

Einkommensteuerrecht

Dr. Marion Titgemeyer, Osnabrück

Steuerliche Behandlung von Gebäudekosten bei Photovoltaikanlagen

In seinem jüngst veröffentlichtem Urteil vom 17. 10. 2013 – III R 27/12 hat der BFH entschieden, dass bei einer Photovoltaikanlage, die auf dem Dach eines sonst privat genutzten Gebäudes installiert ist, die anteiligen Gebäudekosten nicht als Betriebsausgaben im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb steuerlich beachtlich sind. Nachfolgend werden das Urteil und seine Praxisfolgen erläutert, die für betroffene Steuerpflichtige auf den ersten Blick nachteilig wirken.

I. Urteil des BFH vom 17. 10. 2013

1. Tatbestand: Errichtung einer Photovoltaikanlage auf dem Dach eines Gebäudes

Der BFH entschied über den Fall zusammenveranlagter Eheleute. Der Kläger, Eigentümer eines landwirtschaftlichen Betriebes, hatte eine Reithalle und eine Mehrzweckhalle auf seinem Grundstück errichtet und preisgünstig an die Klägerin vermietet. Diese nutzte die Gebäude als Pferdepension und zur Haltung von Kühen. Auf der Reithalle sowie auf der Mehrzweckhalle wurden durch den Kläger Photovoltaikanlagen auf einer Trägerkonstruktion angebracht. Dem Kläger flossen aus der Einspeisung von Strom, der durch die Anlage erzeugt wurde, nicht unbeachtliche Erlöse zu.¹

Das Finanzamt stufte die Vermietung der Hallen als Liebhaberei – mit der Folge einer steuerlichen Nichtbeachtung der entsprechenden Kosten – ein. Die Kläger waren dagegen der Auffassung, dass bei der Prognose der Überschüsse ebenfalls die Erlöse aus der Einspeisung des Stroms zu berücksichtigen seien. Dem widersprachen sowohl das Finanzamt als auch das Finanzgericht; bei der Überprüfung der Absicht einer Einkünfterzielung seien die Tätigkeiten der Nutzungsüberlassung und der Stromgewinnung separat zu bewerten. Auch im Rahmen der so genannten Aufwandseinlage (siehe 2.) könnten die anteiligen Kosten für die Hallen bei der Bestimmung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Photovoltaikanlagen nicht herangezogen werden.²

Die Kläger argumentierten dagegen, dass die Kosten für die Hallen durch die Qualifizierung als Liebhaberei vollständig dem Bereich der privaten Lebensführung zugeteilt worden wären, obwohl diese teilweise durch die Betreibung der Photovoltaikanlage anfielen. Hier müsse das objektive Nettoprinzip greifen. Zwar wären die Kosten für den Bau der Halle auch ohne Installation der Photovoltaikanlage entstanden, doch sei für den Gewerbebetrieb das Bestehen eines entsprechenden Unterbaus oder Gebäudes Voraussetzung. Andern-

falls wäre ein geeignetes Gestell als Basis für die Photovoltaikanlage erforderlich geworden.³

Ein objektiver Maßstab zur Zurechnung der Gebäudekosten könne – so die Kläger – aus Urteilen des BFH bezüglich des Vorsteuerabzuges bei der Installation von Photovoltaikanlagen abgeleitet werden.⁴ Die genannten Urteile nutzen das Verhältnis der für die Dachfläche und Innenfläche tatsächlich erwirtschafteten bzw. erwirtschaftbaren Mietumsätze als Maßstab.⁵ Die Kläger sehen dagegen eine Zugrundelegung der Nutzungsverhältnisse als ungeeigneten Aufteilungsschlüssel an.⁶

Der BFH hat die Revision der Kläger als unbegründet zurückgewiesen.⁷

2. Entscheidung des BFH: Keine Berücksichtigung von anteiligen Gebäudekosten bei Photovoltaikanlagen auf dem Dach eines Privatgebäudes

a) Gemischt veranlasste Aufwendungen bei engem Ineinandergreifen der betrieblichen und privaten Veranlassungsbeiträge

Der BFH vertritt die Auffassung, dass das Finanzgericht rechtlich zutreffend gehandelt hat, indem es zur Bestimmung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Betrieb der Photovoltaikanlage) keinen Teilabzug von Hallenkosten als Betriebsausgaben zugelassen hat.⁸ Er führt aus, dass die Einspeisevergütung im Falle einer Erzeugung von Strom aus Sonnenenergie mit Hilfe einer Photovoltaikanlage gewerbliche Einkünfte nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG darstellt.⁹ Bei der Berechnung der gewerblichen Einkünfte der Photovoltaikanlage sind die Regelungen über die Betriebsausgaben maßgeblich (vgl. § 4 Abs. 1 Satz 8, Abs. 3 Satz 1, § 5 Abs. 6 EStG). Nach § 4 Abs. 4 EStG sind Betriebsausgaben die Aufwendungen, welche durch den Betrieb veranlasst sind;

1 Vgl. BFH, 17. 10. 2014 – III R 27/12, URL: <http://juris.bundesfinanzhof.de>.

2 Vgl. BFH III R 27/12 (Fn. 1).

3 Vgl. BFH III R 27/12 (Fn. 1).

4 Vgl. BFH, 19. 7. 2011 – XI R 29/09, BStBl. II 2012, 430; BFH, 19. 7. 2011 – XI R 21/10, BStBl. II 2012, 434; BFH, 19. 7. 2011 XI R 29/10, BStBl. II 2012, 438.

5 Vgl. BFH XI R 29/09 (Fn. 4); BFH XI R 21/10 (Fn. 4); BFH XI R 29/10 (Fn. 4).

6 Vgl. BFH III R 27/12 (Fn. 1).

7 Vgl. BFH III R 27/12 (Fn. 1).

8 Vgl. BFH III R 27/12 (Fn. 1).

9 Vgl. BFH, 15. 9. 2010 – X R 21/08, BFH/NV 2011, 235; BFH, 24. 10. 2012 – X R 36/10, BFH/NV 2013, 252. Vgl. BFH III R 27/12 (Fn. 1).

umfasst sind auch Aufwendungen durch die betrieblich veranlasste Nutzung von eigenen betriebsfremden Wirtschaftsgütern (so genannte Aufwandseinlage).¹⁰

Der Große Senat des BFH hat Grundsätze zur Berücksichtigung der mit der Herstellung bzw. Anschaffung und Nutzung zusammenhängenden Aufwendungen erarbeitet, die greifen, sofern die private Lebensführung des Steuerpflichtigen Anlass für die Herstellung bzw. Anschaffung und die Unterhaltung von Wirtschaftsgütern ist.¹¹ Diese besagen eindeutig, dass eine Aufteilung von gemischt veranlassten Aufwendungen zu erfolgen hat – anderes gilt nur dann, wenn die private oder die betriebliche Veranlassung eine zu vernachlässigende Rolle spielen. Die Teile der Aufwendungen mit betrieblicher Veranlassung sind als Betriebsausgabe abzugsfähig. Macht dagegen eine enge Verknüpfung der betrieblich und der privat veranlassten Aufwendungen eine Aufteilung anhand objektiver Aufteilungskriterien unmöglich, können die Aufwendungen insgesamt nicht berücksichtigt werden.¹²

b) Separate Betrachtung einer Vermietungstätigkeit und der Betreibung einer Photovoltaikanlage sowie Verneinung einer Einkünfteerzielungsabsicht

Der BFH führt weiter aus, dass Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vorliegen, wenn ein Steuerpflichtiger sein Grundstück mit Einkünfteerzielungsabsicht vermietet oder verpachtet. Die Vermietungstätigkeit bezieht sich hierbei immer auf ein Objekt, d.h. auf eine Immobilie. Die im zugrunde liegenden Fall vorzufindende Vermietung von zwei Objekten (Hallen) erfordert die separate Beurteilung von zwei Tätigkeiten. Ein einheitlicher Mietvertrag über beide Objekte ändert daran nichts.¹³

Ein Teilabzug der privaten Gebäudekosten bei der Berechnung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb des Klägers ist nicht möglich. Der BFH bestätigt das Finanzgericht in der Annahme, dass die wirtschaftlichen Aktivitäten bezüglich der Frage, ob eine Einkünfteerzielungsabsicht vorliegt, für sich zu betrachten sind. Die Tätigkeit als Vermieter ist von der Betreibung der Photovoltaikanlage zu trennen. Zur Prüfung, ob bei der Gebäudevermietung eine Einkünfteerzielungsabsicht vorliegt, bleibt die Einspeisevergütung deshalb außer Betracht.¹⁴

Ebenfalls bestätigt der BFH das Finanzgericht in der Auffassung, dass bei der Vermietung der Hallen keine Einkünfteerzielungsabsicht vorliegt. Zur hier erforderlichen Einzelfallprüfung¹⁵ wurde zutreffend eine Überschussprognose vorgenommen¹⁶ und festgestellt, dass ein Totalüberschuss nicht zu erwarten ist. So übersteigt der Mietzins nicht einmal die auf die Hallen entfallende Gebäude-AfA. Zieht man zusätzlich die Instandhaltungsaufwendungen hinzu,¹⁷ wird noch deutlicher, dass eine Einkünfteerzielungsabsicht nicht gegeben ist.¹⁸

c) Keine Aufteilung der Gebäudekosten zwischen der privaten und der gewerblichen Tätigkeit

Ebenfalls verneint der BFH eine Aufteilung der Gebäudekosten zwischen der privaten und der gewerblichen Tätigkeit. Er stuft die Hallen und die Photovoltaikanlage als eigenständige Wirtschaftsgüter ein. Die Gebäude gehören dabei nicht

zum Betriebsvermögen. Das Hallendach stellt einen Gebäudeteil dar, welcher der privaten Nutzung der Halle dienlich ist.¹⁹

Eine steuerliche Berücksichtigung der Mitnutzung der Gebäude durch den Gewerbebetrieb im Zuge der erläuterten Aufwandseinlage ist aufgrund des fehlenden Aufteilungsmaßstabes nicht möglich.²⁰ Im Einklang mit den Klägern und der umsatzsteuerlichen Bewertung folgend²¹ stellt der BFH fest, dass das Verhältnis der für die Photovoltaikanlage verwendeten Dachfläche zu der nutzbaren Fläche des Innenraumes der Hallen nicht als Maßstab in Frage kommt. Nach der BFH-Rechtsprechung ist im Ertragsteuerrecht – anders als im Umsatzsteuerrecht – eine Aufteilung anhand des für die Nutzungsüberlassung der Halle und der Dachfläche tatsächlich erwirtschafteten bzw. erwirtschaftbaren Mietzinses nicht zulässig.²² Es liegen mehrere BFH-Entscheidungen vor, die das Einnahmenverhältnis als Aufteilungsmaßstab gemischt veranlasster Aufwendungen ausschließen.²³ Insbesondere ist das Einnahmenverhältnis nicht als Maßstab zur Aufteilung verwendbar, da sich hieraus keine verlässliche Basis für die Aufwandsverteilung (speziell der AfA) ableiten lässt. So könne eine veränderte Marktsituation mehrmals im Jahr eine Angleichung des Aufteilungsmaßstabes erforderlich machen.²⁴

II. Folgen des Urteils für betroffene Steuerpflichtige und Praxishinweise

Bei oberflächlicher Betrachtung scheint dieses BFH-Urteil sich nachteilig für Steuerpflichtige auszuwirken, die auf privaten Gebäuden, z. B. dem Wohnhaus, eine Photovoltaikanlage zur Stromerzeugung installiert haben. So sind die Aufwendungen für das Gebäude, auf dem die Photovoltaikanlage errichtet wurde, steuerlich nicht berücksichtigungsfähig. Allerdings gehört das Gebäude umgekehrt auch nicht (in Teilen) zum Betriebsvermögen. Damit besteht weiterhin Einkommensteuerfreiheit, wenn das Gebäude außerhalb der Spekulationsfrist von zehn Jahren verkauft wird.²⁵

10 Vgl. Großer Senat des BFH, 26. 10. 1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348. Vgl. BFH III R 27/12 (Fn. 1).

11 Vgl. Großer Senat des BFH, 21. 9. 2009 – GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672. Vgl. BFH III R 27/12 (Fn. 1).

12 Vgl. BFH GrS 1/06 (Fn. 11). Vgl. BFH III R 27/12 (Fn. 1).

13 Vgl. BFH, 26. 11. 2008 – IX R 67/07, BStBl. II 2009, 370. Vgl. BFH III R 27/12 (Fn. 1).

14 Vgl. BFH III R 27/12 (Fn. 1).

15 Vgl. hierzu BFH, 20. 7. 2010 – IX R 49/09, BStBl. II 2010, 1038.

16 Vgl. BFH, 6. 11. 2001 – IX R 97/00, BFHE 197, 151, BStBl. II 2002, 726. Vgl. BFH III R 27/12 (Fn. 1).

17 Vgl. hierzu BFH IX R 97/00 (Fn. 16).

18 Vgl. BFH III R 27/12 (Fn. 1).

19 Vgl. Schmidt/Heinicke, EStG, 32. Aufl., § 4 Rz 192. Vgl. BFH III R 27/12 (Fn. 1).

20 Vgl. BFH III R 27/12 (Fn. 1).

21 Vgl. BFH, BFH XI R 29/09 (Fn. 4); BFH XI R 21/09 (Fn. 4); BFH XI R 29/10 (Fn. 4).

22 Vgl. BFH, BFH XI R 29/09 (Fn. 4); BFH XI R 21/09 (Fn. 4); BFH XI R 29/10 (Fn. 4).

23 Vgl. BFH, 10. 6. 2008, VIII R 76/05, BStBl. II 2008, 937.

24 Vgl. BFH III R 27/12 (Fn. 1).

25 Vgl. BFH, Pressemitteilung vom 19. 3. 2014, Nr. 22/2014 zum Urteil vom 17. 10. 2013 – III R 27/12; Dürr (2014), BFH-Komm. Haufe, URL: http://www.haufe.de/steuern/rechtsprechung/kein...photovoltaikanlage_166_227196.html; nwb, News, URL: http://www2.nwb.de/portal/content/ir/service/news/news_1407846.aspx.

Es ist darauf hinzuweisen, dass dem X. Senat des BFH derzeit noch eine Revision bezüglich der Berücksichtigungsmöglichkeit der Aufwendungen für die Sanierung eines Daches vor der Errichtung einer Photovoltaikanlage vorliegt.²⁶ Diese Revision geht auf eine Entscheidung des Finanzgerichts München zurück, welches die Auffassung vertritt, dass diese Aufwendungen Betriebsausgaben bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb darstellen. Das Finanzgericht begründet seine Ansicht damit, dass die Dachkonstruktion zwar zum Gebäude zugehörig ist, aber wenn das Dach zur Installation der Photovoltaikanlage aus Gründen der Statik mit Sparren verstärkt werden muss, die Aufwendungen hierfür durch das Vorhaben des Betriebens einer Photovoltaikanlage veranlasst und daher vollständig abziehbar sind. In Fällen, die mit diesem Revisionsfall vergleichbar sind, ist deshalb eine Offenhaltung derselben ratsam.²⁷

III. Fazit und Ausblick

Das vorliegende Urteil des BFH hat die Frage nach der steuerlichen Berücksichtigungsfähigkeit von anteiligen Gebäu-

dekosten als Betriebsausgaben im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Falle von Photovoltaikanlagen, die auf dem Dach eines ansonsten privat genutzten Gebäudes installiert sind, geklärt.²⁸ Die Entscheidung des BFH wird von Steuerexperten jedoch durchaus kritisch betrachtet. Dies betrifft insbesondere den vom BFH als fehlend eingestuften Aufteilungsschlüssel. Hiergegen wird argumentiert, dass nach dem objektiven Nettoprinzip eine sachgerechte Schätzung anhand der jeweiligen Veranlassung geboten ist. Hierzu wird vorgeschlagen, die Aufwendungen ausgehend von der Doppelfunktion des Daches – erstens Schutz der Innenräume und zweitens Basis für die Installation der Photovoltaikanlage – aufzuteilen (z. B. 2/3 für die erstgenannte und 1/3 für die zweitgenannte Funktion).²⁹

²⁶ Revision unter dem Aktenzeichen X R 32/12.

²⁷ Vgl. nwb, News (Fn. 25).

²⁸ Vgl. BFH III R 27/12 (Fn. 1).

²⁹ Vgl. Dürr (Fn. 25), URL: http://www.haufe.de/steuern/rechtsprechung/kein...photovoltaikanlage_166_227196.html.



StB-Literaturreport

Zusammengestellt und bearbeitet von **Regierungsdirektor a.D. Dipl.-Finanzwirt (FH) Friedrich-Karl Mittelstaedt, Haar**

Hinweis: Auf Wunsch erhalten Sie den vollständigen Literaturreport per Mail (s. S. II).

ALLGEMEINES

Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD

–/–
DB 49/2013 S. M 14

Maßnahmen im Bereich Steuern. 10 Punkte. Maßnahmen gegen nationale Steuergestaltung und Steuerhinterziehung; Maßnahmen, die durch die jeweiligen Politikfelder initiiert wurden.

Steuerpolitische Aspekte in der 18. Legislaturperiode

Prof. Dr. Frank Hechtner
NWB 50/2013 S. 3932

Ein erster Überblick über den Koalitionsvertrag.

Gibt es Inflationsverluste bei den Einnahmen aus örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern?

Prof. Dr. Michael Broer
KStZ 2/2014 S. 21

Eine empirische Untersuchung am Beispiel der Stadtstaaten.

AIFM-Steuer-Anpassungsgesetz im Eiltempo beschlossen

Prof. Dr. Frank Hechtner
NWB 50/2013 s. 3931

Neuregelungen im InvStG; Steuerstundungsmodelle (§ 15b EStG); Verpflichtungsübernahmen (§ 4f, § 5 Abs. 7 EStG).

Aus der Steuerrechtsprechung und Verwaltungspraxis im Jahr 2013

StB Klaus Korn/StB Dr. Martin Strahl
NWB 50/2013 S. 3948

Ausgewählte Urteile und Verwaltungsanweisungen mit Hinweisen für die Praxis.