

Aus der RECHTSPRECHUNG

*Wir weisen darauf hin, dass die Entscheidungskommentierungen (nicht die besprochenen Gerichtsentscheidungen selbst) geistiges Eigentum der jeweiligen Verfasser und damit urheberrechtlich geschützt sind. Eine Verwendung der Kommentierungen hat daher unter Verwendung ordnungsgemäßer Kennzeichnung als Zitat zu erfolgen und den jeweiligen Verfasser der Kommentierung zu benennen.*

## Vorsteuer bei Photovoltaikanlage für vermietete Immobilien

- Eine Entscheidungskommentierung von Dr. Dietmar Onusseit –

BFH, Urteil vom 17.07.2024 – XI R 8/21

### Überblick

Umsatzsteuerpflichtige Unternehmer müssen zwar die vereinnahmte Umsatzsteuer an das Finanzamt abführen, sie sind im Grundsatz aber auch berechtigt, gemäß § 15 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) die Vorsteuer, die ihnen von anderen Unternehmern für ihr Unternehmen in Rechnung gestellt wird, als Vorsteuer abzuziehen.

Dieser Grundsatz gilt allerdings nicht ausnahmslos. Unter anderem bestimmt § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG, dass der Vorsteuerabzug für Leistungen ausgeschlossen ist, die der Unternehmer seinerseits für steuerfreie Leistungen verwendet.

Zudem setzt der Vorsteuerabzug voraus, dass der Unternehmer, die „Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet“. Dazu muss objektiv betrachtet ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen, die das Recht auf Vorsteuerabzug eröffnen, bestehen. Das Abzugsrecht ist nur gegeben, wenn die Ausgaben zu den Kostenelementen der besteuerten, zum Abzug berechtigenden Ausgangsumsätze gehören.

Ein Recht auf Vorsteuerabzug wird zugunsten des Unternehmers zudem auch bei Fehlen eines solchen Zusammenhangs angenommen, wenn die Kosten für die fraglichen Dienstleistungen zu den allgemeinen Aufwendungen des Steuerpflichtigen gehören und als solche Kostenelemente der von ihm gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen sind (Allgemeinkosten). Derartige Kosten hängen direkt und unmittelbar mit der gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen zusammen.

Fehlt der so beschriebene Zusammenhang, hängen die Eingangsleistungen vielmehr mit steuerfreien Umsätzen zusammen, ist der Vorsteuerabzug nicht zulässig.

Lieferungen und sonstige Leistungen eines Unternehmers unterliegen – auch hier wiederum: im Grundsatz – der Umsatzsteuerpflicht. Eine gewichtige Ausnahme hiervon macht § 4 UStG, der zahlreiche Steuerbefreiungen normiert. Danach ist neben vielen anderen Lieferungen und sonstigen Leistungen die Vermietung von Wohnraum steuerfrei (§ 4 Nr. 12 Buchst. a UStG). Zwar kann der Unternehmer gemäß § 9 UStG auf die Steuerbefreiung verzichten, „zur Steuer optieren“, um die Vorsteuerabzugsmöglichkeit für seine die Vermietungsleistung betreffenden Eingangsumsätze zu

## Aus der RECHTSPRECHUNG

*Wir weisen darauf hin, dass die Entscheidungskommentierungen (nicht die besprochenen Gerichtsentscheidungen selbst) geistiges Eigentum der jeweiligen Verfasser und damit urheberrechtlich geschützt sind. Eine Verwendung der Kommentierungen hat daher unter Verwendung ordnungsgemäßer Kennzeichnung als Zitat zu erfolgen und den jeweiligen Verfasser der Kommentierung zu benennen.*

erhalten. Dies ist jedoch nur möglich, wenn der Mieter auch Unternehmer ist. Bei Vermietung an Endverbraucher ist die Option nicht möglich.

Für den Vermieter von Wohnraum bedeutet dies, dass er die Vorsteuer aus der Anschaffung und Erhaltung des zu vermietenden Wohnraums regelmäßig nicht geltend machen kann.

Erbringt der Vermieter weitere Leistungen an den oder die Mieter, insoweit auch an Endverbraucher, muss im Einzelfall entschieden werden, ob diese Leistungen mit der Vermietung so eng zusammenhängen, dass es bei einer einheitlichen Vermietungsleistung verbleibt, oder ob es sich umsatzsteuerrechtlich um getrennte Leistungen handelt. Nur wenn von der steuerfreien Vermietung gesonderte Lieferungen oder sonstige Leistungen festzustellen sind, kann der Vorsteuerabzug dafür in Betracht kommen.

Mit dieser Abgrenzung beschäftigt sich der Besprechungsfall.

### **Der zu entscheidende Fall**

Die Beteiligten streiten über die Frage, ob die Lieferung von Mieterstrom eine (unselbständige) Nebenleistung zur umsatzsteuerfreien Wohnraumvermietung darstellt oder ob es sich dabei um eine selbständige Hauptleistung neben der Vermietungsleistung handelt. Letzteres würde, wie oben dargestellt, den Vorsteuerabzug ermöglichen.

Der Kläger vermietet ein Mehrfamilien- und ein Doppelhaus. Die Vermietung erfolgt umsatzsteuerfrei nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG. Er hat auf beiden Objekten im Dezember 2018 jeweils eine Photovoltaikanlage mit Messeinrichtungen installieren lassen. Hierfür ist ihm neben den Nettokosten vom Installateur Umsatzsteuer in Rechnung gestellt worden. Die erste Messeinrichtung erfasst die Gesamtproduktion des Stroms. Der erzeugte Strom, der direkt über den Batteriespeicher an die Mieter fließt, läuft über eine weitere Messeinrichtung. Der überschüssige Strom wird an die N-GmbH geliefert. Der gegebenenfalls von den Mietern zusätzlich benötigte Reststrom wird im Namen und im Auftrag des Klägers über andere Gesellschaften bezogen und mit einem Gewinnaufschlag an die Mieter abgegeben.

Der Kläger rechnet mit den Mietern, die für den Strom einen monatlichen Abschlag zu entrichten haben, jährlich über einen Gemeinschaftszähler und entsprechende Unterzähler nach der jeweiligen Verbrauchsmenge ab. Er hat mit den Mietern – zeitlich und inhaltlich unabhängig von den jeweiligen Mietverträgen – eine „Zusatzvereinbarung zum Mietvertrag über Stromversorgung“ geschlossen. Nach deren § 2 kann der Stromlieferungsvertrag mit einer Frist von vier Wochen zum Monatsende gekündigt werden. Außerdem ist geregelt, dass der Mieter für den Fall, dass er nach der Kündigung des Stromlieferungsvertrags anderweitig den Strom beziehe, die Kosten der Umbaumaßnahmen der Zähleranlage zu tragen habe. In den Wohnungsmietverträgen ist bestimmt, dass bauliche Veränderungen am Mietobjekt der Zustimmung des Vermieters bedürfen. Der Arbeitspreis je Kilowattstunde ist marktüblich.

## Aus der RECHTSPRECHUNG

*Wir weisen darauf hin, dass die Entscheidungskommentierungen (nicht die besprochenen Gerichtsentscheidungen selbst) geistiges Eigentum der jeweiligen Verfasser und damit urheberrechtlich geschützt sind. Eine Verwendung der Kommentierungen hat daher unter Verwendung ordnungsgemäßer Kennzeichnung als Zitat zu erfolgen und den jeweiligen Verfasser der Kommentierung zu benennen.*

In seiner Umsatzsteuervoranmeldung für den Monat Dezember 2018 machte der Kläger, die Vorsteuer aus der Anschaffung der Photovoltaikanlagen geltend.

Das beklagte Finanzamt (FA) ließ diese Vorsteuer nicht zum Abzug zu. Es nahm an, bei der Stromlieferung des Klägers an die Mieter handele es sich jeweils um eine unselbständige Nebenleistung zur umsatzsteuerfreien Wohnraumvermietung. Den hiergegen eingelegten Einspruch des Klägers wies das FA als unbegründet zurück.

Das Niedersächsische Finanzgericht (FG) gab der dagegen Klage statt, ließ also den Vorsteuerabzug zu. Hiergegen wendet sich das FA mit seiner Revision und rügt die Verletzung materiellen Rechts, die der Bundesfinanzhof (BFH) als unbegründet zurückweist.

### **Die Begründung des BFH**

Bei einem Umsatz, der verschiedene Einzelleistungen und Handlungen umfasst, sei eine Gesamtbetrachtung vorzunehmen, so der BFH, um zu bestimmen, ob dieser Umsatz für Zwecke der Umsatzsteuer zwei oder mehr getrennte Leistungen oder eine einheitliche Leistung umfasse.

Zwar sei jeder Umsatz in der Regel als eigenständige und selbständige Leistung zu betrachten; ein Umsatz, der eine wirtschaftlich einheitliche Leistung darstelle, dürfe aber im Interesse eines funktionierenden Mehrwertsteuersystems nicht künstlich aufgespalten werden.

Eine einheitliche Leistung liege vor, wenn mehrere Einzelleistungen oder Handlungen des Steuerpflichtigen so eng miteinander verbunden seien, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bildeten, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre. Das sei insbesondere der Fall, wenn ein Teil oder mehrere Teile als Hauptleistung anzusehen, während andere Teile als eine oder mehrere Nebenleistungen einzustufen seien. Vor allem sei das der Fall, wenn sie für die Kunden keinen eigenen Zweck darstelle, sondern das Mittel, um die Hauptleistung unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen. Zur Abgrenzung seien die charakteristischen Merkmale des betreffenden Umsatzes zu ermitteln. Bei der Vermietung von Immobilien, hier Wohnraum, seien hierfür zwei Fallgruppen zu unterscheiden.

Sei zum einen der Mieter berechtigt, die Lieferanten und/oder die Nutzungsmodalitäten der in Rede stehenden Gegenstände oder Dienstleistungen auszuwählen, könnten diese Leistungen grundsätzlich als von der Vermietung getrennt angesehen werden. Dies gelte insbesondere, wenn der Mieter über seinen getrennt abzurechnenden Verbrauch selbst entscheiden könne. Bei Dienstleistungen wie der Reinigung der Gemeinschaftsräume eines im Miteigentum stehenden Gebäudes seien diese als von der Vermietung getrennt anzusehen, wenn sie von jedem Mieter einzeln oder von den Mietern gemeinsam organisiert werden könnten und die an den Mieter versandten Rechnungen diese Lieferung getrennt von der Miete auswiesen.

## Aus der RECHTSPRECHUNG

*Wir weisen darauf hin, dass die Entscheidungskommentierungen (nicht die besprochenen Gerichtsentscheidungen selbst) geistiges Eigentum der jeweiligen Verfasser und damit urheberrechtlich geschützt sind. Eine Verwendung der Kommentierungen hat daher unter Verwendung ordnungsgemäßer Kennzeichnung als Zitat zu erfolgen und den jeweiligen Verfasser der Kommentierung zu benennen.*

Ergebe zum anderen die Vermietung eines Gebäudes in wirtschaftlicher Hinsicht offensichtlich mit den begleitenden Leistungen objektiv eine Gesamtheit, könne demgegenüber eine einheitliche Leistung angenommen werden.

Der BFH habe daher bereits entschieden, dass die den Mietnebenkosten zugrunde liegenden Leistungen wie die Zurverfügungstellung von Wasser, Elektrizität oder Wärme, über deren Verbrauch der Mieter entscheiden könne und die durch die Anbringung von individuellen Zählern kontrolliert und in Abhängigkeit des Verbrauchs abgerechnet würden, grundsätzlich als von der Vermietung getrennt anzusehen seien.

Gemessen an diesen Grundsätzen sei das Urteil des FG, das in den Lieferungen von Mieterstrom selbständige umsatzsteuerpflichtige Leistungen gesehen hatte, nicht zu beanstanden.

Das FG habe festgestellt, dass ein gewichtiges Indiz für selbständige Leistungen darin liege, dass der Kläger die Verbrauchsmenge des Stroms mit seinen Mietern über individuelle Unterzähler abgerechnet habe. Ferner habe es zu Recht berücksichtigt, dass individuelle (Zusatz-)Vereinbarungen über die Stromlieferungen abgeschlossen worden seien, in denen auch vom Mietvertrag abweichende Kündigungsmöglichkeiten des Stromlieferungsvertrags vorgesehen gewesen wären. Weiter habe es zutreffend einbezogen, dass die Mieter bei einem Wechsel des Stromanbieters erforderliche Umbaukosten zu tragen gehabt hätten und die freie Wahl des Stromanbieters durch die Zusatzvereinbarung nicht ausgeschlossen gewesen wäre. Die generelle Möglichkeit der Mieter, den Stromlieferungsvertrag mit dem Kläger zu kündigen und zu einem anderen Anbieter zu wechseln, wäre nach der beanstandungsfreien Ansicht des FG durch die in diesem Fall vom wechselnden Mieter zu tragenden Umbaukosten zwar erschwert, jedoch nicht unmöglich.

Zudem ergebe sich die vom FG aus den vertraglichen Vereinbarungen abgeleitete Freiheit des Mieters, seinen Stromlieferanten frei zu wählen, auch aus gesetzlichen Vorschriften. § 42a Abs. 2 des Energiewirtschaftsgesetzes (EnWG) bestimme ausdrücklich ein Kopplungsverbot von Miet- und Energieversorgungsvertrag. Danach dürfe ein Vertrag über die Belieferung von Letztverbrauchern mit Mieterstrom (Mieterstromvertrag) nicht Bestandteil eines Vertrags über die Miete von Wohnräumen sein. Bei einem Verstoß gegen dieses Verbot sei der Mieterstromvertrag nichtig. Nach § 42a Abs. 3 Satz 3 EnWG sei eine Bestimmung, durch die das Kündigungsrecht während der Dauer des Mietverhältnisses ausgeschlossen oder beschränkt werde, unwirksam. Damit solle jegliche Einwirkung auf die Entscheidungsfreiheit des Mieters ausgeschlossen werden.

Die Einwendungen des FA gegen die Ausführungen des FG führten zu keiner anderen Beurteilung. Die Finanzverwaltung sei zwar in Abschn. 4.12.1. Abs. 5 Satz 3 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses (UStAE) der Ansicht, dass als Nebenleistung zur umsatzsteuerfreien Wohnraumvermietung in der Regel unter anderem die Lieferung von Strom durch den Vermieter anzusehen sei, daran seien allerdings weder das FG noch der BFH gebunden, da es sich insoweit lediglich um eine norminterpretierende Verwaltungsanweisung handele, die außerhalb der Finanzverwaltung keine Bindungswirkung entfalte.

## Aus der RECHTSPRECHUNG

*Wir weisen darauf hin, dass die Entscheidungskommentierungen (nicht die besprochenen Gerichtsentscheidungen selbst) geistiges Eigentum der jeweiligen Verfasser und damit urheberrechtlich geschützt sind. Eine Verwendung der Kommentierungen hat daher unter Verwendung ordnungsgemäßer Kennzeichnung als Zitat zu erfolgen und den jeweiligen Verfasser der Kommentierung zu benennen.*

Da der Kläger mithin steuerpflichtige Lieferungen von Mieterstrom ausgeführt habe, stehe ihm der begehrte Vorsteuerabzug zu. Der schon oben erwähnte notwendige direkte und unmittelbare Zusammenhang zwischen dem Eingangsumsatz (Anschaffung der Photovoltaikanlage) und den umsatzsteuerpflichtigen Stromlieferungen an die einzelnen Mieter, sei gegeben.

Das FG habe zwar nicht ausgeführt, inwieweit die Kosten der Photovoltaikanlage Kostenelemente der besteuerten Ausgangsumsätze des Klägers gewesen seien. Da der Kläger jedoch marktübliche Stromentgelte erhoben habe, die den Kostendeckel des § 42a Abs. 4 EnWG beachteten, und dadurch unter anderem zumindest die Kosten seiner Photovoltaikanlagen decke, liege diese Voraussetzung vor.