



Bayerisches Landesamt für Steuern  
Dienststelle München • 80284 München

## Bekanntgabe im AIS

An alle  
Finanzämter und Außenstellen

<b>Datum</b>	<b>07.08.2012</b>
<b>Aktenzeichen</b>	<b>S 7300.2.1-14/48 St33</b>
Bearbeiter	Anton Reichbauer
Zimmer	S/147
Telefon	(089) 9991-2303
Telefax	(089) 9991-492303
E-Mail-Adresse	Anton.Reichbauer@lfst.bayern.de
Internet:	www.lfst.bayern.de
AIS-Ordner	Themen > Steuerrecht > Umsatzsteuer > Umsatzsteuerrecht > § 15 - Vorsteuerabzug

## **Vorsteuerabzug aus Gebäudeaufwendungen in Zusammenhang mit der Errichtung einer Photovoltaikanlage**

**hier: Dachsanierung oder Neubau eines ansonsten nichtunternehmerisch verwendeten Gebäudes**

Diese Verfügung richtet sich an alle Bedienstete, die mit der Umsatzsteuer befasst sind.

**Adressat**

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat sich in den Urteilen vom 19.07.2011, Az. XI R 29/09 (BStBl II 2012, 430), Az. XI R 29/10 (BStBl II 2012, 438) und Az. XI R 21/10 (BStBl II 2012, 434) zum Vorsteuerabzug aus Gebäudeaufwendungen (Herstellungskosten für einen Neubau bzw. Erhaltungsaufwand für ein bereits bestehendes Gebäude) im Zusammenhang mit der Installation einer Photovoltaikanlage (PV-Anlage) geäußert.

**Gebäude dient dem Betrieb einer PV-Anlage**

....

Der BFH geht davon aus, dass das Dach für die Installation der PV-Anlage als Halterung erforderlich ist. Es besteht damit dem Grunde nach ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Herstellung des Gebäudes bzw. der Dachsanierung und der Erzeugung und Einspeisung des mit Hilfe der PV-Anlage gewonnenen Stroms. Die Urteile sind ausschließlich zu Sachverhalten ergangen, in denen das Gebäude selbst nichtunternehmerisch verwendet worden ist.

## **1. Anschaffung/Herstellung eines ansonsten nichtunternehmerisch verwendeten Gebäudes**

Das Betreiben einer PV-Anlage auf dem Dach eines ansonsten nichtunternehmerisch verwendeten Gebäudes führt dem Grunde nach zu einer unternehmerischen Mitbenutzung des Gebäudes. Es liegt damit eine teilunternehmerische Verwendung i.S.d. BMF-Schreibens vom 02.01.2012, BStBl I S. 60 vor.

Beträgt die unternehmerische Verwendung des Gebäudes mindestens 10% (unternehmerische Mindestnutzung, § 15 Abs. 1 S. 2 UStG), kann das Gebäude bzw. der entsprechende Gebäudeanteil dem Unternehmen zugeordnet werden. Wird das Gebäude teilweise nichtwirtschaftlich i.e.S. genutzt, besteht insoweit ein generelles Zuordnungsverbot. Besteht die nichtunternehmerische Nutzung in einer unternehmensfremden Verwendung, hat der Unternehmer ein Zuordnungswahlrecht (vgl. BMF-Schreiben vom 02.01.2012, a.a.O.); allerdings ist der Abzug der Vorsteuer aus dem unternehmensfremd genutzten Gebäudeteil ausgeschlossen (§ 15 Abs. 1b i.V.m. § 27 Abs. 16 UStG). Zur steuerlichen Beurteilung von teilunternehmerisch genutzten Gebäuden, die noch nicht von § 15 Abs. 1b UStG erfasst werden, vgl. Tz. 4.

Bei der Ermittlung, welcher Gebäudeanteil bei einer teilunternehmerischen Verwendung dem Unternehmen zugeordnet werden kann, ist auf die Verwendung des gesamten Gebäudes abzustellen. Diese umfasst nicht nur die innere Nutzfläche des Gebäudes. Vielmehr muss die unternehmerische Nutzung des Daches (Dach als Halterung für die PV-Anlage) mitberücksichtigt werden.

Zur Abgrenzung des unternehmerischen Verwendungsanteils von dem nichtunternehmerischen Verwendungsanteil des Gebäudes wendet der BFH die Grundsätze der Vorsteueraufteilung des § 15 Abs. 4 UStG analog an.

Der Anteil der unternehmerischen Nutzung ist nicht nach dem Verhältnis der Nutzflächen zu berechnen, da die Nutzflächen innerhalb des Gebäudes nicht mit den Nutzflächen des Daches vergleichbar sind. Vielmehr stellt der Umsatzschlüssel einen sachgerechten Aufteilungsschlüssel nach § 15 Abs. 4 S. 2 UStG dar. Der Umsatzschlüssel stellt

**..... und führt zu einer teilunternehmerischen Nutzung des Gebäudes.**

**Zuordnungsgrundsätze des BMF-Schreibens vom 02.01.2012, BStBl I S. 60 beachten.**

**Zur Abgrenzung der unternehmerischen von der nichtunternehmerischen Verwendung: analoge Anwendung des § 15 Abs. 4 UStG**

**Aufteilungsmaßstab: Verhältnis der fiktiven Mietumsätze**

---

auf das Verhältnis der fiktiven Vermietungsumsätze hinsichtlich der Dachfläche zur Summe der fiktiven Vermietungsumsätze hinsichtlich des Gebäudes und der Dachfläche ab.

Bei der Ermittlung des Umsatzschlüssels kann nicht auf die erzielten Umsätze für die Einspeisung des Stroms durch die PV-Anlage abgestellt werden. Denn damit würde kein adäquater Aufteilungsmaßstab gewählt werden.

Zunächst hat der Unternehmer den Aufteilungsmaßstab zu ermitteln. Es bestehen keine Bedenken, diesem Aufteilungsmaßstab zu folgen, sofern kein offensichtliches Missverhältnis zwischen den (fiktiven) Umsätzen für die Vermietung des gesamten Gebäudes und den (fiktiven) Umsätzen für die Vermietung der Dachflächen besteht.

**Finanzamt überprüft den vom Unternehmer vorgelegten Aufteilungsmaßstab**

Soweit der Unternehmer das Gebäude zulässigerweise seinem Unternehmen zugeordnet hat, kann er die Vorsteuer aus den Herstellungskosten des Gebäudes incl. Dach grundsätzlich entsprechend dem ermittelten Aufteilungsschlüssel abziehen. § 15 Abs. 1b i.V.m. § 27 Abs. 16 UStG sind zu beachten.

**Im Umfang einer zulässigen Zuordnung: anteiliger Vorsteuerabzug**

## **2. Dachsanierung im Zusammenhang mit dem Einbau einer PV-Anlage**

Bei Dachsanierungsleistungen handelt es sich um Erhaltungsaufwendungen, die das gesamte Gebäude betreffen (Abschn. 15.17 Abs. 5 S. 4 UStAE). Bei Dachsanierungsleistungen im Zusammenhang mit dem Einbau einer PV-Anlage ist daher entsprechend den Ausführungen in Tz. 1 für den Vorsteuerabzug auf die Verwendungsverhältnisse des gesamten Gebäudes abzustellen. Auf die Grundsätze zur Ermittlung des zutreffenden Umsatzschlüssels in Tz. 1 wird verwiesen. Im prozentualen Verhältnis der unternehmerischen Dachnutzung ist in diesen Fällen ein Vorsteuerabzug möglich.

**Grundsätze gelten auch bei Dachsanierungen**

Nimmt der Unternehmer allein aus statischen Gründen für die PV-Anlage erforderliche Verstärkungen des Dachstuhls vor (vgl. Urteil des FG Nürnberg vom 19.05.2009, Az. 2 K 1204/2008, juris), besteht kein Nutzungs- und Funktionszusammenhang der Baumaßnahmen mit dem Gebäude selbst. Vielmehr ist ein direkter und unmittelbarer Zusammen-

---

hang mit der Erzeugung und dem Verkauf des Stroms gegeben. Inso-  
weit ist ein voller Vorsteuerabzug aus diesen Baumaßnahmen möglich.

### **3. Ermittlung der fiktiven Mieten**

### **Hinweise zur Ermittlung der Mieten für Dach und Gebäudeinneres**

#### **3.1 Dachpacht**

Für die Ermittlung der fiktiven Vermietungsumsätze hinsichtlich der  
Dachfläche können Anhaltspunkt aus dem Internet entnommen werden.  
Die Bandbreite liegt zwischen 2 € bis 4 € pro m<sup>2</sup> mit Modulen überdeck-  
ter Dachfläche im Jahr bzw. zwischen 20 € bis 30 € je installiertem kWp  
im Jahr.

[http://www.photovoltaiik-web.de/dacheignung/dach-mieten-und-  
vermieten.html](http://www.photovoltaiik-web.de/dacheignung/dach-mieten-und-<br/>vermieten.html)

[http://www.solaranlagen-  
portal.com/photovoltaik/wirtschaftlichkeit/dachflaechenvermietung](http://www.solaranlagen-<br/>portal.com/photovoltaik/wirtschaftlichkeit/dachflaechenvermietung)

[http://www.bauen.de/ratgeber/neue-energien-umwelt/solaranlagen-  
photovoltaik/photovoltaik/artikel/artikel/solardach-mieten-und-  
vermieten.html](http://www.bauen.de/ratgeber/neue-energien-umwelt/solaranlagen-<br/>photovoltaik/photovoltaik/artikel/artikel/solardach-mieten-und-<br/>vermieten.html)

Ein Mietzins am oberen Rand der Richtwerte ist nur bei optimalen Be-  
dingungen erreichbar (Südausrichtung, Dachneigung 20° bis 30°, keine  
Verschattung, geringer Abstand zum Einspeisepunkt des Netzbetrei-  
bers).

Ein Ansatz von 3 € pro m<sup>2</sup> mit Modulen überdeckter Dachfläche kann in  
der Regel ohne weitere Prüfung übernommen werden. Sollte der Unter-  
nehmer einen höheren Ansatz begehren, trägt er hierfür die Feststel-  
lungslast.

#### **3.2 Vermietungsumsatz für das Gebäudeinnere**

Die Finanzämter haben die erzielbare Miete für das Gebäude nach den  
Umständen des Einzelfalles selbst zu ermitteln. Zu berücksichtigen sind  
die Nutzungsart des Gebäudes, seine Bauweise, Lage usw.. Anhalts-  
punkte können ggf. die Bewertungsstellen liefern. Ist das Gebäude  
selbst vermietet, ist die tatsächlich erzielte Miete oder Pacht zugrunde  
zu legen.

---

**4. Anschaffung/Herstellung eines Gebäudes vor Gültigkeit des § 15 Abs. 1b UStG**

Hatte der Unternehmer bei einem teilunternehmerisch genutzten Gebäude den Abzug der Vorsteuer aus den gesamten Herstellungs-/Anschaffungskosten beantragt und liegen die Voraussetzungen für eine Zuordnung des Gebäudes vor, soll das Finanzamt mit dem betreffenden Unternehmer klären, ob dieser seinen Antrag auf volle Zuordnung des Gebäudes zum unternehmerischen Bereich aufrechterhalten möchte. Ist dies der Fall, ist die nichtunternehmerische Nutzung als unentgeltliche Wertabgabe zu besteuern.

**Zuordnungsgrundsätze bei „Altgebäuden“ beachten**

**5. Dachverpachtung**

Die vorgenannten Grundsätze sind auch auf Fälle anzuwenden, in denen das Dach nach einem Neubau oder einer Sanierung verpachtet wird.

**Grundsätze gelten auch bei Dachverpachtung**

**6. PV-Anlagen auf landwirtschaftlichen Gebäuden**

Wird das Gebäude im Rahmen eines landwirtschaftlichen Betriebs, der der Durchschnittssatzbesteuerung (§ 24 UStG) unterliegt, verwendet, ist die Ermittlung der nicht abziehbaren Vorsteuer in entsprechender Anwendung des § 15 Abs. 4 UStG ebenfalls nach dem Verhältnis der fiktiven Mieten vorzunehmen (Abschn. 24.7 Abs. 2 UStAE).

**PV-Anlagen auf landwirtschaftlichen Gebäuden**

gez.

Rüdiger Stögbauer