



Jurisprudentie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

M. BOBEK

van 10 september 2020¹

Zaak C-449/19

WEG Tevesstraße

tegen

Finanzamt Villingen-Schwenningen

[verzoek van het Finanzgericht Baden-Württemberg (belastingrechter in eerste aanleg Baden-Württemberg, Duitsland) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Vrijstelling voor de verhuur van onroerende goederen – Nationale bepaling krachtens welke vrijstelling wordt verleend voor de levering van warmte door een vereniging van eigenaren ten behoeve van de eigenaren”

I. Inleiding

1. Een vereniging van eigenaren heeft warmte geleverd ten behoeve van de eigenaren en de belasting over de toegevoegde waarde (btw) over de kosten voor die activiteit als voorbelasting in aftrek gebracht. De bevoegde belastingdienst heeft die aftrek verworpen. Die dienst was van mening dat de levering van warmte ten behoeve van de eigenaren op grond van het Duitse recht is vrijgesteld van btw.

2. In die context wenst het Finanzgericht Baden-Württemberg (belastingrechter in eerste aanleg Baden-Württemberg, Duitsland) te vernemen of richtlijn 2006/112/EG² (hierna: „btw-richtlijn”) zich verzet tegen een nationale wettelijke regeling krachtens welke btw-vrijstelling wordt verleend voor leveringen van warmte door verenigingen van eigenaren ten behoeve van de eigenaren. Bij de beantwoording van die vraag zal het Hof de kans krijgen om toe te lichten wanneer een tegenprestatie voor de levering van goederen (zoals warmte) wordt geacht voldoende te zijn afgestemd op het „voordeel” dat die handeling oplevert, om „onder bezwarende titel” te zijn verricht als bedoeld in artikel 2, lid 1, van de btw-richtlijn.

¹ Oorspronkelijke taal: Engels.

² Richtlijn van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1).

II. Toepasselijke bepalingen

A. *Unierecht*

3. Overweging 4 van de btw-richtlijn luidt als volgt:

„Het verwezenlijken van de doelstelling een interne markt in te stellen vooronderstelt dat in de lidstaten wetgevingen inzake omzetbelasting worden toegepast die de mededingingsvoorwaarden niet vervalsen en het vrije verkeer van goederen en diensten niet belemmeren. Het is derhalve noodzakelijk om door middel van een stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) een harmonisatie van de wetgevingen inzake omzetbelasting tot stand te brengen die ten doel heeft, de factoren die de mededingingsvoorwaarden op nationaal of op communautair niveau zouden kunnen vervalsen, zoveel mogelijk uit te schakelen.”

4. In artikel 2, lid 1, onder a) en c), van de btw-richtlijn wordt het volgende bepaald:

„1. De volgende handelingen zijn aan de btw onderworpen:

a) de leveringen van goederen, die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;

[...]

c) de diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht”.

5. Artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn, dat betrekking heeft op „belastingplichtigen”, is als volgt verwoord:

„1. Als ‚belastingplichtige’ wordt beschouwd eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

Als ‚economische activiteit’ worden beschouwd, alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen. Als economische activiteit wordt in het bijzonder beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.”

6. In artikel 14, lid 1, van de btw-richtlijn wordt de „levering van goederen” omschreven als „de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken”, waarbij „warmte” overeenkomstig artikel 15, lid 1, van de btw-richtlijn „met ‚lichamelijke zaken’ [wordt] gelijkgesteld”.

7. In artikel 135 van de btw-richtlijn, dat deel uitmaakt van hoofdstuk 3 („Vrijstellingen ten gunste van andere activiteiten”), zijn een aantal btw-vrijstellingen opgenomen. Het hier relevante gedeelte luidt als volgt:

„1. De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:

[...]

l) de verhuur en verpachting van onroerende goederen.”

B. Duits recht

1. Umsatzsteuergesetz

8. De §§ 1 en 4 van het Umsatzsteuergesetz (Duitse wet op de omzetbelasting) (hierna: „UStG”) bevatten de algemene voorschriften inzake de heffing van btw en de vrijstellingen van btw, waaronder de vrijstelling voor de levering van warmte door verenigingen van eigenaren ten behoeve van de eigenaren:

„§ 1 Belastbare handelingen

(1) De volgende handelingen zijn aan omzetbelasting onderworpen:

1. leveringen van goederen en diensten, die binnen het nationale grondgebied door een ondernemer in het kader van zijn bedrijfsactiviteit onder bezwarende titel worden verricht. Handelingen die uit hoofde van de wet of een overheidsbevel worden verricht, of op grond van een wettelijke bepaling worden geacht te zijn verricht, zijn niet van belastingheffing uitgesloten;

[...]

§ 4 Vrijstellingen betreffende de levering van goederen en diensten

De volgende onder § 1, lid 1, punt 1, vallende handelingen zijn vrijgesteld van belasting:

[...]

13. handelingen die door verenigingen van eigenaren in de zin van het Wohnungseigentumsgesetz (Duitse wet op de appartementseigendom) [...] worden verricht ten behoeve van eigenaren en mede-eigenaren, voor zover de handelingen bestaan in de beschikbaarstelling van gemeenschappelijke eigendom voor het gebruik ervan, het onderhoud, de herstellingen en andere administratieve doeleinden, alsook voor de levering van warmte en soortgelijke handelingen.”

2. Wohnungseigentumsgesetz

9. Het Wohnungseigentumsgesetz bevat de beginselen die ten grondslag liggen aan de formele verdeling van eigendom over de eigenaren. In het hier relevante gedeelte ervan staat het volgende te lezen:

„§ 10 Algemene beginselen

(1) Tenzij uitdrukkelijk anders is bepaald, zijn de appartementseigenaren de houders van de uit de bepalingen van deze wet voortvloeiende rechten en plichten, waaronder in het bijzonder die met betrekking tot de privatieve en gemeenschappelijke gedeelten.

[...]

§ 16 Gebruiksrechten, lasten en kosten

[...]

(2) Elke appartementseigenaar is jegens de overige appartementseigenaren ertoe gehouden om in verhouding tot zijn aandeel bij te dragen in de lasten van de gemeenschappelijke gedeelten alsook in de onderhouds-, herstellings- en andere beheerskosten, en in de kosten van het gemeenschappelijke gebruik van de gemeenschappelijke gedeelten (lid 1, tweede volzin).

(3) In afwijking van lid 2 kunnen de appartementseigenaren bij meerderheid beslissen dat de operationele kosten van de gemeenschappelijke of de privatieve gedeelten [...], die niet onmiddellijk aan derden moeten worden betaald, alsook de administratieve kosten, worden geregistreerd volgens verbruik of oorzakelijkheid en dat zij aan de hand daarvan of van enige andere maatstaf worden verdeeld, mits dat strookt met goed beheer.”

III. Feiten, nationale procedure en prejudiciële vraag

10. WEG Tevesstraße (hierna: „verzoekster”) is een vereniging van eigenaren. Deze eigenaren zijn drie rechtspersonen (een private vennootschap, een overheidsinstantie en een gemeente (hierna: „eigenaren”). Verzoekster is belast met het beheer van een in Baden-Württemberg gelegen onroerend goed voor gemengd gebruik (hierna: „onroerend goed”). Het onroerend goed bestaat uit twintig huurappartementen, een afdeling van de overheidsinstantie en een gemeentedienst.

11. In 2012 heeft verzoekster op het onroerend goed een warmtekrachtinstallatie (hierna: „WKK-installatie”) gebouwd. Zij is met de WKK-installatie elektriciteit gaan opwekken en heeft de elektriciteit vervolgens verkocht aan een energiebedrijf en de bij de elektriciteitsopwekking vrijgekomen warmte geleverd aan de eigenaren.

12. In datzelfde jaar heeft verzoekster haar periodieke btw-aangifte ingediend en daarbij aanspraak gemaakt op in totaal 19 765,17 EUR aan voorbelasting over de aankoop- en operationele kosten van de WKK-installatie.

13. Na onderzoek van het geclaimde bedrag heeft de belastingdienst Villingen-Schwenningen op 3 december 2014 ingestemd met een aftrek van de voorbelasting ten belope van slechts 28 % van dat bedrag. Volgens de door die dienst gemaakte berekening kwam dat percentage overeen met het gedeelte van de bovengenoemde kosten voor de opwekking van elektriciteit. Voor het gedeelte van 72 % in verband met de warmteproductie heeft die dienst de aftrek van voorbelasting geweigerd op grond dat leveringen van warmte ten behoeve van de eigenaren op grond van §4, punt 13, UStG van btw zijn vrijgesteld.

14. Nadat verzoeksters bezwaar tegen deze wijzigingsaanslag was afgewezen, heeft zij bij het Finanzgericht Baden-Württemberg beroep ingesteld. Verzoekster is onder meer van mening dat § 4, punt 13, UStG in strijd is met het Unierecht aangezien de daarin opgenomen vrijstelling niet uit de btw-richtlijn voortvloeit. Aangezien het Unierecht primeert, moet de levering van warmte ten behoeve van de eigenaren onderworpen worden aan btw, zodat verzoekster ook recht heeft op de aftrek van de voorbelasting ten belope van de resterende 72 %.

15. Aangezien het Finanzgericht Baden-Württemberg twijfels koestert over de vraag of de toepasselijke nationale wettelijke regeling strookt met het Unierecht, heeft het de behandeling van de zaak geschorst en het Hof van Justitie verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Moeten de bepalingen van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1) aldus worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een regeling van een lidstaat krachtens welke btw-vrijstelling wordt verleend voor leveringen van warmte door verenigingen van eigenaren ten behoeve van de eigenaren?”

16. De Duitse regering en de Europese Commissie hebben schriftelijke opmerkingen ingediend. Op 22 mei 2020 hebben zij ook geantwoord op schriftelijke vragen die aan partijen zijn voorgelegd.

IV. Analyse

17. De onderhavige conclusie is opgebouwd als volgt: ter inleiding zet ik een aantal hypothesen met betrekking tot de feiten van de zaak uiteen en licht ik toe op basis van welke uitgangspunten ik een antwoord voor de verwijzende rechter in overweging geef (A). Vervolgens omschrijf ik aan welk rechtscriterium dient te worden getoetst of sprake is van een belastbare handeling onder de btw-richtlijn (B). Daarna onderzoek ik de door de Duitse regering en de Commissie aangevoerde argumenten, alvorens het rechtscriterium toe te passen op de hypothetische scenario's die ik voorheen heb uiteengezet (C).

A. Voorafgaande verduidelijkingen

18. De verwijzende rechter wenst in essentie te vernemen of de bepalingen van de btw-richtlijn zich verzetten tegen een wettelijke regeling van een lidstaat krachtens welke btw-vrijstelling wordt verleend voor de levering van warmte door een vereniging van eigenaren ten behoeve van de eigenaren.

19. Gelet op de noodzaak van een uniforme grondslag voor de btw³, kan een handeling vrij van btw blijven in een van de volgende twee situaties: (i) wanneer er sowieso geen sprake is van een belastbare handeling of (ii) wanneer een van de in titel IX van de btw-richtlijn limitatief opgesomde vrijstellingen van toepassing is.

20. In beide constellaties is het nodig te beschikken over nadere informatie over de feitelijke omstandigheden die aan de betrokken handeling ten grondslag liggen. In de onderhavige zaak wordt in de verwijzingsbeslissing zuinig met informatie omgesprongen, zodat het met betrekking tot elk van die situaties moeilijk is om conclusies te trekken zonder kennis te hebben van bepaalde feitelijke variabelen. Mijns inziens is het dan ook nodig om uiteen te zetten hoe ik de feiten begrijp en aan te geven waarom bepaalde veronderstellingen moeten worden gemaakt die uiteraard mijn antwoord op de door de verwijzende rechter voorgelegde vraag zullen bepalen.

³ Luidens overweging 7 van de btw-richtlijn moet het gemeenschappelijke btw-stelsel „uiteindelijk mededingingsneutraal zijn”. Zie ook arrest van 3 mei 2001, Commissie/Frankrijk (C-481/98, EU:C:2001:237, punt 22).

21. Mijn conclusie krijgt noodzakelijkerwijze vorm door twee reeksen variabelen, die hierna worden aangegeven.

1. Wie levert wat aan wie en wat wordt er verwarmd?

22. De verwijzende rechter geeft zowel in de verwijzingsbeslissing als in de prejudiciële vraag aan dat verzoekster de bij de opwekking van elektriciteit vrijgekomen warmte levert aan „*die Wohnungseigentümer*” (de eigenaren). Ik benadruk het feit dat de warmte wordt geleverd aan die rechtspersonen om erop te wijzen dat het dossier geen elementen bevat waaruit zou blijken dat de warmte wordt geleverd aan de residentiële huurders van de twintig huurappartementen die eveneens deel uitmaken van het onroerend goed (en waarvan de eigendom ook onduidelijk is). Geen enkele huurder blijkt namelijk bij deze transactie te zijn betrokken.

23. Dat brengt nog een andere moeilijkheid met zich mee: dient de beslissing van de verwijzende rechter letterlijk te worden opgevat? Die vraag rijst omdat het gebruik van het bepaald lidwoord „*die*” vóór „*Wohnungseigentümer*” wijst op het gebruik van het meervoud waaruit zou kunnen blijken dat het Hof wordt verzocht zich uit te spreken over de levering van warmte ten behoeve van al de eigenaren *samen*, in dat geval vermoedelijk voor *collectief* gebruik in de gemeenschappelijke ruimten. Of dien ik de verwijzende rechter aldus te begrijpen dat de warmte wordt geleverd aan al „*die Wohnungseigentümer*” samen, maar voor *persoonlijk* verbruik in de ruimten van het onroerend goed waarvan zij *individueel eigenaar* zijn?

24. De verwijzingsbeslissing verschaft geen duidelijkheid in de ene of andere zin. § 4, punt 13, UStG is evenmin verhelderend. In het hier relevante gedeelte wordt enkel bepaald, zonder verdere kwalificatie, dat de levering van warmte door een vereniging van eigenaren ten behoeve van „*die Wohnungseigentümer*” vrijgesteld is van btw.

25. Door het gebrek aan nadere informatie zijn er derhalve twee mogelijke scenario's. Het eerste scenario betreft de verwarming van de *gemeenschappelijke ruimten*. In dat scenario levert verzoekster warmte ten behoeve van al de eigenaren *samen*, in de zin dat de eigenaren of verzoekster (of misschien zelfs rechtstreeks verzoekster namens de eigenaren) de gemeenschappelijke ruimten van het onroerend goed verwarmen voor collectief verbruik en genot. Het tweede scenario betreft de verwarming van de *individuele ruimten*. In een dergelijk scenario levert verzoekster eveneens warmte ten behoeve van de eigenaren, maar op een heel andere manier. In dat geval ontvangen de eigenaren rechtstreeks warmte voor de hun toebehorende gedeelten van het onroerend goed en verbruiken zij de warmte *individueel*.

2. Welke tegenprestatie is er (eventueel) betaald en hoe is deze berekend?

26. Zoals de Duitse regering en de Commissie terecht aangeven, gaat de verwijzende rechter in zijn beslissing evenmin in op de kwestie van de tegenprestatie. In feite wijst niets erop dat er *überhaupt* een tegenprestatie is betaald. Evenmin is in die beslissing nadere informatie te vinden over de berekeningswijze van een eventuele tegenprestatie.

27. Zonder tegenprestatie is er inderdaad geen sprake van een belastbare handeling.⁴

⁴ Arresten van 5 februari 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarpplaats (154/80, EU:C:1981:38, punt 14), en 1 april 1982, Hong-Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121, punt 10). Zoals ik er elders op heb gewezen, kan een „levering van goederen” zonder kennis van de inhoud van de tegenprestatie niet worden geacht „onder bezwarende titel” te zijn verricht. Zie mijn conclusie in de zaak Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:112, punt 57).

28. Voor mijn beoordeling zal ik er evenwel van uitgaan dat de eigenaren voor de levering van warmte een of andere tegenprestatie aan verzoekster betalen. Het is immers onwaarschijnlijk dat de verwijzende rechter een dergelijke vraag zelfs maar zou voorleggen wanneer er helemaal geen sprake is van een tegenprestatie.

29. Daarnaast is de manier waarop de regeling met betrekking tot deze tegenprestatie is opgezet en de tegenprestatie wordt berekend eveneens van belang. Ten eerste kan er sprake zijn van een specifieke factuur voor een specifieke uitgave. Elke betaling voor de levering van warmte is met andere woorden geormerkt en wordt dus *rechtstreeks* verricht om die specifieke uitgave te dekken. Ten tweede kan de levering van warmte deel uitmaken van een groter scala aan werkzaamheden die door verzoekster worden verricht. De eigenaren zouden dan wellicht periodiek een forfaitair bedrag betalen ter dekking van allerlei lopende kosten, waaronder de levering van warmte. In dat geval omvatten de facturen al (of een aantal van) die lopende werkzaamheden, waarbij de kosten eventueel worden opgesplitst. De tegenprestatie wordt *indirect* betaald om „algemene” uitgaven te dekken.

30. Kortom, de twee reeksen variabelen die mij onbekend zijn, maar mijns inziens evenwel van belang zijn voor de uiteindelijke beoordeling van de zaak, betreffen niet alleen de vraag of de *gemeenschappelijke ruimten* dan wel de *individuele ruimten* van het onroerend goed worden verwarmd, maar eveneens of er in ruil voor die levering van warmte een tegenprestatie is betaald om een specifieke uitgave („rechtstreeks”) of een algemene uitgave („indirect”) te dekken.

B. Toetsingscriteria

31. Van een belastbare handeling in de zin van de btw-richtlijn is sprake wanneer de handeling onder bezwarende titel wordt verricht (als bedoeld in artikel 2 van de btw-richtlijn) binnen het grondgebied van een lidstaat (zoals vereist in artikel 5 ervan) door een als zodanig handelende belastingplichtige (in de zin van artikel 9 ervan), dit alles tenzij een van de in titel IX van de btw-richtlijn opgenomen vrijstellingen van toepassing is.

32. In de onderhavige zaak is ontegensprekelijk voldaan aan het criterium van het geografische toepassingsgebied. Derhalve zal ik niet langer aandacht daaraan besteden en mijn analyse toespitsen op de overige criteria.

1. Levering van goederen onder bezwarende titel?

33. In artikel 2 van de btw-richtlijn wordt vastgesteld welke handelingen aan btw zijn onderworpen. Daarin wordt onder meer bepaald dat „leveringen van goederen [...] onder bezwarende titel” aan btw onderworpen handelingen zijn. Dat is aldus uitgelegd dat de Uniewetgever enkel verbruik „onder bezwarende titel” heeft willen belasten, met andere woorden wanneer in ruil voor de levering van de goederen een tegenprestatie is betaald.⁵ De tegenwaarde die maakt dat de levering wordt verricht „onder bezwarende titel”, wordt geacht overeen te komen met de waarde (minstens enige en soms subjectieve waarde) van het betrokken goed veeleer dan met een volgens objectieve criteria geschatte waarde van dat goed.⁶

⁵ Zie de in voetnoot 4 hierboven aangehaalde rechtspraak.

⁶ Zie arrest van 13 juni 2018, Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:431, punt 43).

34. De „tegenprestatie” dient eveneens „een rechtstreeks en onmiddellijk verband” te vertonen met de betrokken belastbare handeling.⁷ Volgens mijn begrip van de rechtspraak dient daarbij aan twee cumulatieve voorwaarden te worden voldaan. Ten eerste dient de betaling een soort van „oorzakelijk verband” te vertonen. Met andere woorden, iemand dient een betaling te verrichten voor een specifiek goed of een specifieke dienst.⁸ Ten tweede dient de betaling te zijn verricht in het kader van een „rechtsbetrekking” tussen de twee bij de handeling betrokken partijen.⁹

35. Ik wens hier op te merken dat het in de rechtspraak gehanteerde begrip „rechtsbetrekking” mijns inziens wat ongelukkig gekozen is. Mogelijk bestaan er handelingen waarvoor een „rechtsbetrekking” wordt aangegaan en die niet binnen de werkingssfeer van artikel 2 van de btw-richtlijn vallen. Zo zag het arrest *Apple and Pear Development Council* onmiskenbaar op een „rechtsbetrekking” tussen enerzijds beroepstellers van appels en peren in Engeland en Wales en anderzijds het orgaan dat bij wet met hun belangenbehartiging was belast (en waarbij zij zich moesten aansluiten), maar toch heeft het Hof geoordeeld dat de jaarlijkse bijdrage van elke appel- en perenteler onvoldoende kon worden afgestemd op het individuele „voordeel” dat de door dat orgaan verrichte werkzaamheden opleverden.¹⁰ Dat wil zeggen dat het begrip „rechtsbetrekking” meer inhoudt dan op het eerste gezicht lijkt.

36. Mijns inziens wordt met „rechtsbetrekking” in dat soort situaties veeleer de „afstembaarheid van het voordeel” op de verrichte betaling beoogd. Dat wil zeggen dat van de vereiste „rechtsbetrekking” slechts sprake is wanneer de partij die de tegenprestatie betaalt, tevens een bepaald „voordeel” ontvangt dat op die tegenprestatie is afgestemd. In de zaak *Apple and Pear Development Council* was er van een „op de tegenprestatie afgestemd voordeel” geen sprake aangezien het orgaan zich met de behartiging van de gemeenschappelijke belangen van al de telers samen bezighield, zodat elk voordeel dat die werkzaamheden voor de individuele teler opleverden, een „*indirect uitvloeisel [vormde] van de voordelen die op algemene wijze aan de gehele sector ten goede [kwamen]*”¹¹.

37. Diezelfde logica blijkt eveneens duidelijk uit het arrest *Commissie tegen Finland*, waarbij het Hof heeft geoordeeld dat het in ruil voor rechtsbijstandsdiensten betaalde bescheiden honorarium, dat op het inkomen van de rechtsbijstandsontvanger was gebaseerd, ondanks het bestaan van een rechtsbetrekking niet voldoende was afgestemd op de ontvangen diensten.¹² In het arrest *Tolsma*, dat weliswaar een zaak betrof waarin er van een „rechtsbetrekking” geen sprake was, heeft het Hof insgelijks geoordeeld dat het geld dat voorbijgangers aan een straatmuzikant gaven, evenmin voldoende was afgestemd op het genot dat hij hun verschaftte door muziek op de openbare weg ten gehore te brengen.¹³

⁷ Zie bijvoorbeeld arrest van 3 juli 2019, *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge* (C-316/18, EU:C:2019:559, punt 21 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

⁸ Zie arrest van 5 februari 1981, *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats* (154/80, EU:C:1981:38, punt 12).

⁹ Zie arresten van 3 maart 1994, *Tolsma* (C-16/93, EU:C:1994:80, punt 17), en 10 november 2016, *Bařtová* (C-432/15, EU:C:2016:855, punt 28 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

¹⁰ Arrest van 8 maart 1988, *Apple and Pear Development Council* (102/86, EU:C:1988:120, punt 14).

¹¹ *Ibid*, punt 14.

¹² Arrest van 29 oktober 2009, *Commissie/Finland* (C-246/08, EU:C:2009:671, punten 50 en 51).

¹³ Arrest van 3 maart 1994, *Tolsma* (C-16/93, EU:C:1994:80, punt 17).

38. Daarentegen is het bestaan van een „op de tegenprestatie afstembaar voordeel” vastgesteld in zowel de zaak Kennemer Golf als de zaak Le Rayon D’Or, waarbij de betaling van een forfaitaire bijdrage in ruil voor een dienst die „standby” beschikbaar was (de mogelijkheid om de golfbaan te gebruiken of om zorg op aanvraag te krijgen) werd geacht een „tegenwaarde” uit te maken, ook al werd van die diensten geen daadwerkelijk gebruik gemaakt.¹⁴

39. Kortom, aan het criterium van de „rechtsbetrekking” blijken dus zowel formele als inhoudelijke aspecten vast te zitten. Buiten (of binnen) de formele voorwaarde van het bestaan van een of andere vorm van gestructureerde rechtsbetrekking tussen de bij een handeling betrokken partijen, knoopt het begrip „rechtsbetrekking” aan bij de gedachte van een handeling onder bezwarende titel. Dat begrip beoogt de uitwisseling van een wederzijds voordeel van minstens enige economische waarde vast te leggen, waardoor er een traceerbaar oorzakelijk verband tussen de prestaties van elk van de partijen ontstaat.

2. *Economische activiteit?*

40. Artikel 9 van de btw-richtlijn heeft betrekking op „belastingplichtigen”. Overeenkomstig artikel 9, lid 1, eerste alinea, is een belastingplichtige „eenieder” die, op „ongeacht welke plaats”, zelfstandig „een economische activiteit” verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit. In de tweede alinea van die bepaling wordt vervolgens gespecificeerd waarin een „economische activiteit” bestaat.

41. Gelet op de ruime formulering van die bepaling is eenieder die op ongeacht welke plaats een of andere economische activiteit verricht een „belastingplichtige”.¹⁵ Het begrip „economische activiteit” is evenzeer ruim uitgelegd en heeft een objectief karakter, in die zin dat de activiteit op zichzelf wordt beschouwd, onafhankelijk van het oogmerk of het resultaat van de activiteit.¹⁶

42. Nu is verduidelijkt welke rechtscriteria uit de artikelen 2 en 9 van de btw-richtlijn voortvloeien, zal ik thans de onderhavige zaak aan deze criteria toetsen.

C. *Onderhavige zaak*

43. Overeenkomstig artikel 15 van de btw-richtlijn wordt „warmte” als een lichamelijke zaak beschouwd.

44. In de onderhavige zaak kunnen in essentie twee onderscheiden scenario’s spelen: een scenario waarin warmte wordt geleverd voor de *gemeenschappelijke ruimten* van het onroerend goed en een scenario waarin warmte wordt geleverd voor de *individuele ruimten* van het onroerend goed. In beide gevallen ga ik ervan uit dat de eigenaren verzoekster op de een of andere manier voor de levering van het goed (de warmte) vergoeden, of dat nu *rechtstreeks* of *indirect* is.¹⁷

¹⁴ Arresten van 21 maart 2002, Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200, punten 40-42), en 27 maart 2014, Le Rayon d’Or (C-151/13, EU:C:2014:185, punt 37).

¹⁵ Zoals Terra en Kajus vaststellen, houdt dat voor de toepassing van de btw-richtlijn in dat de „satéverkoop in Jakarta” in dezelfde zin als een „warenhuis in Amsterdam” als belastingplichtige wordt beschouwd. Zie Terra, B.J.M., en Kajus, J., *Introduction to European VAT*, IBFD Publications 2018, blz. 371.

¹⁶ Zie onder meer arresten van 5 juli 2018, Marle Participations (C-320/17, EU:C:2018:537, punt 22), en 10 april 2019, PSM „K” (C-214/18, EU:C:2019:301, punten 41 en 42).

¹⁷ Hierboven in detail uiteengezet, punten 22-30 van de onderhavige conclusie.

45. Alvorens deze scenario's afzonderlijk te beoordelen, dien ik in te gaan op twee in de onderhavige zaak aangevoerde transversale argumenten die gelden ongeacht welk scenario wordt onderzocht.

46. Het eerste argument ziet op de aard van de „economische activiteit”. De Duitse regering en de Commissie zijn van mening dat de levering van warmte niet als een „economische activiteit” kan worden beschouwd, aangezien de partijen die de vereniging van eigenaren vormen (verzoekster, feitelijk de eigenaren) en de partijen die de warmte ontvangen (eveneens de eigenaren) *dezelfde personen* zijn. Volgens de Commissie geldt dat ook voor algemeen onderhoud, herstellingen en andere diensten die verzoekster ten behoeve van de eigenaren zou verrichten. Al die voornoemde handelingen vallen buiten de werkingssfeer van de btw-richtlijn.

47. Ik kan met die redenering niet akkoord gaan.

48. Ten eerste wordt, wat de aard van de levering betreft, in artikel 9, lid 1, eerste zin, van de btw-richtlijn de erg duidelijke kwalificatie „alle” gehanteerd om aan te geven dat „alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter” „als ‚economische activiteit’ [moeten] worden beschouwd”. Daarnaast impliceert de interactie tussen de in de eerste en tweede alinea van die bepaling opgenomen abstracte en typologische omschrijvingen mijns inziens dat het de bedoeling van de Uniewetgever was dat het begrip „economische activiteit” een zo ruim mogelijk scala aan werkzaamheden zou omvatten.¹⁸

49. Ten tweede is verzoekster volgens de vaststellingen van de verwijzende rechter een afzonderlijke rechtspersoon naar Duits recht, wat mijns inziens heel essentieel is. De warmte is dus door een rechtspersoon aan drie andere rechtspersonen geleverd. Ik begrijp absoluut dat verzoekster economisch gezien is samengesteld uit een aantal van dezelfde personen die voordeel uit haar werkzaamheden halen. Op basis van het argument dat de economische belangen overlappen, kan moeilijk volledige abstractie worden gemaakt van een duidelijk, naar nationaal recht gemaakt juridisch onderscheid. Het gaat dus niet om dezelfde personen en leveringen aan zichzelf zijn niet aan de orde.

50. Derhalve zie ik niet in op welke manier de levering van warmte door een rechtspersoon die onderscheiden is van de ontvanger van dat goed, geen „economische activiteit” als bedoeld in artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn zou uitmaken. Zelfs een wijziging van de betrokken werkzaamheden zou aan die slotsom niets afdoen: wanneer verzoekster een tegenprestatie zou ontvangen voor bijvoorbeeld de schoonmaak van de gemeenschappelijke ruimten, het onderhoud van de voorgevel van het gebouw of de herstelling van de deurtelefoons aan de ingangspoort, zou zij afzonderlijke „economische activiteiten” verrichten net als in de onderhavige zaak het geval is met de levering van warmte. Geen enkele van die werkzaamheden valt buiten de werkingssfeer van artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn.¹⁹

51. Het tweede argument ziet op de aard van § 4, punt 13, UStG. De Duitse regering maakt in dat verband twee opmerkingen. Ten eerste vormt § 4, punt 13, UStG de omzetting in nationaal recht van de vrijstelling voor de „verhuur en verpachting van onroerende goederen”, die in artikel 135, lid 1, onder l), van de btw-richtlijn is opgenomen. Ten tweede voert de Duitse regering aan dat de

¹⁸ Zie in die zin conclusie van advocaat-generaal Kokott in de zaak Posnania Investment (C-36/16, EU:C:2017:134, punt 25).

¹⁹ Het *economische* karakter van dergelijke werkzaamheden kan verder in de verf worden gezet aan de hand van een gedachte-experiment: zouden en konden dergelijke werkzaamheden tegen een gebruikelijke vergoeding worden verricht door een andere (extern ingehuurde) entiteit (dan verzoekster)? Het antwoord op die vraag luidt ongetwijfeld bevestigend: warmte kan (en wordt vaak) tegen betaling geleverd door een externe onderneming, net zoals een onderneming wordt ingehuurd om een defecte lift in een gebouw te repareren.

in § 4, punt 13, UStG vervatte vrijstelling steun vindt in een verklaring van de Commissie en de Raad. Volgens die verklaring, die in de notulen van de Raad met betrekking tot de vaststelling van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad²⁰ (hierna: „Zesde richtlijn”) is opgenomen, mogen lidstaten btw-vrijstelling verlenen voor onder meer de levering van warmte.

52. Ik kan geen enkel van die argumenten onderschrijven.

53. In artikel 135, lid 1, onder l), van de btw-richtlijn is een van de werkzaamheden opgenomen waarvoor lidstaten btw-vrijstelling mogen verlenen. Die bepaling bevat misschien geen omschrijving van wat onder „verhuur en verpachting” dient te worden verstaan, noch een verwijzing in dat verband naar nationaal recht.²¹ Die bepaling voorziet evenwel in een vrijstelling van de normale verplichting tot betaling van btw en dient daarom strikt te worden uitgelegd.²²

54. Ten eerste biedt de tekst zelf mijns inziens geen argument ter ondersteuning van het standpunt van de Duitse regering dat de levering van warmte, of in feite de levering van gelijk welk ander goed dan een onroerend goed, door een vereniging van eigenaren ten behoeve van de eigenaren, onder die vrijstelling zou moeten vallen. Ik zie niet in op welke manier de „levering van warmte voor verbruik in het onroerend goed” ooit volgens een redelijke (en al zeker niet volgens een strikte) uitlegging kan worden ondergebracht onder „de verhuur en verpachting van onroerende goederen”. De levering van warmte is gewoonweg een totaal andere handeling die weliswaar iets met „onroerende goederen” te maken heeft, maar daar blijft het dan ook bij.

55. Ten tweede zou ingeval de eigenaren van verzoekster een onroerend goed huren of pachten (wat volgens de feiten van de zaak niet aan de orde is) en verzoekster aangeeft dat verbruik van verwarming deel uitmaakt van het verplichte „huurpakket”, wellicht kunnen worden geargumenteed dat de levering van warmte deel uitmaakt van de huurverrichting. Volgens de rechtspraak zijn „bijkomende” diensten evenwel slechts van btw vrijgesteld voor zover zij het fiscale lot van de hoofddienst delen en zij voor de klanten geen doel op zich vormen, maar een middel om de hoofddienst van de ondernemer aantrekkelijker te maken.²³ Met het oog daarop dienen de kenmerkende elementen van de handeling te worden beoordeeld.²⁴

56. Ofschoon het in dat geval aan de nationale rechter staat om dat vast te stellen, merk ik op dat in de onderhavige zaak niets erop wijst dat de „bijkomende” handeling bestaande in de levering van warmte deel zou uitmaken van een eventuele handeling bestaande in de „verhuur en verpachting”, die toch de „hoofddienst” vormt voor de toepassing van de in artikel 135, lid 1, onder l), van de btw-richtlijn opgenomen vrijstelling.²⁵ Zelfs als dat het geval zou zijn, betwijfel ik

²⁰ Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1).

²¹ Volgens vaste rechtspraak vereisen de eenvormige toepassing van het Unierecht en het gelijkheidsbeginsel dat de bewoordingen van een Unierechtelijke bepaling die voor de betekenis en de draagwijdte ervan niet uitdrukkelijk naar het recht van de lidstaten verwijst, normaliter autonoom en uniform worden uitgelegd, rekening houdend met de context van de bepaling en het doel van de betrokken regeling (zie bijvoorbeeld arrest van 16 november 2017, Kozuba Premium Selection (C-308/16, EU:C:2017:869, punt 38 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

²² Zie laatstelijk arrest van 2 juli 2020, Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513, punt 22).

²³ Zie arrest van 19 december 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, punt 34 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

²⁴ Zie arrest van 18 januari 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, punt 30 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

²⁵ Zie in die zin arresten van 25 februari 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, punten 7-10 en 31); 27 september 2012, Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, punt 23); 27 juni 2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12, EU:C:2013:434, punt 24), en 19 december 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, punt 40).

ten zeerste of een dergelijke bundeling van handelingen doorgaans mogelijk is onder de btw-richtlijn. Het zou dus vrij moeilijk zijn om de levering van warmte als een specifiek onderdeel onder te brengen onder die vrijgestelde „hoofddienst”.²⁶

57. Ten derde, en onverminderd de vraag of de levering van warmte in bepaalde omstandigheden als bijkomend kan worden beschouwd, betreft het hoe dan ook een „actieve” handeling. Zoals het Hof heeft geoordeeld, is artikel 135, lid 1, onder l), van de btw-richtlijn louter bedoeld om de „passieve” handeling bestaande in de „verhuur en verpachting van onroerende goederen” van btw vrij te stellen.²⁷ Zoals de Commissie terecht opmerkt, wordt in het arrest *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie* duidelijk vastgesteld dat „actieve” handelingen, zoals „de in het kader daarvan verrichte levering van water, elektriciteit en verwarming en ophaling van afval in beginsel moeten worden beschouwd als meerdere onderscheiden en zelfstandige prestaties die vanuit btw-oogpunt afzonderlijk moeten worden beoordeeld”²⁸.

58. Wat de verklaring van de Commissie en de Raad met betrekking tot de Zesde richtlijn betreft, is het antwoord zelfs nog eenvoudiger. De rechtspraak laat er geen twijfel over bestaan dat dergelijke instrumenten geen rechtskracht hebben en slechts mogen worden gebruikt wanneer de inhoud ervan in de tekst van de betrokken bepaling is terug te vinden.²⁹ De reden hiervoor is dat de justitiabelen voor wie de wettelijke regeling is bestemd, op de inhoud ervan moeten kunnen afgaan.³⁰

59. Artikel 135, lid 1, onder l), van de btw-richtlijn bevat geen verwijzing naar de levering van warmte. Dat is evenmin het geval met de in de Zesde richtlijn opgenomen voorloper ervan, namelijk artikel 13, punt B, onder b) ervan, waarop de verklaring betrekking heeft. Derhalve kan in dit geval niet op die verklaring worden teruggevallen.

60. Nu de algemene, transversale argumenten zijn besproken, zal ik ingaan op de twee scenario’s die in de onderhavige zaak aan de orde kunnen zijn.

1. Scenario 1: verwarming van de gemeenschappelijke ruimten

61. Ter herinnering, in het eerste scenario wordt ervan uitgegaan dat verzoekster de warmte levert aan al de eigenaren *samen*. De warmte wordt dus geleverd in het gemeenschappelijke belang van de eigenaren en op dezelfde manier verbruikt. De eigenaren betalen verzoekster *rechtstreeks* of *indirect* voor de levering van de warmte.

62. Aangezien ik erop heb gewezen dat de levering van warmte vermoedelijk een economische activiteit uitmaakt, is de volgende vraag of die levering al dan niet onder bezwarende titel wordt verricht in de zin van artikel 2 van de btw-richtlijn. Zonder kennis omtrent de betalings- of factureringsafspraken tussen verzoekster en de eigenaren kan ik alleen maar wat – inderdaad veeleer vage – richtsnoeren aanreiken over de criteria die wellicht voor de nationale rechter relevant zullen zijn.

²⁶ Zie in dezelfde zin arrest van 6 mei 2010, *Commissie/Frankrijk* (C-94/09, EU:C:2010:253, punt 34).

²⁷ Arresten van 4 oktober 2001, „Goed Wonen” (C-326/99, EU:C:2001:506, punt 52), en 28 februari 2019, *Sequeira Mesquita* (C-278/18, EU:C:2019:160, punt 19). Zie ook conclusie van advocaat-generaal Trstenjak in de zaak *RLRE Tellmer Property* (C-572/07, EU:C:2008:697, punt 32).

²⁸ Arrest van 16 april 2015, *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie* (C-42/14, EU:C:2015:229, punt 47).

²⁹ Zie onder meer arrest van 14 maart 2013, *Agrargenossenschaft Neuzelle* (C-545/11, EU:C:2013:169, punt 52).

³⁰ Zie arrest van 17 oktober 1996, *Denkavit e.a.* (C-283/94, C-291/94 en C-292/94, EU:C:1996:387, punt 29).

63. Ten eerste zal de tegenprestatie, afhankelijk van het soort betalingen en de factureringwijze, wellicht enig oorzakelijk verband vertonen³¹, uiteraard tenzij verzoekster zich in de weinig waarschijnlijke situatie bevindt dat de eigenaren helemaal niets betalen voor de warmte die hun wordt geleverd.

64. Ten tweede, is er sprake van een „rechtsbetrekking” in het kader waarvan op een gestructureerde manier prestaties worden uitgewisseld? Een dergelijke „rechtsbetrekking” veronderstelt niet alleen een „wilsovereenstemming”, maar eveneens een op de tegenprestatie afgestemd „voordeel” voor de betaler.³² Voor de onderhavige zaak houdt dat het volgende in.

65. Vanwege haar aard handelt verzoekster niet in het belang of in opdracht van een afzonderlijke eigenaar. Wanneer zij warmte levert om de gemeenschappelijke ruimten van het onroerend goed te verwarmen, verricht zij haar werkzaamheden naar verwachting *ten behoeve van en in het algemene belang van het gehele onroerend goed*. De tegenprestatie die zij voor haar werkzaamheden (zoals de levering van warmte) ontvangt, vertoont geen enkel reëel verband met het „voordeel” naar rato van *het individuele aandeel* van de eigenaar in de totale „tegenprestatie” voor die handeling.³³ Elk „voordeel” voor de individuele eigenaar zou een indirect uitvloeisel vormen van het voordeel dat aan al de eigenaren samen ten goede komt, ook al kan niet worden uitgesloten dat sommige eigenaren in bepaalde omstandigheden meer voordeel uit de levering van warmte halen dan andere.³⁴

66. Anders gesteld, het individuele „voordeel” is dus onvoldoende afgestemd op de betaling die wordt verricht. Als gevolg daarvan bestaat er tussen de betaalde tegenprestatie en de ontvangen levering een onvoldoende rechtstreeks verband om de handeling binnen de werkingssfeer van artikel 2, lid 1, van de btw-richtlijn te doen vallen.³⁵

67. Het klopt, althans naar Duits recht en onder voorbehoud van verificatie door de verwijzende rechter, dat de eigenaren wettelijk ertoe gehouden zijn hun aandeel in verzoeksters totale lasten en kosten te dekken.³⁶ Evenwel is het bestaan van een wettelijke verplichting om deel uit te maken van een afzonderlijke entiteit (zoals in de zaak Apple and Pear Development Council) of de verplichting om een evenredig aandeel in de totale door dat orgaan gemaakte kosten te betalen (zoals in de onderhavige zaak overeenkomstig het toepasselijke Duitse recht vereist is) mijns inziens niet zo bepalend voor de vraag of van een „op de tegenprestatie afgestemd voordeel” sprake is. Het gebrek aan zeggenschap en de afwezigheid van elk consensueel element kunnen in de praktijk ongetwijfeld worden beschouwd als „aanwijzing” voor het feit dat de verrichting „niet echt een betaling voor bepaalde diensten is”³⁷, maar zijn niet kenmerkend voor het verband tussen de betrokken activiteit en de betaling die wordt verricht.

³¹ Zoals hierboven uiteengezet, punten 26-30 van de onderhavige conclusie.

³² Zoals hierboven uiteengezet, punten 34-39 van de onderhavige conclusie.

³³ Zie ook arrest van 3 maart 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, punt 14), waar daarnaar verwezen wordt in termen van het ontbreken van „prestaties die over en weer worden uitgewisseld”.

³⁴ Het voornaamste geval is dat van een goed onderhouden gemeenschappelijke tuin op de parterre, waaruit de eigenaar van een gelijkvloers appartement indirect meer voordeel haalt dan de eigenaar van een bovenappartement. Zie in die zin arrest van 8 maart 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, punt 14).

³⁵ Sluit in die zin aan bij de door de verwijzende rechter aangehaalde beslissing van de Conseil d'État van 7 december 2001 in zaak nr. 212273, ECLI:FR:CEORD:2001:212273.20011207.

³⁶ Ik leid dat af uit § 16, punt 2, Wohnungseigentumsgesetz.

³⁷ Conclusie van advocaat-generaal Slynn in de zaak Apple and Pear Development Council (102/86, niet gepubliceerd, EU:C:1987:466, blz. 1461).

68. Om die reden zou in het eerste scenario de levering van de voor de gemeenschappelijke ruimten van het onroerend goed bestemde warmte mijns inziens evenmin een „op de tegenprestatie afstembaar voordeel” kunnen opleveren wanneer de eigenaren niet wettelijk ertoe gehouden zouden zijn om verzoeksters lasten en kosten te dekken. In die omstandigheden is de levering van warmte in het gemeenschappelijke belang van de eigenaren verricht en dus niet „onder bezwarende titel” als bedoeld in artikel 2, lid 1, van de btw-richtlijn.

69. Voor het geval dat dit de feitelijke omstandigheden van de zaak vormen, ben ik derhalve van mening dat de btw-richtlijn zich niet tegen § 4, punt 13, UStG verzet. In dat geval en in die mate kan § 4, punt 13, UStG worden beschouwd als een loutere verduidelijking in het nationale recht van een activiteit die hoe dan ook niet aan btw is onderworpen.

2. Scenario 2: verwarming van de individuele ruimten

70. In het tweede scenario levert verzoekster warmte aan elke eigenaar *afzonderlijk* voor diens persoonlijke verbruik binnen de gedeelten van het onroerend goed die hem toebehoren. Een dergelijke levering wordt dan verricht in het individuele belang van de eigenaar. De warmte wordt niet in de gemeenschappelijke ruimten van het onroerend goed verbruikt. Elke eigenaar betaalt verzoekster *rechtstreeks* of *indirect*.

71. In dat scenario is aan het criterium van het „oorzakelijk verband” ter bepaling of een handeling onder bezwarende titel is verricht, zeker in vergelijking met het eerste scenario, naar verwachting voldaan. Het is namelijk zo dat wanneer elke eigenaar regelmatig in de verwarming van de gemeenschappelijke ruimten dient bij te dragen, allerlei uiteenlopende soorten van forfaitaire of eenmalige bedragen of andere soorten hybride betalingen kunnen worden bedacht, maar het vrij moeilijk voorstelbaar is dat dezelfde soort afspraak ook zou gelden voor wat in beginsel privaat verbruik is.

72. Tegen deze achtergrond is het element dat dit tweede scenario van het eerste onderscheidt, mijns inziens het bestaan van een op de tegenprestatie afgestemd „voordeel” voor de individuele eigenaar. Wanneer de eigenaren de levering van de warmte ontvangen voor hun *individuele verbruik* en zij verzoekster vergoeden, is de tegenprestatie die wordt betaald immers geoormerkt voor een activiteit die een voldoende rechtstreeks en op de tegenprestatie afgestemd voordeel voor de eigenaar oplevert. Ik wil zeker niet suggereren dat het voordeel afgestemd dient te zijn op de *geldelijke* waarde van de verrichte betaling. De btw-richtlijn vormt geen controle-instrument voor slechte economische beslissingen. Het gaat er veeleer om of het ontvangen voordeel een voldoende rechtstreeks karakter vertoont om een handeling „onder bezwarende titel” als bedoeld in artikel 2, lid 1, van de btw-richtlijn te vormen. Als dat het geval is, zal de handeling zijn verricht „onder bezwarende titel” als bedoeld in artikel 2, lid 1, van de btw-richtlijn.

73. Deze vaststellingen gelden ongeacht de betalingswijze. Wanneer als tegenprestatie voor de levering van warmte een *rechtstreekse* betaling van een specifieke factuur wordt verricht, bestaat er uiteraard geen twijfel over dat zij is afgestemd op het voordeel dat uit die warmte wordt gehaald. Zelfs wanneer de manier waarop die tegenprestatie wordt betaald wijzigt, zal die slotsom wellicht niet anders zijn. Een handeling bestaande in de levering van warmte waarvoor een *indirecte* tegenprestatie door de eigenaar wordt betaald, bijvoorbeeld in de vorm van een periodieke forfaitaire betaling, is nog steeds afgestemd op het voordeel dat wordt verkregen en dus „onder bezwarende titel” verricht, aangezien zij minstens gedeeltelijk een activiteit omvat die *ten gunste van de individuele eigenaar* wordt verricht.

74. Zoals uit de arresten in de zaken Kennemer Golf en Le Rayon d'Or blijkt, geldt dat zelfs wanneer het forfait niet aan ieders persoonlijke verbruik van verwarming kan worden gerelateerd.³⁸ Het aspect van het „op de tegenprestatie afstembare voordeel” speelt dus ook wanneer een handeling „gemengde uitgaven” inhoudt, namelijk wanneer verzoekster een scala aan werkzaamheden verricht voor al de eigenaren *samen*, en daarnaast warmte levert aan elke eigenaar *afzonderlijk*. In dat geval is minstens een gedeelte van de tegenprestatie die wordt betaald, geormerkt ter dekking van een *individuele* uitgave. De handeling wordt dus gedeeltelijk op de tegenprestatie afgestemd en in die mate verricht „onder bezwarende titel” in de zin van artikel 2, lid 1, van de btw-richtlijn en aan btw onderworpen.

75. In die omstandigheden zou krachtens § 4, punt 13, UStG voor deze handeling vrijstelling van de normale verplichting tot betaling van btw in Duitsland gelden, terwijl dezelfde handeling in andere lidstaten of misschien zelfs in Duitsland zelf³⁹ aan btw zou zijn onderworpen, wat in strijd is met het beginsel van fiscale neutraliteit.⁴⁰ In dat geval verzet de btw-richtlijn zich tegen de in § 4, punt 13, UStG opgenomen btw-vrijstelling voor de levering van warmte.

76. In het licht van het bovenstaande staat het aan de nationale rechter om de details van de tussen verzoekster en de eigenaren bestaande regeling te beoordelen, rekening houdend met de voorgaande overwegingen inzake de „afstembaarheid van het voordeel” op de eventuele betalingen die voor de levering van warmte worden verricht. Indien de aan de nationale rechter voorgelegde handeling op de een of andere manier op de tegenprestatie kan worden afgestemd, zal zij wellicht kunnen worden geacht „onder bezwarende titel” in de zin van artikel 2, lid 1, van de btw-richtlijn te zijn verricht en dus aan btw te zijn onderworpen.

V. Conclusie

77. Ik geef het Hof in overweging op de door het Finanzgericht Baden-Württemberg (belastingrechter in eerste aanleg Baden-Württemberg, Duitsland) voorgelegde vraag te antwoorden als volgt:

„Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde dient aldus te worden uitgelegd dat zij zich niet verzet tegen nationale bepalingen krachtens welke btw-vrijstelling wordt verleend voor de levering van warmte door een vereniging van eigenaren ten behoeve van de eigenaren, voor zover bij de door de vereniging in ruil voor de levering van warmte ontvangen tegenprestatie enkel rekening wordt gehouden met kosten en lasten die zien op de levering van warmte voor de gemeenschappelijke ruimten van het onroerend goed.

³⁸ Zie met name arresten van 21 maart 2002, Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200, punt 40), en 27 maart 2014, Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, punt 37).

³⁹ Nogmaals, verwarming (zoals elektriciteit of water trouwens) voor individueel verbruik in de afzonderlijke (huur)appartementen wordt doorgaans verstrekt door een derde partij en zal aan btw worden onderworpen. Het is immers enkel in de vrij uitzonderlijke feitelijke constellatie van de onderhavige zaak dat een vereniging van eigenaren naast haar normale (gemeenschappelijke) taken klaarblijkelijk eveneens start met de levering van andere, namelijk (geïndividualiseerde) commerciële benodigdheden, waardoor zij eigenlijk een discrepantie tot stand brengt tussen haar algemeen geformuleerde juridische status enerzijds en de specifieke, feitelijk economische, activiteit anderzijds.

⁴⁰ Zie bijvoorbeeld arrest van 19 december 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, punt 36 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

Omgekeerd dient richtlijn 2006/112/EG aldus te worden uitgelegd dat zij zich verzet tegen diezelfde nationaalrechtelijke bepalingen voor zover bij de door de vereniging in ruil voor de levering van warmte ontvangen tegenprestatie geheel of gedeeltelijk rekening wordt gehouden met de levering van warmte voor de privatieve gedeelten van het onroerend goed.

Het staat aan de nationale rechter om na te gaan onder welke omstandigheden in het hoofdgeding een tegenprestatie voor de levering van warmte is betaald.”