



Für unsere Mandanten

Wärmeentnahmen bei Biogasbetrieben

Im Steuerrecht ist alles nicht so einfach... wir haben zu unterscheiden zwischen der **ertrags-** und der **verkehrssteuerlichen** Beurteilung:

1 Ertragsteuerliche Behandlung

Urteil des Bundesfinanzhofs vom 12.03.2020, IV R 9/17, BFH/NV 2020, S. 973

Die **Entnahme von Wärme** aus einem Blockheizkraftwerk mit Biogasanlage (BHKW) unterliegt unstrittig der Einkommensteuer. Streitfragen ergaben sich allerdings bei der Bestimmung der **Bemessungsgrundlage** einer solchen Entnahme. Der BFH schuf mit seinem Urteil vom 12.03.2020 Klarheit, indem er festlegte, dass sich die Bemessung der Entnahme nach dem **Teilwert** richtet (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG).

1.1 Wärmeenergie als Wirtschaftsgut

Wirtschaftsgüter können Sachen, Rechte oder sonstige Vorteile sein, deren Erlangung der Kaufmann sich etwas kosten lässt und die einer besonderen Bewertung zugänglich sind (H 4.2 EStH). Im Anwendungsfall „Wärme“ ist mit dem Inverkehrbringen der Wärmeenergie eine **selbstständige Bewertbarkeit** anzunehmen, wenn deren **Verbrauch über einen Wärmemengenzähler dokumentiert** wird. Verbrauch kann hier die Lieferung an einen externen Abnehmer oder die Nutzung für **private Zwecke** sein. **Durch den Einsatz eines Wärmemengenzählers wird die Wärmeenergie vom Wärmeträger abgespalten**, sodass ein selbstständiges, bilanzierungsfähiges Wirtschaftsgut entsteht.

1.2 Privater Verbrauch selbst erzeugter Wärmeenergie: Nutzungs- oder Sachentnahme?

Beheizt ein BHKW-Betreiber sein Wohnhaus mit der bei der Stromerzeugung anfallenden Abwärme, liegt ein privater Verbrauch und damit eine Entnahme i.S.d. § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG vor. Der BFH stellt in seinem Urteil klar, dass dieser Fall

→ **keine Nutzungsentnahme**

darstellt, welche mit den tatsächlichen **Selbstkosten** zu bewerten wäre, sondern eine

→ **Sachentnahme**

die mit dem **Teilwert** des entnommenen Wirtschaftsguts (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 Halbsatz 1 EStG) zu bewerten ist. Abzustellen ist hierbei auf den Zeitpunkt der Entnahme des Wirtschaftsguts aus dem Betriebsvermögen.

1.3 Bestimmung des Teilwerts

Die Legaldefinition des Teilwerts findet sich in § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG:

Legaldefinition „Teilwert“

Teilwert ist der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt.

Zur Schätzung des Teilwerts wurden in der Praxis durch die Rechtsprechung Vermutungen entwickelt:

- Der Teilwert für Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens bestimmt sich grundsätzlich nach den **Herstellungskosten** (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG) bzw. **Reproduktions- / Wiederherstellungskosten**.
- Bei Vorliegen eines Verkaufs an Dritte entspricht der Teilwert dem **Verkaufspreis**, wenn dieser einem **niedrigeren Marktpreis** entspricht. Ein geringerer Verkaufspreis kann hier als marktgerecht angesehen werden, wenn der erzielbare Preis beispielsweise durch zusätzliche Investitionskosten beim Abnehmer reduziert wird (z.B. Fernwärmeleitung hergestellt durch den Abnehmer). In diesem Fall kann die Aufteilung der Kosten für die Kuppelerzeugnisse Strom und Wärmeenergie vernachlässigt werden.

1.4 Unentgeltliche Abgabe von Wärme: Immer als Entnahme zu werten?

Auf Bund-Länderebene fand eine Erörterung über die ertragsteuerliche Behandlung der unentgeltlichen Abgabe von Wärme durch Biogasbetriebe statt. Dies geht aus dem Schreiben des Bayerischen Finanzministeriums vom 21. November 2019 (nicht veröffentlicht) hervor.

Als Ergebnis der Erörterung lässt sich festhalten, dass bei einer **(nahezu) unentgeltlichen Abgabe von Wärme an Dritte nicht generell eine Entnahme** vorliegt. Ist eine Wärmeabgabe / Entnahme **betrieblich veranlasst**, liegt keine Entnahme vor. Insbesondere sprechen für eine **betriebliche Veranlassung**:

- Die (widerlegbare) Vermutung bei Vereinbarungen unter fremden Dritten.
 - Das Anstreben eines KWK-Bonus (Indiz-Wirkung).
- **bei betrieblicher Veranlassung der Wärmeentnahme keine unentgeltliche Wertabgabe / ab sofort keine steuerpflichtige Betriebseinnahme.**

2 Umsatzsteuerliche Behandlung

Die **unentgeltliche und verbilligte Abgabe von Wärmeenergie** führt bei der **Umsatzsteuer** zu anderen „Entnahmewerten“ als bei den Ertragsteuern (Einkommensteuer, Gewerbesteuer). Die Abgabe der Wärmeenergie gilt als „**Lieferung**“ und nicht als Nutzung.

- § 10 Abs. 4 und Abs. 5 UStG
Ermittlung der maßgebenden **Bemessungsgrundlage** („**Mindestbemessungsgrundlage**“) für die Umsatzsteuer.

Die Bemessungsgrundlage wird wie folgt definiert:

- **Bei unentgeltlicher Abgabe:**

- der **Einkaufspreis** mangels Einkaufspreis die **Selbstkosten**,

- **Bei verbilligter Abgabe:**

- der **Einkaufspreis** mangels Einkaufspreis die **Selbstkosten**,

höchstens **der Marktpreis**.

- **Sowohl bei unentgeltlicher als auch bei verbilligter Abgabe ist der Einkaufspreis, ggf. die Selbstkosten, maßgebend. Bei verbilligter Abgabe ist zusätzlich der ggf. niedrigere Marktpreis zu beachten.**

Wie aus den nachfolgenden Erläuterungen erkennbar, gestaltet sich die Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Entnahme von Wärme bei Biogasanlagen schwierig. Deshalb mussten sich die Finanzgerichte in der Vergangenheit wiederholt mit dem Problem beschäftigen. Dabei sind die nachfolgenden zwei Finanzgerichts-Urteile **nicht** rechtskräftig, die Revision beim Bundesfinanzhof ist anhängig.

- Finanzgericht Niedersachsen, Urteil vom 19.09.2019, 11 K 195/17, EFG 2020, S. 227, Revision beim BFH zugelassen (Az: XI R 17/20);
- Finanzgerichts Münster, Urteil vom 01.10.2019, 15 K 1050/16 U, EFG 2019, S. 1930, Revision beim BFH zugelassen (Az: XI R 31/19)

Somit besteht leider **keine** Rechtssicherheit.

Hier die Probleme zu den maßgebenden Größen „**Einkaufspreis**“, „**Selbstkosten**“, „**Marktpreis**“, die bei Wärmeentnahme aus Biogasanlagen auftreten:

Einkaufspreis

Der **fiktive Einkaufspreis** ist nach dem Urteil des BFH vom 12.12.2012, BStBl II 2014, S. 809, Rz. 39, 40) und Abschnitt 2.5 Abs. 20, 21 UStAE der Abgabepreis für Wärme im Rahmen einer Fernwärmeversorgung vor Ort beim Landwirt, wenn er **tatsächlich an das Fernwärmenetz angeschlossen** ist, **oder** wenn er durch eine **andere Heizmöglichkeit** (z.B. mit einer vorhandenen Ölheizung) Wärme herstellen kann. Also der Preis, der für die Wärmeentnahme aus dem tatsächlich vorhandenen Anschluss gezahlt werden muss.

➤ **Dies ist in aller Regel nicht der Fall; ein Einkaufspreis kann nicht festgestellt werden.**

Eine Rechtsgrundlage, wonach aus Vereinfachungsgründen nach Abschnitt 2.5 Abs. 22 Satz 8 UStAE der bundesweit einheitliche **durchschnittliche Fernwärmepreis** des jeweiligen Vorjahres angesetzt werden kann, gibt es nicht (Finanzgericht Niedersachsen Urteil (nicht rechtskräftig) v. 19.09.2019, Az 11 K 195/17, Gründe 2. a) dd))

Selbstkosten

Die Ermittlung der Selbstkosten je kWh ist grundsätzlich unproblematisch. Sämtliche angefallene Kosten, die durch den Leistungsprozess entstanden sind (Rohstoffe, Abschreibung, Zinsen Verwaltungskosten etc.) sind – nach Abschnitt 2.5 Abs. 22 UStAE - durch die erzeugte Energie in kWh (Strom und Wärme) zu dividieren. Nach den oben genannten, nicht rechtskräftigen Urteilen des FG Niedersachsen und FG Münster ist diese Aufteilung jedoch **nicht zulässig**. Vielmehr sei unter Hinweis auf die BFH-Rechtsprechung zur Aufteilung von Vorsteuerbeträgen nach § 15 Abs. 4 UStG unter Berücksichtigung des **Marktwerts** des produzierten Stroms und der produzierten Wärme aufzuteilen (sog. „Marktwertmethode“).

Ermittlung des Marktwerts siehe nachfolgend unter „Marktpreis“.

Ein Zahlenbeispiel soll die Ermittlung der Selbstkosten nach der Marktwertmethode veranschaulichen:

	kWh	Euro	% vom Gesamtwert	€ je kWh
Selbstkosten gesamt		1.000.000		
Wert der erzeugten Strommenge	6.000.000	1.107.000	91,337%	0,1845
Wert der erzeugten Wärmemenge	3.000.000	105.000	8,663%	0,0350
Wert der gesamten erzeugten Energie		1.212.000	100,000%	
Selbstkosten der erzeugten Wärmeenergie	3.000.000	86.634	8,663%	0,0289
(1.000.000 € x 8,663% = 86.634 €)				

Marktpreis

Der **Marktpreis** ist, wie bereits erwähnt, nur bedeutsam **bei verbilligter Wärmeabgabe**. Er ist vorallem von Bedeutung bei Wärmeabgabe von Einzelunternehmern an nahe Angehörige oder von Gesellschaften z.B. KGs (= eigenständiges Unternehmen) an ihre Gesellschafter.

Zunächst ist der „**Marktpreis**“ vom „**Einkaufspreis**“ zu unterscheiden.

Der „Einkaufspreis“ ist der Preis, der für eine **vor Ort zugängliche Wärme** aufgewendet werden muss (siehe Erläuterung zum Einkaufspreis). Dabei ist „Zugänglich“ vorallem gegeben, wenn **tatsächlich** ein **Fernwärmeanschluss** besteht **oder** eine **Heizanlage** zur jederzeit möglichen Wärmeproduktion vorhanden ist.

Als **Marktpreis** für die Wärme kann man sich an den in räumlicher Umgebung befindlichen Stadtwerken und gezahlten Fernwärmepreisen (auch aus Biogasanlagen) orientieren. Dabei ist zu berücksichtigen, dass Biogasanlagebetreiber normalerweise keine Versorgungsgarantie abgeben und die Kosten für die Installation einer Wärmeleitung der Abnehmer trägt. Aus diesem Grund muss ggf. vom Vergleichspreis ein Abschlag vorgenommen werden. Entscheidend ist hier, dass – im Gegensatz zur Bestimmung des Einkaufspreises – kein tatsächlicher eigener Fernwärmeanschluss oder eine Heizanlage bestehen muß!

Wenn ein Marktpreis für Wärme von Anbietern in räumlicher Umgebung nicht feststellbar ist:

Nach Auffassung des Finanzgerichts Münster im Urteil vom 01.10.2019 ist durch die wissenschaftliche Untersuchung aus dem Jahr 2016 von *Herbes, Halbherr* und *Braun* "Preise für die Abgabe von Wärme aus Biogasanlagen an Dritte", Agrar-Betrieb (AgrB) 2018, 12-15) ein bundesweit durchschnittlicher Arbeitspreis von Wärme aus Biogas-Anlagen als bereinigter Mittelwert von **2,93 ct/kWh** ermittelt worden, den das Finanzgericht im Wege der Rundung mit **3 ct/kWh** für die Streitjahre zugrunde gelegt hat.

Entscheidung zwischen Selbstkosten und Marktpreis bei verbilligter Wärmeabgabe

Ist bei verbilligter Wärmeabgabe ein Einkaufspreis nicht feststellbar, sind die Selbstkosten maßgebend, höchstens jedoch der Marktpreis. Übersteigt der verbilligte, vereinbarte Preis den Marktpreis, ist der Marktpreis maßgebend (auch wenn die Selbstkosten höher sind).

Die nachfolgenden Beispiele zeigen welcher der Werte für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage maßgeblich ist.

Fall	vereinbartes Entgelt	marktübliches Entgelt	Einkaufspreis oder Selbstkosten	maßgebende Bemessungsgrundlage
1	1,0 Cent/kWh	5,0 Cent/kWh	4,0 Cent/kWh	4,0 Cent/kWh
2	2,0 Cent/kWh	1,0 Cent/kWh	4,0 Cent/kWh	2,0 Cent/kWh
3	2,0 Cent/kWh	2,0 Cent/kWh	4,0 Cent/kWh	2,0 Cent/kWh
4	1,0 Cent/kWh	2,0 Cent/kWh	4,0 Cent/kWh	2,0 Cent/kWh

Ausnahme: Keine Mindestbemessungsgrundlage

Unterliegt der Abnehmer der Lieferung der Regelbesteuerung, ist die **Mindestbemessungsgrundlage** nicht anzuwenden. Für die Wärmelieferung kann demnach **ein unter dem Marktpreis liegender Wert** herangezogen werden, wenn der vom Lieferungsempfänger in Anspruch genommene Vorsteuerabzug keiner Vorsteuerberichtigung i.S.d. § 15a UStG unterliegt (wegen Ausgleich USt ./ Vorsteuerabzug beim Fiskus kein Steuerausfallrisiko).

Exkurs

Bei einem eine Biogasanlage betreibendem **Einzelunternehmer** ist die Vermietung von Wohnraum unselbständiger Teil seines Unternehmens.

Wärme für vermietete Wohnung: Wärmelieferung ist unselbständiger Teil der steuerfreien Hauptleistung „Miete“ (Abschnitt 4.12.1 Abs. 5 UStAE).

Es liegt **keine unentgeltliche oder verbilligte Abgabe von Wärme** vor („Entnahme aus dem Unternehmen“), sondern eine Verwendung für steuerfreie Umsätze, die einen Vorsteuerabzug nicht zulassen.

In diesem Fall - vereinfacht ausgedrückt - ist zu ermitteln, welchem %-Satz der Selbstkosten die angefallenen Vorsteuerbeträge entsprechen. Die auf die Vermietung entfallenden Selbstkosten x dem so ermittelten %-Satz ergeben die nicht abziehbare Vorsteuer.

Wird Wärme für den **Durchschnittssätzen** unterliegenden Umsätzen i.S. § 24 UStG verwendet, ist die nicht abziehbare Vorsteuer in gleicher Weise zu ermitteln.

Fazit

Ertragsteuern

Ertragsteuerlich keine steuerpflichtige Entnahme, da in aller Regel mit der Wärmeabgabe der KWK-Bonus erlangt wird (= betriebliche Veranlassung).

Umsatzsteuer

- Keine Rechtssicherheit, Verfahren vor dem Bundesfinanzhof anhängig.
- Soweit keine Einigung mit FA, Bescheide offen halten.

Mindestbemessungsgrundlage:

1. Einkaufspreis:

- In der Regel kein Vergleichspreis für Fernwärme mangels eigenem Anschluss ans Fernwärmenetz
- Fiktiver Einkaufspreis ohne Vergleichspreis in der Regel nicht nachweisbar
- Durchschnittlicher bundesweiter Fernwärmepreis nicht maßgeblich, da darin auch Wärmelieferungen von Kohle- und Gaskraftwerken berücksichtigt.

2. Selbstkosten:

- Ermittlung Selbstkosten umstritten
- Lt. FG Aufteilung nach Marktwertmethode
Marktpreis produzierte Strommenge : produzierte Wärmemenge,
i.d.R. Marktpreis für Wärme nicht bekannt, ersatzweise 3 Cent/kWh (siehe 3. Marktpreis)

3. Marktpreis:

Lt. Finanzgericht

ansetzbarer Preis, wenn Einkaufspreis und Selbstkosten nicht feststellbar:

- 3 Cent / kWh (Jahr 2016) vom Finanzgericht Münster zugrunde gelegt
(= in 2016 ermittelter bundesweit durchschnittlicher Arbeitspreis von Wärme aus Biogasanlagen, 2,93 Cent).

Haben Sie Fragen zu diesem Thema, dann kommen Sie jederzeit gerne auf uns zu. Insbesondere wegen der nach wie vor ungeklärten Rechtslage empfehlen wir Ihnen bei Bedarf unsere steuerliche Beratung nach aktuellem Rechtsstand.

Mit freundlicher Empfehlung

Ihr Berater-Team

RINNINGER BAY KADUS GmbH & Co. KG

Kontakt-Box:

RINNINGER BAY KADUS GmbH & Co. KG
Steuerberater und Rechtsanwälte

Lindauer Straße 57
88316 Isny im Allgäu

Telefon: +49 7562 9716 0
Telefax: +49 7562 9716 97

mail@rinningerbay.com



Rechtsstand Oktober 2020