

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

PHILIPPE LÉGER

fremsat den 11. marts 2004¹

1. I den foreliggende sag anmoder Bundesfinanzhof (Tyskland) Domstolen om at præcisere anvendelsesområdet for artikel 25 i sjette direktiv 77/388/EØF², der vedrører den fælles standardsatsordning for landbrugere. Baggrunden for denne anmodning er en tvist mellem en national skattemyndighed og en landbruger, der har bortforpagtet mælkeproduktionsdelen af sin landbrugsbeholdning. Det drejer sig om at afgøre, om indtægterne fra denne bortforpagtning er undergivet den fælles standardsatsordning, der er omhandlet i sjette direktivs artikel 25, eller den almindelige ordning vedrørende merværdiafgift³, eller om de helt skal fritages.

I — Relevante retsfor skrifter

2. I sjette direktiv har fællesskabslovgiver med at fastsætte et ensartet momsbereg-

ningsgrundlag for hele Det Europæiske Fællesskab ønsket at harmonisere anvendelsesområdet for denne afgift i alle medlemsstaterne. Desuden er anvendelsesområdet for denne afgift defineret meget bredt. Denne afgift anvendes således på levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages af enhver, der selvstændigt udøver økonomisk virksomhed⁴. Denne form for økonomisk virksomhed omfatter ligeledes landbrug⁵.

3. Moms er udformet som en afgift på husholdningernes endelige forbrug. Den skal altså være neutral for de erhvervsdrivende. Den anvendes af alle aktører, der indgår i produktions- og distributionskredsløbet, eller som leverer tjenesteydelser. I praksis betyder det, at den enkelte aktør opkræver moms af prisen på sine produkter og tjenesteydelser og med regelmæssige mellemrum betaler skattemyndighederne de afgifter, som han har opkrævet, efter først at have fratrullet den moms, han selv har erlagt i forbindelse med køb af de varer og tjenesteydelser, der er nødvendige for udø-

1 — Originalsprog: fransk.

2 — Rådets direktiv af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

3 — Herefter »moms«.

4 — Artikel 2 og 4.

5 — Artikel 4, stk. 2.

velsen af hans økonomiske virksomhed. Gennemførelsen af en sådan ordning forudsætter altså, at de afgiftspligtige personer fører regnskaber, der er tilstrækkeligt præcise og detaljerede til at muliggøre momsens anvendelse og afgiftsmyndighedernes kontrol dermed⁶.

den momsbelastning, de har betalt på køb af goder og tjenesteydelser. Disse landbrugere kaldes »standardsatslandbrugere«⁸.

4. Det viste sig at være meget vanskeligt for nogle erhvervsdrivende som f.eks. små virksomheder og de fleste landbrugere at føre sådanne regnskaber. Fællesskabslovgiver ønskede derfor med sjette direktiv at harmonisere de særordninger, som medlemsstaterne havde indført for disse erhvervskategorier⁷. Det bestemmes således i sjette direktivs artikel 24, at medlemsstaterne kan anvende forenklede regler baseret på en fritagelsesordning på små virksomheder.

6. Sjette direktivs artikel 25 bestemmer, at denne fælles standardsatsordning er underlagt følgende regler. Medlemsstaterne fastsætter på grundlag af retningslinjerne for beregning i det pågældende direktiv standardsatserne for godtgørelse. Satserne kan ikke bevirke, at standardsatslandbrugere som helhed får større tilbagebetalinger, end momsbelastningen i tidligere led⁹.

7. I henhold til sjette direktivs artikel 25, stk. 5, anvendes disse procentsatser på prisen uden afgift for landbrugsprodukter, som standardsatslandbrugere har leveret til andre afgiftspligtige personer end standardsatslandbrugere, og for tjenesteydelser på landbrugsområdet, som de har præsteret for andre afgiftspligtige personer end standardsatslandbrugere. Denne godtgørelse udelukker enhver anden form for fradrag

5. I sjette direktivs artikel 25 har fællesskabslovgiver ligeledes bestemt, at medlemsstaterne for landbrugere, for hvilke anvendelsen af den almindelige momsordning eller i givet fald den i samme direktivs artikel 24 omhandlede forenklede ordning vil støde på vanskeligheder, kan anvende en standardsatsordning, der tager sigte på at godtgøre

8. Betalingen af standardgodtgørelser foretages enten af den afgiftspligtige køber eller aftager eller af det offentlige. I førstnævnte tilfælde fakturerer standardsatslandbrugeren

6 — Sjette direktivs artikel 22.

7 — Femtende betragtning.

8 — Artikel 25, stk. 2, tredje led.

9 — Artikel 25, stk. 3.

den afgiftspligtige køber eller aftager den standardsats for godtgørelse, som medlemsstaten har fastsat, og beholder den moms, han således har opkrævet. I sidstnævnte tilfælde betaler de offentlige myndigheder den pågældende landbruger det standardsatsbeløb, der følger af anvendelsen af denne procentsats på de opkrævninger, han har foretaget.

9. Det fremgår af sjette direktivs artikel 25, stk. 8, at når standardsatslandbrugeren leverer landbrugsprodukter og tjenesteydelser på landbrugsområdet til ikke-afgiftspligtige købere eller aftagere, anses betaling af standardgodtgørelsen som foretaget af køberen eller aftageren.

10. I henhold til sjette direktivs artikel 25, stk. 2, femte led, forstås ved »tjenesteydelser på landbrugsområder, de ydelser, som er opregnet i bilag B, og som præsteres af en landbruger ved hjælp af arbejdskraft og/eller de for hans landbrugsbedrift normale produktionsmidler«.

11. Sjette direktivs bilag B, der omfatter listen over tjenesteydelser til landbruget, bestemmer, at »ved tjenesteydelser på landbrugsområdet forstås de tjenesteydelser, der normalt indgår som led i landbrugsproduk-

tionen, især [...] udlejning til landbrugs-mæssige formål af de hjælpemidler, som normalt anvendes i landbrugsbedrifter«.

12. I tysk ret gennemføres standardsatsordningen i sjette direktivs artikel 25 med artikel 24 i Umsatzsteuergesetz 1991¹⁰. Det fremgår af denne artikel, at den afgift, som landbrugerne anvender på deres produkter og tjenesteydelser, og som er fastsat til 8%, godtgør den moms, de har betalt i tidligere led, således at der derudover ikke skal erlægges nogen afgift.

II — De faktiske omstændigheder

13. Detlev Harbs er en landbruger, der fra den 15. november 1992 og frem til den 30. juni 2005 til sin søn bortforpagtede hele mælkeproduktionsdelen af sin landbrugsbedrift, dvs. 31,2 ha jord, en kostald, 65 malkekøer og en mælkekvote på over 300 000 kg. Forpagtningsafgiften blev fastsat til 9 360 DEM og 10 200 DEM om året for henholdsvis jord og staldbygning og til 6 000 DEM og 32 136,70 DEM for henholdsvis

¹⁰ — Lov om omsætningsafgift, herefter »UStG«.

malkekøer og mælkekvote. Efter indgåelsen af denne kontrakt fortsatte Harbs driften af resten af sin landbrugsejendom bestående af 61,4 ha jord, omkring 60 tyre til opfedning og 120 andre stykker kvæg.

trods for den omtvistede bortforpagtning fortsat er landbruger i betydningen i sjette direktivs artikel 25, eftersom han har fortsat driften af den relativt store del af landbrugsbedriften, der ikke er bortforpagtet.

14. Detlev Harbs antog, at bortforpagtningen i sin helhed var undergivet den fælles standardsatsordning omhandlet i artikel 24 i UStG. Finanzamt Rendsburg (Tyskland) mente derimod, at bortforpagtningen af jord og staldbygning var fritaget for afgifter i medfør af tysk ret, mens de beløb, der blev betalt for forpagtning af malkekøer og mælkekvote var undergivet den almindelige momsordning. Den fremsendte en afgiftsopgørelse på 361 DEM til Harbs svarende til den skyldige moms for 1992.

17. Hvad angår den momsordning, der skal anvendes, mente Bundesfinanzhof for det første, at anvendelsen af to forskellige ordninger på den samme landbruger, nemlig den fælles standardsatsordning på den resterende del af landbrugsbedriften og den almindelige ordning på den pågældende forpagtning, muligt må betragtes som værende i modstrid med ønsket om forenkling, der ligger til grund for sjette direktivs artikel 25.

15. Harbs anlagde sag ved Finanzgericht (Tyskland) og fik medhold, idet retten mente, at den betaling, som Harbs modtager for den pågældende bortforpagtning, er omfattet af artikel 24 i UStG. Finanzamt Rendsburg indgav anke til Bundesfinanzhof.

18. Bundesfinanzhof anførte for det andet, at den var i tvivl om, hvorvidt denne forpagtning kunne betragtes som en »tjenesteydelse på landbrugsområdet« i betydningen i sjette direktivs artikel 25. Såfremt den pågældende forpagtning ikke henhører under den fælles standardsatsordning, spørger den desuden, om indtægterne fra denne forpagtning i lyset af tanken bag og formålet med sjette direktivs artikel 25 ikke bør fritages i det hele, således at de ligesom indtægterne fra salget af en brugt landbrugsmaskine slet ikke pålægges afgift hverken inden for rammerne af den fælles standardsatsordning eller inden for rammerne af den almindelige ordning.

III — Det præjudicielle spørgsmål

16. Bundesfinanzhof går i begrundelsen for forelæggelseskendelsen ud fra, at Harbs til

19. Bundesfinanzhof har derfor besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Kan ejeren af en landbrugsbedrift,

- som opgiver en del af sin bedrift (mælkebedriften i sin helhed) og bortforpagter de i den forbindelse fornødne aktiver til en anden landbruger, og
- som også efter bortforpagtningen fortsat i ikke ubetydeligt omfang driver virksomhed som landbruger,

anvende standardsatsordningen for landbrugere (artikel 25 i sjette direktiv) på indtægterne fra bortforpagtningen — som på resten af sin omsætning — eller er indtægterne fra bortforpagtningen undergivet den almindelige omsætningsafgiftsordning?»

direktivs artikel 25 skal fortolkes således, at en landbruger, som har bortforpagtet en del af sin landbrugsbedrift, og som med resten af bedriften fortsætter sin landbrugsvirksomhed, der er omfattet af den i denne artikel fastsatte fælles standardsatsordning, kan anvende denne ordning på indtægterne fra bortforpagtningen, eller om disse indtægter er undergivet den almindelige momsordning.

21. Det fremgår af begrundelsen for forelæggelseskendelsen, at Bundesfinanzhof med dette spørgsmål har ønsket at forelægge Domstolen to særskilte spørgsmål. Det første spørgsmål går på, om indtægterne fra den omtvistede bortforpagtning kan undergives den fælles standardsatsordning for landbrugere eller ej. Det andet spørgsmål har til formål at fastslå, om indtægterne fra denne bortforpagtning, såfremt det første spørgsmål besvares benægtende, kan undergives den almindelige momsordning, eller om de skal fritages fuldstændigt. Jeg vil behandle hvert af disse spørgsmål særskilt.

A — Anvendelse af den fælles standardsatsordning

IV — Bedømmelse

20. Bundesfinanzhof ønsker med sit spørgsmål nærmere bestemt oplyst, om sjette

22. Jeg mener som den tyske regering og Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber og i modsætning til sagsøgeren i

hovedsagen, at indtægterne fra den omtvistede bortforpagtning ikke er omfattet af anvendelsesområdet for den fælles standardsatsordning i sjette direktivs artikel 25. Denne konklusion følger efter min mening ret logisk af en analyse af de kriterier, som Domstolen normalt tager hensyn til ved fortolkningen af en bestemmelse i fællesskabsretten, nemlig de relevante bestemmelers ordlyd, den fælles standardsatsordnings struktur og endelig de mål, der forfølges med indførelsen af denne ordning¹¹.

1) De relevante bestemmelers ordlyd

23. Som allerede anført bestemmer sjette direktivs artikel 25, at den fælles standardsatsordning for landbrugere kun finder anvendelse på landbrugere, der udøver virksomhed inden for landbrugsproduktion og præsterer tjenesteydelser på landbrugsområdet.

24. For at sikre en ensartet anvendelse af denne ordning i hele Fællesskabet har fællesskabslovgiver defineret, hvad begrebet »tjenesteydelser på landbrugsområdet« omfatter. I medfør af sjette direktivs artikel 25, stk. 2,

femte led, er der tale om de »ydelser, som er opregnet i bilag B, og som præsteres af en landbruger ved hjælp af arbejdskraft og/eller de for hans landbrugsbedrift normale produktionsmidler«.

25. Det fremgår altså klart af denne definition, at de pågældende ydelser er de ydelser, som standardsatslandbrugeren kan præstere ved hjælp af de produktionsmidler, som han normalt anvender til driften af sin egen landbrugsbedrift. Det følger heraf, at henvisningen i sjette direktivs bilag B, femte led, til »udlejning til landbrugsmæssige formål af de hjælpemidler, som normalt anvendes i landbrugsbedrifter«, i lyset af definitionen i det pågældende direktivs artikel 25, stk. 2, femte led, skal forstås som en standardsatslandbrugers udlejning af de produktionsmidler, han normalt anvender til driften af sin egen landbrugsbedrift.

26. Dette indebærer, at den udlejede genstand til trods for lejekontrakten fortsat kan betragtes som værende en del af de hjælpemidler, som standardsatslandbrugeren normalt anvender til driften af sin landbrugsbedrift. Hvorvidt denne betingelse er overholdt, afhænger efter min mening af to kriterier, der bør behandles samlet, nemlig udlejningens varighed og dens genstand. Det

¹¹ — Jf. dom af 16.1.2003, sag C-315/00, Maierhofer, Sml. I, s. 563, præmis 27, for et eksempel på anvendelse af denne fortolkningsmetode på momsområdet.

er således først og fremmest nødvendigt, at lejekontraktens varighed er tilstrækkelig kort til, at lejerer eller lejerne ikke har den fulde brugsret til det pågældende hjælpemiddel. Denne betingelse er ikke opfyldt, hvis en standardsatslandbruger f.eks. i hele høstperioden udlejer sin mejetærsker og ikke selv bruger den. Dernæst må de udlejede hjælpemidler ikke overstige standardsatslandbrugerens behov til hans egen bedrift. Denne betingelse er ikke opfyldt, hvis standardsatslandbrugeren udlejer flere mejetærskere og alternativt anvender dem til sin egen bedrift, hvis en enkelt mejetærsker er tilstrækkelig til driften af hans egen bedrift.

for at råde over afkastet herfra til denne anden producent i hele forpagtningsperioden. En sådan aftale kan ikke sidestilles med en ydelse præsteret af en standardsatslandbruger ved hjælp af bedriftens normale produktionsudstyr, eftersom det antages, at han ikke kan anvende nogen af disse hjælpemidler til driften af sin landbrugsbedrift i tolv et halvt år. Med andre ord er alle disse hjælpemidler ophørt med at udgøre en del af de hjælpemidler, der normalt anvendes til driften af hans landbrugsbedrift, fra datoen for ikrafttrædelse af denne kontrakt.

27. Det følger efter min mening heraf, at »tjenesteydelser på landbrugsområdet« i sjette direktivs artikel 25 ikke omfatter en kontrakt som den forpagtningsaftale, der er indgået i denne sag, dvs. en aftale, hvorved en standardsatslandbruger i en periode på flere år overdrager retten til at drive en del af sin bedrift og til at råde over afkastet herfra til en anden landbruger. Ved at bortforpagte hele mælkeproduktionsdelen af en bedrift, dvs. bygninger, marker, malkekøer og mælkekvote, til en anden producent i en periode på tolv et halvt år har sagsøgeren i hovedsagen overdraget den fulde brugsret til alle disse produktionsmidler samt muligheden

28. Denne analyse af bestemmelserne i sjette direktivs artikel 25 og bilag B hertil underbygges af den omstændighed, at det pågældende direktiv i en række sprogversioner¹² udtrykkeligt henviser til begreberne »bortforpagtning« og »udlejning« i forbindelse med bestemmelserne om momsfrigivelse i artikel 13, B, litra b), og C, litra a)¹³. Som generaladvokat Jacobs konstaterede i punkt 76 i sit forslag til afgørelse i sagen »Goed Wonen«¹⁴, betegner disse to ord i den danske, tyske, franske, italienske, nederlandske og svenske version i intern ret aftaler med forskelligt indhold, idet udlejning inde-

12 — Det drejer sig om den danske, tyske, spanske, franske, italienske, nederlandske, svenske og engelske version. I den græske, portugisiske og finske version anvendes et enkelt udtryk.

13 — I artikel 13 bestemmes det, at medlemsstaterne med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser fritager »bortforpagtning og udlejning af fast ejendom« (del B, litra b)), og at medlemsstaterne kan indtrømme afgiftspligtige personer ret til at vælge at erlægge afgift i tilfælde af »bortforpagtning og udlejning« (del C, litra a)).

14 — Dom af 4.10.2001, sag C-326/99, Sml. I, s. 6831.

bærer, at udlejerer indrømmer lejerer en ret til at bruge en andens ejendom, mens bortforpagtning desuden giver lejerer ret til at råde over afkastet af ejendommen. Ganske vist skal begreberne »bortforpagtning« og »udlejning« i sjette direktivs artikel 13, som Domstolen fastslog, ikke fortolkes på grundlag af deres betydning i national ret. De skal udgøre selvstændige begreber i fællesskabsretten for at sikre et ensartet momsregningsgrundlag¹⁵. Den omstændighed, at listen over tjenesteydelser på landbrugsområdet, som en standardsatslandbruger kan præstere, i de samme sprogversioner imidlertid kun nævner »udlejning til landbrugsmæssige formål af de hjælpemidler, som normalt anvendes i landbrugsbedrifter«, uden nogen henvisning til bortforpagtning, giver dog anledning til at tro, at fællesskabslovgiver ikke har ønsket at medtage aftaler, hvorved en standardsatslandbruger som i den foreliggende sag overdrager en del af sin virksomhed eller sine produktionsmidler til en tredjeperson, i de ydelser, der er omfattet af den fælles standardsatsordning.

29. En undersøgelse af den fælles standardsatsordning for landbrugere fører til det samme resultat.

2) Den fælles standardsatsordning for landbrugere.

30. Som det fremgår af sjette direktivs artikel 25, stk. 1, kan medlemsstaterne for landbrugere, for hvilke anvendelsen af den almindelige momsordning eller i givet fald den forenklede ordning vil støde på vanskeligheder, anvende en standardsatsordning. Det følger heraf, at landbrugere i princippet henhører under den almindelige momsordning eller den forenklede ordning, og at den fælles standardsatsordning er en undtagelse, som medlemsstaterne kan beslutte at anvende eller ej.

31. Den fælles standardsatsordnings karakter af undtagelse bekræftes ligeledes af bestemmelserne i sjette direktivs artikel 25, stk. 9 og 10, der bestemmer, at medlemsstaterne kan udelukke visse kategorier af landbrugere fra denne ordning, og at standardsatslandbrugerne i overensstemmelse med de i hver medlemsstat gældende nærmere bestemmelser og betingelser selv har ret til at vælge mellem anvendelsen af den almindelige momsordning og den forenklede ordning

32. Da der er tale om en undtagelse fra princippet om, at landbrugerne skal være undergivet den almindelige ordning eller den forenklede ordning, skal anvendelsesområdet

¹⁵ — Ibidem, punkt 47.

for den fælles standardsatsordning fortolkes restriktivt¹⁶. En sådan fortolkning er nødvendig for at overholde princippet om momsens neutralitet, der er et af hovedprincipperne. Dette princip indebærer således, at personer, der udfører de samme eller lignende transaktioner behandles på samme måde¹⁷. Som det fastslås endnu en gang i sjette direktivs fjerde betragtning, er momsens neutralitet med hensyn til godernes og tjenesteydelsernes oprindelse en forudsætning for, at der kan skabes et fælles marked med en sund konkurrence. Det følger heraf, at definitionen af tjenesteydelser på landbrugsområdet, som den fælles standardsatsordning for landbrugere finder anvendelse på, og som den almindelige momsordning således ikke finder anvendelse på, skal fortolkes restriktivt. Derfor bør den fælles standardsatsordning ikke anvendes på tjenesteydelser, som lovgiver ikke udtrykkeligt har ønsket, at den skulle omfatte, fordi dette vil kunne skade ovennævnte princip.

linger end momsbelastningen i tidligere led. Den fælles standardsatsordning må ikke bevirke, at standardsatslandbrugere som helhed får større tilbagebetalinger end momsbelastningen ved køb af goder og tjenesteydelser, der er nødvendige for deres landbrugsvirksomhed. Med andre ord bør den fælles standardsatsordning ikke medføre fordele eller tab for standardsatslandbrugere som helhed, fordi det ville være i modstrid med formålet med sjette direktiv, der skal sikre en ligelig opkrævning af moms og undgå konkurrencefordrejning mellem de forskellige medlemsstater, der anvender denne ordning. Jeg mener imidlertid, at disse krav og dermed den fælles standardsatsordning ville lide skade, hvis standardsatslandbrugere kunne bortforpagte en del af deres bedrift og medtage indtægterne fra denne bortforpagtning i denne ordning, som de fortsat er undergivet i forbindelse med driften af den del af deres ejendom, der ikke er bortforpagtet.

33. Mere konkret fungerer den fælles standardsatsordning på grundlag af en »standardsats for godtgørelse«, som medlemsstaterne fastsætter i henhold til beregningsmetoden i sjette direktivs artikel 25, stk. 3. Denne beregningsmetode sigter mod at undgå, at disse procentsatser, der skal meddeles til Kommissionen, før de bringes i anvendelse, bevirker, at standardsatslandbrugere som helhed får større tilbagebeta-

34. Som bekendt modtager standardsatslandmanden under den fælles standardsatsordning en godtgørelse for den moms, der i tidligere led er blevet lagt på de indkøb af goder og tjenesteydelser, som han har foretaget i forbindelse med udøvelsen af sin landbrugsvirksomhed, idet den procentsats, som de kompetente nationale myndigheder har fastsat, anvendes på prisen uden afgift for hans egne produkter og tjenesteydelser. Ved at overdrage en del af sin virksomhed til en tredjemand slipper landbrugeren ligeledes

16 — Jf. især dom af 11.8.1995, sag C-453/93, *Bulthuis-Griffioen*, Sml. I, s. 2341, præmis 19, og af 18.1.2001, sag C-150/99, *Stockholm Lindöpark*, Sml. I, s. 493, præmis 25.

17 — Jf. i denne retning dom af 7.9.1999, sag C-216/97, *Gregg*, Sml. I, s. 4947, præmis 20.

for udgifterne i forbindelse med udøvelsen af denne virksomhed. Ved som i den foreliggende sag at bortforpagte hele mælkeproduktionsdelen i en periode på tolv et halvt år er sagsøgeren i hovedsagen ligeledes sluppet for alle udgifterne i forbindelse med en sådan produktion. For eksempel skal han ikke længere sørge for foder til malkekvægsbesætningen. Den momsbelastning, han pålægges i tidligere led, falder derfor tilsvarende. Hvis indtægterne fra den omtvistede bortforpagtning derimod indgår i anvendelsesområdet for den fælles standardsatsordning, vil den standardgodtgørelse, der skal betales til den pågældende landbruger, blive øget med et beløb svarende til anvendelsen af den procentsats, som de kompetente nationale myndigheder har fastsat, på disse indtægter. Dette betyder, at standardsatslandbrugeren modtager en godtgørelse, mens han ikke længere bærer momsbelastningen i forbindelse med udøvelsen af den virksomhed, der svarer til den del af bedriften, som han har bortforpagtet.

35. Denne analyse gælder ligeledes, når bortforpagtningen som i den foreliggende sag sker til en landbruger, der også er underlagt den fælles standardsatsordning. Det fremgår således af Domstolens dom af 28. juni 1988, Kommissionen mod Italien¹⁸, og sagsøgeren har selv i sine skriftlige bemærkninger¹⁹ gjort gældende, at når en standardsatslandbruger sælger sine produkter eller præsterer tjenesteydelser til ikke-

afgiftspligtige personer eller andre standardsatslandbrugere, sker godtgørelsen af den moms, han erlægger, ved betaling af en samlet pris for disse goder eller tjenesteydelser, der antages at omfatte nævnte momsbelastning. Selv i dette tilfælde kan standardsatslandbrugeren altså opnå godtgørelse for den moms, han har erlagt i tidligere led, ved at hæve prisen på sine produkter og sine tjenesteydelser, hvis markedsvilkårene tillader det.

36. Derfor mener jeg, at hvis sjette direktivs artikel 25 skulle fortolkes således, at en standardsatslandbruger kan bortforpagte en del af sin bedrift og lade indtægterne fra den forpagtning indgå i den fælles standardsatsordning, ville der være en alvorlig risiko for, at han ville modtage en større godtgørelse end den moms, han har erlagt i tidligere led.

37. Desuden har den fælles standardsatsordning efter min mening ikke til formål at dække tilfælde, hvor en landbruger bortforpagter en del af sin bedrift.

3) Formålene

38. Som Bundesfinanzhof understreger, imødekommer sjette direktivs artikel 25

¹⁸ — Sag 3/86, Sml. s. 3369, præmis 21.

¹⁹ — S. 3.

ganske vist et krav om forenkling. Det skal dog her understreges, hvorfor dette ønske om forenkling foranledigede fællesskabslovgiver til at indføre muligheden for medlemsstaterne for at anvende en fælles standardsatsordning.

afgiftspligtige, og som de på tidspunktet for sjette direktivs ikrafttræden blev anset for at være ude af stand til at påtage sig²².

39. Som det udtrykkeligt fremgår af ordlyden i sjette direktivs artikel 25, stk. 1, er denne ordning blevet indført for landbrugere, for hvilke anvendelsen af den almindelige momsordning eller i givet fald den forenkledede ordning ville støde på vanskeligheder. Som det fremgår af begrundelsen til Kommissionens forslag til sjette direktiv, som Kommissionen forelagde for Rådet den 29. juni 1973²⁰, skulle denne ordning, der er tænkt som en undtagelsesordning, hovedsageligt anvendes på små landbrugere, der er ude af stand til at opfylde forpligtelserne i tilknytning til den normale eller den forenkledede ordning²¹. Den var tænkt som en overgangsordning, der havde til formål at fritage disse små landbrugere fra de forpligtelser til regnskabsføring, fakturering, selvangivelse og betaling, der påhviler andre

40. Derfor er anvendelsesområdet for den fælles standardsatsordning for så vidt angår præstation af tjenesteydelser blevet defineret restriktivt for at udelukke alle former for tjenesteydelser, der præsteres regelmæssigt med hjælpemidler, der kan anses for at overstige den pågældende landbrugsbedrifts behov, dimensioner og karakteristika. I denne forbindelse havde Kommissionen endog foreslået, at sjette direktiv udtrykkeligt skulle præcisere, at standardsatslandbrugerne i forbindelse med denne type transaktioner skulle være underlagt den normale momsordning eller den forenkledede ordning i henhold til retningslinjer fastsat af den enkelte medlemsstat, fordi de konkurrerede med handlende, erhvervsfolk eller andre leverandører af tjenesteydelser²³. I overensstemmelse med dette hensyn havde Kommissionen kun medtaget »udlejning af landbrugsmaskiner« på listen over tjenesteydelser på landbrugsområdet i bilag B, femte led, i dens forslag til direktiv.

20 — Forslag til Rådets sjette direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (*Bulletin for De Europæiske Fællesskaber*, supplement 11/73).

21 — Jf. ligeledes Kommissionens første beretning til Rådet om funktionen af det fælles system for merværdiafgift forelagt i medfør af sjette direktivs artikel 34 (KOM/83/426 endelig udg.).

22 — I tresserne var Fællesskabets landbrug kendetegnet ved et meget stort antal landbrugsbedrifter, hvoraf størstedelen var meget små. Pr. 1.1.1967 var der omkring 6,2 mio. bedrifter på 1 ha eller derover; 85% af disse havde et areal på under 20 ha; kun 170 600 bedrifter havde et areal på over 50 ha. Endvidere var der i størstedelen af disse bedrifter tale om flerafgrøder, og en stor del af deres produktion blev brugt på gården enten til menneskeføde eller til dyrefoder (A. Ries, »L'application de la TVA à l'agriculture de la CEE«, *Revue du marché commun*, 1968, s. 560).

23 — Forslag til direktiv, artikel 27, stk. 12, litra b).

41. Det følger heraf, at ønsket om forenkling, der ligger til grund for sjette direktivs artikel 25, ikke efter min mening må føre til, at begrebet »tjenesteydelser på landbrugsområdet«, der er omhandlet i denne artikel, udvides til at omfatte en kontrakt, hvorved en standardsatslandbruger overdrager en del af sin bedrift til en anden landbruger.

ikke kan anvende denne ordning på indtægterne fra en sådan bortforpagtning og/eller udlejning.

B — Anvendelse af den fælles standardsatsordning

42. Endvidere kan man ikke seriøst hævde, at en landbruger, der som i den foreliggende sag bortforpagter 31,2 ha jord, en kostald, 65 malkekøer og en mælkekvote på over 300 000 kg, og som fortsætter driften af resten af sin bedrift, der omfatter 61,4 ha jord, bygninger, omkring 60 tyre til opfodning og 120 andre kreaturer, ikke er i stand til samtidigt at anvende den almindelige momsordning på indtægterne fra bortforpagtningen og den fælles standardsatsordning på sin egen bedrift, når man tager i betragtning, hvor mange regnskabsmæssige og administrative formaliteter driften af en sådan landbrugsbedrift i dag indebærer i en medlemsstat.

44. Besvarelsen af det andet spørgsmål fra Bundesfinanzhof kan allerede delvist udledes af ovenstående begrundelse. Som allerede nævnt pålægges moms i henhold til sjette direktivs artikel 2 levering af tjenesteydelser, som foretages af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab. Ifølge sjette direktivs artikel 4 anses som afgiftspligtig person enhver, der selvstændigt udøver økonomisk virksomhed, og i henhold til artikel 4, stk. 2, anses som økonomisk virksomhed blandt andet transaktioner, der omfatter udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.

43. Jeg mener derfor, at sjette direktivs artikel 25 skal fortolkes således, at en landbruger, som har bortforpagtet væsentlige dele af sin landbrugsbedrift, og som med resten af bedriften fortsætter sin landbrugsvirksomhed, der er omfattet af den i denne artikel fastsatte fælles standardsatsordning,

45. En aftale, hvorved en standardsatslandbruger mod vederlag overdrager en tredjeperson den fulde brugsret til dele af sin bedrift i form af en lejekontrakt eller en forpagtningsaftale, der har til formål yderligere at give vedkommende retten til at råde over afkastet af ejendommen, udgør a priori en økonomisk virksomhed i henhold til denne definition. I den foreliggende sag kan en standardsatslandbrugers bortforpagtning af mælkeproduktionsdelen af sin landbrugsvirksomhed for en periode på tolv et halvt år betragtes som en transaktion, der udøves selvstændigt, og som omfatter udnyttelse af

materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter. For at nævne det eksempel, som Bundesfinanzhof fremkom med i sin forelæggelseskendelse, kan en sådan levering af tjenesteydelser ikke sidestilles med en rent lejlighedsvis eller punktuelt transaktion som overdragelse af brugte landbrugsmaskiner.

kel 13, punkt B, litra b), er forbeholdt udlejning af fast ejendom, til også at omfatte udlejning af visse løsørestande, er uforenelig med direktivets bestemmelser²⁵.

46. Endvidere fremgår det af fast retspraksis, at det generelle princip om, at der skal opkræves moms af levering af tjenesteydelser, som mod vederlag foretages af en afgiftspligtig person, kun kan fraviges i de tilfælde, der udtrykkeligt er nævnt i sjette direktiv, og at bestemmelserne om sådanne fravigelser skal fortolkes restriktivt²⁴. Selv om bortforpagtning og udlejning af fast ejendom i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), i princippet er fritaget for moms, findes der ikke nogen undtagelse hvad angår tilrådighedsstillelse mod vederlag af materielle eller immaterielle goder, som f.eks. en malkekvgbesætning eller en mælkekvote. I denne henseende må det konstateres, at Domstolen har fastslået, at en national bestemmelse, der udvider den momsfritagelse, som efter direktivets arti-

47. Hvis levering af tjenesteydelser på landbrugsområdet, der præsteres af en standardsatslandbruger mod vederlag, ikke er omfattet af definitionen i sjette direktivs artikel 25, er de altså omfattet af anvendelsesområdet for den almindelige ordning. Den omstændighed, at bortforpagteren er undergivet den fælles standardsatsordning hvad angår den del af landbrugsbedriften, som han fortsætter med at drive, er ikke nogen begrundelse for at fritage indtægterne fra denne bortforpagtning. Det følger heraf, at indtægterne fra udlejning af malkekøer og mælkekvote skal være undergivet den generelle momsordning, dvs. den almindelige ordning eller den forenkledte ordning.

48. Jeg foreslår derfor, at Domstolen udtaler, at indtægterne fra en standardsatslandbrugers bortforpagtning af en del af sin landbrugsvirksomhed skal være undergivet den almindelige momsordning.

24 — Jf. især »Goed Wonen«-dommen, præmis 46, og dom af 20.11.2003, sag C-8/01, Taksatorringen, Sml. I, s. 13711, præmis 36.

25 — Dom af 3.7.1997, sag C-60/96, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 3827, præmis 16.

V — Forslag til afgørelse

49. I medfør af ovenstående betragtninger foreslår jeg, at Domstolen besvarer spørgsmålet fra Bundesfinanzhof således:

»Artikel 25 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag skal fortolkes således, at en landbruger, som har bortforpagtet væsentlige dele af sin landbrugsbedrift, og som med resten af bedriften fortsætter sin landbrugsvirksomhed, der er omfattet af den i denne artikel fastsatte fælles standardsatsordning, ikke kan anvende denne ordning på indtægterne fra en sådan bortforpagtning. Indtægterne fra denne bortforpagtning er undergivet den almindelige momsordning.«