

Alles eitel Freud und Sonnenschein?

Der Bundesfinanzhof hat in drei Urteilen über den Vorsteuerabzug aus Leistungsbezügen für Errichtung oder Renovierung von Gebäudedächern im Zusammenhang mit der Installation von Photovoltaikanlagen entschieden.



Hintergrund: Ein (privater) Betreiber einer Photovoltaikanlage, der den mit seiner Anlage erzeugten Strom kontinuierlich an einen Energieversorger veräußert, ist insoweit umsatzsteuerrechtlich Unternehmer. Er ist damit grundsätzlich auch zum Abzug der ihm in Rechnung gestellten Umsatzsteuer aus Aufwendungen berechtigt, die mit seinen Umsätzen aus den Stromlieferungen in direktem oder/und unmittelbarem Zusammenhang stehen. Zum Streit mit dem Finanzamt kommt es dabei immer wieder über die Frage, ob der Betreiber der Anlage auch Umsatzsteuer aus Aufwendungen ziehen kann, die im Zusammenhang mit baulichen Veränderungen stehen.

Sollte sich eine Photovoltaikanlage auch finanziell selbst tragen – aus baulicher Sicht tut sie dies definitiv nicht. Damit der grüne

Strom fließen kann, ist stets eine tragende Konstruktion erforderlich – meist in Form einer verstärkten Dachfläche. Die tragende Rolle von Dach und Gebäude für das Unternehmen „Stromerzeugung“ legt dabei nahe, über einen Vorsteuerabzug der Gebäudeaufwendungen nachzudenken.

Der Bundesfinanzhof ist in drei Urteilen aus dem Jahr 2011 zu dem Ergebnis gelangt, dass zwischen Stromerzeugung und Gebäudeherstellung beziehungsweise Dachsanierung ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang besteht und ein Vorsteuerabzug für Gebäudeaufwendungen daher zumindest anteilig möglich ist (BFH, Urteile vom 19.07.2011, XI R 29/09, Bundessteuerblatt 2012 II, Seite 430; XI R 29/10, Bundessteuerblatt 2012 II, Seite 430, XI R 29/10, Bundessteuerblatt II, Seite 438; XI R 21/10, Bundessteuerblatt 20/12 II, Seite 434). Konkret bezogen sich die Entscheidungen auf den Vorsteuerabzug aus den Herstellungskosten

eines Schuppens und eines Carports (jeweils mit aufgesetzter Photovoltaikanlage) sowie aus den Aufwendungen für die Neueindeckung eines Dachs.

NEUE VERWALTUNGSANWEISUNG

Das Bayerische Landesamt für Steuern (LfSt) greift die BFH-Rechtsprechung mit Verfügung vom 07.08.2012 auf und erklärt, wie die abzugsfähige Vorsteuer für die Gebäudeaufwendungen zu ermitteln ist. Danach gilt:

TEILUNTERNEHMERISCHE VERWENDUNG

Wird eine Photovoltaikanlage auf dem Dach eines ansonsten nicht unternehmerisch verwendeten Gebäudes betrieben, liegt dem Grunde nach eine unternehmerische Mitbenutzung des Gebäudes vor. In diesem Fall ist von einer sogenannten teilunternehmerischen Verwendung auszugehen, wie vom BMF mit Schreiben vom 02.01.2012 (Bundessteuerblatt 2012 I, Seite 60) dargestellt.

Sofern die unternehmerische Verwendung des Gebäudes mindestens 10 Prozent beträgt, kann das Gebäude oder der Gebäudeteil dem Unternehmen „Stromerzeuger“ zugeordnet werden.

Ist die nichtunternehmerische Tätigkeit jedoch eine nichtwirtschaftliche Tätigkeit im engeren Sinne, kann das Gebäude zu diesem Teil nicht dem Unternehmen zugeordnet werden (Zuordnungsverbot).

Sofern die nichtunternehmerische Tätigkeit eine unternehmensfremde Tätigkeit darstellt, ist hingegen eine komplette Zuordnung möglich (Zuordnungswahlrecht). Allerdings ist der Vorsteuerabzug aus dem unternehmensfremd genutzten Gebäudeteil ausgeschlossen (§ 15 Abs. 1b i. V. m. § 27 Abs. 16 UStG). ➤

› WELCHER AUFTEILUNGSMASSSTAB IST ANZUWENDEN?

Um bei einer teilunternehmerischen Verwendung zu ermitteln, welcher Anteil am Gebäude dem Unternehmen zugeordnet werden kann, muss auf die Verwendung des gesamten Gebäudes abgestellt werden. Dabei ist nicht nur die innere Nutzfläche zu berücksichtigen, sondern auch die Nutzung des Dachs. Zur Abgrenzung des unternehmerischen Verwendungsanteils von dem nichtunternehmerischen Verwendungsanteil wendet der BFH die Grundsätze der Vorsteueraufteilung nach § 15 Abs. 4 UStG analog an.

AUFTEILUNG ANHAND FIKTIVER VERMIETUNGSUMSÄTZE

Zur Ermittlung der unternehmerischen Nutzung des Gebäudes erscheint es dem BFH dabei aber nicht sachgerecht, auf das Verhältnis von Dachflächen und innerer Gebäudefläche abzustellen. Vielmehr spricht sich der BFH an dieser Stelle für eine Aufteilung anhand fiktiver Vermietungsumsätze aus. Dabei werden die fiktiven Vermietungsumsätze aus der Dachfläche der Summe der fiktiven Vermietungsumsätze aus der Dachfläche und des Gebäudes gegenübergestellt. Das Bayerische Landesamt für Steuern weist darauf hin, dass bei der Ermittlung des Umsatzschlüssels nicht die erzielten Umsätze aus der Strompreiseinsparung herangezogen werden dürfen (kein adäquater Aufteilungsmaßstab).

VERTRAUVENSVORSCHUSS FÜR UNTERNEHMER

Das Bayerische Landesamt für Steuern erklärt weiter, dass viele Finanzämter den vom Unternehmer ermittelten Aufteilungsmaßstab grundsätzlich anerkennen sollen. Nur wenn sich ein offensichtliches Missverhältnis zwischen den angesetzten (fiktiven) Vermietungsumsätzen ergibt, sollen die Ämter eine abweichende Berechnung anstellen.

ERMITTLUNG DER ABZIEHBAREN VORSTEUER

Soweit der Solarunternehmer das Gebäude seinem Unternehmen zugeordnet hat und auch zuordnen durfte, kann er die Vorsteuer aus den Gebäude- und Dachherstellungskosten in Höhe des ermittelten Aufteilungschlüssels abziehen.

ERMITTLUNG DER FIKTIVEN VERMIETUNGSUMSÄTZE

Um die fiktiven Vermietungsumsätze aus der Dachfläche zu ermitteln, ist von bestimmten Erlösbandbreiten auszugehen, diese liegen zwischen 2,00 und 4,00 Euro pro Quadratmeter Modulfläche pro Jahr beziehungsweise 20,00 und 30,00 Euro je installiertem kWp (Kilowattpiek) pro Jahr. Die fiktiven Vermietungsumsätze am oberen Rande der Richtwerte sind allerdings nur unter optimalen Bedingungen anzusetzen, z. B. wenn das Dach nach Süden ausgerichtet ist, es eine Neigung von 20 bis 30 Grad aufweist, es keinem Schatten ausgesetzt ist und es in der Nähe eines Einspeisungspunktes liegt.

Das Bayerische Landesamt für Steuern erklärt im Rahmen der Vereinfachungsregelung, dass in der Regel (und ohne weitere Prüfung) von 3,00 Euro pro Quadratmeter Modulfläche ausgegangen werden kann. Will der Unternehmer einen höheren fiktiven Vermietungsumsatz durchsetzen, trifft ihn hierfür die Feststellungslast. In diesen Fällen müsste er dem Finanzamt somit die optimale Ausrichtung seiner Anlage glaubhaft machen.

Um die fiktiven Vermietungsumsätze aus dem Gebäudeinneren zu ermitteln, sollen die Finanzämter die erzielbare Miete einzelfallabhängig errechnen. Hierbei spielen z. B. die Nutzungsart, die Bauweise und die Lage des Gebäudes eine Rolle. Ist das Gebäudeinnere vermietet, muss bei der Berechnung des Umsatzschlüssels die tatsächlich erzielte Miete oder Pacht herangezogen werden.

Für den Vorsteuerabzug aus den Kosten einer Dachsanierung sind zwei Fälle zu unterscheiden: Leistungen zur „allgemeinen“ Dachsanierung sind Erhaltungsaufwendungen, die das gesamte Gebäude betreffen. Bei Dachsanierungen im Zusammenhang mit dem Einbau einer Photovoltaikanlage sind daher ebenfalls die Verhältnisse des gesamten Gebäudes zu beachten. Auch in diesem Fall ist der Umsatzschlüssel anhand der fiktiven Vermietungsumsätze zu ermitteln und ein entsprechend anteiliger Vorsteuerabzug möglich.

Sofern der Solarunternehmer den Dachstuhl allein aus statischen Gründen verstärkt, damit dieser die Last der Solarmodule tragen kann, liegt ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zur Stromerzeugung vor. Für diese Kosten ist daher ein voller Vorsteuerabzug möglich.



MICHAEL TESCHNER, Geschäftsführer bei der Niederrheinischen Treuhand GmbH in Duisburg

Der Bundesfinanzhof hat klargestellt, dass die Leistungsbezüge, die mit der Neuerrichtung oder Renovierung der Dächer anlässlich der Anlagenmontage im Zusammenhang stehen, jedenfalls insoweit dem Unternehmensvermögen zugeordnet werden können, wie sie anteilig dem Betrieb der Photovoltaikanlagen dienen. Voraussetzung ist das Erreichen der 10-Prozent-Grenze (§ 15 Abs. 1 Satz 2 UStG). Des Weiteren wies der BFH darauf hin, dass es der Zuordnung zum Unternehmensvermögen grundsätzlich nicht entgegenstehe, dass eine auf dem Dach eines Gebäudes montierte Photovoltaikanlage gem. § 94 BGB kein wesentlicher Bestandteil des Gebäudes ist. Denn die zivilrechtliche Beurteilung der Verhältnisse sei in diesem Zusammenhang unerheblich. Das Zuordnungswahlrecht für teilweise unternehmerisch und außerunternehmerisch genutzte Wirtschaftsgüter gilt jedoch nicht, soweit diese völlig ungenutzt sind (also auch nicht der privaten Nutzung dienen, wie z. B. eine leer stehende Scheune). In diesem Zusammenhang komme eine Zuordnung des nichtunternehmerisch genutzten Teils zum Unternehmensvermögen grundsätzlich nicht in Betracht. Schließlich hielt der BFH eine Aufteilung der Vorsteuer nach dem Verhältnis der Nutzflächen (vgl. Abschnitt 15.17 Abs. 7 Satz 4 Umsatzsteueranwendungserlass) in den Streitfällen für keinen sachgerechten Aufteilungsmaßstab. Weiterhin offen blieb, ob die weitgehende Verdrängung des Umsatzschlüssels durch § 15 Abs. 4 UStG neue Fassung unionsrechtskonform ist.

Michael Teschner, Rechtsanwalt ■