

B & K Special

Neues zur steuerlichen Behandlung von Blockheizkraftwerken

01/2016

I. Allgemeines

Im Zeitalter alternativer Energieerzeugung und dem Streben nach möglichst hoher Energieeffizienz gewinnen sog. Blockheizkraftwerke zunehmend an Bedeutung. Sie sind daher auch immer öfter nicht nur in größeren Gebäuden (wie z.B. Mietshäusern) sondern auch in Ein- und Zweifamilienhäusern anzutreffen.

Ein Blockheizkraftwerk dient der Stromerzeugung bei gleichzeitiger Nutzung der hierbei anfallenden Abwärme (sog. Kraft-Wärme-Kopplung). Da die Abwärme, die bei der Stromerzeugung immer entsteht, möglichst ortsnah und verlustarm genutzt wird, ergibt sich so ein sehr hoher Gesamtwirkungsgrad und damit eine deutlich höhere Ökobilanz der Anlage als bei einem herkömmlichen Kraftwerk. Hinzu kommt, dass die Netzbetreiber aufgrund des Erneuerbare-Energien-Gesetzes (EEG) verpflichtet sind, den aus erneuerbaren Energien produzierten Strom vorrangig abzunehmen und den Betreibern solcher Anlagen zu vergüten.

Wird der Strom nicht ausschließlich für eigene private Zwecke genutzt, sondern in das öffentliche Stromnetz eingespeist und vergütet, stellt sich die Frage nach der

steuerlichen Behandlung eines Blockheizkraftwerks. Im Folgenden geben wir Ihnen einen Überblick über die steuerlichen Auswirkungen der Nutzung solcher Anlagen.

II. Einkunftsart: Gewerbliche Einkünfte

Steuerpflichtige, die ein Blockheizkraftwerk betreiben und zumindest teilweise den erzeugten Strom in das öffentliche Netz einspeisen, erzielen Einkünfte aus Gewerbebetrieb unter der Voraussetzung, dass sie die Anlage mit Gewinnerzielungsabsicht betreiben. Hierbei ist die Frage der Gewinnerzielungsabsicht nach den allgemeinen Grundsätzen zu prüfen. Wird die erzeugte Wärme selbst verbraucht (z.B. in einem Einfamilienhaus), so liegt nur hinsichtlich der Stromerzeugung ein Gewerbebetrieb vor. Die mit der Wärmeerzeugung im Zusammenhang stehenden Aufwendungen sind in diesem Fall ertragsteuerlich nicht zu berücksichtigen.

Zu den Einnahmen im Rahmen des Gewerbebetriebes zählen die vom Netzbetreiber gezahlten Vergütungen für den eingespeisten Strom. Der Teil des Stroms, der nicht in das öffentliche Netz eingespeist sondern selbst vor Ort verbraucht

wird, stellt im Rahmen des Gewerbebetriebes eine Entnahme dar, die mit dem Teilwert gem. § 6 EStG zu bewerten ist. Der Teilwert bestimmt sich grundsätzlich nach den anteiligen Herstellungskosten. Aus Vereinfachungsgründen kann der Entnahmewert aus dem Strompreis des regionalen Energieversorgers abgeleitet werden.

Von den Einnahmen können die hiermit im Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben abgezogen werden. Hierzu zählen insbesondere:

- Aufwendungen für den eingekauften Brennstoff
- Reparatur- und Wartungskosten
- Finanzierungskosten
- Vorsteuer aus den Eingangsrechnungen, sofern kein Kleinunternehmer i.S.d. § 19 UStG
- (anteilige) Abschreibungen

III. Besonderheiten bei den Abschreibungen

1. Blockheizkraftwerk als Gebäudebestandteil

Bislang ging die Finanzverwaltung davon aus, dass es sich bei einem Blockheizkraftwerk grundsätzlich immer um ein selbständiges bewegliches, vom Gebäude losgelöstes Wirtschaftsgut und damit um eine sog. Betriebsvorrichtung handelte. Dabei war es unerheblich, ob das Block-

heizkraftwerk im Rahmen eines Neubaus errichtet wurde oder es sich um eine Sanierungsmaßnahme handelte und ob es bereits vorher eine Heizungsanlage im Gebäude gegeben hat oder nicht.

Das Niedersächsische Finanzgericht hatte bereits mit Urteil vom 10.07.2008 entschieden, dass ein Blockheizkraftwerk, das neben der Stromerzeugung auch der Beheizung und der Warmwasserversorgung eines Gebäudes dient, einen wesentlichen Gebäudebestandteil und kein selbständig nutzbares Wirtschaftsgut darstellt. Das Finanzgericht führte in dem zu entscheidenden Fall aus, dass der eigentliche Zweck des Blockheizkraftwerks in der Beheizung des Gebäudes und der Versorgung desselben mit warmem Wasser liege. Somit diene das Blockheizkraftwerk vorrangig dazu, das Gebäude nutzbar zu machen und sei daher als unselbständiger Gebäudeteil anzusehen. Hierbei komme es nicht darauf an, ob das Blockheizkraftwerk in einem eigengenutzten oder in einem vermieteten Gebäude eingebaut wurde. Entscheidend sei lediglich der einheitliche Funktionszusammenhang mit dem Gebäude. Das Finanzgericht Rheinland-Pfalz hat diese Auffassung in seinem Urteil vom 23.09.2014 bestätigt.

Aufgrund der FG-Rechtsprechung hat die Finanzverwaltung zwischenzeitlich die Frage der ertragsteuerlichen Behandlung von Blockheizkraftwerken erneut erörtert und sich der FG-Rechtsprechung mit Erlass vom 15.07.2015 angeschlossen.

Die steuerliche Behandlung der Kosten für das Blockheizkraftwerk hängt nun von der Art der Baumaßnahme ab. Handelt es sich um den Neubau eines Gebäudes mit gleichzeitigem Einbau eines Blockheizkraftwerks (**Herstellungsfall**), so stellt das Blockheizkraftwerk einen unselbständigen Teil des Gebäudes dar und die im Zusammenhang mit der Anschaffung des Blockheizkraftwerks stehenden Kosten gehören zu den Herstellungskosten des Gebäudes. Für diese Aufwendungen ist im Anlageverzeichnis ein gesondertes Wirtschaftsgut „Blockheizkraftwerk“ zu erfassen und über die Nutzungsdauer des Gebäudes (i.d.R. 50 Jahre) abzuschreiben. Die sich ergebende Abschreibung ist dann in Höhe des Anteils der gewerblichen Betätigung als Betriebsausgabe abzugsfähig.

Wurde dagegen eine bereits vorhandene Heizungsanlage durch ein Blockheizkraftwerk ersetzt (**Renovierungsfall**), so handelt es sich steuerlich grundsätzlich um Erhaltungsaufwendungen. Diese können demzufolge in Höhe des Anteils der gewerblichen Betätigung sofort als Betriebsausgabe berücksichtigt werden.

Sofern die Anschaffung des Blockheizkraftwerks jedoch innerhalb von drei Jahren nach Erwerb des Gebäudes erfolgte und die Aufwendungen für das Blockheizkraftwerk 15% der Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen, handelt es sich um sog. anschaffungsnahe Herstellungskosten i.S.d. § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG mit der Folge, dass die Aufwendungen zu

aktivieren und über die Nutzungsdauer des Gebäudes abzuschreiben sind.

2. Blockheizkraftwerk als Betriebsvorrichtung

Ein Blockheizkraftwerk kann jedoch auch nach wie vor eine Betriebsvorrichtung darstellen. Dies ist immer dann der Fall, wenn das Blockheizkraftwerk dergestalt den unmittelbaren betrieblichen Zwecken des Gewerbebetriebs der Strom- und Wärmeerzeugung dient, dass der allgemeine Funktionszusammenhang mit dem Gebäude in den Hintergrund tritt.

Eine Betriebsvorrichtung kann demnach vorliegen, wenn z.B. ein separates Blockheizkraftwerk zur Versorgung eines Fernwärmenetzes (Betrieb durch einen Energieversorger) oder einer Reihenhaussiedlung dient. Eine Betriebsvorrichtung ist aber auch gegeben, wenn der Einbau von einem Dritten, also weder dem Eigentümer des Gebäudes noch dem Mieter, vorgenommen wird.

Liegt eine Betriebsvorrichtung vor, so erfolgt die Abschreibung des Wirtschaftsguts über eine Nutzungsdauer von 10 Jahren.

3. Übergangsregelung der Finanzverwaltung

Aus Vertrauensschutzgründen hat die Finanzverwaltung dem Steuerpflichtigen ein Wahlrecht eingeräumt, die bisherige Verwaltungsauffassung weiterhin anzuwenden (vgl. OFD Niedersachsen, Erlass vom 15.09.2015). Dieses Wahlrecht gilt für alle Blockheizkraftwerke, die bis einschließlich

31.12.2015 angeschafft, hergestellt oder aber zumindest verbindlich bestellt worden sind. Der Steuerpflichtige hat das Wahlrecht im Rahmen der Veranlagung für 2015 auszuüben.

Bei Blockheizkraftwerken, die unmittelbar und ausschließlich dem Gewerbebetrieb dienen (Betriebsvorrichtung), ist dagegen keine Änderung der Rechtauffassung eingetreten. Diese Blockheizkraftwerke sind weiterhin als selbständig nutzbare Wirtschaftsgüter auf Basis eine Nutzungsdauer von 10 Jahren abzuschreiben.

IV. Investitionsabzugsbetrag gem. § 7g EStG

Sofern das Blockheizkraftwerk als selbständig nutzbares bewegliches Wirtschaftsgut zu behandeln ist, kommt - bei Nichtüberschreiten bestimmter Größenmerkmale - grundsätzlich die Anwendung des Investitionsabzugsbetrages gem. § 7g EStG in Betracht.

Ist das Blockheizkraftwerk dagegen als unselbstständiger Gebäudebestandteil zu behandeln, ist die Inanspruchnahme eines Investitionsabzugsbetrages nicht möglich.

V. Besonderheiten bei Personengesellschaften

Ist Eigentümer des Ein- oder i.d.R. Mehrfamilienhauses eine Personengesellschaft in Form einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) oder einer Kommanditgesellschaft (KG) und wird das Ein- oder

Mehrfamilienhaus vermietet, so erzielt die Gesellschaft Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Wenn diese Gesellschaft nunmehr in dem Ein- oder Mehrfamilienhaus ein Blockheizkraftwerk einbaut, so können die hiermit erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb eine Infektionswirkung auf die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung haben mit der Folge, dass auch die Vermietungseinkünfte der Gesellschaft Einkünfte aus Gewerbebetrieb darstellen und das Ein- oder Mehrfamilienhaus zu Betriebsvermögen wird. Im Fall der Veräußerung der Immobilie nach Ablauf von 10 Jahren wäre der Veräußerungsgewinn dann nicht mehr steuerfrei sondern steuerpflichtig.

Das Risiko der Infektionswirkung lässt sich jedoch z.B. dadurch vermeiden, dass die Grundstückeigentümer eine eigenständige GbR oder KG gründen, die ausschließlich das Blockheizkraftwerk betreibt und gegenüber der Grundstücksgesellschaft als Stromlieferant auftritt. In diesem Fall erzielt die eigenständige GbR oder KG Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus der Stromerzeugung und die Grundstücksgemeinschaft weiterhin Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des Gebäudes. Das Gebäude selbst bleibt Privatvermögen der Grundstückeigentümer.

Damit wird gleichzeitig erreicht, dass das Blockheizkraftwerk nicht als Gebäudebestandteil gewertet wird, sondern als selbständig nutzbares Wirtschaftsgut.

VI. Umsatzsteuer

Die Einnahmen aus dem Verkauf der Strom- und ggf. auch Wärmeleistung des Blockheizkraftwerks sowie auch der Eigenverbrauch sind grundsätzlich umsatzsteuerpflichtig und unterliegen einem Steuersatz von 19%. Im Gegenzug kann die Vorsteuer aus den Eingangsrechnungen, die im Zusammenhang mit den umsatzsteuerpflichtigen Einnahmen stehen, geltend gemacht werden.

Der Steuerpflichtige kann jedoch alternativ von der Kleinunternehmerregelung gem. § 19 UStG Gebrauch machen, wenn er die dort genannten Umsatzgrenzen nicht überschreitet. In diesem Fall entfällt der Vorsteuerabzug.

VII. Resümee

Aufgrund der geänderten Verwaltungsauffassung zur steuerlichen Behandlung von Blockheizkraftwerken ist die steuerliche Attraktivität einer solchen Maßnahme nicht mehr ohne weiteres gegeben, sondern hängt künftig sehr stark vom konkreten Einzelfall ab. Je nachdem, ob das Blockheizkraftwerk im Rahmen eines Neubaus errichtet oder aber in einen Altbau eingebaut wird, verliert bzw. gewinnt die Investition an steuerlicher Attraktivität.

Für Blockheizkraftwerke, die künftig als unselbständige Gebäudebestandteile zu behandeln sind, und die im Rahmen eines Neubaus errichtet werden, hat die Attraktivität der Investition aufgrund der signifi-

kant höheren Nutzungsdauer für Gebäude und dem Verwehren des Investitionsabzugsbetrages stark abgenommen. Wird jedoch im Rahmen einer Altbausanierung die bisherige Heizungsanlage durch ein Blockheizkraftwerk ersetzt, so stellen die damit verbundenen Kosten künftig Instandhaltungsaufwendungen dar und können somit im Jahr der Ausgabe in voller Höhe als Betriebsausgabe steuerlich geltend gemacht werden.

Für alle Blockheizkraftwerke, deren gesamte erzeugte Wärme- und Stromleistung auch künftig mit Gewinnerzielungsabsicht verkauft wird, bleibt es bei der Behandlung als selbständig nutzbares und bewegliches Wirtschaftsgut (Betriebsvorrichtung). In diesem Fall erfolgt die Verteilung der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten weiterhin linear über eine Nutzungsdauer von 10 Jahren.

Sollten Sie vor der Frage der Investition in ein Blockheizkraftwerk stehen, sind wir Ihnen gerne bei der steuerlichen Beurteilung dieser Investition behilflich.

Information:

Der Inhalt dieser Information wurde nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt. Mit Rücksicht auf die Komplexität der angesprochenen Themen und den ständigen Wandel der Rechtsmaterie bitten wir um Verständnis, wenn wir unsere Haftung und Gewährleistung auf Beratungen in individuellen Einzelaufträgen nach Maßgabe unserer Auftragsbedingungen beschränken und sie i. Ü., d. h. für diese Informationen ausschließen.