Urteil vom 03. August 2017, V R 59/16

Dachertüchtigung für eine Photovoltaikanlage

ECLI:DE:BFH:2017:U.030817.VR59.16.0

BFH V. Senat

UStG § 15 Abs 1 S 2, UStG § 3 Abs 4, UStG VZ 2011

vorgehend FG München, 25. Juli 2016, Az: 2 K 671/13

Leitsätze

Beim Vorsteuerabzug aus einer Werklieferung für die gesamte Dachfläche eines Gebäudes muss die Verwendungsmöglichkeit des gesamten Gebäudes in die durch § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG vorgegebene Verhältnisrechnung einbezogen werden .

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts München vom 26. Juli 2016 2 K 671/13 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht München zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) betrieb eine Photovoltaikanlage zur entgeltlichen Stromeinspeisung. Die Anlage befand sich auf dem Dach des von ihr mit ihrem Ehemann bewohnten Anwesens, das im Alleineigentum ihres Ehemanns stand. Es handelte sich um einen Einfirsthof bestehend aus dem ausschließlich privat genutzten Wohnhaus und einer Scheune. Die Scheune wurde im Streitjahr privat als Werkstatt und Stellplatz für drei Pferde genutzt. Wohnhaus und Scheune befanden sich unter einem gemeinsamen Dach.

2 Die Klägerin mietete von ihrem Ehemann eine über dem Scheunenteil des Anwesens gelegene Teilfläche des Daches von 158,5 qm zum Betrieb einer Photovoltaikanlage gegen ein Nutzungsentgelt von 237,75 € an.

3 Sie beauftragte im Streitjahr (2011) einen Dachdecker mit Arbeiten am Dach. Diese umfassten für die gesamte Dachfläche von 470 qm u.a. die Abnahme der Ziegel und Dachlattung, das Anbringen einer bitumierten Dachschalungsbahn mit neuen Konterlatten und Dachlatten, die Wiedereindeckung des Daches mit den ursprünglich verwendeten Dachziegeln und die Montage neuer Schneestoppnasen. Auf einer Teilfläche von 258 qm wurde das Dach mit einer Rauhschalung versehen. Außerdem wurden Spenglerarbeiten wie Dachrinnenmontage und Windbrettverkleidung durchgeführt. Für das Vorhalten des Gerüsts bei den Arbeiten an der Photovoltaikanlage wurden unabhängig von der Baustelleneinrichtung für die Dachdeckerarbeiten 1.153,01 € zzgl. Mehrwertsteuer berechnet. Insgesamt rechnete die Zimmerei gegenüber der Klägerin mit Rechnung vom 19. April 2011 Dachdeckerleistungen i.H.v. 20.615,15 € zzgl. 3.916,29 € Mehrwertsteuer ab. Davon entfielen 10.748,42 € zzgl. 2.042,20 € Mehrwertsteuer für die Arbeiten am Scheunendach. Hierin waren die Kosten des Gerüsts für die Arbeiten an der Photovoltaikanlage enthalten.

4 Im August 2011 wurden die Module für die Photovoltaikanlage mit einer Gesamtleistung von 22,08 kWp auf der Dachfläche der Scheune (Ost- und Westseite) installiert.

5 Die Klägerin machte für das Streitjahr zunächst in einer Voranmeldung 90 % des in der Rechnung der Zimmerei ausgewiesenen Steuerbetrags als Vorsteuer geltend. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) versagte den Vorsteuerabzug. Der Einspruch hatte keinen Erfolg.

6 Demgegenüber gab das Finanzgericht (FG) mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2017, 434 veröffentlichten Urteil der Klage teilweise statt. Die Klägerin habe unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) mit der Dachsanierung keine Leistung an ihren Ehemann im Rahmen eines tauschähnlichen Verhältnisses nach § 3 Abs. 12 Satz 2 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) erbracht. Hierfür führte das FG insbesondere an, dass die Sanierung nicht Gegenstand einer vertraglichen Vereinbarung gewesen und ein Sanierungsbedarf in Bezug auf das Dach nicht ersichtlich sei. Gleichwohl sei die Klägerin zum Vorsteuerabzug berechtigt. In Bezug auf das Vorhalten des Gerüsts für die Arbeiten an der Photovoltaikanlage als gesonderter eigenständiger Leistung könne die Klägerin den vollen Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen.

7 Sie sei auch zum Vorsteuerabzug aus der Dachsanierung berechtigt, soweit sich diese auf den Scheunenteil bezogen habe. § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG stehe dem nicht entgegen, da sich die unternehmerische Mindestnutzung bei Betrachtung der angemieteten Dachfläche und der sich darunter befindlichen Scheune nach Maßgabe eines fiktiven Vermietungsschlüssels entsprechend der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) auf 11,6 % belaufen habe. Aufgrund einer Zuordnungsentscheidung stehe ihr damit im Umfang der angemieteten Dachfläche der volle Vorsteuerabzug zu. Soweit die Flächen unter diesem Dachteil privat verwendet worden seien, habe die Klägerin aber eine unentgeltliche Wertabgabe zu versteuern.

8 Hiergegen wendet sich das FA mit seiner Revision. Mit der Annahme, dass die Klägerin aufgrund der Dachsanierung keine Leistung an ihren Ehemann erbracht habe, widerspreche das FG der Verwaltungsauffassung. Es liege ein tauschähnlicher Umsatz vor.

9 Das FA beantragt,
das Urteil des FG aufzuheben und die Dachsanierungsarbeiten als steuerpflichtige Leistung für ein im Gegenzug erworbenes Dachnutzungsrecht der Umsatzsteuer zu unterwerfen.

10 Die Klägerin beantragt sinngemäß,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

11 Die Revision des FA ist aus anderen als den geltend gemachten Gründen begründet. Das Urteil des FG ist aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zwar hat das FG die für den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG erforderliche Unternehmereigenschaft und den Leistungsbezug für das Unternehmen aufgrund der beabsichtigten Stromlieferungen gegen Entgelt zutreffend bejaht. Das Urteil des FG verletzt aber § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG.

12 1. Nach § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG gilt die Lieferung, die Einfuhr oder der innergemeinschaftliche Erwerb eines Gegenstandes, den der Unternehmer zu weniger als 10 % für sein Unternehmen nutzt, als nicht für das Unternehmen ausgeführt.

13 Unionsrechtlich beruhte diese Vorschrift im Streitjahr auf der Entscheidung des Rates vom 20. Oktober 2009 zur Ermächtigung der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland), weiterhin eine von Art. 168 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) abweichende Regelung anzuwenden (2009/791/EG, Amtsblatt der Europäischen Union Nr. L 283/55). Art. 1 dieser Ratsentscheidung ermächtigte Deutschland, abweichend von Art. 168 Abs. 2 MwStSystRL, die Mehrwertsteuer auf Gegenstände und Dienstleistungen, die zu mehr als 90 % für private Zwecke des Steuerpflichtigen oder seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke genutzt werden, vollständig vom Recht auf Vorsteuerabzug auszuschließen. Nach Art. 2 der Ratsentscheidung galt dies im Zeitraum vom 1. Januar 2010 bis 31. Dezember 2012.

14 Im Streitfall bestehen gegen die Anwendung von § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG keine unionsrechtlichen Bedenken. Denn das Gebäude, für dessen Dacherneuerung die Klägerin den Vorsteuerabzug geltend macht, wurde neben der

Verwendung für den Betrieb der Photovoltaikanlage nur für private Wohnzwecke, nicht aber für nichtwirtschaftliche --nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallende-- Tätigkeiten verwendet (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 16. November 2016 XI R 15/13, BFHE 255, 555, Leitsatz 1). Gleiches gilt für die Nutzung der Scheune.

15 2. Das Urteil des FG ist aufzuheben, da es verkannt hat, dass sich die Verhältnisrechnung zur Feststellung der unternehmerischen Mindestnutzung i.S. von § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG im Fall der Lieferung auf den gelieferten Gegenstand und dessen Verwendung insgesamt bezieht.

16 a) Ohne dass dies revisionsrechtlich zu beanstanden wäre, ist das FG davon ausgegangen, dass es im Streitfall um den Vorsteuerabzug aus einer einheitlichen Leistung zur Dacherneuerung geht, deren Aufspaltung in mehrere Einzelleistungen (Lieferung der Baumaterialien wie z.B. Rauhschalung, Dachschalungsbahn, Konterlatten, Dachlatten, Alu-Lochgitter, Schneestoppnasen, Traufblech und Windbrettverkleidung einerseits sowie dem Freilegen des vorhandenen Dachstuhls, Anbringen der Dachschalung und –lattung sowie Eindeckung des Daches mit den vorhandenen Ziegeln andererseits) wirklichkeitsfremd wäre. Zutreffend hat das FG nur das Vorhalten des Gerüsts für die Arbeiten an der Photovoltaikanlage als gesonderte eigenständige Leistung angesehen.

17 Das FG hat zudem nach Maßgabe der Senatsrechtsprechung (BFH-Urteil vom 9. Juni 2005 V R 50/02, BFHE 210, 182, BStBl II 2006, 98) in der Gesamtleistung zutreffend eine Werklieferung nach § 3 Abs. 4 UStG angesehen. Diese Werklieferung bezog sich nach den für im Revisionsverfahren bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) auf die gesamte Dachfläche.

18 b) Geht es um den Vorsteuerabzug aus einer Werklieferung für die gesamte Dachfläche, muss das gesamte Gebäude und damit die Verwendungsmöglichkeit des gesamten Gebäudes in die durch § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG vorgegebene Verhältnisrechnung einbezogen werden (zur Anwendung von § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG auf Werklieferungen vgl. z.B. BFH-Urteile vom 19. Juli 2011 XI R 29/09, BFHE 234, 556, BStBl II 2012, 430, unter II.5., und vom 19. Juli 2011 XI R 21/10, BFHE 235, 14, BStBl II 2012, 434, unter II.3.a; vgl. auch zu einer ähnlichen Fallgestaltung BFH-Urteil vom 19. Juli 2011 XI R 29/10, BFHE 234, 564, BStBl II 2012, 438).

19 Daher kommt es für die Frage, ob die von § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG geforderte unternehmerische Mindestnutzung vorliegt, auf die Verwendung des gesamten Gebäudes unter Einschluss aller Flächen unter dem Dach und der gesamten Dachfläche an. Einzubeziehen in die Verhältnisrechnung zur Feststellung der unternehmerischen Mindestnutzung sind daher neben der Scheune auch die privaten Wohnflächen sowie die Dachflächen, die nicht für den Betrieb der Photovoltaikanlage genutzt wurden.

20 c) Demgegenüber hat das FG die Frage der unternehmerischen Mindestnutzung für die von der Klägerin bezogene Werklieferung nur anteilig für den Teil der Dachfläche geprüft, auf dem sich die Photovoltaikanlage befand, sowie für den unter dieser Dachfläche gelegenen Gebäudeteil ("Scheune").

21 3. Die Sache ist nicht spruchreif.

22 a) Das FG hat die Klägerin in Bezug auf das Vorhalten des Gerüsts für die Arbeiten an der Photovoltaikanlage als gesonderte eigenständige Leistung zu Recht in vollem Umfang als zum Vorsteuerabzug berechtigt angesehen.

23 b) Das FG hat im Übrigen aber § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG unzutreffend angewendet und aufgrund der nur teilweisen Erfassung des Gebäudes eine unternehmerische Nutzung von 11,6 % ermittelt. Zwar ist bei der gebotenen Einbeziehung des gesamten Gebäudes eine deutliche Unterschreitung der Mindestnutzungsgrenze von 10 % zu erwarten. Hierzu hat das FG indes keine Feststellungen getroffen, die somit nachzuholen sind.

24 4. Für das weitere Verfahren weist der Senat vorsorglich auf Folgendes hin:

25 a) Sollte nach den im zweiten Rechtsgang zu treffenden Feststellungen § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG einem Vorsteuerabzug nicht entgegenstehen, wird das FG zudem zu berücksichtigen haben, dass die von ihm bislang angenommene Möglichkeit einer Zuordnung nicht in Betracht kommt.

26 aa) Zwar kann der Unternehmer einen teilweise unternehmerisch und teilweise privat genutzten Gegenstand in vollem Umfang seinem Unternehmen zuordnen (ständige Rechtsprechung von EuGH und BFH, z.B. EuGH-Urteile Puffer vom 23. April 2009 C-460/07, EU:C:2009:254, Rz 40, 42, 47; Armbrecht vom 4. Oktober 1995 C-291/92, EU:C:1995:304, Rz 13, 14; Seeling vom 8. Mai 2003 C-269/00, EU:C:2003:254, Rz 41, 43, 55; VNLTO vom 12. Februar 2009 C-515/07, EU:C:2009:88, Rz 32; Medicom und MPA vom 18. Juli 2013 C-210, 211/11, EU:C:2013:479, Rz 22;

BFH-Urteile vom 20. März 2014 V R 27/12, BFH/NV 2014, 1097, Rz 11; vom 11. Juli 2012 XI R 17/09, BFH/NV 2013, 266, Rz 35).

27 Dabei kommt eine Zuordnung auch unter Beachtung der Einschränkung des Zuordnungswahlrechts auf die Herstellung und Anschaffung von Gegenständen in Abgrenzung zu sonstigen Leistungen (vgl. allgemein BFH-Urteil vom 14. Oktober 2015 V R 10/14, BFHE 251, 461, BStBl II 2016, 717, Leitsätze 1 und 2) in Betracht, da es im Streitfall um die Zuordnung bei einem durch Werklieferung erneuerten Gegenstand geht.

28 bb) Zu beachten ist hingegen, dass sich das Recht der Klägerin an dem Gebäude als dem durch die Werklieferung ertüchtigten Gegenstand auf die Anmietung einer Teilfläche des Daches beschränkte. Eine weitergehende Zuordnung von Gebäudeteilen --sei es auf, sei es unter dem Dach-- wurde durch die nur eingeschränkte Anmietung ausgeschlossen (vgl. auch zu der anders gelagerten Fallgestaltung, dass der Mieter den Mietgegenstand teilweise unternehmerisch und teilweise privat verwendet, BFH-Urteil in BFHE 251, 461, BStBl II 2016, 717). Hier greift der Zweck des Zuordnungswahlrechts nicht ein. Denn mit diesem Wahlrecht soll aus Gründen der steuerrechtlichen Neutralität verhindert werden, dass bei einer zunächst teilweise privaten, später aber weitergehenden unternehmerischen Nutzung eines Gegenstandes eine Mehrwertsteuerbelastung aus dem Erwerb oder der Herstellung des Gegenstandes verbleibt (EuGH-Urteil Puffer, EU:C:2009:254, Rz 47, und BFH-Urteil in BFHE 251, 461, BStBl II 2016, 717, Rz 19).

29 Damit erübrigt sich auch die vom FG als entscheidungserheblich beurteilte Frage nach der Steuerbarkeit einer Verwendungsentnahme gemäß § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG.

30 cc) Nicht zu beanstanden ist demgegenüber, dass das FG im Hinblick auf die Besonderheiten des Streitfalls wie die fehlende Sanierungsbedürftigkeit des Dachs nicht von einer Einbeziehung der Dachsanierung in einem tauschähnlichen Umsatz mit dem Vermieter ausgegangen ist (vgl. aber zu einer anders gelagerten Fallgestaltung BFH-Urteil vom 16. November 2016 V R 35/16, BFH/NV 2017, 768).

31 5. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de