



Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
MICHAL BOBEK
vom 10. September 2020¹

Rechtssache C-449/19

**WEG Tevesstraße
gegen
Finanzamt Villingen-Schwenningen**

(Vorabentscheidungsersuchen des Finanzgerichts Baden-Württemberg [Deutschland])

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Mehrwertsteuer – Steuerbefreiung für Verpachtung von Grundstücken – Nationale Vorschrift, nach der die Lieferung von Wärme durch eine Wohnungseigentümergeinschaft an die Wohnungseigentümer von der Steuer befreit ist“

I. Einleitung

1. Eine Wohnungseigentümergeinschaft lieferte Wärme an die Wohnungseigentümer und nahm für die mit dieser Tätigkeit in Zusammenhang stehenden Ausgaben den Vorsteuerabzug in Anspruch. Dieser Antrag wurde von der zuständigen Steuerbehörde abgelehnt. Sie stellte fest, dass nach deutschem Recht die Lieferung von Wärme an Wohnungseigentümer von der Mehrwertsteuer befreit sei.

2. In diesem Zusammenhang möchte das Finanzgericht Baden-Württemberg (Deutschland) wissen, ob die Richtlinie 2006/112/EG² (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie) einer nationalen Regelung entgegensteht, die die Lieferung von Wärme durch eine Wohnungseigentümergeinschaft an die Wohnungseigentümer von der Mehrwertsteuer befreit. Bei der Beantwortung dieser Frage wird der Gerichtshof die Gelegenheit haben, Hinweise zu liefern, wann davon auszugehen ist, dass eine für die Lieferung von Gegenständen (wie Wärme) erbrachte Gegenleistung in einem hinreichend angemessenen Verhältnis zu dem aus diesem Umsatz gezogenen „Vorteil“ steht, so dass die Lieferung im Sinne von Art. 2 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie „gegen Entgelt“ erfolgt ist.

¹ Originalsprache: Englisch.

² Richtlinie des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1).

II. Rechtlicher Rahmen

A. Unionsrecht

3. Der vierte Erwägungsgrund der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

„Voraussetzung für die Verwirklichung des Ziels, einen Binnenmarkt zu schaffen ist, dass in den Mitgliedstaaten Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuern angewandt werden, durch die die Wettbewerbsbedingungen nicht verfälscht und der freie Waren- und Dienstleistungsverkehr nicht behindert werden. Es ist daher erforderlich, eine Harmonisierung der Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuern im Wege eines Mehrwertsteuersystems vorzunehmen, um soweit wie möglich die Faktoren auszuschalten, die geeignet sind, die Wettbewerbsbedingungen sowohl auf nationaler Ebene als auch auf Gemeinschaftsebene zu verfälschen.“

4. Art. 2 Abs. 1 Buchst. a und c der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„(1) Der Mehrwertsteuer unterliegen folgende Umsätze:

a) Lieferungen von Gegenständen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt tätigt;

...

c) Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt erbringt“.

5. Art. 9 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie, in dem es um die „Steuerpflichtigen“ geht, lautet:

„Als ‚Steuerpflichtiger‘ gilt, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbstständig ausübt.

Als ‚wirtschaftliche Tätigkeit‘ gelten alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen.“

6. Art. 14 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie definiert die „Lieferung von Gegenständen“ als „die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen“, während nach Art. 15 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie „[Wärme e]inem körperlichen Gegenstand gleichgestellt [ist]“.

7. Art. 135 der Mehrwertsteuerrichtlinie in Titel IX Kapitel 3 („Steuerbefreiungen für andere Tätigkeiten“) legt eine Reihe von Befreiungen von der Mehrwertsteuer fest. Die relevante Passage lautet:

„1. Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer:

...

l) Vermietung und Verpachtung von Grundstücken.“

B. Deutsches Recht

1. Deutsches Umsatzsteuergesetz

8. Die §§ 1 und 4 des Umsatzsteuergesetzes (im Folgenden: UStG) enthalten allgemeine Vorschriften darüber, wann Mehrwertsteuer zu zahlen ist, und zu Steuerbefreiungen, einschließlich der Befreiung für die Lieferung von Wärme durch Wohnungseigentümergeinschaften an die Wohnungseigentümer:

„§ 1 Steuerbare Umsätze

(1) Der Umsatzsteuer unterliegen die folgenden Umsätze:

1. die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Die Steuerbarkeit entfällt nicht, wenn der Umsatz auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung ausgeführt wird oder nach gesetzlicher Vorschrift als ausgeführt gilt;

...

§ 4 Steuerbefreiungen bei Lieferungen und sonstigen Leistungen

Von den unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 fallenden Umsätzen sind steuerfrei:

...

13. die Leistungen, die die Gemeinschaften der Wohnungseigentümer im Sinne des Wohnungseigentumsgesetzes ... an die Wohnungseigentümer und Teileigentümer erbringen, soweit die Leistungen in der Überlassung des gemeinschaftlichen Eigentums zum Gebrauch, seiner Instandhaltung, Instandsetzung und sonstigen Verwaltung sowie der Lieferung von Wärme und ähnlichen Gegenständen bestehen;

...“

2. Gesetz über das Wohnungseigentum und das Dauerwohnrecht

9. Das Gesetz über das Wohnungseigentum und das Dauerwohnrecht (Wohnungseigentumsgesetz) regelt die Grundsätze, auf denen die formale Aufteilung des Eigentums auf die Eigentümer beruht. Die relevanten Passagen lauten:

„§ 10 Allgemeine Grundsätze

(1) Inhaber der Rechte und Pflichten nach den Vorschriften dieses Gesetzes, insbesondere des Sondereigentums und des gemeinschaftlichen Eigentums, sind die Wohnungseigentümer, soweit nicht etwas anderes ausdrücklich bestimmt ist.

...

§ 16 Nutzungen, Lasten und Kosten

...

(2) Jeder Wohnungseigentümer ist den anderen Wohnungseigentümern gegenüber verpflichtet, die Lasten des gemeinschaftlichen Eigentums sowie die Kosten der Instandhaltung, Instandsetzung, sonstigen Verwaltung und eines gemeinschaftlichen Gebrauchs des gemeinschaftlichen Eigentums nach dem Verhältnis seines Anteils (Absatz 1 Satz 2) zu tragen.

(3) Die Wohnungseigentümer können abweichend von Absatz 2 durch Stimmenmehrheit beschließen, dass die Betriebskosten des gemeinschaftlichen Eigentums oder des Sondereigentums ... die nicht unmittelbar gegenüber Dritten abgerechnet werden, und die Kosten der Verwaltung nach Verbrauch oder Verursachung erfasst und nach diesem oder nach einem anderen Maßstab verteilt werden, soweit dies ordnungsmäßiger Verwaltung entspricht.“

III. Sachverhalt, nationales Verfahren und Vorlagefrage

10. Die WEG Tevesstraße (im Folgenden: Klägerin) ist eine Wohnungseigentümergeinschaft. Die Wohnungseigentümer sind drei juristische Personen (eine private Gesellschaft, eine staatliche Behörde und eine Gemeinde) (im Folgenden: Eigentümer). Die Klägerin ist ersichtlich mit der Verwaltung einer gemischt genutzten Immobilie in Baden-Württemberg (im Folgenden: Anwesen) betraut. Das Anwesen umfasst 20 vermietete Wohnungen, eine staatliche Behörde und eine Einrichtung der Gemeinde.

11. Im Jahr 2012 errichtete die Klägerin auf dem Anwesen ein Blockheizkraftwerk (im Folgenden: BHKW). Sie begann, Strom aus dem BHKW zu erzeugen. Sodann verkaufte sie den Strom an ein Energieversorgungsunternehmen und lieferte die daneben erzeugte Wärme an die Eigentümer.

12. Im selben Jahr reichte die Klägerin ihre Umsatzsteuervoranmeldung ein und machte insgesamt 19 765,17 Euro an Vorsteuerbeträgen aus den Kosten für die Anschaffung und den Betrieb des BHKW geltend.

13. Am 3. Dezember 2014 ließ das Finanzamt Villingen-Schwenningen nach Prüfung dieses Antrags die geltend gemachten Vorsteuerbeträge nur zu einem Anteil von 28 % zum Vorsteuerabzug zu. Nach seiner Berechnung entsprach dies dem Anteil der oben genannten Kosten, der auf die Stromerzeugung entfiel. Für die auf die Wärmeerzeugung entfallenden 72 % des Vorsteuerabzugs wies das Finanzamt den Antrag der Klägerin mit der Begründung zurück, dass die Lieferung von Wärme an Wohnungseigentümer nach § 4 Nr. 13 UStG von der Mehrwertsteuer befreit sei.

14. Nachdem die Klägerin gegen diesen Bescheid erfolglos Einspruch beim Finanzamt eingelegt hatte, erhob sie Klage beim Finanzgericht Baden-Württemberg (Deutschland). Sie vertritt u. a. die Ansicht, dass § 4 Nr. 13 UStG europarechtswidrig sei, da sich die darin enthaltene Befreiung nicht aus der Mehrwertsteuerrichtlinie ergebe. Aufgrund des Anwendungsvorrangs des Unionsrechts sollte die Lieferung von Wärme an die Eigentümer als umsatzsteuerpflichtig behandelt werden, so dass der Klägerin auch die restlichen 72 % des Vorsteuerabzugs zustünden.

15. Da das Finanzgericht Baden-Württemberg (Deutschland) Zweifel an der Vereinbarkeit der nationalen Rechtsvorschriften mit dem Unionsrecht hegt, hat es beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof die folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Sind die Vorschriften der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen, dass sie der Regelung eines Mitgliedstaats entgegenstehen, nach der die Lieferung von Wärme durch Wohnungseigentümergeinschaften an die Wohnungseigentümer von der Mehrwertsteuer befreit ist?

16. Die deutsche Regierung und die Europäische Kommission haben schriftliche Erklärungen eingereicht. Am 22. Mai 2020 haben sie auch an die Beteiligten gerichtete schriftliche Fragen beantwortet.

IV. Würdigung

17. Die vorliegenden Schlussanträge sind folgendermaßen aufgebaut: Ich werde mit Vorbemerkungen beginnen und eine Reihe von Hypothesen zum Sachverhalt aufstellen sowie die Annahmen darlegen, von denen ich ausgehe, um dem vorlegenden Gericht eine Antwort zu geben (A). Sodann werde ich die rechtlichen Kriterien darlegen, anhand deren festgestellt werden kann, ob ein steuerbarer Umsatz nach der Mehrwertsteuerrichtlinie vorliegt (B). Anschließend werde ich auf das Vorbringen der deutschen Regierung und der Kommission eingehen, bevor ich die rechtlichen Kriterien auf die festgelegten hypothetischen Fallgestaltungen anwende (C).

A. Einleitende Klarstellungen

18. Das vorlegende Gericht möchte wissen, ob die Vorschriften der Mehrwertsteuerrichtlinie einer Regelung eines Mitgliedstaats entgegenstehen, nach der die Lieferung von Wärme durch eine Wohnungseigentümergeinschaft an die Wohnungseigentümer von der Mehrwertsteuer befreit ist.

19. Angesichts der Notwendigkeit einer einheitlichen mehrwertsteuerpflichtigen Bemessungsgrundlage³ kann ein Umsatz in einem von zwei Fällen von der Mehrwertsteuer befreit werden: i) wenn von vornherein kein steuerbarer Umsatz vorliegt oder ii) wenn eine der in Titel IX der Mehrwertsteuerrichtlinie aufgeführten begrenzten Befreiungen Anwendung findet.

20. Beide Erwägungen erfordern eine detaillierte Berücksichtigung des Sachverhalts, der dem fraglichen Umsatz zugrunde liegt. Im vorliegenden Fall ist der Vorlagebeschluss relativ wenig detailliert, weshalb es schwierig ist, auf eine der beiden Fallkonstellationen zu schließen, ohne eine Reihe tatsächlicher Variablen zu kennen. Ich halte es daher für notwendig, mein Verständnis des Sachverhalts und die Notwendigkeit bestimmter Annahmen darzulegen, wodurch sich zwangsläufig ein Rahmen für meine Antwort auf die Frage des vorlegenden Gerichts ergeben wird.

21. Meine Schlussanträge werden sich notwendigerweise an zwei Gruppen von Variablen orientieren. Dabei handelt es sich um folgende Gesichtspunkte.

1. Wer liefert was an wen, und was wird beheizt?

22. Das vorlegende Gericht führt sowohl im Vorlagebeschluss als auch in der Vorlagefrage aus, dass die Klägerin die Wärme, die bei der Stromerzeugung entsteht, an „die Wohnungseigentümer“ liefert. Ich weise darauf hin, dass die Wärme an diese juristischen Personen geliefert wird, um herauszustreichen, dass es in der Akte keinen Beweis dafür gibt, dass die Wärme an die Mieter der 20 vermieteten Wohnungen geliefert wird, die auch Teil des Anwesens sind (und von denen auch nicht klar ist, in wessen Eigentum sie stehen). Tatsächlich scheinen an diesem Umsatz keine Mieter beteiligt zu sein.

³ Im siebten Erwägungsgrund der Mehrwertsteuerrichtlinie wird darauf hingewiesen, dass das gemeinsame Mehrwertsteuersystem „eine Wettbewerbsneutralität ... bewirken“ sollte. Vgl. auch Urteil vom 3. Mai 2001, Kommission/Frankreich (C-481/98, EU:C:2001:237, Rn. 22).

23. Dies führt zu einer weiteren Komplikation: Ist der Beschluss des vorliegenden Gerichts wörtlich zu verstehen? Diese Frage stellt sich, weil die Verwendung des bestimmten Artikels „die“ vor „Wohnungseigentümer“ auf die Verwendung des Plurals hinweist, was bedeuten könnte, dass der Gerichtshof um Stellungnahme zur Lieferung von Wärme an die Eigentümer *als Gemeinschaft* ersucht wird, wahrscheinlich für eine *gemeinsame* Nutzung in den Gemeinschaftsflächen. Oder soll ich das vorliegende Gericht so verstehen, dass es meint, dass die Wärme an „die Wohnungseigentümer“ als Gemeinschaft geliefert wird, aber zu *persönlicher* Nutzung in den im *Sondereigentum* stehenden Flächen des Anwesens?

24. Aus dem Vorabentscheidungsersuchen geht nicht klar hervor, was hier gemeint ist. § 4 Nr. 13 UStG ist auch unklar. Er sieht in seiner relevanten Passage ohne nähere Erläuterung lediglich vor, dass die Lieferung von Wärme durch eine Wohnungseigentümergeinschaft an „die Wohnungseigentümer“ von der Mehrwertsteuer befreit ist.

25. Diese mangelnde Genauigkeit führt somit dazu, dass zwei Fallgestaltungen möglich sind. Zum einen die Beheizung der *Gemeinschaftsflächen*. In diesem Szenario liefert die Klägerin Wärme an die Eigentümer *als Gemeinschaft* in dem Sinne, dass die Beheizung der Gemeinschaftsflächen des Anwesens entweder durch die Eigentümer oder die Klägerin (oder vielleicht sogar unmittelbar durch die Klägerin im Namen der Eigentümer) zwecks gemeinschaftlichen Verbrauchs und gemeinschaftlicher Nutzung erfolgt. Zum anderen die Beheizung der *individuell genutzten Flächen*. In einem solchen Szenario würde die Klägerin auch Wärme an die Eigentümer liefern, aber auf eine ganz andere Art. In diesem Fall erhalten die Eigentümer die Wärme unmittelbar für die für sie bestimmten Teile des Anwesens und verbrauchen sie *individuell*.

2. Was für eine Gegenleistung wird (gegebenenfalls) erbracht, und wie wird sie berechnet?

26. Wie die deutsche Regierung und die Kommission zu Recht ausführen, enthält der Vorlagebeschluss auch keine Angaben zur Frage der Gegenleistung. Tatsächlich deutet nichts darauf hin, dass *irgendeine* Gegenleistung erbracht wird. Und auch zur Berechnung einer etwaigen Gegenleistung gibt es keine Angaben.

27. Ohne Gegenleistung gibt es keinen steuerbaren Umsatz⁴.

28. Für die Zwecke meiner Prüfung werde ich gleichwohl davon ausgehen, dass die Eigentümer für die Lieferung von Wärme durch die Klägerin irgendeine Gegenleistung erbringen, da es unwahrscheinlich ist, dass das vorliegende Gericht eine solche Frage auch nur stellen würde, wenn gar keine Gegenleistung erbracht würde.

29. Zudem ist es auch von Bedeutung, wie das System der Gegenleistung ausgestaltet ist und wie sie berechnet wird. Zum einen kann es eine spezielle Rechnung für spezielle Ausgaben geben. Mit anderen Worten wird jede Zahlung für die Lieferung von Wärme speziell gekennzeichnet und ist somit *unmittelbar* dazu vorgesehen, diese speziellen Ausgaben zu decken. Zum anderen könnte die Lieferung von Wärme Teil einer größeren Palette von Tätigkeiten sein, die die Klägerin ausführt. Die Eigentümer würden dann vermutlich eine regelmäßige Pauschale zahlen, die verschiedene Betriebskosten, einschließlich der Lieferung von Wärme, abdeckt. Hier würden alle (oder einige) dieser Betriebskosten abgerechnet und möglicherweise die Kosten aufgeschlüsselt. Die Gegenleistung würde *mittelbar* erbracht, um „allgemeine“ Ausgaben zu decken.

⁴ Urteile vom 5. Februar 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, EU:C:1981:38, Rn. 14), und vom 1. April 1982, Hong-Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121, Rn. 10). Wie ich an anderer Stelle ausgeführt habe, kann ohne Kenntnis der Gegenleistung nicht angenommen werden, dass ein Entgelt für die „Lieferung von Gegenständen“ vorliegt. Siehe meine Schlussanträge in der Rechtssache Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:112, Nr. 57).

30. Alles in allem geht es bei den beiden mir unbekanntem, jedoch meines Erachtens im Endeffekt für die Beurteilung des Falles wichtigen Variablen nicht nur darum, ob die *Gemeinschaftsflächen* oder die *individuell genutzten Flächen* des Anwesens Wärme erhalten, sondern auch darum, ob für diese Lieferung eine Gegenleistung erbracht wird, um spezielle Ausgaben („*unmittelbar*“) oder allgemeine Ausgaben („*mittelbar*“) zu decken.

B. Rechtliche Kriterien

31. Damit ein Umsatz im Sinne der Mehrwertsteuerrichtlinie steuerbar ist, muss ein Umsatz gegen Entgelt (Art. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie) im Gebiet eines Mitgliedstaats (nach Art. 5 dieser Richtlinie) von einem Steuerpflichtigen (im Sinne von Art. 9 dieser Richtlinie) als solchem bewirkt werden. Dies gilt, sofern nicht eine der in Titel IX der Mehrwertsteuerrichtlinie enthaltenen Steuerbefreiungen Anwendung findet.

32. Im vorliegenden Fall ist unstrittig, dass das Kriterium des räumlichen Anwendungsbereichs erfüllt ist. Ich werde mich daher damit nicht weiter beschäftigen und meine Prüfung auf die übrigen Faktoren konzentrieren.

1. Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt?

33. Art. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie legt die mehrwertsteuerpflichtigen Umsätze fest. Er stellt u. a. klar, dass die „Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt“ ein Umsatz ist, der der Mehrwertsteuer unterliegt. Dies ist so ausgelegt worden, dass der Unionsgesetzgeber nur einen Verbrauch „gegen Entgelt“ besteuern wollte, d. h., wenn für die Lieferung von Gegenständen eine Gegenleistung erbracht wurde⁵. Als „Entgelt“ wird der (zumindest in irgendeiner Form vorhandene, manchmal sogar subjektive) Wert des fraglichen Gegenstands und nicht ein nach objektiven Kriterien ermittelter Wert angesehen⁶.

34. Das „Entgelt“ muss mit der in Rede stehenden besteuerten Tätigkeit auch „in direktem und unmittelbarem Zusammenhang“ stehen⁷. Ich verstehe die Rechtsprechung so, dass insoweit zwei Bedingungen kumulativ erfüllt sein müssen. Erstens muss die Zahlung in einem bestimmten „Kausalzusammenhang“ stehen. Mit anderen Worten muss ersichtlich sein, dass eine Person für einen bestimmten Gegenstand oder eine bestimmte Dienstleistung zahlt⁸. Zweitens muss die Zahlung aufgrund eines „Rechtsverhältnisses“ zwischen den beiden am Umsatz beteiligten Parteien geleistet werden⁹.

35. In diesem Zusammenhang möchte ich anmerken, dass ich den Ausdruck „Rechtsverhältnis“ in der Rechtsprechung für etwas unglücklich gewählt halte. Es kann Umsätze geben, die einem „Rechtsverhältnis“ unterliegen und nicht in den Anwendungsbereich von Art. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie fallen. So bestand in der Rechtssache *Apple and Pear Development Council* zweifelsohne ein „Rechtsverhältnis“ zwischen den gewerblichen Apfel- und Birnenerzeugern in England und Wales und der gesetzlich mit der Förderung ihrer Interessen beauftragten Einrichtung (in der ihre Mitgliedschaft verpflichtend war), obwohl der Gerichtshof festgestellt hat, dass der von

⁵ Vgl. die oben in Fn. 4 angeführte Rechtsprechung.

⁶ Vgl. Urteil vom 13. Juni 2018, *Gmina Wrocław* (C-665/16, EU:C:2018:431, Rn. 43).

⁷ Vgl. beispielsweise Urteil vom 3. Juli 2019, *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge* (C-316/18, EU:C:2019:559, Rn. 21 und die dort angeführte Rechtsprechung).

⁸ Vgl. Urteil vom 5. Februar 1981, *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats* (154/80, EU:C:1981:38, Rn. 12).

⁹ Vgl. Urteile vom 3. März 1994, *Tolsma* (C-16/93, EU:C:1994:80, Rn. 17), und vom 10. November 2016, *Baštová* (C-432/15, EU:C:2016:855, Rn. 28 und die dort angeführte Rechtsprechung).

jedem Apfel- und Birnenerzeuger gezahlte Jahresbeitrag in keinem angemessenen Verhältnis zu dem „Vorteil“ stand, den die einzelnen Erzeuger aus den Tätigkeiten der Einrichtung zogen¹⁰. Das bedeutet, dass der Begriff „Rechtsverhältnis“ mehr umfasst, als man auf den ersten Blick annehmen könnte.

36. Meines Erachtens zielt das „Rechtsverhältnis“ in solchen Situationen eher auf die „Angemessenheit des Vorteils“ im Zusammenhang mit der geleisteten Zahlung ab. Das heißt, dass das erforderliche „Rechtsverhältnis“ nur dann vorliegt, wenn die Partei, die die Gegenleistung erbringt, auch einen bestimmten „Vorteil“ erlangt, der in einem angemessenen Verhältnis zu dieser Gegenleistung steht. In der Rechtssache Apple and Pear Development Council gab es diese „Angemessenheit des Vorteils“ nicht, da die Aufgaben der Einrichtung die gemeinsamen Interessen der Erzeuger als Kollektiv betrafen, so dass sich die Vorteile, die sich für die einzelnen Erzeuger aus der Wahrnehmung dieser Aufgaben ergaben, *„mittelbar aus den Vorteilen [ableiteten], die allgemein dem gesamten Wirtschaftszweig [erwachsen]“*¹¹.

37. Der gleichen Logik folgt auch das Urteil Kommission/Finnland, in dem der Gerichtshof entschieden hat, dass die auf der Grundlage des Einkommens des Empfängers berechnete geringe Gebühr für Rechtshilfeleistungen in keinem angemessenen Verhältnis zu den empfangenen Leistungen stand, obwohl ein Rechtsverhältnis vorlag¹². Auch im Urteil Tolsma, zugegebenermaßen in einem Fall, bei dem kein „Rechtsverhältnis“ vorlag, hat der Gerichtshof entschieden, dass zwischen den Vergütungen, die Passanten einem Straßenmusikanten zukommen ließen, und dem Vorteil, den sie daraus zogen, dass er auf einer öffentlichen Straße musizierte, kein angemessenes Verhältnis bestand¹³.

38. Eine „Angemessenheit des Vorteils“ wurde hingegen sowohl in der Rechtssache Kennemer Golf als auch in der Rechtssache Le Rayon d’Or angenommen, in denen die Zahlung einer Pauschale für eine „auf Abruf“ zur Verfügung stehende Dienstleistung (die Möglichkeit, den Golfplatz zu benutzen oder auf Verlangen Pflege zu erhalten) als „gegen Entgelt“ eingestuft wurde, obwohl keine dieser Dienstleistungen tatsächlich in Anspruch genommen wurde¹⁴.

39. Im Ergebnis scheint das Kriterium „Rechtsverhältnis“ also sowohl formale als auch inhaltliche Komponenten zu haben. Abgesehen von (oder innerhalb) der formalen Voraussetzung, dass es eine Art strukturiertes Rechtsverhältnis zwischen den an einem Umsatz beteiligten Parteien geben muss, steht der Begriff Rechtsverhältnis mit dem Entgeltgedanken in Zusammenhang. Damit soll jeglicher Austausch von beiderseitigem Nutzen mit einem zumindest in irgendeiner Form vorhandenen wirtschaftlichen Wert erfasst werden, im Rahmen dessen ein erkennbarer Kausalzusammenhang zwischen den Lieferungen der einen und der anderen Partei besteht.

2. Wirtschaftliche Tätigkeit?

40. Art. 9 der Mehrwertsteuerrichtlinie behandelt „Steuerpflichtige“. Gemäß Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 1 gilt als „Steuerpflichtiger“ ..., wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbständig ausübt. In Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 wird sodann präzisiert, was eine „wirtschaftliche Tätigkeit“ ist.

10 Urteil vom 8. März 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, Rn. 14).

11 Ebd., Rn. 14.

12 Urteil vom 29. Oktober 2009, Kommission/Finnland (C-246/08, EU:C:2009:671, Rn. 50 und 51).

13 Urteil vom 3. März 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, Rn. 17).

14 Urteile vom 21. März 2002, Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200, Rn. 40 bis 42), und vom 27. März 2014, Le Rayon d’Or (C-151/13, EU:C:2014:185, Rn. 37).

41. In Anbetracht der weiten Formulierung dieser Vorschrift ist jede Person, die an irgendeinem Ort irgendeine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, ein „Steuerpflichtiger“¹⁵. Ebenso ist der Begriff „wirtschaftliche Tätigkeit“ weit ausgelegt worden und handelt es sich dabei um einen objektiv festgelegten Begriff, da die Tätigkeit *an sich*, unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis, betrachtet wird¹⁶.

42. Nach Klarstellung der rechtlichen Kriterien, die sich aus den Art. 2 und 9 der Mehrwertsteuerrichtlinie ergeben, wende ich mich nun der vorliegenden Rechtssache zu.

C. Vorliegende Rechtssache

43. Nach Art. 15 der Mehrwertsteuerrichtlinie wird „Wärme“ einem körperlichen Gegenstand gleichgestellt.

44. Bei der vorliegenden Rechtssache könnte es im Wesentlichen um zwei Fallgestaltungen gehen: Die Lieferung von Wärme könnte zum einen für die *Gemeinschaftsflächen* und zum anderen für die *individuell genutzten Flächen* des Anwesens erfolgen. In beiden Fällen nehme ich an, dass die Eigentümer der Klägerin für die Lieferung des Gegenstands (der Wärme) irgendeine Vergütung zahlen, sei es *unmittelbar* oder *mittelbar*¹⁷.

45. Bevor ich diese Fallgestaltungen einzeln prüfe, sollte ich auf zwei transversale Argumentationsstränge eingehen, die im vorliegenden Fall entwickelt werden und unabhängig von dem betreffenden Szenario gelten.

46. Der erste Argumentationsstrang betrifft die Natur einer „wirtschaftlichen Tätigkeit“. Die deutsche Regierung und die Kommission sind der Ansicht, dass der Umsatz aufgrund der *Identität der daran beteiligten Personen*, nämlich der Eigentümergemeinschaft (der Klägerin, also tatsächlich die Eigentümer) und der Empfänger der Wärme (wiederum die Eigentümer), nicht als „wirtschaftliche Tätigkeit“ angesehen werden könne. Nach Ansicht der Kommission gilt das auch für Instandhaltungs-, Reparatur- und sonstige Dienstleistungen, die von der Klägerin für die Eigentümer erbracht werden. Alle oben genannten Dienstleistungen fallen ihrer Ansicht nach nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuerrichtlinie.

47. Ich kann mich dieser Argumentation nicht anschließen.

48. Was erstens die Natur der Lieferung anbelangt, so wird im ersten Satz der englischen Sprachfassung von Art. 9 Abs.1 der Mehrwertsteuerrichtlinie das recht eindeutige Adverb „any“ [„jede/r“, „jegliche/r“, „alle“; in der deutschen Sprachfassung nicht wörtlich übersetzt, sondern: „... wer ... ausübt“] verwendet, um darauf hinzuweisen, dass „[a]ls ‚wirtschaftliche Tätigkeit‘ ... alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden [gelten]“. Außerdem impliziert meines Erachtens die Wechselwirkung zwischen abstrakten und typologischen Definitionen in Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 1 und 2 der Richtlinie, dass der Begriff „wirtschaftliche Tätigkeit“ nach dem Willen des Unionsgesetzgebers ein möglichst breites Spektrum an Tätigkeiten umfassen sollte¹⁸.

15 Wie Terra und Kajus anmerken, bedeutet dies für die Zwecke der Mehrwertsteuerrichtlinie, dass ein „Satay-Händler in Jakarta“ im gleichen Sinne wie ein „Kaufhaus in Amsterdam“ als Steuerpflichtiger gilt. Vgl. Terra, B. J. M., und Kajus, J., *Introduction to European VAT*, IBFD Publications 2018, S. 371.

16 Vgl. u. a. Urteile vom 5. Juli 2018, Marle Participations (C-320/17, EU:C:2018:537, Rn. 22), und vom 10. April 2019, PSM „K“ (C-214/18, EU:C:2019:301, Rn. 41 und 42).

17 Näher ausgeführt oben in den Nrn. 22 bis 30 der vorliegenden Schlussanträge.

18 Vgl. in diesem Sinne Schlussanträge der Generalanwältin Kokott in der Rechtssache Posnania Investment (C-36/16, EU:C:2017:134, Nr. 25).

49. Zweitens ist die Klägerin, worauf das vorlegende Gericht hinweist, nach deutschem Recht eine eigenständige juristische Person, was meiner Ansicht nach von entscheidender Bedeutung ist. Mithin wird die Wärme von einer juristischen Person an drei andere juristische Personen geliefert. Ich verstehe zwar, dass die Klägerin, wirtschaftlich betrachtet, teils aus denselben Personen besteht, denen auch ihre Tätigkeiten zugutekommen. Die Überschneidung der wirtschaftlichen Interessen ist jedoch kaum ein Argument dafür, eine nach nationalem Recht bestehende, klare rechtliche Unterscheidung völlig außer Acht zu lassen. Es liegen somit keine Identität der Personen und keine Selbstversorgung vor.

50. Daher vermag ich nicht zu erkennen, weshalb die Lieferung von Wärme durch eine juristische Person, die vom Empfänger der Gegenstände verschieden ist, keine „wirtschaftliche Tätigkeit“ im Sinne von Art. 9 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie darstellen sollte. Selbst wenn man von einer anderen Tätigkeit ausginge, hätte dies keine Auswirkungen auf die Schlussfolgerung: Erhielte die Klägerin beispielsweise eine Gegenleistung für die Reinigung der Gemeinschaftsflächen, die Instandhaltung der Fassade des Gebäudes oder auch die Reparatur der Gegensprechanlage am Vordereingang, würde sie, genauso wie im vorliegenden Fall durch die Lieferung von Wärme, einzelne „wirtschaftliche Tätigkeiten“ ausüben. Keine dieser Tätigkeiten entzieht sich dem Anwendungsbereich von Art. 9 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie¹⁹.

51. Der zweite Argumentationsstrang betrifft die Natur von § 4 Nr. 13 UStG. Hierzu macht die deutsche Regierung zwei Anmerkungen. Als Erstes handle es sich bei § 4 Nr. 13 UStG um eine Umsetzung der in Art. 135 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie enthaltenen Steuerbefreiung für die „Vermietung und Verpachtung von Grundstücken“ in nationales Recht. Als Zweites werde die in § 4 Nr. 13 UStG enthaltene Steuerbefreiung durch eine Erklärung der Kommission und des Rates bestätigt. In dieser im Ratsprotokoll zur Annahme der Sechsten Richtlinie des Rates 77/388/EWG²⁰ (im Folgenden: Sechste Richtlinie) enthaltenen Erklärung heiße es, dass die Mitgliedstaaten u. a. die Lieferung von Wärme von der Mehrwertsteuer befreien könnten.

52. Ich kann mich keinem dieser Argumente anschließen.

53. Art. 135 Abs. 1 Buchst. l der Mehrwertsteuerrichtlinie nennt eine der Tätigkeiten, die die Mitgliedstaaten von der Mehrwertsteuer befreien können. Zwar definiert er weder, was „Vermietung und Verpachtung“ ist, noch enthält er zu diesem Zweck einen Verweis auf nationales Recht²¹. Jedoch ist diese Vorschrift eine Befreiung von der üblichen Verpflichtung zur Zahlung von Mehrwertsteuer und ist daher eng auszulegen²².

54. Erstens erschließt sich mir aus dem Wortlaut kein Argument zur Stützung des Standpunkts der deutschen Regierung, wonach die Lieferung von Wärme oder die Lieferung von Gegenständen, die keine Grundstücke darstellen, durch eine Wohnungseigentümergeinschaft an die Eigentümer unter diese Ausnahme fallen sollte. Ich kann nicht erkennen, inwiefern die „Lieferung von Wärme für den

¹⁹ Die *wirtschaftliche* Natur solcher Tätigkeiten kann auch durch ein gedankliches Experiment weiter herausgearbeitet werden: Würden und könnten solche Tätigkeiten von einer anderen (extern beauftragten) Einrichtung (nicht der Klägerin) ganz normal gegen Bezahlung erbracht werden? Die Antwort darauf kann nur positiv sein: Natürlich kann Wärme von einer externen Gesellschaft gegen Bezahlung geliefert werden (und geschieht dies oft), in ähnlicher Weise wie eine Firma beauftragt wird, einen kaputten Aufzug in einem Haus zu reparieren.

²⁰ Sechste Richtlinie des Rates 77/388/EWG vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABL 1977, L 145, S. 1).

²¹ Nach ständiger Rechtsprechung folgt aus den Erfordernissen sowohl der einheitlichen Anwendung des Unionsrechts als auch des Gleichheitssatzes, dass die Begriffe einer Vorschrift des Unionsrechts, die für die Ermittlung ihres Sinnes und ihrer Bedeutung nicht ausdrücklich auf das Recht der Mitgliedstaaten verweist, in der Regel in der gesamten Europäischen Union eine autonome und einheitliche Auslegung erhalten müssen, die unter Berücksichtigung des Kontexts der Vorschrift und des mit der fraglichen Regelung verfolgten Ziels gefunden werden muss (vgl. beispielsweise Urteil vom 16. November 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, Rn. 38 und die dort angeführte Rechtsprechung).

²² Vgl. zuletzt Urteil vom 2. Juli 2020, Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513, Rn. 22).

Verbrauch am Grundstück“ bei vernünftiger (und gewiss nicht enger) Auslegung niemals unter „Vermietung und Verpachtung von Grundstücken“ subsumiert werden könnte. Ersteres ist ganz einfach eine völlig andere Tätigkeit, die zwar etwas mit dem „Grundstück“ zu tun hat, aber auch nicht mehr.

55. Zweitens könnte man mutmaßlich argumentieren, dass die Lieferung von Wärme Teil des Mietumsatzes sei, falls die Eigentümer Grundstücke von der Klägerin mieteten oder pachteten (was hier nicht der Fall ist) und die Klägerin behauptete, dass der Verbrauch von Wärme Teil eines verpflichtenden „Mietpakets“ sei. Nach der Rechtsprechung ist jedoch eine „Nebenleistung“ nur insoweit von der Mehrwertsteuer befreit, als sie steuerlich wie die „Hauptleistung“ behandelt wird und „für die Kundschaft keinen eigenen Zweck oder eine als solche erstrebte Leistung [darstellt], sondern das Mittel, um die Hauptleistung unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen“²³. Dazu ist es notwendig, das Wesen des Umsatzes zu ermitteln²⁴.

56. Während dies vom nationalen Gericht zu prüfen sein wird, möchte ich darauf hinweisen, dass im vorliegenden Fall nichts darauf hindeutet, dass die „Nebentätigkeit“ der Lieferung von Wärme Teil eines etwaigen „Vermietungs- oder Verpachtungsumsatzes“ ist, der letztlich die Haupttätigkeit für die Zwecke der Steuerbefreiung nach Art. 135 Abs. 1 Buchst. I der Mehrwertsteuerrichtlinie darstellt²⁵. Selbst wenn dies der Fall wäre, würde ich stark bezweifeln, dass eine solche Bündelung von Tätigkeiten nach der Mehrwertsteuerrichtlinie generell möglich wäre. Es wäre daher schwierig, die Lieferung von Wärme unter den Begriff eines spezifischen Aspekts dieser befreiten „Haupttätigkeit“ zu subsumieren²⁶.

57. Drittens handelt es sich unbeschadet der Frage, ob die Lieferung von Wärme unter bestimmten Umständen als Nebenleistung angesehen werden kann, jedenfalls um einen „aktiven“ Umsatz. Wie der Gerichtshof festgestellt hat, soll durch Art. 135 Abs. 1 Buchst. I der Mehrwertsteuerrichtlinie nur der „passive“ Umsatz der „Vermietung und Verpachtung von Grundstücken“ von der Mehrwertsteuer befreit werden²⁷. Wie die Kommission zu Recht anmerkt, wird im Urteil *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie* eindeutig festgestellt, dass „aktive“ Umsätze, wie „die Lieferung von Wasser, Elektrizität und Wärme sowie die Abfallentsorgung, die diese Vermietung begleiten, grundsätzlich als mehrere unterschiedliche und unabhängige Leistungen anzusehen sind, die unter Mehrwertsteuergesichtspunkten getrennt zu beurteilen sind“²⁸.

58. Was die Erklärung der Kommission und des Rates zur Sechsten Richtlinie anbelangt, so ist die Antwort noch einfacher. Nach der Rechtsprechung haben solche Instrumente keinen rechtlichen Wert und können nur herangezogen werden, wenn ihr Inhalt im Wortlaut der fraglichen Bestimmung Ausdruck gefunden hat²⁹. Dies hat seinen Grund darin, dass sich die Einzelnen, an die sich die in Rede stehenden Rechtsvorschriften richten, auf deren Inhalt verlassen können müssen³⁰.

23 Vgl. Urteil vom 19. Dezember 2018, *Mailat* (C-17/18, EU:C:2018:1038, Rn. 34 und die dort angeführte Rechtsprechung).

24 Vgl. Urteil vom 18. Januar 2018, *Stadion Amsterdam* (C-463/16, EU:C:2018:22, Rn. 30 und die dort angeführte Rechtsprechung).

25 Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 25. Februar 1999, *CPP* (C-349/96, EU:C:1999:93, Rn. 7 bis 10 und 31), vom 27. September 2012, *Field Fisher Waterhouse* (C-392/11, EU:C:2012:597, Rn. 23), vom 27. Juni 2013, *RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland* (C-155/12, EU:C:2013:434, Rn. 24), und vom 19. Dezember 2018, *Mailat* (C-17/18, EU:C:2018:1038, Rn. 40).

26 Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 6. Mai 2010, *Kommission/Frankreich* (C-94/09, EU:C:2010:253, Rn. 34).

27 Urteil vom 4. Oktober 2001, „*Goed Wonen*“ (C-326/99, EU:C:2001:506, Rn. 52), und von 28. Februar 2019, *Sequeira Mesquita* (C-278/18, EU:C:2019:160, Rn. 19). Vgl. auch Schlussanträge der Generalanwältin Trstenjak in der Rechtssache *RLRE Tellmer Property* (C-572/07, EU:C:2008:697, Nr. 32).

28 Urteil vom 16. April 2015, *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie* (C-42/14, EU:C:2015:229, Rn. 47).

29 Vgl. u. a. Urteil vom 14. März 2013, *Agrargenossenschaft Neuzelle* (C-545/11, EU:C:2013:169, Rn. 52).

30 Vgl. Urteil vom 17. Oktober 1996, *Denkavit u. a.* (C-283/94, C-291/94 und C-292/94, EU:C:1996:387, Rn. 29).

59. Art. 135 Abs. 1 Buchst. l der Mehrwertsteuerrichtlinie nimmt keinen Bezug auf die Lieferung von Wärme. Gleiches gilt für seinen Vorgänger in der Sechsten Richtlinie, nämlich deren Art. 13 Teil B Buchst. b, auf den sich die Erklärung bezieht. Man kann sich daher im vorliegenden Fall nicht darauf berufen.

60. Nachdem ich die allgemeinen transversalen Argumente behandelt habe, wende ich mich nun den beiden Fallgestaltungen zu, die im vorliegenden Fall eintreten können.

1. Fallgestaltung 1: Beheizung der Gemeinschaftsflächen

61. Wie gesagt wird bei der ersten Fallgestaltung die Annahme zugrunde gelegt, dass die Klägerin Wärme an die Eigentümer *als Gemeinschaft* liefert. Die Wärme wird somit im gemeinsamen Interesse der Eigentümer geliefert und im gleichen Sinne verbraucht. Die Eigentümer bezahlen die Klägerin entweder *unmittelbar* oder *mittelbar* für die Lieferung der Wärme.

62. Nachdem ich festgestellt habe, dass die Lieferung von Wärme wohl eine wirtschaftliche Tätigkeit darstellt, stellt sich als Nächstes die Frage, ob sie im Sinne von Art. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie gegen Entgelt erbracht wird. Ohne Kenntnis der Zahlungs- oder Rechnungsstellungsvereinbarungen zwischen der Klägerin und den Eigentümern kann ich nur einige, tatsächlich recht vage Hinweise liefern, welche Kriterien für das nationale Gericht relevant sein können.

63. Als Erstes ist es je nach Art der Gegenleistung und Rechnungsstellung wahrscheinlich, dass das Entgelt in einem gewissen Kausalzusammenhang steht³¹, es sei denn, dass der eher unwahrscheinliche Fall eintritt, dass die Eigentümer für die ihnen gelieferte Wärme überhaupt nichts an die Klägerin zahlen.

64. Als Zweites stellt sich die Frage, ob es ein „Rechtsverhältnis“ mit einem strukturierten Austausch von Leistungen gibt. Ein solches „Rechtsverhältnis“ setzt nicht nur eine „Willensübereinstimmung“, sondern auch einen angemessenen „Vorteil“ für den Zahlenden voraus³². Für den vorliegenden Fall bedeutet dies Folgendes.

65. Ihrem Wesen nach handelt die Klägerin nicht im Interesse oder auf Anweisung eines einzelnen Eigentümers. Wenn sie Wärme liefert, um die Gemeinschaftsflächen des Anwesens zu beheizen, nimmt die Klägerin ihre Aufgaben wohl *zum Nutzen und im gemeinsamen Interesse des Anwesens insgesamt* wahr. Das Entgelt, das sie für ihre Tätigkeiten (wie die Lieferung von Wärme) erhält, weist keinerlei echte Korrelation zu dem „Vorteil“ auf, der in einem angemessenen Verhältnis zum *individuellen Anteil* steht, den der Eigentümer am gesamten für diesen Umsatz gezahlten „Entgelt“ besitzt³³. Jeder „Vorteil“ des einzelnen Eigentümers würde mittelbar aus dem Vorteil der Eigentümer als Gemeinschaft abgeleitet, selbst wenn nicht ausgeschlossen werden kann, dass einige dieser Eigentümer unter gewissen Umständen von der Lieferung von Wärme mehr profitieren könnten als andere³⁴.

31 Wie oben in den Nrn. 26 bis 30 der vorliegenden Schlussanträge ausgeführt.

32 Wie oben in den Nrn. 34 bis 39 der vorliegenden Schlussanträge ausgeführt.

33 Vgl. auch Urteil vom 3. März 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, Rn. 14), worin vom Fehlen eines „gegenseitigen Leistungsaustausch[s]“ gesprochen wird.

34 Das beste Szenario wäre in diesem Zusammenhang ein gut gepflegter, gemeinsam genutzter Garten im Erdgeschoss, von dem der Eigentümer einer Wohnung im Erdgeschoss mehr profitieren würde als der Eigentümer einer Wohnung im obersten Stockwerk. Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 8. März 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, Rn. 14).

66. Anders ausgedrückt steht der individuelle „Vorteil“ somit in keinem hinreichend angemessenen Verhältnis zu der geleisteten Zahlung. Dadurch ist der Zusammenhang zwischen dem geleisteten Entgelt und dem eingegangenen Umsatz nicht hinreichend unmittelbar, damit der Umsatz in den Anwendungsbereich von Art. 2 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie fällt³⁵.

67. Zwar sind die Eigentümer zumindest nach deutschem Recht und vorbehaltlich der Prüfung durch das vorliegende Gericht rechtlich verpflichtet, ihren Anteil an den gesamten bei der Klägerin angefallenen Lasten und Kosten zu zahlen³⁶. Doch halte ich das Bestehen einer rechtlichen Verpflichtung, Teil einer separaten Einheit zu werden (wie in der Rechtssache Apple and Pear Development Council) bzw. der Verpflichtung, seinen Anteil an den Gesamtkosten der Einheit zu bezahlen (wie dies im vorliegenden Fall nach geltendem deutschem Recht vorgeschrieben wäre), bei der Ermittlung, ob eine „Angemessenheit des Vorteils“ vorliegt, nicht für entscheidend. Zwar können für alle Zwecke und Wirkungen mangelnde Kontrolle und fehlende Anhaltspunkte für ein Einvernehmen als „Hinweis“ darauf angesehen werden, dass der Umsatz nicht „*in irgendeiner Weise tatsächlich das Entgelt für eine bestimmte Tätigkeit*“ darstellt³⁷, doch kennzeichnet dies nicht das Verhältnis zwischen der betreffenden Tätigkeit und der geleisteten Zahlung.

68. Deshalb kann meiner Ansicht nach auch bei der Lieferung von Wärme im Sinne der ersten Fallgestaltung, falls sie für die Gemeinschaftsflächen des Anwesens bestimmt ist, die „Angemessenheit des Vorteils“ fehlen, wenn die Eigentümer nicht rechtlich verpflichtet waren, die bei der Klägerin angefallenen Lasten und Kosten zu decken. Unter diesen Umständen liegt die Lieferung von Wärme im allgemeinen Interesse der Eigentümer und erfolgt somit nicht „gegen Entgelt“ im Sinne von Art. 2 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie.

69. Wenn dies hier der Fall sein sollte, bin ich daher der Ansicht, dass die Mehrwertsteuerrichtlinie § 4 Nr. 13 UStG nicht entgegensteht. In einem solchen Fall könnte § 4 Nr. 13 UStG nämlich insoweit als bloße Klarstellung angesehen werden, dass eine Tätigkeit im nationalen Recht jedenfalls nicht der Mehrwertsteuer unterliegt.

2. Fallgestaltung 2: Beheizung der individuell genutzten Flächen

70. Bei der zweiten Fallgestaltung liefert die Klägerin den Eigentümern *individuell* Wärme zu ihrer persönlichen Nutzung innerhalb ihrer Teile des Anwesens. Eine solche Lieferung erfolgt dann im individuellen Interesse des Eigentümers. Die Wärme wird nicht in den Gemeinschaftsflächen des Anwesens verbraucht. Die Eigentümer bezahlen die Klägerin *unmittelbar* oder *mittelbar*.

71. Bei dieser Fallgestaltung kann das „Kausalitätskriterium“, von dem das Vorliegen eines Entgelts abhängt, gegenüber der ersten Fallgestaltung wahrscheinlich *erst recht* festgestellt werden. Während nämlich eine Reihe verschiedener Pauschalen, Einmalbeträge oder andersartiger möglicher Hybridzahlungen denkbar sind, wenn jeder Eigentümer regelmäßig seinen Anteil für die Beheizung der Gemeinschaftsflächen zahlen muss, ist es kaum vorstellbar, dass eine solche Regelung auch für einen im Wesentlichen privaten Verbrauch gilt.

72. Meines Erachtens ist somit der Unterscheidungsfaktor gegenüber der ersten Fallgestaltung das Vorliegen eines angemessenen „Vorteils“ für den einzelnen Eigentümer. Erhalten nämlich die Eigentümer die Wärme für ihren *individuellen Gebrauch* und bezahlen die Klägerin für diese Lieferung, dann ist das gezahlte Entgelt für eine Tätigkeit bestimmt, die dem Eigentümer einen hinreichend unmittelbaren und angemessenen Vorteil verschafft. Ich meine damit sicherlich nicht,

³⁵ In diesem Sinne in der Tat übereinstimmend mit der Entscheidung des Conseil d'État (Staatsrat) vom 7. Dezember 2001 in der vom vorlegenden Gericht angeführten Rechtssache Nr. 212273, ECLI:FR:CEORD:2001:212273.20011207.

³⁶ Dies leite ich aus § 16 Abs. 2 des Wohnungseigentumsgesetzes ab.

³⁷ Schlussanträge des Generalanwalts Slynn in der Rechtssache Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1987:466, S. 1461).

dass ein Vorteil in einem angemessenen Verhältnis zum *monetären* Wert der geleisteten Zahlung stehen muss. Die Mehrwertsteuerrichtlinie bestraft keine schlechten wirtschaftlichen Entscheidungen. Es geht vielmehr darum, ob der erlangte Vorteil hinreichend unmittelbar ist, damit man von „gegen Entgelt“ im Sinne von Art. 2 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie sprechen kann. Trifft dies zu, wird der Vorteil „gegen Entgelt“ im Sinne von Art. 2 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie verschafft.

73. Diese Schlussfolgerungen gelten unabhängig von der Zahlungsart. Wird die Lieferung von Wärme mittels *unmittelbarer* Zahlung vergütet, um eine bestimmte Rechnung zu bezahlen, besteht natürlich kein Zweifel, dass sie in einem angemessenen Verhältnis zu dem durch diese Wärme erlangten Vorteil steht. Auch wenn sich die Art und Weise der Erbringung der Gegenleistung ändert, wird es wohl bei dieser Schlussfolgerung bleiben. Im Rahmen eines Umsatzes, bei dem die Lieferung von Wärme *mittelbar* durch den Eigentümer vergütet wird, beispielsweise durch die regelmäßige Zahlung einer Pauschale, besteht immer noch ein angemessenes Verhältnis zu dem erlangten Vorteil, so dass die Lieferung daher „gegen Entgelt“ erfolgt, da der Umsatz zumindest teilweise eine Tätigkeit umfasst, die zum *individuellen Vorteil* des Eigentümers ausgeübt wird.

74. Wie aus den Urteilen Kennemer Golf und Le Rayon d’Or hervorgeht, gilt dies auch, wenn es nicht möglich ist, den Betrag jeder persönlichen Nutzung der Wärme zuzuordnen³⁸. Das Element der „Angemessenheit des Vorteils“ ist daher auch bei einem Umsatz vorhanden, bei dem „gemischte Kosten“ auflaufen. Das heißt, in einer Situation, in der die Klägerin eine Reihe von Tätigkeiten für die Eigentümer *als Gemeinschaft* ausführt, und zusätzlich Wärme an die Eigentümer *individuell* liefert. Hier ist zumindest ein Teil der Gegenleistung dafür bestimmt, eine *individuelle* Ausgabe zu decken. Im Rahmen des Umsatzes entsteht daher teilweise ein angemessenes Verhältnis, und er erfolgt in diesem Umfang „gegen Entgelt“ im Sinne von Art. 2 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie.

75. Unter diesen Umständen würde § 4 Nr. 13 UStG einen Umsatz von der üblichen Verpflichtung zur Zahlung der Mehrwertsteuer in Deutschland befreien, während derselbe Umsatz in anderen Mitgliedstaaten oder vielleicht sogar in Deutschland selbst der Mehrwertsteuer unterliegen würde³⁹, dies unter Verstoß gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität⁴⁰. Die Mehrwertsteuerrichtlinie würde dann einer Befreiung der Lieferung von Wärme von der Mehrwertsteuer durch § 4 Nr. 13 UStG entgegenstehen.

76. Nach alledem ist es Sache des nationalen Gerichts, die Modalitäten der Vereinbarung zwischen der Klägerin und den Eigentümern zu bewerten und dabei die oben aufgeführten Erwägungen über die „Angemessenheit des Vorteils“ im Hinblick auf die gegebenenfalls für die Lieferung von Wärme geleisteten Zahlungen gebührend zu berücksichtigen. Sollte im Rahmen des Umsatzes, mit dem das nationale Gericht befasst ist, ein Anhaltspunkt für Angemessenheit bestehen, wird das Tatbestandsmerkmal „gegen Entgelt“ in Art. 2 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie wohl erfüllt und der Umsatz insoweit mehrwertsteuerpflichtig sein.

38 Vgl. insbesondere Urteile vom 21. März 2002, Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200, Rn. 40), und vom 27. März 2014, Le Rayon d’Or (C-151/13, EU:C:2014:185, Rn. 37).

39 Ich weise nochmals darauf hin, dass der individuelle Verbrauch von Wärme (oder Strom oder auch Wasser) in der individuell genutzten Eigentums- oder Mietwohnung normalerweise durch einen Dritten abgedeckt wird und der Mehrwertsteuer unterliegt. Nur in der recht einzigartigen Fallkonstellation des vorliegenden Falles beginnt eine Eigentümergemeinschaft damit, über ihre normalen (gemeinschaftlichen) Aufgaben hinaus auch andere, nämlich (individualisierte) kommerzielle Lieferungen durchzuführen, wodurch im Endeffekt eine Diskrepanz zwischen ihrer grundsätzlichen Rechtsnatur und der speziellen, tatsächlich wirtschaftlichen Tätigkeit entsteht.

40 Vgl. beispielsweise Urteil vom 19. Dezember 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, Rn. 36 und die dort angeführte Rechtsprechung).

V. Ergebnis

77. Ich schlage dem Gerichtshof vor, die Vorlagefrage des Finanzgerichts Baden-Württemberg (Deutschland) wie folgt zu beantworten:

Die Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ist dahin auszulegen, dass sie nationalen Vorschriften nicht entgegensteht, die die Lieferung von Wärme durch eine Wohnungseigentümergeinschaft an die Eigentümer von der Mehrwertsteuer befreien, sofern in der Gegenleistung, die die Eigentümergeinschaft für die Lieferung von Wärme erhält, nur die Lasten und Ausgaben Berücksichtigung finden, die für die Lieferung von Wärme für die Gemeinschaftsflächen des Grundstücks anfallen.

Hingegen ist die Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen, dass sie denselben Vorschriften des nationalen Rechts entgegensteht, soweit in der Gegenleistung, die die Eigentümergeinschaft für die Lieferung von Wärme erhält, zur Gänze oder teilweise die Lieferung von Wärme für im Sondereigentum stehende Teile des Grundstücks Berücksichtigung findet.

Das nationale Gericht wird zu prüfen haben, unter welchen Umständen im Ausgangsverfahren eine Gegenleistung für die Lieferung von Wärme erbracht wird.