

Sag C-207/23

Anmodning om præjudiciel afgørelse

Dato for indlevering:

29. marts 2023

Forelæggende ret:

Bundesfinanzhof (Tyskland)

Afgørelse af:

22. november 2022

Sagsøgt, revisionsappellant og revisionsindstævnt:

Finanzamt X

Sagsøger, revisionsindstævnt og revisionsappellant:

Y KG

[Udelades] **BUNDESFINANZHOF**

KENDELSE

I sagen

Finanzamt X

sagsøgt, revisionsappellant og revisionsindstævnt

mod

Y KG

sagsøger, revisionsindstævnt og revisionsappellant

[udelades]

vedrørende moms for 2008

har XI. afdeling

på grundlag af den mundtlige forhandling af 9. november 2022 i retsmødet den 22. november 2022 afsagt følgende kendelse:

Konklusion

I. Den Europæiske Unions Domstol forelægges følgende spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 16 og 74 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (herefter momsdirektivet) til præjudiciel afgørelse:

1. Er der tale om, at »en afgiftspligtig person fra sin egen virksomhed udtager en vare, [...] som han overdrager vederlagsfrit« som omhandlet i momsdirektivets artikel 16, hvis en afgiftspligtig person vederlagsfrit afgiver varme fra sin virksomhed til en anden afgiftspligtig person med henblik på dennes økonomiske virksomhed (her vederlagsfri overdragelse af varme fra en el-leverandørs kraftvarmeværk til en landbrugsvirksomhed med henblik på opvarmning af aspargesmærker)?

Er det i denne henseende afgørende, om den afgiftspligtige modtager anvender varmen til formål, som giver vedkommende ret til fradrag?

2. Begrænser definitionen af udtagelse (momsdirektivets artikel 16) kostprisen som omhandlet i momsdirektivets artikel 74, således at kun omkostninger med indgående moms skal indgå i beregningen heraf?

3. Omfatter kostprisen kun de direkte produktions- eller fremstillingsomkostninger eller også omkostninger, som kun kan henføres indirekte, såsom f.eks. finansieringsudgifter?

II. [Udelades].

Præmisser

I.

- 1 Sagsøgeren, revisionsappellanten og revisionsindstævnte (sagsøgeren) driver et biogasanlæg med henblik på produktion af biogas fra biomasse. Den producerede biogas blev i 2008 (det omtvistede år) anvendt til decentral el- og varmeproduktion i et tilsluttet kraftvarmeværk, idet den blev tilført en forbrændingsmotor, som drev en generator.
- 2 Den således producerede el blev hovedsageligt tilført det almindelige elnet og betalt af elnetoperatøren.
- 3 Den varme, som denne proces også genererede, blev delvist anvendt i produktionsprocessen. Sagsøgeren overdrog i det omtvistede år ved kontrakt af 29. november 2007 »vederlagsfrit« størstedelen af varmen til den erhvervsdrivende A med henblik på tørring af træ i containere og ved kontrakt af

29. juli 2008 til B GbR (B), som opvarmede sine aspargesmarker med varmen. Det fremgår af begge kontrakter, at størrelsen af vederlaget aftales individuelt alt efter varmemodtagerens økonomiske situation og ikke fastlægges i kontrakterne.

- 4 I det omtvistede år modtog sagsøgeren for leveringen af 6 714 247 kilowatttimer el ud over det såkaldte minimumsvederlag for tilførsel i henhold til § 8, stk. 1, i Gesetz für den Vorrang Erneuerbarer Energien (lov om forrang for vedvarende energi) i affattelsen af 7. november 2006 (BGBl I 2006, 2550) på 1 054 337,85 EUR et ekstrabeløb i henhold til § 8, stk. 3, i lov om forrang for vedvarende energi (en såkaldt kraftvarmeproduktionsbonus) fra elnetoperatøren, fordi den af sagsøgeren producerede el udgjorde el af den type, der er omhandlet i § 3, stk. 4, i Gesetz für die Erhaltung, die Modernisierung und den Ausbau der Kraft-Wärme-Kopplung (lov om bevarelse, modernisering og udvikling af kraftvarmeproduktion (herefter »kraftvarmeproduktionsloven«)) i affattelsen af 19. marts 2002 (BGBl I 2002, 1092). Også denne kraftvarmeproduktionsbonus på 85 070,66 EUR blev af sagsøgte, revisionsappellanten og revisionsindstævnte (Finanzamt (afgiftsmyndigheden)) i overensstemmelse med sagsøgerens momsangivelse inkluderet i afgiftsgrundlaget for de afgiftspligtige transaktioner.
- 5 Eftersom sagsøgeren ikke fakturerede noget vederlag til varmemodtagerne, lagde kontrollanten ved en ekstern kontrol, der blev gennemført hos sagsøgeren, til grund, at der forelå en vederlagsfri udtagelse og overdragelse af varmen til A og B som omhandlet i § 3, stk. 1b, første punktum, nr. 3, i Umsatzsteuergesetz (momsloven). I mangel af en indkøbspris for varmen beregnede kontrollanten i henhold til momslovens § 10, stk. 4, første punktum, nr. 1, afgiftsgrundlaget for denne udtagelse på grundlag af egenomkostningerne. Til de samlede omkostninger på 1 104 453,35 EUR, som var angivet i resultatopgørelsen, skulle der ifølge kontrollantens beregning lægges 384 791,55 EUR (hvilket svarer til 34,84%) for den afgivne varme, og han ansatte derfor i denne henseende – med udgangspunkt i dette afgiftsgrundlag – moms på 73 110,29 EUR.
- 6 Finanzamt lagde resultatet af kontrollen til grund ved afgiftsansættelsen for 2008 af 17. november 2011. Finanzamt afviste ved klageafgørelse af 1. august 2012 den herover indgivne klage som ubegrundet.
- 7 Med sit oprindelige søgsmål gjorde sagsøgeren bl.a. gældende, at kraftvarmeproduktionsbonussen var et vederlag fra en tredjemand. Finanzgericht (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager) gav sagsøgeren medhold ved den første behandling af sagen. Efter at Finanzamt havde iværksat appel, ophævede Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) ved dom af 31. maj 2017 – XI R 2/14 (Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs 258, 191, Bundessteuerblatt II 2017, 1024) – Finanzgerichts dom og hjemviste sagen til Finanzgericht. Den såkaldte kraftvarmeproduktionsbonus, som elnetoperatøren betalte til sagsøgeren, var ifølge Bundesfinanzhof ikke et vederlag for sagsøgerens »gratis« overdragelse af varme. Den af elnetoperatøren foretagne betaling var derimod et vederlag for den el, som sagsøgeren leverede til operatøren. Sagen var ikke moden til påkendelse, da det ikke kunne fastslås, i

hvilket omfang sagsøgerens vederlagsfri naturalydelse skulle afgiftsbelægges. Reglerne herfor fremgår i henhold til de principper, der blev opstillet i Bundesfinanzhofs dom af 12. december 2012 – XI R 3/10 (BFHE 239, 377, BStBl II 2014, 809) – og af 16. november 2016 – V R 1/15 (BFHE 255, 354, BStBl II 2022, 777) – af momslovens § 10, stk. 4, første punktum, nr. 1. De efterprøvnings, der er nødvendige i denne forbindelse, skal foretages af Finanzgericht.

- 8 Ved den anden behandling af sagen anfægtede sagsøgeren bl.a. med hensyn til afgiftsgrundlaget for varmelieferingerne Finanzamts beregning, hvorved denne naturalydelse i henhold til momslovens § 10, stk. 4, første punktum, nr. 1, blev fastsat på grundlag af kostprisen. Finanzgericht gav ved den anden behandling af sagen sagsøgeren delvist medhold. Finanzgericht nedsatte den ansatte moms. Momsen for de vederlagsfri naturalydelser skal i henhold til momslovens § 10, stk. 4, første punktum, nr. 1, fastsættes på grundlag af kostprisen, som skal beregnes på grundlag af den såkaldte markedsværdimetode. Der skal tages udgangspunkt i markedsværdien for el og varme på det konkrete sted, hvor sagsøgeren befandt sig.
- 9 Ved appellen har sagsøgeren og Finanzamt gjort en tilsidesættelse af den materielle ret gældende.

II.

- 10 [Udelades]. [Udsættelse, præjudiciel forelæggelse]

11 1. Retsforskrifter

12 a) EU-retten

- 13 **Artikel 16 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (momsdirektivet) har følgende ordlyd:**

Det forhold, at en afgiftspligtig person fra sin egen virksomhed udtager en vare, som han vil anvende til privat brug for sig selv eller for sit personale, eller som han overdrager vederlagsfrit, eller i øvrigt benytter til et for virksomheden uvedkommende formål, sidestilles med levering af varer mod vederlag, såfremt varen eller de bestanddele, som den er sammensat af, har givet ret til fuldt eller delvist fradrag af momsen.

Udtagning af varer til virksomhedens eget brug i form af gaver af ringe værdi og vareprøver sidestilles dog ikke med levering af varer mod vederlag.

- 14 **Momsdirektivets artikel 74 har følgende ordlyd:**

Når en afgiftspligtig person udtager eller anvender en vare fra sin virksomhed, eller når en afgiftspligtig person eller personer, som indtræder i hans rettigheder, når han ophører med sin afgiftspligtige økonomiske virksomhed, ligger inde med

varer som omhandlet i artikel 16 og 18, er afgiftsgrundlaget købsprisen for varerne eller for tilsvarende varer eller i mangel af en købspris kostprisen på det tidspunkt, hvor disse transaktioner finder sted.

15 Momsdirektivets artikel 289 har følgende ordlyd:

Afgiftspligtige personer, der er fritaget for afgift, er ikke berettiget til at foretage fradrag af momsen i henhold til artikel 167-171 og artikel 173-177 eller til at anføre denne på deres fakturaer.

16 Momsdirektivets artikel 302 har følgende ordlyd:

Når en standardsatslandbruger er omfattet af en standardgodtgørelse, har han ikke fradragsret for aktiviteter, der er omfattet af denne standardsatsordning.

17 b) Nationale lovgivning

18 Momslovens § 3, stk. 1b, har følgende ordlyd:

Med levering mod vederlag ligestilles:

1. det forhold, at en erhvervsdrivende udtager et gode fra sin virksomhed til et for virksomheden uvedkommende formål
2. den erhvervsdrivendes vederlagsfrie overdragelse af et gode til personalet til dettes private brug, med undtagelse af gaver af ringe værdi
3. enhver anden vederlagsfri overdragelse af et gode med undtagelse af gaver af ringe værdi og vareprøver til virksomhedens brug. Godet eller de bestanddele, det er sammensat af, skal have givet ret til fuldt eller delvist fradrag.

19 Momslovens § 10, stk. 4, har følgende ordlyd:

1. Transaktionen skatteansættes

1. i forbindelse med overførsel af en genstand som omhandlet i § 1a, stk. 2, og § 3, stk. 1a, samt ved leveringer som omhandlet i § 3, stk. 1a, på grundlag af indkøbsprisen med tillæg af sekundære omkostninger for genstanden eller for en tilsvarende genstand eller i mangel af en indkøbspris på grundlag af kostprisen, i alle tilfælde på tidspunktet for transaktionen

[...]

20 § 8 i lov om forrang for vedvarende energi

1. For el, der produceres i anlæg med op til 20 megawatt, som udelukkende anvender biomasse som omhandlet i den i henhold til stk. 7 udstedte bekendtgørelse, udgør vederlaget [...]

3. Det i stk.1, første punktum, fastsatte minimumsvederlag forhøjes med 2,0 cent pr. kilowatttime, såfremt der er tale om el som omhandlet i kraftvarmeproduktionslovens § 3, stk. 4, og der forelægges dokumentation herfor [...] for netoperatøren. I stedet for den i første punktum omhandlede dokumentation kan der for serielt fremstillede kraftvarmeproduktionsanlæg med en ydelse på op til 2 megawatt forelægges passende dokumenter fra producenten, hvoraf den termiske og elektriske ydelse samt el-varmeforholdet fremgår.

21 **Kraftvarmeproduktionslovens § 3, stk. 4**

4. Kraftvarmeproduktions-el er det beregnede produkt af kraftvarmeværkets nyttevarme og el-varmeforhold. For anlæg, der ikke råder over faciliteter til udførsel af overskudsvarme, består hele netto-elproduktionen af kraftvarmeproduktions-el.

22 **2. Det første præjudicielle spørgsmål**

23 **a) Det præjudicielle spørgsmåls genstand i forhold til andre situationer**

24 Det første præjudicielle spørgsmål vedrører fortolkningen af momsdirektivets artikel 16. Denne bestemmelse svarer til den tidligere bestemmelse i artikel 5, stk. 6, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (herefter »direktiv 77/388/EØF), hvorfor afdelingen lægger til grund, at der også skal tages hensyn til Domstolens praksis vedrørende artikel 5, stk. 6, i direktiv 77/388/EØF ved fortolkningen af momsdirektivets artikel 16.

25 Momsdirektivets artikel 16, første punktum, sidestiller i fire tilfælde det forhold, at en afgiftspligtig person fra sin egen virksomhed udtager en vare, med en levering mod vederlag. Disse tilfælde kan sammenfattes under overbegræbet udtagelse. Der er tale om, at vedkommende »udtager en vare, som han vil anvende til privat brug for sig selv [tilfælde 1] eller for sit personale [tilfælde 2], eller som han overdrager vederlagsfrit [tilfælde 3], eller i øvrigt benytter til et for virksomheden uvedkommende formål [tilfælde 4]«.

26 I den foreliggende sag har sagsøgeren etableret et fradragsberettiget anlæg, der producerer el, som sagsøgeren som afgiftspligtig person leverer afgiftspligtigt mod vederlag. I det mindste på grundlag af en fuld henførelse til virksomheden havde sagsøgeren ret til fradrag for etablerings- og driftsomkostningerne. [Udelades]

27 Det er derimod uklart, hvilke retsvirkninger der indtræder med hensyn til den overskudsvarme, som produceres med anlægget. Denne varme kan anvendes på forskellige måder. Således kan den afgiftspligtige person, der leverer denne el afgiftspligtigt mod vederlag og har gjort det fulde fradrag gældende for anlægget, udlede varmen, uden at den anvendes (tilfælde A), anvende den som fysisk person (individuel erhvervsdrivende) for at opvarme sin bolig (tilfælde B), overdrage den

vederlagsfrit til sit personale til private boligmæssige formål (tilfælde C), anvende den som offentligretligt organ til myndighedsopgaver, såsom f.eks. opvarmning af kontorer, og dermed til en virksomhed, som udøves i egenskab af offentlig myndighed som omhandlet i momsdirektivets artikel 13, stk. 1, første afsnit (tilfælde D), overdrage den vederlagsfrit til beboere i nærheden med henblik på disses private boligmæssige behov (tilfælde E) eller overdrage den vederlagsfrit til en anden afgiftspligtig person med henblik på dennes økonomiske virksomhed, idet der i denne henseende muligvis skal sondres efter, om modtageren anvender varen som led i sin økonomiske virksomhed til formål, der i henhold til momsdirektivets artikel 168 eller 169 ville give vedkommende ret til fradrag (tilfælde F).

- 28 Den afgiftsretlige bedømmelse af de fleste af disse tilfælde er uproblematisk. Således foreligger der i tilfælde A ikke en udtagelse, således at momsdirektivets artikel 16, første punktum, allerede af denne grund ikke finder anvendelse. Derimod er de betingelser, der er fastsat i momsdirektivets artikel 16, første punktum, tilfælde 1 og 2, opfyldt i tilfælde B og C, idet dette i hvert fald ved en fuld henførelse til virksomheden ikke medfører en begrænsning af fradraget. I tilfælde D må det henset til Domstolens dom af 12. februar 2009, *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07 (EU:C:2009:88)*, lægges til grund, at der ikke foreligger en udtagelse til et for virksomheden uvedkommende formål som omhandlet i momsdirektivets artikel 16, første punktum, tilfælde 4, hvilket formentlig medfører en begrænsning af fradraget for etablerings- og driftsomkostningerne. Hvad angår tilfælde E har Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) bekræftet, at der foreligger vederlagsfri overdragelser som omhandlet i momsdirektivets artikel 16, første punktum, tilfælde 3, med fuldt fradrag, idet endeligt forbrug i dette tilfælde ellers ville blive fritaget for afgift (Bundesfinanzhof, dom af 25.11.2021 – V R 45/20, BFHE 275, 392, præmis 18).
- 29 Det er derimod uklart, hvorledes tilfælde F, der svarer til de faktiske omstændigheder i den foreliggende sag, skal bedømmes. Der opstår det spørgsmål, om der også i dette tilfælde er tale om »vederlagsfri overdragelse« som omhandlet i momsdirektivets artikel 16, første punktum, tilfælde 3.
- 30 **b) Domstolens hidtidige praksis vedrørende momsdirektivets artikel 16**
- 31 Domstolen har tidligere i flere tilfælde taget stilling til enkelte af de situationer, der er omhandlet i momsdirektivets artikel 16 (artikel 5, stk. 6, i direktiv 77/388/EØF).
- 32 Således foreligger der en udtagelse, hvis et olieselskab overdrager goder til en køber af brændstof mod indløsning af vouchere, som køberen af brændstof har modtaget på grundlag af den købte mængde i forbindelse med en salgsfremmeordning efter at have betalt den fulde detailpris for brændstoffet ved standen (Domstolens dom af 27.4.1999, *Kuwait Petroleum, C-48/97, EU:C:1999:203*, domskonklusionens punkt 2 vedrørende artikel 5, stk. 6, i

direktiv 77/388/EØF). Dette vedrører udtagelse i form af vederlagsfri overdragelse som omhandlet i momsdirektivets artikel 16, første punktum, tilfælde 3, som det fremgår af denne doms præmis 24. Domstolen begrundede i denne doms præmis 22, at der var tale om en udtagelse, med, at der også kan foreligge en udtagelse i tilfælde af en overdragelse til virksomhedens eget brug.

- 33 I forbindelse med vareprøver som omhandlet i momsdirektivets artikel 16, andet punktum – og i denne henseende formentlig også med henblik på momsdirektivets artikel 16, første punktum, tilfælde 1 og 2 – fastslog Domstolen, at der skal sikres ligebehandling mellem den afgiftspligtige, som udtager et gode til sit eget eller til sit personales brug, på den ene side, og den endelige forbruger, som erhverver et gode af samme art, på den anden side, og at afgiftsbelægningen af udtagelsen tilsigter at undgå, at endeligt forbrug bliver fritaget for afgift (Domstolens dom af 30.9.2010, EMI Group, C-581/08, EU:C:2010:559, præmis 17 f., vedrørende artikel 5, stk. 6, i direktiv 77/388/EØF).
- 34 Endelig fastslog Domstolen, at der ikke foreligger en udtagelse, når den afgiftspligtige person i forbindelse med sin økonomiske virksomhed til fordel for en kommune udfører arbejder med udvidelse af en kommunevej, der er åben for offentligheden, men som anvendes af den afgiftspligtige person (Domstolens dom af 16.9.2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, EU:C:2020:712, domskonklusionens punkt 3 vedrørende artikel 5, stk. 6, i direktiv 77/388/EØF). Med henvisning til Kuwait Petroleum-dommen (EU:C:1999:203) og EMI Group-dommen (EU:C:2010:559) afviste Domstolen antagelsen om benyttelse til et for virksomheden uvedkommende formål (som omhandlet i momsdirektivets artikel 16, første punktum, tilfælde 4), idet disse arbejder blev udført til den afgiftspligtige persons brug, hvilket dog ikke udelukkede en udtagelse i henhold til andre kriterier (præmis 64). Endvidere var anvendelsen af den udvidede vej i den offentlige trafik ikke til hinder for, at der forelå en udtagelse. Arbejderne med udvidelse af denne vejstrækning blev udført for at imødekomme den afgiftspligtige persons behov med hensyn til at bære lastvognstrafik (præmis 65). Der forelå ikke en situation med et afgiftsfrit endeligt forbrug (præmis 66), idet Domstolen i denne forbindelse henviste til »den faktiske endelige anvendelse«, hvoraf det fremgik, at den afgiftspligtige persons anvendelse af vejen havde forrang i forhold til anvendelsen i den offentlige trafik, som var »uden betydning« (præmis 67 og 37).
- 35 **c) Mulig besvarelse af det første præjudicielle spørgsmål**
- 36 **aa) Bekræftelse af, at der foreligger en udtagelse, ved en ordlydsfortolkning**
- 37 Henset til ordlyden af momsdirektivets artikel 16, første punktum, tilfælde 3, må det i den foreliggende sag bekræftes, at der foreligger en vederlagsfri overdragelse. Sagsøgeren udtog fra sin virksomhed et gode som omhandlet i momsdirektivets artikel 15, stk. 1, der blev produceret som led i virksomheden, nemlig varmen. Eftersom sagsøgeren med hensyn til de afgiftspligtige leveringer

af el mod vederlag havde ret til fradrag for det anlæg, hvormed varmen blev produceret, havde sagsøgeren også ret til fradrag for produktionen af varmen.

- 38 Endvidere foreligger de betingelser, der skal være opfyldt, for at der er tale om en overdragelse. Videregivelse af genstanden for overdragelsen til en anden person under de betingelser, der ellers medfører, at der foreligger en levering (momsdirektivets artikel 14, stk. 1), skal anses for en overdragelse. Dette er tilfældet for tilrådighedsstillelse af varme til brug for modtageren.
- 39 Denne overdragelse var også vederlagsfri, idet varmen i strid med det, der var aftalt i kontrakterne, blev videregivet til A og B uden betaling [udelades].

40 **bb) Betydningen af det endelige forbrug**

- 41 Det er uklart, om definitionen af udtagelse som en vederlagsfri overdragelse ved en yderligere begrænsning kan indskrænkes ud over ordlyden af momsdirektivets artikel 16, første punktum, tilfælde 3. Også denne definition af udtagelse kan nemlig have til formål at forhindre et endeligt forbrug, der er fritaget for afgift (jf. II.2.b ovenfor). Definitionen af udtagelse som en vederlagsfri overdragelse er i så fald underlagt den betingelse, at der sker et endeligt forbrug, som er fritaget for afgift. En sådan begrænsning kan muligvis udledes af Domstolens dom i sagen *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie* (EU:C:2020:712). Desuden kan en ligebehandling med momsdirektivets artikel 16, første punktum, tilfælde 1 og 2, tale for en sådan begrænsning.
- 42 Ved en sådan indskrænkende fortolkning vil det imidlertid også være nødvendigt at besvare det spørgsmål, om det allerede kan afvises, at der foreligger et endeligt forbrug, som er fritaget for afgift, hvis modtageren af overdragelsen, som er en afgiftspligtig person, anvender genstanden for overdragelsen til sin egen økonomiske virksomhed, eller om det herudover er påkrævet, at vedkommende anvender genstanden for overdragelsen til en økonomisk virksomhed, der i henhold til momsdirektivets artikel 168 og 169 giver vedkommende ret til fradrag. Det sidstnævnte kan muligvis begrundes således, at genstanden for overdragelsen, der giver overdrageren (her sagsøgeren) ret til fradrag, ellers kan anvendes af modtageren af overdragelsen (her A og B) til formål, som ikke ville give ret til fradrag.
- 43 Ved vurderingen af det første præjudicielle spørgsmål lægger den forelæggende ret til grund, at der af Domstolens dom i sagen *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie* (EU:C:2020:712) ikke klart kan udledes en fortolkning, der (ved en yderligere betingelse) er indskrænkende i forhold til ordlyden. Afvisningen i denne dom af, at den i momsdirektivets artikel 16, første punktum, tilfælde 3, omhandlede situation foreligger, skyldtes nemlig muligvis også, at den afgiftspligtige persons udvidelse af kommunevejen med henblik på at bære lastvognstrafik skulle anses for en overdragelse til den afgiftspligtige person selv, således at allerede kriteriet om en overdragelse til en anden person ikke var opfyldt.

- 44 Endvidere kan det forhold, at Domstolen i Kuwait Petroleum-dommen (EU:C:1999:203) bekræftede, at der forelå en vederlagsfri overdragelse, selv om overdragelsen blev anvendt med henblik på overdragerens økonomiske virksomhed (Domstolens dom i sagen Kuwait Petroleum, EU:C:1999:203, præmis 22), tale imod en fortolkning, der er indskrænkende i forhold til ordlyden. Dette kan føre til en analog betragtning af modtageren af overdragelsen, således at der også foreligger en vederlagsfri overdragelse, når modtageren anvender genstanden for overdragelsen til sin økonomiske virksomhed. Endvidere har Domstolen fastslået, at der ikke gøres »forskel på grundlag af modtageren af vareprøvernes afgiftsmæssige status« (Domstolens dom i sagen EMI Group, EU:C:2010:559, præmis 52).
- 45 Endelig skal det tages i betragtning, at udtagelsen som en vederlagsfri overdragelse som omhandlet i momsdirektivets artikel 16, første punktum, tilfælde 3, ifølge EU-lovgivers vilje skal tillægges en selvstændig funktion i forhold til en udtagelse til privat brug som omhandlet i momsdirektivets artikel 16, første punktum, tilfælde 1 og 2. Henset hertil er det tvivlsomt, om en vederlagsfri overdragelse skal underlægges de samme begrænsninger som en udtagelse til privat brug, idet momsdirektivets artikel 16, første punktum, tilfælde 3, muligvis ikke vil have noget selvstændigt anvendelsesområde, hvis kriteriet om et afgiftsfritaget endeligt forbrug anvendes.
- 46 **cc) Vurdering af retsvirkningerne**
- 47 Der skal også foretages en vurdering af de retsvirkninger, der vil følge af at anlægge eller ikke anlægge en fortolkning, der er indskrænkende i forhold til ordlyden.
- 48 **(1) Indskrænkende fortolkning**
- 49 Såfremt spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger en vederlagsfri overdragelse som omhandlet i momsdirektivets artikel 16, første punktum, tilfælde 3, skal besvares benægtende på grundlag af kriteriet om et endeligt forbrug, der er fritaget for afgift, skal overdrageren vurdere, om der foreligger et sådant endeligt forbrug hos modtageren. Dermed bærer overdrageren risikoen for at foretage en fejlvurdering heraf. Dette illustreres af den foreliggende sag. Således skulle sagsøgeren på den ene side modtage et vederlag for at stille varmen til rådighed, mens varmen på den anden side skulle anvendes af modtagerne A og B til bestemte formål i forbindelse med den af A og B udøvede økonomiske virksomhed. Første del af denne aftale blev ikke gennemført, allerede idet der i ingen af tilfældene blev foretaget nogen betalinger for varmeoverdragelsen. Ligeledes er det – i det mindste i abstrakt forstand – muligt, at modtagerne (her A og B) i strid med det, der er aftalt i kontrakterne, kunne anvende den vederlagsfri ydelse (her varme) til andre formål end deres økonomiske virksomhed. Dermed bærer sagsøgeren den principielle risiko for, at den individuelle erhvervsdrivende A og selskabsdeltagerne i B i strid med kontrakten f.eks. anvender varmen til private boligmæssige formål. Såfremt anvendelsen af momsdirektivets artikel 16, første punktum, tilfælde 3, afhænger af

modtagerens anvendelse (eventuelt med ret til fradrag), vil overdrageren i denne henseende skulle bære risikoen for at foretage fejlvurderinger.

- 50 Dette kan muligvis begrunde, at der med henblik på kriteriet om en vederlagsfri overdragelse i overensstemmelse med ordlyden af momsdirektivets artikel 16, første punktum, tilfælde 3, kun tages udgangspunkt i overdragelsen og i, om der betales et vederlag herfor, uden at dette kriterium indskrænkes af betingelsen om et endeligt forbrug, der er fritaget for afgift.
- 51 **(2) Ordret anvendelse**
- 52 Der skal også foretages en vurdering af de retsvirkninger, der vil følge af en ordret anvendelse. I denne henseende skal det med henblik på princippet om afgiftsneutralitet (jf. f.eks. Domstolens dom af 13.3.2014, Malburg, C-204/13, EU:C:2014:147, præmis 41) muligvis anses for ukorrekt at lægge til grund, at der foreligger en udtagelse som en vederlagsfri overdragelse, når den afgiftspligtige modtager af overdragelsen anvender genstanden for overdragelsen til formål i forbindelse med sin økonomiske virksomhed, der giver vedkommende ret til fradrag. Videregivelsen af varmen afgiftsbelægges alligevel med moms, uden at ydelsesmodtageren har ret til fradrag herfor. For så vidt kan der foreligge en tilsidesættelse af princippet om afgiftsneutralitet, hvis modtageren af overdragelsen ikke har ret til fradrag, mens udtagelsen afgiftsbelægges hos overdrageren.
- 53 Imidlertid synes en sådan afvisning af, at der foreligger en ret til fradrag, at være tvivlsom. Momsdirektivets artikel 16, første punktum, sidestiller nemlig udtagelsen med en levering mod vederlag. Såfremt den afgiftspligtige modtager af overdragelsen anvender den vare, som i henhold til momsdirektivets artikel 16, første punktum, tilfælde 3, skal anses for at være leveret til vedkommende ved overdragelse, til de formål, der er anført i momsdirektivets artikel 168 eller 169, er de materielle betingelser for et fradrag opfyldt. Med hensyn til det yderligere krav om en faktura som omhandlet i momsdirektivets artikel 178, litra a), kan overdrageren muligvis anses for at have ret til at udstede en faktura for udtagelsen. På denne faktura vil navnlig værdien af udtagelsen som omhandlet i momsdirektivets artikel 74 og det afgiftsbeløb, der skal betales heraf [momsdirektivets artikel 226, nr. 10)], blive anført som afgiftsgrundlag [momsdirektivets artikel 226, nr. 8)]. Angivelserne på fakturaen omfatter ikke en betalingsanmodning. Et fradrag skal derfor i tilfælde af en udtagelse muligvis anses for en vederlagsfri overdragelse, uden at dette kræver en betaling fra modtageren af overdragelsen til overdrageren. I tilfælde af, at overdragelsen på forhånd er vederlagsfri, er betingelsen i momsdirektivets artikel 90 om »ikke-betaling [...] efter det tidspunkt, hvor transaktionen har fundet sted«, nemlig ikke opfyldt. Såfremt modtageren af overdragelsen derimod betaler det afgiftsbeløb, som vedkommende skylder for udtagelsen, ændrer dette intet, idet en sådan afgiftsbetaling ikke skal anses for et vederlag.

54 Endelig ville en bekræftende besvarelse af spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger et fradrag, kræve, at den afgift, der skyldes for udtagelsen, betragtes som en afgift, som skal betales eller er betalt som omhandlet i momsdirektivets artikel 168, litra a) (jf. herom Domstolens dom af 13.1.2022, Zipvit, C-156/20, EU:C:2022:2, præmis 37).

55 **d) Det første præjudicielle spørgsmåls betydning for afgørelsen**

56 Momslovens § 3, stk. 1b, beror på momsdirektivets artikel 16 og svarer til denne bestemmelse (jf. Bundesfinanzhof, dom af 16.10.2013 – XI R 39/12, BFHE 243, 77, BStBl II 2014, 1024, præmis 27 – og af 21.5.2014 – V R 20/13, BFHE 246, 226, BStBl II 2014, 1029). I henhold til begge bestemmelser sidestilles en vederlagsfri overdragelse med en levering af varer mod vederlag, såfremt varen eller de bestanddele, som den er sammensat af, har givet ret til fuldt eller delvist fradrag af momsen (momslovens § 3, stk. 1b, første punktum, nr. 3, og andet punktum, og momsdirektivets artikel 16, første punktum). I den foreliggende sag udgør varmeleveringerne til A og B vederlagsfri overdragelser i denne forstand, idet driften af kraftvarmeværket med biogasanlæg gav sagsøgeren ret til fuldt fradrag af momsen.

57 Finanzgericht har ikke foretaget nogen konstateringer om, hvorvidt A og B har ret til fuldt fradrag af momsen. Det kan ikke udelukkes, at A og B er små virksomheder eller kan gøre brug af standardsatsordningen for land- og skovbrugere.

58 **3. Det andet præjudicielle spørgsmål**

59 a) Betydningen af afgiftspligtens indtræden for afgiftsgrundlaget

60 Momsdirektivets artikel 74 vedrører den i momsdirektivets artikel 16, første punktum, fastsatte definition af en udtagelse, idet afgiftsgrundlaget for denne udtagelse fremgår af momsdirektivets artikel 74. Dette begrundes efter afdelingens opfattelse, at der også tages hensyn til de med momsdirektivets artikel 16 forfulgte formål ved fortolkningen af momsdirektivets artikel 74.

61 **b) Formålene med afgiftsbelægningen af udtagelser**

62 Vedrørende definitionen af udtagelse har Domstolen allerede fastslået, at »formålet med sjette direktivs artikel 5, stk. 6, bl.a. er at sikre ligebehandling af en afgiftspligtig person, som udtager et gode af sin virksomhed, og en almindelig forbruger, der køber et gode af samme art. For at nå dette mål forhindrer [artikel 5, stk. 6, i direktiv 77/388/EØF], at en afgiftspligtig person, som har kunnet fradrage momsen ved købet af et gode, der er henført til hans virksomhed, fritages for at betale moms, når han udtager godet af sin erhvervsformue til privat brug, og at han dermed nyder uberettigede fordele i forhold til den almindelige forbruger, som køber godet og herved betaler moms« (Domstolens dom af 17.5.2001, Fischer og Brandenstein, C-322/99 og C-323/99, EU:C:2001:280, præmis 56). Derfor ville en fortolkning af definitionen af udtagelse, hvorefter »der i tilfælde af

udtagelse af et gode til den afgiftspligtiges private brug skulle foretages en samlet beskatning af godet og de tilføjede dele, skønt godet oprindeligt blev erhvervet uden mulighed for fradrag af indgående moms, og alene de »bestanddele, det er sammensat af«, som er erhvervet senere, gav ret til fradrag af indgående moms [...] være i strid med det ligebehandlingsformål, som forfølges ved [denne bestemmelse]« (Domstolens dom af 17.5.2001, Fischer og Brandenstein, C-322/99 og C-323/99, EU:C:2001:280, præmis 75).

63 **c) Betydningen af afgiftspligtens indtræden for afgiftsgrundlaget**

64 Såfremt det med definitionen af udtagelse forfulgte formål om, »at den afgiftspligtige ikke får nogen uberettiget fordel i forhold til den almindelige forbruger« (Domstolens dom af 17.5.2001, Fischer og Brandenstein, C-322/99 og C-323/99, EU:C:2001:280, præmis 76, og af 16.6.2016, Mateusiak, C-229/15, EU:C:2016:454, præmis 39), kan overføres på momsdirektivets artikel 74, følger det muligvis heraf, at der ved ansættelsen af kostprisen kun skal tages hensyn til de egenomkostninger, der er afgiftspligtige, idet også almindelige forbrugere, der fremstiller en vare, kun pålægges moms i denne henseende. Denne fortolkning medfører, at en afgiftspligtig person, der fremstiller en vare, ikke får nogen uberettiget fordel, hvis udgifter, som er uden indgående moms hos vedkommende (som f.eks. omkostninger til en afgiftsfri kredit som omhandlet i momsdirektivets artikel 135), ikke indgår i ansættelsen af kostprisen med hensyn til denne person.

65 Der bør imidlertid også tages hensyn til købsprisen, som i henhold til momsdirektivets artikel 74 skal anvendes med forrang. I den foreliggende sag skal det muligvis afvises, at denne pris kan opdeles i en afgiftspligtig prisbestanddel og en afgiftsfritaget prisbestanddel. I øvrigt bemærker afdelingen, at afgiftsmyndigheden lagde til grund, at omkostninger uden indgående moms skal indgå i beregningen af egenomkostningerne (jf. afsnit 10.6, stk. 1, femte punktum, i Umsatzsteuer-Anwendungserlass (anvendelsesbekendtgørelse vedrørende moms)). Dette kritiseres i litteraturen ([udelades]). Bundesfinanzhof har hidtil ladet dette spørgsmål stå åbent (jf. f.eks. Bundesfinanzhofs dom i BFHE 275, 392, præmis 34 f., og af 15.3.2022 – V R 34/20, BFHE 276, 369, præmis 26).

66 **d) Det andet præjudicielle spørgsmåls betydning for afgørelsen**

67 Også det andet spørgsmål har betydning for afgørelsen. Det er ganske vist alene, hvis der ikke foreligger en købspris for goderne eller for tilsvarende goder, at beskatningsgrundlaget er »kostprisen« (jf. Domstolens dom af 23.4.2015, Property Development Company, C-16/14, EU:C:2015:265, præmis 37, og af 28.4.2016, Het Oudeland Beheer, C-128/14, EU:C:2016:306, præmis 48). Dette er henset til Bundesfinanzhofs retspraksis tilfældet i den foreliggende sag, idet A og B ikke er tilsluttet et varmenet, som ville have gjort det muligt for tredjemand at modtage varme mod vederlag (jf. herom Bundesfinanzhofs dom i BFHE 239, 377, BStBl II 2014, 809, præmis 39, og i BFHE 276, 369, præmis 16). Følgelig er det afgørende i den foreliggende sag kostprisen som omhandlet i momsdirektivets artikel 74. Såfremt kun udgifter med indgående moms indgår i kostprisen, nedsætter dette

afgiftsgrundlaget for varmeudtagelsen og medfører dermed, at søgsmålet skal tages delvist til følge.

68 **4. Det tredje præjudicielle spørgsmål**

69 **a) Genstanden for det tredje præjudicielle spørgsmål**

70 Med det tredje præjudicielle spørgsmål ønskes det oplyst, om kostprisen kun omfatter de direkte produktions- eller fremstillingsomkostninger eller også omkostninger, som kun kan henføres indirekte (såsom f.eks. finansieringsudgifter).

71 Tvivlen i denne henseende skyldes Domstolens bemærkninger vedrørende byggerenter i Property Development Company-dommen (EU:C:2015:265, præmis 40). Ifølge denne dom er det uden betydning, om købsprisen (som skal anvendes med forrang i forhold til kostprisen) for tilsvarende ejendomme omfatter byggerenter, som i givet fald er betalt under opførelsen af disse ejendomme, eller ej. I modsætning til kriteriet om kostprisen giver kriteriet om købspris for tilsvarende goder skattemyndighederne mulighed for at lægge markedsprisen for denne type ejendomme på tidspunktet for udtagelsen af den omhandlede ejendom til grund uden at have undersøgt i detaljer, hvilke værdiforhold der har ført til disse priser.

72 Dette tyder på, at det i forbindelse med kostprisen skal vurderes, hvilke værdiforhold der har ført til denne pris. Med henblik på fastlæggelsen af kostprisen kan det derfor i modsætning til det, der gør sig gældende i forbindelse med købsprisen, have betydning, om der f.eks. foreligger byggerenter, som i så fald muligvis skal inkluderes. Imod dette taler imidlertid de vanskeligheder, der vil opstå, hvis egenomkostningerne kun omfatter omkostninger, der kan henføres indirekte (som f.eks. almindelige administrative omkostninger). Formålet om en enkel værdiansættelse af udtagelser, som ifølge afdelingen bør tilstræbes, taler derfor imod at inkludere sådanne omkostninger, såsom f.eks. finansieringsudgifter.

73 **b) Det tredje præjudicielle spørgsmåls betydning for afgørelsen**

74 Det tredje præjudicielle spørgsmål har ligesom det andet præjudicielle spørgsmål betydning for afgørelsen. Såfremt finansieringsudgifter ikke er en del af kostprisen, nedsætter dette afgiftsgrundlaget for varmeudtagelsen og medfører dermed en mindre afgiftsbyrde for sagsøgeren, således at søgsmålet skal tages delvist til følge.

75 [Udelades] **[Processuelle bemærkninger]**

76 [OMISSIS]