



Jurisprudentie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL
E. SHARPSTON
van 7 maart 2013¹

Zaak C-219/12

**Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr
tegen
Unabhängiger Finanzsenat Außenstelle Linz**

[verzoek van het Verwaltungsgerichtshof (Oostenrijk) om een prejudiciële beslissing]

„Btw — Definitie van ‚economische activiteit‘ — Fotovoltaïsch systeem geïnstalleerd op dak van particuliere woning — Elektriciteit verkocht aan leverancier van elektriciteit aan huishouden”

1. Een woningeigenaar heeft een fotovoltaïsch systeem (zonnepanelen; hierna: „PV-systeem”) geïnstalleerd dat elektriciteit produceert, maar niet kan opslaan. De productie op jaarbasis bedraagt minder dan het jaarlijkse verbruik van het huishouden. De woningeigenaar heeft een contract met een elektriciteitsleverancier op basis waarvan hij elektriciteit verkoopt aan die leverancier, die tevens elektriciteit aan het huishouden levert. Aangezien de woningeigenaar van mening is dat deze verkoop van elektriciteit een economische activiteit vormt, verlangt hij teruggaaf van de over zijn systeem en de installatie ervan betaalde belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”). Het Verwaltungsgerichtshof (Oostenrijk) wenst te vernemen of deze opvatting juist is.

Zesde btw-richtlijn

2. De betrokken zonnepanelen zijn geïnstalleerd in 2005, toen de toepasselijke Unierechtelijke wetgeving de Zesde btw-richtlijn² was. Met name de volgende bepalingen zijn relevant.³

3. Volgens artikel 2 zijn aan de btw onderworpen de leveringen van goederen en de diensten die in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht.

1 — Oorspronkelijke taal: Engels.

2 — 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 L 145, blz. 1, zoals gewijzigd; hierna: „Zesde richtlijn”). Deze richtlijn is met ingang van 1 januari 2007 ingetrokken en vervangen door richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1; hierna: „richtlijn 2006/112”), waarin de toepasselijke btw-bepalingen – in beginsel zonder materiële wijzigingen – in een nieuwe structuur en bewoordingen zijn gegoten.

3 — Zie thans de volgende bepalingen van richtlijn 2006/112: artikelen 1, lid 2, 9, lid 1, 14, lid 1, 15, lid 1, 16, 74, 167, 168, 168 bis en 281 tot en met 291.

4. Artikel 4, lid 1, definieert een „belastingplichtige” als „ieder die, ongeacht op welke plaats, zelfstandig een van de in lid 2 omschreven economische activiteiten verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit”. Volgens artikel 4, lid 2, omvatten economische activiteiten „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 onder andere beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.”

5. Volgens artikel 5, lid 1, is een levering van goederen de „overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken”, terwijl artikel 5, lid 2, specificiert dat elektrische stroom als een lichamelijke zaak wordt beschouwd. Artikel 5, lid 6, bepaalt: „Met een levering onder bezwarende titel wordt gelijkgesteld het door een belastingplichtige aan zijn bedrijf onttrekken van een goed voor eigen privédoeleinden of voor privédoeleinden van zijn personeel, of dat hij om niet verstrekt of, meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden bestemt, ingeval met betrekking tot dat goed of de bestanddelen daarvan recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde is ontstaan. [...]”

6. Artikel 11, A, lid 1, sub a, stelt als algemene regel dat de maatstaf van heffing is „alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de koper, van de ontvanger of van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van de handelingen verband houden”. Voor de in artikel 5, lid 6, bedoelde leveringen bepaalt artikel 11, A, lid 1, sub b, evenwel dat de maatstaf van heffing is „de aankoopprijs van de goederen of van soortgelijke goederen of, indien er geen aankoopprijs is, de kostprijs, berekend op het tijdstip waarop deze handelingen worden uitgevoerd”.

7. Artikel 17⁴ („Ontstaan en omvang van het recht op aftrek”) bepaalt in het bijzonder:

„1. Het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt.

2. Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen mag de belastingplichtige van de door hem verschuldigde belasting aftrekken:

- a) de belasting over de toegevoegde waarde, welke verschuldigd of voldaan is voor de hem door een andere belastingplichtige geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoeve door een andere belastingplichtige verrichte of te verrichten diensten;

[...]”

8. Artikel 20 voorziet in bepaalde gevallen in de herziening van het bedrag van de aftrek van voorbelasting:

„1. De oorspronkelijk toegepaste aftrek wordt op de door de lidstaten vastgestelde wijze herzien, met name:

[...]

- b) indien zich na de aangifte wijzigingen hebben voorgedaan in de elementen die in aanmerking zijn genomen voor het bepalen van het bedrag van de aftrek [...].

4 — Zoals gewijzigd bij artikel 28 septies, ingevoegd bij richtlijn 91/680/EEG van de Raad van 16 december 1991 tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging, met het oog op de afschaffing van de fiscale grenzen, van richtlijn 77/388/EEG (PB L 376, blz. 1).

2. Voor investeringsgoederen wordt de herziening gespreid over een periode van vijf jaar, het jaar van verkrijging of vervaardiging der goederen daaronder begrepen. Voor elk jaar heeft deze herziening slechts betrekking op een vijfde gedeelte van de op de goederen drukkende belasting. De herziening geschiedt op basis van de wijzigingen in het recht op aftrek in de loop van de volgende jaren ten opzichte van het jaar van verkrijging of vervaardiging der goederen.

[...]”

9. Krachtens artikel 24, ten slotte, kunnen lidstaten onder bepaalde voorwaarden bepaalde bijzondere regelingen invoeren of handhaven, waaronder vrijstellingen of degressieve verminderingen van de belasting voor kleine ondernemingen. Volgens artikel 24, lid 2, mag met name een belastingvrijstelling worden toegekend aan belastingplichtigen met een jaaromzet die minder bedraagt dan een bepaalde bovengrens. Artikel 24, lid 5, luidt: „De belastingplichtigen voor wie vrijstelling van belasting geldt, hebben geen recht op aftrek overeenkomstig het bepaalde in artikel 17 en mogen evenmin op enigerlei wijze op hun facturen [...] de belasting vermelden.”

10. De voor de toepassing van artikel 24, lid 2, relevante bovengrens varieert aanzienlijk tussen de verschillende lidstaten, al naargelang van de datum van toetreding of het niveau van de belastingplafonds die voorafgaand aan de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn van toepassing waren.⁵ Sommige lidstaten hebben in het geheel geen regeling voor kleine ondernemingen, terwijl andere als bovengrens een jaaromzet van ruim 70 000 EUR hanteren. In Oostenrijk geldt ter zake een nettojaaromzet van maximaal 30 000 EUR⁶, die automatisch van toepassing is tenzij de ondernemer opteert voor belastingheffing.⁷

Feiten, procedure en prejudiciële vraag

11. Blijkens de verwijzingsbeschikking heeft Fuchs, de woningeigenaar waar het in de nationale procedure om gaat, in 2005 op het dak van zijn huis zonnepanelen geïnstalleerd. Er is geen mogelijkheid om elektriciteit op te slaan. Alle geproduceerde elektriciteit wordt aan het openbare elektriciteitsnet geleverd, terwijl de in de eigen huishouding benodigde elektriciteit weer wordt ingekocht tegen dezelfde prijs als waarvoor deze is geleverd, te weten 0,181 EUR inclusief 20 % btw in beide gevallen. Fuchs heeft het systeem gekocht en geïnstalleerd voor een bedrag van 38 367,76 EUR, inclusief 20 % btw ofwel 6 394,63 EUR. Voor de installatie heeft hij een eenmalige subsidie ontvangen van 19 020 EUR.

12. Volgens de verwijzingsbeschikking heeft het huishouden van Fuchs in de periode van 2005 tot en met 2008 in totaal ongeveer 44 600 kWh elektriciteit verbruikt en heeft Fuchs van de in die periode in totaal geproduceerde en geleverde hoeveelheid van 19 801 kWh uit zijn PV-systeem 11 156 kWh aan het openbare elektriciteitsnet geleverd en 8 645 kWh direct zelf verbruikt.⁸ Gedurende de eerste vijf maanden dat het systeem in 2005 in gebruik is geweest, werd 2 829 kWh geproduceerd en 1 986 kWh aan het elektriciteitsnet geleverd.

5 — Zie thans de artikelen 284 tot en met 287 van richtlijn 2006/112.

6 — § 6, lid 1, punt 27, van het Umsatzsteuergesetz (wet betreffende omzetbelasting) 1994.

7 — § 6, lid 3, van diezelfde wet.

8 — Zie hierna, punten 17 en 18.

13. Het Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (hierna: „Finanzamt”) heeft Fuchs voor 2005 een aanslag omzetbelasting opgelegd zonder de mogelijkheid van aftrek van voorbelasting. Fuchs is daartegen in beroep gegaan bij de Unabhängige Finanzsenat, Außenstelle Linz (hierna: „Unabhängige Finanzsenat”), die een belastingkrediet van 6 309,29 EUR ten gunste van Fuchs heeft vastgesteld. Het kwam tot dat bedrag door op de betaalde belasting ad 6 394,63 EUR over de kosten van het systeem, het over de door dat systeem in 2005 in totaal geproduceerde elektriciteit (zowel aan het elektriciteitsnet geleverd als door het huishouden verbruikt) berekende btw-bedrag van 85,34 EUR in mindering te brengen.

14. Het Finanzamt is van die uitspraak in hoger beroep gekomen bij de verwijzende rechter, die een prejudiciële beslissing wenst over de volgende vraag:

„Vormt de exploitatie van een netgekoppeld fotovoltaïsch systeem zonder mogelijkheid om elektriciteit op te slaan, op of naast een voor privédoeleinden gebruikte eigen woning, dat technisch zodanig is ontworpen dat de door het systeem opgewekte elektriciteit duurzaam minder bedraagt dan de door de exploitant van het systeem in totaliteit voor privédoeleinden in de eigen woning verbruikte hoeveelheid elektriciteit, een ‚economische activiteit’ van de exploitant van het systeem, als bedoeld in artikel 4 van [de Zesde richtlijn]?”

15. Schriftelijke opmerkingen zijn ingediend door de Oostenrijkse en de Duitse regering en door de Commissie. Een mondelinge behandeling is niet aangevraagd en heeft ook niet plaatsgevonden.

Beoordeling

Opmerkingen vooraf

16. Het Verwaltungsgerichtshof wenst met zijn vraag alleen te vernemen of de levering van elektriciteit aan het algemene net door een persoon in de situatie van Fuchs een „economische activiteit” oplevert voor de toepassing van de btw. Ik zal uiteenzetten waarom ik van mening ben dat dit het geval is. Ofschoon dat antwoord mogelijk voor de beslechting van het geschil in het hoofdgeding volstaat, zijn er nog andere aspecten die wellicht in aanmerking moeten worden genomen, zowel in het geval van Fuchs als in vergelijkbare situaties.

17. Om te beginnen is niet helemaal duidelijk hoe het systeem van Fuchs precies werkt. In de verwijzingsbeschikking staat enerzijds dat alle geproduceerde elektriciteit aan het elektriciteitsnet wordt geleverd, en anderzijds dat in de periode van 2005 tot en met 2008 een deel aan het net werd geleverd en het restant direct door het huishouden werd verbruikt.

18. Naar aanleiding van een verzoek van het Hof heeft het Verwaltungsgerichtshof de situatie tot op zekere hoogte verduidelijkt. Het is kennelijk zo dat de Unabhängige Finanzsenat feitelijk heeft vastgesteld dat alle geproduceerde elektriciteit aan het openbare net werd geleverd en dat de 8 645 kWh die is omschreven als zijnde „direct” door het huishouden verbruikt, op hetzelfde moment werd verbruikt als waarop eenzelfde hoeveelheid elektriciteit aan het netwerk werd geleverd. De verwijzende rechter gaat daarvan uit, maar merkt op dat het Finanzamt de vaststelling van de Unabhängige Finanzsenat betwist en stelt dat het verbruik van Fuchs in de eerste plaats afkomstig is van de zonnepanelen en uit het net wordt aangevuld wanneer dat nodig is, en dat slechts het overschot van de behoeften van het huishouden (op momenten dat de panelen meer produceren dan het huishouden verbruikt) aan het net wordt geleverd.

19. Het Verwaltungsgerichtshof is van mening dat het verschil tussen de twee situaties niet relevant is voor het te beslechten geschil. Ik meen niettemin dat het zinvol is om de bepalingen van de Zesde richtlijn in het licht van verschillende alternatieve scenario’s te bezien.

Bestaan van een economische activiteit

20. Het Hof heeft vastgesteld dat het begrip „economische activiteit” van artikel 4, lid 2, van de Zesde richtlijn een ruime werkings sfeer heeft en een objectief begrip is, in die zin dat de activiteit op zichzelf wordt beschouwd, onafhankelijk van het oogmerk of het resultaat ervan. Een activiteit wordt aldus in de regel als economisch beschouwd wanneer zij permanent wordt verricht en degene die haar verricht een vergoeding ontvangt.⁹

21. Volgens artikel 5, lid 2, van de Zesde richtlijn, is elektriciteit een lichamelijke zaak. Door middel van zijn zonnepanelen produceert Fuchs elektriciteit. Hij levert die elektriciteit tegen vergoeding aan de exploitant van het net. Het gaat derhalve in beginsel om een belaste levering van goederen. Productie en levering vinden niet doorlopend plaats, maar wel „duurzaam”. Zij hebben reeds gedurende verscheidene jaren plaatsgevonden. Zo lang de zonnepanelen functioneren en Fuchs zijn overeenkomst met de netexploitant handhaaft, wordt steeds elektriciteit geproduceerd wanneer het daglicht en de weersomstandigheden dat toelaten, en wordt deze elektriciteit volgens die overeenkomst aan het net geleverd.

22. Uit de gegevens in de verwijzingsbeschikking is ook duidelijk dat Fuchs in ieder geval gedeeltelijk beoogt inkomsten uit de levering van elektriciteit te verkrijgen. Ook al is het concrete resultaat enkel een verlaging van de elektriciteitsrekening, die verlaging vloeit voort uit de verrekening van de inkomsten die de netexploitant hem verschuldigd is met de betalingen die hij aan de exploitant moet verrichten, en dat is de opbrengst die Fuchs duurzaam uit zijn leveringen wenst te verkrijgen.

23. Het is mijns inziens in casu niet relevant dat het PV-systeem vanwege zijn ontwerp een deel van de behoeften van het huishouden dekt en niet systematisch een overschot genereert dat, ongeacht het verbruik van het huishouden, altijd voor verkoop beschikbaar is.

24. De vraag of een activiteit erop gericht is er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen, is een feitelijke vraag bij de beoordeling waarvan alle omstandigheden van het geval in aanmerking moeten worden genomen, waaronder inzonderheid de aard van de betrokken zaak.¹⁰

25. In dit geval gebruikt Fuchs zijn PV-systeem om de geproduceerde elektriciteit geheel of gedeeltelijk (afhankelijk van de juiste feitelijke context) aan de netexploitant te leveren, en is hij met die exploitant een overeenkomst aangegaan op grond waarvan die levering tegen een vergoeding geschiedt. Dat is, objectief bezien, een economische activiteit. Het zou daarentegen niet om een economische activiteit gaan, indien het systeem was ontworpen om alleen het huishouden van stroom te voorzien – bijvoorbeeld met accu's voor de opslag van een tijdelijk productieoverschot voor later gebruik en, wellicht, een voorziening om gedurende een tijdelijk tekort elektriciteit van het net te kunnen betrekken, maar niet om elektriciteit aan het net te leveren.

26. Ik ben het in zoverre niet eens met de stelling van de Oostenrijkse regering dat de twee soorten installaties qua aard zo vergelijkbaar zijn dat zij voor de toepassing van de btw gelijk moeten worden behandeld. Zoals gezegd, gaat het om een objectieve beoordeling. Vanuit het oogpunt van de kwalificatie als economische activiteit bestaat er een relevant objectief verschil tussen een systeem dat is ontworpen om enkel aan de elektriciteitsbehoefte van het huishouden te voldoen, en een systeem dat is ontworpen om de productie tegen vergoeding geheel of gedeeltelijk aan het net te leveren. Ik heb begrip voor de door de regering aangevoerde beleidsargumenten (dat een bepaald type PV-systeem niet via de aftrek van voorbelasting meer door de overheid wordt gestimuleerd dan een

9 — Arrest van 29 oktober 2009, Commissie/Finland (C-246/08, Jurispr. blz. I-10605, punt 37 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

10 — Arrest van 19 juli 2012, Rēdlihs (C-263/11, punt 33 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

ander systeem). Ik meen evenwel dat een dergelijk beleid met andere middelen kan worden verwezenlijkt, zoals uitsluiting van het recht om te opteren voor belastingheffing¹¹ of aanpassing van de subsidie die voor de installatie van dergelijke systemen worden toegekend¹², zonder afbreuk te doen aan de objectieve definitie van economische activiteit.

27. Ik ben daarom van mening dat Fuchs een economische activiteit verricht (de productie van elektriciteit en/of exploitatie van zonnepanelen die erop is gericht duurzaam opbrengst uit te verkrijgen) in de zin van artikel 4, lid 2, van de Zesde richtlijn, en derhalve een belastingplichtige is in de zin van artikel 4, lid 1.

28. Tot deze conclusie kan men overigens ook komen op basis van de wijze waarop de Oostenrijkse belastingautoriteiten de handelingen hebben benaderd. De verwijzende rechter geeft aan dat de levering van Fuchs aan de netwerkexploitant met btw is belast. Alleen leveringen door een als zodanig handelende belastingplichtige zijn aan de belasting over de toegevoegde waarde onderworpen. Indien Fuchs belaste handelingen verricht, moet hij dus wel een als zodanig handelende belastingplichtige zijn. Het in de verwijzingsbeschikking weergegeven standpunt van de belastingautoriteit en de opvatting die de Oostenrijkse regering voor het Hof heeft verdedigd (dat Fuchs als particulier handelt) strookt niet met de btw-heffing over de door hem geleverde elektriciteit.

29. Het moge duidelijk zijn dat Fuchs, voor zover hij handelt als belastingplichtige, onderworpen is aan alle regels van Unie- en nationaal recht inzake de rechten en verplichtingen van belastingplichtigen.

Aftrek van voorbelasting

30. Het gaat in het geschil voor de nationale rechter niet alleen om de vraag of de exploitatie van de zonnepanelen van Fuchs een economische activiteit vormt, maar veeleer of Fuchs de belasting die hij bij aankoop van de panelen heeft betaald mag aftrekken van de btw die hij over zijn elektriciteitsleveringen aan de netexploitant berekent.

31. Indien de exploitatie uitsluitend als doel zou hebben om tegen vergoeding elektriciteit aan het net te leveren, zou het antwoord in beginsel bevestigend luiden. Om artikel 17, lid 1 en lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn te parafaseren, zou Fuchs, als belastingplichtige, van de door hem over zijn belaste prestatie (levering van elektriciteit) af te dragen btw de belasting mogen aftrekken die hij heeft voldaan over de aan hem door een andere belastingplichtige geleverde goederen en verrichte diensten (te weten de zonnepanelen en de installatie daarvan), die hij voor die prestatie gebruikt. Het recht op aftrek zou bovendien ontstaan zodra de voorbelasting verschuldigd wordt.

32. Wij mogen echter niet uit het oog verliezen dat een persoon die slechts de door de zonnepanelen van Fuchs geproduceerde hoeveelheden elektriciteit levert, in veel lidstaten waarschijnlijk onder de belastinggrens blijft. Hij zou derhalve volgens artikel 24, lid 5, van de Zesde richtlijn geen btw mogen berekenen en ook geen btw mogen aftrekken. In het geval van Fuchs blijven de leveringen onder de Oostenrijkse belastinggrens. Omdat hij echter btw over die leveringen berekent, moeten wij aannemen dat hij voor belastingheffing heeft gekozen¹³, met het daaruit voortvloeiende recht op aftrek. Indien de Oostenrijkse autoriteiten hebben aanvaard dat Fuchs voor belastingheffing kon opteren, blijkt ook daaruit dat zij aannemen dat hij een economische activiteit verricht, aangezien niet kan worden geopteerd voor belastingheffing met betrekking tot een activiteit die buiten de werkingssfeer van de btw valt.¹⁴

11 — Zie hierboven, punt 10, en hierna, punt 32.

12 — Zie hierboven, punt 12.

13 — Zie hierboven, punt 10.

14 — Zie hierboven, punt 28.

33. In ieder geval is de levering van elektriciteit aan het net tegen vergoeding vermoedelijk niet het enige doel van de exploitatie. Ongeveer 44 % van de geproduceerde elektriciteit wordt mogelijk door de eigen huishouding van Fuchs verbruikt, zonder dat deze elektriciteit via het net loopt.¹⁵ Indien dat het geval is, moet daarmee rekening worden gehouden om vast te stellen in hoeverre sprake is van een recht op aftrek.

34. Met betrekking tot het leveren van elektriciteit als economische activiteit moeten zonnepanelen worden beschouwd als investeringsgoederen in de zin van de Zesde richtlijn. Het Hof heeft „investeringsgoed” voor de toepassing van de btw gedefinieerd als goederen die „gebruikt voor een economische activiteit, zich onderscheiden door de duurzame aard en de waarde ervan, en die met zich brengen dat de kosten voor de verkrijging normaliter niet als lopende uitgaven worden geboekt, doch over meerdere jaren worden afgeschreven”.¹⁶

35. Het is vaste rechtspraak dat, wanneer een investeringsgoed zowel voor bedrijfs- als voor privédoeleinden wordt gebruikt (zoals hier het geval kan zijn), de belastingplichtige voor de btw de keuze heeft om dit goed hetzij volledig tot zijn bedrijfsvermogen te bestemmen, hetzij het geheel in zijn privévermogen te houden waardoor het dus volledig buiten het btw-stelsel blijft, hetzij het slechts voor het gedeelte waarvoor het daadwerkelijk voor zijn bedrijfsactiviteit wordt gebruikt, tot zijn bedrijf te bestemmen.¹⁷

36. De wijze waarop het recht op aftrek kan worden uitgeoefend met betrekking zonnepanelen waarvan de productie gedeeltelijk voor privédoeleinden (rechtstreeks verbruik buiten het net om) en gedeeltelijk voor bedrijfsdoeleinden (levering aan het net tegen een vergoeding) wordt gebruikt, zal dan ook afhangen van onder meer de bestemming van die panelen tot het privé- en/of bedrijfsvermogen van de betrokkene.

37. In de eerste plaats, indien de zonnepanelen volledig tot het privévermogen behoren, vallen zij geheel buiten het btw-stelsel en is aftrek niet aan de orde.¹⁸ Hetzelfde geldt overigens voor een onafhankelijk functionerend PV-systeem, dat niet op het net is aangesloten en slechts in de behoeften van het huishouden voorziet. In dat geval is er geen economische activiteit en ook geen belastbare levering.

38. In de tweede plaats, indien de zonnepanelen volledig zijn bestemd tot het ondernemingsvermogen van de woningeigenaar in zijn hoedanigheid van belastingplichtige (zoals hier mogelijk het geval is), blijft het recht op aftrek intact, maar heeft dit gevolgen voor de btw-behandeling van de elektriciteit die voor de eigen huishouding wordt verbruikt. Die elektriciteit moet dan worden gezien als een goed dat zijn bedrijf levert voor privédoeleinden in de zin van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn, en is aldus onderworpen aan btw.

39. In dat geval is de maatstaf van heffing volgens artikel 11, A, lid 1, sub b, „de aankoopprijs van de goederen of van soortgelijke goederen of, indien er geen aankoopprijs is, de kostprijs, berekend op het tijdstip waarop deze handelingen worden uitgevoerd”. Aangezien in de situatie dat de woningeigenaar de elektriciteit aan zichzelf levert, de goederen (te weten de betrokken elektriciteit) niet worden gekocht maar door hem worden geproduceerd, is de maatstaf van heffing hetzij de aankoopprijs van vergelijkbare goederen (dat wil zeggen, van het net afgenomen elektriciteit), hetzij de kostprijs ten tijde van de levering. Wanneer een reële kostprijs kan worden berekend, kan men zich afvragen of wel kan worden uitgegaan van de aankoopprijs van vergelijkbare goederen, die hoger of lager kan zijn dan

15 — Zie hierboven, punt 18.

16 — Zie laatstelijk arrest van 16 februari 2012, Eon Aset Menidjmund (C-118/11, punt 35 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

17 — Zie laatstelijk arrest van 16 februari 2012, Van Laarhoven (C-594/10, punt 25 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Zie evenwel ook hierna, punt 41.

18 — Zie conclusie van advocaat-generaal Jacobs in de zaak Charles en Charles-Tijmens (C-434/03, Jurispr. 2005, blz. I-7037, punten 58, 75 en 76).

de kostprijs. In het voorliggende geval zal de kostprijs waarschijnlijk hoger liggen, in elk geval gedurende de eerste jaren. Hoewel de huidige productiekosten (bijvoorbeeld onderhoud) heel laag kunnen zijn, moet ook rekening worden gehouden met de – over een bepaalde periode af te schrijven – kosten van de panelen en de installatie ervan. De kosten per kWh zouden daardoor waarschijnlijk stijgen, en daarmee ook de btw-bedragen over de door de zonnepanelen geproduceerde en de door het huishouden verbruikte elektriciteit gedurende de periode van afschrijving.

40. In de derde plaats, indien de zonnepanelen slechts tot het ondernemingsvermogen van de woningeigenaar in zijn hoedanigheid van belastingplichtige behoren voor zover zij daadwerkelijk worden gebruikt voor de productie van elektriciteit die aan de netexploitant wordt geleverd, kan het recht op aftrek slechts naar evenredigheid daarvan worden uitgeoefend. Ook hier kunnen zich problemen voordoen indien de verhouding tussen de aan het huishouden geleverde elektriciteit en de aan het net geleverde elektriciteit sterk fluctueert. In dat geval kan toepassing van de herzieningsprocedure van artikel 20, lid 2, van de Zesde richtlijn aan de orde zijn.¹⁹

41. In het hoofdgeding gaat het evenwel om de aanschaf en installatie van zonnepanelen in 2005, toen belastingplichtigen de mogelijkheid hadden (en zelfs verplicht waren) om investeringsgoederen tot zakelijk of privégebruik te bestemmen. Sinds 2010 biedt artikel 168 bis, lid 2, van richtlijn 2006/112 lidstaten de mogelijkheid te bepalen dat de btw over uitgaven in verband met goederen die deel uitmaken van het bedrijfsvermogen slechts aftrekbaar is naar evenredigheid van het gebruik ervan voor de bedrijfsactiviteiten van de belastingplichtige.²⁰

42. Ten slotte kan nog de vraag worden gesteld, voor zover Fuchs de over de zonnepanelen betaalde belasting mag aftrekken, of de subsidie van 19 020 EUR²¹ van invloed is op het aftrekbare bedrag. Indien de subsidie moet worden aangemerkt als betaling van een deel van de totale prijs inclusief btw, zou men kunnen stellen dat Fuchs zelf slechts de btw over het restant van die prijs heeft betaald en ook alleen dat btw-bedrag mag aftrekken. Die benadering lijkt evenwel uitgesloten door het arrest van het Hof in de zaak Commissie/Frankrijk.²²

Conclusie

43. In het licht van het bovenstaande geef ik het Hof in overweging de vraag van het Verwaltungsgerichtshof te beantwoorden als volgt:

„De exploitatie van een netgekoppeld fotovoltaïsch systeem op of naast een voor privédoeleinden gebruikte eigen woning vormt een ‚economische activiteit‘ in de zin van artikel 4 van de 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, voor zover door die installatie geproduceerde elektriciteit tegen vergoeding aan het net wordt geleverd. In die omstandigheden kan de over de aankoop van de installatie betaalde belasting worden afgetrokken van de over de levering van elektriciteit aan het net berekende btw, met toepassing van alle bepalingen van de richtlijn waarin die aftrek is geregeld.”

19 — Zie hierboven, punt 8. Zie ook arrest van 14 september 2006, Wollny (C-72/05, Jurispr. blz. I-8297).

20 — Zie richtlijn 2009/162/EU van de Raad van 22 december 2009 tot wijziging van enkele bepalingen van richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2010, L 10, blz. 14).

21 — Zie hierboven, punt 12.

22 — Arrest van 6 oktober 2005 (C-243/03, Jurispr. blz. I-8411).