

Ertragsteuerliche Beurteilung von Blockheizkraftwerken; Ergänzung der Verfügung vom 01.10.2015

1. Inhalt

Mit Verfügung vom 01.10.2015, S 2240.1.1-6/2 wurde die Änderung der Verwaltungsauffassung hinsichtlich der steuerlichen Beurteilung von Aufwendungen für ein Blockheizkraftwerk mitgeteilt. Danach wird nach Abstimmung auf Bund-Länder-Ebene ein Blockheizkraftwerk nicht mehr als selbständiges Wirtschaftsgut, sondern als **wesentlicher Bestandteil des Gebäudes** angesehen. Ausgenommen sind Blockheizkraftwerke, die als Betriebsvorrichtung anzusehen sind (vgl. Tz. 4.2). Im Folgenden sollen die Konsequenzen aus der geänderten Verwaltungsauffassung sowie die ertragsteuerliche Behandlung im Allgemeinen aufgezeigt werden.

2. Allgemeines

Ein Blockheizkraftwerk dient der gleichzeitigen Erzeugung von Strom und Wärme (sog. Kraft-Wärme-Kopplung). Dabei wird mit einem Verbrennungsmotor zunächst mechanische Energie erzeugt und dann durch einen Generator in Strom umgewandelt. Die anfallende Abwärme des Generators und des Motors wird unmittelbar vor Ort zum Heizen des Gebäudes und für die Warmwasserbereitung in dem Gebäude verwendet.

Der selbst erzeugte Strom wird in der Regel insoweit in das öffentliche Netz eingespeist, als er nicht selbst verbraucht wird. Die Herstellung und der Verkauf des Stroms ist grundsätzlich als gewerbliche Tätigkeit i. S. d. § 15 EStG zu beurteilen (BFH vom 17.10.2013, BStBl 2014 II S. 372).

3. Betriebseinnahmen

Zu den Betriebseinnahmen gehören:

- Vergütungen bzw. Zuschläge für den in das öffentliche Netz eingespeisten Strom, vergütet nach den Bestimmungen des Kraft-Wärme-Kopplungs-Gesetzes (KWKG) 2002 bzw. Erneuerbare-Energien-Gesetzes (EEG 2014);
- Vergütungen anlässlich der Lieferung von Strom und Wärme an Dritte;
- eventuelle Mineralölsteuererstattungen nach dem Mineralölsteuergesetz;
- der Eigenverbrauch des Stroms ist als Sachentnahme i. S. d. § 4 Abs. 1 S. 2 EStG mit dem Teilwert zu bewerten (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG). Hinsichtlich der Teilwertermittlungen gelten die

Ausführungen in Tz. 7a der „Hilfe für den Betrieb von Photovoltaikanlagen“ (www.finanzamt.bayern.de/LfSt, Rubrik Steuerinfos, Fotovoltaikanlagen) entsprechend;

- vereinnahmte Umsatzsteuer sowie Umsatzsteuererstattungen (ggfs. anteilig), sofern der Betreiber als Unternehmer i. S. d. § 2 UStG anzusehen ist und die Kleinunternehmerregelung nicht in Anspruch nimmt (zur umsatzsteuerlichen Behandlung, vgl. Abschn. 2.5 Abs. 17 ff. UStAE).

3.1. Energielieferung im Rahmen eines Mietverhältnisses

Erfolgt der Verkauf des erzeugten Stroms und der Wärme im Rahmen einer Vermietung an den Mieter, sind diese Einnahmen aufgrund des Subsidiaritätsprinzips nach § 21 Abs. 3 EStG ebenfalls als Betriebseinnahmen des Gewerbebetriebs anzusehen.

Werden den Mietern lediglich die laufenden Kosten für die zum Betrieb des Blockheizkraftwerkes erforderlichen Brennstoffe (beispielsweise Heizöl, Erdgas, Holz- bzw. Strohpellets, Biogas) in Rechnung gestellt, handelt es sich um unselbständige Nebenleistungen der Vermietungstätigkeit nach § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG .

4. Betriebsausgaben

Als Betriebsausgaben kommen insbesondere in Betracht:

- Aufwendungen für den Einkauf von Brennstoff für das Betreiben des Motors (ggfs. anteilig);
- Reparatur- und Wartungskosten (ggfs. anteilig);
- Finanzierungskosten (ggfs. anteilig);
- Vorsteuer (ggfs. anteilig), wenn der Betreiber Unternehmer i. S. d. UStG ist (zur umsatzsteuerlichen Behandlung, vgl. Abschn. 2.5 Abs. 17 ff. UStAE);
- AfA bzw. Erhaltungsaufwand (ggfs. anteilig).

4.1. Blockheizkraftwerk als unselbständiger Gebäudebestandteil

Durch ein Blockheizkraftwerk verursachte Kosten sind im Wege der Aufwandseinlage als Betriebsausgaben zu berücksichtigen, soweit sie auf den Gewerbebetrieb „Stromerzeugung und Stromverkauf“ bzw. „Wärmeerzeugung und Wärmeverkauf“ entfallen. Der betriebliche Anteil ist durch die steuerpflichtige Person im Einzelfall anhand der insgesamt erzeugten Energiemenge (Strom und Wärme) zu ermitteln. Dabei können ggfs. auch die vom Hersteller der Anlage zu bescheinigenden Stromkennzahlen (vgl. § 3 Abs. 7 i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 KWKG) oder die Leistungsangaben des Herstellers zum jeweiligen Anlagentyp als Aufteilungsmaßstab herangezogen werden.

Wird das Gebäude zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung eingesetzt, so mindert sich der Werbungskostenabzug entsprechend um die Aufwandseinlagen in den Gewerbebetrieb.

Bei einem selbstgenutzten Einfamilienhaus wird der durch das Blockheizkraftwerk erzeugte Strom zumindest teilweise in das öffentliche Netz eingespeist. Die erzeugte Wärme wird in der Regel selbst verbraucht; etwaige Überschüsse an Wärme bleiben zumeist ungenutzt. In diesen Fällen liegt nur hinsichtlich der Stromerzeugung ein Gewerbebetrieb vor; die mit der Wärmeerzeugung in Zusammenhang stehenden Aufwendungen sind ertragsteuerlich nicht zu berücksichtigen (§ 12 Nr. 1 EStG).

4.1.1. Besonderheiten bei AfA bzw. Erhaltungsaufwand – Herstellungsfall

Die Kosten für ein im Zuge der Errichtung eines Gebäudes bzw. im Rahmen anschaffungsnaher Aufwendungen eingebautes Blockheizkraftwerk gehören als Aufwendungen für einen unselbständigen Gebäudebestandteil zu den Herstellungskosten des Gebäudes. Soweit die Herstellungskosten des Blockheizkraftwerks auf den Gewerbebetrieb entfallen, sind diese nach den für Gebäude geltenden Vorschriften – i. d. R. nach § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2a EStG – abzuschreiben und als Aufwandseinlage gewinnmindernd zu berücksichtigen.

4.1.2. Besonderheiten bei AfA bzw. Erhaltungsaufwand – Renovierungsfall

Wird eine vorhandene Heizungsanlage durch ein Blockheizkraftwerk ersetzt, so handelt es sich steuerlich um Erhaltungsaufwendungen. Diese sind entsprechend dem Anteil der gewerblichen Betätigung als Betriebsausgabe anzusetzen. Da die Gewinnermittlung i. d. R. nach § 4 Abs. 3 EStG erfolgt, sind die anteiligen Erhaltungsaufwendungen im Jahr des Abflusses insgesamt als Betriebsausgaben zu berücksichtigen.

Erzielt die steuerpflichtige Person aus der Überlassung des Gebäudes Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, handelt es sich bei den verbleibenden Kosten des Blockheizkraftwerks um sofort abziehbare Erhaltungsaufwendungen (Ausnahme: es liegen anschaffungsnahe Herstellungskosten vor). Werden diese auf Antrag nach § 82b EStDV auf mehrere Jahre verteilt, so gilt dies entsprechend bei der Berücksichtigung der anteiligen Betriebsausgaben.

4.2. Blockheizkraftwerk als Betriebsvorrichtung

Von der geänderten Verwaltungsauffassung nicht betroffen sind Fälle in denen das Blockheizkraftwerk unmittelbar dem Gewerbe dient und damit als Betriebsvorrichtung anzusehen ist. Dies ist z. B. der Fall, wenn das Blockheizkraftwerk dergestalt den unmittelbaren betrieblichen Zwecken des Gewerbebetriebs der Strom- und Wärmeerzeugung dient, dass demgegenüber der allgemeine Funktionszusammenhang mit dem Gebäude in den Hintergrund tritt (vgl. BFH vom

07.09.2000, BStBl 2001 II, S. 253 und vom 05.09.2002, BStBl 2002 II, S. 877). Davon ist beispielsweise auszugehen, wenn ein separates Blockheizkraftwerk zur Versorgung eines Fernwärmenetzes (Betrieb durch einen Energieversorger) dient. Eine Betriebsvorrichtung kann auch vorliegen, wenn der Einbau und der Betrieb des Blockheizkraftwerks von einem Dritten – also weder vom Grundstückseigentümer noch vom Mieter – vorgenommen wird (vgl. BFH vom 06.08.1998, BStBl 2000 II, S. 144).

Da es sich in diesen Fällen weiterhin um selbständige bewegliche Wirtschaftsgüter handelt, sind sowohl im Herstellungs- als auch im Renovierungsfall die Anschaffungskosten über eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 10 Jahren verteilt abzuschreiben. (vgl. BMF-Schreiben vom 15.12.2000 , BStBl 2000 I, S. 1532 , AfA-Tabelle AV Fundstelle 3.1.4).

5. Übergangsregelung

Aus Vertrauensschutzgründen wird den Steuerpflichtigen ein Wahlrecht eingeräumt, die bisherige Verwaltungsauffassung weiterhin anzuwenden. Dieses Wahlrecht ist auf alle Blockheizkraftwerke anzuwenden, die **bis einschließlich 31. Dezember 2015** angeschafft, hergestellt oder verbindlich bestellt worden sind. Die steuerpflichtige Person hat das **Wahlrecht** gegenüber dem Finanzamt im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung oder des Feststellungsverfahrens für den **Veranlagungszeitraum 2015** auszuüben.

Erklärt die steuerpflichtige Person bei der Veranlagung für das Jahr 2015, das Blockheizkraftwerk nunmehr als Gebäudebestandteil zu behandeln,

- sind bei einem ursprünglichen Einbau des Blockheizkraftwerkes im Zuge einer **Neubaumaßnahme bzw. im Rahmen anschaffungsnaher Aufwendungen** die Anschaffungs-/Herstellungskosten des Blockheizkraftwerkes nunmehr mit dem AfA-Satz für Gebäude abzuschreiben. Das AfA-Volumen ist um die bisher für ein bewegliches Wirtschaftsgut in Anspruch genommene AfA zu mindern.
- ist in Fällen des **Ersatzes der verbrauchten Heizungsanlage** durch ein Blockheizkraftwerk der vorhandene Restwert in voller Höhe als Erhaltungsaufwand erfolgswirksam zu berücksichtigen.

Wird das Blockheizkraftwerk weiterhin als ein selbständiges Wirtschaftsgut behandelt und bleibt die zuvor bestehende Betriebsvermögenseigenschaft erhalten, können die Anschaffungskosten für das Blockheizkraftwerk unverändert über die ursprüngliche Nutzungsdauer abgeschrieben werden.

Bei Blockheizkraftwerken, die unmittelbar dem Gewerbe dienen (Betriebsvorrichtung), ist keine Änderung der Rechtsauffassung eingetreten, sodass keine Wahlmöglichkeit gegeben ist.

6. Investitionsabzugsbetrag (§ 7 g EStG)

Für Blockheizkraftwerke, die nunmehr unselbständiger Gebäudebestandteil sind, kommt die Bildung eines Investitionsabzugsbetrags (IAB) nicht in Betracht, da nach § 7 g Abs. 1 Satz 1 EStG nur die Anschaffung oder Herstellung von abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens begünstigt ist.

6.1. Bildung IAB in den Jahren 2013 oder 2014

Ist bereits im Jahr 2013 oder 2014 ein IAB gewinnmindernd abgezogen worden und findet eine Investition bis 31.12.2015 nicht statt, so hätte die geänderte Verwaltungsauffassung zur Folge, dass der IAB rückgängig zu machen wäre und eine entsprechende Verzinsung ausgelöst wird. Um dieses Ergebnis für das Jahr 2016 zu vermeiden, wird aus Vertrauensschutzgründen nach Abstimmung auf Bund-Länder-Ebene das **Wahlrecht** (Tz. 5), das Blockheizkraftwerk weiterhin als selbständiges bewegliches Wirtschaftsgut zu behandeln, für diese Fälle auf Blockheizkraftwerke ausgedehnt, die **vor dem 01.01.2017** tatsächlich angeschafft oder hergestellt wurden.

Das Wahlrecht ist im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung oder des Feststellungsverfahrens für den **Veranlagungszeitraum 2016** auszuüben.

6.2. Bildung IAB für Betriebsvorrichtung

Ist das Blockheizkraftwerk als Betriebsvorrichtung (Tz. 4.2) anzusehen, ist die Anwendung des § 7 g EStG dem Grunde nach möglich. Die Inanspruchnahme des IAB setzt u. A. voraus, dass das Blockheizkraftwerk in einer inländischen Betriebsstätte der steuerpflichtigen Person ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt wird (§ 7g Abs. 1 S. 2 Nr. 2b EStG).

Bei gleichzeitiger Strom- und Wärmeerzeugung kann diese Nutzung nicht ungeprüft unterstellt werden. Für die Nutzungsverhältnisse im Sinne des § 7 g EStG ist maßgeblich, ob und ggfs. in welchem Umfang die mit Wärme versorgten Gebäude oder Einrichtungen zum Betriebsvermögen des den Strom erzeugenden Betriebs gehören (BMF-Schreiben vom 20.11.2013, Rz. 41, BStBl 2013 I, S. 1493). Werden privat oder aus der Sicht des Strom erzeugenden Betriebs für fremdbetriebliche Zwecke genutzte Gebäude oder Einrichtungen mit Wärme versorgt, liegt insoweit keine betriebliche Nutzung i. S. d. § 7 g EStG vor.

Die Verfügung basiert im Wesentlichen auf der Verfügung der Oberfinanzdirektion Niedersachsen vom 15.09.2015 – S 2240-186-St 222/St 221.