

# Urteil vom 16. September 2014, X R 32/12

## Photovoltaikanlage auf Dachfläche - Betriebsausgabenabzug

BFH X. Senat

EStG § 4 Abs 3, EStG § 4 Abs 4, EStG § 7g, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 35a, EStG § 12 Nr 1, EStG VZ 2007

vorgehend FG München, 01. August 2012, Az: 15 K 770/12

## Leitsätze

1. NV: Wird eine Photovoltaikanlage auf dem Dach eines im Übrigen privat genutzten Gebäudes installiert, so bleibt das Gebäude notwendiges Privatvermögen .
2. NV: Werden aus Anlass einer solchen Installation Aufwendungen für eine Dachsanierung getätigt, so handelt es sich regelmäßig um gemischt veranlasste Aufwendungen .
3. NV: Eine Aufteilung dieser Aufwendungen ist mangels eines geeigneten Aufteilungsmaßstabs nicht möglich (Anschluss an BFH-Urteil vom 17. Oktober 2013 III R 27/12, BFHE 243, 327, BStBl II 2014, 372) .

## Tatbestand

- 1 I. Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sind zusammen veranlagte Eheleute. Für das Streitjahr 2007 erklärten sie u.a. Verluste aus Gewerbebetrieb von jeweils 11.540 € aus dem Gewerbe "[beide Namen], Stromerzeugung".
- 2 Es handelte sich um den in Vorbereitung befindlichen Betrieb einer Photovoltaikanlage. An das Wohnhaus der Kläger grenzt eine Scheune von 192 m<sup>2</sup> Grundfläche, die 1948 errichtet wurde. Im Streitjahr 2007 befanden sich in der Scheune noch alte Strohvorräte und --so die Formulierung der Kläger-- "Gerümpel".
- 3 Im Jahre 2007 sanierten die Kläger das Dach der Scheune. Sie ließen die Dacheindeckung, die Dachrinnen und die Fallrohre erneuern sowie die Dachsparren verstärken. Nachdem sie zunächst das Dach zum Zwecke der Errichtung einer Photovoltaikanlage an einen Investor verpachten wollten, haben sie schließlich selbst eine Anlage errichtet und betreiben diese seit Herbst 2008.
- 4 Ihren Gewinn aus der Anlage ermittelten die Kläger durch Einnahme-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Als Betriebsausgaben waren darin enthalten u.a. Absetzung für Abnutzung (AfA) in Höhe von insgesamt 343,29 € aus einer Bemessungsgrundlage von 30.863 € (Altbausubstanz 15.000 €, Sanierungskosten 15.863 €, davon Arbeitslohnanteil 7.320 € netto) sowie gezahlte Vorsteuern von 3.014,02 €.
- 5 Dem Antrag der Kläger entgegen legte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) der Besteuerung Verluste aus Gewerbebetrieb in Höhe von 9.862 € bzw. 9.861 € zugrunde und setzte die Einkommensteuer auf 868 € fest. AfA und gezahlte Vorsteuern berücksichtigte das FA nicht, hingegen eine Ansparabschreibung in Höhe von 19.545,70 €.
- 6 Im Einspruchsverfahren änderte das FA den Bescheid aus Gründen, die nicht mit dem vorliegenden Streit zusammenhängen, rechnete die gesamten Einkünfte aus Gewerbebetrieb von ./ 19.723 € dem Kläger allein zu, setzte die Einkommensteuer auf 726 € fest und wies den Einspruch der Kläger als unbegründet zurück.
- 7 Mit ihrer Klage machten die Kläger geltend, die Scheune sei in das notwendige, hilfsweise gewillkürte Betriebsvermögen ihres Gewerbebetriebes eingelegt worden, so dass AfA zu berücksichtigen sei. Das Dach sei lediglich deshalb saniert worden, um die Photovoltaikanlage installieren zu können, da die maroden Dachlatten und die schadhafte Dacheindeckung die Installation der Photovoltaikanlage nicht erlaubt habe. Sie begeherten in erster Linie den sofortigen Abzug der Sanierungsaufwendungen als Erhaltungsaufwendungen, hilfsweise den Ansatz der

AfA, höchst hilfsweise eine Steuerermäßigung nach § 35a EStG für die in den Sanierungsaufwendungen enthaltenen Arbeitslöhne.

- 8 Das FA vertrat die Auffassung, die Photovoltaikanlage sei als Betriebsvorrichtung ein eigenständiges bewegliches Wirtschaftsgut, die Scheune daher kein Betriebsvermögen des Gewerbebetriebes und die Aufwendungen für die Dachsanierung Kosten der privaten Lebensführung.
- 9 Das Finanzgericht (FG) hat mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2012, 2279 veröffentlichten Urteil der Klage insoweit stattgegeben, als bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb des Klägers weitere Betriebsausgaben in Höhe von 9.505 € sowie ein Investitionsabzugsbetrag gemäß § 7g Abs. 1 EStG von noch 13.697 € (statt bisher 19.545 €) zu berücksichtigen sei. Es verstand den Antrag der Kläger dahingehend, den Investitionsabzugsbetrag nur soweit zu berücksichtigen, wie es erforderlich sei, um die Einkommensteuer ohne Hinzurechnung der Altersvorsorgezulage auf 0 € zu reduzieren.
- 10 In vollem Umfang seien lediglich die Aufwendungen für die Verstärkung der Sparren in Höhe von --unstreitig-- 500 € netto abziehbar, da die Verstärkung statisch notwendig gewesen sei, um die Anlage zu tragen. Im Übrigen seien 49 % der Aufwendungen als Erhaltungsaufwendungen sofort abziehbar. Zwar sei die Scheune selbst einschließlich des Daches notwendiges Privatvermögen, da sie zum Einlagern von "Gerümpel" und Stroh und damit ausschließlich privat genutzt werde, während die Photovoltaikanlage als Betriebsvorrichtung ein selbständiges Wirtschaftsgut sei. Allerdings habe das Dach neben dem Schutz des Gebäudes auch der Installation der Photovoltaikanlage gedient. Die Aufwendungen zur Dachsanierung seien daher gemischte Aufwendungen und mit dem betrieblich veranlassten Teil als Aufwandseinlage abziehbar. Die Aufteilung sei nach den Verwendungsverhältnissen des Gebäudes vorzunehmen. Eine Aufteilung nach den Nutzflächen komme zwar nicht in Betracht, weil Dachflächen und Innenflächen nicht vergleichbar seien. Eine Aufteilung sei aber nach fiktiven Vermietungsentgelten und damit nach den erzielbaren Miet- bzw. Pachtzinsen für das Scheunengebäude einerseits und die Dachfläche andererseits möglich, die zu der angesetzten Quote von 49 % zu 51 % führe.
- 11 Mit der Revision macht das FA geltend, die Sanierungskosten für das Dach des im Privatvermögen befindlichen Gebäudes seien auch nicht teilweise betrieblich veranlasst. Das Dach diene dem Schutz des Gebäudes vor äußeren Witterungseinflüssen und nur als Nebenzweck in völlig untergeordnetem Maße als Unterlage für die Photovoltaikanlage. Daher komme weder eine Zuordnung von Dach oder Gebäude --ggf. anteilig-- zum Betriebsvermögen noch eine Berücksichtigung der Aufwendungen --ggf. anteilig-- als Aufwandseinlage in Betracht. Im Übrigen seien die Dacheindeckung, die Latten, die Fallrohre und die Dachrinnen für die Installation der Anlage nicht erforderlich gewesen. Zutreffend sei lediglich die Berücksichtigung von 500 € zuzüglich Umsatzsteuer für die Verstärkung der Dachsparren. Im Hinblick darauf hat das FA durch Änderungsbescheid vom 24. Oktober 2012 die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit ./ 20.318 € berücksichtigt und die Einkommensteuer auf 618 € festgesetzt.
- 12 Das FA beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und die Einkommensteuer 2007 in der Weise festzusetzen, dass im Rahmen der Ermittlung des Gewinns aus dem Betrieb der Photovoltaikanlage die Aufwendungen für die Sanierung des Daches lediglich im Umfang von 500 € zuzüglich Umsatzsteuer als Betriebsausgaben berücksichtigt werden, und im Übrigen die Klage abzuweisen.
- 13 Die Kläger haben den Antrag formuliert, das Urteil des FG aufzuheben. Ihr prozessuales Begehren ist darauf gerichtet, die Revision zurückzuweisen, da sie die Einkommensteuerfestsetzung mit Null begehren. Sie streben aber eine andere Berechnungsweise an. Sie möchten in erster Linie die Sanierungsaufwendungen sowie die Vorsteuer in voller Höhe berücksichtigt wissen, den Investitionsabzugsbetrag für die Photovoltaikanlage auf 4.415 € reduzieren und damit den Verlust aus Gewerbebetrieb mit 23.469 € ansetzen. Hilfsweise möchten sie Vorsteuern von 1.507 € sowie AfA von 350 € als zusätzliche Betriebsausgaben, den Investitionsabzugsbetrag mit 20.935 € und damit ebenfalls einen Verlust aus Gewerbebetrieb mit 23.469 € berücksichtigt wissen. Weiter hilfsweise möchten sie den Investitionsabzugsbetrag mit 18.235 € und den Verlust aus Gewerbebetrieb mit 20.418 € ansetzen und ferner für die in den Sanierungskosten enthaltenen Handwerkerleistungen eine Steuerermäßigung nach § 35a EStG in Höhe von 600 € gewährt bekommen. Höchst hilfsweise schließlich möchten sie den Investitionsabzugsbetrag mit 21.285 € und damit einen Verlust aus Gewerbebetrieb mit 23.469 € angesetzt wissen.
- 14 Die Kläger machen geltend, auslösendes Moment der Aufwendungen für die Dachsanierung sei der beabsichtigte Betrieb der Photovoltaikanlage gewesen, nachdem sie zuvor erwogen hätten, die Scheune abzureißen. Eine etwaige private Mitveranlassung sei von ganz untergeordneter Bedeutung und daher nicht zu berücksichtigen. Die

Sanierung habe keine wesentliche Verbesserung der Scheune bewirkt, da das vorhandene Dach auch ohne Renovierung noch über Jahre ausreichend vor Witterungseinflüssen geschützt hätte.

## Entscheidungsgründe

- 15** II. Auf die Revision des FA ist gemäß § 126 Abs. 3 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) die Entscheidung des FG aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen. Über den Änderungsbescheid vom 24. Oktober 2012 hinaus sind weitere Betriebsausgaben bei den Einkünften des Klägers aus Gewerbebetrieb nicht zu berücksichtigen (dazu unten 1.). Der Senat vermag jedoch nicht zu beurteilen, ob den Klägern eine Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen nach § 35a Abs. 2 Satz 2 EStG i.d.F. des Streitjahres zusteht, so dass die entsprechenden Feststellungen nachzuholen sind (dazu unten 2.).
- 16** 1. Die Aufwendungen für die Dachsanierung sind mit Ausnahme der nicht mehr im Streit stehenden Sparrenverstärkung nur zum Teil durch den Betrieb der Photovoltaikanlage veranlasst (dazu unten a). Da jedoch eine Aufteilung mangels geeigneter Aufteilungskriterien nicht möglich ist, sind die gesamten Aufwendungen der privaten Sphäre zuzuordnen (dazu unten b).
- 17** a) Mit dem Betrieb der Photovoltaikanlage in der Absicht, damit Gewinn zu erzielen, erzielt der Kläger nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG gewerbliche Einkünfte (vgl. Senatsurteile vom 15. September 2010 X R 21/08, BFH/NV 2011, 235, und vom 24. Oktober 2012 X R 36/10, BFH/NV 2013, 252). Im Rahmen der Gewinnermittlung sind diejenigen Aufwendungen als Betriebsausgaben abzuziehen, die durch den Betrieb veranlasst sind (§ 4 Abs. 3 Satz 1, Abs. 4 EStG). Dazu gehören auch Aufwendungen, die durch die betrieblich veranlasste Nutzung von eigenen betriebsfremden Wirtschaftsgütern entstehen (sog. Aufwandseinlage, grundlegend Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 26. Oktober 1987 GrS 2/86, BFHE 151, 523, BStBl II 1988, 348, m.w.N.).
- 18** Das FG hat zu Recht erkannt, dass die Dachsanierung sowohl betrieblich als auch privat und damit gemischt veranlasst ist.
- 19** aa) Allerdings vermag die Photovoltaikanlage eine Zuordnung des Dachs als Gebäudeteil oder gar der Scheune insgesamt zum Betriebsvermögen nicht zu bewirken. Vielmehr ist die Scheune insgesamt Privatvermögen geblieben. Sie kann weder ganz noch teilweise dem Betriebsvermögen zugeordnet werden.
- 20** (1) Die Zuordnung der Scheune zur betrieblichen oder privaten Sphäre muss sich auf die Scheune selbst ohne die Photovoltaikanlage beziehen, denn die Anlage ist für sich genommen als Betriebsvorrichtung ein eigenständiges Wirtschaftsgut. Das steht zwischen den Beteiligten zu Recht nicht im Streit, so dass der Senat von weiteren Ausführungen hierzu absieht.
- 21** Die Scheune dient aber nach wie vor dem privaten Gebrauch, nämlich der Lagerung von Gegenständen, die mit dem Betrieb des Klägers nicht in Zusammenhang stehen. Ob es sich dabei um Gegenstände von einem gewissen Wert handelt oder um objektiv wertloses "Gerümpel", ist zweitrangig. Auch die Aufbewahrung von "Gerümpel" im Privatvermögen ist eine Privatnutzung, zumal ihr die Entscheidung zugrunde liegt, dieses aufzubewahren und nicht zu entsorgen. Folglich besteht ein --privates-- Interesse an der Aufbewahrung, so dass die Scheune jedenfalls auch eine private Nutzung und Zweckbestimmung besitzt. Diese ist auch nicht von völlig untergeordneter Bedeutung, da sie sich immerhin auf den gesamten umbauten Raum bezieht. Die Zuordnung der Scheune insgesamt zum Betriebsvermögen kommt daher nicht in Betracht.
- 22** (2) Aber auch eine teilweise Zuordnung der Scheune zum Betriebsvermögen, etwa nur des Daches, ist nicht möglich. Die Aufteilung eines Gebäudes in verschiedene Wirtschaftsgüter setzt voraus, dass die entsprechenden Gebäudeteile in unterschiedlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhängen stehen (Beschlüsse des Großen Senats des BFH vom 26. November 1973 GrS 5/71, BFHE 111, 242, BStBl II 1974, 132, unter II.3.d, sowie vom 23. August 1999 GrS 5/97, BFHE 189, 174, BStBl II 1999, 774, unter C.1.).
- 23** Das ist bei dem Scheunendach nicht der Fall. Das Dach bleibt auch dann, wenn es zusätzlich für betriebliche Zwecke hergerichtet und genutzt wird, wesentlicher konstruktiver Bestandteil der Scheune insgesamt und behält seine Funktion, den Scheunenraum zu umschließen und das Innere vor Witterung zu schützen. Damit steht es weiterhin in einem --engen und wesentlichen-- Nutzungs- und Funktionszusammenhang zu der privaten Sphäre. Die betriebliche Zweckbestimmung beschränkt sich darauf, eine betriebliche Mitnutzung zu ermöglichen. Das reicht indes nicht aus (ebenso BFH-Urteil vom 17. Oktober 2013 III R 27/12, BFHE 243, 327, BStBl II 2014, 372).

- 24** bb) Dies ändert allerdings nichts daran, dass eine betriebliche Mitveranlassung der Dachsanierung vorliegt. Dieser Veranlassungszusammenhang wäre dem Grunde nach geeignet, den Abzug der Aufwendungen als Aufwandseinlage nach Maßgabe des Beschlusses in BFHE 151, 523, BStBl II 1988, 348 zu rechtfertigen.
- 25** Das FG hat ausgeführt, das Dach des Schuppens habe neben dem Schutz des Schuppens gegen Witterungseinflüsse auch der Installation der Photovoltaikanlage gedient; die im Zusammenhang mit der Sanierung des Daches stehenden Aufwendungen stünden teilweise in Zusammenhang mit dem Betrieb der Photovoltaikanlage und seien als gemischte Aufwendungen z.T. betrieblich veranlasst. Hierin liegt eine tatsächliche Würdigung dahin, dass die Dachsanierung jedenfalls auch deshalb vorgenommen wurde, um die Photovoltaikanlage installieren zu können. Hieran ist der Senat nach § 118 Abs. 2 FGO gebunden. Das FA hatte im Übrigen diesen Kausalzusammenhang für sich genommen nie bestritten. Es hatte lediglich abweichende rechtliche Schlussfolgerungen gezogen, die es zum einen aus der Zuordnung der Scheune zum Privatvermögen, zum anderen daraus herleitete, dass es der Funktion des Dachs als Schutz vor Witterungseinflüssen deutlich ein höheres Gewicht einräumte als der Funktion als Unterbau für die Photovoltaikanlage.
- 26** Soweit das FA nunmehr vorträgt, zwischen den Sanierungskosten und der Photovoltaikanlage bestehe nur ein zeitlicher, aber kein sachlicher Zusammenhang, so dass keine, auch keine teilweise betriebliche Veranlassung vorliege, handelt es sich lediglich um eine abweichende Würdigung des Sachverhalts. Revisionsgründe in Bezug auf die Feststellungen des FG hat das FA jedoch nicht vorgebracht.
- 27** b) Gleichwohl ist ein Abzug der Sanierungskosten im Ergebnis nicht möglich. Zwar können gemischt veranlasste Aufwendungen grundsätzlich aufgeteilt werden. Das gilt jedoch dann nicht, wenn entweder die betriebliche oder private Veranlassung von völlig untergeordneter Bedeutung ist oder die Veranlassungsbeiträge so ineinandergreifen, dass eine Trennung nicht möglich ist, weil es an objektivierbaren Kriterien für eine Aufteilung fehlt. Dann kommt ein Abzug der Aufwendungen insgesamt nicht in Betracht (Maßgaben des Beschlusses des Großen Senats des BFH vom 21. September 2009, GrS 1/06, BFHE 227, 1, BStBl II 2010, 672).
- 28** So verhält es sich im Streitfall. Der Senat folgt insoweit der Entscheidung des III. Senats in BFHE 243, 327, BStBl II 2014, 372.
- 29** aa) Wie der III. Senat darin im Einzelnen ausgeführt hat, begegnet die Aufteilung nach Vermietungsentgelten, die das FG befürwortet, methodischen Bedenken. Anders als im Umsatzsteuerrecht können die erzielten oder erzielbaren Miet- oder Pachtzinsen für die Nutzungsüberlassung des privaten Anteils auf der einen Seite und des betrieblichen Anteils auf der anderen Seite nicht als Aufteilungskriterien herangezogen werden, da nach ständiger Rechtsprechung des BFH gemischt veranlasste Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten im Ertragsteuerrecht nicht im Verhältnis der Einnahmen aufgeteilt werden können (BFH-Urteil vom 10. Juni 2008 VIII R 76/05, BFHE 222, 313, BStBl II 2008, 937, m.w.N.). Würden etwa Aufwendungen, die im Wege der AfA nach § 7 EStG über mehrere Jahre verteilt werden, nach einem ggf. fiktiven Einnahmeschlüssel zugeordnet, so müsste bei sich ändernden Markt- und Preisverhältnissen entweder der Einnahmeschlüssel Jahr für Jahr neu berechnet werden, was dem Stetigkeitsgrundsatz der AfA widerspräche, oder die Zuordnung wäre auf Jahre hinweg auf die ggf. zufälligen Markt- und Preisverhältnisse des Zeitpunkts der Verausgabung fixiert.
- 30** Vielmehr muss sich die Aufteilung danach orientieren, inwieweit die jeweiligen Aufwendungen durch die jeweiligen Tätigkeiten veranlasst wurden (BFH-Urteil vom 4. November 1965, IV 32/64 U, BFHE 84, 243, BStBl III 1966, 89). Der Veranlassungszusammenhang ermöglicht aber bei der in Rede stehenden Doppelfunktion des Daches keine bezifferbare Aufteilung, da Sanierungs- und Erhaltungsmaßnahmen am Dach unweigerlich Einfluss auf beide Funktionen haben. Stabilisierungsmaßnahmen, wie sie hier vorgenommen wurden, betreffen sowohl die Funktion des Daches als Schutz des Innenraums als auch die Funktion des Daches als Träger der Photovoltaikanlage und verbessern so die Funktion des Daches insgesamt.
- 31** Anders verhält es sich allerdings, soweit konkrete Einzelmaßnahmen ausschließlich der einen oder anderen Sphäre zuzuordnen sind. Das betrifft im Streitfall die nach den Feststellungen des FG ausschließlich betrieblich veranlasste Verstärkung der Dachsparren, die jedoch nicht mehr im Streit steht. Feststellungen dahin, dass weitere Maßnahmen sich ausschließlich der Installation der Photovoltaikanlage zuordnen ließen, hat das FG nicht getroffen. Ob umgekehrt andere abgrenzbare Teile der Sanierung ausschließlich privat veranlasst sein könnten, weil sie mit der Tragfähigkeit der Dachkonstruktion und damit mit der Photovoltaikanlage nichts zu tun haben, und schon deshalb nicht Gegenstand einer etwaigen Aufteilung sein könnten, ist im Streitfall nicht mehr entscheidungserheblich.
- 32** bb) Andere geeignete Aufteilungsmaßstäbe stehen nicht zur Verfügung. Zwischen den Beteiligten steht nicht im

Streit, dass Flächen innerhalb eines Gebäudes und Dachflächen wesensverschieden und nur schwer vergleichbar sind. Sonstige Kriterien sind nicht erkennbar.

- 33** 2. Der Senat kann nicht entscheiden, ob den Klägern eine Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen nach § 35a Abs. 2 Satz 2 EStG in der Fassung des Streitjahres zusteht. Das FG hat --aus seiner Sicht zu Recht-- hierzu keine tatsächlichen Feststellungen getroffen. Diese sind nachzuholen, so dass die Zurückverweisung des Rechtsstreits geboten ist.
- 34** 3. Die Entscheidung über die Übertragung der Kostenentscheidung folgt aus § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)