

Verwaltungsgerichtshof

Zl. EU 2012/0001-1

(2009/15/0143)

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfinger und die Hofräte Dr. Zorn, Dr. Büsser, MMag. Maislinger und Dr. Sutter als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, in der Beschwerdesache des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr in 4150 Rohrbach, Linzerstraße 15, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Linz, vom 28. Mai 2009, Zlen. RV/0254-L/07 und RV/0253-L/07, betreffend u.a. Umsatzsteuer 2005 (mitbeteiligte Partei: T F in A), den

### B e s c h l u s s

gefasst:

Dem Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) wird gemäß Art. 267 AEUV folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Begründet der Betrieb einer netzgeführten Photovoltaikanlage 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 Richtlinie 77/388/EWG des Anlagenbetreibers?

### B e g r ü n d u n g :

#### A. Sachverhalt

Die mitbeteiligte Partei hat im Jahr 2005 um 38.367,76 € brutto auf dem Dach ihres privaten Wohnzwecken dienenden Hauses eine Photovoltaikanlage errichtet, die mit einem Einmalbetrag von 19.020 € . Der Technikraum befindet sich im Keller, eine Stromspeichermöglichkeit in Form von

(29. März 2012)

Akkumulatoren besteht nicht. Der gesamte von der Photovoltaikanlage produzierte Strom wird an das (öffentliche) Netz geliefert, wobei der im eigenen Haushalt benötigte Strom wieder - zum selben Preis wie geliefert (Bruttopreis/kWh 0,181 ) - zurückgekauft wird.

Im Zeitraum 2005 bis 2008 hat die mitbeteiligte Partei insgesamt rund 44.600 kWh Strom in ihrem Haushalt verbraucht. Von der in dieser Zeit insgesamt produzierten und eingespeisten Menge von 19.801 kWh Strom aus ihrer Photovoltaikanlage hat sie 11.156 kWh dauerhaft im allgemeinen Stromnetz belassen und 8.645 kWh unmittelbar selbst verbraucht.

#### B. Beschwerdeverfahren

Nach Meinung des Finanzamtes hat die mitbeteiligte Partei mit dem Betrieb der Photovoltaikanlage keine unternehmerische (wirtschaftliche) Tätigkeit begründet. Die mitbeteiligte Partei erhob gegen den Umsatzsteuerbescheid 2005 des Finanzamtes Berufung.

Mit dem angefochtenen Bescheid setzte die belangte Behörde betreffend Umsatzsteuer 2005 auf Grund eines Vorsteuerüberhangs eine Abgabengutschrift in Höhe von 6.309,29 fest.

Begründend hielt sie fest, der Betrieb einer Photovoltaikanlage erfülle die Voraussetzungen einer wirtschaftlichen Tätigkeit im Sinne von Art. 4 Abs. 1 und 2 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG, wenn er als Nutzung eines Gegenstandes zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen erfolge. Diese Feststellung sei aufgrund der Gesamtheit der Gegebenheiten des Einzelfalles zu treffen. Könne ein Gegenstand - wie vorliegend - seiner Art nach sowohl zu wirtschaftlichen als auch zu privaten Zwecken verwendet werden, so seien alle Umstände seiner Nutzung zu prüfen, um festzustellen, ob er tatsächlich zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen verwendet werde. In diesem Fall könne der Vergleich zwischen den Umständen, unter denen die entsprechende wirtschaftliche

Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt werde, eine der Methoden darstellen, mit denen geprüft werden könne, ob die betreffende Tätigkeit zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen ausgeübt werde (vgl. das Urteil des EuGH vom 26. September 1996, Rs C-230/94, *Enkler*).

Die mitbeteiligte Partei habe eine Photovoltaikanlage zur Stromerzeugung errichtet und liefere den erzeugten Strom zur Gänze dem Ökostrom Solarpartner, der Ö Vertriebs-GmbH. Dieser Solarpartner trete im Geschäftsverkehr als "Käufer" und "Verkäufer" von Strom auf. Es sei also jedenfalls von einer Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr auszugehen.

Der mitbeteiligten Partei werde für die Lieferung ins Netz ein fremdüblicher Preis bezahlt (jeweils geltender Marktpreis laut Aushang der Regulierungsbehörde E-Control). Es sei also auch das Merkmal der Entgeltlichkeit gegeben.

Aufgrund der Planung und Auslegung der Anlage sei von vornherein davon auszugehen, dass dauernd überschüssiger Strom erzeugt werde, zumal es zu witterungsbedingten Überschüssen komme. Diese Tatsache werde auch durch die bereits vorliegenden Daten bestätigt. So seien im Jahr 2005 (5 Monate) 2.829 kWh erzeugt und 1.986 kWh dauerhaft in das Netz eingespeist, im Jahre 2006 6.789 kWh erzeugt und 3.762 kWh dauerhaft eingespeist und im Jahre 2007 6.789 kWh erzeugt und 3.268 kWh dauerhaft in das Netz eingespeist worden.

Da also ein Stromüberschuss in der Anlage nicht nur gelegentlich entstehe, diene diese nicht ausschließlich oder überwiegend der eigenen (privaten) Stromversorgung. Dadurch sei aber auch das gesetzliche Erfordernis der Nachhaltigkeit erfüllt. Durch den Netzzugangsvertrag sei ein Dauerzustand zwecks Erzielung fortlaufender Einnahmen geschaffen worden ("... dieser Vertrag gilt ab 01.07.2005 und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. ...").

Die Motivation, die zur Leistungserbringung geführt habe (Umweltschutzgedanke, Unabhängigkeit, fehlende Speichermöglichkeit für

Eigenverbrauch), sei dagegen irrelevant. Auch sei keine Gewinnerzielungsabsicht, sondern lediglich Einnahmenerzielungsabsicht erforderlich.

Der Umstand, dass die mitbeteiligte Partei für ihren Haushalt insgesamt mehr Strom benötige, als die Anlage erzeuge, sei unerheblich. Maßgeblich sei die überwiegend unternehmerische Nutzung des konkreten Wirtschaftsgutes "Photovoltaikanlage". Ob und in welchem Umfang privater (Strom)Konsum erfolge, sei für die Frage, ob die Anlage unternehmerisch oder nicht unternehmerisch verwendet werde, unerheblich.

Die mitbeteiligte Partei nutze die Photovoltaikanlage jedenfalls zu mindestens 10% für ihr Unternehmen, auch dann wenn man davon ausgehe, dass nur der überschüssige Strom in das Netz eingespeist werde (2005: "produzierter" Strom: 2.829 kWh und "überschüssiger" Strom: 1.986 kWh). Da aber der gesamte produzierte Strom mit Umsatzsteuer verrechnet und der selbst verbrauchte Strom wieder mit Umsatzsteuer zurückgekauft werde (ohne Vorsteuerabzug), erübrige sich auch eine allenfalls erforderliche Eigenverbrauchsbesteuerung für den Privatverbrauch. Unter diesen Umständen könne die mitbeteiligte Partei ihre Anlage insgesamt (zu 100%) ihrem Unternehmen zuordnen und den Vorsteuerabzug aus den Anschaffungskosten der Anlage geltend machen (vgl. Urteile des BFH vom 11. April 2008, V R 10/07 und vom 18. Dezember 2008, V R 80/07). Durch die Geltendmachung des Vorsteuerabzuges aus den Anschaffungskosten habe die mitbeteiligte Partei bereits zum Zeitpunkt der Errichtung diese Zuordnung unzweifelhaft bekannt gegeben und sei eine zeitnahe Zuordnung erfolgt.

Bei der Berechnung der Steuerfestsetzung für 2005 ging die belangte Behörde von folgenden Zahlen aus: Bei einer insgesamt gelieferten Solarstrommenge von 2.829 kWh aus der Photovoltaikanlage ergebe sich bei einem kWh-Satz von 0,181 ein Bruttoerlös von 512,05 €, woraus sich ein Nettoerlös von 426,71 € u USt-Betrag von 85,34 € b . Angesichts der geltend gemachten Vorsteuer für die Photovoltaikanlage in Höhe von 6.394,63 € b daraus ein Vorsteuerüberhang bzw. eine Abgabengutschrift in Höhe von 6.309,29 € .

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vom Finanzamt gemäß § 292 Bundesabgabenordnung erhobene Beschwerde an das vorlegende Gericht.

#### C. Maßgebliche Bestimmungen des nationalen Rechts

Die im Ausgangsverfahren maßgebende Vorschrift ist § 2 Abs. 1 UStG 1994, BGBl. Nr. 663/1994 und lautet:

"§ 2. (1) 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."

#### D. Erläuterung des Vorlagebeschlusses

Im Beschwerdefall ist im Wesentlichen strittig, ob der Betrieb einer Photovoltaikanlage auf einem privaten Wohnzwecken dienenden Haus eine "wirtschaftliche Tätigkeit" im Sinne des Art. 4 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG darstellt und damit das Recht auf Vorsteuerabzug begründet - und zwar unabhängig davon, ob die Stromlieferung an das öffentliche Netz in einem Ausmaß erfolgt, das den Eigenbedarf des Eigenheims dauerhaft deutlich unterschreitet, und insbesondere deswegen zustande kommt, weil die Anbindung der Anlage an das öffentliche Netz die Zusatzerrichtung von Stromspeichermöglichkeiten erspart und damit die Errichtungskosten der Stromerzeugungsanlage senkt.

Den unionsrechtlichen Hintergrund der Frage bildet der im Beschwerdefall noch anzuwendende Art. 4 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern. Dieser lautet:

##### "Artikel 4

(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."

Der deutsche Bundesfinanzhof (BFH) hat mit Urteil vom 18. Dezember 2008, V R 80/07, ausgesprochen, dass ein in ein Einfamilienhaus eingebautes Blockheizkraftwerk, mit dem neben Wärme auch Strom erzeugt wird, der ganz oder teilweise, regelmäßig und nicht nur gelegentlich gegen Entgelt in das allgemeine Stromnetz eingespeist wird, der nachhaltigen Erzielung von Einnahmen aus der Stromerzeugung diene. Eine solche Tätigkeit begründe - unabhängig von der Höhe der erzielten Einnahmen - die Unternehmereigenschaft des Betreibers, auch wenn dieser daneben nicht anderweitig unternehmerisch tätig sei, weshalb der Vorsteuerabzug aus der Anschaffung des Blockheizkraftwerks unter den allgemeinen Voraussetzungen des § 15 des deutschen Umsatzsteuergesetzes (dUStG) zu gewähren sei.

Der Fall selbst betraf zwar ein Blockheizkraftwerk, jedoch ging der BFH ausdrücklich von einem Gleichklang zur umsatzsteuerlichen Einstufung von vergleichbar betriebenen Photovoltaikanlagen aus (vgl. nunmehr auch das Urteil des BFH vom 19. Juli 2011, XI R 21/10).

Begründend führte der BFH zur Unternehmereigenschaft aus, bei richtlinienkonformer Anwendung von § 2 Abs. 1 Satz 1 dUStG müsse hierzu eine wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt werden. Der Betrieb eines Blockheizkraftwerks in einem Einfamilienhaus erfülle diese Voraussetzungen, wenn er als Nutzung eines Gegenstands (Art. 4 Abs. 2 Satz 2 der Richtlinie 77/388/EWG) der nachhaltigen Erzielung von Einnahmen diene. Diese Feststellung sei unter Berücksichtigung aller Gegebenheiten zu treffen, die für den Einzelfall charakteristisch seien. Könne ein Gegenstand - wie vorliegend - seiner Art nach sowohl zu wirtschaftlichen als auch zu privaten Zwecken verwendet werden, so seien alle Umstände seiner Nutzung zu prüfen, um festzustellen, ob er tatsächlich zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen verwendet werde. Im letztgenannten Fall könne der Vergleich zwischen

den Umständen, unter denen der Betreffende den Gegenstand tatsächlich nutze, und den Umständen, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt werde, eine der Methoden darstellen, mit denen geprüft werden könne, ob die betreffende Tätigkeit zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen ausgeübt werde (vgl. das Urteil des EuGH vom 26. September 1996, Rs C-230/94, *Enkler*, Rn 24 bis 28).

Das Verhältnis der erzeugten Strommenge in der Eigenheimanlage zum (gesamten) eigenen Stromverbrauch des Erzeugers im Eigenheim wurde vom BFH weder thematisiert noch wurden diesbezüglich fehlende Sachverhaltsfeststellungen gerügt. Die Verwaltungsvorschriften der deutschen Finanzverwaltung, an die der BFH in seinem Urteil ausdrücklich anknüpft, bejahen eine Unternehmereigenschaft "unabhängig von der leistungsmäßigen Auslegung der Anlage und dem Entstehen von Stromüberschüssen". Entscheidend ist demnach allein, dass der Anlagenbetreiber den erzeugten Strom nicht nur gelegentlich in das allgemeine Stromnetz einspeise (ebenso *Hörtnagel-Seidner*, RdW 2010, 114 f).

Die österreichische Verwaltungspraxis geht demgegenüber davon aus, dass Photovoltaikanlagen auf oder neben privaten Eigenheimen, deren Überschussstrom mangels eigener Speichermöglichkeit in das öffentliche Stromnetz eingespeist wird, aus privaten Motiven und nicht zur Erbringung von Leistungen am Markt betrieben werden, wenn die erzeugte Strommenge nicht dauerhaft deutlich größer als die durch den Anlagenbetreiber privat verbrauchte Strommenge im Eigenheim sei (USt-Protokoll 2009, BMF-010219/0220-VI/4/2009).

Auch im österreichischen Schrifttum wird der unternehmerische Charakter des Betriebs einer Photovoltaikanlage auf privaten Eigenheimen in Zweifel gezogen, wenn die Menge des erzeugten Stroms nicht "dauerhaft deutlich größer ... als die durch den Betreiber der Anlage privat verbrauchte Strommenge" ist (*Windsteig* in Melhardt/Tumpel, UStG, 2012, § 2 Rz 91; *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup> § 2 Rz 56/1).

*Peyerl* rückt den unionsrechtlichen Begriff der "wirtschaftlichen Tätigkeit" in den Mittelpunkt seiner Ausführungen. Dabei stehe es einer Unternehmereigenschaft zwar nicht entgegen, wenn ein Verkauf nur in untergeordnetem Ausmaß erfolge. Dass die Produktion den Eigenbedarf übersteige, sei jedoch "charakteristisch" für eine "wirtschaftliche Tätigkeit". Zudem sei im Falle einer Photovoltaikanlage zu berücksichtigen, wenn der Stromverkauf nur aus Gründen der mangelnden Lagerfähigkeit von Strom erfolge. Es sei daher nur dann von einer unternehmerischen Tätigkeit auszugehen, wenn regelmäßig ein den Privatverbrauch übersteigender Stromüberschuss entstehe. Ob es sich dabei um einen Voll- oder Überschusseinspeiser handle, sei unbeachtlich (SWK 2010, S 907 f).

Im deutschen Kommentarschrifttum zum Umsatzsteuerrecht wurden ebenfalls Zweifel am wirtschaftlichen Charakter des Betriebs von Photovoltaikanlagen auf privaten Eigenheimen geäußert. So hat *Stadie* in seiner Kommentierung des umsatzsteuerlichen Unternehmerbegriffs ausgeführt, der Betreiber einer privaten Anlage zur Stromgewinnung sei nicht bereits dadurch unternehmerisch tätig, dass er regelmäßig Strom, den er insbesondere mittels einer Photovoltaikanlage gewinne, an einen Stromnetzbetreiber abgebe. Eine solche Anlage werde vorrangig aus privaten Motiven und nicht primär zur Erbringung von Leistungen am Markt betrieben. Der abgegebene Strom sei nur die Nebenfolge einer privaten Tätigkeit, die auch nicht annäherungsweise dem Typus der unternehmerischen (wirtschaftlichen/geschäftlichen/gewerblichen) Betätigung entspreche. Daran ändere sich auch nichts, wenn der Anlagenbetreiber so behandelt werde, als hätte er den gesamten von ihm erzeugten Strom an den Netzbetreiber geliefert und dann die von ihm privat genutzte Menge zurückgeliefert bekommen. Die Behandlung solcher Tätigkeiten als unternehmerisch führe zu einer Subventionierung dieser privat motivierten Anlagen über den vollen Vorsteuerabzug, welcher in den folgenden Jahren nur sukzessive neutralisiert werde und folglich zumindest einen Finanzierungsvorteil bewirke (*Stadie in Rau/Dürrwächter*, Kommentar zum UStG, 147. Lfg, 2011, Rz 381).

Auch der Verwaltungsgerichtshof hegt Zweifel, ob der Betrieb einer Stromerzeugungsanlage auf einem privaten Wohnzwecken dienenden Haus in der im Beschwerdefall gegenständlichen Form bei Einspeisungen unter der eigenen Energiebedarfsmenge des Eigenheims dem Typus der "wirtschaftlichen Tätigkeit", wie ihn die Sechste Richtlinie 77/388/EWG in Art. 4 für die nationalen Rechtsordnungen vorprägt, erfüllt.

Als Steuerpflichtiger gilt nach Art. 4 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG, wer die wirtschaftliche Tätigkeit eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden selbständig ausübt, wobei der Begriff der "wirtschaftlichen Tätigkeit" nach der Rechtsprechung des EuGH die nachhaltige Erzielung von Einnahmen für alle in Art. 4 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie genannten Tätigkeiten miteinschließt (vgl. z.B. das Urteil des EuGH vom 13. Dezember 2007, Rs C-408/06, *Franz Götz*, Rn 18). Das österreichische UStG spricht in dem Zusammenhang in § 2 Abs. 1 UStG 1994 vom umsatzsteuerlichen Unternehmerbegriff.

Der EuGH prüft für die Frage der Annahme einer wirtschaftlichen Tätigkeit allgemein, ob die Tätigkeit "zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen" im Sinne des Art. 4 Abs. 2 letzter Satz der Sechsten Richtlinie ausgeübt wird (vgl. das Urteil *Franz Götz*, Rn 18). Dabei hat der EuGH auch festgehalten, dass "der Erhalt eines Entgelts für sich allein nicht geeignet ist, einer Tätigkeit wirtschaftlichen Charakter zu verleihen", (vgl. z.B. das Urteil *Franz Götz*, Rn 21) und dass Art. 4 der Sechsten Richtlinie "der Mehrwertsteuer zwar einen sehr weiten Anwendungsbereich zuweist, aber doch ausschließlich Tätigkeiten mit wirtschaftlichem Charakter betrifft" (Urteil des EuGH vom 26. Juni 2007, C-284/04, *T-Mobile Austria u.a.*, Rn 34).

Anhaltspunkte für die Abgrenzung zwischen Tätigkeiten, die letztlich nur der Erfüllung eines privaten Nutzungszweckes dienen, und solchen, die über die bloße Erfüllung des Privatbedürfnisses hinaus als wirtschaftliche Tätigkeiten einzustufen sind, finden sich im Urteil des EuGH vom 26. September 1996, C-230/94, *Enkler*. Dort heißt es:

"27 [...] 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.

28 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.

29 Auch wenn allein anhand von Kriterien, die sich auf das Ergebnis der betreffenden Tätigkeit beziehen, nicht ermittelt werden kann, ob die Tätigkeit zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen ausgeübt wird, sind ferner die tatsächliche Dauer der Vermietung des Gegenstands, die Zahl der Kunden und die Höhe der Einnahmen Gesichtspunkte, die zur Gesamtheit der Gegebenheiten des Einzelfalls gehören und daher neben anderen Gesichtspunkten bei dieser Prüfung berücksichtigt werden können."

Wie auch der BFH sieht der Verwaltungsgerichtshof in Anknüpfung an die Rs *Enkler* den Vergleich zwischen den Umständen, unter denen der Betreffende den Gegenstand tatsächlich nutzt, und den Umständen, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird, als eine geeignete Methode, mit der geprüft werden kann, ob die betreffende Tätigkeit zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen und zur Erbringung von Leistungen am Markt ausgeübt wird.

Ein Vergleich zu einer zu wirtschaftlichen Zwecken betriebenen Anlage zeigt, dass diese jedenfalls "zur Einnahmenerzielung" betrieben wird. Im gegenständlichen Fall dagegen deutet der über der Stromerzeugung liegende Energiebedarf des Eigenheims darauf hin, dass die Eigenversorgung im Mittelpunkt steht.

Dabei ist auf die technische Ausgestaltung einer netzgeführten Anlage hinzuweisen, die durch Verzicht auf eigene Stromspeichermöglichkeiten die Errichtungskosten reduziert. Die Anbindung an das öffentliche Stromnetz braucht in diesem Fall nicht schon als unternehmerische Entscheidung zur Aufnahme einer "wirtschaftlichen Tätigkeit" verstanden zu werden, entspringt sie doch einer technischen Variante zur Reduktion der Errichtungskosten und fungiert als Ersatz für

eigene Stromspeichermöglichkeiten der Energieerzeugungsanlage. Die Anbindung an das öffentliche Netz stellt hier vielmehr einen Teil der technischen Ausgestaltung der Anlage dar.

Vor diesem Hintergrund könnte nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes aber auch die Höhe des (gesamten) Energieverbrauchs des Eigenheims - vergleichbar dem Umfang der privaten Nutzung des Wohnmobils in der Rs *Enkler* - für die Beurteilung des vorliegenden Gesamtbildes der Tätigkeit von Bedeutung sein. Damit würde nicht nur auf die unmittelbare Verwendung des in der Photovoltaikanlage erzeugten Stroms abgestellt werden. Darüber hinaus wird bei einer netzgeführten Energieerzeugungsanlage eine eindeutige Zuordnung und Identitätsbestimmung des vertretbaren Wirtschaftsgutes Strom nach Einspeisung und Zurücklieferung aus dem öffentlichen Netz vielfach gar nicht möglich sein.

In Anbetracht dieser Gesamtumstände zeigt die vom EuGH in der Rs *Enkler* angesprochene Vergleichsmethode, dass die hier beschriebene Stromerzeugungstätigkeit den nicht zu wirtschaftlichen Zwecken betriebenen Energie-Eigenversorgungsanlagen, wie privaten Photovoltaikanlagen *mit* eigener Speichermöglichkeit im Haus oder häuslichen Erdwärmepumpen, näher als etwa einer zu wirtschaftlichen Zwecken betriebenen Kleinkraftwerksanlage steht. Tätigkeiten, die lediglich der Selbstversorgung dienen, führen jedoch nach einhelliger Meinung nicht zur Unternehmereigenschaft (*Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup> § 2 Rz 56). Dabei zeigt gerade die Rs *Enkler*, dass sich an dieser Einordnung auch dann nichts ändern soll, wenn die Selbstversorgungstätigkeit mit einzelnen Elementen einer wirtschaftlichen Tätigkeit "umrandet" ist (siehe auch letztlich das abschließende Urteil des BFH vom 12. Dezember 1996, V R 23/93, zum Ausgangsfall der Rs *Enkler*).

Nicht von Bedeutung ist nach den dargestellten Abwägungskriterien, ob die Anbindung einer netzgeführten Energieerzeugungsanlage an das öffentliche Netz nach dem Modell der Voll- oder der Überschusseinspeisung erfolgt. Während bei der Volleinspeisung der gesamte erzeugte Strom zunächst in das öffentliche Netz

geliefert wird und für den aktuellen Strombedarf des Eigenheims unmittelbar eine Zurücklieferung aus dem öffentlichen Netz erfolgt, wird bei der Überschusseinspeisung der erzeugte Strom zunächst zur Eigendeckung im Wohngebäude verwendet und sodann überhaupt nur der überschüssige Strom in das öffentliche Netz eingespeist. In der Zeit, in der die Stromerzeugung den Eigenbedarf nicht deckt (z.B. in der Nacht, bei schlechter Witterung, im Winter, bei hohem Energiebedarf im Haus), wird Strom aus dem öffentlichen Netz zugekauft.

Der Umstand, ob eine Voll- oder eine Überschusseinspeisung vorliegt, ist letztlich eine bloße Frage der technischen Ausgestaltung der Energieerzeugungsanlage, die keinen rechtlich relevanten Aufschluss über ein etwaiges Einnahmenerzielungskalkül zur wirtschaftlichen Ausübung oder einen Eigenversorgungscharakter der Anlage geben dürfte (ebenso *Peyerl*, SWK 2010, S 907 f).

Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes ist es damit zweifelhaft, ob zur umsatzsteuerlichen Einordnung des Betriebs einer Photovoltaikanlage auf einem privaten Wohnzwecken dienenden Haus die Feststellung genügt, dass der erzeugte Strom, ganz oder teilweise, regelmäßig und nicht nur gelegentlich gegen Entgelt in das allgemeine Stromnetz eingespeist wird. Vielmehr könnte bei Betrachtung der Gesamtumstände einer solchen Stromeinspeisung das Ausmaß des eigenen Energieverbrauchs des Eigenheims im Vergleich zur erzeugten Strommenge von Bedeutung sein.

Der Betrieb einer netzgeführten Photovoltaikanlage ohne eigene Stromspeichermöglichkeit auf oder neben einem Eigenheim könnte demnach die Voraussetzungen einer "wirtschaftlichen Tätigkeit" im Sinne des Art. 4 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Anlagenbetreibers nicht erfüllen, wenn die Anlage technisch derart ausgelegt ist, dass deren Stromerzeugung von vornherein dauerhaft die durch den Anlagenbetreiber insgesamt privat verbrauchte Strommenge im Eigenheim unterschreitet - es sei denn, dass im Einzelfall gewichtige gegenteilige unternehmerische Anhaltspunkte vorhanden wären.

Insgesamt erscheint die Auslegung des Unionsrechts nicht derart offenkundig zu sein, dass für Zweifel im Sinne der Rechtsprechung CILFIT (Urteil des EuGH vom 6. Oktober 1982, Rs-283/81, Slg. 1982, S. 03415 ff) kein Raum bliebe. Die Frage wird daher dem EuGH mit dem Ersuchen um Vorabentscheidung gemäß Art. 267 AEUV vorgelegt.

W i e n , am 29. März 2012