

Foreløbig udgave

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

M. BOBEK

fremsat den 10. september 2020 (1)

Sag C-449/19

WEG Tevesstraße

mod

Finanzamt Villingen-Schwenningen

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Finanzgericht Baden-Württemberg (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Baden-Württemberg, Tyskland))

»Præjudiciel forelæggelse – merværdiafgift – fritagelse vedrørende udlejning af fast ejendom – national bestemmelse om fritagelse af en sammenslutning af ejeres levering af varme til ejerne«

I. Indledning

1. En sammenslutning af ejere leverede varme til ejerne og gjorde krav på fradrag af indgående merværdiafgift (herefter »moms«) for så vidt angår udgifter, der var forbundet med denne aktivitet. Denne anmodning blev afslået af den ansvarlige skattemyndighed. Myndigheden fastslog, at levering af varme til ejere af fast ejendom i henhold til tysk ret er momsfrataget.

2. I denne forbindelse ønsker Finanzgericht Baden-Württemberg (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager i Baden-Württemberg, Tyskland) nærmere bestemt oplyst, om direktiv 2006/112/EF (2) (herefter »momsdirektivet«) er til hinder for, at national lovgivning fritager en sammenslutning af ejeres levering af varme til ejerne for moms. Ved besvarelse af dette spørgsmål får Domstolen lejlighed til at give vejledning om, hvornår en modværdi til gengæld for levering af varer (såsom varme) anses for proportional med den »fordel«, der opnås ved denne transaktion, i tilstrækkelig grad til, at transaktionen er foretaget »mod vederlag« som omhandlet i momsdirektivets artikel 2, stk. 1.

II. Retsforskrifter

A. EU-retten

3. Fjerde betragtning til momsdirektivet er affattet således:

»Det er en forudsætning for virkeliggørelsen af målet om indførelse af et indre marked, at der i

medlemsstaterne findes lovgivning om omsætningsafgifter, der ikke fordrejer konkurrencevilkårene, og som ikke hindrer den frie bevægelighed for varer og ydelser. Det er derfor nødvendigt at gennemføre en harmonisering af lovgivningen om omsætningsafgift ved hjælp af et system med afgift på merværdien, i det følgende benævnt moms, for i videst muligt omfang at fjerne de faktorer, der kan fordreje konkurrencevilkårene både på det nationale plan og på fællesskabsplan.«

4. Momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra a) og c), har følgende ordlyd:

»1. Følgende transaktioner er momspligtige:

a) levering af varer, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab

[...]

c) levering af ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab.«

5. Momsdirektivets artikel 9, stk. 1, der vedrører »afgiftspligtige personer«, bestemmer:

»1. Ved »afgiftspligtig person« forstås enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

Ved »økonomisk virksomhed« forstås alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Ved økonomisk virksomhed forstås navnlig udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.«

6. Momsdirektivets artikel 14, stk. 1, definerer »levering af varer« som »overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode«, mens momsdirektivets artikel 15, stk. 1, bestemmer, at »varme [...] sidestilles med materielle goder«.

7. Momsdirektivets artikel 135, der er indeholdt i kapitel 3 (»Fritagelse i forbindelse med andre aktiviteter«), fastsætter en række momsfritageiser. Den relevante del har følgende ordlyd:

»1. Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

[...]

l) bortforpagtning og udlejning af fast ejendom.«

B. Tysk ret

1. *Den tyske lov om omsætningsafgift*

8. §§ 1 og 4 i Umsatzsteuergesetz (den tyske lov om omsætningsafgift, herefter »UStG«) fastsætter de almindelige regler vedrørende pålæggelse af moms samt afgiftsfritageiser, herunder fritagelse for en sammenslutning af ejeres levering af varme til ejerne:

»§ 1 Afgiftspligtige transaktioner

1) Der svares kun omsætningsafgift af følgende transaktioner:

1. Levering af varer og tjenesteydelser, der udføres af en erhvervsdrivende i indlandet mod

vederlag som led i dennes virksomhed. Afgiftspålæggelse er ikke udelukket som følge af den omstændighed, at transaktionen er udført på grundlag af en rets- eller forvaltningsakt, eller at den anses for at være udført i medfør af en retsforskrift.

[...]

§ 4 Afgiftsfritagelse vedrørende levering af varer og tjenesteydelser

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

[...]

13. Tjenesteydelser, der leveres af sammenslutninger af ejere som omhandlet i Wohnungseigentumsgesetz (lov om ejerskab af lejligheder og varig bopælsret), [...] til ejere og medejere, for så vidt som tjenesteydelserne består i levering af fælles goder med henblik på anvendelse, vedligeholdelse, reparation og andre administrative aktiviteter samt levering af varme og tilsvarende serviceydelser.«

2. **Lov om ejerskab af lejligheder og varig bopælsret**

9. Wohnungseigentumsgesetz (lov om ejerskab af lejligheder og varig bopælsret) indeholder de principper, der ligger til grund for den formelle opdeling af ejendommen mellem ejerne. I den relevante del fastsættes følgende:

»§ 10 Generelle principper

1) Medmindre andet er udtrykkeligt bestemt, er ejerne af lejlighederne i overensstemmelse med bestemmelserne i denne lov indehavere af rettigheder og forpligtelser, herunder navnlig for så vidt angår den individuelt ejede ejendom og den fællesejede ejendom.

[...]

§ 16 Vederlag, gebyrer og udgifter

[...]

2) Hver ejer har i forhold til de øvrige ejere pligt til at bære udgifterne til den fællesejede ejendom samt udgifter til vedligeholdelse, reparation og anden forvaltning samt fælles anvendelse af den fællesejede ejendom i forhold til ejerandelen (stk. 1, andet punktum).

3) Uanset stk. 2 kan ejerne af lejlighederne ved flertal bestemme, at de driftsomkostninger [...], der påhviler den fællesejede ejendom eller den individuelt ejede ejendom, og som ikke skal betales direkte til tredjemand, samt administrationsomkostningerne, bogføres i forhold til brugen eller oprindelsen, og at de fordeles ved henvisning hertil eller til en anden standard, forudsat at dette er i overensstemmelse med god forvaltningsskik.«

III. **De faktiske omstændigheder, de nationale retsforhandlinger og det præjudicielle spørgsmål**

10. WEG Tevesstraße (herefter »sagsøgeren«) er en sammenslutning af ejere af fast ejendom. Ejerne er tre juridiske personer (et privat selskab, en offentlig myndighed og en kommune) (herefter »ejerne«). Det fremgår, at sagsøgeren har haft til opgave at forvalte et ejendomskompleks med blandet anvendelse i delstaten Baden-Württemberg (herefter også »ejendomskomplekset«). Ejendomskomplekset består af 20 lejelejligheder, en afdeling af den offentlige myndighed og en

enhed af kommunen.

11. I 2012 opførte sagsøgeren et mindre kraftvarmeværk (herefter »kraftvarmeværket«) på den pågældende faste ejendom. Sagsøgeren begyndte at producere elektricitet fra kraftvarmeværket. Sagsøgeren solgte derefter elektriciteten til et elektricitetsselskab og leverede den således producerede varme til ejerne.

12. I løbet af samme år indgav sagsøgeren sin forskudsmomsangivelse og gjorde krav på et samlet beløb på 19 765,17 EUR i indgående moms som følge af anskaffelses- og driftsomkostninger vedrørende kraftvarmeværket.

13. Efter at have behandlet anmodningen godkendte Finanzamt Villingen-Schwenningen den 3. december 2014 kun et beløb svarende til 28% af momsen med henblik på fradrag af indgående moms. Ifølge beregningen udgjorde dette beløb den del af de ovennævnte omkostninger, der kunne henføres til elproduktionen. Hvad angik de 72% af fradraget af indgående moms, der vedrørte varmeproduktionen, afslog Finanzamt Villingen-Schwenningen sagsøgerens anmodning med den begrundelse, at levering af varme til ejere af fast ejendom er fritaget for moms i henhold til UStG's § 4, nr. 13.

14. Efter forgæves at have påklaget denne afgørelse til Finanzamt Villingen-Schwenningen anlagde sagsøgeren sag ved Finanzgericht Baden-Württemberg (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Baden-Württemberg). Sagsøgeren er bl.a. af den opfattelse, at UStG's § 4, nr. 13, er i strid med EU-retten, for så vidt som den deri fastsatte fritagelse ikke følger af momsdirektivet. Henset til EU-rettens forrang skal levering af varme til ejerne pålægges moms, således at sagsøgeren ligeledes har ret til de resterende 72% af momsen med hensyn til fradrag af indgående moms.

15. Da Finanzgericht Baden-Württemberg (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Baden-Württemberg) er i tvivl om, hvorvidt den gældende nationale lovgivning er forenelig med EU-retten, har den besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal bestemmelserne i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1) fortolkes således, at de er til hinder for bestemmelser i en medlemsstat, hvorefter [sammenslutninger] af boligejeres levering af varme til boligejerne er fritaget for merværdiafgift?«

16. Den tyske regering og Europa-Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg. Den 22. maj 2020 har de ligeledes besvaret de skriftlige spørgsmål, der blev stillet parterne.

IV. Bedømmelse

17. Dette forslag til afgørelse er opbygget på følgende måde: Jeg vil indledningsvis redegøre for en række hypoteser med hensyn til sagens faktiske omstændigheder og de antagelser, som jeg er nået frem til med henblik på at give den forelæggende ret et svar (A). Dernæst vil jeg redegøre for det retlige kriterium for at afgøre, om der foreligger en afgiftspligtig transaktion i henhold til momsdirektivet (B). Derefter vil jeg undersøge de argumenter, som den tyske regering og Kommissionen har fremført, inden jeg anvender det retlige kriterium på de fastlagte hypotetiske scenarier (C).

A. Indledende præciseringer

18. Den forelæggende ret ønsker nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets bestemmelser er til hinder for, at en medlemsstats lovgivning fritager en sammenslutning af ejeres levering af

varme til ejerne for moms.

19. Eftersom der er behov for et ensartet beregningsgrundlag for moms (3), kan momsfritagelse af en transaktion opstå i en af følgende to situationer: i) Hvis der som udgangspunkt ikke forekommer nogen afgiftspligtig transaktion, eller ii) hvis en af de begrænsede afgiftsfritagelser, der fremgår af momsdirektivets afsnit IX finder anvendelse.

20. Begge betragtninger kræver en detaljeret redegørelse for de faktiske omstændigheder, der ligger til grund for den pågældende transaktion. I den foreliggende sag er forelæggelsesafgørelsen ikke særligt detaljeret, hvilket gør det vanskeligt at drage en konklusion om den ene eller den anden af disse to situationer uden at have kendskab til en række faktiske variabler. Jeg finder det derfor nødvendigt at redegøre for min forståelse af de faktiske omstændigheder og nødvendigheden af visse antagelser, hvilket uundgåeligt vil være en ramme for mit svar på den forelæggende rets spørgsmål.

21. Mit forslag til afgørelse vil nødvendigvis være præget af to sæt variabler. Det drejer sig om følgende.

1. **Hvem leverer hvad til hvem, og hvad er det, der bliver opvarmet?**

22. Den forelæggende ret har anført, i såvel forelæggelsesafgørelsen som i det præjudicielle spørgsmål, at det er sagsøgeren, der leverer varme fra elproduktion til »*die Wohnungseigentümer*« (ejerne). Jeg understreger, at varme leveres til disse juridiske personer for at angive, at der ikke er oplysninger i sagsakterne, der tyder på, at varmen leveres til lejerne af de 20 lejelejligheder, der også indgår i ejendomskomplekset (og ejerskabet heraf fremgår heller ikke klart). Denne transaktion synes faktisk ikke at involvere nogen lejere.

23. Det giver anledning til en yderligere komplikation: Skal den forelæggende rets afgørelse fortolkes ordret? Spørgsmålet opstår, fordi anvendelsen af den bestemte artikel »*die*« før »*Wohnungseigentümer*« angiver flertal, hvilket kan tyde på, at Domstolen anmodes om at udtale sig om levering af varme til ejerne *kollektivt*, i så fald formodentlig til *kollektiv* anvendelse på fællesarealerne. Eller skal jeg forstå den forelæggende ret således, at varmen leveres til »*die Wohnungseigentümer*« kollektivt, men *personlig* brug i de *individuelle* ejede områder i ejendomskomplekset?

24. Forelæggelsesafgørelsen indeholder ingen klare angivelser i hverken den ene eller den anden retning. UStG's § 4, nr. 13, er ligeledes uklar. For så vidt angår den relevante del begrænser den sig til uden yderligere præcisering at bestemme, at levering af varme fra en sammenslutning af ejere af fast ejendom til »*die Wohnungseigentümer*« er momsfritaget.

25. Denne mangel på præcision giver således anledning til to mulige scenarier. For det første er der opvarmning af *fællesarealerne*. I dette scenario leverer sagsøgeren varme til ejerne *kollektivt* i den forstand, at enten ejerne eller sagsøgeren (eller måske endda sagsøgeren direkte på ejernes vegne) opvarmer ejendomskompleksets fællesarealer med henblik på kollektivt forbrug og gavn. For det andet er der opvarmning af de *individuelle arealer*. I dette scenario leverer sagsøgeren også varme til ejerne, men på en helt anden måde. I så fald modtager ejerne varme direkte til deres udpegede dele af ejendomskomplekset og forbruger den *individuel*t.

2. **Hvilken modværdi er (i givet fald) ydet, og hvordan beregnes den?**

26. Som den tyske regering og Kommissionen med rette har påpeget, indeholder forelæggelsesafgørelsen heller ingen oplysninger om modværdi. Faktisk er der ingen angivelse af *nogen som helst* form for modværdi. Der er heller ingen nærmere oplysninger om, hvordan en

eventuel modværdi beregnes.

27. Uden modværdi forekommer der netop ingen afgiftspligtig transaktion (4).

28. Med henblik på min bedømmelse vil jeg ikke desto mindre gå ud fra, at ejerne yder en vis modværdi til sagsøgeren for levering af varme, eftersom det er usandsynligt, at den forelæggende ret overhovedet ville stille et sådant spørgsmål, hvis der ikke forelå nogen form for modværdi.

29. Desuden er måden, hvorpå modværdisystemet er udformet og beregnet, af tilsvarende betydning. På den ene side kan der være en specifik faktura for en specifik udgift. Med andre ord er enhver betaling for levering af varme øremærket, så den går *direkte* til at dække den specifikke udgift. På den anden side kan leveringen af varme være en af en større række aktiviteter, som sagsøgeren leverer. I så fald betaler ejerne formodentlig et fast beløb til dækning af forskellige driftsomkostninger, herunder levering af varme. Her vedrører faktureringsmetoden hele mængden (eller en del) af disse løbende aktiviteter, potentielt med en opdeling af omkostningerne. Modværdien ydes *indirekte* til dækning af »generelle« omkostninger.

30. Sammenfattende drejer de to variabler, som jeg ikke har kendskab til, men som efter min opfattelse er vigtige for i sidste ende at kunne bedømme sagen, sig ikke kun om, hvorvidt det er ejendomskompleksets *fællesarealer* eller *individuelle arealer*, der modtager varmen, men også om, hvorvidt modværdien for leveringen af varme skal dække en specifik udgift (»*direkte*«) eller en generel udgift (»*indirekte*«).

B. Det retlige kriterium

31. For at en transaktion kan anses for afgiftspligtig i momsdirektivets forstand, skal der være tale om en transaktion, som mod vederlag (omfattet af momsdirektivets artikel 2) foretages på en medlemsstats område (som krævet i direktivets artikel 5) af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab (som omhandlet i samme direktivs artikel 9), dvs. medmindre en af de fritagelser, der fremgår af momsdirektivets afsnit IX, finder anvendelse.

32. I den foreliggende sag er det ubestridt, at kriteriet om det territoriale anvendelsesområde er opfyldt. Jeg vil således ikke komme nærmere ind på det og koncentrerer min analyse om de øvrige forhold.

1. *Levering af varer mod vederlag?*

33. I momsdirektivets artikel 2 fastsættes de transaktioner, som er momspligtige. Det fastslås bl.a., at »levering af varer [...] mod vederlag« er en momspligtig transaktion. Det er blevet fortolket således, at EU-lovgiver har søgt kun at beskatte forbrug »mod vederlag«, dvs. når der ydes modværdi til gengæld for leveringen af varer (5). Et sådant »vederlag« skønnes at være værdien (i det mindste noget, til tider endda den subjektive værdi) af den pågældende vare, og ikke en værdi, der skønnes ud fra objektive kriterier (6).

34. Desuden skal der bestå en »direkte sammenhæng« mellem »vederlaget« og den pågældende beskattede aktivitet (7). Jeg forstår retspraksis således, at den foreskriver to kumulative betingelser i denne henseende. For det første er der tale om en form for »årsagsforbindelse« med hensyn til betalingen. Med andre ord at det kan observeres, at en person betaler for en bestemt vare eller tjenesteydelse (8). For det andet er betalingen betinget af et »retsforhold« mellem de to parter i transaktionen (9).

35. Jeg skal her bemærke, at brugen af udtrykket »retsforhold« i retspraksis forekommer mig noget uheldig. Der kan være transaktioner, som er omfattet af et »retsforhold«, og som ikke falder

ind under anvendelsesområdet for momsdirektivets artikel 2. Sagen Apple and Pear Development Council vedrørte således utvivlsomt et »retsforhold« mellem æble- og pæreavlerne i England og Wales og det organ, der i henhold til lovgivningen har til opgave at varetage deres interesser (idet medlemskab er obligatorisk), selv om Domstolen fastslog, at den årlige afgift, der skulle betales af hver enkelt æble- og pæreavler, ikke var tilstrækkeligt proportional med den individuelle »fordel«, der fulgte af organets virksomhed (10). Det betyder, at begrebet »retsforhold« omfatter mere, end man skulle tro ved første øjekast.

36. Efter min opfattelse sigter »retsforhold« i sådanne situationer snarere til »fordelens proportionalitet« vedrørende den erlagte betaling. Det følger heraf, at det »retsforhold«, der kræves, kun foreligger, når den part, der yder modværdien, også modtager en vis »fordel«, der er proportional med modværdien. I dommen i sagen Apple and Pear Development Council eksisterede »fordelens proportionalitet« ikke, idet organets funktioner vedrørte de fælles interesser for erhvervet som helhed, således at eventuelle fordele af disse funktioner, som individuelle avlere drager nytte af, *»er en indirekte følge af de forbedringer, der generelt opnås for erhvervet som helhed«* (11).

37. Den samme logik forekommer også i sagen Kommissionen mod Finland, hvori Domstolen fastslog, at der ikke var proportionalitet mellem de retshjælpsydelse, der blev ydet for et beskedent gebyr, beregnet efter retshjælpsmodtagerens indkomst, og de modtagne tjenesteydelser, selv om der eksisterede et retsforhold (12). Tilsvarende fastslog Domstolen i Tolsma-sagen, som ganske vist var en sag uden et »retsforhold«, at der ikke var proportionalitet mellem de beløb, forbipasserende giver en gademusikant, og den fordel, de modtager fra musikanten, når denne spiller musik på en offentlig gade (13).

38. Omvendt blev det konstateret, at »fordelens proportionalitet« var til stede i såvel Kennemer Golf-dommen som dommen i sagen Le Rayon D'Or, hvor betaling af et fast gebyr som modværdi for »standby«-adgang til en tjenesteydelse (mulighed for at benytte golfbanen eller modtage pleje på anmodning) blev anset for at være »mod vederlag«, selv om disse ydelser reelt ikke blev benyttet (14).

39. Alt i alt synes kriteriet om »retsforhold« således at have både formelle og materielle aspekter. Ud over (eller inden for) den formelle betingelse om, at der skal være en form for struktureret retsforhold mellem parterne i en transaktion, viser begrebet retsforhold tilbage til begrebet vederlag. Det tilsigter at omfatte enhver udveksling af gensidige fordele af mindst en vis økonomisk værdi, inden for hvilken der er en sporbar årsagsforbindelse mellem de leveringer, som foretages af de respektive parter.

2. Økonomisk virksomhed?

40. Momsdirektivets artikel 9 omhandler »afgiftspligtige personer«. I henhold til artikel 9, stk. 1, første punktum, forstås ved afgiftspligtig person »enhver«, som »uanset stedet« udøver »økonomisk virksomhed« uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed. I bestemmelsens andet punktum præciseres det dernæst, hvad der forstås ved »økonomisk virksomhed«.

41. I lyset af bestemmelsens brede formulering er enhver, som deltager i økonomisk aktivitet uanset stedet, en »afgiftspligtig person« (15). Tilsvarende er begrebet »økonomisk virksomhed« blevet fortolket bredt og er af objektiv karakter i den forstand, at virksomheden betragtes i sig selv, uafhængigt af sit formål eller sine resultater (16).

42. Efter at have afklaret det retlige kriterium, der følger af momsdirektivets artikel 2 og 9, vender jeg nu tilbage til den foreliggende sag.

C. Den foreliggende sag

43. I henhold til momsdirektivets artikel 15 anses »varme« for at være et materielt gode.

44. Den foreliggende sag kan i det væsentlige vedrøre to forskellige scenarier: et, hvor varmen leveres til ejendomskompleksets *fællesarealer*, og et, hvor den leveres til ejendomskompleksets *individuelle arealer*. I begge tilfælde antager jeg, at ejerne yder modværdi til sagsøgeren for levering af varen (varmen), uanset om det er *direkte* eller *indirekte* (17).

45. Inden jeg går videre med at vurdere de to scenarier hver for sig, vil jeg fremsætte bemærkninger til to tværgående sæt argumenter i den foreliggende sag, som finder anvendelse uanset scenariet.

46. Det første argument vedrører karakteren af »økonomisk virksomhed«. Den tyske regering og Kommissionen er af den opfattelse, at i lyset af *personsammenfaldet* mellem de parter, der udgør sammenslutningen af ejere (sagsøgeren, som faktisk er ejerne), og de parter, der modtager varmen (igen ejerne), kan denne transaktion ikke anses for at være »økonomisk virksomhed«. Ifølge Kommissionen omfatter dette ligeledes almindelig vedligeholdelse, reparation og andre tjenesteydelser, som sagsøgeren leverer til ejerne. Alt det ovenstående falder uden for momsdirektivets anvendelsesområde.

47. Jeg kan ikke tilslutte mig dette ræsonnement.

48. Hvad for det første angår leveringsens art anvender momsdirektivets artikel 9, stk. 1, første punktum, [i den engelske sprogversion] den temmelig klare betegnelse »any« [(o.a.: »enhver« eller »alle«, der ikke er ordret oversat i den danske sprogversion)] for at angive, at »alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder anses for »økonomisk virksomhed«« [(jf. artikel 9, stk. 1, andet punktum)]. Samspillet mellem de abstrakte og typologiske definitioner i denne bestemmelses første og andet punktum synes desuden at indebære, at EU-lovgiver har haft til hensigt at inkludere en række af aktiviteter, der er så bred som muligt, i begrebet »økonomisk virksomhed« (18).

49. For det andet, og efter min opfattelse ret afgørende, er sagsøgeren i henhold til tysk ret en særskilt juridisk person, således som den forelæggende ret har bemærket. Varmen leveres således af en juridisk person til tre andre juridiske personer. Jeg forstår helt sikkert, at sagsøgeren ud fra et økonomisk synspunkt udgøres af nogle af de samme personer, der drager fordel af dens virksomhed. Overlappningen mellem de økonomiske interesser er imidlertid næppe et argument for at se fuldstændig bort fra en klar retlig sondring, der findes i national ret. Der forekommer således ikke noget personsammenfald og ingen selvforsyning.

50. Jeg kan således ikke se, hvorfor levering af varme foretaget af en juridisk person, der er forskellig fra modtageren af varerne, ikke skulle udgøre »økonomisk virksomhed« som omhandlet i momsdirektivets artikel 9, stk. 1. Selv ved ændring af den pågældende virksomhed ville den konklusion ikke blive påvirket: Hvis sagsøgeren modtog en modværdi for f.eks. rengøring af fællesarealerne, vedligeholdelse af ejendommens facade eller endda reparation af dørtelefonen ved hovedindgangen, ville sagsøgeren udøve individuel »økonomisk virksomhed« på samme måde, som det er tilfældet med levering af varme i den foreliggende sag. Ingen af disse aktiviteter falder uden for anvendelsesområdet for momsdirektivets artikel 9, stk. 1 (19).

51. Den anden argumentation vedrører karakteren af UStG's § 4, nr. 13. Den tyske regering har i denne forbindelse fremsat to bemærkninger. For det første udgør UStG's § 4, nr. 13, en gennemførelse i national ret af fritagelsen i medfør af momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra I), for

så vidt angår »bortforpagtning og udlejning af fast ejendom«. For det andet har den tyske regering gjort gældende, at fritagelsen i medfør af UStG's § 4, nr. 13, finder støtte i en erklæring fra Kommissionen og Rådet. I denne erklæring, der er indeholdt i Rådets protokol vedrørende vedtagelsen af Rådets sjette direktiv 77/388/EØF (20) (herefter »sjette direktiv«), anføres det, at medlemsstaterne kan momsfritage bl.a. levering af varme.

52. Jeg kan ikke tilslutte mig nogen af disse argumenter.

53. I momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra l), anføres en af de aktiviteter, som medlemsstaterne kan fritage for moms. Bestemmelsen definerer ganske vist ikke, hvad »bortforpagtning og udlejning« dækker, og henviser heller ikke til national ret i denne henseende (21). Denne bestemmelse udgør imidlertid en fritagelse for det almindelige krav om betaling af moms og skal derfor fortolkes indskrænkende (22).

54. For det første kan jeg, ud fra tekstens ordlyd, ikke se noget argument til støtte for den tyske regerings holdning, nemlig at levering af varme eller faktisk levering af et gode, der ikke udgør fast ejendom, foretaget af en sammenslutning af ejere til ejerne, bør være omfattet af denne fritagelse. Jeg kan ikke se, hvordan »levering af varme til forbrug på ejendommen« nogensinde ved enhver rimelig (og bestemt ikke ved en snæver) fortolkning kan henføres under »bortforpagtning og udlejning af fast ejendom«. Førstnævnte er blot en helt anden aktivitet, der ganske vist har noget at gøre med »ejendom«, men så heller ikke mere.

55. For det andet kunne argumentet formentlig være, såfremt ejerne forpagtede eller lejede fast ejendom af sagsøgeren (hvilket ikke er tilfældet under den foreliggende sags omstændigheder), og sagsøgeren angav, at varmemeforbruget indgik i den obligatoriske »lejepakke«, at leveringen af varme er en del af udlejningstransaktionen. Retspraksis fritager imidlertid kun en »sekundær« ydelse for moms, for så vidt som den afgiftsmæssigt følger »hovedydelsen«, og når den ikke for kunderne udgør et mål i sig selv, men et middel til at udnytte tjenesteyderens hovedydelse på de bedst mulige betingelser (23). Det kræver en vurdering af transaktionens væsentlige elementer (24).

56. Selv om det således tilkommer den forelæggende ret at foretage denne efterprøvelse, bemærker jeg, at intet i den foreliggende sag tyder på, at den »sekundære« aktivitet, dvs. levering af varme, indgår i en eventuel transaktion vedrørende »bortforpagtning og udlejning«, som i øvrigt udgør »hovedaktiviteten« med henblik på fritagelse i medfør af momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra l) (25). Selv hvis dette var tilfældet, nærer jeg alvorlig tvivl med hensyn til, at en sådan samling af aktiviteter generelt ville være mulig i henhold til momsdirektivet. Levering af varme ville således have ret vanskeligt ved at kunne henføres under begrebet et specifikt aspekt af den fritagne »hovedaktivitet« (26).

57. For det tredje, og uden at dette berører spørgsmålet om, hvorvidt levering af varme under visse omstændigheder kan anses for sekundær, er der under alle omstændigheder tale om en »aktiv« transaktion. Som Domstolen har fastslået, var hensigten med momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra l, blot at fritage den »passive« transaktion, nemlig »bortforpagtning og udlejning af fast ejendom« fra moms (27). Som Kommissionen med rette har anført, fremgår det klart af dommen i sagen Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, at »aktive« transaktioner som »levering af vand, elektricitet og varme samt afhentning af affald, som ledsager denne udlejning, i princippet skal anses for at udgøre flere særskilte og uafhængige ydelser, som skal vurderes separat for så vidt angår moms« (28).

58. Hvad angår Kommissionens og Rådets erklæring vedrørende sjette direktiv er svaret endnu klarere. Det fremgår klart af retspraksis, at sådanne instrumenter er uden retlig betydning, og at de kun kan anvendes, når deres indhold kommer til udtryk i den pågældende bestemmelses ordlyd

(29). De personer, der er omfattet af den pågældende lovgivning, skal nemlig kunne handle i tillid til dens indhold (30).

59. Momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra l), omtaler ikke levering af varme. Dette er heller ikke tilfældet med bestemmelsens forgænger i sjette direktiv, nemlig artikel 13, stk. B, litra b), deri, som erklæringen vedrører. Den kan derfor ikke påberåbes i den foreliggende sag.

60. Efter at have behandlet de generelle tværgående argumenter vil jeg nu gå over til de to mulige scenarier i den foreliggende sag.

1. **Scenario 1: opvarmning af fællesarealerne**

61. Som nævnt forudsætter det første scenario, at sagsøgeren leverer varme til ejerne *kollektivt*. Varmen leveres således i ejernes fælles interesse og forbruges som sådan. Ejerne betaler sagsøgeren enten *direkte* eller *indirekte* for leveringen af varmen.

62. Når det er fastslået, at levering af varme kan udgøre økonomisk virksomhed, opstår spørgsmålet om, hvorvidt varmen leveres mod vederlag som omhandlet i momsdirektivets artikel 2. Da jeg ikke har kendskab til de nærmere ordninger for betaling eller fakturering mellem sagsøgeren og ejerne, kan jeg kun formulere nogle, for ikke at sige ret vage, vejledende angivelser om, hvilke kriterier der kan være relevante for den nationale ret.

63. For det første er det, afhængigt af arten af modværdi og fakturering, sandsynligt, at det erlagte vederlag (31) har en vis årsagsforbindelse, medmindre sagsøgeren befinder sig i den temmelig usandsynlige situation, at ejerne slet ikke betaler noget for den varme, de får leveret.

64. For det andet er spørgsmålet, om der foreligger et »retsforhold«, der indebærer en struktureret udveksling af vederlag? Et sådant »retsforhold« forudsætter ikke kun »samstemmende vilje«, men også en proportional »fordel« for betaleren (32). I det følgende ser jeg på, hvad dette betyder i den foreliggende sag.

65. I sagens natur handler sagsøgeren ikke i en enkelt ejers interesse eller efter dennes anvisninger. Når sagsøgeren leverer varme til opvarmning af ejendomskompleksets fællesarealer, udfører denne sandsynligvis sine funktioner *til fordel for ejendomskomplekset som helhed og i dets fælles interesse*. Det vederlag, som sagsøgeren modtager for at udføre sin virksomhed (f.eks. levering af varme), har ingen reel sammenhæng med den »fordel«, der er proportional med ejerens *individuelle andel* af det samlede »vederlag« for den pågældende transaktion (33). Enhver »fordel«, som den enkelte ejer modtager, vil være indirekte afledt af fordelene for ejerne kollektivt, selv om det ikke kan udelukkes, at nogle af ejerne under visse omstændigheder kan drage større fordel af leveringen af varme end andre (34).

66. Med andre ord er den individuelle »fordel« ikke tilstrækkeligt proportional med den erlagte betaling. Som følge heraf er forbindelsen mellem det erlagte vederlag og den modtagne transaktion ikke tilstrækkeligt direkte til, at den henhører under momsdirektivets artikel 2, stk. 1 (35).

67. Det er korrekt, at ejerne i det mindste i henhold til tysk ret og med forbehold for efterprøvelse ved den forelæggende ret er retligt forpligtede til at dække deres andel af sagsøgerens samlede gebyrer og omkostninger (36). Jeg mener derimod ikke, at det er afgørende, om eksistensen af en retlig forpligtelse til at blive en del af en særskilt enhed (som i sagen Apple and Pear Development Council), eller faktisk om forpligtelsen til at betale en forholdsmæssig del af dette organs samlede udgifter (således som det ville kræves i den foreliggende sag i henhold til tysk ret), er bestemmende for, om »fordelens proportionalitet«

foreligger. I alle henseender kan manglende kontrol og et manglende samtykkeelement ganske vist betragtes som en »indikation« i retning af, at transaktionen ikke *ingen reel forstand udgør en betaling for en bestemt aktivitet*» (37), men det karakteriserer ikke forholdet mellem den pågældende aktivitet og den erlagte betaling.

68. Derfor mener jeg, at leveringen af varme i det første scenario, hvis den er beregnet til fællesarealerne i ejendomskomplekset, ligeledes kan mangle »fordelens proportionalitet«, hvis ejerne ikke er retligt forpligtet til at dække sagsøgerens gebyrer og udgifter. Under disse omstændigheder tjener leveringen af varme ejernes fælles interesse og foretages derfor ikke »mod vederlag« inden for anvendelsesområdet for momsdirektivets artikel 2, stk. 1.

69. Hvis dette var sagens faktiske omstændigheder, ville jeg således være af den opfattelse, at momsdirektivet ikke er til hinder for UStG's § 4, nr. 13. I et sådant tilfælde og i et sådant omfang kan UStG's § 4, nr. 13, nemlig anses for blot at være en præcisering i national ret af en virksomhed, der under alle omstændigheder ikke er momspligtig.

2. Scenario 2: opvarmning af de individuelle arealer

70. I det andet scenario leverer sagsøgeren varme til ejerne *individuel*t til deres personlige forbrug inden for deres arealer af ejendomskomplekset. En sådan levering foretages således i den enkelte ejers interesse. Varmen forbruges ikke i ejendomskomplekssets fællesarealer. Ejerne betaler sagsøgeren *direkte* eller *indirekte*.

71. I dette scenario kan kriteriet om, at der skal være en »årsagsforbindelse« for, at der foreligger vederlag, i forhold til det første scenario, a fortiori, sandsynligvis konstateres. Selv om man kan forestille sig flere typer faste satser, et fast beløb eller andre mulige hybridbetalinger, når hver ejer regelmæssigt betaler sin andel af opvarmningen af fællesarealerne, er det nemlig ret vanskeligt at forestille sig, at den samme type ordning også finder anvendelse på det, der i det væsentlige er privat forbrug.

72. Når det er sagt, er den afgørende faktor i scenario 2 efter min opfattelse den omstændighed, at der foreligger en proportional »fordel« for den enkelte ejer. Hvis ejerne modtager og yder modværdi til sagsøgeren for levering af varme til deres *individuelle brug*, er den erlagte modværdi netop øremærket til en aktivitet, der medfører en tilstrækkeligt direkte og proportional fordel for ejeren. Jeg antyder på ingen måde, at en fordel skal være proportional med *penge værdien* af den erlagte betaling. Momsdirektivet virker ikke som en politibetjent over for dårlige økonomiske beslutninger. Det drejer sig snarere om, hvorvidt den modtagne fordel er tilstrækkeligt direkte til, at den kan anses for at leveres »mod vederlag« som omhandlet i momsdirektivets artikel 2, stk. 1. I bekræftende fald leveres den »mod vederlag« som omhandlet i momsdirektivets artikel 2, stk. 1.

73. Disse konklusioner gælder uanset betalingsmåden. Hvis en *direkte* betaling for en specifik faktura ydes til gengæld for leveringen af varme, er der tydeligvis ingen tvivl om, at den vil modsvare den fordel, der modtages i form af varmen. Man kan ændre den måde, hvorpå modværdien ydes, men denne konklusion vil sandsynligvis forblive uændret. En transaktion i form af levering af varme med en *indirekte* modydelse fra ejeren, f.eks. i form af et regelmæssigt fast gebyr, er stadig proportional med den modtagne fordel, dvs. »mod vederlag«, da den i det mindste delvis omfatter en aktivitet, der ydes i form af en *individuel fordel* for ejeren.

74. Som det fremgår af Kennemer Golf-dommen og dommen i sagen Le Rayon d'Or, gælder dette også, selv om det ikke er muligt at knytte beløbet til hver enkelt persons brug af varmen (38). Følgelig er elementet »fordelens proportionalitet« også til stede i en transaktion med »blandede udgifter«, dvs. i en situation, hvor sagsøgeren udfører en række aktiviteter for ejerne *kollektivt* og

desuden leverer varme til ejerne *individuel*t. Her er mindst en del af den erlagte modværdi øremærket til at dække en *individuel* udgift. Transaktionen bliver således delvist proportional og i den udstrækning »mod vederlag« som omhandlet i momsdirektivets artikel 2, stk. 1, og momspligtig.

75. Under disse omstændigheder fritager UStG's § 4, nr. 13, en transaktion for den almindelige forpligtelse til at betale moms i Tyskland, mens den samme transaktion ville være momspligtig i andre medlemsstater eller endog i Tyskland (39), hvilket er i strid med princippet om afgiftsneutralitet (40). Momsdirektivet er således til hinder for UStG's § 4, nr. 13, med henblik på at fritage levering af varme for moms.

76. I lyset af ovenstående tilkommer det den nationale ret at vurdere de nærmere regler for den ordning, der findes mellem sagsøgeren og ejerne, under behørig hensyntagen til ovenstående betragtninger vedrørende »fordelens proportionalitet« og de eventuelle betalinger for leveringen af varme. Hvis der er et element af proportionalitet i den transaktion, der er indbragt for den forelæggende ret, kan elementet »mod vederlag« i momsdirektivets artikel 2, stk. 1, sandsynligvis opfyldes, og transaktionen bliver i dette omfang momspligtig.

V. Forslag til afgørelse

77. Jeg foreslår Domstolen at besvare det af Finanzgericht Baden-Württemberg (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Baden-Württemberg, Tyskland) forelagte spørgsmål således:

»Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at det ikke er til hinder for nationale bestemmelser, hvorefter en sammenslutning af ejeres levering af varme til ejerne er fritaget for merværdiafgift, for så vidt som den modværdi, som denne sammenslutning modtager til gengæld for leveringen af varme, udelukkende tager hensyn til de gebyrer og udgifter, der er afholdt i forbindelse med levering af varme til ejendommens fællesarealer.

Direktiv 2006/112/EF skal derimod fortolkes således, at det er til hinder for de samme bestemmelser i national ret, for så vidt som den modværdi, som sammenslutningen modtager for levering af varme, helt eller delvist tager hensyn til leveringen af varme til de individuelt ejede dele af ejendommen.

Det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve, under hvilke omstændigheder modværdien erlægges for levering af varme i hovedsagen.«

1 – Originalsprog: engelsk.

2 – Rådets direktiv af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1).

3 – I syvende betragtning til momsdirektivet omtales behovet for, at det fælles momssystem bør »medføre konkurrencemæssig neutralitet«. Jf. ligeledes dom af 3.5.2001, Kommissionen mod Frankrig (C-481/98, EU:C:2001:237, præmis 22).

4 – Dom af 5.2.1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, EU:C:1981:38, præmis 14), og af 1.4.1982, Hong Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121, præmis 10). Som jeg har foreslået andetsteds, kan vederlagselementet ikke forudsættes at være til stede i alle situationer, hvor der foreligger en »levering af varer«, hvis der ikke er kendskab til modværdielementet. Jf. mit forslag til afgørelse Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:112, punkt 57).

5 – Jf. den nævnte retspraksis i fodnote 4 ovenfor.

- 6 – Jf. dom af 13.6.2018, Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:431, præmis 43).
- 7 – Jf. eksempelvis dom af 3.7.2019, The Chancellor, Masters og Scholars of the University of Cambridge (C-316/18, EU:C:2019:559, præmis 21 og den deri nævnte retspraksis).
- 8 – Jf. dom af 5.2.1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, EU:C:1981:38, præmis 12).
- 9 – Jf. dom af 3.3.1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, præmis 17), og af 10.11.2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855, præmis 28 og den deri nævnte retspraksis).
- 10 – Dom af 8.3.1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, præmis 14).
- 11 – Ibidem, præmis 14.
- 12 – Dom af 29.10.2009, Kommissionen mod Finland (C-246/08, EU:C:2009:671, præmis 50-51).
- 13 – Dom af 3.3.1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, præmis 17).
- 14 – Dom af 21.3.2002, Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200, præmis 40-42), og af 27.3.2014, Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, præmis 37).
- 15 – Som Terra og Kajus har konstateret, betyder det i forbindelse med momsdirektivet, at en »sataysælger i Jakarta« anses for at være en afgiftspligtig person i samme forstand som et »stormagasin i Amsterdam«. Jf. B.J.M. Terra og J. Kajus *Introduction to European VAT*, IBFD Publications 2018, s. 371.
- 16 – Jf. bl.a. dom af 5.7.2018, Marle Participations (C-320/17, EU:C:2018:537, præmis 22), og af 10.4.2019, PSM »K« (C-214/18, EU:C:2019:301, præmis 41 og 42).
- 17 – Beskrevet nærmere i punkt 22-30 ovenfor i dette forslag til afgørelse.
- 18 – Jf. i denne retning generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse Posnania Investment (C-36/16, EU:C:2017:134, punkt 25).
- 19 – Den økonomiske karakter af sådanne aktiviteter kan understreges yderligere ved et tankeeksperiment: Vil og kan sådanne aktiviteter leveres af en anden (ekstern) enhed (som ikke er sagsøgeren) mod normal betaling? Dette spørgsmål må nødvendigvis besvares bekræftende: Selvfølgelig kan varme leveres (og bliver det ofte) af et eksternt selskab mod betaling, hvilket svarer til at engagere et selskab til at reparere en elevator, der er gået i stykker, i huset.
- 20 – Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1).

- 21 – Ifølge fast retspraksis følger det af behovet for en ensartet anvendelse af EU-retten og lighedsprincippet, at udtryk i en EU-retlig bestemmelse, som ikke indeholder nogen udtrykkelig henvisning til medlemsstaternes ret, normalt undergives en selvstændig og ensartet fortolkning, som skal søges under hensyntagen til bestemmelsens kontekst og formålet med den pågældende bestemmelse (jf. eksempelvis dom af 16.11.2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, præmis 38 og den deri nævnte retspraksis).
- 22 – Jf. senest dom af 2.7.2020, Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513, præmis 22).
- 23 – Jf. dom af 19.12.2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, præmis 34 og den deri nævnte retspraksis).
- 24 – Jf. dom af 18.1.2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, præmis 30 og den deri nævnte retspraksis).
- 25 – Jf. i denne retning dom af 25.2.1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, præmis 7-10 og 31), af 27.9.2012, Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, præmis 23), af 27.6.2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12, EU:C:2013:434, præmis 24), og af 19.12.2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, præmis 40).
- 26 – Jf. i samme retning dom af 6.5.2010, Kommissionen mod Frankrig (C-94/09, EU:C:2010:253, præmis 34).
- 27 – Dom af 4.10.2001, Goed Wonen (C-326/99, EU:C:2001:506, præmis 52), og af 28.2.2019, Sequeira Mesquita (C-278/18, EU:C:2019:160, præmis 19). Jf. ligeledes generaladvokat Trstenjaks forslag til afgørelse RLRE Tellmer Property (C-572/07, EU:C:2008:697, punkt 32).
- 28 – Dom af 16.4.2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229, præmis 47).
- 29 – Jf. bl.a. dom af 14.3.2013, Agrargenossenschaft Neuzelle (C-545/11, EU:C:2013:169, præmis 52).
- 30 – Jf. dom af 17.10.1996, Denkavit m.fl. (C-283/94, C-291/94 og C-292/94, EU:C:1996:387, præmis 29).
- 31 – Som anført ovenfor, punkt 26-30 i dette forslag til afgørelse.
- 32 – Som anført ovenfor, punkt 34-39 i dette forslag til afgørelse.
- 33 – Jf. ligeledes dom af 3.3.1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, præmis 14), hvor dette blev omtalt som manglende »*gensidig udveksling*«.
- 34 – Det bedste scenario her ville omhandle en velholdt fælles have i stueetagen, som indirekte er til fordel for ejeren af en lejlighed i stueetagen i højere grad end ejeren af en lejlighed på øverste etage. Jf. i denne retning dom af 8.3.1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, præmis 14).
- 35 I denne henseende netop i overensstemmelse med Conseil d'Etats afgørelse af 7.12.2001 i sag nr. 212273, ECLI:FR:CEORD:2001:212273.20011207, som den forelæggende ret har henvist til.

- 36 – Jeg udleder denne opfattelse af § 16, nr. 2, i *Wohnungseigentumsgesetz* (lov om ejerskab af lejligheder og varig bopælsret).
- 37 – Generaladvokat Slynns forslag til afgørelse Apple and Pear Development Council (102/86, ikke trykt i Sml., EU:C:1987:466, s. 1461).
- 38 – Jf. navnlig dom af 21.3.2002, Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200, præmis 40), og af 27.3.2014, Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, præmis 37).
- 39 – På samme måde leveres det individuelle forbrug af varme (eller elektricitet eller vand) i en individuel ejers lejlighed eller en lejelejlighed normalt af tredjemand og er momspligtigt. Det er nemlig kun inden for rammerne af den ganske særlige faktuelle konstellation i den foreliggende sag, at en sammenslutning af ejere tilsyneladende ud over sine normale (fælles) funktioner også yder andre (individualiserede) kommercielle leveringer, hvorved der effektivt skabes dissonans mellem på den ene side den almindeligt oplyste retlige karakter og på den anden side den konkrete faktiske økonomiske virksomhed.
- 40 – Jf. eksempelvis dom af 19.12.2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, præmis 36 og den deri nævnte retspraksis).