

Rechtssache C-282/22

**Zusammenfassung des Vorabentscheidungsersuchens gemäß Art. 98 Abs. 1
der Verfahrensordnung des Gerichtshofs**

Eingangsdatum:

26. April 2022

Vorlegendes Gericht:

Naczelny Sąd Administracyjny (Polen)

Datum der Vorlageentscheidung:

23. Februar 2022

Klägerin und Kassationsbeschwerdegegnerin:

P. mit Sitz in W.

Beklagter und Kassationsbeschwerdeführer:

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Gegenstand des Ausgangsverfahrens

Einzelfallauslegung der Steuervorschriften über die Einstufung der an Ladepunkten für Elektrofahrzeuge erbrachten Leistungen.

Gegenstand und Rechtsgrundlage der Vorlage

Frage nach der Einstufung der an Ladepunkten für Elektrofahrzeuge erbrachten Leistungen als Lieferung von Gegenständen im Sinne von Art. 14 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie oder als Dienstleistung gemäß Art. 24 Abs. 1 dieser Richtlinie.

Vorlagefrage

Handelt es sich bei der komplexen Leistung, die an Ladepunkten an die Nutzer von Elektrofahrzeugen erbracht wird und Folgendes umfasst:

- a) Bereitstellung von Ladevorrichtungen (einschließlich der Verbindung des Ladegeräts mit dem Betriebssystem des Fahrzeugs),
 - b) Sicherstellung der Übertragung von Strom mit entsprechend angepassten Parametern an die Batterien des Elektrofahrzeugs,
 - c) notwendige technische Unterstützung für die Fahrzeugnutzer,
 - d) Bereitstellung einer speziellen Plattform, Website oder Anwendungssoftware für die Nutzer, mit der der betreffende Anschluss reserviert werden kann und der Umsatzverlauf sowie getätigte Zahlungen eingesehen werden können, wobei auch die Nutzung einer sogenannten elektronischen Geldbörse angeboten wird, mit der für die einzelnen Ladevorgänge gezahlt werden kann,
- um eine Lieferung von Gegenständen im Sinne von Art. 14 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ... oder um eine Dienstleistung im Sinne von Art. 24 Abs. 1 dieser Richtlinie?

Angeführte unionsrechtliche Vorschriften

Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie): Art. 14 Abs. 1, Art. 24 Abs. 1.

Angeführte nationale Vorschriften

Gesetz über die Steuer auf Gegenstände und Dienstleistungen (Ustawa o podatku od towarów i usług) vom 11. März 2004 (im Folgenden: Mehrwertsteuergesetz): Art. 7 und Art. 8.

Kurze Darstellung des Sachverhalts und des Verfahrens

- 1 Die Gesellschaft P. mit Sitz in W. (im Folgenden: Klägerin) ersuchte den Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Direktor der nationalen

Steuerinformationsbehörde) um die Erteilung einer Einzelfallauslegung der Steuervorschriften auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer (Steuervorbescheid). In ihrem Auslegungsantrag gab die Klägerin an, dass sie beabsichtige, sich auf dem Gebiet der sogenannten allgemein zugänglichen Ladestationen für Elektrofahrzeuge zu betätigen. Im Rahmen dieser Tätigkeit könne die Gesellschaft Ladestationen einrichten und zur entgeltlichen Nutzung zur Verfügung stellen, an denen die Nutzer von elektrisch betriebenen Fahrzeugen diese über Ladevorrichtungen mit verschiedenen Standards und Ladegeschwindigkeiten aufladen könnten.

- 2 Die Gesellschaft plane, die Ladestationen mit sogenannten Multistandard-Ladegeräten auszustatten, die sowohl über Schnellladeanschlüsse mit Gleichstrom als auch über Langsamladeanschlüsse mit Wechselstrom verfügten. Die normale Ladezeit eines Fahrzeugs auf 80 % der Batteriekapazität betrage, sofern Schnellladeanschlüsse mit Gleichstrom verwendet würden, grundsätzlich zwischen 20 und 30 Minuten. Die Ladezeit im Fall der Nutzung von Langsamladeanschlüssen mit Wechselstrom betrage hingegen für gewöhnlich zwischen 4 und 6 Stunden (je nach Leistung des Anschlusses).
- 3 Der Preis werde insbesondere von der Ladezeit und der Art des Anschlusses abhängen, den der betreffende Kunde verwenden werde. Je nach Ladestandard werde sich der Preis nach der Ladezeit in Stunden (bei Langsamladeanschlüssen) bzw. in Minuten (bei Schnellladeanschlüssen) richten.
- 4 Die von der Gesellschaft im Rahmen des Ladevorgangs jeweils erbrachten Leistungen könnten je nach Bedarf des Nutzers grundsätzlich die folgenden Tätigkeiten umfassen:
 - 5 - Bereitstellung von Ladevorrichtungen (einschließlich der Verbindung des Ladegeräts mit dem Betriebssystem des Fahrzeugs),
 - 6 - Sicherstellung der Übertragung von Strom mit entsprechend angepassten Parametern an die Batterien des Elektrofahrzeugs sowie
 - 7 - notwendige technische Unterstützung für die Fahrzeugnutzer.
- 8 Des Weiteren beabsichtige die Gesellschaft, eine spezielle Plattform, Website oder Anwendungssoftware bereitzustellen, über die die jeweiligen Nutzer einer Ladestation der Gesellschaft den betreffenden Anschluss reservieren und den Verlauf der getätigten Umsätze und der erfolgten Zahlungen einsehen könnten.
- 9 Die Abrechnungen für die Aufladung der Fahrzeuge würden anhand der Ladezeit je nach Vereinbarung mit dem betreffenden Nutzer erfolgen, wobei die Zahlungen nach jedem Ladevorgang oder nach Ablauf des vereinbarten Abrechnungszeitraums erfolgen könnten. Zudem sei nicht auszuschließen, dass die Gesellschaft es den Kunden künftig ermöglichen werde, eine sogenannte elektronische Geldbörse zu nutzen und damit für die einzelnen Ladevorgänge zu bezahlen. Die Kunden würden im Rahmen der Nutzung der sogenannten

elektronischen Geldbörse selbst gewählte Beträge einzahlen, die sie anschließend zu Zwecken der Tilgung ihrer Verbindlichkeiten gegenüber der Gesellschaft verwenden könnten. Im Rahmen dieses Abrechnungssystems werde die Gesellschaft eine Website oder eine Anwendungssoftware bereitstellen, die die Identifizierung des betreffenden Kunden erlauben werde, der auch den aktuellen Saldo der in der elektronischen Geldbörse gespeicherten Mittel werde überprüfen können. Es sei nicht ausgeschlossen, dass die Gesellschaft den Kunden Karten anbieten werde, die es ermöglichen würden, sie jeweils vor der Einleitung der betreffenden Ladevorgänge zu identifizieren.

- 10 Alle vorstehend genannten Leistungen würden einheitlich bepreist und von den Kunden bezahlt werden, wobei sich die Kalkulation ausschließlich auf die Dauer der einzelnen Ladevorgänge stützen werde. Für die zusätzlichen Leistungen, die im Rahmen des betreffenden Ladevorgangs erbracht würden, insbesondere für die technische Unterstützung, die Reservierung des betreffenden Ladegeräts und den Zugang zu der angeführten Plattform, Website oder Anwendungssoftware, wolle die Gesellschaft keine gesonderte Vergütung fordern. Die Nutzung der angeführten Zusatzleistungen werde im Preis des betreffenden Ladevorgangs inbegriffen sein.
- 11 In Anknüpfung an diesen Sachverhalt wurde der Steuerbehörde die folgende Frage vorgelegt:

„Handelt es sich bei der Gesamtheit der beschriebenen Leistungen, die von der Gesellschaft an Nutzer von Elektrofahrzeugen erbracht werden, um eine einheitliche steuerpflichtige Handlung, d. h. um eine gegen Entgelt erbrachte Dienstleistung im Sinne von Art. 8 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes?“
- 12 Nach Ansicht der Gesellschaft ist davon auszugehen, dass die Gesamtheit der von ihr an die Nutzer der Ladestationen für Fahrzeuge erbrachten Leistungen eine einheitliche steuerpflichtige Handlung darstellt, d. h. eine gegen Entgelt erbrachte Dienstleistung im Sinne von Art. 8 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes.
- 13 Der Direktor der nationalen Steuerinformationsbehörde stellte im angefochtenen Auslegungsbescheid fest, dass der Standpunkt der Klägerin im Antrag auf Erteilung einer Einzelfallauslegung falsch sei.
- 14 Auf die Klage der Klägerin hob der Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Woiwodschaftsverwaltungsgericht Warschau) die vorstehend angeführte Einzelfallauslegung mit Urteil vom 6. Juni 2018 auf.
- 15 Die Steuerbehörde hat gegen das erstinstanzliche Urteil im Ganzen Rechtsmittel eingelegt.

Wesentliches Vorbringen der Parteien des Ausgangsverfahrens

- 16 Die Gesellschaft stützt ihre Auffassung auf die folgenden Argumente:

- 17 - Aus der Sicht der Nutzer stellten die einzelnen von der Gesellschaft vorgenommenen Tätigkeiten eine einheitliche Dienstleistung dar, die von der Gesellschaft erworben werde,
- 18 - den einzelnen Kunden gehe es vor allem darum, die speziellen Vorrichtungen an den Ladestationen zu nutzen, was es ihnen ermögliche, die Batterie schneller und effektiver aufzuladen,
- 19 - alle Zusatzleistungen dienten ausschließlich dazu, die Nutzung der Vorrichtungen an den Ladestationen zu ermöglichen oder die Attraktivität des Angebots der Gesellschaft im Bereich der Ladedienstleistungen zu erhöhen,
- 20 - die Nutzer würden wegen der Zusatzleistungen, die neben der Aufladung an der Ladestation erbracht würden, in keiner Weise belastet werden.
- 21 Der Direktor der nationalen Steuerinformationsbehörde ist der Ansicht, dass unter Zugrundelegung von Art. 5 Abs. 1, Art. 7 Abs. 1 und Art. 8 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes sowie der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union als Hauptleistung im anhängigen Verfahren die Lieferung von Strom anzusehen sei, der für die Aufladung eines Elektrofahrzeugs unentbehrlich sei, während es sich bei den übrigen von der Gesellschaft angebotenen Leistungen um bloße Hilfsleistungen handele.
- 22 Die Gesellschaft bewirke zweierlei Arten von Umsätzen, d. h. solche, die mit der Lieferung von Strom im Zusammenhang stünden (Bereitstellung von Ladevorrichtungen, die Lieferung des Stroms selbst und die technische Unterstützung), und solche, die keine Verbindung zur Stromlieferung aufwiesen (Bereitstellung einer Plattform/Website/Anwendungssoftware bzw. der elektronischen Geldbörse).
- 23 Das erstinstanzlich mit der Sache befasste Woiwodschaftsverwaltungsgericht Warschau verwies in erster Linie auf die Richtlinie 2014/94/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 22. Oktober 2014 über den Aufbau der Infrastruktur für alternative Kraftstoffe (im Folgenden: Richtlinie 2014/94) und führte aus, dass nach der angeführten Richtlinie das Aufladen eines Elektrofahrzeugs an einer Ladestation keinen Verkauf von Strom als Gegenstand darstelle.
- 24 Das Gericht stimmte mit der Klägerin darin überein, dass die einzelnen Nutzer der Ladestationen in erster Linie an einer schnellen und effektiven Aufladung ihrer Fahrzeuge mittels der Ladegeräte interessiert seien. Aus Nutzersicht bestehe die Hauptleistung der Gesellschaft damit in der Bereitstellung der Vorrichtungen an den Fahrzeugladestationen (einschließlich der erforderlichen Verbindung des Ladegeräts mit dem Betriebssystem des Fahrzeugs). Die Dienstleistung ziele nicht darauf ab, Strom anzubieten, sondern technologisch fortgeschrittene Ladevorrichtungen, mit denen die Ladestationen ausgerüstet seien.

- 25 Zweck der Leistung sei nicht der Stromkauf, da, wenn dies der Fall wäre, jeder Eigentümer eines Elektrofahrzeugs anstelle der Nutzung von Ladestationen auf das Netz bei sich daheim oder das Netz an seiner Arbeitsstätte zugreifen würde, in denen doch der gleiche Strom fließe wie im Netz der Ladestationen der Klägerin. Es gäbe für den Kunden keinen Anreiz für die Nutzung der Ladestationen. Der grundlegende Unterschied sei daher in der Ladeinfrastruktur zu sehen.
- 26 Das Gericht hielt auch das Vorbringen der Klägerin für überzeugend, wonach sich die Kunden vor allem deswegen für die Nutzung der Ladestationen entschieden, weil sie die Vorrichtungen nutzen wollten, die sich dort befänden, ohne die sie ihre Fahrzeuge nicht bzw. nicht in so relativ kurzer Zeit aufladen könnten. Der primäre Bedarf der Kunden, der von der Gesellschaft befriedigt werde, sei somit darin zu sehen, spezialisierte und technologisch fortschrittliche Vorrichtungen zu nutzen, die mit verschiedenen Anschlüssen ausgestattet seien, während die Stromlieferung für die Batterien weniger bedeutsam sei. Bei einer Ladestation sei die Stromlieferung für die Batterien nur von zweitrangiger Bedeutung gegenüber der Bereitstellung von Geräten, die eine schnellere und effektivere Aufladung von Elektrofahrzeugen ermöglichten.
- 27 Zudem liefere der Sachverhalt keine Anhaltspunkte dafür, dass der Preis anhand der bezogenen Strommenge berechnet werde (die Ausführungen im Antrag, wonach sich der Preis „insbesondere“ richten werde, gingen auf die Strommenge gar nicht ein). Nach dem Sachverhalt biete die Dienstleisterin (Klägerin) vor allem den Zugang zu Ladegeräten mit entsprechenden technischen Parametern an. Er erlaube hingegen nicht die Annahme, dass die Dienstleisterin sich in bedeutendem Umfang auf dem Gebiet des An- und des anschließenden Verkaufs von Strom betätige.
- 28 Der Umstand, dass Strom einen Gegenstand im Sinne von Art. 2 Nr. 6 des Mehrwertsteuergesetzes darstelle, bedeute nicht, dass man es in jedem Fall der Nutzung von Strom zur Erbringung einer Dienstleistung mit der Lieferung von Strom als einer Hauptleistung zu tun habe. Die Attraktivität des Angebots von Fahrzeugladestationen beruhe vor allem auf der Ladezeit und nicht auf dem Zugang zum Strom. Davon abgesehen werde im Fall des Aufladens eines Fahrzeugs daheim ein Gegenstand, d. h. Strom, erworben, wobei dieser Erwerb das wesentliche und einzige Element der Leistung darstelle.
- 29 Der im Antrag beschriebene Vorgang des Aufladens an der Ladestation gehe über den bloßen Stromverkauf hinaus. Der Zugang zum Strom sei zwar bedeutsam, doch stelle nicht die Stromentnahme das dominierende Element der Leistung dar, sondern die Art und Weise, wie diese Entnahme erfolge. Von entscheidender Bedeutung für die Einstufung des Aufladens eines Elektrofahrzeugs als Dienstleistung sei jedoch die entgeltliche Bereitstellung der technologischen Lösungen, d. h. das Anbieten der entsprechenden Infrastruktur. Dies werde durch die Nützlichkeit der Leistung aus Kundensicht, die Art und Weise der Preisberechnung und den Umstand belegt, dass die Bereitstellung der

Ladeinfrastruktur durch die Dienstleisterin einen höheren Stellenwert habe als die Tätigkeiten, die im Zusammenhang mit dem Stromverkauf stünden.

- 30 Man könne diesen Sachverhalt nicht mit der Betankung an einer Tankstelle vergleichen, wie es die mit der Auslegung befasste Behörde getan habe. Aus der Sicht des Nutzers eines Elektrofahrzeugs sei die Kraftstoffart ohne Bedeutung (da der Kraftstoff immer der gleiche sei), vielmehr komme es auf den Standard der angebotenen Ladevorrichtung für das Fahrzeug an. Daher zeichne sich im Fall von Ladestationen für Elektrofahrzeuge im Unterschied zu traditionellen Tankstellen das Angebot des betreffenden Anbieters durch die jeweiligen Ladevorrichtungen aus. Die Effizienz des Anschlusses wirke sich wesentlich auf die Ladezeit der Fahrzeugbatterien aus, was bei Zapfsäulen für Kraftstoff nicht der Fall sei.
- 31 Nach alledem kam das erstinstanzliche Gericht zu dem Schluss, dass bei dem von der Gesellschaft beschriebenen Sachverhalt die von ihr erbrachten Leistungen keine Lieferung von Gegenständen darstellten, sondern es sich dabei um eine Dienstleistung handele, die – entgegen der Auffassung der Behörde – auch die Bereitstellung einer speziellen Plattform, Website oder Softwareanwendung umfasse, die dazu diene, den betreffenden Anschluss zu reservieren und den Umsatzverlauf und die getätigten Zahlungen einzusehen sowie die Möglichkeit der Nutzung der sogenannten elektronischen Geldbörse eröffne.

Kurze Darstellung der Begründung der Vorlage

- 32 Nach Einschätzung des vorlegenden Gerichts muss die Frage zur Auslegung und zu den Grundsätzen der Anwendung von Art. 14 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie sowie von Art. 24 Abs. 1 dieser Richtlinie durch den Gerichtshof der Europäischen Union beantwortet werden, damit über die Kassationsbeschwerde der Steuerbehörde entschieden werden kann.
- 33 Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union ist zu Zwecken der Mehrwertsteuer jeder Umsatz in der Regel als eigene, selbständige Leistung zu betrachten, wobei jedoch ein Umsatz, der in einer wirtschaftlich einheitlichen Leistung besteht, im Interesse eines funktionierenden Mehrwertsteuersystems nicht künstlich aufgespalten werden darf.
- 34 Diesen Standpunkt hat der Gerichtshof in seinem Urteil vom 27. Oktober 2005, *Levob Verzekeringen und OV Bank (C-41/04)*, vertreten und damit seine in den Urteilen vom 25. Februar 1999, *CCP (C-349/96)*, und vom 2. Mai 1996, *Faaborg-Gelting Linien (C-231/94)*, vertretene Auffassung bestätigt.
- 35 Im vorliegenden Fall möchte die Gesellschaft folgende Leistungen erbringen:
- 1) Bereitstellung von Ladevorrichtungen (einschließlich der Verbindung des Ladegeräts mit dem Betriebssystem des Fahrzeugs),

- 2) Sicherstellung der Übertragung von Strom mit entsprechend angepassten Parametern an die Batterien des Elektrofahrzeugs,
- 3) erforderliche technische Unterstützung für die Fahrzeugnutzer,
- 4) Bereitstellung einer speziellen Plattform, Website oder Softwareanwendung für die Nutzer, um einen bestimmten Anschluss zu reservieren, den Umsatzverlauf und die getätigten Zahlungen einzusehen, sowie Eröffnung der Möglichkeit, eine sogenannte elektronische Geldbörse zu nutzen, mit der die Zahlungen für die einzelnen Ladevorgänge getätigt werden können.

Daraus ergibt sich, dass die ersten drei Bestandteile der Dienstleistung der Gesellschaft, die zueinander in enger Verbindung stehen, zweifellos als für das Aufladen des Fahrzeugs unentbehrlich anzusehen sind. Folglich müssen die Lieferung von Strom und die Bereitstellung von Ladevorrichtungen nebst technischer Unterstützung unter den Umständen der vorliegenden Rechtssache zu Zwecken der Mehrwertsteuer als ein Umsatz angesehen werden.

Die Tätigkeiten, die dem vierten Leistungsbestandteil zuzuordnen sind, weisen keine so enge Verknüpfung zum Aufladen des Fahrzeugs auf, auch wenn sie als eine Nebenleistung zweifelsfrei eine große Erleichterung für die Kunden beim Aufladen darstellen können.

- 36 Um festzustellen, ob der vorstehend angeführte komplexe Umsatz als Lieferung von Gegenständen oder als Dienstleistung einzustufen ist, müssen anschließend seine dominierenden Bestandteile bestimmt werden (vgl. insbesondere Urteile Faaborg-Gelting Linien, Rn. 12 und 14, sowie Levob Verzekeringen und OV Bank, Rn. 27).
- 37 Zu klären ist, was für den Durchschnittsverbraucher den dominierenden Bestandteil des betreffenden Umsatzes darstellt.
- 38 Nach Ansicht des vorlegenden Gerichts ist der Standpunkt der Behörde überzeugender, da der Fahrzeugnutzer nicht deswegen zum Ladepunkt (-station) fährt, um die Ladevorrichtung zu nutzen, sondern um die Batterie seines Fahrzeugs mit Strom aufzuladen, um sich damit fortbewegen zu können. Es stehen ihm dort Schnell- und Langsamladeanschlüsse zur Verfügung, die er nicht nur wegen der Ladezeit nutzt, sondern auch im Hinblick auf die Parameter der Batterie seines Fahrzeugs. Daher scheint der Fahrzeugnutzer an der Bereitstellung der Ladevorrichtungen für sich genommen kein Interesse zu haben, sondern sie nur als Mittel zu nutzen, um unter bestmöglichen Bedingungen die Hauptleistung in Anspruch zu nehmen, die im Bezug (Lieferung) von Strom unter Zuhilfenahme dieser Vorrichtungen zu sehen ist. Die Nutzung der Ladevorrichtung wäre folglich ein bloßes Mittel, mit dem der Nutzer die Batterie seines Fahrzeugs mit Strom auflädt.
- 39 Der Naczelny Sąd Administracyjny (Oberstes Verwaltungsgericht) weist jedoch darauf hin, dass es in Art. 4 Abs. 8 der Richtlinie 2014/94 heißt: „Die

Mitgliedstaaten stellen sicher, dass die Betreiber von öffentlich zugänglichen Ladepunkten von jedem Elektrizitätsversorgungsunternehmen in der Union – vorbehaltlich der Zustimmung des Versorgungsunternehmens – ungehindert Strom beziehen können. Die Betreiber von Ladepunkten dürfen den Kunden Leistungen zum Aufladen von Elektrofahrzeugen auf der Grundlage eines Vertrags, auch im Namen und Auftrag anderer Dienstleister, erbringen.“

- 40 Aus dieser Bestimmung ergibt sich, dass der Unionsgesetzgeber das Aufladen von Elektrofahrzeugen (an Ladepunkten) als eine Dienstleistung ansieht (zumindest der verwendeten Terminologie nach). Zu bedenken ist auch, dass sich die Vergütung für das Aufladen nach der derzeitigen wirtschaftlichen Praxis sowohl nach der Menge des verbrauchten Stroms als auch nach der Dauer des Ladevorgangs richtet.
- 41 In Anbetracht der Bedeutung der streitigen Problematik nicht nur für die nationalen Betreiber von Ladepunkten, sondern auch für den gesamten Unionsmarkt (u. a. im Hinblick auf die Bestimmung des Orts der Leistungserbringung) muss nach Ansicht des vorlegenden Gerichts die Frage entschieden werden, wie die streitige Leistung nach der Richtlinie 2006/112/EG einzustufen ist, d. h. als Lieferung von Gegenständen im Sinne von Art. 14 Abs. 1 der Richtlinie oder als Dienstleistung im Sinne von Art. 24 Abs. 1 dieser Richtlinie.

ARBEITSDOKUMENT