

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Fjerde Afdeling)

4. maj 2023 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 135, stk. 2, første afsnit, litra c) – undtagelser til fritagelsen fastsat i artikel 135, stk. 1, litra l) – leje af udstyr og maskiner, der installeres på brugsstedet, i forbindelse med forpagtning af en landejendom«

I sag C-516/21,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland) ved afgørelse af 26. maj 2021, indgået til Domstolen den 20. august 2021, i sagen

Finanzamt X

mod

Y,

har

DOMSTOLEN (Fjerde Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, C. Lycourgos, og dommerne L.S. Rossi, J.-C. Bonichot, S. Rodin og O. Spineanu-Matei (refererende dommer),

generaladvokat: G. Pitruzzella

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- den tyske regering ved J. Möller og A. Hoesch, som befuldmægtigede,
- Europa-Kommissionen ved R. Pethke og V. Uher, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 8. december 2022, afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 135, stk. 2, første afsnit, litra c), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«).

2 Anmodningen er blevet indgivet under en sag mellem Finanzamt X (skatte- og afgiftskontoret i X, Tyskland) (herefter »skatte- og afgiftsmyndigheden«) og Y vedrørende pålæggelse af merværdiafgift (moms) på en transaktion, der består i tilrådighedsstillelse af udstyr og maskiner i forbindelse med forpagtning af en landejendom.

Retsforskrifter

EU-retten

Momsdirektivet

3 Momsdirektivets afsnit IX indeholder kapitel 3 med overskriften »Fritagelse i forbindelse med andre aktiviteter«, hvori er indeholdt nævnte direktivs artikel 135, der har følgende ordlyd:

»1. Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

[...]

l) bortforpagtning og udlejning af fast ejendom.

2. Den i stk. 1, litra l), omhandlede fritagelse omfatter ikke følgende former for udlejning:

[...]

b) udlejning af pladser til parkering af transportmidler

c) udlejning af udstyr og maskiner, der installeres på brugsstedet

[...]

Medlemsstaterne kan fastsætte yderligere undtagelser inden for det i stk. 1, litra l), omhandlede anvendelsesområde.«

Gennemførelsesforordning nr. 282/2011

4 Følgende fremgår af artikel 13b, litra d), i Rådets gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011 af 15. marts 2011 om foranstaltninger til gennemførelse af direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2011, L 77, s. 1), som ændret ved Rådets gennemførelsesforordning (EU) nr. 1042/2013 af 7. oktober 2013 (EUT 2013, L 284, s. 1) (herefter »gennemførelsesforordning nr. 282/2011«):

»I forbindelse med anvendelsen af [momsdirektivet] anses følgende for at være »fast ejendom«:

[...]

d) ethvert element, udstyr eller maskine, der permanent er installeret i en bygning eller et bygningsværk, og som ikke kan flyttes, uden at bygningen eller bygningsværket ødelægges eller ændres.«

5 I medfør af artikel 3, stk. 3, i forordning nr. 1042/2013 skulle artikel 13b i gennemførelsesforordning nr. 282/2011 finde anvendelse fra den 1. januar 2017.

Tysk ret

6 § 4, nr. 12, første punktum, i Umsatzsteuergesetz (lov om omsætningsafgift) af 21. februar 2005 (BGBl. 2005 I, s. 386) i den affattelse, der finder anvendelse på de faktiske omstændigheder i hovedsagen, bestemmer:

»Af de i § 1, stk. 1, nr. 1, omhandlede transaktioner er følgende fritaget for afgift:

[...]

12. a. udlejning og forpagtning af fast ejendom, [...]«

7 § 4, nr. 12, andet punktum, i lov om omsætningsafgift i den affattelse, der finder anvendelse på de faktiske omstændigheder i hovedsagen, præciserer, at »[f]ritagelsen [ikke] omfatter udlejning og bortforpagtning af maskiner og andet udstyr af enhver art, som hører til et driftsanlæg (driftsudstyr), selv om de udgør væsentlige elementer af en bygning«.

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

8 I årene 2010-2014 bortforpagtede Y staldbygninger til opdræt af kalkuner med udstyr og maskiner, der var installeret på brugsstedet. Ifølge den forelæggende ret omfattede dette udstyr og disse maskiner bl.a. et industrielt spiraltransportbånd, der blev brugt til at fodre kalkunerne, og et system til opvarmning, ventilation og belysning, som opretholdt en temperatur og en lysstyrke, der var tilpasset kalkunernes udviklingsstadium og sikrede de opdrætsbetingelser, der var nødvendige for, at kalkunerne nåede deres slagtemodenhed. Udstyret og maskinerne var specielt konstrueret til anvendelse i bygningen i dens egenskab af staldbygning til opdræt af sådant fjerkræ.

9 Ifølge forpagtningskontraktens bestemmelser modtog Y ét samlet vederlag for tilrådighedsstillelse af staldbygningen samt udstyr og maskiner. Y var af den opfattelse, at hele hans forpagtningsvederlag var fritaget for moms.

10 Skatte- og afgiftsmyndigheden var derimod af den opfattelse, at den omhandlede bortforpagtning af udstyr og maskiner ikke var momsfritaget, og at 20% af det samlede aftalte vederlag vedrørte udstyret og maskinerne og i denne henseende var momspligtig. Myndigheden udstedte berigtigede afgiftsansættelser for de omtvistede år.

11 Finanzgericht (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland) gav på grundlag af såvel Domstolens praksis som praksis ved Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland) Y medhold i den sag, som han havde anlagt til prøvelse af disse afgiftsansættelser, idet den fandt, at den omhandlede bortforpagtningsydelse var fuldt afgiftsfritaget. Ifølge denne domstol udgjorde tilrådighedsstillelsen af dette udstyr og disse maskiner en sekundær ydelse i forhold til tilrådighedsstillelsen af staldbygningen og skulle afgiftsfritages på samme grundlag som denne.

12 Skatte- og afgiftsmyndigheden har iværksat revisionsanke til prøvelse af denne dom ved Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager), der er den forelæggende ret.

13 Den forelæggende ret har udtrykt tvivl om fortolkningen af momsdirektivets artikel 135, stk. 2, første afsnit, litra c).

14 Den forelæggende ret har med henvisning til dom af 19. december 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038), for det første anført, at bortforpagtningen af det industrielle spiraltransportbånd, opvarmnings- og ventilationsudstyret samt belysningssystemerne er fritaget for moms i medfør af momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra l). En sådan fortolkning bekræftes af artikel 13b, litra d), i gennemførelsesforordning nr. 282/2011 samt af tysk civilret, hvorefter genstande, der er fast

installeret i en staldbygning, udgør væsentlige elementer af den faste ejendom, som de er en del af.

15 Det er for det andet den forelæggende rets opfattelse, at trods forskellighederne i affattelsen af momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra l), og samme direktivs artikel 135, stk. 2, første afsnit, litra c), og uafhængigt af forskellene mellem dette direktivs sprogversioner skal bortforpagtning og udlejning med henblik på fortolkningen af momsdirektivets artikel 135, stk. 2, første afsnit, litra c), behandles på samme måde.

16 For det tredje har den forelæggende ret anført, at det fremgår af dom af 4. marts 2021, Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2021:167), at i tilfælde af en økonomisk transaktion, der udgøres af en samlet række tjenesteydelser, er det nødvendigt at foretage en helhedsvurdering med henblik på at fastlægge, om en eller flere af disse tjenesteydelser kan udskilles fra de andre, idet hver enkelt tjenesteydelse generelt skal anses for at være en særskilt og selvstændig ydelse i momsmæssig henseende, eller om de udgør et udeleligt hele, som det ville være kunstigt at opdele.

17 Den forelæggende ret har præciseret, at Finanzgericht (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager) på grundlag af disse principper, der fremgår af retspraksis, fastslog, at tilrådighedsstillelsen af udstyr og maskiner, som udgjorde udstyrselementer, der specifikt var tilpasset, og som kun havde til formål, at staldbygningen til kalkunopdræt kunne drives under optimale betingelser, i det foreliggende tilfælde udgjorde en sekundær ydelse i forhold til hovedydelsen, der bestod af tilrådighedsstillelse af bygningen. Ifølge den forelæggende ret, der herved har henvist til dom af 19. december 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038), er en sådan fortolkning, som medfører, at det skal lægges til grund, at den leverede tjenesteydelse udgør én enkelt ydelse, i overensstemmelse med Domstolens praksis.

18 Den forelæggende ret har anført, at momsdirektivets artikel 135, stk. 2, første afsnit, litra c), kan fortolkes på to måder i denne sammenhæng.

19 Ifølge den første fortolkning er det på grundlag af de principper, der kan udledes af Domstolens praksis med henblik på at fastlægge, om der er tale om én enkelt økonomisk ydelse, muligt at momsfritage en ydelse, som i princippet burde være momspligtig i medfør af momsdirektivets artikel 135, stk. 2, første afsnit, litra c), såfremt denne ydelse er sekundær i forhold til en fritaget ydelse. Denne fortolkning understøttes i Domstolens praksis, navnlig dom af 13. juli 1989, Henriksen (173/88, EU:C:1989:329, præmis 17 og 18), af 19. december 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038), vedrørende bl.a. overdragelse af en lagerbeholdning i forbindelse med udlejning af en restaurant, og af 18. januar 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22), hvorefter én enkelt ydelse skal afgiftspålægges med én momssats, der fastsættes i forhold til hovedbestanddelen.

20 Heraf følger, at anvendelsen af momsdirektivets artikel 135, stk. 2, første afsnit, litra c), er begrænset til de tilfælde, hvor tilrådighedsstillelsen af udstyr og maskiner, der installeres på brugsstedet, er selvstændig i forhold til tilrådighedsstillelsen af en bygning eller en grund.

21 Ifølge den anden fortolkning indebærer momsdirektivets artikel 135, stk. 2, første afsnit, litra c), at der skal ske en opdeling af de enkelte transaktioner ved at sondre mellem de ydelser, der er momsfrtaget i medfør af direktivets artikel 135, stk. 1, litra l), og de ydelser, der er momspligtige i medfør af nævnte direktivs artikel 135, stk. 2, første afsnit, litra c).

22 En sådan fortolkning finder også støtte i Domstolens praksis, navnlig i dom af 2. juli 2020, Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö (Datacentertjenesteydelser) (C-215/19, EU:C:2020:518, præmis 43), hvorefter den fritagelse, der indrømmes udlejning af en ejendom, og som hviler på en

anerkendelse af denne udlejnings passive karakter, ikke længere er begrundet, når den nævnte udlejning ledsages af andre erhvervsmæssige aktiviteter, såsom overvågning, administration og løbende vedligeholdelse, der udføres af ejendommens ejer, samt overladelse af andre anlæg, således at denne udlejning, når der ikke foreligger helt særlige omstændigheder, ikke længere kan udgøre hovedydelsen. Det kunne følge heraf, at tilrådighedsstillelsen af udstyr og maskiner som omhandlet i momsdirektivets artikel 135, stk. 2, første afsnit, litra c), ikke er passiv, men i det væsentlige kendetegnes ved vedligeholdelse af udstyrets og maskinernes funktionsdygtighed.

23 På denne baggrund har Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Omfatter afgiftspligten vedrørende udlejning af udstyr og maskiner, der installeres på brugsstedet, i henhold til momsdirektivets artikel 135, stk. 2, [første afsnit,] litra c),

- alene den isolerede (selvstændige) udlejning af udstyr og maskiner af denne art eller også
- udlejning (bortforpagtning) af udstyr og maskiner af denne art, der på grund af en bortforpagtning af bygningen, der finder sted mellem de samme parter (og som sekundær ydelse hertil), er fritaget for afgift i henhold til momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra l)?«

Om det præjudicielle spørgsmål

24 Med spørgsmålet ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 135, stk. 2, første afsnit, litra c), skal fortolkes således, at denne bestemmelse ikke finder anvendelse på udlejning af udstyr og maskiner, der installeres på brugsstedet, når denne udlejning udgør en sekundær ydelse i forhold til en hovedydelse, der består af bortforpagtning af en bygning, som gennemføres inden for rammerne af en forpagtningsaftale, der er indgået mellem de samme parter, og som er fritaget i medfør af dette direktivs artikel 135, stk. 1, litra l), og disse ydelser udgør én enkelt økonomisk ydelse.

25 Momsdirektivets artikel 135, stk. 2, første afsnit, litra c), bestemmer, at udlejning af udstyr og maskiner, der installeres på brugsstedet, er udelukket fra den momsfratagelse, der er fastsat for bortforpagtning og udlejning af fast ejendom i dette direktivs artikel 135, stk. 1, litra l).

26 I denne henseende fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at den forelæggende ret ikke er i tvivl om, hvorvidt momsdirektivets artikel 135, stk. 2, første afsnit, litra c), finder anvendelse på en situation, hvor udlejning af udstyr og maskiner, der installeres på brugsstedet, sker uafhængigt af enhver udlejning eller bortforpagtning af fast ejendom.

27 Den forelæggende ret er imidlertid af den opfattelse, at tilrådighedsstillelsen af sådant udstyr og sådanne maskiner i hovedsagen er en sekundær ydelse i forhold til hovedydelsen, som består af tilrådighedsstillelsen af bygningen, og at den er uløseligt forbundet hermed, således at disse tilrådighedsstillelser udgør én enkelt ydelse i momsmæssig henseende.

28 Det fremgår af Domstolens praksis, at der, når en transaktion består af en gruppe omstændigheder og handlinger, skal tages hensyn til samtlige omstændigheder ved den pågældende transaktion ved afgørelsen af, om denne transaktion i momsmæssig henseende giver anledning til to eller flere særskilte ydelser eller én enkelt ydelse (dom af 25.3.2021, Q-GmbH (Forsikringsdækning for særlige risici), C-907/19, EU:C:2021:237, præmis 19 og den deri nævnte retspraksis).

29 Selv om hver transaktion sædvanligvis i momsmæssig henseende skal anses for en særskilt og uafhængig transaktion, må en transaktion, der i økonomisk henseende er én enkelt ydelse, ikke

kunstigt opdeles, idet momssystemets sammenhæng ellers ændres. Der er tale om én enkelt ydelse, når flere elementer eller handlinger, som en afgiftspligtig person leverer til sin kunde, er så nært forbundet, at de objektivt set udgør en enkelt udelelig økonomisk ydelse, som det ville være kunstigt at opdele (dom af 25.3.2021, Q-GmbH (Forsikringsdækning for særlige risici), C-907/19, EU:C:2021:237, præmis 20 og den deri nævnte retspraksis).

30 Dette er navnlig tilfældet, hvor et eller flere elementer må anses for at udgøre hovedydelsen, mens andre elementer omvendt skal anses for en eller flere sekundære ydelser, der afgiftsmæssigt følger hovedydelsen. En ydelse skal navnlig anses for sekundær i forhold til en hovedydelse, når den for kunderne ikke udgør et mål i sig selv, men et middel til at udnytte tjenesteyderens hovedydelse på de bedst mulige betingelser (dom af 25.3.2021, Q-GmbH (Forsikringsdækning for særlige risici), C-907/19, EU:C:2021:237, præmis 21 og den deri nævnte retspraksis).

31 Inden for rammerne af en sådan enkelt økonomisk ydelse er den sekundære ydelse i momsmæssig henseende stillet som hovedydelsen (jf. i denne retning dom af 25.2.1999, CPP, C-349/96, EU:C:1999:93, præmis 32, og af 21.6.2007, Ludwig, C-453/05, EU:C:2007:369, præmis 20).

32 I denne henseende har Domstolen fastslået, at udlejning af fast ejendom, der er omfattet af momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra l), og levering af tjenesteydelser, der er knyttet til denne udlejning, kan udgøre én enkelt ydelse i momsmæssig henseende (jf. i denne retning dom af 27.9.2012, Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, præmis 28). I dom af 19. december 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, præmis 39-41), fandt Domstolen desuden, at momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra l), skulle fortolkes således, at en lejekontrakt vedrørende en fast ejendom, der anvendtes til kommerciel udnyttelse af en restaurant, og de investeringsgoder og det inventar, som var nødvendig for denne udnyttelse, udgjorde én enkelt ydelse, hvori udlejningen af den faste ejendom var hovedydelsen.

33 Domstolen har desuden i forbindelse med fortolkningen af Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1), hvis ordlyd i det væsentlige er identisk med ordlyden af momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra l), og artikel 135, stk. 2, første afsnit, fastslået, at eftersom begrebet udlejning af fast ejendom nødvendigvis omfattede udlejning af den ejendom, der udgjorde udlejningens hovedgenstand, og udlejning af alle andre goder, der var accessoriske hertil, var udlejning af parkeringspladser ikke udelukket fra moms fritagelsen for udlejning af fast ejendom, når udlejningen havde nær tilknytning til udlejningen af sådan ejendom, således at begge lejeforhold udgjorde én enkelt økonomisk transaktion (jf. i denne retning dom af 13.7.1989, Henriksen, 173/88, EU:C:1989:329, præmis 14-17).

34 Som generaladvokaten i det væsentlige har anført i punkt 39 i forslaget til afgørelse, udgør momsdirektivets artikel 135, stk. 2, dermed ikke en bestemmelse, der, som den tyske regering har gjort gældende, indebærer et krav om at opdele én enkelt økonomisk transaktion i særskilte ydelser.

35 Det fremgår ganske vist af fast retspraksis, at de udtryk, der anvendes til at betegne de fritagelser, som er fastsat i momsdirektivets artikel 135, stk. 1, skal fortolkes indskrænkende, da disse fritagelser fraviger det almindelige princip, hvorefter moms opkræves af enhver levering af tjenesteydelser, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person (dom af 19.12.2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, præmis 37 og den deri nævnte retspraksis). Undtagelser til en bestemmelse, der fraviger anvendelsen af moms, som indebærer, at de transaktioner, som de vedrører, er afgiftspligtige i medfør af den hovedregel, der ligger til grund for dette direktiv, skal derfor fortolkes vidt (kendelse af 1.12.2021, Pils?tas zemes dienests, C-598/20, ikke trykt i Sml.,

EU:C:2021:971, præmis 29 og den deri nævnte retspraksis).

36 Disse principper er imidlertid ikke til hinder for anvendelsen af retspraksis, hvorefter de forskellige ydelser, der udgør én enkelt økonomisk ydelse, følger den samme momsordning. Domstolen har nemlig udtalt, at hvis medlemsstaterne fik mulighed for at beskatte de forskellige bestanddele, der udgør én enkelt ydelse, med forskellige momssatser, ville det føre til en kunstig opdeling af ydelsen og risikere at ændre momssystemets sammenhæng (jf. i denne retning dom af 18.1.2018, Stadion Amsterdam, C-463/16, EU:C:2018:22, præmis 26 og den deri nævnte retspraksis).

37 I det foreliggende tilfælde vedrører hovedsagen bortforpagtning af en bygning til opdræt samt af udstyr installeret i denne bygning, som specifikt er egnet til dette opdræt, idet forpagtningsaftalen er indgået mellem de samme parter og giver anledning til et samlet vederlag. Det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve, om disse ydelser udgør én enkelt økonomisk ydelse, således som den synes at antyde.

38 Hvis dette er tilfældet, følger det således af den retspraksis, hvortil der henvises i præmis 31-33 ovenfor, at når der er tale om én enkelt økonomisk ydelse, der udgøres af en hovedydelse, der er momsfritaget i medfør af momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra l), og som består i bortforpagtning eller udlejning af fast ejendom, og en sekundær ydelse, der ikke kan adskilles fra hovedydelsen, og som i princippet er udelukket fra denne fritagelse i medfør af dette direktivs artikel 135, stk. 2, første afsnit, litra c), følger den sekundære ydelse den afgiftsmæssige behandling af hovedydelsen. Det tilkommer ligeledes den forelæggende ret at afgøre, om de ydelser, der udgør en sådan enkelt økonomisk ydelse, er en hovedydelse eller en sekundær ydelse.

39 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 135, stk. 2, første afsnit, litra c), skal fortolkes således, at denne bestemmelse ikke finder anvendelse på udlejning af udstyr og maskiner, der installeres på brugsstedet, når denne udlejning udgør en sekundær ydelse i forhold til en hovedydelse, der består af bortforpagtning af en bygning, som gennemføres inden for rammerne af en forpagtningsaftale, der er indgået mellem de samme parter, og som er fritaget i medfør af dette direktivs artikel 135, stk. 1, litra l), og disse ydelser udgør én enkelt økonomisk ydelse.

Sagsomkostninger

40 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Fjerde Afdeling) for ret:

Artikel 135, stk. 2, første afsnit, litra c), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem

skal fortolkes således, at

denne bestemmelse ikke finder anvendelse på udlejning af udstyr og maskiner, der installeres på brugsstedet, når denne udlejning udgør en sekundær ydelse i forhold til en hovedydelse, der består af bortforpagtning af en bygning, som gennemføres inden for rammerne af en forpagtningsaftale, der er indgået mellem de samme parter, og som er fritaget i medfør af dette direktivs artikel 135, stk. 1, litra l), og disse ydelser udgør én enkelt

økonomisk ydelse.

Underskrifter

* Processprog: tysk.