

Photovoltaikanlage: Gebäudekosten als gemischte Aufwendungen

Wird eine Photovoltaikanlage auf dem Dach einer im Übrigen privat genutzten Halle betrieben, dann können anteilige Gebäudekosten nicht als Betriebsausgaben im Wege der sog. Aufwands-einlage bei der Ermittlung der gewerblichen Einkünfte des Betriebs "Stromerzeugung" berücksichtigt werden. Insbesondere kommt keine Aufteilung der Gebäudekosten nach dem Verhältnis der jeweils für die Nutzungsüberlassung der Halle und der Dachfläche tatsächlich erzielten oder abstrakt erzielbaren Mieten in Betracht.

EStG § 4 Abs. 4, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1

Urteil vom 17. Oktober 2013 III R 27/12

Vorinstanz: FG Köln vom 16. Mai 2012 10 K 3587/11

G r ü n d e

I.

- 1 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Eheleute, die im Streitjahr 2008 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt wurden.
- 2 Der Kläger ist Eigentümer eines landwirtschaftlichen Betriebs, der seit dem Erwerb an die Klägerin verpachtet ist. Er ließ im Jahr 2005 eine Reithalle und im Jahr 2007 eine Mehrzweckhalle errichten, die er ebenfalls der Klägerin gegen Entgelt zur Nutzung überließ. Diese betreibt auf dem Anwesen eine Pferdepension und hält dort auch eine Mutterkuhherde. Die Pensionspferdehaltung wurde sukzessive erweitert.
- 3 Auf beiden Hallen ließ der Kläger Photovoltaikanlagen mittels einer auf das Dach aufgesetzten Trägerkonstruktion installieren. Der Kläger erzielte mit den von ihm betriebenen Solaranlagen erhebliche Erlöse aus der Einspeisung von Strom.
- 4 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--), qualifizierte die Vermietung der beiden Hallen als Liebhaberei und berücksichtigte die diesbezüglichen Kosten steuerlich nicht. Der Auffassung der Kläger, bei der anzustellenden Überschussprognose seien auch die Erlöse aus der Stromeinspeisung einzubeziehen, folgten weder das FA noch das angerufene Finanzgericht (FG). Zur Begründung wurde jeweils angeführt, dass bei der Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht die Tätigkeiten der Nutzungsüberlassung und der Energieerzeugung getrennt zu beurteilen seien. Bei der Ermittlung der gewerblichen Einkünfte aus dem Betrieb der Solaranlagen seien anteilige Hallenkosten auch nicht im Wege der Aufwandseinlage zu berücksichtigen.

5 Dagegen wenden sich die Kläger mit ihrer Revision. Da die unterpreisliche Vermietung der Hallen an die Klägerin vom FA als Liebhaberei beurteilt worden sei, fielen sämtliche Aufwendungen für die Hallen in den Bereich der privaten Lebensführung. Ein Teil dieser Kosten sei aber durch den Betrieb der Photovoltaikanlage veranlasst und müsse nach dem objektiven Nettoprinzip Beachtung finden. Der Gewerbebetrieb erfordere ein geeignetes Gebäude als Unterbau. Zwar wären die Hallenkosten auch ohne Herstellung der Solaranlage angefallen, doch hätte diese Anlage ohne die Halle nicht gebaut werden dürfen. Diese unbedingte Abhängigkeit von der Halle verbinde deren laufende Kosten mit dem Gewerbebetrieb "Stromerzeugung". Dies zeige sich auch schon daran, dass ohne Halle ein gleich hohes Gestell hätte errichtet werden müssen. Kosten eines derartigen Gerüsts seien unzweifelhaft als Betriebsausgaben zu qualifizieren. Der vom FG vermisste objektive Aufteilungsmaßstab könne den Urteilen des Bundesfinanzhofs (BFH) zum Vorsteuerabzug bei Errichtung von Photovoltaikanlagen --Aufteilung anhand des Verhältnisses der für die Dachfläche und die Innenfläche erzielbaren Mietumsätze-- entnommen werden (BFH-Urteile jeweils vom 19. Juli 2011 XI R 29/09, BFHE 234, 556, BStBl II 2012, 430; XI R 21/10, BFHE 235, 14, BStBl II 2012, 434; XI R 29/10, BFHE 234, 564, BStBl II 2012, 438). Eine Aufteilung nach dem Nutzflächenverhältnis führe dagegen zu unangemessenen Ergebnissen.

6 Die Kläger beantragen sinngemäß, das FG-Urteil aufzuheben und den angegriffenen Einkommensteuerbescheid dahingehend abzuändern, dass bei der Ermittlung der gewerblichen Einkünfte des Klägers weitere Betriebsausgaben in Höhe von 1.395,23 € berücksichtigt werden.

7 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

II.

8 Die Revision der Kläger ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat bei der Ermittlung der gewerblichen Einkünfte des Klägers aus dem Betrieb der Solaranlagen rechtsfehlerfrei anteilige Hallenkosten nicht als Betriebsausgaben berücksichtigt.

9 1. a) Betreibt ein Steuerpflichtiger in der Absicht, damit Gewinn zu erzielen, eine Anlage zur Erzeugung von Strom aus Sonnenenergie, dann sind die Einnahmen aus der Einspeisung des Stromes in das Netz als gewerbliche Einkünfte gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) zu qualifizieren (vgl. BFH-Urteile vom 15. September 2010 X R 21/08, BFH/NV 2011, 235; vom 24. Oktober 2012 X R 36/10, BFH/NV 2013, 252). Bei der Ermittlung der gewerblichen Einkünfte aus dem Betrieb der Solaranlage sind die Vorschriften über die Betriebsausgaben zu beachten (vgl. § 4 Abs. 1 Satz 8, Abs. 3 Satz 1, § 5 Abs. 6 EStG). Betriebsausgaben sind die Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind (§ 4 Abs. 4 EStG). Dazu gehören auch solche Aufwendungen, die durch die betrieblich veranlasste Nutzung von eigenen betriebsfremden Wirtschaftsgütern entstehen (sog. Aufwandseinlage, vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 26. Oktober 1987 GrS 2/86, BFHE 151, 523, BStBl II 1988, 348, m.w.N.).

10 b) Ist die Herstellung oder die Anschaffung sowie das laufende Unterhalten solcher Wirtschaftsgüter wesentlich auch durch die private Lebensführung des Steuerpflichtigen veranlasst, richtet sich die Berücksichtigung der mit der Herstellung oder Anschaffung sowie Nutzung dieser Güter verbundenen Aufwendungen nach den vom Großen Senat des BFH entwickelten Rechtsgrundsätzen (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 21. September

2009 GrS 1/06, BFHE 227, 1, BStBl II 2010, 672). Danach sind gemischt veranlasste Aufwendungen grundsätzlich aufzuteilen, sofern die betriebliche oder private Veranlassung nicht von völlig untergeordneter Bedeutung ist. Der betrieblich veranlasste Teil der Aufwendung ist als Betriebsausgabe abziehbar. Greifen die --für sich gesehen jeweils nicht unbedeutenden-- betrieblichen und privaten Veranlassungsbeiträge so ineinander, dass eine Trennung nicht möglich ist, fehlt es also an objektivierbaren Kriterien für eine Aufteilung, dann kommt ein Abzug der Aufwendungen insgesamt nicht in Betracht (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 227, 1, BStBl II 2010, 672).

11 c) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 EStG), wer sein Grundstück in der Absicht vermietet, daraus auf Dauer ein positives Ergebnis zu erreichen. Den objektiven Tatbestand verwirklicht, wer ein Grundstück vermietet. Neben einem Rechtsverhältnis (vgl. § 24 Nr. 2 EStG, hier: Mietvertrag) verlangt das Gesetz ein bestimmtes Objekt (z.B. Grundstück, Gebäude oder Gebäudeteil), auf das sich die Vermietungstätigkeit des Steuerpflichtigen beziehen muss. Die nach § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG steuerbare Tätigkeit ist stets objektbezogen. Maßgebend ist die auf eine bestimmte Immobilie ausgerichtete Tätigkeit des Steuerpflichtigen. Vermietet er mehrere Objekte, also z.B. --wie hier-- zwei Hallen, so ist jede Tätigkeit grundsätzlich je für sich zu beurteilen. Das gilt auch, wenn mehrere Immobilien aufgrund eines einheitlichen Mietvertrags zusammen zur Nutzung überlassen werden. Denn der objektive Tatbestand unterscheidet das Rechtsverhältnis (hier: Mietvertrag) vom Objektbezug (bestimmte Immobilie) und enthält damit zwei unterschiedliche Voraussetzungen mit der Folge, dass ein einheitliches Rechtsverhältnis grundsätzlich nicht mehrere Objekte in einer einheitlichen steuerbaren Tätigkeit zusammenführen kann. Der Differenzierung

im objektiven Tatbestand der Steuernorm entspricht die objektbezogene Beurteilung des subjektiven Tatbestands, der Einkünfteerzielungsabsicht (BFH-Urteil vom 26. November 2008 IX R 67/07, BFHE 224, 58, BStBl II 2009, 370, m.w.N.).

- 12 2. Nach diesen Grundsätzen hat das FG zu Recht keine anteiligen Hallenkosten bei der Ermittlung der gewerblichen Einkünfte des Klägers aus dem Betrieb der Solaranlagen berücksichtigt.
- 13 a) Zutreffend ist das FG davon ausgegangen, dass die vom Kläger entfalteteten wirtschaftlichen Aktivitäten im Hinblick auf das Vorliegen der Gewinnerzielungsabsicht gesondert zu würdigen sind. Wegen des strengen Objektbezugs des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ist die Vermietungstätigkeit des Klägers von dessen gewerblicher Tätigkeit zu unterscheiden. Es kommt daher nicht in Betracht, bei der Prüfung der Frage, ob die Vermietung der Hallen mit Einkünfteerzielungsabsicht betrieben wird, die Einnahmen aus der Stromeinspeisung zu berücksichtigen. Denn die Solaranlage ist nicht Gegenstand der Vermietung.
- 14 b) Ferner ist nicht zu beanstanden, dass das FG das Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht im Hinblick auf die vermieteten Objekte Reithalle und Mehrzweckhalle verneint hat. Da die Typisierung der Einkünfteerzielungsabsicht bei auf Dauer angelegter Vermietungstätigkeit nur bei Wohnungen zum Tragen kommt (BFH-Urteil vom 20. Juli 2010 IX R 49/09, BFHE 230, 385, BStBl II 2010, 1038), war eine Einzelfallprüfung anhand einer Überschussprognose durchzuführen (dazu im Einzelnen BFH-Urteil vom 6. November 2001 IX R 97/00, BFHE 197, 151, BStBl II 2002, 726). Die hiernach vorzunehmende Schätzung der im Prognosezeitraum voraussichtlich zu erwartenden Einnahmen und Ausgaben lässt nach der im Wesentlichen auf tatsächlichem Gebiet liegenden und damit grundsätzlich bindenden (§ 118 Abs. 2 FGO)

Würdigung des FG keinen Totalüberschuss erwarten. Hierbei ist davon auszugehen, dass die Gebäude-AfA und die sonstigen Hallenkosten vollständig der Vermietungstätigkeit und nicht --auch nicht anteilig-- der gewerblichen Tätigkeit (Stromerzeugung) zuzuordnen sind (s. nachfolgend unter c). Die Mieteinnahmen reichen im Streitfall noch nicht einmal aus, um die auf das Gebäude und die sonstigen vermieteten Gegenstände entfallende AfA abzudecken. In Anbetracht der auf der Ausgabenseite zusätzlich anzusetzenden Instandhaltungsaufwendungen (BFH-Urteil in BFHE 197, 151, BStBl II 2002, 726) konnte das FG rechtsfehlerfrei zur Annahme gelangen, dass der Kläger ohne Einkünfteerzielungsabsicht gehandelt hat. Die Kläger haben im Übrigen keine für einen Totalüberschuss sprechenden Tatsachen vorgetragen und das FG-Urteil insoweit auch nicht mit Revisionsrügen angegriffen.

15 c) Dem FG ist schließlich auch darin zu folgen, dass eine Aufteilung der Hallenkosten zwischen der steuerlich unbeachtlichen (privaten) Vermietungstätigkeit und der steuerlich beachtlichen gewerblichen Tätigkeit nicht möglich ist.

16 aa) Der Senat geht zunächst davon aus, dass die Photovoltaikanlagen als Betriebsvorrichtungen und die Hallen jeweils eigenständige Wirtschaftsgüter darstellen und die Hallen nicht --und auch nicht anteilig-- zum Betriebsvermögen des klägerischen Gewerbebetriebs "Stromerzeugung" gehören (gl.A. Urteile des Hessischen FG vom 20. Januar 2011 11 K 2735/08, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2011, 1158; FG München vom 2. August 2012 15 K 770/12, EFG 2012, 2279). Insbesondere das Dach ist kein Gebäudeteil, der in einem von der sonstigen Nutzung der Hallen eindeutig und nicht nur vorübergehend abweichenden Nutzungs- und Funktionszusammenhang steht. Denn das Dach dient derselben Nutzung wie der Rest des Gebäudes, näm-

lich der privaten Nutzung als Lagerstätte, Pferdestall, Reitplatz u.ä. Eine etwaige betriebliche Mitnutzung des Daches für Zwecke der Stromerzeugung reicht nicht (vgl. Schmidt/Heinicke, EStG, 32. Aufl., § 4 Rz 192).

17 bb) Der Aufwand, der durch die betrieblich veranlasste Mitnutzung der zum Privatvermögen gehörenden Hallen entsteht, kann nicht im Wege der sog. Aufwandseinlage berücksichtigt werden. Denn es fehlt an einem sachgerechten Aufteilungsmaßstab.

18 Das Verhältnis der Flächen --für Solaranlage genutzte Dachfläche sowie Nutzfläche des Halleninnenraums-- ist als Aufteilungsmaßstab mangels Vergleichbarkeit der Flächen ungeeignet, was auch von den Klägern eingeräumt wird. Der Senat folgt insoweit der umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung (vgl. BFH-Urteile in BFHE 234, 556, BStBl II 2012, 430; in BFHE 235, 14, BStBl II 2012, 434; in BFHE 234, 564, BStBl II 2012, 438). Abweichend vom Umsatzsteuerrecht kommt allerdings auch die Aufteilung nach dem Verhältnis der jeweils für die Nutzungsüberlassung der Halle und der Dachfläche tatsächlich erzielten oder abstrakt erzielbaren Mieten (BFH-Urteile in BFHE 234, 556, BStBl II 2012, 430; in BFHE 235, 14, BStBl II 2012, 434; in BFHE 234, 564, BStBl II 2012, 438), also die Aufschlüsselung nach dem Umsatz- oder Einnahmenverhältnis, im Ertragsteuerrecht nicht in Betracht. Denn dieses kennt keinen strengen Verwendungszusammenhang (direkt und unmittelbar, vgl. BFH-Urteil in BFHE 234, 556, BStBl II 2012, 430) zwischen Eingangsleistungen und Ausgangsumsätzen (Naujok, Urteilsanmerkung, Zeitschrift für Immobilienrecht 2013, 32). Der BFH hat zudem bereits wiederholt entschieden, dass das Verhältnis der Einnahmen als Maßstab für die Aufteilung gemischt veranlasster Aufwendungen ausscheidet (BFH-Urteil vom 10. Juni 2008 VIII R 76/05, BFHE 222, 313, BStBl II 2008, 937, m.w.N.). Denn

die Tatsache, dass ggf. mit der einen Nutzungsüberlassung mehr Geld verdient werden kann als mit der anderen, kann nicht darüber hinwegtäuschen, dass das auslösende Moment für die Aufwandsentstehung die beabsichtigte Doppelnutzung der Hallen als Gegenstand einer privat veranlassten Nutzungsüberlassung und Grundlage der Stromerzeugung war. Das Dach dient hierbei zugleich als "Fundament" für die Photovoltaikanlage als auch als Schutz der Innenräume vor Witterungseinflüssen. Diese Funktionen sind untrennbar miteinander verbunden, der jeweilige Funktionsanteil nicht quantifizierbar. Schließlich ist das Einnahmenverhältnis als Aufteilungsmaßstab auch deshalb nicht sachgerecht, weil es als bloße Momentaufnahme gegenwärtig bestehender Ertragschancen keine dauerhaft verlässliche Grundlage für die Aufteilung der Aufwendungen, insbesondere der AfA, bietet. Die lineare Gebäude-AfA (§ 7 Abs. 4 EStG) ist auf einer langen Zeitachse in grundsätzlich gleichbleibenden Beträgen zu verteilen. Auch ohne dass es in Bezug auf das Abschreibungsobjekt zu tatsächlichen Änderungen der Gebäudesubstanz (z.B. Ausbauten, Erweiterungen), der Gebädefunktion, der Nutzungsverhältnisse oder in Bezug auf den Steuerpflichtigen zu Änderungen bei seinen steuerlich relevanten Aktivitäten kommt, ist das Verhältnis der erzielbaren Einnahmen von der jeweiligen Marktlage abhängig, der Aufteilungsmaßstab also ständigen Änderungen unterworfen. Die Höhe des Betriebsausgabenabzugs bedürfte jährlich --oder öfter-- der Anpassung. Es ist umgekehrt aber auch kein Sachgrund dafür ersichtlich, warum die im Jahr der Anschaffung oder Herstellung vorgenommene Schätzung der nach aktueller Marktlage erzielbaren Mieten den als Betriebsausgabe abziehbaren Anteil der AfA auf Jahrzehnte festlegen soll.