Praxisticker Nr. 17/2025: Umsatzsteuer bei PV-Anlagen: Lieferung von Mieterstrom als selbständige Hauptleistung

Sonja Sonnenstrom (S) ist Eigentümerin eines umsatzsteuerfrei vermieteten Mehrfamilienhauses. Sie liefert ihren Mietern Strom, den sie über die Betriebskosten abrechnet. Auf ihrem Mehrfamilienhaus installierte S eine PV-Anlage. Im Rahmen einer KfW-Förderung verpflichtete sie sich, 50 % der Stromlieferungen innerhalb des Mietobjekts abzunehmen. Soweit der durch die PV-Anlage produzierte Strom nicht ausreicht, gewährleistete S die Stromversorgung durch den Bezug und die Weiterlieferung externen Stroms.

Aus der Anschaffung der PV-Anlage machte S einen Vorsteuerabzug geltend. Das Finanzamt gelang jedoch im Rahmen einer USt-Sonderprüfung zu dem Ergebnis, dass die beiden Leistungen der Vermietung und Stromlieferung so eng zusammenhingen, dass die Stromlieferung als Nebenleistung umsatzsteuerrechtlich das Schicksal der Hauptleistung (Vermietung) teile. Da die Wohnungen umsatzsteuerfrei vermietet wird, ist der Vorsteuerabzug aus der Anschaffung der PV-Anlage um 50 % ausgeschlossen. S erhebt dagegen Klage zum Finanzgericht.

Das Finanzgericht Münster (Az. 15 K 128/21) gab der Klage mit seinem Urteil vom 18.02.2025 statt. Das Gericht folgte damit der Auffassung des BFH, welcher ca. ein halbes Jahr vorher ebenso entschied (BFH, U.v. 17.07.2024, XI R 8/21, DStR 2024, S. 2260). Die Lieferung von Mieterstrom ist keine unselbständige Nebenleistung zur umsatzsteuerfreien Wohnraumvermietung, sondern eine selbständige Hauptleistung, so das Gericht. Dies impliziert, dass Vermieter bei der Anschaffung einer PV-Anlage zum Vorsteuerabzug berechtigt sind.

Seine Entscheidung stützte das Gericht auf folgende Erwägungen:

- Die PV-Anlage wird vollumfänglich für steuerpflichtige Ausgangsumsätze verwendet. Die Stromlieferungen an die Mieter stellen keine unselbständigen Nebenleistungen zu den nach § 4 Nr. 12 lit. a UStG umsatzsteuerfreien Vermietungsleistungen, sondern **selbständige Hauptleistungen in Form von Lieferungen** dar. Dies gilt sowohl für den selbst erzeugten Strom aus der PV-Anlage als auch für den von Externen bezogenen Strom.
- Der BFH hat mit seinen Urteilen vom 11.11.2015 (V R 37/14) und 17.07.2024 (XI R 8/21) bestätigt, dass die den **Mietnebenkosten** zugrundeliegenden Leistungen wie die Bereitstellung von Wasser oder Elektrizität, über deren Verbrauch der Mieter entscheidet und deren Verbrauch individuell kontrolliert und abgerechnet wird, grundsätzlich als **von der Vermietung getrennt** anzusehen sind.
- Im entschiedenen Fall hätten die Mieter die Möglichkeit gehabt, den Lieferanten und die Nutzungsbedingungen des Stromversorgers **frei zu wählen**, wofür bereits das gesetzliche Koppelungsverbot von Miet- und Energieversorgungsverträgen nach § 42a Abs. 2 EnWG spreche. Der durchschnittliche Verbraucher könne daher erkennen, dass Miet- und Stromlieferungsverträge voneinander unabhängig sind.

- Auch die **norminterpretierende Verwaltungsauffassung** in Abschnitt 4.12.1 Abs. 5 Satz 3 UStAE hat für das Gericht **keine Bindungswirkung**, wonach die Lieferung von Strom in der Regel als Nebenleistung zur umsatzsteuerfreien Wohnraumvermietung anzusehen ist.

Praxistipp:

Im Zusammenhang mit der Vermietung von Immobilien sind **zwei Fallgruppen** zu unterscheiden:

1. Verfügt der Mieter über die Möglichkeit, die Lieferanten und/oder Nutzungsmodalitäten auszuwählen, können die entsprechenden Leistungen grundsätzlich als von der Vermietung getrennt angesehen. Die Stromlieferung ist dann eine **eigenständige Hauptleistung.**

   Eine solche liegt vor, wenn sie aus Sicht des Durchschnittsverbrauchers ein eigenes wirtschaftliches Gewicht hat und nicht lediglich unselbstständig der Hauptleistung (hier: Vermietung) dient. Wird der Strom also gesondert abgerechnet, individuell verbraucht und ist er für den Mieter nicht bloß „mitvermietet", sondern stellt einen eigenen wirtschaftlichen Nutzen dar, handelt es sich um eine eigenständige, umsatzsteuerpflichtige Leistung.

2. Bildet die Vermietung eines Gebäudes in wirtschaftlicher Hinsicht offensichtlich eine Gesamtheit mit den begleitenden Leistungen, ist hingegen von einer **einheitlichen Leistung** auszugehen.

   Eine einheitliche Leistung ist insbesondere dann anzunehmen, wenn mehrere Einzelleistungen oder Handlungen des Unternehmers aus Sicht des Leistungsempfängers derart eng miteinander verzahnt sind, dass sie wirtschaftlich als untrennbare Einheit erscheinen und eine getrennte Betrachtung künstlich wäre. Wird also der Stromverbrauch pauschal mit der Miete abgegolten und ist er integraler Bestandteil der Wohnungsnutzung, liegt regelmäßig eine unselbständige Nebenleistung zur umsatzsteuerfreien Wohnraumvermietung vor - mit der Folge, dass kein Vorsteuerabzug aus den bezogenen Eingangsleistungen möglich ist.

Autoren: Maximilian Krämer LL.M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und zertifizierter Berater im Steuerstrafrecht, Malte Norstedt LL.M. Eur., Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht sowie Cedrik Lin, Diplom-Jurist (Univ.), alle DNK Rechtsanwälte, München und Nürnberg.

Der LSWB-Praxisticker ist ein Service des LSWB für seine Mitglieder.
LSWB, Hauptgeschäftsstelle München, Hansastraße 32, 80686 München
Tel 089 / 273 214 17, Fax 089 / 273 06 56, E-Mail: praxisticker@lswb.de