

**Sag C-528/19****Sammendrag af anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 98, stk. 1, i Domstolens procesreglement****Dato for indlevering:**

10. juli 2019

**Forelæggende ret:**

Bundesfinanzhof (Tyskland)

**Afgørelse af:**

13. marts 2019

**Sagsøger og revisionsappellant:**

F-AG

**Sagsøgt og revisionsindstævnt:**

Finanzamt Y

**Hovedsagens genstand**

Momsmæssig behandling af en udvidelse af en offentlig kommunevej, ret til fradrag af indgående moms, levering af goder, som foretages mod vederlag

**Genstand og retsgrundlag for forelæggelsen**

Fortolkning af EU-retten, artikel 267 TEUF

**Præjudicielle spørgsmål**

1. Har en afgiftspligtig person under omstændigheder som dem, der foreligger i hovedsagen, hvor den pågældende afgiftspligtige person efter opdrag fra en by udfører anlægsarbejder på en kommunevej og har købt ydelser af andre afgiftspligtige personer med henblik på etablering af vejen, der er blevet overdraget til kommunen, ret til fradrag af indgående moms på disse ydelser i henhold til artikel 17, stk. 2, litra a), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter?

2. Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende: Er der under omstændigheder som dem, der foreligger i hovedsagen, hvor en afgiftspligtig person efter opdrag fra en by udfører anlægsarbejder på en kommunevej, tale om en levering af goder, som foretages mod vederlag, idet modydelsen for leveringen af en vej er en tilladelse til at drive et stenbrud?

3. Såfremt det andet spørgsmål besvares benægtende: Skal den vederlagsfri overdragelse til kommunen af vejen, der har status som offentlig vej, under omstændigheder som dem, der foreligger i hovedsagen, hvor den pågældende afgiftspligtige person efter opdrag fra en by udfører anlægsarbejder på en kommunevej, i henhold til artikel 5, stk. 6, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter sidestilles med en vederlagsfri levering af goder, selv om overdragelsen sker i virksomhedsøjemed, for at forhindre, at kommunens endelige forbrug bliver afgiftsfrit?

### **Anførte EU-retlige forskrifter**

Rådets sjette direktiv af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, navnlig artikel 17, stk. 2, litra a), og artikel 5, stk. 6

### **Anførte nationale retsfor skrifter**

Umsatzsteuergesetz (den tyske momslov, herefter »UStG«), navnlig §§ 1, 3 og 15

### **Kort fremstilling af de faktiske omstændigheder og retsfor handlingerne**

- 1 Sagsøgeren og revisionsappellanten (herefter »sagsøgeren«), et aktieselskab, er et administrerende holdingselskab. Et af sagsøgerens datterselskaber er A-GmbH. Sagsøgeren og A-GmbH udgjorde en afgiftsmæssig enhed.
- 2 I det omtvistede år (2006) drev A-GmbH bl.a. et kalkbrud i X. Regeringspræsidi et Z gav ved afgørelse af 16. februar 2001 tilladelse til åbning og drift af stenbruddet på betingelse af, at adgangen til bruddet skulle gå via en offentlig kommunevej, der ejes af by X (herefter »byen«).
- 3 Til borttransporten af de udvundne kalksten var en udvidelse af den pågældende kommunevej nødvendig. Som led i tilladelsesproceduren havde A-GmbH's retlige forgænger derfor allerede den 11. december 1997 indgået en kontrakt med byen om udvidelsen af denne vej. I denne kontrakt forpligtede byen sig til at projekttere og udføre udvidelsen af den pågældende delstrækning. Endvidere forpligtede byen sig til i ubegrænset omfang at stille den udvidede strækning til rådighed for A-GmbH's retlige forgænger med henblik på adgang til stenbruddet og i forbindelse med eventuelle udvidelser heraf, idet statussen som offentlig vej blev opretholdt.

A-GmbH's retlige forgænger forpligtede sig til at afholde samtlige udgifter i forbindelse med udvidelsen af delstrækningen. Kontrakten skulle også gælde for alle kontrahenternes retlige efterfølgere. I en ændringsafgørelse af 25. april 2005 vedrørende afgørelsen om tilladelsen af 16. februar 2001 blev det fastlagt, at tilladelsen ville bortfalde, såfremt udvidelsen af den pågældende vej ikke var afsluttet senest den 31. december 2006.

- 4 I 2006 indgik A-GmbH kontrakt med sit søsterselskab B-GmbH, der ligeledes indgår i sagsøgerens koncern, om udvidelsen af den pågældende delstrækning i overensstemmelse med aftalen med byen. Udvidelsen blev færdiggjort i november 2006, og det udførte arbejde blev afleveret i december 2006. Fra december 2006 blev delstrækningen benyttet af A-GmbH's tunge lastvogne og i beskedent omfang af personbiler.
- 5 Mens sagsøgeren ikke gjorde A-GmbH's udgifter til anlægsarbejderne gældende i forbindelse med afgiftsangivelserne vedrørende moms for 2006, fradrog sagsøgeren de momsbeløb, der var indeholdt i B-GmbH's indgående ydelser, i momsangivelsen vedrørende 2006.
- 6 Efter en afgiftskontrol var sagsøgte og appelindstævnte (herefter »Finanzamt«) af den opfattelse, at sagsøgeren med udvidelsen af vejen havde leveret en momspligtig vederlagsfri entrepriseydelse i henhold til UStG's § 3, stk. 1b, første punktum, nr. 3, til byen. Mellem A-GmbH og B-GmbH var der tale om ikke-afgiftspligtige interne transaktioner, eftersom de begge indgik i sagsøgerens koncern.
- 7 Finanzamt udstedte den 1. marts 2012 en ændret momsansættelse for 2006.
- 8 Sagsøgerens klage blev ikke taget til følge.
- 9 Sagsøgeren fik delvist medhold i det søgsmål, som denne anlagde ved Hessisches Finanzgericht (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager for delstaten Hessen, Tyskland, herefter »FG«).
- 10 Til støtte for den appel, som sagsøgeren har iværksat ved den forelæggende ret, har sagsøgeren gjort gældende, at der ved en fortolkning af UStG's § 15, stk. 1, i overensstemmelse med EU-retten skal indrømmes fradrag af indgående moms, eftersom udgifterne til udvidelsen af vejen indgår i sagsøgerens virksomheds generalomkostninger og dermed er omkostningselementer i sagsøgerens momspligtige udgående transaktioner. Der er heller ikke tale om en vederlagsfri overdragelse som omhandlet i UStG's § 3, stk. 1b, første punktum, nr. 3.

### **Kort fremstilling af begrundelsen for forelæggelsen**

- 11 Der er i flere henseender tvivl som omhandlet i artikel 267, stk. 3, TEUF om, hvorvidt bedømmelsen, der er støttet på national ret, er i overensstemmelse med EU-retten.

***Bedømmelse efter national ret***

- 12 Ifølge den hidtidige retspraksis fra Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland) kan den indgående moms ikke fradrages, eftersom sagsøgeren har købt de indgående transaktioner af B-GmbH med henblik på udførelsen af en vederlagsfri levering til byen.
- 13 Den erhvervsdrivende har ret til fradrag, når han køber de indgående ydelser inden for rammerne af virksomhedsudøvelsen og dermed til sin økonomiske virksomhed. I henhold til UStG's § 15, stk. 1, første punktum, nr. 1, kan den erhvervsdrivende som indgående afgift fratække de afgifter, der ifølge loven påhviler ham for ydelser, som er blevet udført for hans virksomhed af en anden erhvervsdrivende. I henhold til UStG's § 15, stk. 2, første punktum, nr. 1, kan der ikke fratækkes afgifter for ydelser, som den erhvervsdrivende anvender til afgiftsfrie transaktioner.
- 14 Ifølge fast retspraksis fra Domstolen og fra Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland) er en direkte og umiddelbar tilknytning mellem en bestemt indgående transaktion og én eller flere udgående transaktioner, der giver ret til fradrag, principielt nødvendig for, at en afgiftspligtig person har ret til at fratække den betalte indgående moms, og for, at omfanget af denne ret kan fastlægges (jf. f.eks. Domstolens dom af 29.10.2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, præmis 57, af 18.7.2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, præmis 27, af 22.10.2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, præmis 27; af 14.9.2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, præmis 28).
- 15 Den afgiftspligtige har imidlertid ligeledes ret til fradrag, når udgifterne til de omhandlede tjenesteydelser indgår i den pågældendes generalomkostninger og dermed er omkostningselementer i prisen på de goder og tjenesteydelser, som vedkommende leverer, selv om der ikke er nogen direkte og umiddelbar tilknytning mellem en bestemt indgående transaktion og én eller flere udgående transaktioner, der giver ret til fradrag. Sådanne omkostninger har således en direkte og umiddelbar forbindelse med hele den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed (fast retspraksis, jf. herom f.eks. dom SKF, EU:C:2009:665, præmis 58, og den deri nævnte retspraksis; dom AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, præmis 28; dom Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, EU:C:2017:683, præmis 29, og dommen af 17.10.2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, præmis 27).
- 16 Den erhvervsdrivende har således ret til fradrag, i det omfang han har til hensigt at anvende ydelser til sin virksomhed (UStG's § 2, stk. 1, artikel 4 i direktiv 77/388/EØF) og dermed til sin økonomiske virksomhed med henblik på at levere ydelser mod vederlag (økonomisk virksomhed) (dom af 13.3.2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, domskonklusionens punkt 1). Der er imidlertid ikke ret til fradrag af indgående moms, i det omfang den erhvervsdrivende ved indkøbet af ydelsen påtænker at anvende den til en vederlagsfri transaktion og dermed til ikke-

økonomisk virksomhed, som ikke er omfattet af momsens anvendelsesområde (jf. dom af 12.2.2009, C-515/07, Vereniging Nöordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, EU:C:2009:88, præmis 34; af 13.3.2014, Malburg, C-204/13, EU:C:2014:147, præmis 36 og 37).

- 17 Ud fra disse principper giver B-GmbH's omtvistede indgående ydelser, som skal henføres til sagsøgeren inden for rammerne af den organisatoriske enhed, ikke ret til fradrag; de indgående ydelse blev nemlig indkøbt med henblik på anvendelse til en ikke-økonomisk virksomhed (vederlagsfri levering til byen).
- 18 Anlægsarbejderne på vejen er en overdragelse af et gode. Når den erhvervsdrivende – som i det omtvistede tilfælde – fremstiller infra- og servicestrukturer på fremmed grund mod vederlag på grundlag af en kontrakt om infra- og servicestrukturarbejder, der er indgået med en by, leverer den erhvervsdrivende en entrepriseydelse (levering af infra- og servicestrukturer) som omhandlet i UStG's § 3, stk. 4, til kommunen.
- 19 Overdragelsen er – efter Bundesfinanzhofs (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland) hidtidige opfattelse – sket vederlagsfrit. Den kontrakt om infra- og servicestrukturarbejder, der var indgået mellem A-GmbH's retlige forgænger og byen, indeholdt ingen forpligtelse for kommunen til at betale et vederlag. Der foreligger ikke tilstrækkelige holdepunkter for, at regeringspræsidiets afgørelse om tilladelse var en modydelse for sagsøgerens udvidelse af vejen. Den målrettede overdragelse af et gode af begunstigende karakter, som forudsættes i UStG's § 3, stk. 1b, første punktum, nr. 3, følger af, at byen skulle gives juridisk ejendomsret til anlægsarbejder vedrørende kommunevejen uden modydelse. Der foreligger ingen holdepunkter for, at sagsøgeren i det mindste i økonomisk henseende ville beholde ejendomsretten eller endog blot brugsrettigheder til kommunevejen, hvilket ville være til hinder for at antage, at der senere var tale om en sådan overdragelse.
- 20 I henhold til national lovgivning har sagsøgeren dermed ikke ret til fradrag af indgående moms.

### ***Bedømmelse efter EU-retten***

#### ***Om det første præjudicielle spørgsmål***

- 21 På grundlag af Domstolens dom Sveda (EU:C:2015:712) og dom Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (EU:C:2017:683) samt generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments af 6. april 2017, C-132/16 (EU:C:2017:283), hersker der tvivl om, hvorvidt den hidtidige bedømmelse efter national ret kan opretholdes. Derimod kan det tænkes, at sagsøgeren har fradragsret vedrørende de indgående ydelser.
- 22 I disse afgørelser besvarede Domstolen spørgsmålet om fradragsret vedrørende etableringen af en offentlig vej og en pumpestation bekræftende, fordi udgifterne

til de indkøbte tjenesteydelser indgår i den afgiftspligtiges generalomkostninger og dermed er omkostningselementer i prisen på de goder og tjenesteydelser, som vedkommende leverer. I denne forbindelse undersøgte Domstolen ikke tilknytningen til den vederlagsfri tjenesteydelse som omhandlet i artikel 26 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (direktiv 2006/112/EF – i det omtvistede år stadig artikel 6, stk. 2, i direktiv 77/388/EØF) (dom Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, EU:C:2017:683, præmis 23), henholdsvis den fastslog, at den umiddelbare, gratis anvendelse ikke berører den direkte og umiddelbare tilknytning, der er mellem de indgående transaktioner og de udgående transaktioner, der giver ret til fradrag, eller hele den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed (dom Sveda, EU:C:2015:712, præmis 34). Den vederlagsfri anvendelse synes derfor ikke at være til hinder for fradragsretten, selv om der efter den forelæggende rets opfattelse er tale om ikke-økonomisk virksomhed.

### *Om det andet præjudicielle spørgsmål*

- 23 Såfremt det lægges til grund, at sagsøgeren har ret til fradrag, er den forelæggende ret endvidere i tvivl om, hvorvidt der skal foretages en modregning af kravet vedrørende indgående moms og en momsfordring hidrørende fra en levering, der er foretaget mod vederlag, eller hidrørende fra en vederlagsfri overdragelse som omhandlet i artikel 5, stk. 6, i direktiv 77/388/EØF (nu artikel 16 i direktiv 2006/112/EF). Dette skal efter den nationale procesret undersøges inden for rammerne af tvisten.
- 24 EU-retligt er det ikke helt utvivlsomt, om sagsøgeren har leveret vejen mod vederlag.
- 25 En levering af goder eller levering af tjenesteydelser »mod vederlag« forudsætter, at der består en direkte sammenhæng mellem leveringen af goder eller leveringen af tjenesteydelser og en modværdi, som den afgiftspligtige faktisk har modtaget. En sådan direkte sammenhæng foreligger, såfremt der mellem tjenesteyderen og modtageren består et retsforhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser, idet det af tjenesteyderen modtagne vederlag udgør den faktiske modværdi af den ydelse, som leveres til modtageren (jf. i denne retning dom Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599, præmis 37, og dom af 22.11.2018, Meo – Serviços de Comunicações e Multimedia, C-295/17, EU:C:2018:942, præmis 39). Modværdien kan også bestå i en levering af varer, dog på betingelse af, at der er en direkte sammenhæng mellem leveringen af tjenesteydelserne og leveringen af varerne, og at sidstnævntes værdi kan opgøres i penge (jf. dom af 10.1.2019, A, C-410/17, EU:C:2019:12, præmis 35 ff.).
- 26 I overensstemmelse med den hidtidige nationale opfattelse er den forelæggende ret tilbøjelig til antage, at leveringen af vejen til byen er foretaget vederlagsfrit. Der er tale om en levering af goder og ikke af ydelser, eftersom sagsøgeren har givet byen rådighed over vejen.

27 Imidlertid er det ud fra en EU-retlig betragtning ikke utvivlsomt, at der er tale om en vederlagsfri levering under omstændigheder som dem, der foreligger i hovedsagen, der så absolut har lighedspunkter med sagen Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, eftersom generaladvokat Kokott i punkt 50 i sit forslag til afgørelse Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (EU:C:2017:283) fremførte den opfattelse, at en virksomhed sjældent forærer noget til en tredjepart, hvis den ikke har udsigt til en tilsvarende fordel fra den pågældende tredjeparts side. I bekræftende fald ville dette i den foreliggende sag være tilladelsen til åbning og drift af stenbruddet, som regeringspræsidiets kun har meddelt på betingelse af, at sagsøgeren(s retlige forgænger) udvidede den pågældende vej. Tilladelsen til udvinding af kalksten ville være bortfaldet, hvis udvidelsen af kommunevejen ikke var blevet afsluttet senest den 31. december 2006. Ved en sådan betragtning ville der – ifølge generaladvokat Kokott – foreligge en ydelse mod vederlag, som ganske vist giver adgang til momsfradrag, men som også udløser en afgiftspligt i samme størrelse for så vidt angår renoveringen mod vederlag.

#### *Om det tredje præjudicielle spørgsmål*

28 Hvis man derimod – som den forelæggende ret hidtil har lagt til grund – går ud fra, at der er tale om en vederlagsfri levering, er det fortsat tvivlsomt, om denne vederlagsfri levering af et gode er afgiftspligtig i henhold til artikel 5, stk. 6, i direktiv 77/388/EØF (nu artikel 16 i direktiv 2006/112/EF).

29 Dette har den forelæggende ret hidtil lagt til grund. Den omstændighed, at leveringen sker af erhvervsmæssige grunde, er ifølge Domstolens praksis ikke til hinder for en beskatning i henhold til artikel 5, stk. 6, i direktiv 77/388/EØF, da det allerede af bestemmelsens ordlyd fremgår, at direktiv 77/388/EØF sidestiller det forhold, at en afgiftspligtig person fra sin egen virksomhed udtager et gode, som han overdrager vederlagsfrit, med levering mod vederlag, når den indgående moms kunne fradrages disse goder, idet det er uden betydning, om overdragelsen sker i virksomhedsøjemed (jf. dom af 27.4.1999, Kuwait Petroleum, C-48/97, EU:C:1999:203, præmis 22). Selv om udtagelser sker til virksomhedens eget brug, skal de anses for afgiftspligtige leveringer, medmindre der er tale om vareprøver (dom af 30.9.2010, EMI Group, C-581/08, EU:C:2010:559, præmis 18, 23) eller gaver af ringe værdi (jf. dom Kuwait Petroleum, EU:C:1999:203, præmis 23). Det fremgår, at ingen af de to undtagelser kan komme på tale i den foreliggende sag.

30 Det kan imidlertid tale mod denne betragtning, at kommunevejen ikke benyttes af byen til »private« formål, men (på grund af vejens status) som offentlig vej (jf. i anden sammenhæng generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, EU:C:2017:283, præmis 51; dom Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, EU:C:2009:88, præmis 35 ff.).

31 Endvidere er der også tvivl om afgiftsplikten i henhold til artikel 5, stk. 6, i direktiv 77/388/EØF, eftersom der foreligger afvigende retspraksis inden for

Unionen. Den østrigske Verwaltungsgerichtshof (appeldomstol i forvaltningsretlige sager) har i en i så henseende sammenlignelig sag afvist, at der var tale om en afgiftspligtig udgift til eget forbrug, eftersom der var tale om udgifter til erhvervsmæssige formål, der som sekundære eller tilknyttede transaktioner ville høre ind under ydelserne inden for virksomhedens rammer.

- 32 Denne muligvis principielt anderledes synsvinkel, der er anlagt af en ret i en anden medlemsstat, forpligter i henhold til artikel 267, stk. 3, TEUF den forelæggende ret til at forelægge Domstolen det retlige spørgsmål (jf. dom af 5.7.2018, Marcandi, C-544/16, EU:C:2018:540, præmis 64; jf. også dom af 15.9.2005, Intermodal Transports, C-495/03, EU:C:2005:552, præmis 39).
- 33 Desuden er der også tvivl om beskatningen af den vederlagsfri overdragelse, fordi den rejser tvivl om princippet om momsens neutralitet. Sagsøgeren pålægges moms af virksomhedens generalomkostninger. Den begrundelse, der anføres for bestemmelsen i artikel 5, stk. 6, i direktiv 77/388/EØF (nu artikel 16 i direktiv 2006/112/EF) om at forhindre »afgiftsfrit endeligt forbrug« (jf. f.eks. dom EMI Group, EU:C:2010:559, præmis 17, vedrørende artikel 5, stk. 6, i direktiv 77/388/EØF; af 17.7.2014, BCR Leasing IFN, C-438/13, EU:C:2014:2093, præmis 23, vedrørende artikel 16 i direktiv 2006/112/EF), er ikke relevant i tilfælde som den foreliggende sag, eftersom de omtvistede omkostninger er indkalkuleret i priserne på de ordinære udgående transaktioner.