en uit bijlage B bij de Zesde richtlijn, die expliciet naar elkaar verwijzen en in onderlinge samenhang moeten worden gelezen, dat een verhuur slechts tot de in artikel 25, lid 2, vijfde streepje, bedoelde diensten kan worden gerekend, indien hij betrekking heeft op de middelen die de landbouwproducent gewoonlijk voor het voeren van zijn eigen landbouwbedrijf gebruikt. Hieruit volgt dat, met name, de verhuur, de verpachting of de vestiging van een recht van vruchtgebruik waarmee een landbouwer het exclusieve genotsrecht van onroerende goederen, zoals gronden en gebouwen, aan een andere landbouwer overdraagt om deze laatste de opbrengst ervan te laten genieten, niet onder artikel 25, lid 2, vijfde streepje, van de Zesde richtlijn valt, aangezien de producent die de overdracht verricht, dan niet langer de mogelijkheid heeft, deze goederen gewoonlijk te gebruiken. Om dezelfde reden moet dit ook gelden voor de verhuur voor lange tijd van alle andere bedrijfsbestanddelen waarover de huurder op exclusieve wijze de beschikking krijgt.

35 Wanneer aldus in een situatie als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, een landbouwproducent, substantiële bestanddelen van zijn bedrijf, zoals gronden, een gebouw, de koeien en het melkquotum, voor meer dan twaalf jaar verhuurt, en op die manier middelen afstoot die hij tot dan toe gewoonlijk voor de uitoefening van zijn melkveehouderij gebruikte, kan hij niet worden geacht een dienst te verrichten in de zin van artikel 25, lid 2, van de Zesde richtlijn.

36 Met betrekking tot deze verhuur valt hij dan ook niet onder de gemeenschappelijke forfaitaire regeling voor landbouwproducenten. Derhalve kan de omzet uit deze verrichting, zelfs indien de betrokkene een landbouwwerkzaamheid op de rest van zijn bedrijf behoudt, niet aan de bijzondere regeling van artikel 25 van de Zesde richtlijn worden onderworpen, en valt deze omzet bijgevolg onder de normale BTW-regeling, of, in voorkomend geval, onder de vereenvoudigde regeling. Overigens kan de betrokken landbouwer, overeenkomstig artikel 25, lid 10, van de Zesde richtlijn, voor al zijn werkzaamheden kiezen voor de normale regeling, of, in voorkomend geval, voor de vereenvoudigde regeling.

37 Gelet op wat voorafgaat, moet op de prejudiciële vraag worden geantwoord dat artikel 25 van de Zesde richtlijn aldus dient te worden uitgelegd dat een landbouwproducent die een deel van de substantiële bestanddelen van zijn landbouwbedrijf heeft verpacht en/of voor lange tijd heeft verhuurd en met het resterende deel ervan zijn landbouwactiviteit voortzet, waarvoor hij aan de in dit artikel bepaalde gemeenschappelijke forfaitaire regeling is onderworpen, de omzet uit deze verpachting en/of deze verhuur niet onder deze forfaitaire regeling kan brengen. De desbetreffende omzet dient te worden belast overeenkomstig de normale regeling, of, in voorkomend geval, overeenkomstig de vereenvoudigde BTW-regeling.

Kosten

38 De kosten door de Commissie wegens indiening van haar opmerkingen bij het Hof gemaakt, komen niet voor vergoeding in aanmerking. Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen.

HET HOF VAN JUSTITIE (Eerste kamer),

uitspraak doende op de door de Bundesfinanzhof bij beschikking van 4 juli 2002 gestelde vraag, verklaart voor recht:
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 de substantiële bestanddelen van zijn landbouwbedrijf heeft verpacht en/of voor lange tijd heeft verhuurd en met het resterende deel ervan zijn landbouwactiviteit voortzet, waarvoor hij aan de in dit artikel bepaalde gemeenschappelijke forfaitaire regeling is onderworpen, de omzet uit deze verpachting en/of deze verhuur niet onder deze forfaitaire regeling kan brengen. De desbetreffende omzet dient te worden belast overeenkomstig de normale regeling, of, in voorkomend geval, overeenkomstig de vereenvoudigde regeling van de belasting over de toegevoegde waarde.
Jann

Rosas

von Bahr

Silva de Lapuerta

Lenaerts

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 15 juli 2004.
De griffier

De president van de Eerste kamer

R. Grass

P. Jann

1 – Procestaal: Duits.