Urteil vom 07. Dezember 2023, V R 15/21

Wohnraumvermietung und Vorsteuerabzug aus Heizungsanlage

ECLI:DE:BFH:2023:U.071223.VR15.21.0

BFH V. Senat

UStG § 4 Nr 12 S 1 Buchst a, UStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1, UStG § 15 Abs 2 S 1 Nr 1, EGRL 112/2006 Art 168 Buchst a, BGB § 535 Abs 1 S 3, BGB § 556 Abs 1 S 2, AEUV Art 267, UStG VZ 2016

vorgehend FG Münster, 06. April 2021, Az: 5 K 3866/18 U

Leitsätze

Schuldet der Vermieter von Wohnraum zum vertragsgemäßen Gebrauch auch die Versorgung mit Wärme und warmem Wasser, stehen Kosten des Vermieters für eine neue Heizungsanlage jedenfalls dann im direkten und unmittelbaren Zusammenhang zur steuerfreien Vermietung, wenn es sich dabei nicht um Betriebskosten handelt, die der Mieter gesondert zu tragen hat.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 06.04.2021 - 5 K 3866/18 U insoweit aufgehoben, als es der Klage stattgegeben hat.

Die Klage wird insgesamt abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist im Wesentlichen, ob im Jahr 2016 (Streitjahr) ein Vorsteuerabzug aufgrund des Erwerbs und der Installation einer Heizungs- und Warmwasseranlage besteht.

2 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) vermietete im Streitjahr ein Haus mit zwei Wohnungen zu Wohnzwecken. Der von der Klägerin beispielhaft vorgelegte, im Mai 2012 geschlossene Mietvertrag über eine Wohnung sah vor, dass sich die Miete aus der Grundmiete, den "kalten" Betriebskosten sowie den Heizungsbetriebskosten (Heizung und Warmwasser) zusammensetzte. Für die anfallenden Betriebs- und Heizkosten waren Vorauszahlungen zu leisten. Über die Vorauszahlungen musste nach dem Mietvertrag jährlich abgerechnet werden. Für die Heizungsbetriebskosten einschließlich Warmwasserversorgung verwies der Mietvertrag auf §§ 7 und 8 der Verordnung über die verbrauchsabhängige Abrechnung der Heiz- und Warmwasserkosten (Verordnung über Heizkostenabrechnung --HeizkostenV--) sowie auf § 315 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB). Die Mietentgelte für die beiden Wohnungen betrugen im Streitjahr monatlich insgesamt ... €, die Vorauszahlungen für Heizung und Warmwasser monatlich ... € und die für die übrigen Nebenkosten monatlich ... €.

3 Im September 2016 ließ die Klägerin als Ersatz für die bisherige Anlage eine neue Kesselanlage und Heizung sowie einen neuen Warmwasserspeicher (Heizungsanlage) für die vermieteten Wohnungen installieren. Die Mieter erhielten die Möglichkeit, die individuellen Heizungs- und Wassertemperaturen zu regulieren und bei Beschwerden den Hersteller der Heizungsanlage direkt zu kontaktieren. Für jeden Mieter gab es Einzelzähler, welche die individuellen Wärmemengen erfassten. Die Rechnung für die Heizungsanlage vom Oktober 2016 bezahlte die Klägerin im November 2016.

4 Im November 2016 verzichtete die Klägerin gegenüber dem Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) auf die Kleinunternehmerregelung und gab eine Umsatzsteuervoranmeldung für Oktober 2016 mit einem Überschuss zu ihren Gunsten ab. Darin erklärte sie Umsätze zu 19 % aus den Wärme- und Warmwasserlieferungen in Höhe des Nettobetrages der entsprechenden Vorauszahlungen (... €) und machte Vorsteuerbeträge geltend, die auf den Erwerb und die Installation der Heizungsanlage für die vermieteten Wohnungen und auf die an sie erbrachten Gaslieferungen entfielen. Für November 2016 und Dezember 2016 erklärte die Klägerin in ihren Umsatzsteuervoranmeldungen geringfügige Überschüsse zu ihren Gunsten.

5 Nach einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung war das FA der Auffassung, die Wärme- und Warmwasserlieferungen an die Mieter der Klägerin seien typische Nebenleistungen zur steuerfreien Wohnungsvermietung. Ein Vorsteuerabzug scheide aus, weil die Klägerin ausschließlich steuerfreie Vermietungsumsätze getätigt habe. Dementsprechend setzte das FA die Umsatzsteuervorauszahlungen für Oktober bis Dezember 2016 auf jeweils 0 € fest. Dagegen legte die Klägerin erfolglos Einspruch ein. Während des anschließenden Klageverfahrens reichte die Klägerin eine Umsatzsteuerjahreserklärung ein, in der sie --als Umsätze zum Regelsteuersatz-- die Wärme- und Warmwasserlieferungen an ihre Mieter für die Monate Oktober bis Dezember 2016 in Höhe von insgesamt ... € sowie Vorsteuerbeträge in Höhe von insgesamt ... € erklärte und demgemäß einen Überschuss zu ihren Gunsten in Höhe von ... € geltend machte. Das FA stimmte der Erklärung nicht zu und erließ demgegenüber einen Umsatzsteuerjahresbescheid für 2016, mit dem es die Umsatzsteuer auf 0 € festsetzte.

6 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2021, 1238 veröffentlichten Urteil überwiegend statt. Die Klägerin erbringe steuerpflichtige Wärme- und Warmwasserlieferungen an ihre Mieter und könne daher für die mit diesen Lieferungen im Zusammenhang stehenden Vorleistungen den Vorsteuerabzug geltend machen. Die Energielieferungen seien nach den Grundsätzen des Urteils des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie vom 16.04.2015 - C-42/14, EU:C:2015:229 als selbständige Lieferungen und nicht als unselbständige Nebenleistungen der Vermietung zu betrachten. Allerdings wirke der Verzicht der Klägerin auf die Kleinunternehmerregelung nicht erst --wie die Klägerin meine-- ab Oktober des Streitjahres, sondern bereits ab Beginn des Kalenderjahres, in dem die Option ausgeübt werde, so dass auch die steuerpflichtigen Umsätze (Wärme- und Warmwasserlieferungen) von Januar bis September 2016 zu Lasten der Klägerin zu berücksichtigen seien. Dem entsprechend nahm das FG einen Überschuss zu Gunsten der Klägerin in Höhe von ... € an.

7 Hiergegen wendet sich das FA mit der vom FG zugelassenen Revision und rügt die Verletzung materiellen Rechts (§ 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a des Umsatzsteuergesetzes --UStG--). Die Wärme- und Warmwasserlieferungen teilten als unselbständige Nebenleistung das Schicksal der steuerfreien Vermietungsleistung. Die Rechtsprechung des EuGH stehe dem nicht entgegen. Der Bundesgerichtshof (BGH) habe dies in seinem Urteil vom 30.09.2020 - XII ZR 6/20 (Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2021, 97) bestätigt, weil nach deutschem Recht die Gebrauchsüberlassung und die in dem dortigen Fall in Rede stehenden Aufwendungen des Vermieters als eine einheitliche Leistung an den Mieter anzusehen seien, die dieser durch die Grundmiete und die Nebenkostenumlage einheitlich vergüte. Die tatsächlichen Gegebenheiten in der Bundesrepublik Deutschland seien andere als diejenigen, die dem EuGH-Urteil Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie vom 16.04.2015 - C-42/14, EU:C:2015:229 zugrunde gelegen hätten. Im Streitfall hätten die Mieter die Energielieferanten nicht frei wählen können. Zudem erfolge die Heizkostenabrechnung wegen der Verweisung im Mietvertrag auf die Verordnung über Heizkostenabrechnung nicht allein verbrauchsabhängig, worauf bereits das Schleswig-Holsteinische FG in seinem Urteil vom 17.05.2018 - 4 K 15/17 (EFG 2018, 1221) hingewiesen habe. Des Weiteren fehle es an einer Kausalität zwischen den Wärme- und Warmwasserlieferungen und der Heizungsanlage. Die Kosten hierfür könnten allenfalls als Kostenelement der Grundmiete anzusehen sein. Die Klägerin habe in ihrer Eigenschaft als Vermieterin und nicht als Lieferantin von Wärme und Warmwasser die Heizungsanlage eingebaut.

8 Das FA beantragt,
das Urteil des FG insoweit aufzuheben, als es der Klage stattgegeben hat, und die Klage insgesamt abzuweisen.

9 Die Klägerin beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

10 Das Urteil des FG enthalte keine Rechtsfehler. Das FG habe zutreffend die im EuGH-Urteil Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie vom 16.04.2015 - C-42/14, EU:C:2015:229 aufgeführten Indizien für die Beurteilung von Warmwasser- und Heizungslieferungen als selbständige Leistungen angewendet. Im Übrigen ergäben die Nebenkostenabrechnungen für das Streitjahr, dass die Mieter die verbrauchsabhängigen Nebenkosten signifikant

beeinflusst hätten. Des Weiteren sei der Sachverhalt des BGH-Urteils vom 30.09.2020 - XII ZR 6/20 (HFR 2021, 97) mit dem Streitfall nicht vergleichbar. Zudem ergebe sich aus der Systematik des Bürgerlichen Gesetzbuchs und der Verkehrsanschauung, dass Miete und Mietnebenkosten grundsätzlich getrennt zu betrachten seien. Die Grundmiete sei auf einen endgültigen Leistungsaustausch gerichtet, während bei den Mietnebenkosten und den hierauf geleisteten Vorauszahlungen feststehe, dass insoweit lediglich eine Vorleistung erfolge. Könnten die Kosten der Heizungsanlage --wie im Streitfall-- wegen der zivilrechtlichen Gesetzeslage nicht über die Betriebskosten oder über eine Mieterhöhung auf die Mieter umgelegt werden, ergebe eine Gesamtschau, dass diese Kosten dem Vorsteuerabzugsrecht unterfielen, da anderenfalls ein einheitlicher Sachverhalt künstlich aufgespalten werde.

Entscheidungsgründe

II.

11 Die Revision des FA ist aus anderen als den geltend gemachten Gründen begründet. Das FG-Urteil ist insoweit aufzuheben, als es der Klage stattgegeben hat, und die Klage ist insgesamt abzuweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Entgegen dem Urteil des FG ist der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG ausgeschlossen, da Erwerb und Installation der Heizungsanlage in einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit der nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG steuerfreien Vermietung standen.

12 1. Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG kann der Unternehmer als Vorsteuer die gesetzlich geschuldete Steuer für Leistungen abziehen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt wurden. Ausgeschlossen ist der Vorsteuerabzug gemäß § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG für Leistungen, die der Unternehmer für steuerfreie Umsätze verwendet. Dies beruht unionsrechtlich auf Art. 168 Buchst. a der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL). Danach ist der Steuerpflichtige, der "Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet", zum Vorsteuerabzug berechtigt. Hierfür muss ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen Eingangs- und Ausgangsleistung bestehen. Bei richtlinienkonformer Auslegung setzt § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG somit voraus, dass der Unternehmer Leistungen für sein Unternehmen (§ 2 Abs. 1 UStG, Art. 9 MwStSystRL) und damit für seine wirtschaftlichen Tätigkeiten zur Erbringung entgeltlicher Leistungen (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG, Art. 2 Abs. 1 Buchst. a und c MwStSystRL) verwendet oder zu verwenden beabsichtigt. Die Ausgangsleistungen des Unternehmers müssen zudem steuerpflichtig oder in § 15 Abs. 3 UStG (Art. 169 MwStSystRL) benannt sein (ständige Rechtsprechung, z.B. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 02.12.2015 - V R 15/15, BFHE 252, 472, BStBl II 2016, 486, Rz 14 und vom 09.02.2012 - V R 40/10, BFHE 236, 258, BStBl II 2012, 844, Rz 19 f.; BFH-Beschluss vom 23.11.2023 - V R 3/22, BFHE 282, 180, Rz 9).

13 2. Erbringt der Unternehmer neben steuerpflichtigen Leistungen mit Recht auf Vorsteuerabzug auch steuerfreie Leistungen, für die der Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist, hängt das Recht zum Vorsteuerabzug unter anderem davon ab, ob zwischen Eingangs- und Ausgangsleistung der hierfür erforderliche Zusammenhang besteht.

14 a) Für das Recht auf Vorsteuerabzug müssen danach jedenfalls die Kosten der Eingangsleistungen Eingang in den Preis der Ausgangsumsätze finden, die der Steuerpflichtige im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit erbringt (EuGH-Urteil Finanzamt R vom 08.09.2022 - C-98/21, EU:C:2022:645, Rz 47; ebenso bereits zuvor EuGH-Urteile SKF vom 29.10.2009 - C-29/08, EU:C:2009:665, Rz 60; X vom 30.05.2013 - C-651/11, EU:C:2013:346, Rz 55; The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge vom 03.07.2019 - C-316/18, EU:C:2019:559, Rz 27 und Amper Metal vom 25.11.2021 - C-334/20, EU:C:2021:961, Rz 33). Hängen die Eingangsleistungen hingegen --in diesem Sinne-- mit steuerfreien Umsätzen oder mit nicht vom Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer erfassten Umsätzen zusammen, kommt es nicht zum Vorsteuerabzug (EuGH-Urteil Finanzamt R vom 08.09.2022 - C-98/21, EU:C:2022:645, Rz 48; ebenso bereits zuvor EuGH-Urteile SKF vom 29.10.2009 - C-29/08, EU:C:2009:665, Rz 59; Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments vom 14.09.2017 - C-132/16, EU:C:2017:683, Rz 30 und Ryanair vom 17.10.2018 - C-249/17, EU:C:2018:834, Rz 29).

15 b) Zu berücksichtigen sind weiter die "objektiven Umstände" (EuGH-Urteil Midland Bank vom 08.06.2000 - C-98/98, EU:C:2000:300, Rz 32 und zweite Antwort) und die "objektive Natur des betreffenden Umsatzes" (EuGH-Urteil BLP Group vom 06.04.1995 - C 4/94, EU:C:1995:107, Rz 24). Auf dieser Grundlage hat der BFH bereits entschieden, dass bei einer Leistung, die zur Beratung des Verkäufers bei einer (steuerfreien) Beteiligungsveräußerung dient, nach den objektiven Umständen zwischen dieser Eingangsleistung und der Beteiligungsveräußerung ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang besteht, so dass die Beratung auch dann zu den Kostenelementen der

Anteilsübertragung gehört, wenn die eigenen Beratungskosten an den Erwerber der Beteiligung nicht weiterbelastet werden (BFH-Urteil vom 27.01.2011 - V R 38/09, BFHE 232, 278, BStBl II 2012, 68, Rz 36 und Rz 47; zur Bedeutung des objektiven Inhalts eines Umsatzes für die Bestimmung, ob dessen Kosten Eingang in einen bestimmten Ausgangsumsatz finden, vgl. auch EuGH-Urteil Becker vom 21.02.2013 - C-104/12, EU:C:2013:99, Rz 20 bis 29).

16 3. Schuldet der Vermieter von Wohnraum zum vertragsgemäßen Gebrauch auch die Versorgung mit Wärme und warmem Wasser, stehen Kosten des Vermieters für eine neue Heizungsanlage jedenfalls dann im direkten und unmittelbaren Zusammenhang zur steuerfreien Vermietung, wenn es sich dabei nicht um Betriebskosten handelt, die der Mieter gesondert zu tragen hat. Letzteres trifft auf den Streitfall zu, da die Kosten für Erwerb und Installation der Heizungsanlage vom Mieter nicht neben der Miete gesondert nach § 556 BGB als Betriebskosten zu tragen waren.

17 a) Im Streitfall gehört die Versorgung mit Wärme und warmem Wasser zu dem den Mietern geschuldeten vertragsgemäßen Gebrauch, da die Klägerin Wohnungen mit Heizung vermietete (vgl. z.B. Staudinger/Emmerich (2021) BGB § 535 Rz 59). Bei der vorliegend gegebenen leitungsgebundenen Wärme- und (Warm-)Wasserversorgung schuldet der Vermieter --grundsätzlich anders als bei Strom und ohne dass es insoweit einer gesonderten Vereinbarung bedarf-- die Versorgung mit Wärme, mithin das Vorhalten einer intakten Heizungsanlage und unabhängig von der genauen technischen Ausgestaltung damit auch die Warmwasserversorgung (vgl. BGH-Urteile vom 22.08.2018 - VIII ZR 99/17, Monatsschrift für Deutsches Recht --MDR-- 2018, 1237, Rz 13 und vom 22.01.2014 - VIII ZR 391/12, Neue Juristische Wochenschrift 2014, 1951, Rz 15). Umfasst --als objektiver Umstand-- die Wohnraumüberlassung zum vertragsgemäßen Gebrauch auch die Versorgung mit Wärme und warmem Wasser, sind die Kosten für den Erwerb und die Installation einer Heizungsanlage grundsätzlich Kostenelemente der steuerfreien Vermietung.

18 b) Auf die Frage, ob die Klägerin neben der Vermietung eine umsatzsteuerrechtlich gesondert zu betrachtende "Betriebsleistung" erbracht hat, als deren Entgelt die durch die Mieter nach § 556 BGB gesondert zu tragenden Betriebskosten anzusehen sein könnten, kommt es nicht an. Die Kosten der Heizungsanlage waren nach dieser Vorschrift nicht auf die Mieter abwälzbar.

19 aa) Gemäß § 535 Abs. 1 Satz 2 BGB hat der Vermieter die Mietsache dem Mieter in einem zum vertragsgemäßen Gebrauch geeigneten Zustand zu überlassen und sie während der Mietzeit in diesem Zustand zu erhalten. Der Vermieter hat nach § 535 Abs. 1 Satz 3 BGB die auf der Mietsache ruhenden Lasten zu tragen. Dazu gehören auch die Betriebskosten. Das Gesetz geht davon aus, dass der Vermieter die aus der Gebrauchsgewährung herrührenden Kosten in die Miete einkalkuliert und diese mit dem vereinbarten Mietentgelt abgegolten werden.

20 Abweichungen hiervon bedürfen der Vereinbarung, zu deren Inhalt § 556 BGB für die hier vorliegende Wohnraummiete gesetzliche Vorgaben enthält (BGH-Urteil vom 08.04.2020 - XII ZR 120/18, MDR 2020, 664, Rz 13). So können die Vertragsparteien danach vereinbaren, dass der Mieter Betriebskosten gesondert neben der Miete trägt (§ 556 Abs. 1 Satz 1 BGB). Betriebskosten sind dabei die Kosten, die dem Eigentümer durch das Eigentum an dem Grundstück oder durch den bestimmungsgemäßen Gebrauch des Gebäudes oder der Wirtschaftseinheit, der Nebengebäude, Anlagen, Einrichtungen und des Grundstücks laufend entstehen (§ 556 Abs. 1 Satz 2 BGB; vgl. auch BGH-Urteil vom 08.04.2020 - XII ZR 120/18, MDR 2020, 664, Rz 22 f.).

21 bb) § 556 Abs. 1 Satz 3 BGB i.V.m. § 1 Abs. 2 Nr. 2 der Verordnung über die Aufstellung von Betriebskosten (Betriebskostenverordnung --BetrKV--) schließt allerdings Instandhaltungs- und Instandsetzungskosten vom Betriebskostenbegriff aus, so dass Kosten der Instandsetzung und Instandhaltung sowie Verwaltungskosten von den umlagefähigen Betriebskosten abzugrenzen sind. Die (nicht als Betriebskosten umlagefähigen) Aufwendungen für Instandsetzung und Instandhaltung werden durch Reparatur und Wiederbeschaffung verursacht und müssen zur Erhaltung des bestimmungsgemäßen Gebrauchs erbracht werden, um die durch Abnutzung, Alterung und Witterungseinwirkung entstehenden baulichen oder sonstigen Mängel ordnungsgemäß zu beseitigen (§ 1 Abs. 2 Nr. 2 BetrKV). Instandsetzung und Instandhaltung betreffen deshalb Mängel an der Substanz der Immobilie oder ihrer Teile (BGH-Urteile vom 18.12.2019 - VIII ZR 62/19, MDR 2020, 339, Rz 11 f.; vom 10.11.2021 - VIII ZR 107/20, MDR 2022, 89, Rz 23 und vom 11.11.2009 - VIII ZR 221/08, MDR 2010, 137, Rz 12). Demgemäß sind insbesondere Bau- und sonstige Anschaffungskosten als einmalige --und nicht "laufende"-- Kosten nicht als Betriebskosten anzusehen (Lützenkirchen in Lützenkirchen, Mietrecht, 3. Aufl. 2021, § 556 BGB Rz 42). Dasselbe gilt für Abschreibungen auf die Heizungsanlage (Lammel in Schmidt-Futterer, Mietrecht, 16. Aufl. 2024, § 7 HeizkostenV Rz 24).

22 cc) Danach besteht im Streitfall der für den Vorsteuerabzug erforderliche direkte und unmittelbare Zusammenhang zwischen den hier in Rede stehenden Kosten aus Erwerb und Installation der Heizungsanlage und der steuerfreien Vermietung, da --nach den tatsächlichen Feststellungen des FG und was im Übrigen zwischen den Beteiligten auch unstreitig ist-- diese Kosten als Erhaltungsaufwand auf der Erneuerung der Heizungsanlage durch Austausch der alten Heizungsanlage beruhen und demgemäß auch nicht auf die Mieter als Kostenelement im Rahmen der Betriebskosten umgelegt wurden (vgl. auch Schmidt, Neue Wirtschafts-Briefe 2021, 2328).

23 Bestätigt wird der zur steuerfreien Vermietung bestehende direkte und unmittelbare Zusammenhang auch dadurch, dass der Einbau einer wesentlich verbesserten Heizungsanlage unter den Voraussetzungen einer energetischen Modernisierung zu einer Mieterhöhung nach §§ 555b, 559 BGB und damit zu einer Erhöhung des steuerfreien Entgelts, nicht aber zu umlagefähigen Betriebskosten geführt hätte, wobei im Übrigen bloße Erhaltungsmaßnahmen für eine Mieterhöhung nach § 559 Abs. 2 BGB nicht ausreichen.

24 dd) Dem entsprechen schließlich auch die Regelungen der Verordnung über Heizkostenabrechnung, die sich für den Fall einer vom Vermieter betriebenen Heizungsanlage nur auf Betriebskosten, nicht aber auch auf Kosten eines Anlagenerwerbs beziehen. So gehören nach § 7 Abs. 4 HeizkostenV in der im Streitjahr geltenden Fassung (a.F.) zu den (Betriebs-)Kosten der Wärmelieferung das Entgelt für die Wärmelieferung und die Kosten des Betriebs der zugehörigen Hausanlagen entsprechend Absatz 2 der Vorschrift. Kosten des Betriebs der zentralen Heizungsanlage einschließlich der Abgasanlage sind danach die Kosten der verbrauchten Brennstoffe und ihrer Lieferung, die Kosten des Betriebsstromes, die Kosten der Bedienung, Überwachung und Pflege der Anlage, der regelmäßigen Prüfung ihrer Betriebsbereitschaft und Betriebssicherheit einschließlich der Einstellung durch eine Fachkraft, der Reinigung der Anlage und des Betriebsraumes, die Kosten der Messungen nach dem Bundes-Immissionsschutzgesetz, die Kosten der Anmietung oder anderer Arten der Gebrauchsüberlassung einer Ausstattung zur Verbrauchserfassung sowie die Kosten der Verwendung einer Ausstattung zur Verbrauchserfassung einschließlich der Kosten der Eichung sowie der Kosten der Berechnung, Aufteilung und Verbrauchsanalyse (§ 7 Abs. 2 Satz 1 HeizkostenV a.F.).

25 Gleiches gilt für die (Betriebs-)Kosten der Warmwasserlieferung. Dabei handelt es sich nach § 8 Abs. 4 HeizkostenV um das Entgelt für die Lieferung des Warmwassers und die Kosten des Betriebs der zugehörigen Hausanlagen entsprechend § 7 Abs. 2 HeizkostenV a.F. Zu den Kosten des Betriebs der zentralen Warmwasserversorgungsanlage gehören die Kosten der Wasserversorgung, soweit sie nicht gesondert abgerechnet werden, und die Kosten der Wassererwärmung entsprechend § 7 Abs. 2 HeizkostenV a.F. (§ 8 Abs. 2 Satz 1 HeizkostenV). Zu den Kosten der Wasserversorgung gehören die Kosten des Wasserverbrauchs, die Grundgebühren und die Zählermiete, die Kosten der Verwendung von Zwischenzählern, die Kosten des Betriebs einer hauseigenen Wasserversorgungsanlage und einer Wasseraufbereitungsanlage einschließlich der Aufbereitungsstoffe (§ 8 Abs. 2 Satz 2 HeizkostenV).

26 ee) Entscheidet sich der Vorsteuerabzug danach, in den Preis welcher Ausgangsumsätze die Kosten der bezogenen Leistung Eingang finden (s. oben II.2.a), kommt es somit auch dann nicht zu einer abweichenden Beurteilung, wenn die auf den jeweiligen Mieter umgelegten Betriebskosten für Wärme und Warmwasser als Entgelt für eine umsatzsteuerrechtlich eigenständig anzusehende Wärme- und Warmwasserlieferung anzusehen wären. Denn auch bei Annahme derartiger steuerpflichtiger Lieferungen führt der unionsrechtliche Maßstab des Preiseingangs zu keinem Vorsteuerabzug, da die nationale Preisregelung in Form des verbindlichen Betriebskostenbegriffs (s. oben II.3.b) eine "Zuordnung" der Kosten für die Heizungsanlage zu diesen Lieferungen nicht zulässt. Dass die Heizungsanlage zur Erzeugung von Wärme und Warmwasser verwendet wurde, ist dann im Hinblick auf das maßgebliche Kriterium des Preiseingangs unerheblich. Im Übrigen ist vorliegend nicht über andere Fallgestaltungen wie zum Beispiel denen des sogenannten "Wärme-Contractings" (vgl. hierzu z.B. § 556c BGB, § 2 Nr. 4 Buchst. c BetrKV in der im Streitjahr geltenden Fassung; Hack in Theobald/Kühling, Energierecht, 99. Contracting, Rz 135) zu entscheiden.

27 c) Entgegen der Auffassung der Klägerin ergibt sich ein Vorsteuerabzug auch nicht daraus, dass sie wegen der zivilrechtlichen Beschränkungen einer Mieterhöhung und der fehlenden Umlagemöglichkeit im Rahmen der Betriebskosten keine Möglichkeit hatte, die konkret aus dem Erwerb und der Installation der Heizungsanlage entstandenen Kosten auf ihre Mieter umzulegen. Denn die wohnungsmietrechtliche Beschränkung des Betriebskostenbegriffs (s. oben II.3.b) führt dazu, dass der maßgebliche Zusammenhang zur steuerfreien Vermietung bestehen bleibt. Hierfür spricht schließlich auch, dass im Streitfall die Wohnungen nach den vertraglichen Vereinbarungen mit Heizung vermietet wurden, so dass der ausschließliche Entstehungsgrund für den Bezug der Eingangsleistung (vgl. hierzu z.B. EuGH-Urteil Finanzamt R vom 08.09.2022 - C-98/21, EU:C:2022:645, Rz 49) in der steuerfreien Vermietung zu sehen ist.

28 4. Danach ist das FG-Urteil insoweit aufzuheben, als das FG der Klage stattgegeben hat, und die Klage auch insoweit abzuweisen. Soweit nach den Feststellungen des FG der Vorsteuerbetrag für die Heizungsanlage den vom FG festgesetzten Erstattungsbetrag übersteigt, ist eine Änderung zu Lasten der Klägerin über die vom FA im angefochtenen Steuerbescheid festgesetzte Steuer von 0 € hinaus wegen des im gerichtlichen Verfahren geltenden Verböserungsverbots nicht möglich.

29 5. Für die Beurteilung des Streitfalls bedarf es keines Vorabentscheidungsersuchens an den EuGH. Die Bedingungen, unter denen das Recht auf Vorsteuerabzug besteht, hat der EuGH durch Rechtsprechung hinreichend geklärt (s. oben II.1. und II.2.). Die auf dieser Grundlage vorzunehmende Rechtsanwendung im Einzelfall obliegt dem nationalen Gericht, das unter Berücksichtigung der unionsrechtlich nicht harmonisierten Bestimmungen zu der hier vorliegenden Wohnraumvermietung zu entscheiden hat, welche Bedeutung dem somit maßgeblichen nationalen Recht für die Beurteilung des vorliegend streitentscheidenden direkten und unmittelbaren Zusammenhangs zukommt.

30 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de