

# Urteil vom 19. Juli 2011, XI R 29/10

## Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit der Installation einer Photovoltaikanlage: Neueindeckung des Daches einer Scheune - Wahlrecht über die Form der Ausübung des Unternehmens - Ermittlung des unternehmerischen Nutzungsanteils der Scheune - Einspeisevergütung

BFH XI. Senat

UStG § 2 Abs 1, UStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1, UStG § 15 Abs 1 S 2, UStG § 15 Abs 4, EWGRL 388/77 Art 4, EWGRL 388/77 Art 17, EEG § 11 Abs 1, EEG § 11 Abs 2 S 1

vorgehend FG Nürnberg, 12. April 2010, Az: 2 K 952/2008

### Leitsätze

1. Aufwendungen für die Neueindeckung des Daches einer Scheune, auf dem eine unternehmerisch genutzte Photovoltaikanlage installiert wird, berechtigen zum Vorsteuerabzug im Umfang des unternehmerischen Nutzungsanteils an der gesamten Scheune .
2. Zur Ermittlung des unternehmerischen Nutzungsanteils im Wege einer sachgerechten Schätzung kommt ein Umsatzschlüssel in Betracht, bei dem ein fiktiver Vermietungsumsatz für den nichtunternehmerisch genutzten inneren Teil der Scheune einem fiktiven Umsatz für die Vermietung der Dachfläche an einen Dritten zum Betrieb einer Photovoltaikanlage gegenübergestellt wird .

### Tatbestand

- I.
  - 1 Streitig ist der Vorsteuerabzug aus der Neueindeckung des Daches einer Scheune im Zusammenhang mit der Installation einer Photovoltaikanlage (PV-Anlage) zur Erzeugung von Strom aus solarer Strahlungsenergie.
  - 2 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) deckte im Jahr 2006 (Streitjahr) das Dach seiner ca. 1920 erbauten Scheune mit Tonziegeln neu ein und errichtete auf der Südseite des Daches eine PV-Anlage. Die gesamte neu eingedeckte Dachfläche betrug 148 qm, wovon die mit der PV-Anlage bedeckte Südseite einen Anteil von 85 qm (= 57,43 %) ausmachte.
  - 3 Der Kläger lieferte aufgrund eines Einspeisungsvertrages Strom an ein Energieunternehmen, verzichtete gegenüber dem Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung des § 19 Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) und erklärte in seiner (berichtigten) Umsatzsteuerjahreserklärung für 2006 steuerpflichtige Umsätze aus der Stromeinspeisung sowie Vorsteuerbeträge aus der Errichtung der PV-Anlage.
  - 4 Das FA berücksichtigte in dem Umsatzsteuerbescheid für 2006 vom 23. Oktober 2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 30. Mai 2008 lediglich abziehbare Vorsteuerbeträge aus den Anschaffungskosten der PV-Anlage sowie weitere nach Ansicht des FA im direkten Zusammenhang mit der PV-Anlage stehende Vorsteuerbeträge. Die auf die Neueindeckung des Daches entfallenden Vorsteuerbeträge erkannte es dagegen nicht als abziehbar an.
  - 5 Das Finanzgericht (FG) hat der Klage mit dem Begehren, zusätzliche Vorsteuerbeträge in Höhe von ... € zum Abzug zuzulassen, teilweise (in Höhe von ... €) stattgegeben.
  - 6 Es führte zur Begründung aus, der Kläger sei zum Vorsteuerabzug (§ 15 UStG) berechtigt, soweit die Aufwendungen die Erneuerung der Südseite des Daches betreffen, auf der die PV-Anlage installiert sei (Flächenanteil 57,43 %).
  - 7 Soweit die Dachsanierung auch die Nordseite des Daches betreffe, hätten die Aufwendungen dagegen nicht dem Unternehmen des Klägers gedient. Gründe dafür, dass das gesamte Dach im Hinblick auf die Errichtung der PV-

Anlage hätte erneuert werden müssen, seien weder vorgetragen noch erkennbar.

- 8 Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2011, 485 veröffentlicht.
- 9 Gegen das Urteil hat das FA die vom FG zugelassene Revision eingelegt. Es rügt die Verletzung von § 15 UStG und trägt zur Begründung im Wesentlichen vor, eine Zuordnung der anteiligen Kosten der Dachsanierung zum Unternehmen "PV-Anlage" sei nicht möglich, denn diese Kosten gehörten nicht zu den Kostenelementen der versteuerten, zum Abzug berechtigenden Ausgangsumsätze (Stromlieferungen), wie dies nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) für einen Vorsteuerabzug erforderlich sei.
- 10 Denn der Kläger erhalte ausweislich des von ihm geschlossenen Einspeisevertrags für Stromerzeugung vom 22. November 2006 für die von ihm erzeugte Energie das zu zahlende Mindestentgelt nach dem Gesetz zur Neuregelung des Rechts der Erneuerbaren Energien im Strombereich in der jeweils gültigen Fassung. Es handele sich dabei um einen gesetzlich festgelegten Preis. Ob und inwieweit nach den subjektiven Vorstellungen des Klägers eine mögliche Vorsteuer in dessen Kalkulation eingegangen sein sollte, sei mangels einer entsprechenden individuellen Renditeberechnung nicht nachvollziehbar.
- 11 Das FA beantragt, unter Aufhebung der Vorentscheidung die Klage als unbegründet abzuweisen, hilfsweise, die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.
- 12 Der Kläger, der zunächst Anschlussrevision eingelegt und diese dann zurückgenommen hat, beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 13 Er tritt dem Vorbringen des FA entgegen und betont, es gehe vorliegend um Aufwendungen für das Dach eines vorhandenen Gebäudes, die er nur wegen der beabsichtigten Stromerzeugung getätigt habe; hinzukomme, dass das Gebäude weder anderen unternehmerischen noch privaten Zwecken diene.

## Entscheidungsgründe

II.

- 14 Die Revision des FA ist begründet. Das Urteil des FG ist aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 15 Das FG hat zwar zu Recht entschieden, dass dem Kläger der streitige Vorsteuerabzug teilweise zusteht. Seine Auffassung, dies sei in Höhe von 57,43 % der geltend gemachten Vorsteuerbeträge der Fall, verletzt aber die insoweit anzuwendenden Grundsätze zur Vorsteueraufteilung.
- 16 Die Sache ist nicht spruchreif; es sind weitere Feststellungen zu treffen.
- 17 1. Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG kann der Unternehmer die gesetzlich geschuldete Steuer für Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Ausgeschlossen ist der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG für Leistungen, die der Unternehmer für steuerfreie Umsätze verwendet.
- 18 Diese Vorschriften beruhen auf Art. 17 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (Richtlinie 77/388/EWG), wonach der Steuerpflichtige (Unternehmer), der Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet, befugt ist, die im Inland geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert oder erbracht werden, von der von ihm geschuldeten Steuer abzuziehen.
- 19 Der Unternehmer ist nach diesen Vorschriften zum Vorsteuerabzug berechtigt, soweit er Leistungen für sein Unternehmen (§ 2 Abs. 1 UStG, Art. 4 der Richtlinie 77/388/EWG) und damit für seine wirtschaftlichen Tätigkeiten zur Erbringung entgeltlicher Leistungen (wirtschaftliche Tätigkeiten) zu verwenden beabsichtigt (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 3. März 2011 V R 23/10, BFHE 233, 274, BFH/NV 2011, 1261, unter II.1.b, m.w.N.).
- 20 2. Das FG ist --wie bereits das FA-- mit Recht davon ausgegangen, dass der Kläger als Unternehmer tätig wurde und deshalb nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG grundsätzlich zum Vorsteuerabzug berechtigt war.

- 21** a) Der Betrieb einer PV-Anlage erfüllt die Voraussetzungen einer unternehmerischen Tätigkeit, weil er als Nutzung eines Gegenstandes --wie vorliegend-- der nachhaltigen Erzielung von Einnahmen dient (vgl. BFH-Urteile vom 11. April 2008 V R 10/07, BFHE 221, 456, BStBl II 2009, 741, unter II.1., m.w.N.; vom 18. Dezember 2008 V R 80/07, BFHE 225, 163, BStBl II 2011, 292, unter II.2., m.w.N.; Abschn. 2.5. des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses --UStAE--).
- 22** b) Der --ansonsten nicht unternehmerisch tätige-- Kläger hat bereits bei Bezug der hier streitigen Leistungen als Steuerpflichtiger (Unternehmer) zu gelten, weil er zu diesem Zeitpunkt die durch objektive Anhaltspunkte belegte Absicht hatte, eine derartige Tätigkeit durch Betrieb einer PV-Anlage auszuüben, und erste Investitionsausgaben für diese Zwecke getätigt hat (vgl. dazu z.B. EuGH-Urteil vom 8. Juni 2000 Rs. C-400/98 --Breitsohl--, Slg. 2000, I-4321, BStBl II 2003, 452; BFH-Beschluss vom 29. August 2002 V R 65/01, BFH/NV 2003, 211; BFH-Urteil vom 17. Dezember 2008 XI R 64/06, BFH/NV 2009, 798, unter II.3.b).
- 23** 3. Im Streitfall liegt auch der für den Vorsteuerabzug erforderliche direkte und unmittelbare Zusammenhang zwischen Eingangs- und zum Abzug berechtigenden Ausgangsumsätzen (vgl. dazu BFH-Urteile in BFHE 233, 274, BFH/NV 2011, 1261, unter II.1.b; vom 15. Oktober 2009 XI R 82/07, BFHE 227, 238, BStBl II 2010, 247, unter II.1.b, jeweils m.w.N.) vor.
- 24** a) Eine PV-Anlage besteht im Wesentlichen aus Solarzellen, die in sog. Solarmodulen zusammengefasst werden, einem Wechselrichter, der den Gleichstrom umwandelt und einem Einspeisezähler. Die Solarmodule benötigen eine Halterung, um sie in einem bestimmten Winkel auszurichten. Bei einer sog. "Auf-Dach-Montage" --wie vorliegend-- werden die Solarmodule ohne Eingriff in die Dichtigkeit der Dachhaut mit einem Gestell auf das bestehende Dach installiert (vgl. FG München, Urteil vom 27. Juli 2009 14 K 595/08, EFG 2009, 1977; Hessisches FG, Urteil vom 20. Januar 2011 11 K 2735/08, Recht der Erneuerbaren Energien --REE-- 2011, 107, unter 2.a).
- 25** b) Die Scheune, für deren Dacheindeckung die streitigen Vorsteuerbeträge angefallen sind, diente der vom Kläger betriebenen Dach-PV-Anlage. Da das Dach für die Installation der PV-Anlage erforderlich war, besteht ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen den geltend gemachten Vorsteuerbeträgen und den vom Kläger mittels seiner PV-Anlage ausgeführten steuerpflichtigen Ausgangsumsätzen.
- 26** c) Dem kann nicht entgegengehalten werden, dass eine PV-Anlage auch unabhängig von einer Dachfläche zum Zweck der Stromerzeugung betrieben werden kann und dass eine Bodeninstallation einer PV-Anlage durchaus möglich und üblich ist. Denn der Unternehmer ist in seiner Entscheidung frei, in welcher Form er sein Unternehmen betreibt.
- 27** Hinzu kommt, dass der Betreiber einer PV-Anlage nach dem im Streitjahr 2006 geltenden § 11 Abs. 2 Satz 1 des Gesetzes für den Vorrang Erneuerbarer Energien (EEG 2004) vom 21. Juli 2004 (BGBl I 2004, 1918) dann eine erhöhte Vergütung für den von ihm erzeugten Strom beanspruchen konnte, wenn --wie im Streitfall-- die Anlage auf einem Gebäude angebracht war (vgl. dazu Urteile des Bundesgerichtshofs vom 29. Oktober 2008 VIII ZR 313/07, Gewerbearchiv 2010, 129; vom 17. November 2010 VIII ZR 277/09, BGHZ 187, 311, Neue Juristische Wochenschrift 2011, 380; vom 9. Februar 2011 VIII ZR 35/10, Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht-Rechtsprechung-Report 2011, 364, REE 2011, 78). Die Vergütung betrug nach dieser Vorschrift statt mindestens 45,7 Cent pro Kilowattstunde (§ 11 Abs. 1 EEG 2004) --je nach Leistung der Anlage-- mindestens 57,4 Cent, 54,6 Cent oder 54,0 Cent pro Kilowattstunde.
- 28** d) Der aus diesen Gründen hier vorliegende direkte und unmittelbare Zusammenhang zwischen Eingangsumsatz und zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgangsumsätzen kann entgegen der Auffassung des FA nicht mit der Begründung verneint werden, die streitigen Kosten gehörten deswegen nicht --wie nach der Rechtsprechung des EuGH erforderlich-- zu den Kostenelementen der versteuerten, zum Abzug berechtigenden Ausgangsumsätze (Stromlieferungen), weil der Kläger für die von ihm erzeugte Energie einen im EEG 2004 gesetzlich festgelegten Preis erhalte.
- 29** Denn wenn ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen Eingangsumsatz und zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgangsumsätzen besteht, kann der Unternehmer den Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen. Die für den Leistungsbezug getätigten Aufwendungen gehören dann zu den Kostenelementen seiner zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgangsumsätze (vgl. BFH-Urteil vom 27. Januar 2011 V R 38/09, BFHE 232, 278, BFH/NV 2011, 727, unter II.2.b aa, m.w.N.).
- 30** Entgegen der Ansicht des FA ist somit nicht erforderlich, dass die vom Kläger geltend gemachte Vorsteuer

entsprechend einer individuellen Renditeberechnung in die Kalkulation des gesetzlich festgelegten Preises für die erzeugte Energie eingegangen ist.

- 31** 4. Der Senat vermag aber der Auffassung des FG nicht zu folgen, dass die Aufwendungen, soweit sie auf die Sanierung der Südfläche des Daches (57,43 %) entfielen, in vollem Umfang (... €) zum Vorsteuerabzug berechtigen. Denn diese Aufwendungen standen nicht nur zu dem Betrieb der PV-Anlage in direktem und unmittelbarem Zusammenhang. Sie kamen als Erhaltungsaufwendungen auch dem Gebäude selbst zugute.
- 32** a) Für den Vorsteuerabzug aus Erhaltungsaufwendungen bei einem Gebäude kommt es grundsätzlich darauf an, wie der Gebäudeteil genutzt wird, für den die Erhaltungsaufwendungen entstehen. Wenn aber der Erhaltungsaufwand wie bei einer Dachreparatur dem gesamten Gebäude zuzurechnen ist, richtet sich der Vorsteuerabzug nach der Verwendung des gesamten Gebäudes (vgl. BFH-Urteil vom 10. Dezember 2009 V R 13/08, BFH/NV 2010, 960, unter II.2., m.w.N.).
- 33** b) Die für die Beurteilung des Vorsteuerabzugs somit maßgeblichen Verhältnisse des gesamten Gebäudes umfassen nicht nur die innere Nutzfläche des Gebäudes, wenn wie im Streitfall das Gebäude --teilweise-- dadurch unternehmerisch genutzt wird, dass auf dessen Dach eine PV-Anlage installiert wird.
- 34** Vielmehr muss die unternehmerische Nutzung des Daches mitberücksichtigt werden, weil dadurch Umsätze i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG ausgeführt wurden, die nicht der Nutzfläche innerhalb des Gebäudes zugeordnet werden können.
- 35** c) Während das Dach der Scheune des Klägers durch die PV-Anlage teilweise unternehmerisch genutzt wurde, wurde die Nutzfläche innerhalb der Scheune --wozu das FG keine Feststellungen getroffen hat-- nach der Darstellung des Klägers nicht genutzt.
- 36** Soweit die Scheune leer stand, liegt keine unternehmerische Nutzung der Scheune vor. Denn insoweit wurde die Scheune --bewusst und auf Dauer-- nicht zur Ausführung von Umsätzen verwendet. Ein Leerstand ist grundsätzlich keine tatsächliche Verwendung (vgl. zu § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG: BFH-Urteile vom 25. April 2002 V R 58/00, BFHE 200, 434, BStBl II 2003, 435, unter II.2.a; vom 26. Januar 2006 V R 74/03, BFH/NV 2006, 1164, unter II.2.a).
- 37** 5. Der Senat kann auf der Grundlage der bisher getroffenen Feststellungen nicht entscheiden, wie hoch der unternehmerische Nutzungsanteil der Scheune liegt.
- 38** a) Die im Streitfall erforderliche Aufteilung der Vorsteuerbeträge auf die wirtschaftlichen und die nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten eines Unternehmers ist weder in den Art. 17 bis 19 der Richtlinie 77/388/EWG noch in § 15 Abs. 4 UStG geregelt (vgl. EuGH-Urteil vom 13. März 2008 Rs. C-437/06 --Securenta--, Slg. 2008, I-1597, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2008, 344, Rz 33; BFH-Urteil in BFHE 233, 274, BFH/NV 2011, 1261, unter II.3.). Die bestehende Regelungslücke ist in analoger Anwendung des § 15 Abs. 4 UStG zu schließen, so dass der Unternehmer den abziehbaren Vorsteueranteil im Wege einer sachgerechten und von der Finanzverwaltung zu überprüfenden Schätzung zu ermitteln hat (vgl. BFH-Urteil in BFHE 233, 274, BFH/NV 2011, 1261, unter II.3.).
- 39** b) Im Rahmen des § 15 Abs. 4 UStG kommt bei Gebäuden nach Auffassung der Finanzverwaltung als sachgerechter Aufteilungsmaßstab "in der Regel" eine Aufteilung nach dem Verhältnis der Nutzflächen in Betracht (vgl. Abschn. 15.17. Abs. 7 Satz 4 UStAE).
- 40** Nach Ansicht des Senats scheidet aber im Streitfall die Ermittlung des abziehbaren Vorsteueranteils durch eine Gegenüberstellung von Nutzflächen der Scheune, die einerseits unternehmerisch und die andererseits nichtunternehmerisch genutzt werden, aus. Denn durch eine solche Aufteilung nach dem Verhältnis der Nutzflächen lässt sich nicht --wie nach der Rechtsprechung des EuGH im Urteil --Securenta-- in Slg. 2008, I-1597, UR 2008, 344, Leitsatz 2, Rz 37 bis 39 erforderlich-- "objektiv widerspiegeln", welcher Teil der Eingangsaufwendungen jedem dieser beiden Bereiche wirtschaftlich zuzurechnen (vgl. § 15 Abs. 4 Satz 1 UStG) ist.
- 41** Nutzflächen innerhalb eines Gebäudes und Nutzflächen auf dessen Dach sind nicht ohne weiteres zu einer Gesamtnutzfläche zu addieren, weil sie in der Regel nicht miteinander vergleichbar sind. Zudem macht es einen Unterschied, ob eine PV-Anlage auf einem mit geringem Aufwand zu errichtenden Gebäude --wie einer Scheune-- oder z.B. auf einem Ein- oder Mehrfamilienhaus installiert ist (vgl. auch Abschn. 15.17. Abs. 7 Sätze 5 und 6 UStAE).
- 42** c) Der Senat hält für die Aufteilung der Vorsteuerbeträge im Streitfall vielmehr --vorbehaltlich einer anderen vom Kläger im zweiten Rechtsgang gewählten sachgerechten Schätzungsmethode-- die Anwendung eines

Umsatzschlüssels für sachgerecht.

- 43** aa) Da es sowohl an einem Umsatz für das Innere der Scheune als auch an einer entgeltlichen Nutzung der Dachfläche fehlt, könnte insoweit jeweils auf einen fiktiven Vermietungsumsatz abgestellt werden.
- 44** Hinsichtlich der Dachfläche wäre abzustellen auf den fiktiven Umsatz, der sich ergäbe, wenn der Kläger die Dachfläche an einen Dritten zum Betrieb einer PV-Anlage vermietet hätte. Grundstückseigentümer betreiben oftmals eine PV-Anlage nicht selbst, sondern vermieten die Dachfläche ihres Gebäudes zu diesem Zweck an einen Dritten (vgl. z.B. Verfügung der Oberfinanzdirektion --OFD-- Niedersachsen vom 8. Juli 2010 -S 7300- 616 - St 173, juris; Verfügung der OFD Magdeburg vom 21. Juli 2010 -S 7300- 122 - St 24, USt-Kartei ST § 15 Abs. 1 UStG Karte 7, juris; Neufang/Bukowski, Der Steuerberater 2010, 115).
- 45** bb) Einer derartigen oder ähnlichen Anwendung eines Umsatzschlüssels im Streitfall steht § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG nicht entgegen, wonach eine Ermittlung des nicht abziehbaren Teils der Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der Umsätze, die den Vorsteuerabzug ausschließen, zu den Umsätzen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, nur zulässig ist, wenn keine andere wirtschaftliche Zurechnung möglich ist.
- 46** Dabei kann offen bleiben, ob § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG möglicherweise unionsrechtswidrig ist (vgl. dazu den Vorlagebeschluss des BFH vom 22. Juli 2010 V R 19/09, BFHE 231, 280, BStBl II 2010, 1090). Denn im Streitfall ist aus den dargelegten Gründen --soweit ersichtlich-- keine andere sachgerechte wirtschaftliche Zurechnung der Vorsteuerbeträge als nach einem (fiktiven) Umsatzschlüssel möglich.
- 47** d) Das FG wird die erforderlichen Feststellungen zur Ermittlung des unternehmerischen Nutzungsanteils der Scheune im zweiten Rechtsgang zu treffen haben.

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