

Downloaded via the EU tax law app / web

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Zweite Kammer)

20. Juni 2013(*)

„Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie – Art. 4 Abs. 1 und 2 – Begriff ‚wirtschaftliche Tätigkeiten‘ – Vorsteuerabzug – Betrieb einer Fotovoltaikanlage auf dem Dach eines Wohnhauses – Lieferung an das Netz – Entgelt – Stromerzeugung, die geringer ist als der Verbrauch“

In der Rechtssache C-219/12

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Verwaltungsgerichtshof (Österreich) mit Entscheidung vom 29. März 2012, beim Gerichtshof eingegangen am 9. Mai 2012, in dem Verfahren

Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr

gegen

Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz,

Beteiligter:

Thomas Fuchs,

erlässt

DER GERICHTSHOF (Zweite Kammer)

unter Mitwirkung der Kammerpräsidentin R. Silva de Lapuerta sowie der Richter G. Arestis, J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev (Berichterstatter) und J. L. da Cruz Vilaça,

Generalanwältin: E. Sharpston,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der österreichischen Regierung, vertreten durch C. Pesendorfer als Bevollmächtigte,
- der deutschen Regierung, vertreten durch T. Henze und K. Petersen als Bevollmächtigte,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch C. Soulay und B.-R. Killmann als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom 7. März 2013

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 4 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1) in der durch die Richtlinie 95/7/EG des Rates vom 10. April 1995 (ABl. L 102, S. 18) geänderten Fassung (im Folgenden: Sechste Richtlinie).

2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen dem Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (im Folgenden: Finanzamt) und dem Unabhängigen Finanzsenat, Außenstelle Linz, wegen des Abzugs von Mehrwertsteuer, die als Vorsteuer für eine auf dem Dach eines Wohnhauses angebrachte Fotovoltaikanlage entrichtet wurde.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

3 Art. 2 der Sechsten Richtlinie, der deren Abschnitt II („Steueranwendungsbereich“) bildete, lautete:

„Der Mehrwertsteuer unterliegen:

1. Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt;

...“

4 Art. 4 Abs. 1 und 2 der Sechsten Richtlinie sah vor:

„(1) Als Steuerpflichtiger gilt, wer eine der in Absatz 2 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis.

(2) Die in Absatz 1 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten sind 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 auch eine Leistung, die die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umfasst.“

5 Art. 5 Abs. 1 und 2 der Sechsten Richtlinie bestimmte:

„(1) Als Lieferung eines Gegenstands gilt die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen.

(2) Als Gegenstand gelten Elektrizität ... und ähnliche Sachen.“

6 Art. 17 der Sechsten Richtlinie in der Fassung ihres Art. 28f sah vor:

„(1) Das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht.

(2) Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige befugt, von der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen:

a) die im Inland geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert wurden oder geliefert werden bzw. erbracht wurden oder erbracht werden,

...“

Österreichisches Recht

7 § 2 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Besteuerung der Umsätze von 1994 (Umsatzsteuergesetz 1994, BGBl. Nr. 663/1994) lautet in seiner im Ausgangsverfahren maßgebenden Fassung:

„Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.“

Ausgangsverfahren und Vorlagefrage

8 Herr Fuchs errichtete im Jahr 2005 auf dem Dach seines Wohnhauses eine Fotovoltaikanlage für einen Betrag von 36 367,76 Euro brutto. Die Anlage wurde mit einem Einmalbetrag von 19 020 Euro gefördert.

9 Diese Anlage besitzt keine Speichermöglichkeit, und der gesamte produzierte Strom wird gemäß einem seit dem 1. Juli 2005 geltenden, mit der Gesellschaft Ökostrom Solarpartner, Ö Vertriebs-GmbH, auf unbestimmte Zeit abgeschlossenen Netzzugangsvertrag an das Netz geliefert. Diese Lieferungen werden in Höhe des Marktpreises, d. h. mit 0,181 Euro/kWh brutto, vergütet und unterliegen der Mehrwertsteuer. Der für den Haushaltsbedarf benötigte Strom wird zum selben Preis wie der gelieferte Strom von dieser Gesellschaft zurückgekauft.

10 Im Zeitraum von 2005 bis 2008 verbrauchte Herr Fuchs 44 600 kWh aus dem Netz für den Bedarf seines Haushalts. Er speiste den gesamten mit seiner Fotovoltaikanlage produzierten Strom, d. h. 19 801 kWh, in das Netz ein und beließ davon 11 156 kWh dauerhaft im Netz und verbrauchte unmittelbar 8 645 kWh selbst.

11 In Beantwortung eines Klarstellungsersuchens gemäß Art. 101 der Verfahrensordnung des Gerichtshofs stellte der Verwaltungsgerichtshof dazu mit Entscheidung vom 10. Jänner 2013, die am 28. Jänner 2013 beim Gerichtshof eingegangen ist, gestützt auf eine Tatsachenfeststellung des Berufungsgerichts klar, dass der Ausdruck „unmittelbar“ verbrauchter Strom dahin zu verstehen sei, dass dieser Strom gleichzeitig mit seiner Einspeisung in das Netz oder zeitnah dem öffentlichen Netz wieder entnommen worden sei.

12 Herr Fuchs beantragte die Erstattung der im Zusammenhang mit dem Erwerb der Fotovoltaikanlage entrichteten Vorsteuer in Höhe von 6 394,63 Euro.

13 Das Finanzamt war der Auffassung, dass Herr Fuchs nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sei, weil er mit dem Betrieb seiner Fotovoltaikanlage keine wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt habe. Herr Fuchs legte gegen den entsprechenden Bescheid Berufung beim Unabhängigen Finanzsenat, Außenstelle Linz, ein und machte geltend, dass er eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne von Art. 4 Abs. 1 und 2 der Sechsten Richtlinie ausübe.

14 Der Unabhängige Finanzsenat, Außenstelle Linz, gab der Berufung statt. Das Finanzamt

erhob gegen die Entscheidung dieses Gerichts Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof.

15 Unter diesen Umständen hat der Verwaltungsgerichtshof beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Begründet der Betrieb einer netzgeführten Fotovoltaikanlage ohne eigene Stromspeichermöglichkeit auf oder neben einem privaten Wohnzwecken dienenden Eigenheim, welche technisch derart ausgelegt ist, dass die Stromerzeugung der Anlage dauerhaft die durch den Anlagenbetreiber insgesamt privat verbrauchte Strommenge im Eigenheim unterschreitet, eine „wirtschaftliche Tätigkeit“ im Sinne des Art. 4 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie des Anlagenbetreibers?

Zur Vorlagefrage

16 Nach Art. 4 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie gilt als Steuerpflichtiger, wer eine der in Art. 4 Abs. 2 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis. Gemäß Art. 4 Abs. 2 fallen unter den Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeiten alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden, insbesondere auch Leistungen, die die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umfassen (vgl. Urteile vom 26. Juni 2007, T-Mobile Austria u. a., C-284/04, Slg. 2007, I-5189, Randnr. 33, sowie Hutchison 3G u. a., C-369/04, Slg. 2007, I-5247, Randnr. 27).

17 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs wird aus der Analyse der Definitionen der Begriffe des Steuerpflichtigen und der wirtschaftlichen Tätigkeiten deutlich, dass sich der Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeiten auf einen weiten Bereich erstreckt und dass es sich dabei um einen objektiv festgelegten Begriff handelt, da die Tätigkeit an sich, unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis, betrachtet wird (vgl. Urteile T-Mobile Austria u. a., Randnr. 35, sowie Hutchison 3G u. a., Randnr. 29).

18 Die im Ausgangsfall in Rede stehende Tätigkeit bestand im Betrieb einer Fotovoltaikanlage. Eine solche Tätigkeit fällt unter den Begriff „wirtschaftliche Tätigkeiten“ im Sinne von Art. 4 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie, wenn sie zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen ausgeübt wird.

19 Bei der Frage, ob diese Tätigkeit auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen gerichtet ist, handelt es sich um eine Tatsachenfrage, die unter Berücksichtigung aller Gegebenheiten des Einzelfalls, wozu u. a. die Art des betreffenden Gegenstands gehört, beurteilt werden muss (vgl. Urteil vom 19. Juli 2012, R?dlihs, C-263/11, Randnr. 33).

20 Dieses Kriterium muss auch die Feststellung ermöglichen, ob eine Person einen Gegenstand so verwendet hat, dass ihre Tätigkeit als „wirtschaftliche Tätigkeit“ im Sinne der Sechsten Richtlinie anzusehen ist. Wird ein Gegenstand üblicherweise ausschließlich wirtschaftlich genutzt, so ist dies im Allgemeinen ein ausreichendes Indiz dafür, dass sein Eigentümer ihn für Zwecke wirtschaftlicher Tätigkeiten und folglich zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen nutzt. Kann ein Gegenstand dagegen seiner Art nach sowohl zu wirtschaftlichen als auch zu privaten Zwecken verwendet werden, so sind alle Umstände seiner Nutzung zu prüfen, um festzustellen, ob er tatsächlich zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen verwendet wird (vgl. Urteile vom 26. September 1996, Enkler, C-230/94, Slg. 1996, I-4517, Randnr. 27, und R?dlihs, Randnr. 34).

21 Im letztgenannten Fall kann der Vergleich zwischen den Umständen, unter denen der Betreffende den Gegenstand tatsächlich nutzt, und den Umständen, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird, eine der Methoden darstellen,

mit denen geprüft werden kann, ob die betreffende Tätigkeit zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen ausgeübt wird (vgl. Urteile Enkler, Randnr. 28, und R?dlihs, Randnr. 35).

22 Insoweit ist festzustellen, dass der im Ausgangsfall in Rede stehende Gegenstand, nämlich eine netzgeführte Fotovoltaikanlage auf oder neben einem Wohnhaus, seiner Art nach sowohl zu wirtschaftlichen als auch zu privaten Zwecken genutzt werden kann.

23 Was erstens die Frage betrifft, ob die fragliche Stromlieferung ausgeführt wurde, um damit Einnahmen zu erzielen, ist festzustellen, dass der Begriff der Einnahmen im Sinne eines als Gegenleistung für die ausgeübte Tätigkeit erhaltenen Entgelts zu verstehen ist.

24 Insoweit geht aus der Vorlageentscheidung hervor, dass der von der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Fotovoltaikanlage erzeugte Strom an das Netz geliefert wurde und dass es als Gegenleistung für diese Lieferungen gemäß dem Netzzugangsvertrag ein Entgelt gab.

25 Sowohl nach dem Wortlaut selbst von Art. 4 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie als auch nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs spielt es hingegen für die Feststellung, dass die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur Erzielung von Einnahmen erfolgt, keine Rolle, ob diese Nutzung auf die Erzielung von Gewinnen gerichtet ist.

26 Da die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Anlage auf dem Dach des Wohnhauses ihres Betreibers Strom erzeugt, der gegen Entgelt in das Netz eingespeist wird, ist festzustellen, dass der Betrieb dieser Anlage zur Erzielung von Einnahmen erfolgt.

27 Zweitens geht aus der Vorlageentscheidung hervor, dass der seit dem 1. Juli 2005 geltende Netzzugangsvertrag „auf unbestimmte Zeit“ abgeschlossen wurde. Da die Nutzung dieser Fotovoltaikanlage auf Dauer angelegt ist, ist festzustellen, dass die Stromlieferung an das Netz durch die in Rede stehende Fotovoltaikanlage nachhaltig und nicht nur gelegentlich erfolgt. Ein Entgelt wie das vom Betreiber dieser Anlage bezogene ist somit nachhaltig im Sinne von Art. 4 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie.

28 Da die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Fotovoltaikanlage Strom produziert, der gegen nachhaltige Einnahmen an das Netz geliefert wird, ist festzustellen, dass die Voraussetzungen dafür, dass diese Tätigkeit unter den Begriff „wirtschaftliche Tätigkeiten“ im Sinne von Art. 4 der Sechsten Richtlinie fällt, erfüllt sind.

29 Diese Schlussfolgerung wird nicht durch den von dem vorlegenden Gericht festgestellten Umstand in Frage gestellt, dass die Menge des von dieser Anlage erzeugten Stroms die durch den Anlagenbetreiber für seinen Haushaltsbedarf verbrauchte Strommenge immer unterschreitet.

30 Im vorliegenden Fall geht nämlich aus der Vorlageentscheidung hervor, dass aufgrund der technischen Merkmale der fraglichen Anlage zum einen der erzeugte Strom an das Netz geliefert wird und zum anderen der verbrauchte Strom vom Betreiber des Netzes gekauft wird. Wie das vorlegende Gericht festgestellt hat, wird, da es sich um eine netzgeführte Stromerzeugungsanlage handelt, eine Zuordnung und Identitätsbestimmung des in Rede stehenden vertretbaren Wirtschaftsguts Strom nach seiner Einspeisung in das Netz und seiner Zurücklieferung aus dem Netz gar nicht möglich sein.

31 Unter diesen Umständen ist festzustellen, dass die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Tätigkeit der Lieferung von Strom unabhängig von dem Vorgang ist, mit dem der Betreiber der Fotovoltaikanlage Strom für seinen Haushaltsbedarf aus dem Netz bezieht, und dass deshalb das Verhältnis zwischen der Menge des erzeugten Stroms einerseits und der des verbrauchten Stroms andererseits für die Einstufung dieser Liefertätigkeit als wirtschaftliche Tätigkeit keine Rolle spielt.

32 Folglich ist das Vorbringen der österreichischen Regierung zurückzuweisen, wonach der Umstand, dass der von der Fotovoltaikanlage erzeugte Strom den Haushaltsbedarf nicht übersteige, belege, dass sich die Einnahmen aus den Stromlieferungen an das Netz aus dem Bestreben des Anlagenbetreibers ergäben, seine Stromrechnung zu vermindern, und dass somit die Tätigkeit des Betriebs dieser Anlage von ihm nicht zur Erzielung von Einnahmen ausgeübt werde.

33 Da der Anlagenbetreiber, wie sich aus Randnr. 28 des vorliegenden Urteils ergibt, eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne von Art. 4 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie ausübt und es unstrittig ist, dass diese Tätigkeit selbständig ausgeübt wird, ist er außerdem als Steuerpflichtiger im Sinne von Abs. 1 dieser Vorschrift anzusehen.

34 Zudem ergibt sich aus den Akten, die das vorlegende Gericht dem Gerichtshof übermittelt hat, dass der Anlagenbetreiber seinem Vertragspartner die Mehrwertsteuer für den gesamten von seiner Fotovoltaikanlage erzeugten Strom in Rechnung stellt und dass die Finanzverwaltung die somit für diese Lieferungen berechnete Mehrwertsteuer erhält. Daher wird zum einen die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Anlage ausschließlich für die Zwecke besteufter Umsätze genutzt.

35 Zum anderen stehen, wie die Generalanwältin in Nr. 28 ihrer Schlussanträge festgestellt hat, die im Vorlagebeschluss wiedergegebene Auffassung der österreichischen Steuerbehörde und die vor dem Gerichtshof vertretene Auffassung der österreichischen Regierung, dass der Betreiber einer solchen Anlage als Privatperson handele, im Widerspruch zur Erhebung von Mehrwertsteuer auf den von ihm gelieferten Strom.

36 Außerdem ist darauf hinzuweisen, dass nach der Logik des durch die Sechste Richtlinie eingeführten Systems die Steuern, mit denen auf der Vorstufe die Gegenstände oder Dienstleistungen belastet waren, die ein Steuerpflichtiger für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet, abgezogen werden können. Der Vorsteuerabzug ist an die Erhebung der Steuern auf der folgenden Stufe geknüpft. Werden die Gegenstände oder Dienstleistungen auf der folgenden Stufe für die Zwecke besteufter Umsätze verwendet, ist ein Abzug der Steuern, mit der sie auf der Vorstufe belastet waren, geboten, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden (vgl. Urteile vom 30. März 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, Slg. 2006, I-3039, Randnr. 24, und vom 14. September 2006, Wollny, C-72/05, Slg. 2006, I-8297, Randnr. 20).

37 Nach alledem ist auf die vorgelegte Frage zu antworten, dass Art. 4 Abs. 1 und 2 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass der Betrieb einer auf oder neben einem Wohnhaus angebrachten Fotovoltaikanlage, die derart ausgelegt ist, dass zum einen die Menge des erzeugten Stroms die durch den Anlagenbetreiber insgesamt privat verbrauchte Strommenge immer unterschreitet und zum anderen der erzeugte Strom gegen nachhaltige Einnahmen an das Netz geliefert wird, unter den Begriff „wirtschaftliche Tätigkeiten“ im Sinne dieses Artikels fällt.

Kosten

38 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache

dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Zweite Kammer) für Recht erkannt:

Art. 4 Abs. 1 und 2 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage in der durch die Richtlinie 95/7/EG des Rates vom 10. April 1995 geänderten Fassung ist dahin auszulegen, dass der Betrieb einer auf oder neben einem Wohnhaus angebrachten Fotovoltaikanlage, die derart ausgelegt ist, dass zum einen die Menge des erzeugten Stroms die durch den Anlagenbetreiber insgesamt privat verbrauchte Strommenge immer unterschreitet und zum anderen der erzeugte Strom gegen nachhaltige Einnahmen an das Netz geliefert wird, unter den Begriff „wirtschaftliche Tätigkeiten“ im Sinne dieses Artikels fällt.

Unterschriften

* Verfahrenssprache: Deutsch.