

Urteil vom 07. Dezember 2022, XI R 16/21

Photovoltaik-Anlage: Vorsteuerabzug aus Reparaturkosten für Hausdach

ECLI:DE:BFH:2022:U.071222.XIR16.21.0

BFH XI. Senat

UStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1 S 1, EGRL 112/2006 Art 168 Buchst a, UStAE Abschn 15.2c Abs 2 S 2, UStAE Abschn 15.2c Abs 2 S 3, UStG VZ 2019

vorgehend FG Nürnberg, 23. Februar 2021, Az: 2 K 826/20

Leitsätze

1. Maßgebend für den Vorsteuerabzug ist nicht nur die Verwendung der vom Steuerpflichtigen bezogenen Eingangsleistung, sondern auch der ausschließliche Entstehungsgrund des Eingangsumsatzes.
2. Wird aufgrund der unsachgemäßen Montage einer unternehmerisch genutzten Photovoltaik-Anlage das Dach eines eigenen Wohnzwecken dienenden Hauses beschädigt, steht dem Unternehmer für die zur Beseitigung des Schadens notwendigen Zimmerer- und Dachdeckerarbeiten der Vorsteuerabzug zu.
3. Die weitere auch eigenen Wohnzwecken dienende Nutzung des Hausdachs ist für den Vorsteuerabzug jedenfalls dann nicht maßgeblich, wenn dem Unternehmer über die Schadensbeseitigung hinaus in seinem Privatvermögen kein verbrauchsfähiger Vorteil verschafft wird.

Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Finanzgerichts Nürnberg vom 23.02.2021 - 2 K 826/20 aufgehoben.

Die Umsatzsteuer wird unter Abänderung des Umsatzsteuerbescheids des Beklagten vom 29.01.2021 auf den Betrag festgesetzt, der sich bei Berücksichtigung eines weiteren Vorsteuerabzugs in Höhe von 4.140,73 € ergibt.

Die Berechnung der Steuer wird dem Beklagten übertragen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) installierte im Jahr 2009 eine Photovoltaikanlage (PV-Anlage) auf dem Dach seines privat genutzten Hauses. Er lieferte den von der PV-Anlage erzeugten Strom umsatzsteuerpflichtig an den zuständigen Netzbetreiber, ordnete die PV-Anlage rechtzeitig vollständig einem Unternehmen zu und nahm den vollen Vorsteuerabzug für die PV-Anlage in Anspruch.
- 2 Im Jahr 2019 (Streitjahr) wurde festgestellt, dass aufgrund der unsachgemäßen Montage der PV-Anlage im Jahr 2009 das Dach beschädigt ist. Durch das nicht fachgerechte Anbohren der Ziegel konnte Feuchtigkeit in das Dach eindringen. Zivilrechtliche Ansprüche des Klägers gegen die Montagefirma der PV-Anlage sind nach Angaben des Klägers verjährt.
- 3 Der Kläger ließ auf eigene Kosten den Schaden in dem Umfang, in dem es erforderlich war, reparieren. Für die notwendigen Zimmerer- und Dachdeckerarbeiten stellte der Dachdecker dem Kläger (nach Abzug von 2 % Skonto) 20.270,02 € zzgl. 3.851,30 € Umsatzsteuer in Rechnung, der Zimmerer (nach Abzug von 2 % Skonto) 1.997,00 € zzgl. 379,43 € Umsatzsteuer.

- 4 Der Kläger beehrte in seiner Umsatzsteuer-Voranmeldung für das III. Kalendervierteljahr 2019 vom 04.11.2019 den vollen Vorsteuerabzug, weil der Schaden nur durch die unternehmerische Nutzung des Dachs (durch die PV-Anlage) entstanden sei. Die Schadensbeseitigung sei daher aus unternehmerischen Gründen erfolgt.
- 5 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) versagte nach einer Außenprüfung im Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheid für das III. Kalendervierteljahr 2019 vom 19.12.2019 den begehrten Vorsteuerabzug bis auf einen Kleinbetrag. Der Einspruch des Klägers blieb (nach einer Teilabhilfe in geringem Umfang aus nicht mehr streitigen Gründen) erfolglos. Das FA ging davon aus, dass für den Vorsteuerabzug aus der Dachsanierung nur der Umstand maßgeblich sei, wie das Dach künftig genutzt werde. Dies sei zu über 90 % nichtunternehmerisch, weil das Dach den privaten Wohnraum bedecke. Liege die unternehmerische Nutzung des Dachs unter 10 %, sei der Vorsteuerabzug komplett zu versagen (§ 15 Abs. 1 Satz 2 des Umsatzsteuergesetzes --UStG--).
- 6 Im Laufe des Klageverfahrens ist der Umsatzsteuerbescheid für das Streitjahr, zuletzt vom 29.01.2021, ergangen.
- 7 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab. Zwar sei es davon überzeugt, dass ein unternehmerisch entstandener Schaden repariert worden sei, der ausschließliche Entstehungsgrund daher in der unternehmerischen Sphäre des Klägers liege und die Reparatur Teil der Kostenelemente der Ausgangsumsätze der PV-Anlage sei. Dies führe aber nicht dazu, dass die Eingangsleistung ausschließlich unternehmerisch genutzt werde. Die zukünftige Nutzung liege nach der Berechnung gemäß der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) unter 10 %, so dass die Versagung des Vorsteuerabzugs zu Recht erfolgt sei.
- 8 Dagegen richtet sich die Revision des Klägers, mit der er die Verletzung materiellen Rechts rügt. Die Vorsteuerbeträge stünden in direktem und unmittelbarem Zusammenhang mit den Umsätzen der PV-Anlage, weil die Aufwendungen unstreitig zu den Kostenelementen der versteuerten, zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgangsumsätze gehörten. Bei Schäden bestimme sich die Abzugsfähigkeit nach den Ausgangsumsätzen, welche die wirtschaftliche Ursache für die nachträglich entstandenen Kosten gesetzt hätten. Er, der Kläger, wäre ohne Vorsteuerabzug mit der Mehrwertsteuer auf Kosten seiner wirtschaftlichen Tätigkeit belastet. Es sei unschädlich, dass die infolge seiner wirtschaftlichen Tätigkeit verursachten Schäden an seinem Privatvermögen entstanden seien. Vielmehr sei eine Gleichbehandlung der Vorsteuern aus Schadensbeseitigungskosten unabhängig davon geboten, ob sie an fremdem Privatvermögen oder eigenem Privatvermögen entstanden sind. Insoweit sei eine Ausnahme von der sonst üblichen prospektiven Kostenzurechnung geboten.
- 9 § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG greife jedenfalls deshalb nicht ein, weil ausschließlich den steuerpflichtigen Umsätzen direkt und unmittelbar zuzurechnende Aufwendungen vorlägen. Er könne eine verursachungsbezogene, retrospektive Betrachtung, die höchststrichterlich unstrittig für das Recht auf Vorsteuerabzug zu beachten sei, nicht aushebeln.
- 10 Der Kläger beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2019 vom 29.01.2021 dahingehend abzuändern, dass weitere Vorsteuerbeträge in Höhe von 4.140,73 € berücksichtigt werden.
- 11 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 12 Die Revision ist begründet; sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Stattgabe der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Der Kläger, der mit dem Betrieb einer auf seinem Wohnhaus angebrachten PV-Anlage eine wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt hat (vgl. Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr vom 20.06.2013 - C-219/12, EU:C:2013:413; BFH-Urteil vom 04.05.2022 - XI R 29/21 (XI R 7/19), BFHE 276, 418), ist aus den Leistungen zur Beseitigung der Schäden, die an dem Dach seines privat genutzten Wohnhauses bei der Anbringung der PV-Anlage entstanden sind, entgegen der Auffassung des FG und des FA zum Vorsteuerabzug berechtigt.
- 13 1. Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 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.

- 14** a) Dies beruht auf Art. 168 Buchst. a der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL). Danach ist der Steuerpflichtige berechtigt, die geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen abzuziehen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert bzw. erbracht wurden oder werden, soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden.
- 15** b) Dazu muss ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen, die das Recht auf Vorsteuerabzug eröffnen, bestehen. Das Abzugsrecht ist nur gegeben, wenn die Ausgaben zu den Kostenelementen der besteuerten, zum Abzug berechtigenden Ausgangsumsätze gehören (vgl. z.B. EuGH-Urteile Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments vom 14.09.2017 - C-132/16, EU:C:2017:683, Rz 28; Vos Aannemingen vom 01.10.2020 - C-405/19, EU:C:2020:785, Rz 25; BFH-Urteile vom 07.05.2020 - V R 1/18, BFHE 270, 146, Rz 23; vom 16.12.2020 - XI R 13/19, BFHE 272, 185, BStBl II 2022, 389, Rz 59).
- 16** c) Das Vorhandensein eines solchen Zusammenhangs ist in Anbetracht des objektiven Inhalts des betreffenden Umsatzes zu beurteilen (vgl. EuGH-Urteile Sveda vom 22.10.2015 - C-126/14, EU:C:2015:712, Rz 29; Finanzamt R vom 08.09.2022 - C-98/21, EU:C:2022:645, Rz 49). Maßgebend für den Vorsteuerabzug ist jedoch nicht nur, wie das FG angenommen hat, die Verwendung der vom Steuerpflichtigen erworbenen Gegenstände und Dienstleistungen (vgl. EuGH-Urteil Sonaecom vom 12.11.2020 - C-42/19, EU:C:2020:913, Rz 66), sondern auch der ausschließliche Entstehungsgrund des Eingangsumsatzes, da dieser ein Kriterium für die Bestimmung des objektiven Inhalts ist (vgl. EuGH-Urteile Becker vom 21.02.2013 - C-104/12, EU:C:2013:99, Rz 29; Bařtová vom 10.11.2016 - C-432/15, EU:C:2016:855, Rz 45; C&D Foods Acquisition vom 08.11.2018 - C-502/17, EU:C:2018:888, Rz 37; Finanzamt R, EU:C:2022:645, Rz 49).
- 17** Kosten stehen daher --entgegen der Auffassung des FG-- auch dann in einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit der wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, soweit sie ihren ausschließlichen Entstehungsgrund in dieser Tätigkeit haben (vgl. EuGH-Urteil Investrand vom 08.02.2007 - C-435/05, EU:C:2007:87, Rz 33, 36; BFH-Urteile vom 13.12.2017 - XI R 3/16, BFHE 261, 84, BStBl II 2018, 727, Rz 28; vom 18.09.2019 - XI R 19/17, BFHE 267, 98, BStBl II 2020, 172, Rz 31; vom 30.06.2022 - V R 32/20, BFHE 276, 428, BStBl II 2023, 45, Rz 18). Ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang wird daher vom EuGH z.B. bejaht, wenn die Eingangsleistung für die wirtschaftliche Tätigkeit des Steuerpflichtigen "unerlässlich" ist (vgl. EuGH-Urteile Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, EU:C:2017:683, Rz 32 ff.; Mitteldeutsche Hartstein-Industrie vom 16.09.2020 - C-528/19, EU:C:2020:712, Rz 32 ff.).
- 18** 2. Danach hat das FG den Vorsteuerabzug zu Unrecht verneint.
- 19** a) Das FG hat zum Streitfall und für den Senat nach § 118 Abs. 2 FGO bindend festgestellt, dass der ausschließliche Entstehungsgrund für die streitigen Vorsteuerbeträge in der unternehmerischen Sphäre des Klägers liegt und die Reparaturkosten Teil der Kostenelemente der Ausgangsumsätze der PV-Anlage sind. Der Schaden an dem ansonsten voll funktionsfähigen Dach ist ausschließlich durch die unsachgemäße Montage der PV-Anlage im Jahr 2009 entstanden und die Reparatur ist nur in dem hierfür erforderlichen Umfang und damit nur auf einer Dachseite erfolgt. Dies genügt für eine Bejahung des Vorsteuerabzugs nach Maßgabe des ausschließlichen Entstehungsgrundes, wie auch das in der mündlichen Verhandlung vor dem Senat erörterte Beispiel zeigt, dass der Unternehmer ein Dach beschädigt, das er zur Anbringung einer PV-Anlage angemietet hat.
- 20** b) Die zukünftige Nutzung des reparierten Gegenstands hingegen ist --entgegen der Auffassung des FG-- für den Vorsteuerabzug jedenfalls dann nicht maßgeblich, wenn dem Unternehmer --wie hier-- über die Schadensbeseitigung hinaus in seinem Privatvermögen kein verbrauchsfähiger Vorteil verschafft wird. Es liefe dem Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer zuwider, wenn ein Steuerpflichtiger für Ausgaben, die für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze erbracht wurden, deshalb die Mehrwertsteuer tragen müsste, weil einem Dritten durch diese Ausgaben ein nebensächlicher Vorteil entsteht (vgl. EuGH-Urteil Vos Aannemingen, EU:C:2020:785, Rz 29), wie dies z.B. der Fall wäre, wenn der Kläger die PV-Anlage auf einem angemieteten Hausdach betrieben hätte und dieses hierbei beschädigt worden wäre. Für den Privatbereich des Unternehmers kann insoweit nichts anderes gelten.
- 21** c) Der Senat weicht damit nicht von den BFH-Urteilen vom 28.02.1980 - V R 138/72 (BFHE 130, 111, BStBl II 1980, 309), vom 25.06.1998 - V R 25/97 (BFH/NV 1998, 1533), vom 10.12.2009 - V R 13/08 (BFH/NV 2010, 960), vom

19.07.2011 - XI R 29/09 (BFHE 234, 556, BStBl II 2012, 430), vom 19.07.2011 - XI R 21/10 (BFHE 235, 14, BStBl II 2012, 434), vom 19.07.2011 - XI R 29/10 (BFHE 234, 564, BStBl II 2012, 438), vom 14.03.2012 - XI R 23/10 (BFH/NV 2012, 1672), vom 14.03.2012 - XI R 26/11 (BFH/NV 2012, 1192) und vom 03.08.2017 - V R 59/16 (BFHE 258, 553, BStBl II 2017, 1209) sowie dem BFH-Beschluss vom 12.03.2014 - XI B 136/13 (BFH/NV 2014, 1095) ab. Denn in diesen Fällen lag der ausschließliche Entstehungsgrund nicht in der Beseitigung eines nur durch die wirtschaftliche Tätigkeit entstandenen Schadens.

- 22** 3. Die Sache ist spruchreif. Besteht der für den Vorsteuerabzug erforderliche Zusammenhang unter Berücksichtigung des ausschließlichen Entstehungsgrundes, genügt dies für die Bejahung des Vorsteuerabzugs.
- 23** a) Der Umstand, dass das Wohnhaus des Klägers, dessen Dach repariert worden ist, sich in dessen Privatvermögen befindet, steht dem begehrten Vorsteuerabzug nicht entgegen. Denn die Zuordnung eines Gegenstands zum Unternehmen bestimmt nur die Anwendung des Mehrwertsteuersystems auf den Gegenstand selbst und nicht auf Gegenstände und Dienstleistungen für seine Nutzung und Wartung (vgl. EuGH-Urteil Bakcsi vom 08.03.2001 - C-415/98, EU:C:2001:136, Rz 33; BFH-Urteil vom 17.12.2008 - XI R 64/06, BFH/NV 2009, 798, Rz 30; Abschn. 15.2c Abs. 2 Satz 2 und 3 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses --UStAE--). Das Recht auf Abzug der Vorsteuer für diese Gegenstände und Dienstleistungen ist eine gesonderte Frage, die insbesondere von dem Zusammenhang zwischen diesen Gegenständen und Dienstleistungen und den besteuerten Umsätzen des Steuerpflichtigen abhängt (vgl. BFH-Beschluss vom 10.02.2011 - XI B 98/10, BFH/NV 2011, 864, Rz 5). Die Finanzverwaltung lässt deshalb zu Recht z.B. in Abschn. 15.2c Abs. 3 Satz 3 UStAE Vorsteuerbeträge aus Reparaturaufwendungen infolge eines Unfalls während einer unternehmerisch veranlassten Fahrt mit einem privaten Kfz unter den weiteren Voraussetzungen des § 15 UStG zum Abzug zu (s.a. BFH-Urteil vom 31.01.2002 - V R 61/96, BFHE 197, 372, BStBl II 2003, 813, Rz 21; Oelmaier in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 15 Rz 301; Stadie in Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, § 15 Rz 546).
- 24** b) Da der Kläger die Eingangsleistungen in vollem Umfang für sein Unternehmen bezogen hat, kommt es auf die Frage, inwieweit § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG auf die bezogenen Eingangsleistungen Anwendung fände, nicht an. Da der Kläger im Streitjahr über ordnungsgemäße Rechnungen verfügt hat, kann er sein Recht auf Vorsteuerabzug auch im Streitjahr ausüben. Die Höhe der gesetzlich geschuldeten Steuer, die als Vorsteuer abziehbar ist, steht zwischen den Beteiligten nicht in Streit.
- 25** 4. Die Übertragung der Berechnung der festzusetzenden Umsatzsteuer auf das FA beruht auf § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO.
- 26** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de