

SONDERINFO

Ertragsteuerliche Behandlung von Blockheizkraftwerken



1. Allgemeines

Ein Blockheizkraftwerk dient der gleichzeitigen Erzeugung von Strom und Wärme in einem Gebäude (sogenannte 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 verwandt.

Voraussetzung für einen sinnvollen Einsatz eines Blockheizkraftwerkes ist daher der gleichzeitige Bedarf an Strom und Wärme. Der selbst erzeugte Strom wird in der Regel insoweit in das öffentliche Netz eingespeist, als er nicht in dem Gebäude verbraucht wird. Dabei ist der Netzbetreiber, zu dessen technisch für die Aufnahme geeignetem Netz die kürzeste Entfernung zum Standort des Blockheizkraftwerks besteht, zur Abnahme und Vergütung des erzeugten und eingespeisten Stromes verpflichtet.

Hierzu wird mit dem Netzbetreiber ein Stromeinspeisevertrag abgeschlossen. In dem Vertrag können neben Art und Umfang der Lieferung u. a. auch Preise und Abrechnungsmodalitäten (z. B. monatliche Abschlagszahlungen) geregelt werden.

Der Anlagenbetreiber erhält vom Netzbetreiber darüber hinaus für den aus der Kraft-Wärme-Kopplungsanlage aufgenommenen Strom einen Zuschlag nach dem KWKG 2002. Dies gilt ab dem 1.1.2009 auch für erzeugten Strom, der nicht in ein Netz für die allgemeine Versorgung eingespeist wird.

2. Selbständiges Wirtschaftsgut oder unselbständiger Gebäudebestandteil

Entgegen der von mir in der Bezugsverfügung vertretenen Rechtsauffassung sind Blockheizkraftwerke nunmehr aufgrund eines Mehrheitsbeschlusses der Einkommensteuer-Referatsleiter des Bundes und der Länder **als selbständige, vom Gebäude losgelöste bewegliche Wirtschaftsgüter und damit nicht als unselbständige Gebäudebestandteile zu behandeln**. Dabei ist es unbeachtlich, ob das Blockheizkraftwerk im Zuge einer Neuerrichtung eines Gebäudes oder einer Sanierungsmaßnahme angeschafft worden ist und unter Umständen die einzige im Gebäude vorhandene Heizungsanlage darstellt.

Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer eines Blockheizkraftwerks beträgt 10 Jahre.

3. Einkunftsart: Betriebseinnahmen

Steuerpflichtige, die Blockheizkraftwerke betreiben, erzielen hieraus Einnahmen aus einer gewerblichen Betätigung. Dabei ist grundsätzlich davon auszugehen, dass Einkunftszielungsabsicht gegeben ist. Lediglich in den Fällen, in denen eine Fremdfinanzierung vorliegt, ist im Einzelfall die Einkunftszielungsabsicht unter Berücksichtigung der individuellen Leistungsdaten der Anlage, der erhaltenen Fördermittel, der vorgenommenen Investitionen und der Finanzierung zu prüfen.

Zu den Betriebseinnahmen gehören vor allem:

- Vergütungen für den eingespeisten Strom.
- Vergütungen, die der Steuerpflichtige aus der Lieferung von Strom und Wärme an Dritte erzielt.
- Zuschlag nach dem KWKG 2002, sowohl für eingespeisten, als auch – ab 1.1.2009 – für nicht eingespeisten Strom.
- Mineralölsteuererstattung nach dem Mineralölsteuergesetz. Die Mineralölsteuererstattung wird nicht nur auf Erdöl betriebene, sondern auch auf Erdgas betriebene Blockheizkraftwerke gewährt.
- Umsatzsteuererstattungen, wenn der Betreiber als Unternehmer i. S. d. UStG anzusehen ist.

Wird durch das Blockheizkraftwerk auch die eigene Wohnung des Steuerpflichtigen mit Strom und Wärme versorgt, liegen insoweit Entnahmen für private Zwecke vor. Die Entnahmen sind mit dem Teilwert anzusetzen, der bei selbst hergestellten Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens grundsätzlich den Wiederherstellungskosten (Reproduktionskosten) entspricht. Allerdings hat der BFH mit Urteil vom 6. August 1985 auch entschieden, dass bei Entnahme eines Wirtschaftsguts aus dem Betrieb der Teilwert durch den Marktpreis bestimmt wird. Es bestehen daher keine Bedenken, den Entnahmewert für den Strom aus Vereinfachungsgründen in Anlehnung an den Strompreis für aus dem Netz des Energieversorgers bezogenen Strom zu schätzen. Hierbei ist auf den unter Berücksichtigung des allgemeinen Strom-Mixes – und nicht etwa eines besonderen Öko-Tarif – angebotenen Stromtarif abzustellen. Ebenso bestehen keine Bedenken, die Entnahme der Wärme in

Anlehnung an den Preis zu schätzen, den der Steuerpflichtige Dritten in Rechnung stellt. Liefert der Steuerpflichtige keine Wärme an Dritte – z. B. weil das Blockheizkraftwerk in das von ihm genutzte Einfamilienhaus eingebaut wurde –, so müssen die Wiederherstellungskosten im Einzelfall ermittelt werden.

Die im Rahmen einer Vermietung von Wohnraum an Dritte aus der Zurverfügungstellung von Wärme und Strom erzielten Einnahmen sind nicht als Nebenleistung bei den Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung zu erfassen sind, sondern stellen Betriebseinnahmen des Gewerbebetriebs darstellen.

4. Betriebsausgaben

Als Betriebsausgaben kommen insbesondere in Betracht:

- □Aufwendungen für den Einkauf des Brennstoffes zum Betreiben des Motors
- Reparatur-/Wartungskosten
- Finanzierungskosten
- Absetzungen für Abnutzung. Nicht zulässig sind erhöhte Absetzungen und die Übertragung von stillen Reserven.
- Liegen die Anspruchsvoraussetzungen – insbesondere die verbindliche Bestellung bei Bildung eines Investitionsabzugsbetrages in einem Jahr vor der Betriebseröffnung – vor, so kann für die geplante Anschaffung eines Blockheizkraftwerks der Investitionsabzugsbetrag und nach Anschaffung/Herstellung die Sonderabschreibung in Anspruch genommen werden. Dabei ist vor allem dann, wenn selbst erzeugter Strom und selbst erzeugte Wärme zu privaten Zwecken verbraucht werden, zu prüfen, ob eine private Nutzung von mehr als 10 % vorliegt.
- Vorsteuer, wenn der Betreiber Unternehmer im Sinne des UStG ist.

(Quelle: OFD Niedersachsen, Verfügung vom 15.12.2010 – S 2240 – 186 – St 221/St)