Urteil vom 19. Juli 2011, XI R 29/09

Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit der Installation einer Photovoltaikanlage auf dem Dach eines anderweitig nicht genutzten Schuppens - Wahlrecht über die Form der Ausübung des Unternehmens - Zuordnung des Schuppens zum Unternehmen - Ermittlung des unternehmerischen Nutzungsanteils

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 2 S 1

vorgehend FG München, 26. Juli 2009, Az: 14 K 1164/07

Leitsätze

1. Der Betreiber einer Photovoltaikanlage kann den Vorsteuerabzug aus den Herstellungskosten eines Schuppens, auf dessen Dach die Anlage installiert wird und der anderweitig nicht genutzt wird, nur im Umfang der unternehmerischen Nutzung des gesamten Gebäudes beanspruchen, vorausgesetzt diese Nutzung beträgt mindestens 10 Prozent .

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 des Schuppens 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 Aufwendungen für die Errichtung eines Holzschuppens, auf dessen Dach eine Photovoltaikanlage (PV-Anlage) zur Erzeugung von Strom aus solarer Strahlungsenergie betrieben wird.

2 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) betrieb seit 2003 in R eine auf dem Dach eines fremden Gebäudes installierte PV-Anlage. Im Jahr 2006 (Streitjahr) errichtete er in O auf seinem Grundstück, das mit einem von ihm bewohnten Haus bebaut war, einen Holzschuppen mit einer Grundfläche von 135 qm (15 m x 9 m). Sodann ließ er die PV-Anlage in R abmontieren und auf dem Dach des Holzschuppens in O wieder installieren.

3 Für die Errichtung des Holzschuppens sowie die Demontage und Montage der PV-Anlage machte der Kläger in seiner Umsatzsteuer-Voranmeldung für das dritte Kalendervierteljahr 2006 Vorsteuerbeträge geltend.

4 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) gewährte im Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheid für das dritte Kalendervierteljahr 2006 vom 4. Dezember 2006 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 9. März 2007 den Vorsteuerabzug jedoch nur insoweit, als die Aufwendungen seiner Auffassung nach unmittelbar der PV-Anlage zugeordnet werden konnten (... €), nicht aber, soweit sie mit der Errichtung des Holzschuppens in Zusammenhang standen (... €).

5 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit dem Antrag, unter Änderung der mittlerweile ergangenen Umsatzsteuerfestsetzung für 2006 vom 2. Juli 2007 weitere Vorsteuerbeträge in Höhe von ... € anzuerkennen, ab. Es führte zur Begründung im Wesentlichen aus, möge auch der Anlass für die Errichtung des Schuppens der notwendig gewordene Umbau der als Dachanlage geförderten PV-Anlage von R nach O gewesen sein, so sei die Errichtung dennoch nicht "für" das Unternehmen "Betrieb der PV-Anlage" ausgeführt worden, weil der Kläger den Schuppen nicht in dem nach § 15 Abs. 1 Satz 2 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) erforderlichen Umfang von 10 Prozent unternehmerisch nutze.

6 In die Berechnung der 10-Prozent-Grenze des § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG gehe lediglich die Wohn- bzw. Nutzfläche

eines Gebäudes ein; die Nutzung des Daches zähle insoweit nicht. Da der Kläger eine Nutzung dieser Flächen im Zusammenhang mit der PV-Anlage nicht dargetan habe und auch nicht davon ausgegangen werden könne, dass die in der Regel im Schuppeninneren installierten Anlagenteile wie Einspeisezähler, Wechselrichter und Schaltschrank 10 Prozent der Nutzfläche beanspruchten, habe der Kläger --mangels des nach § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG erforderlichen Umfangs einer unternehmerischen Nutzung-- nicht die Möglichkeit, den ansonsten nichtunternehmerisch genutzten Schuppen dem Unternehmen "Betrieb der PV-Anlage" zuzuordnen.

7 Das FG-Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2009, 1975 veröffentlicht.

8 Mit der vom Senat zugelassenen Revision rügt der Kläger die Verletzung von § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG und macht im Wesentlichen geltend:

9 Die von ihm seit 2003 in R auf einem fremden Grundstück betriebene und als Dachanlage geförderte PV-Anlage habe aufgrund des Verkaufs des Grundstücks im April 2006 demontiert werden müssen. Um weiterhin durch den Betrieb dieser Anlage eine erhöhte Vergütung nach § 11 Abs. 2 Satz 1 des im Streitjahr 2006 geltenden Gesetzes für den Vorrang Erneuerbarer Energien (EEG 2004) vom 21. Juli 2004 (BGBl I 2004, 1918) zu erhalten, habe er sich entschieden, einen Schuppen auf seinem Grundstück in O zu errichten.

10 Der Schuppen sei zunächst nur zum Zweck des Betriebs einer Dach-PV-Anlage errichtet und im Streitjahr auch ausschließlich hierfür genutzt worden; aufgrund des Leerstandes der Innennutzflächen und der einzigen Nutzung durch die Dach-PV-Anlage liege eine unternehmerische Nutzung des Schuppens zu 100 Prozent vor. Darüber hinaus sei als spätere Hauptnutzung eine weitere unternehmerische Nutzung des Schuppens als Nassholzlagerplatz für einen Brennstoffhandel vorgesehen gewesen.

11 Bei der Prüfung, inwieweit der Schuppen durch die auf dessen Dach montierte PV-Anlage unternehmerisch genutzt werde, könne nicht von den Innennutzflächen als Schätzungsgrundlage ausgegangen werden. Die Nutzfläche eines Gebäudes für Betriebsvorrichtungen wie einer Dach-PV-Anlage sei nur das Dach des Gebäudes.

12 Er --der Kläger-- habe das Recht, den Schuppen seinem Unternehmensvermögen zuzuordnen. Dafür reiche der hier vorliegende objektive und erkennbare wirtschaftliche Zusammenhang der Errichtung des Schuppens mit seiner gewerblichen Tätigkeit aus.

13 Der Kläger beantragt sinngemäß, das FG-Urteil aufzuheben und die Umsatzsteuerfestsetzung für 2006 vom 2. Juli 2007 dahingehend zu ändern, dass weitere Vorsteuerbeträge in Höhe von ... € als abziehbar anerkannt werden.

14 Das FA schließt sich der Urteilsbegründung des FG an und weist u.a. darauf hin, dass eine --seiner Auffassung nach unsinnige-- Nutzung des Schuppens als Nassholzlagerplatz bislang nicht erfolgt sei.

Entscheidungsgründe

II.

15 Die Revision des Klägers 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--).

16 Das FG hat zu Unrecht entschieden, dass der streitige Vorsteuerabzug an der 10-Prozent-Grenze des § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG scheitere, weil bei der Berechnung dieser Grenze lediglich auf die innere Nutzfläche des Schuppens abzustellen und die Nutzung des Daches durch die PV-Anlage nicht zu berücksichtigen sei.

17 Die Sache ist nicht spruchreif; es sind weitere Feststellungen zu treffen.

18 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.

19 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.

20 a) 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.).

21 b) Beabsichtigt der Unternehmer eine von ihm bezogene Leistung zugleich für seine wirtschaftliche und seine nichtwirtschaftliche Tätigkeit zu verwenden, kann er den Vorsteuerabzug grundsätzlich nur insoweit in Anspruch nehmen, als die Aufwendungen hierfür seiner wirtschaftlichen Tätigkeit zuzurechnen sind (vgl. BFH-Urteil in BFHE 233, 274, BFH/NV 2011, 1261, unter II.1.c, m.w.N.).

22 c) Anders ist es nur bei der Lieferung eines Gegenstandes, den der Unternehmer sowohl für steuerpflichtige wirtschaftliche Tätigkeiten als auch für private Zwecke verwenden will.

23 In diesem Fall kann er den Gegenstand insgesamt seinem Unternehmen zuordnen und aufgrund dieser Unternehmenszuordnung in vollem Umfang zum Vorsteuerabzug berechtigt sein; er hat dann aber die private Verwendung des Gegenstandes als unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG zu versteuern (vgl. Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- vom 8. Mai 2003 Rs. C-269/00 --Seeling--, Slg. 2003, I-4101, BStBl II 2004, 378, Rz 40 bis 43; BFH-Urteile vom 24. Juli 2003 V R 39/99, BFHE 203, 206, BStBl II 2004, 371; vom 11. April 2008 V R 10/07, BFHE 221, 456, BStBl II 2009, 741, unter II.3.b; vom 17. Dezember 2008 XI R 64/06, BFH/NV 2009, 798, unter II.3.c; in BFHE 233, 274, BFH/NV 2011, 1261, unter II.1.c; Lange, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2008, 23, jeweils m.w.N.).

24 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.

25 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 in 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--).

26 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.

27 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).

28 b) Der Schuppen, für dessen Errichtung 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.

29 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.

30 Hinzu kommt, dass der Betreiber einer PV-Anlage nach dem im Streitjahr 2006 geltenden § 11 Abs. 2 Satz 1 EEG 2004 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 Cent pro Kilowattstunde

31 4. Im Streitfall kann der Kläger aus den Rechnungen über die Leistungen zur Herstellung des Holzschuppens aber nicht den vollen Vorsteuerabzug geltend machen. Denn er nutzt den Holzschuppen nicht in vollem Umfang unternehmerisch. Vielmehr liegt eine teilweise nichtwirtschaftliche Nutzung des Schuppens vor. Diese ermöglicht --anders als eine teilweise private Nutzung-- keine volle Zuordnung des Schuppens zum Unternehmen.

32 a) Während das Dach des Schuppens durch die PV-Anlage teilweise unternehmerisch genutzt wurde, befanden sich nach den --nicht näher belegten-- Feststellungen des FG im Innern des Schuppens Teile der PV-Anlage, die dort "in der Regel" installiert werden, wie Einspeisezähler, Wechselrichter und Schaltschrank; nach der Darstellung des Klägers stand der Schuppen leer.

33 Soweit der Schuppen leer stand, lag entgegen der Ansicht des Klägers keine unternehmerische Nutzung des Schuppens vor. Denn insoweit wurde der Schuppen --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).

34 Eine nach der Behauptung des Klägers von ihm später beabsichtigte unternehmerische Nutzung des (geschlossenen) Schuppens als Nassholzlagerplatz für einen Brennstoffhandel erscheint wenig wahrscheinlich. Jedenfalls hat der Kläger nach den tatsächlichen Feststellungen des FG eine solche Absicht unternehmerischer Nutzung nicht --wie erforderlich-- durch objektive Anhaltspunkte belegt (vgl. dazu z.B. EuGH-Urteil vom 8. Juni 2000 Rs. C-400/98 --Breitsohl--, Slg. 2000, I-4321, BFH/NV Beilage 2001, 20; BFH-Beschluss vom 29. August 2002 V R 65/01, BFH/NV 2003, 211; BFH-Urteil in BFH/NV 2009, 798, unter II.3.b).

35 b) Bei der --neben der unternehmerischen Nutzung eines Teils des Schuppendaches-- hier somit vorliegenden teilweisen nichtwirtschaftlichen Nutzung des Schuppens ist --anders als bei einer teilweise privaten Nutzung-- eine Zuordnung des (gesamten) Schuppens zum Unternehmen nicht statthaft.

36 Denn nach dem EuGH-Urteil vom 12. Februar 2009 Rs. C-515/07 --VNLTO-- (Slg. 2009, I-839, BFH/NV 2009, 682) löst nicht bereits jede teilweise Verwendung zu "nichtwirtschaftlichen" (in der deutschen Terminologie: nichtunternehmerischen) Zwecken das Zuordnungswahlrecht und das Recht auf einen vollständigen Vorsteuerabzug aus. Erforderlich ist vielmehr, dass der gemischtgenutzte Gegenstand insoweit --anders als im Streitfall-- für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen, für den Bedarf seines Personals oder für unternehmensfremde Zwecke i.S. des Art. 6 Abs. 2 Buchst. a der Richtlinie 77/388/EWG verwendet wird (vgl. Rz 32 des Urteils). Denn nur in diesen Fällen ist das Erfordernis erfüllt, dass das --durch eine Zuordnungsentscheidung entstandene-- Recht auf einen vollständigen Vorsteuerabzug mit der (späteren) Verpflichtung zur (teilweisen) Versteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe korrespondiert (vgl. BFH-Urteil vom 12. Januar 2011 XI R 9/08, BFHE 232, 254, BFH/NV 2011, 941, UR 2011, 357, unter II.2.).

37 5. Einen im Streitfall --mangels Zuordnungsrecht-- lediglich anteilig möglichen Vorsteuerabzug aus den Leistungen zur Errichtung des Schuppens kann der Kläger nur dann beanspruchen, wenn er den gesamten Schuppen zu mindestens 10 Prozent unternehmerisch nutzt.

38 a) Nach § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG gilt als nicht für das Unternehmen ausgeführt u.a die Lieferung eines Gegenstandes, den der Unternehmer zu weniger als 10 Prozent für sein Unternehmen nutzt (sog. unternehmerische Mindestnutzung). Die Vorschrift beruht auf Art. 27 der Richtlinie 77/388/EWG (vgl. Wagner in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 15 Rz 441 ff.; Lippross, Umsatzsteuer, 22. Aufl., S. 402 f., jeweils m.w.N.).

39 § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG ist im Streitfall anwendbar, weil der errichtete Schuppen dem Kläger geliefert worden ist. Es handelt sich um eine Werklieferung i.S. von § 3 Abs. 4 UStG (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 20. Januar 1997 V R 5/96, BFH/NV 1997, 811; Leonard in Bunjes/Geist, UStG, 10. Aufl., § 3 Rz 181).

40 b) Der Senat vermag der Auffassung des FG nicht zu folgen, dass bei der Ermittlung der nach § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG erforderlichen unternehmerischen Mindestnutzung von 10 Prozent nur die innere Nutzfläche des Schuppens berücksichtigt werden dürfe.

41 aa) Für den Vorsteuerabzug aus Baumaßnahmen ist bei der Herstellung eines neuen Gebäudes --wie hier die Neuerrichtung des Schuppens-- auf die Verwendungsverhältnisse des gesamten Gebäudes abzustellen (vgl. BFH-Urteile vom 28. September 2006 V R 43/03, BFHE 215, 335, BStBl II 2007, 417; vom 22. November 2007 V R 43/06, BFHE 219, 450, BStBl II 2008, 770; vom 13. August 2008 XI R 53/07, BFH/NV 2009, 228; vom 25. März 2009 V R 9/08, BFHE 225, 230, BStBl II 2010, 651, unter II.2.; vom 10. Dezember 2009 V R 13/08, BFH/NV 2010, 960; Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 30. September 2008, BStBl I 2008, 896; Abschn. 15.17. Abs. 7 Sätze 1 und 2 UStAE).

42 bb) Die für die Beurteilung des Vorsteuerabzugs somit maßgeblichen Verwendungsverhältnisse des gesamten Gebäudes umfassen entgegen der Ansicht des FG 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.

43 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.

44 6. Der Senat kann auf der Grundlage der bisher getroffenen Feststellungen nicht entscheiden, wie hoch der unternehmerische Nutzungsanteil des Schuppens liegt und ob die 10-Prozent-Grenze des § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG erreicht wird.

45 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, 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.).

46 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).

47 Nach Ansicht des Senats scheidet aber im Streitfall die Ermittlung des abziehbaren Vorsteueranteils durch eine Gegenüberstellung von Nutzflächen des Schuppens, 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.

48 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 einem Schuppen-- oder z.B. auf einem Ein- oder Mehrfamilienhaus installiert ist (vgl. auch Abschn. 15.17. Abs. 7 Sätze 5 und 6 UStAE).

49 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.

50 aa) Da es sowohl an einem Umsatz für das Innere des Schuppens als auch an einer entgeltlichen Nutzung der Dachfläche fehlt, könnte insoweit jeweils auf einen fiktiven Vermietungsumsatz abgestellt werden.

51 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) - wie dies offenbar auch im Streitfall zunächst in R der Fall war.

52 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.

53 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.

54 d) Das FG wird die erforderlichen Feststellungen zur Ermittlung des unternehmerischen Nutzungsanteils des Schuppens im zweiten Rechtsgang zu treffen haben.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de