

Wolfgang Wilhelmy, Steuerberater

KWK-Anlagen (Blockheizkraftwerke) im Steuerrecht

I. Einleitung

Auf Anfrage der Fraktion Bündnis 90/Die Grünen zum Ausbau der KWK-Anlagen teilte die Bundesregierung in Ihrer Antwort (BT-Drucks. 18/1119 vom 10.04.2014) mit, dass im Jahr 2013 insgesamt 6.181 Anlagen neu in Betrieb genommen wurden, 2012 waren es 5.691 und 4665 Anlagen im Jahr 2011. Mit der zwischenzeitlich veränderten Technik in Bezug auf die Herstellung auch von Mini- und Mikro-Blockheizkraftwerken scheint der Einsatz zur Erzeugung von Strom und Wärme (Kraft-Wärme-Kopplung) für den Immobilienbereich immer interessanter zu werden. Damit steigt dann allerdings auch die Zahl der Anfragen zur steuerlichen Behandlung des Betriebs solcher Anlagen. In der Vergangenheit schienen die steuerlichen Probleme im Wesentlichen durch entsprechende Verwaltungsanweisungen insbesondere im Zusammenhang mit dem Ausbau der Photovoltaikanlagen geklärt zu sein. Eine erneute Verunsicherung zeigte sich jedoch nach der Entscheidung des BFH vom 12.12.2012 (XI R 3/10, BStBl 2014 S. 809) zur Bemessungsgrundlage der Entnahme von Strom und Wärme für den Eigenbedarf im Hinblick auf die Berechnung der Umsatzsteuer. Das Bundesministerium für Finanzen nimmt in einem ausführlichen Schreiben ebenfalls nochmals Stellung zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung von Photovoltaik- und KWK-Anlagen unter ausdrücklicher Bezugnahme auf das vorgenannte Urteil des BFH (BMF vom 19.09.2014 - IV D2 - S 7124/12/10001-02;

BStBl 2014 I S. 1287). Gleichzeitig werden damit auch die entsprechenden Verwaltungsanweisungen im Umsatzsteuer-Anwendungserlass, insbesondere im Abschnitt 2.5 UStAE geändert.

II. Umsatzsteuer

a) Stromerzeugung

Der Betreiber einer Anlage zur Stromgewinnung wird unternehmerisch tätig i. S. des § 2 Abs. 1 UStG, soweit der erzeugte Strom ganz oder teilweise, regelmäßig und nicht nur gelegentlich in das allgemeine Stromnetz eingespeist wird. Das Betreiben einer solchen Anlage ist daher unabhängig von der leistungsmäßigen Auslegung der Anlage und dem Entstehen von Stromüberschüssen eine nachhaltige Tätigkeit und begründet die Unternehmereigenschaft. Seit der Änderung des Erneuerbare-Energiengesetzes zum 01.01.2009 gilt dies auch dann, wenn die Anlagenbetreiber den produzierten Strom ganz oder teilweise direkt selbst verbrauchen. Auch nach der EEG-Novelle 2014 ergibt sich für KWK-Anlagen keine Änderung hinsichtlich der Förderung des dezentral verbrauchten Stroms, so dass dieser weiterhin unverändert förderungsfähig ist. Der gesamte von den Anlagenbetreibern erzeugte Strom gilt damit weiterhin als an den Netzbetreiber geliefert, womit folglich eine Lieferung des dezentral verbrauchten Stroms an den Netzbetreiber und dessen Rücklieferung an den Anlagenbetreiber fingiert wird. Hierdurch

entfällt dann zwangsläufig auch die Besteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe für den Fall, dass dezentral verbrauchter Strom für unternehmensfremde Zwecke verwendet wird.

b) Wärmeerzeugung

Im Gegensatz zur Behandlung des dezentral verbrauchten Stroms steht die nicht unternehmerische Verwendung der selbst erzeugten Wärme. Hierbei hält sich die Finanzverwaltung entgegen ihrer früheren Auffassung nunmehr streng an den Wortlaut des § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG, wonach primär der fiktive Einkaufspreis maßgebend ist und die Selbstkosten nur subsidiär anzusetzen sind (Abschn. 2.5 Abs. 20 UStAE). Dies wurde auch mit der eingangs erwähnten Entscheidung des BFH vom 12.12.2012 ausdrücklich klargestellt. Weiterhin ist der fiktive Einkaufspreis nur dann anzusetzen, wenn die Wärme im Zeitpunkt der Entnahme für den KWK-Anlagenbetreiber ebenso erreichbar und einsetzbar ist wie die selbst erzeugte Wärme. Damit ist der Ansatz eines vergleichbaren Fernwärmepreises nur dann möglich, wenn auch tatsächlich ein Anschluss an das Fernwärmenetz eines Energieversorgungsunternehmens vorhanden ist. Ist ein fiktiver Einkaufspreis unter den o. g. Voraussetzungen nicht feststellbar, sind somit nachrangig die Selbstkosten anzusetzen, wobei alle vorsteuerbelasteten (z. B. Anschaffungs- und Herstellungskosten, laufende Aufwendungen) und nicht vorsteuerbelasteten Kosten (z. B. Finanzierung) mit einzubeziehen sind.

Die gesamten Selbstkosten sind aufgrund der gekoppelten Produktion von Strom und

Wärme im Verhältnis der erzeugten Mengen an elektrischer und thermischer Energien in der einheitlichen Messgröße kWh aufzuteilen (sog. energetische Aufteilungsmethode). Obwohl die teilweise erheblichen Preisunterschiede zwischen Wärme und Strom damit nur unzureichend Berücksichtigung finden, lässt die Finanzverwaltung andere, z. B. die exergetische Allokations- oder Marktwertmethode als Aufteilungsmaßstab nicht zu. Alternativ kann für die Bemessung der unentgeltlichen Wertabgabe aus Vereinfachungsgründen von dem bundesweit einheitlichen durchschnittlichen Fernwärmepreis des jeweiligen Vorjahres auf Basis der jährlichen Veröffentlichungen des Bundesministeriums für Wirtschaft und Energie (sog. Energiedaten) ausgegangen werden (Abschn. 2.5 Abs. 22 Satz 8 UStAE).

Abschließend ist darauf hinzuweisen, dass zur Frage der Berechnung und Aufteilung der Bemessungsgrundlage bei Entnahme von Strom und Wärme im Zusammenhang mit dem Betrieb eines BHKW derzeit noch ein weiteres Revisionsverfahren anhängig ist (BFH V R 51/14).

c) Vermeidung der umsatzsteuerrechtlichen Folgen

Die Zuordnung zum Unternehmensvermögen i. S. des § 2 Abs. 1 UStG würde zunächst *zwingend* in vollem Umfang für den Fall erfolgen, dass die erzeugte Energie vollständig oder teilweise in das Netz des Netzbetreibers eingespeist bzw. im eigenen Unternehmen dezentral verbraucht wird. Bei einer teilunternehmerischen Nutzung, z. B. durch Einspeisung in das Netz des Netzbetreibers und einer Verwendung für unterneh-

mensfremde (z. B. private) Zwecke hat der Anlagenbetreiber das *Wahlrecht*, die Anlage entweder vollumfänglich oder nur entsprechend dem unternehmerisch genutzten Teil seinem Unternehmensvermögen zuzuordnen, soweit die unternehmerische Nutzung mindestens 10 % beträgt. Alternativ kann er auch insgesamt auf eine unternehmerische Zuordnung verzichten.

III. Einkommen- und Gewerbesteuer

Ertragsteuerlich ergibt sich die grundsätzliche Einordnung der Anlagen-Betreiber in die Einkunftsart „Gewerbebetrieb“ aus der Definition des § 15 Abs. 1 Nr. 1 Einkommensteuergesetz (EStG), der die *laufenden Einkünfte* einer natürlichen Person erfasst. Gewerbebetrieb ist hiernach eine selbstständige nachhaltige Betätigung, die mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, die weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung selbstständiger Arbeit anzusehen ist und den Rahmen privater Vermögensverwaltung überschreitet. Ein Gewerbebetrieb liegt, wenn seine Voraussetzungen im Übrigen gegeben sind, auch dann vor, wenn die Gewinnerzielungsabsicht nur ein Nebenzweck ist.

Soweit hiernach eine Gewinnerzielungsabsicht vorliegt, kann die jährliche Gewinnermittlung (GE) in der vereinfachten Form der Gegenüberstellung von Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben erfolgen, soweit der Gewinn nicht mehr als 50.000 EUR im Wirtschaftsjahr beträgt. Mit wenigen Ausnahmen ist für diese auch als Überschussrechnung bezeichnete Form der Gewinner-

mittlung das Zu- und Abflussprinzip des § 11 EStG zu beachten. Seit dem Jahr 2005 muss die GE grundsätzlich nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck (Anlage EÜR) der Steuererklärung beigelegt werden. Die Nichtabgabe des Vordrucks EÜR wird jedoch von der Finanzverwaltung nicht beanstandet, wenn die jährlichen Einnahmen unter der Grenze von 17.500 € liegen. Im Fall der vereinfachten GE besteht zwar keine Buchführungspflicht, wohl aber die Verpflichtung zur geordneten Sammlung und Aufbewahrung der Belege.

Zunächst sind die Einnahmen in Höhe der in dem jeweiligen Kalenderjahr tatsächlich geleisteten Zahlungen des EVU (Energieversorgungsunternehmens) in die Gewinnermittlung aufzunehmen. Hinsichtlich möglicher Abschlagzahlungen wäre anzumerken, dass regelmäßig wiederkehrende Einnahmen, die innerhalb von 10 Tagen vor Beginn oder nach Beendigung eines Kalenderjahres, zu dem sie wirtschaftlich gehören, zugeflossen sind, dem Jahr der wirtschaftlichen Zugehörigkeit zuzuordnen sind. Die gleichen Grundsätze gelten auch für regelmäßig wiederkehrende Ausgaben.

Für den Fall, dass im Zusammenhang mit der Investition des Anlagenbetreibers Zuschüsse von dritter Seite gezahlt werden, ist grundsätzlich wieder zu unterscheiden, ob es sich um öffentliche Investitionszuschüsse handelt oder solche, die als private Zuschüsse durch das jeweilige EVU geleistet werden. Ein Wahlrecht, die privaten Zuschüsse entweder als Betriebseinnahmen anzusetzen oder aber erfolgsneutral zunächst mit den Anschaffungs- und Herstellungskosten der Anlage zu verrechnen, ist in der Regel dann ausgeschlossen, wenn ein

unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang mit einer Leistung des Zuschussempfängers verbunden ist.

Vereinnahmte Umsatzsteuerbeträge sowie die durch das Finanzamt erstattete Vorsteuer und Mineralölsteuererstattung gehören ebenfalls zu den Betriebseinnahmen, ferner die als nicht abzugsfähige Betriebsausgabe auf den Entnahmewert des Direktverbrauchs entfallende Umsatzsteuer.

Auf der Ausgabenseite ist für die Berechnung der Abschreibung bei einem Blockheizkraftwerk von einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von 10 Jahren auszugehen. Die Abschreibung ist hierbei linear auf den Zeitraum der Nutzungsdauer zu verteilen. Für den Fall, dass es sich bei der Installation der Anlage nicht um eine erstmalige Errichtung im Zuge einer Neubaumaßnahme handelt, sondern um den Ersatz für eine bereits bestehende Heizungsanlage, können die gesamten Kosten jedoch im Jahr der Zahlung als Erhaltungsmaßnahme steuerlich berücksichtigt werden. So hat das Finanzgericht Rheinland-Pfalz in seinem Urteil vom 23.09.2014 (3 K 2163/12; EFG 2015 S. 19) entschieden, dass es sich bei dem Blockheizkraftwerk in einem zu Wohnzwecken vermieteten Objekt um einen Gebäudebestandteil handelt und nicht um eine selbständig zu beurteilende Betriebsvorrichtung, die in erster Linie dem „Gewerbebetrieb Stromverkauf“ dient. Nachdem gegen dieses Urteil seit dem 21.01.2015 die Revision bei dem Bundesfinanzhof anhängig ist, bleibt abzuwarten, wie die Entscheidung des BFH ausfällt (BFH IX R 36/14). In einer Verfügung der OFD Niedersachsen vom 15.12.2010 (S 2240 – 186 – St 221/St222) war die Finanzverwaltung noch davon ausge-

gangen, dass Blockheizkraftwerke als selbständige, vom Gebäude losgelöste bewegliche Wirtschaftsgüter zu behandeln sind.

Zu den weiteren Ausgaben gehören im Wesentlichen die Aufwendungen für den Einkauf der Brennstoffe zum Betreiben des Motors, Reparatur- und Wartungskosten sowie evtl. die Kosten der Finanzierung.

Für Wohnungseigentümergeinschaften wäre im Fall der Gewinnerzielungsabsicht zu beachten, dass die gemeinschaftlichen Einkünfte aus dem Betrieb des BHKW im Rahmen des § 180 AO einheitlich und gesondert festzustellen sind. Da es sich nach dem Idealbild einer WEG jedoch um einen Zusammenschluss von Wohnungs- und Teileigentümern im Regelfall ohne Gewinnerzielungsabsicht handelt, ergibt sich bei einem Tätigkeitsumfang der WEG im Rahmen des Idealbilds keine steuerliche Relevanz.