URTEIL DES GERICHTSHOFS (Zweite Kammer)

9. Juli 2015(*)

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Steuerrecht – Mehrwertsteuer – Sechste Richtlinie 77/388/EWG – Art. 2 Nr. 1 und 4 Abs. 1 – Steuerpflicht – Immobiliengeschäfte – Verkauf von Grundstücken, die in das Privatvermögen einer als selbständiger Unternehmer tätigen natürlichen Person aufgenommen werden – Steuerpflichtiger als solcher“

In der Rechtssache C-331/14

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Vrhovno sodišče (Slowenien) mit Entscheidung vom 12. Juni 2014, beim Gerichtshof eingegangen am 8. Juli 2014, in dem Verfahren

Petar Kezič s.p. Trgovina Prizma

gegen

Republika Slovenija

erlässt

DER GERICHTSHOF (Zweite Kammer)

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

Generalanwältin: E. Sharpston,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der Petar Kezič s.p. Trgovina Prizma, vertreten durch B. Ozimek, odvetnica,
- der slowenischen Regierung, vertreten durch A. Grum als Bevollmächtigte,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch L. Lozano Palacios und B. Rous Demiri als Bevollmächtigte,

aufgrund des nach Anhörung der Generalanwältin ergangenen Beschlusses, ohne Schlussanträge über die Rechtssache zu entscheiden,

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Art. 2 Nr. 1 und 4 Abs. 1 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, im Folgenden: Sechste Richtlinie).

2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Petar Kezi? s.p. Trgovina Prizma (Petar Kezi?, natürliche Person, die unter der Firma „Trgovina Prizma“ den Beruf des selbständigen Unternehmers ausübt) und der Republika Slovenija, vertreten durch das Ministrstvo za finance (Finanzministerium), über die Mehrwertsteuerpflicht beim Verkauf von Grundstücken.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

3 Art. 2 der Sechsten Richtlinie sieht vor:

„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 Richtlinie lautet:

„(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.“

Slowenisches Recht

5 Die Sechste Richtlinie wurde durch das Zakon o davku na dodano vrednost (Mehrwertsteuergesetz, Uradni list RS, št. 89/98, S. 8433) in slowenisches Recht umgesetzt. Es sieht in seinem Art. 3 Nr. 1 vor, dass der Mehrwertsteuer die Lieferung von Gegenständen und die Erbringung von Dienstleistungen unterliegen, die ein Steuerpflichtiger im Rahmen der Ausübung seiner wirtschaftlichen Tätigkeit im Gebiet der Republik Slowenien gegen Entgelt vornimmt.

6 Nach Art. 27 dieses Gesetzes ist die Veräußerung von Immobilien mit Ausnahme der ersten Übertragung des Eigentumsrechts oder des Verfügungsrechts bei neu gebauten Objekten von der Mehrwertsteuer befreit.

Ausgangsrechtsstreit und Vorlagefrage

7 Herr Kezi? ist seit 1995 als selbständiger Unternehmer eingetragen und übt als natürliche Person seinen Beruf unter der Firma „Trgovina Prizma“ aus.

8 Aus der Vorlageentscheidung ergibt sich, dass Herr Kezi? von 1998 bis 2002 nicht als selbständiger Unternehmer, sondern privat sieben Grundstücke erwarb. Zwei dieser Grundstücke

erwarb er in den Jahren 1998 und 2000 von einer natürlichen Person, die übrigen fünf in den Jahren 2001 und 2002 von einer Handelsgesellschaft. Bei diesen Erwerbsvorgängen musste Herr Kezi? keine Mehrwertsteuer entrichten.

9 Zwischen 2001 und 2003 erhielt Herr Kezi? die erforderlichen behördlichen Genehmigungen für den Bau eines Einkaufszentrums auf den sieben genannten Grundstücken. Im Mai 2003 veranlasste er sodann als selbständiger Unternehmer den Beginn der Bauarbeiten.

10 Im Juni 2003 wies Herr Kezi? die fünf zuletzt gekauften Grundstücke unter Berücksichtigung des von einem gerichtlichen Sachverständigen geschätzten Werts seinem Unternehmensvermögen zu. Die anderen beiden Grundstücke (im Folgenden: streitige Grundstücke) behielt er dagegen in seinem Privatvermögen.

11 2004 verkaufte Herr Kezi? das Einkaufszentrum und die sieben Grundstücke, auf denen es errichtet worden war, an zwei Handelsgesellschaften. Dabei verkaufte er zum einen als selbständiger Unternehmer einen Teil des Einkaufszentrums und die fünf Grundstücke, auf denen dieser Teil errichtet worden war, wobei er den Käufern Mehrwertsteuer berechnete, und zum anderen als Privatperson die streitigen Grundstücke und den darauf errichteten anderen Teil des Einkaufszentrums, aber ohne Mehrwertsteuer zu berechnen.

12 Mit Entscheidung vom 26. Oktober 2004 verlangte die zuständige Steuerbehörde, die der Ansicht war, dass der Verkauf der streitigen Grundstücke zur wirtschaftlichen Tätigkeit von Herrn Kezi? als selbständiger Unternehmer gehöre, von ihm die Zahlung der Mehrwertsteuer auf diesen Verkauf.

13 Am 18. Juli 2007 wies das Finanzministerium die Beschwerde von Herrn Kezi? gegen diese Entscheidung als unbegründet zurück.

14 Der Upravno sodiš?e (Verwaltungsgericht) bestätigte diese Entscheidung, und der Vrhovno sodiš?e (Oberster Gerichtshof) wies mit Urteil vom 25. Mai 2011 die Revision von Herrn Kezi? zurück. Dieses Urteil wurde jedoch vom Ustavno sodiš?e (Verfassungsgericht) aufgehoben, der die Rechtssache mit Entscheidung vom 21. November 2013 an den Vrhovno sodiš?e zur erneuten Entscheidung zurückverwies.

15 Nach Ansicht des vorlegenden Gerichts setzt der bei ihm anhängige Rechtsstreit die Feststellung der Bedingungen voraus, unter denen die Sechste Richtlinie es einem Steuerpflichtigen ermöglicht, Gegenstände, die er bei der Ausübung seiner wirtschaftlichen Tätigkeit verwendet, dem Mehrwertsteuersystem zu entziehen.

16 Unter diesen Umständen hat der Vrhovno sodiš?e beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Sind Art. 2 Nr. 1 und Art. 4 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen, dass unter Umständen wie denen des vorliegenden Falles, unter denen eine Person Grundstücke als natürliche Person erwirbt, ohne dabei Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt zu bekommen, auf diesen Grundstücken als selbständiger Unternehmer ein Einkaufszentrum errichtet, im Einklang mit den innerstaatlichen Buchungsregeln nur einen Teil der Grundstücke, auf denen sie das Einkaufszentrum errichtet, als Sachanlagen ihres Unternehmens verbucht und sodann das Einkaufszentrum samt allen Grundstücken dem Auftraggeber des Baus verkauft, davon auszugehen ist, dass die Person diese Grundstücke schon deshalb, weil sie nicht als Sachanlagen ihres Unternehmens verbucht wurden, nicht in das Mehrwertsteuersystem einbezieht, so dass beim Verkauf der Grundstücke keine Pflicht zur Berechnung und Bezahlung der Mehrwertsteuer besteht?

Zur Vorlagefrage

17 Mit seiner Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob die Art. 2 Nr. 1 und 4 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen sind, dass unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens, unter denen ein Steuerpflichtiger Grundstücke erwarb, von denen einige seinem Privatvermögen und andere seinem Unternehmensvermögen zugeordnet wurden, und auf diesen Grundstücken als Steuerpflichtiger ein Einkaufszentrum errichten ließ, das er anschließend zusammen mit den Grundstücken, auf denen dieser Bau errichtet worden war, verkaufte, der Verkauf der Grundstücke, die seinem Privatvermögen zugeordnet waren, der Mehrwertsteuer zu unterwerfen ist.

18 Nach dem Wortlaut des Art. 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie unterliegt ein Umsatz nur dann der Mehrwertsteuer, wenn der Steuerpflichtige „als solcher“ handelt. Ein Steuerpflichtiger, der einen Umsatz für private Zwecke ausführt, handelt dagegen nicht als Steuerpflichtiger, und der Umsatz unterliegt nicht der Mehrwertsteuer (vgl. in diesem Sinne Urteile Armbrrecht, C?291/92, EU:C:1995:304, Rn. 16 bis 18, und Bakcsi, C?415/98, EU:C:2001:136, Rn. 24).

19 Außerdem ist darauf hinzuweisen, dass nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs der Begriff des Steuerpflichtigen unter Bezugnahme auf den der wirtschaftlichen Tätigkeit definiert wird, die nach Art. 4 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden umfasst, insbesondere Umsätze, die die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umfassen (vgl. in diesem Sinne Urteil S?aby u. a., C?180/10 und C?181/10, EU:C:2011:589, Rn. 43 und 44).

20 Ferner hat der Steuerpflichtige, wenn ein Investitionsgut sowohl für unternehmerische als auch für private Zwecke verwendet wird, im Hinblick auf die Mehrwertsteuer die Wahl, diesen Gegenstand in vollem Umfang dem Unternehmensvermögen zuzuordnen oder ihn in vollem Umfang in seinem Privatvermögen zu belassen, wodurch er dem Mehrwertsteuersystem vollständig entzogen wird, oder auch ihn nur im Umfang der tatsächlichen unternehmerischen Verwendung in sein Unternehmen einzubeziehen (vgl. Urteil Charles und Charles-Tijmens, C?434/03, EU:C:2005:463, Rn. 23). Somit kann ein solcher Gegenstand dem Mehrwertsteuersystem entzogen werden, selbst wenn er zum Teil für die Zwecke der wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen genutzt wird, dem dann jedoch kein Steuerabzugsrecht zusteht (vgl. Urteil Bakcsi, C?415/98, EU:C:2001:136, Rn. 27).

21 Zudem handelt ein Steuerpflichtiger beim Verkauf eines solchen Gegenstands, von dem er einen Teil seiner privaten Nutzung vorbehalten hatte, hinsichtlich dieses Teils nicht als Steuerpflichtiger (vgl. in diesem Sinne Urteil Armbrrecht, C?291/92, EU:C:1995:304, Rn. 24). Er muss jedoch in der ganzen Zeit, in der er den fraglichen Gegenstand besitzt, seinen Willen, einen Teil davon in seinem Privatvermögen zu behalten, nach außen erkennbar werden lassen (Urteil

Armbrecht, C?291/92, EU:C:1995:304, Rn. 21).

22 Aus der oben angeführten Rechtsprechung kann jedoch nicht geschlossen werden, dass der von einem Steuerpflichtigen vorgenommene Verkauf eines Grundstücks, das er seinem Privatvermögen zugeordnet hatte, allein aus diesem Grund nicht der Mehrwertsteuer unterliegt. Denn entgeltliche Umsätze eines Steuerpflichtigen unterliegen zwar grundsätzlich der Mehrwertsteuer, wenn er als solcher gehandelt hat, doch ist neben der Zuordnung zum Privatvermögen auch erforderlich, dass der Steuerpflichtige einen solchen Verkauf nicht im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit vornimmt, sondern im Rahmen der Verwaltung seines Privatvermögens.

23 Insoweit ist es zwar richtig, dass die bloße Ausübung des Eigentumsrechts durch seinen Inhaber als solche nicht als wirtschaftliche Tätigkeit angesehen werden kann (vgl. in diesem Sinne Urteil S?aby u. a., C?180/10 und C?181/10, EU:C:2011:589, Rn. 36). Im Übrigen kann in dieser Hinsicht der Umstand, dass der Steuerpflichtige den Verkaufsgegenstand mit seinen privaten Mitteln erworben hat, nicht ausschlaggebend sein.

24 In Bezug auf den Verkauf eines Baugrundstücks hat der Gerichtshof hingegen bereits klargestellt, dass ein maßgebliches Beurteilungskriterium darin besteht, dass der Betroffene aktive Schritte zur Vermarktung von Grund und Boden unternommen hat, indem er sich ähnlicher Mittel bedient wie ein Erzeuger, Händler oder Dienstleistender im Sinne von Art. 4 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie, wie insbesondere die Erschließung der Grundstücke oder die Durchführung bewährter Vermarktungsmaßnahmen (vgl. in diesem Sinne Urteil S?aby u. a., C?180/10 und C?181/10, EU:C:2011:589, Rn. 39 und 40). Derartige Initiativen erfolgen nämlich normalerweise nicht im Rahmen der Verwaltung von Privatvermögen, so dass der Verkauf eines zur Bebauung vorgesehenen Grundstücks in einem solchen Fall nicht als bloße Ausübung des Eigentumsrechts durch seinen Inhaber angesehen werden kann (vgl. in diesem Sinne Urteil S?aby u. a., C?180/10 und C?181/10, EU:C:2011:589, Rn. 41).

25 Hinsichtlich der vom vorlegenden Gericht angegebenen Umstände und insbesondere der Tatsache, dass erstens die sieben von Herrn Kezi? erworbenen Grundstücke in einem relativ kurzen Zeitraum von 1998 bis 2002 gekauft wurden, zweitens diese Grundstücke insgesamt eine erforderliche Voraussetzung für den Bau eines Einkaufszentrums ab Mai 2003 waren und drittens Herr Kezi? für die Instandsetzung der streitigen Grundstücke Arbeiten in Höhe von mehr als 48 000 Euro durchführte, ist festzustellen, dass diese Umstände erkennen lassen, dass der Verkauf der streitigen Grundstücke nicht zur bloßen Ausübung des Eigentumsrechts von Herrn Kezi? gehört, sondern in Wirklichkeit Teil seiner wirtschaftlichen Tätigkeit als Unternehmer ist.

26 Hinzu kommt, dass der dem Gerichtshof vorgelegten Akte nichts zu entnehmen ist, was erklären könnte, warum der Verkauf der streitigen Grundstücke als eine Handlung zur Verwaltung des Privatvermögens angesehen und daher vom Verkauf der übrigen Grundstücke unterschieden werden müsste, auf denen Herr Kezi? im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit als Unternehmer ein Einkaufszentrum errichten ließ.

27 Daher ist vorbehaltlich der dem vorlegenden Gericht obliegenden Nachprüfungen davon auszugehen, dass Herr Kezi? beim Verkauf der streitigen Grundstücke als Mehrwertsteuerpflichtiger handelte, so dass dieser Umsatz der Mehrwertsteuer hätte unterworfen werden müssen.

28 Nach alledem ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass die Art. 2 Nr. 1 und 4 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen sind, dass unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens, unter denen ein Steuerpflichtiger Grundstücke erwarb, von denen einige seinem Privatvermögen und andere seinem Unternehmensvermögen zugeordnet wurden, und auf

diesen Grundstücken als Steuerpflichtiger ein Einkaufszentrum errichten ließ, das er anschließend zusammen mit den Grundstücken, auf denen dieser Bau errichtet worden war, verkaufte, der Verkauf der Grundstücke, die seinem Privatvermögen zugeordnet waren, der Mehrwertsteuer zu unterwerfen ist, weil der Steuerpflichtige bei diesem Umsatz als solcher handelte.

Kosten

29 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem beim 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:

Die Art. 2 Nr. 1 und 4 Abs. 1 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 sind dahin auszulegen, dass unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens, unter denen ein Steuerpflichtiger Grundstücke erwarb, von denen einige seinem Privatvermögen und andere seinem Unternehmensvermögen zugeordnet wurden, und auf diesen Grundstücken als Steuerpflichtiger ein Einkaufszentrum errichten ließ, das er anschließend zusammen mit den Grundstücken, auf denen dieser Bau errichtet worden war, verkaufte, der Verkauf der Grundstücke, die seinem Privatvermögen zugeordnet waren, der Mehrwertsteuer zu unterwerfen ist, weil der Steuerpflichtige bei diesem Umsatz als solcher handelte.

Unterschriften

* Verfahrenssprache: Slowenisch.