

# Urteil vom 17. Juli 2024, XI R 8/21

## Vorsteuerabzug bei Lieferung von Mieterstrom

ECLI:DE:BFH:2024:U.170724.XIR8.21.0

BFH XI. Senat

UStG § 1 Abs 1 Nr 1, UStG § 2 Abs 1, UStG § 3g, UStG § 13b Abs 2 Nr 5 Buchst b, UStG § 13b Abs 5 S 4, UStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1, UStG § 15 Abs 2 S 1 Nr 1, UStG § 15 Abs 3, EGRL 112/2006 Art 2 Abs 1 Buchst a, EGRL 112/2006 Art 2 Abs 1 Buchst c, EGRL 112/2006 Art 9, EGRL 112/2006 Art 168 Buchst a, EGRL 112/2006 Art 169, FGO § 118 Abs 2, FGO § 126 Abs 2, FGO § 135 Abs 2, EnWG § 42a, UStG § 3 Abs 1, UStG § 3 Abs 9, UStG § 4 Nr 12 Buchst a, UStG VZ 2018 , UStAE Abschn 4.12.1 Abs 5 S 3

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 25. Februar 2021, Az: 11 K 201/19

## Leitsätze

Bei der Lieferung von Strom, den der Vermieter von Wohnraum über eine Photovoltaikanlage selbst erzeugt und an seine Mieter gegen Entgelt abgibt, handelt es sich nicht um eine unselbständige Nebenleistung der umsatzsteuerfreien (langfristigen) Vermietung von Wohnraum, sondern um eine selbständige umsatzsteuerpflichtige Leistung, die zum Vorsteuerabzug aus den Eingangsleistungen berechtigt, da kraft Gesetzes für den Mieter die Möglichkeit besteht, den Stromanbieter frei zu wählen, und die Stromlieferung getrennt und nach individuellem Verbrauch abgerechnet wird (Abgrenzung zum BFH-Urteil vom 07.12.2023 - V R 15/21, BStBl II 2024, 503, zum Vorsteuerabzug für die Lieferung einer Heizungsanlage).

## Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 25.02.2021 - 11 K 201/19 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 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.
- 2 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) vermietet ein Mehrfamilienhaus und ein Doppelhaus. Die Vermietung erfolgt umsatzsteuerfrei nach § 4 Nr. 12 Buchst. a des Umsatzsteuergesetzes (UStG).
- 3 Der Kläger hat auf beiden Objekten im Dezember 2018 jeweils eine Photovoltaikanlage einschließlich eines Batteriespeichers (Photovoltaikanlage) installieren lassen. Die Kosten beliefen sich auf insgesamt ... € zuzüglich ... € Umsatzsteuer. Für beide Photovoltaikanlagen wurden jeweils zwei Messungen verbaut. Die erste Messung erfasst die Gesamtproduktion des Stroms. Der erzeugte Strom, der direkt über den Batteriespeicher an die Mieter fließt, läuft über eine entsprechende Messung. Der überschüssige Strom wird an die N-GmbH geliefert. Der gegebenenfalls von den Mietern zusätzlich benötigte Strom (Reststrom) wird im Namen und im Auftrag des Klägers über die E-GmbH beziehungsweise G-AG bezogen und mit einem Gewinnaufschlag an die Mieter abgegeben.
- 4 Der Kläger rechnet mit den Mietern, die für den Strom einen monatlichen Abschlag zu entrichten haben, jährlich über einen Gemeinschaftszähler im jeweiligen Haus 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" (Zusatzvereinbarung) geschlossen. Nach § 2 Abs. 1 Satz 2 der Zusatzvereinbarung kann der Stromlieferungsvertrag mit einer Frist von vier Wochen zum Monatsende gekündigt werden. Außerdem ist in § 2 Abs. 2 Satz 2 der Zusatzvereinbarung geregelt, dass der Mieter für den Fall, dass er nach der Kündigung anderweitig den Strom beziehe, die Kosten der Umbaumaßnahmen der Zähleranlage zu tragen habe. Nach einem vom Kläger im Klageverfahren vorgelegten Angebot eines Versorgungstechnikers belaufen sich diese Umrüstkosten auf ... €. In den Mietverträgen ist im Übrigen bestimmt, dass bauliche Veränderungen am Mietobjekt der Zustimmung des Vermieters bedürfen. Der Arbeitspreis je Kilowattstunde ist marktüblich.

- 5 In seiner Umsatzsteuervoranmeldung für den Monat Dezember 2018 machte der Kläger, der die Steuer nach vereinnahmten Entgelten (§ 20 UStG) berechnete, insgesamt ... € Vorsteuer geltend. Darin waren ... € Vorsteuer aus der Anschaffung der Photovoltaikanlagen enthalten.
- 6 Der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) ließ diese Vorsteuer nicht zum Abzug zu (Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen für den Monat Dezember 2018 vom 15.04.2019). Das FA 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 (Einspruchsentscheidung vom 13.06.2019).
- 7 Das Niedersächsische Finanzgericht (FG) gab mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2021, 883 veröffentlichten Urteil der Klage, die zuletzt noch darauf gerichtet war, (nur) den im Dezember 2018 gezahlten Teil der für die Photovoltaikanlagen in Rechnung gestellten Umsatzsteuer in Höhe von ... € als weitere Vorsteuer bei der Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen für den Monat Dezember 2018 zum Abzug zuzulassen, statt. Der Kläger habe die Lieferungen des Stroms an seine Mieter über individuelle Zähler nach Verbrauch abgerechnet. Dafür spreche auch, dass der Kläger mit seinen Mietern individuelle Zusatzvereinbarungen über die Stromlieferung abgeschlossen habe, in denen auch vom Mietvertrag abweichende Kündigungsmöglichkeiten des Stromlieferungsvertrags vorgesehen seien.
- 8 Hiergegen wendet sich das FA mit der Revision und rügt die Verletzung materiellen Rechts. Die Stromlieferungen teilten als unselbständige Nebenleistung das Schicksal der umsatzsteuerfreien Vermietung. Anderes ergebe sich weder aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) noch aus der des Bundesfinanzhofs (BFH). Die vom Kläger mit der Stromlieferung und Vermietung erbrachten Leistungen seien so eng miteinander verbunden, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bildeten, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre. Im Streitfall hätten die Mieter den Stromanbieter tatsächlich nicht frei wählen können. Angesichts des erforderlichen baulichen Eingriffs und den hiermit verbundenen Kosten sei die Wahl eines anderen Stromanbieters für die Mieter keine realistische Option gewesen. Außerdem hätte der Kläger nach den mietvertraglichen Bestimmungen seine Zustimmung zu baulichen Veränderungen am Mietobjekt erteilen müssen. Die Verbrauchsermittlung und -abrechnung des vom Kläger an seine Mieter gelieferten Stroms lasse nicht auf getrennte Leistungen schließen. Bei der Vermietung von mehreren voneinander getrennten Räumlichkeiten innerhalb eines Gebäudes sei die Ermittlung der individuell verbrauchten Strommenge üblich. Das FG habe verkannt, dass nach dem Gesamtbild der Verhältnisse des Streitfalles die streitgegenständlichen Stromlieferungen, die der Kläger im Rahmen der Wohnraumvermietung an seine Mieter erbracht habe, unselbständig seien. Die Vorentscheidung werde dem "Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung" nicht gerecht. Die im Streit stehenden Stromlieferungen seien Teil der nach § 4 Nr. 12 (Satz 1) Buchst. a UStG steuerfreien Vermietung. Daher ergebe sich nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG keine Berechtigung zum Abzug der Vorsteuer aus der Installation der beiden Photovoltaikanlagen.
- 9 Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 10 Der Kläger beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 11 Er verteidigt die Vorentscheidung und hält die vom FG vertretene Rechtsauffassung vollumfänglich für zutreffend.
- 12 Auf Anfrage des Gerichts haben die Beteiligten mitgeteilt, dass eine mögliche Steuerschuldnerschaft nach § 13b UStG keine Auswirkung auf den Streitzeitraum hat.

# Entscheidungsgründe

II.

- 13** Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Recht dahin erkannt, dass die Lieferung von Mieterstrom an Wohnungsmieter eine selbständige Hauptleistung neben der steuerfreien Vermietungsleistung ist, so dass die Umsatzsteuer aus der Anschaffung der Photovoltaikanlagen als Vorsteuer abziehbar ist. Die Vorentscheidung erweist sich danach als zutreffend.
- 14** 1. Das FG hat in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise angenommen, dass es sich bei den streitgegenständlichen Lieferungen von Mieterstrom um selbständige Hauptleistungen handelt, die --mangels Vorliegens unselbständiger Nebenleistungen-- nicht das Schicksal der umsatzsteuerfreien Vermietungsleistung teilen.
- 15** a) Nach der Rechtsprechung des EuGH, der sich der BFH angeschlossen hat, ist bei einem Umsatz, der verschiedene Einzelleistungen und Handlungen umfasst, eine Gesamtbetrachtung vorzunehmen, um zu bestimmen, ob dieser Umsatz für Zwecke der Mehrwertsteuer zwei oder mehr getrennte Leistungen oder eine einheitliche Leistung umfasst (vgl. z.B. EuGH-Urteile Q-GmbH vom 25.03.2021 - C-907/19, EU:C:2021:237, Rz 19, m.w.N.; Finanzamt X () und machines fixes à demeure vom 04.05.2023 - C-516/21, EU:C:2023:372, Rz 28; zum Verhältnis von Haupt- und Nebenleistung allgemein, vgl. z.B. EuGH-Urteile CPP vom 25.02.1999 - C-349/96, EU:C:1999:93, Rz 30; Mapfre asistencia und Mapfre warranty vom 16.07.2015 - C-584/13, EU:C:2015:488, Rz 54; Finanzamt X () und machines fixes à demeure vom 04.05.2023 - C-516/21, EU:C:2023:372, Rz 29 ff.; BFH-Urteile vom 24.04.2013 - XI R 7/11, BFHE 241, 459, BStBl II 2013, 648, Rz 61; vom 27.02.2014 - V R 14/13, BFHE 245, 272, BStBl II 2014, 869, Rz 20; vom 26.01.2022 - XI R 19/19 (XI R 12/17), BFHE 275, 440, BStBl II 2022, 582, Rz 46 ff.; vom 16.03.2023 - V R 17/21, BFH/NV 2023, 965, Rz 18 ff.; BFH-Beschluss vom 10.01.2024 - XI R 11/23 (XI R 34/20), BFH/NV 2024, 1021, Rz 24).
- 16** aa) Jeder Umsatz ist zwar im Hinblick auf die Mehrwertsteuer in der Regel als eigenständige und selbständige Leistung zu betrachten; ein Umsatz, der eine wirtschaftlich einheitliche Leistung darstellt, darf aber im Interesse eines funktionierenden Mehrwertsteuersystems nicht künstlich aufgespalten werden. Eine einheitliche Leistung liegt vor, wenn mehrere Einzelleistungen oder Handlungen des Steuerpflichtigen für den Kunden so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre (vgl. z.B. EuGH-Urteile Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie vom 16.04.2015 - C-42/14, EU:C:2015:229, Rz 31; Stadion Amsterdam vom 18.01.2018 - C-463/16, EU:C:2018:22, Rz 22, m.w.N., Q-GmbH vom 25.03.2021 - C-907/19, EU:C:2021:237, Rz 20, m.w.N.; The Escape Center vom 22.09.2022 - C-330/21, EU:C:2022:719, Rz 25, m.w.N.; Finanzamt X () und machines fixes à demeure vom 04.05.2023 - C-516/21, EU:C:2023:372, Rz 29; BFH-Beschluss vom 10.01.2024 - XI R 11/23 (XI R 34/20), BFH/NV 2024, 1021, Rz 25). Das ist namentlich dann der Fall, wenn ein Teil oder mehrere Teile als Hauptleistung anzusehen sind, während andere Teile als eine oder mehrere Nebenleistungen einzustufen sind, die steuerlich ebenso zu behandeln sind wie die Hauptleistung. Insbesondere ist eine Leistung als Nebenleistung einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für die Kunden keinen eigenen Zweck darstellt, sondern das Mittel, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen (vgl. z.B. EuGH-Urteile Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie vom 16.04.2015 - C-42/14, EU:C:2015:229, Rz 31; Q-GmbH vom 25.03.2021 - C-907/19, EU:C:2021:237, Rz 21, m.w.N.; Finanzamt X () und machines fixes à demeure vom 04.05.2023 - C-516/21, EU:C:2023:372, Rz 30; BFH-Beschluss vom 10.01.2024 - XI R 11/23 (XI R 34/20), BFH/NV 2024, 1021, Rz 25). Zur Klärung der Frage, ob die erbrachten Leistungen mehrere voneinander unabhängige Leistungen oder eine einheitliche Leistung darstellen, sind die charakteristischen Merkmale des betreffenden Umsatzes zu ermitteln (vgl. z.B. EuGH-Urteile BGŻ Leasing vom 17.01.2013 - C-224/11, EU:C:2013:15, Rz 32; Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie vom 16.04.2015 - C-42/14, EU:C:2015:229, Rz 32; BFH-Beschluss vom 10.01.2024 - XI R 11/23 (XI R 34/20), BFH/NV 2024, 1021, Rz 25).
- 17** bb) In diesem Zusammenhang sind hinsichtlich der Vermietung von Immobilien zwei Fallgruppen zu unterscheiden (vgl. dazu EuGH-Urteil Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie vom 16.04.2015 - C-42/14, EU:C:2015:229, Rz 38; BFH-Beschluss vom 10.01.2024 - XI R 11/23 (XI R 34/20), BFH/NV 2024, 1021, Rz 26 ff.).
- 18** (1) Für den Fall, dass der Mieter über die Möglichkeit verfügt, die Lieferanten und/oder die Nutzungsmodalitäten der in Rede stehenden Gegenstände oder Dienstleistungen auszuwählen, können die Leistungen, die sich auf diese Gegenstände oder Dienstleistungen beziehen, grundsätzlich als von der Vermietung getrennt angesehen werden. Insbesondere wenn der Mieter über seinen Verbrauch von Leistungen, die in Abhängigkeit des Verbrauchs

abgerechnet werden können, entscheiden kann, können die Leistungen, die sich auf diese Gegenstände oder Dienstleistungen beziehen, grundsätzlich als von der Vermietung getrennt angesehen werden. Bei Dienstleistungen wie der Reinigung der Gemeinschaftsräume eines im Miteigentum stehenden Gebäudes sind diese als von der Vermietung getrennt anzusehen, wenn sie von jedem Mieter einzeln oder von den Mietern gemeinsam organisiert werden können und wenn die an den Mieter versandten Rechnungen die Lieferung dieser Gegenstände und Dienstleistungen getrennt von der Miete ausweisen (vgl. EuGH-Urteil *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie* vom 16.04.2015 - C-42/14, EU:C:2015:229, Rz 39; BFH-Beschluss vom 10.01.2024 - XI R 11/23 (XI R 34/20), BFH/NV 2024, 1021, Rz 27).

- 19** (2) Für den Fall, dass die Vermietung eines Gebäudes in wirtschaftlicher Hinsicht offensichtlich mit den begleitenden Leistungen objektiv eine Gesamtheit bildet, kann demgegenüber davon ausgegangen werden, dass Letztere mit der Vermietung eine einheitliche Leistung bilden. Das kann unter anderem bei der Vermietung von Immobilien für kurze Zeiträume, insbesondere für die Ferienzeit oder aus beruflichen Gründen, die mit diesen Leistungen angeboten wird, ohne dass diese davon getrennt werden können, der Fall sein (vgl. EuGH-Urteile *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie* vom 16.04.2015 - C-42/14, EU:C:2015:229, Rz 42; BFH-Beschluss vom 10.01.2024 - XI R 11/23 (XI R 34/20), BFH/NV 2024, 1021, Rz 28).
- 20** (3) Ausgehend davon hat der BFH angenommen, dass die den Mietnebenkosten zugrunde liegenden Leistungen wie die Zurverfügungstellung von Wasser, Elektrizität oder Wärme, über deren Verbrauch der Mieter entscheiden kann und die durch die Anbringung von individuellen Zählern kontrolliert und in Abhängigkeit des Verbrauchs abgerechnet werden, grundsätzlich als von der Vermietung getrennt anzusehen sind (BFH-Urteil vom 11.11.2015 - V R 37/14, BFHE 251, 517, BStBl II 2017, 1259, Rz 19).
- 21** cc) Ob die betreffende Leistung unter den Umständen des konkreten Falles eine einheitliche Leistung darstellt, haben im Rahmen der mit Art. 267 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union errichteten Zusammenarbeit die nationalen Gerichte festzustellen, die dazu alle endgültigen Tatsachenbeurteilungen vorzunehmen haben (vgl. EuGH-Urteile *Frenetikexito* vom 04.03.2021 - C-581/19, EU:C:2021:167, Rz 36; *Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej* vom 20.04.2023 - C-282/22, EU:C:2023:312, Rz 31; s.a. EuGH-Urteil *Finanzamt X () und machines fixés à demeure* vom 04.05.2023 - C-516/21, EU:C:2023:372, Rz 38; BFH-Beschluss vom 10.01.2024 - XI R 11/23 (XI R 34/20), BFH/NV 2024, 1021, Rz 33).
- 22** b) Gemessen daran hat das FG, das von den vorgenannten Rechtsgrundsätzen ausgegangen ist, zu Recht angenommen, dass hinsichtlich der streitgegenständlichen Lieferungen von Mieterstrom, die der Kläger an seine Mieter ausgeführt hat, selbständige umsatzsteuerpflichtige Leistungen vorliegen.
- 23** aa) Das FG hat festgestellt, dass --was zwischen den Beteiligten unstreitig ist-- der Kläger die Verbrauchsmenge des Stroms mit seinen Mietern über individuelle (Unter-)Zähler abgerechnet hat. Es hat dies als ein "gewichtiges Indiz" dafür gewertet, dass --was zutreffend ist-- vorliegend mit der Vermietung und der Stromlieferung getrennte Leistungen anzunehmen sind. Das FG hat ferner berücksichtigt, dass der Kläger mit seinen Mietern individuelle (Zusatz-)Vereinbarungen über die Stromlieferungen abgeschlossen hat, in denen auch vom Mietvertrag abweichende Kündigungsmöglichkeiten des Stromlieferungsvertrags vorgesehen waren. Die abweichenden Kündigungsmöglichkeiten hat das FG ebenso zutreffend dahingehend gewertet, dass dies gleichfalls für getrennte Leistungen spricht. Das FG hat in seine Würdigung, ob hinsichtlich der streitgegenständlichen Stromlieferungen unselbständige Nebenleistungen zur umsatzsteuerfreien Wohnraumvermietung vorliegen, weiter einbezogen, dass die Mieter bei einem Wechsel des Stromanbieters nach der mit dem Kläger geschlossenen Zusatzvereinbarung erforderliche Umbaukosten zu tragen hatten. Es ist davon ausgegangen, dass die freie Wahl des Stromanbieters durch diese Vereinbarung nicht ausgeschlossen ist. Die generelle Möglichkeit der Mieter, den Stromlieferungsvertrag mit dem Kläger zu kündigen und zu einem anderen Anbieter zu wechseln, ist nach Ansicht des FG durch die in diesem Fall vom wechselnden Mieter zu tragenden Umbaukosten, die das FG von den Beteiligten unwidersprochen mit etwa ... € bis ... € angenommen hat, zwar erschwert, jedoch nicht unmöglich. Das FG hat es bei seiner Würdigung auch für denkbar gehalten, dass angesichts des Wettbewerbs derartige Umbaukosten ganz oder teilweise von einem neuen Stromlieferanten übernommen werden könnten.
- 24** bb) Diese tatsächliche Würdigung des FG ist möglich und verstößt nicht gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze; sie bindet daher den Senat (§ 118 Abs. 2 FGO). Auch die bedeutsamen Begleitumstände, insbesondere die Interessenlage der Beteiligten, hat das FG erforscht und berücksichtigt (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 10.02.2010 - XI R 49/07, BFHE 228, 456, BStBl II 2010, 1109, Rz 33; vom 10.01.2013 - V R 31/10, BFHE 240, 380, BStBl II 2013, 352, Rz 35; vom 13.11.2013 - XI R 24/11, BFHE 243, 471, BStBl II 2017, 1147, Rz 44; vom 10.12.2020 - V R 41/19,

BFH/NV 2021, 949, Rz 19; BFH-Beschluss vom 10.01.2024 - XI R 11/23 (XI R 34/20), BFH/NV 2024, 1021, Rz 40). Daher kann im Revisionsverfahren auch überprüft werden, ob das FG die Rechtsgrundsätze zur Bestimmung von Haupt- und Nebenleistung beachtet hat (vgl. BFH-Urteile vom 05.09.2019 - V R 57/17, BFHE 266, 430, BStBl II 2020, 356, Rz 34 f.; vom 10.12.2020 - V R 41/19, BFH/NV 2021, 949, Rz 19; BFH-Beschluss vom 10.01.2024 - XI R 11/23 (XI R 34/20), BFH/NV 2024, 1021, Rz 40).

- 25** c) Insbesondere ergibt 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) bestimmt ausdrücklich ein Kopplungsverbot von Miet- und Energieversorgungsvertrag. Nach § 42a Abs. 2 Satz 1 EnWG darf 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 ist der Mieterstromvertrag nichtig (§ 42a Abs. 2 Satz 2 EnWG). Nach § 42a Abs. 3 Satz 3 EnWG in der im Streitjahr geltenden Fassung ist eine Bestimmung, durch die das Kündigungsrecht während der Dauer des Mietverhältnisses ausgeschlossen oder beschränkt wird, unwirksam. Damit soll jegliche Einwirkung auf die Entscheidungsfreiheit des Mieters ausgeschlossen werden. Der Abschluss eines Mietvertrags soll nicht vom Abschluss eines Mieterstromvertrags abhängen. Die Vertragsfreiheit des Mieters in Bezug auf die Belieferung mit Strom ist umfassend sicherzustellen (vgl. dazu Bericht des Deutschen Bundestages, Wissenschaftliche Dienste 5 - 3000 -141/20 vom 21.01.2021 zur Abnahmepflicht von Mieterstrom und der Wahlfreiheit des Energieversorgers).
- 26** d) Die Würdigung des FG entspricht außerdem dem Grundsatz der Neutralität. Die Erfassung der Lieferung von Mieterstrom durch den Vermieter als selbständige Hauptleistung dient der Gleichheit der Besteuerung des Endverbrauchs; denn der Lieferer von Mieterstrom tritt in Wettbewerb mit anderen Stromanbietern, die Strom nur umsatzsteuerpflichtig als Hauptleistung anbieten können (vgl. dazu auch Widmann, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2022, 7).
- 27** 2. Die Einwendungen des FA führen zu keiner anderen Beurteilung.
- 28** a) Soweit das FA seine eigene Wertung des Sachverhalts an die Stelle der Würdigung des FG setzt, kann sein Einwand, die Stromlieferungen teilten als unselbständige Nebenleistung das Schicksal der umsatzsteuerfreien Vermietungsleistung, weil für die Mieter angesichts des erforderlichen baulichen Eingriffs und den hiermit verbundenen Kosten die Wahl eines anderen Stromanbieters keine realistische Option gewesen sei, wegen der Bindungswirkung des § 118 Abs. 2 FGO der Revision nicht zum Erfolg verhelfen (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 28.09.2022 - XI R 5/22, BFH/NV 2023, 271, Rz 29, m.w.N.).
- 29** b) Die Finanzverwaltung ist zwar in Abschn. 4.12.1. Abs. 5 Satz 3 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses der Ansicht, dass --was sich das FA inhaltlich zu eigen macht-- als Nebenleistung zur umsatzsteuerfreien Wohnraumvermietung in der Regel unter anderem die Lieferung von Strom durch den Vermieter anzusehen sei. Daran sind allerdings weder das FG noch der erkennende Senat gebunden, da es sich insoweit um eine norminterpretierende Verwaltungsanweisung handelt (vgl. zur fehlenden Bindungswirkung allgemein Beschluss des Großen Senats des BFH vom 28.11.2016 - GrS 1/15, BFHE 255, 482, BStBl II 2017, 393, Rz 107; BFH-Urteile vom 20.11.2019 - XI R 52/17, BFHE 267, 49, BStBl II 2020, 264, Rz 31; vom 06.12.2023 - XI R 33/21, BFH/NV 2024, 615, Rz 63; BFH-Beschluss vom 24.05.2023 - XI R 34/21, BFHE 280, 408, Rz 22).
- 30** c) Aus dem vom FA in Bezug genommenen BFH-Urteil vom 15.01.2009 - V R 91/07 (BFHE 224, 172, BStBl II 2009, 615) folgt für die Entscheidung im Streitfall im Übrigen nichts anderes. Der BFH hat dort zwar entschieden, dass sich die umsatzsteuerfreie langfristige Vermietung von Campingflächen auch auf die Lieferung von Strom erstreckt. Dieser Entscheidung lag jedoch ein anderer Sachverhalt zugrunde. Im Streitfall haben die Mieter die Möglichkeit, den Stromanbieter frei zu wählen, so dass sie nicht auf die Stromlieferung durch ihren Vermieter angewiesen sind. Der Senat kann deshalb offenlassen, ob der BFH diese Rechtsprechung nicht bereits durch das BFH-Urteil vom 11.11.2015 - V R 37/14 (BFHE 251, 517, BStBl II 2017, 1259) aufgegeben hat.
- 31** d) Der Hinweis des FA auf die Ausführungen der Generalanwältin Kokott in Rz 41 bis 42 ihrer Schlussanträge vom 22.10.2020 in der Rechtssache Frenetikexito vom 04.03.2021 - C-581/19, EU:C:2020:855 greift schon deshalb nicht durch, weil auch die Generalanwältin dort ausführt, dass untypische Mietnebenleistungen nur im Ausnahmefall den Charakter einer unselbständigen Nebenleistung aufweisen dürften. Dies ist bei der Lieferung von Strom an Wohnungsmieter der Fall, da aufgrund des Kopplungsverbots des § 42a EnWG die Belieferung von Letztverbrauchern mit Mieterstrom nicht Bestandteil des Wohnraummietvertrags sein darf.

- 32** 3. Da der Kläger steuerpflichtige Lieferungen von Mieterstrom ausgeführt hat, steht ihm der begehrte Vorsteuerabzug zu.
- 33** a) 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. Danach ist der Steuerpflichtige, der "Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet", zum Vorsteuerabzug berechtigt.
- 34** aa) Dazu muss 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 (vgl. z.B. EuGH-Urteile Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments vom 14.09.2017 - C-132/16, EU:C:2017:683, Rz 28; Vos Aannemingen vom 01.10.2020 - C-405/19, EU:C:2020:785, Rz 25; BFH-Urteile vom 07.05.2020 - V R 1/18, BFHE 270, 146, Rz 23; vom 16.12.2020 - XI R 13/19, BFHE 272, 185, BStBl II 2022, 389, Rz 59). Das Vorhandensein eines solchen Zusammenhangs ist in Anbetracht des objektiven Inhalts des betreffenden Umsatzes zu beurteilen (vgl. EuGH-Urteile Sveda vom 22.10.2015 - C-126/14, EU:C:2015:712, Rz 29; Finanzamt R vom 08.09.2022 - C-98/21, EU:C:2022:645, Rz 49), wozu auch der ausschließliche Entstehungsgrund des Eingangsumsatzes gehört, da dieser ein Kriterium für die Bestimmung des objektiven Inhalts ist (vgl. EuGH-Urteile Becker vom 21.02.2013 - C-104/12, EU:C:2013:99, Rz 29; Baštová vom 10.11.2016 - C-432/15, EU:C:2016:855, Rz 45; C&D Foods Acquisition vom 08.11.2018 - C-502/17, EU:C:2018:888, Rz 37; Finanzamt R vom 08.09.2022 - C-98/21, EU:C:2022:645, Rz 49; BFH-Urteil vom 07.12.2022 - XI R 16/21, BFHE 279, 314, Rz 16).
- 35** bb) Ein Recht auf Vorsteuerabzug wird zugunsten des Steuerpflichtigen auch bei Fehlen eines direkten und unmittelbaren Zusammenhangs zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren zum Abzug berechtigenden Ausgangsumsätzen dann 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. Derartige Kosten hängen nämlich direkt und unmittelbar mit der gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen zusammen (vgl. z.B. EuGH-Urteile Portugal Telecom vom 06.09.2012 - C-496/11, EU:C:2012:557, Rz 37; Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments vom 14.09.2017 - C-132/16, EU:C:2017:683, Rz 29; Vos Aannemingen vom 01.10.2020 - C-405/19, EU:C:2020:785, Rz 26).
- 36** cc) Hängen die Eingangsleistungen hingegen mit steuerfreien Umsätzen oder mit nicht vom Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer erfassten Umsätzen zusammen, kommt es nicht zum Vorsteuerabzug (vgl. 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; BFH-Urteil vom 16.12.2020 - XI R 13/19, BFHE 272, 185, BStBl II 2022, 389, Rz 61).
- 37** b) Bei der den Streitfall betreffenden Lieferung von Mieterstrom, den der --wie hier der Kläger-- Vermieter teilweise selbst erzeugt oder bei Bedarf als Reststrom von einem Energieversorger gegen Entgelt selbst bezieht, um ihn an seine Mieter gegen Entgelt weiterzuliefern, stehen die Kosten des Vermieters für die Anschaffung einer Photovoltaikanlage nicht im direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit der umsatzsteuerfreien Wohnraumvermietung, sondern mit den umsatzsteuerpflichtigen Stromlieferungen.
- 38** aa) Das FG hat zwar nicht ausgeführt, inwieweit die Kosten der Photovoltaikanlage Kostenelemente der besteuerten Ausgangsumsätze des Klägers sind. Da der Kläger jedoch marktübliche Stromentgelte erhebt, die den Kostendeckel des § 42a Abs. 4 EnWG beachten, und dadurch unter anderem zumindest die Kosten seiner Photovoltaikanlagen deckt (vgl. dazu EuGH-Urteile Gmina O. vom 30.03.2023 - C-612/21, EU:C:2023:279, Rz 37; Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloģijas asociācija vom 04.07.2024 - C-87/23, EU:C:2024:570, Rz 47 ff.), liegt diese Voraussetzung vor.
- 39** bb) Die Rechtsprechung des BFH, nach der die Kosten des Vermieters für eine neue Heizungsanlage jedenfalls dann im direkten und unmittelbaren Zusammenhang zur umsatzsteuerfreien Vermietung stehen, wenn es sich dabei nicht um Betriebskosten handelt, die der Mieter gesondert zu tragen hat (vgl. BFH-Urteil vom 07.12.2023 - V R 15/21, BStBl II 2024, 503, Rz 16 ff.), ist auf den die Stromlieferung betreffenden Streitfall nicht zu übertragen. Der Vermieter von Wohnraum schuldet zum vertragsgemäßen Gebrauch zwar die Versorgung mit Wärme und warmem

Wasser, jedoch nicht die Lieferung von Strom. Aufgrund des Kopplungsverbots des § 42a Abs. 2 EnWG darf eine solche Verpflichtung sogar kein Vertragsbestandteil des Mietvertrags sein.

- 40** cc) Beim Strombezug ist vielmehr der Mieter regelmäßig Kunde eines vom ihm selbst ausgesuchten Stromversorgers, der mit ihm ohne Beteiligung des Vermieters Vertragsverhältnisse unterhält (vgl. dazu auch Widmann, UR 2022, 7). Die Eingangsleistungen aus der Anschaffung von Photovoltaikanlagen hängen daher --anders als die Kosten für eine neue Heizungsanlage-- nicht mit umsatzsteuerfreien Vermietungsumsätzen zusammen, so dass der Vorsteuerabzug deshalb nicht ausgeschlossen ist. Die Kosten dieser Eingangsleistungen finden nicht Eingang in den Preis der die umsatzsteuerfreie Wohnraumvermietung betreffenden Ausgangsumsätze, die der Kläger im Rahmen seiner umsatzsteuerfreien Vermietungstätigkeit ausführt.
- 41** dd) Der Einwand des FA, dass die Steuerpflicht der Lieferung von Mieterstrom die Erstellung von Nebenkostenabrechnungen verkompliziere, trifft daher nicht zu. In den Nebenkostenabrechnungen ist der vom Mieter in seiner Wohnung verbrauchte Strom üblicherweise nicht enthalten. Und bei der Lieferung von Mieterstrom sehen unter anderem die §§ 36 ff. EnWG ohnehin Rechnungserteilungspflichten des Lieferers von Mieterstrom vor, die über den Inhalt von Nebenkostenabrechnungen weit hinausgehen.
- 42** 4. Soweit der Kläger durch den Einkauf und die Weiterlieferung des Reststroms zum Wiederverkäufer von Elektrizität im Sinne der § 13b Abs. 2 Nr. 5 Buchst. b, Abs. 5 Satz 4, § 3g UStG geworden ist und die Wiederverkäufereigenschaft im Sinne des § 3g UStG erfüllt, haben beide Beteiligte übereinstimmend mitgeteilt, dass dies im Streitzeitraum Dezember 2018 keine Auswirkung auf die Höhe der festzusetzenden Umsatzsteuervorauszahlung hat.
- 43** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)