

# BLOCKHEIZKRAFTWERKE

## ZÜNDSTOFF UND FALLSTRICKE

### MERKBLATT NR. 1769.3 | 07 | 2025

#### INHALT

1. Allgemeines
2. Ertragsteuerliche Beurteilung
  - 2.1 Nutzung eines BHKW im privaten Einfamilienhaus
    - 2.1.1 Beurteilung der Wärmeerzeugung
    - 2.1.2 Beurteilung der Stromerzeugung
  - 2.2 Nutzung eines BHKW für private Vermietungsobjekte
    - 2.2.1 Verwertungsmöglichkeiten der produzierten Wärme und des Stroms mit deren steuerlichen Konsequenzen
    - 2.2.2 Personengesellschaften als Vermieter
  - 2.3 Nutzung eines BHKW für gewerbliche Vermietungsobjekte
  - 2.4 BHKW in sonstigen gewerblichen Unternehmen
    - 2.4.1 BHKW als unselbstständiger Gebäudebestandteil
    - 2.4.2 BHKW als Betriebsvorrichtung
    - 2.4.3 Investitionsabzugsbeträge für BHKW als Betriebsvorrichtung
3. Umsatzsteuerliche Beurteilung
  - 3.1 Mögliche wirtschaftliche Tätigkeiten (Ausgangsumsätze) des Betreibers des BHKW im Zusammenhang mit dem/der selbsterzeugten Strom/Wärme
    - 3.1.1 Vollständige Veräußerung des/der gesamten selbst erzeugten Stroms/Wärme an Dritte gegen Entgelt
    - 3.1.2 Teilweise Veräußerung des/der selbsterzeugten Stroms/Wärme gegen Entgelt an Dritte und teilweise Verwendung des/der selbsterzeugten Stroms/Wärme für (umsatzsteuerlich) unternehmerische Zwecke des Betreibers
    - 3.1.3 Teilweise Veräußerung des/der selbsterzeugten Stroms/Wärme gegen Entgelt an Dritte und teilweise Verwendung des/der selbsterzeugten Stroms/Wärme für (umsatzsteuerlich) unternehmensfremde (private) Zwecke des Betreibers
    - 3.1.4 Ausschließliche Verwendung des/der selbsterzeugten Stroms/Wärme für private (d. h. umsatzsteuerlich unternehmensfremde) Zwecke des Betreibers
    - 3.1.5 Sonstiges
  - 3.2 Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG
4. Energie- und Stromsteuer
5. Fazit

#### 1. ALLGEMEINES

Blockheizkraftwerke (BHKW) finden in Deutschland zunehmend Verbreitung. Neben dem wachsenden ökologischen Bewusstsein der Bevölkerung spielt für den Einsatz so eines BHKW die Unabhängigkeit von externen Wärme- und Stromversorgern sowie deren Preispolitik eine Rolle. BHKW dienen in erster Linie der Versorgung der Haushalte und/oder Betriebsgebäude mit Wärmeenergie. Zusatzprodukt bei der Erzeugung von Wärme ist die Gewinnung von Strom.

Mit einem Verbrennungsmotor wird zunächst mechanische Energie erzeugt und dann durch einen Generator in Strom umgewandelt (sog. Kraft-Wärme-Kopplung – daher sind Blockheizkraftwerke auch unter dem Begriff KWK-Anlagen geläufig). Die anfallende Abwärme des Generators und des Motors wird unmittelbar vor Ort zum Heizen des Gebäudes und für die Warmwasserbereitung in dem Gebäude verwendet. Die Erzeugung von Wärmeenergie steht eindeutig im Vordergrund und der Anteil des erzeugten Stroms macht ca. nur 25 bis 33 % der gesamten Leistung aus.

#### 2. ERTRAGSTEUERLICHE BEURTEILUNG

Bei der ertragsteuerlichen Beurteilung des BHKW muss in verschiedene Fallkonstellationen unterschieden werden. Zum einen muss die Leistung aus dem BHKW getrennt – also der Strom und die Wärme – betrachtet werden. Außerdem muss in die Betrachtung einbezogen werden, wie das BHKW insg. genutzt wird, also z. B. im privaten Einfamilienhaus (EFH), im privaten Vermietungsobjekt, im Zusammenhang mit einem gewerblichen Vermietungsunternehmen, einer Wohnungseigentümergeinschaft oder sonstigen gewerblichen Unternehmen.

##### 2.1 Nutzung eines BHKW im privaten Einfamilienhaus

###### 2.1.1 Beurteilung der Wärmeerzeugung

Die durch ein BHKW erzeugte Wärme wird in einem EFH i. d. R. selbst verbraucht. Entstehen Überschüsse an Wärme, bleiben diese ungenutzt. Überschüssige Wärme aus einem BHKW kann nicht wie Strom in ein öffentliches Netz eingespeist werden. Hinsichtlich der Wärmeerzeugung in einem selbst genutzten EFH liegt somit keine Einkünfte- und Einnahmenerzielungsabsicht vor. Die Kosten, die im Zusammenhang mit dieser Wärmeerzielung stehen, sind somit private Aufwendungen, die steuerlich grundsätzlich nicht zu berücksichtigen sind.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> § 12 Nr. 1 EStG..

## 2.1.2 Beurteilung der Stromerzeugung

### 2.1.2.1 Ausschließliche Selbstnutzung des Stroms

Wird der durch das BHKW erzeugte Strom ebenso ausschließlich im selbst genutzten EFH genutzt, gilt hinsichtlich des Stroms das Gleiche wie für die erzeugte Wärme. Dann sind die gesamten Kosten des BHKW ertragsteuerlich grundsätzlich nicht relevant.

Für die Montage des BHKW in das EFH kann jedoch eine Steuerermäßigung gewährt werden.<sup>2</sup> Danach sind die Montageleistungen und ggf. eine Anfahrtspauschale der Monteure zu 20 % von bis zu 6.000 € von der festgesetzten Einkommensteuer abzugsfähig. Voraussetzung ist, dass eine entsprechende Rechnung vorliegt, aus der diese Kostenpositionen hervorgehen und diese Rechnung nicht bar bezahlt wird.<sup>3</sup> Die Anschaffungskosten des BHKW sind nach dieser Regelung jedoch nicht begünstigt. Zu beachten ist auch, dass der Höchstbetrag der begünstigten Aufwendungen von insg. 6.000 € für alle in einem Jahr ausgeführten Handwerkerleistungen gilt.

Statt dieser steuerlichen Förderung für in Anspruch genommene Handwerkerleistung kommt auch eine steuerliche Förderung für energetische Gebäudesanierungsmaßnahmen in Betracht, wenn die Heizungsanlage ausgetauscht wird. Die Förderung beträgt ebenfalls 20 %, wird aber auf drei Jahre verteilt, also 7 %, 7 % und 6 %, gewährt. Bei dieser Förderung sind auch die Anschaffungskosten der Anlage umfasst. Der Höchstbetrag der Steuerermäßigung beträgt 20 % von 200.000 €, also 40.000 €. Zu beachten ist jedoch, dass die Anlage gewisse Anforderungen nach dem Gebäudeenergiegesetz erfüllen muss.<sup>4</sup>

**HINWEIS** Die Details der steuerlichen Förderung für energetische Gebäudesanierungsmaßnahmen werden im DWS-Merkblatt Nr. 1915 Energetische Gebäudesanierung bei privat bewohnten Immobilien ausführlich dargestellt.

Die Anschaffung von BHKW kann jedoch z. B. von der Kreditanstalt für Wiederaufbau (KfW) und vom Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle (BAFA) mittels Zuschüssen und zinsverbilligten Darlehen gefördert werden. Außerdem gibt es spezielle BHKW-Förderprogramme in einigen Bundesländern. Werden die Anschaffung und Installation des BHKW durch öffentliche Maßnahmen gefördert, können die dargestellten Steuerermäßigungen nicht in Anspruch genommen werden.<sup>5</sup>

### 2.1.2.2 Einspeisung des Stroms

Wird der selbsterzeugte Strom, soweit er nicht selbst verbraucht wird, in das öffentliche Netz eingespeist, ist zu prüfen, ob eine Gewinnerzielungsabsicht vorliegt. Der örtliche Energielieferant ist grundsätzlich zur Abnahme und Vergütung des erzeugten und eingespeisten Stroms verpflichtet.

Für kleine BHKW mit einer installierten Leistung von bis zu 2,5 kW gilt, dass der Steuerpflichtige einen Antrag auf sog. steuerliche Liebhaberei stellen kann.<sup>6</sup> Das bedeutet, dass er etwaige Gewinne nicht versteuern muss, im Gegenzug Verluste aber auch nicht geltend gemacht werden können. Die Vorteile liegen insb. darin, dass die aufwendige Gewinnermittlung entfällt (EÜR), die Einkommensteuererklärung nur wegen des BHKW nicht mehr elektronisch eingereicht werden muss und das BHKW nicht zum Betriebsvermögen wird, sondern als Privatvermögen nach einer Spekulationsfrist von 10 Jahren steuerfrei verkauft werden kann.

2 § 35a Abs. 3 EStG.

3 § 35a Abs. 5 EStG.

4 § 35c EStG.

5 § 35a Abs. 3 Satz 2 EStG.

6 BMF, Schreiben v. 29.10.2021 Gewinnerzielungsabsicht bei kleinen Photovoltaikanlagen und vergleichbaren Blockheizkraftwerken, GZ IV C 6 – S 2240/19/10006 :006 DOK 2021/1117804.

Voraussetzungen, um diesen Antrag stellen zu können, sind:

- der Betrieb der Anlage in einem zu eigenen Wohnzwecken genutzten Ein- oder Zweifamilienhaus sowie MFH, in dem zumindest eine Wohnung selbst bewohnt wird nebst Außenanlagen und
- eine erstmalige Inbetriebnahme der Anlage nach dem 31.12.2003 oder vor mehr als 20 Jahren und
- eine installierte Leistung von **max. 2,5 kW**.

Die Unterhaltung eines häuslichen Arbeitszimmers oder die gelegentliche Vermietung eines Gästezimmers ist für den Antrag unschädlich, wenn die Einnahmen aus der Vermietung nicht mehr als 520 € im Jahr betragen.<sup>7</sup>

Zu beachten ist, dass ein erfolgreich gestellter Antrag nicht nur für den betreffenden Veranlagungszeitraum, zukünftige Veranlagungszeiträume, sondern auch rückwirkend für alle Veranlagungszeiträume gilt, die noch änderbar sind und für die der Antrag auf Liebhaberei generell möglich gewesen wäre. Eine Änderbarkeit kann sich u. a. daraus ergeben, dass der Steuerbescheid vorläufig ergangen ist, unter dem Vorbehalt der Nachprüfung steht oder ein Einspruchs- bzw. Klageverfahren zu dem Bescheid noch läuft. Das bedeutet, sofern Verluste bisher anerkannt und zu einer Steuererminderung geführt haben, kann es durch den Antrag zu einer Steuernachzahlung nebst Verzinsung kommen. Auf der anderen Seite werden jedoch auch bisher versteuerte Gewinne aus dem BHKW steuerfrei gestellt und es kann zu einer Steuererstattung – ebenfalls nebst Verzinsung – kommen.

Liegen die Voraussetzungen für den Antrag nicht mehr vor, z. B. weil das Einfamilienhaus oder eine Doppelhaushälfte vollständig vermietet werden oder die installierte Leistung erhöht wird, ist der Steuerpflichtige verpflichtet, dies selbstständig und in schriftlicher Form dem Finanzamt mitzuteilen. Ab dem Zeitpunkt wird die steuerliche Liebhaberei nicht mehr unterstellt, sondern die Gewinnerzielungsabsicht oder die fehlende Gewinnerzielungsabsicht (= steuerliche Liebhaberei) ist anhand einer erstellten Überschussprognose darzulegen. Es gelten dann wieder die Regelungen für die Unterhaltung eines Gewerbebetriebs durch das BHKW.

**HINWEIS** Der Antrag auf steuerliche Liebhaberei gilt NICHT für die Umsatzsteuer.

Wird dieser Antrag nicht gestellt, ist die Herstellung und der Verkauf des Stroms grundsätzlich als gewerbliche Tätigkeit zu beurteilen. Betriebseinnahmen fallen jedoch nur im Zusammenhang mit dem gelieferten Strom an. Im Umkehrschluss ist damit letztendlich auch eine Aufteilung der Kosten im entsprechenden Verhältnis erforderlich. Die Kosten, die zum einen mit der Wärmeerzeugung und der Produktion des selbstverbrauchten Stroms zusammenhängen, sind steuerlich nicht berücksichtigungsfähig.

Zu den Betriebseinnahmen gehören die Einspeisevergütungen, die Vergütungen für die Lieferungen von Strom an Dritte, Zuschläge, die nach dem Kraft-Wärme-Kopplungsgesetz gezahlt werden, sowie ggf. erhaltene Energiesteuererstattungen nach dem Energiesteuergesetz, im Falle einer Umsatzsteuerpflicht auch die vereinnahmten Umsatzsteuerbeträge sowie Umsatzsteuererstattungen durch das Finanzamt.

Zu den Betriebsausgaben zählen neben der Abschreibung des BHKW die Aufwendungen für den Einkauf des Brennstoffs zum Betreiben des Motors, Reparatur- und Wartungskosten sowie ggf. Finanzierungskosten, und im Falle einer Umsatzsteuerpflicht die Vorsteuerbeträge sowie Umsatzsteuerzahlungen an das

7 I. S. v. R 21.2 Abs. 1 Satz 2 EStR.

Finanzamt. Diese Kosten sind jedoch im Endergebnis nur anteilig zu berücksichtigen, soweit sie auf den nicht selbstverbrauchten Strom und die erzeugte Wärme entfallen.

Praktisch bedeutet dies, dass nur die Kosten im Wege der Aufwandseinlage zu erfassen sind, die auf den eingespeisten und verkauften Strom entfallen.

Alternativ können in einem ersten Schritt alle mit dem BHKW zusammenhängenden Kosten als Betriebsausgaben behandelt werden. Der Anteil der Kosten, der auf den privat genutzten Strom und die erzeugte Wärme entfällt, ist dann als Entnahme mit dem sog. Teilwert anzusetzen.<sup>8</sup> Der Teilwert bestimmt sich nach den anteiligen Herstellungskosten des entnommenen Stroms/der Wärme (einschl. anteiliger Abschreibungen und Finanzierungskosten). Aus Vereinfachungsgründen kann der Entnahmewert auch aus dem Energie-/Strompreis des regionalen Energieversorgers abgeleitet werden. Nach Ansicht des BFH ist jedoch zwingend der Veräußerungspreis anzusetzen, wenn sich für Erzeugnisse gleicher Art und Güte, wie z. B. Wärmeenergie, ein niedrigerer Marktpreis gebildet hat.<sup>9</sup>

Die Einnahmen aus der Einspeisung von Strom und die Betriebsausgaben sind steuerlich jedoch nur zu berücksichtigen, wenn Gewinnerzielungsabsicht vorliegt. Das Handeln des Betreibers des BHKW muss daher auf eine Mehrung seines Vermögens in Gestalt eines Totalgewinns gerichtet sein. Diese Gewinnerzielungsabsicht muss regelmäßig dargelegt werden. Bei der Prüfung der Gewinnerzielungsabsicht im Zusammenhang mit einem BHKW sind die individuellen Leistungsdaten des BHKW, die erhaltenen Fördermittel, die vorgenommenen Investitionen und die Finanzierungsmodalitäten mit in die Beurteilung einzubeziehen.<sup>10</sup> Nur wenn sich danach ein Totalgewinn erzielen lässt, liegt eine steuerlich beachtliche Tätigkeit vor.

### 2.1.2.3 Abschreibung

Wird ein BHKW in ein EFH installiert, stellt das BHKW regelmäßig einen unselbstständigen Gebäudebestandteil dar.<sup>11</sup> Das bedeutet, dass das BHKW steuerlich genauso zu behandeln ist wie das Gebäude. Im Fall eines Neubaus oder dem Fall der Standardhebung ist das BHKW genauso abzuschreiben, wie das Gebäude abzuschreiben wäre.<sup>12</sup> Das Gebäude ist in dem Fall jedoch nicht tatsächlich abzuschreiben, da es zu privaten Wohnzwecken genutzt wird.

**BEISPIEL** Das EFH wird mit dem BHKW errichtet und am 01.01.2022 fertiggestellt. Das BHKW inklusive Einbau kostet 20.000 €. Bei einer Abschreibungsrate von 2 % pro Jahr ergibt sich ein jährlicher Abschreibungsbetrag von 400 €. Entfallen auf die Einspeisung von Strom 5 % der Gesamtleistung des BHKW, sind 20 € im Jahr als Betriebsausgaben anzusetzen.

Wird das BHKW nachträglich in ein bereits hergestelltes Gebäude eingebaut, liegt eine sog. Ersatzbeschaffung vor und die Kosten sind sofort abziehbarer Erhaltungsaufwand, soweit er auf die Erzeugung von eingespeistem Strom entfällt.<sup>13</sup>

**BEISPIEL** A ersetzt in seinem privat genutzten EFH die bisherige Ölheizung durch ein BHKW. A nutzt die erzeugte Wärmeleistung ausschließlich und den erzeugten Strom weitaus überwiegend für private Wohnzwecke. Den nicht benötigten Strom – 12 % bezogen auf die Gesamtsumme an erzeugter Wärme- und Stromleistung – verkauft er an den örtlichen Netzbetreiber.

A hat grundsätzlich zwei Möglichkeiten: a) 12 % der Anschaffungskosten sind im Rahmen der Aufwandseinlage als Betriebsausgaben bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb abziehbar. b) Zunächst werden 100 % der Kosten als Betriebsausgaben angesetzt.

Im Gegenzug ist aber die Entnahme des Stroms und der gesamten Wärme für private Zwecke als Einnahme zu erfassen. Im Endeffekt sollte sich in etwa das gleiche Ergebnis zeigen.

## 2.2 Nutzung eines BHKW für private Vermietungsobjekte

Wird ein BHKW für die Wärme- und Stromversorgung von Vermietungsobjekten eingesetzt, ergeben sich ganz andere Problem- bzw. Fragestellungen.

### 2.2.1 Verwertungsmöglichkeiten der produzierten Wärme und des Stroms mit deren steuerlichen Konsequenzen

Werden die im BHKW erzeugte Wärme und der selbstproduzierte Strom ausschließlich im eigenen Vermietungsobjekt verbraucht, gilt Folgendes: Erfolgt der Verkauf des erzeugten Stroms und der Wärme im Rahmen einer Vermietung an die Mieter, sind diese Einnahmen aufgrund des Subsidiaritätsprinzips<sup>14</sup> als Betriebs-einnahmen des Gewerbebetriebs anzusehen, da mit dem Verkauf von Strom und Wärme grundsätzlich gewerbliche Einkünfte erzielt werden.<sup>15</sup> Werden den Mietern lediglich die laufenden Kosten für die zum Betrieb des BHKW erforderlichen Brennstoffe (z. B. Heizöl, Erdgas, Holz- bzw. Strohpellets, Biogas) in Rechnung gestellt, handelt es sich um unselbstständige Nebenleistungen der Vermietungstätigkeit.<sup>16</sup> In diesem Fall liegen mangels Gewinnerzielungsabsicht aus dieser Tätigkeit keine gewerblichen Einkünfte vor.<sup>17</sup>

Im Regelfall soll die BHKW-Anlage jedoch mit Gewinn betrieben werden und mit dem Verkauf von Strom und Wärme an die Mieter werden dann gewerbliche Einkünfte erzielt. Dann müssen die Vermietungseinkünfte und die gewerblichen Einkünfte voneinander abgegrenzt werden. Die durch ein Blockheizkraftwerk verursachten Kosten sind im Wege der Aufwandseinlage als Betriebsausgaben bei den gewerblichen Einkünften zu berücksichtigen. Dies bezieht sich im Wesentlichen auf den AfA-Anteil am Gebäude, der auf den unselbstständigen Gebäudeteil BHKW entfällt. Der Werbungskostenabzug bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung vermindert sich entsprechend der Aufwandseinlagen in den Gewerbebetrieb. Der betriebliche Anteil ist durch die steuerpflichtige Person im Einzelfall anhand der insg. erzeugten Energiemenge (Strom und Wärme) zu ermitteln. Dabei können ggf. auch die vom Hersteller der Anlage zu bescheinigenden Stromkennzahlen oder die Leistungsangaben des Herstellers zum jeweiligen Anlagentyp als Aufteilungsmaßstab herangezogen werden.

<sup>8</sup> § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG.

<sup>9</sup> BFH, Urteil v. 12.03.2020 – IV R 9/17, BStBl. II 2021, S. 226.

<sup>10</sup> Vgl. OFD Rheinland Verfügung v. 10.07.2012, S 2130 – 2011/003 – St 142.

<sup>11</sup> Vgl. Bayerisches Landesamt für Steuern, Verfügung v. 01.10.2015, S 2240.1.1-6/2 und OFD Niedersachsen, Verfügung v. 15.09.2015, S 2240-186-St 222/St 221.

<sup>12</sup> § 7 Abs. 4 und 5a EStG, § 7b EStG.

<sup>13</sup> Vgl. Bayerisches Landesamt für Steuern, Verfügung v. 11.01.2016, S 2240.1.1-6/7 St 32.

<sup>14</sup> § 21 Abs. 3 EStG.

<sup>15</sup> § 15 Abs. 1 EStG.

<sup>16</sup> § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG.

<sup>17</sup> § 15 Abs. 2 EStG.

**HINWEIS** Der Betrieb eines BHKW mit Gewinnerzielungsabsicht durch eine Wohneigentümergeinschaft ist verfahrensrechtlich wie eine gewerbliche Mitunternehmerschaft zu behandeln und es liegen gewerbliche Einkünfte vor.<sup>18</sup> Das bedeutet, es ist ein Feststellungsverfahren nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO durchzuführen und ein entsprechend Bevollmächtigter zu bestimmen.

### Abschreibung

Das BHKW ist regelmäßig als unselbstständiger Gebäudebestandteil zu qualifizieren (vgl. hierzu 2.4.1 „BHKW als unselbstständiger Gebäudebestandteil“). Hinsichtlich der Geltendmachung der Anschaffungskosten sind zwei Konstellationen zu unterscheiden.

#### a) Herstellungsfall

Die Kosten für ein im Zuge der Errichtung eines Gebäudes bzw. im Rahmen anschaffungsnahe Aufwendungen eingebautes BHKW gehören als Aufwendungen für einen unselbstständigen Gebäudebestandteil zu den Herstellungskosten des Gebäudes. Soweit die Herstellungskosten des BHKW auf den Gewerbebetrieb entfallen, sind diese nach den für Gebäude geltenden Vorschriften abzuschreiben und als Aufwandseinlage gewinnmindernd zu berücksichtigen.<sup>19</sup> Soweit die Herstellung des BHKW auf die Vermietungseinkünfte entfällt, ist die Abschreibung ebenfalls zu ermitteln und bei den Vermietungseinnahmen abzusetzen (soweit mit der Wärme- und Stromerzeugung keine gewerblichen Einkünfte erzielt werden).<sup>20</sup>

#### b) Renovierungsfall

Wird eine vorhandene Heizungsanlage durch ein BHKW ersetzt, so handelt es sich steuerlich um Erhaltungsaufwendungen. Diese sind entsprechend dem Anteil der gewerblichen Betätigung als Betriebsausgabe anzusetzen. Da die Gewinnermittlung bei den gewerblichen Einkünften bei derartigen Sachverhalten i. d. R. als Einnahmenüberschussrechnung durchgeführt wird, sind die anteiligen Erhaltungsaufwendungen im Jahr des Abflusses insg. als Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Bei den verbleibenden Kosten handelt es sich um sofort abziehbare Erhaltungsaufwendungen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung,<sup>21</sup> es sei denn, es liegen anschaffungsnahe Herstellungskosten oder es liegt insg. eine Standardhebung im Gebäude vor, die zu nachträglichen Herstellungskosten führt. Dann gelten die Regelungen zum Herstellungsfall.

Anschaffungsnahe Herstellungskosten ergeben sich bei Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung des Gebäudes durchgeführt werden, wenn die Aufwendungen ohne Umsatzsteuer 15 % der Anschaffungskosten des Gebäudes (!) übersteigen.<sup>22</sup>

Baumaßnahmen, die das Gebäude auf einen höheren Standard bringen, gehören zu den Anschaffungs- oder nachträglichen Herstellungskosten und sind damit abzuschreiben bzw. gleichmäßig über die Nutzungsdauer zu verteilen. Eine Standardhebung liegt vor, wenn mind. drei der zentralen Ausstattungsmerkmale zu einer Erhöhung und Erweiterung des Gebrauchswertes des Gebäudes führen. Zu den zentralen Ausstattungsmerkmalen gehören die Heizungs- und Sanitäreinrichtungen, die Elektroinstallationen sowie die Fenster.<sup>23</sup>

**BEISPIEL** A ist Eigentümer eines vermieteten Mehrfamilienhauses (MFH) und erzielt hieraus Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Er ersetzt die alte Ölheizung durch ein BHKW. Die erzeugte Wärmeleistung wird ausschließlich im MFH verwendet. Im Fall a) verkauft er den Strom und die erzeugte Wärme an die Mieter zu den Selbstkosten und im Fall b) mit Gewinnaufschlag.

Das BHKW dient im Fall a) bzgl. der Wärme- und der Stromlieferung an die Mieter ausschließlich Vermietungszwecken. Es liegt kein Gewerbebetrieb vor, weil A die Wärme und den Strom ohne Gewinnaufschlag und damit ohne Gewinnerzielungsabsicht an die Mieter überlässt. Es liegen insg. Vermietungseinkünfte vor. Hinsichtlich der Anschaffung des BHKW liegt sofort abziehbarer Erhaltungsaufwand vor. Im Fall b) sind die Einkünfte aufzuteilen. Hinsichtlich der Vermietung der Wohnungen liegen Vermietungseinkünfte vor. Aus dem Verkauf des Stroms und der Wärme an die Mieter mit Gewinnaufschlag werden hingegen Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt.<sup>24</sup> Die Anschaffungskosten des BHKW entfallen auf die gewerblichen Einkünfte und sind hier als Erhaltungsaufwand in Form von Betriebsausgaben sofort abzugsfähig.

Die Anschaffungskosten des BHKW müssen aber nicht vollständig im Jahr der Verausgabung als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben angesetzt werden. Der Steuerpflichtige kann größere Erhaltungsaufwendungen abweichend vom Abflussprinzip auf zwei bis fünf Jahre gleichmäßig verteilen.<sup>25</sup>

**ACHTUNG** Werden die Erhaltungsaufwendungen auf Antrag bei den Vermietungseinkünften auf mehrere Jahre verteilt, gilt dies entsprechend der anteiligen Kosten bei der Berücksichtigung als Betriebsausgaben für den Bereich der Erzielung gewerblicher Einkünfte.<sup>26</sup> Sollte das Gebäude im Eigentum mehrerer Personen stehen, so ist das Wahlrecht bei allen Personen einheitlich auszuüben.<sup>27</sup>

### 2.2.2 Personengesellschaften als Vermieter

Sind die Vermieter einzelne Privatpersonen, Ehegatten oder eine Erbengemeinschaft, ergeben sich beim Betrieb des BHKW mit gewerblichen Einkünften keine Fallstricke. Anders sieht es jedoch aus, wenn die Vermieter Personengesellschaften (z. B. auch GbR) sind und die Betreiber Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung i. S. d. § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG erzielen wollen. Der Betreiber der BHKW wird durch den regelmäßigen Verkauf von Strom und Wärme i. d. R. Gewerbetreibender. Werden nun durch den Verkauf und die Einspeisung des Stroms in das öffentliche Netz oder den Verkauf von Strom an Dritte sowie der Wärme an die Mieter gewerbliche Einkünfte erzielt, kann es zur Abfärbung der Vermietungseinkünfte kommen.<sup>28</sup> Das bedeutet, dass die Vermietungseinkünfte zu gewerblichen Einkünften umqualifiziert werden und somit auch der Gewerbesteuer unterliegen können. Das gilt auch dann, wenn der Strom an die eigenen Mieter verkauft wird und es sich nicht nur um eine unselbstständige Nebenleistung der Vermietungstätigkeit handelt.

Wegen der Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer nach § 35 EStG ist der finanzielle Schaden aus der Beurteilung der Mieten als gewerbliche Einkünfte im Falle der Infizierung oftmals nicht dramatisch. Der größere Schaden entsteht vielfach aber durch die Umqualifizierung der Immobilien von Privatvermögen in Betriebsvermögen. Das bedeutet, dass die Immobilien auch nach einer Haltefrist von mind. zehn Jahren nicht steuerunschädlich veräußert werden können. Solche

18 H 21.2 „Einnahmen – letzter Spiegelstrich“ EStH, H 15.8 Abs. 1 „Wohnungseigentümergeinschaft“ EStH.

19 § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG.

20 § 7 Abs. 4 und 5a EStG, § 7b EStG.

21 FG Rheinland-Pfalz, Urteil v. 23.09.2014 – 3 K 2163/12 rkr.

22 § 6 Abs. 1a Satz 1 EStG.

23 Vgl. BMF, Schreiben v. 18.07.2003, BStBl. I 2003, S. 386 Rz. 9 ff.

24 § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i. V. m. § 15 Abs. 2 und § 21 Abs. 3 EStG.

25 § 82b Abs. 1 EStDV i. V. m. § 82b Abs. 3 EStDV.

26 Vgl. Verfügung des Bayerischen Landesamtes für Steuern v. 11.01.2016 – S 2240.11-6/7 St 32.

27 § 82b Abs. 1 i. V. m. Abs. 3 EStDV.

28 § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG.

Veräußerungsgewinne sind dann immer steuerpflichtig. Zu einer Umqualifizierung kommt es jedoch nicht, wenn die gewerblichen Einkünfte als nur geringfügig anzusehen sind. Eine nur geringfügige gewerbliche Tätigkeit liegt vor, wenn die gewerblichen Nettoumsätze 3 % der Gesamtnettoumsätze und einen absoluten Betrag von 24.500 € im Jahr nicht übersteigen.<sup>29</sup>

**HINWEIS** Im Fall des Betriebens eines BHKW als Personengesellschaft in einem vermieteten MFH ist es unter steuerlichen Gesichtspunkten regelmäßig am einfachsten, zwei separate „Unternehmen“ (GbR 1 und GbR 2) zu gründen. Dabei betreibt ein Unternehmen das BHKW (GbR 1) und das andere die Vermietung (GbR 2). Das Unternehmen BHKW verkauft die produzierte Wärme an das Vermietungsunternehmen und der selbstproduzierte Strom wird vollständig gegen garantierte Einspeisevergütung ins öffentliche Netz eingespeist. Die Mieter des MFH erwerben den benötigten Strom bei einem Anbieter ihrer Wahl. Im Ergebnis können im Unternehmen BHKW sämtliche Kosten geltend gemacht werden – eine aufwendige Aufteilung ist entbehrlich – und die Gefahr der gewerblichen Infizierung der Vermietungseinkünfte gebannt (zu den steuerlichen Folgen für das „Unternehmen“ BHKW siehe 2.4.2 „BHKW als Betriebsvorrichtung“).

### 2.3 Nutzung eines BHKW für gewerbliche Vermietungsobjekte

Aber auch bei Vermietern, die von vornherein gewerbliche Vermietungseinkünfte erzielen, kann die Einspeisung von Strom ins öffentliche Netz oder der Verkauf von Strom an die Mieter zum Problem werden. Die Lieferung von Strom stellt eine eigenständige gewerbliche Tätigkeit dar und kann dazu führen, dass die erweiterte Gewerbesteuerkürzung für Grundstücksunternehmen nach § 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG nicht angewendet werden kann. Grundstücksunternehmen, die ausschließlich eigenen Grundbesitz verwalten, kann auf Antrag eine Kürzung in Höhe des Teils des Gewerbebeitrages gewährt werden, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt. In der Folge ist auf den Gewerbebeitrag, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt, keine Gewerbesteuer zu zahlen. Die sog. erweiterte Gewerbesteuerkürzung führt somit zu einer Steuerbefreiung von bis zu 100 % für reine Grundstücksunternehmen. Diese Steuerbefreiung ist jedoch an gewisse Voraussetzungen geknüpft. So wird sie nur gewährt, wenn neben der Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes nur bestimmte erlaubte Tätigkeiten ausgeübt werden.<sup>30</sup> Werden hingegen gewerbliche Tätigkeiten ausgeübt, die nicht zu den erlaubten Tätigkeiten gehören, wird die Steuerbefreiung insg. nicht angewendet. Dies gilt selbst dann, wenn die unerlaubte gewerbliche Tätigkeit von nur untergeordneter Bedeutung ist. Hier greift das sog. Ausschließlichkeitsgebot.

Die Versorgung von Mietwohnungen mit Wärme und Warmwasser als mietrechtliche Obliegenheit zählt noch zu den erlaubten Tätigkeiten.<sup>31</sup> Für die Versorgung der Mieter oder Dritter mit Strom oder die Einspeisung von Strom ins öffentliche Netz wurde eine sog. Geringfügigkeitsgrenze für Einnahmen aus Nebentätigkeiten im Zusammenhang mit dem Mietverhältnis eingeführt. Hierunter können z. B. die Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen, Hausmeister Tätigkeiten oder die Stromlieferung fallen. Die Einnahmen aus diesen Tätigkeiten dürfen insg. 5 % der Einnahmen aus der Vermietung des Grundbesitzes nicht übersteigen.<sup>32</sup> Handelt es sich jedoch um ein BHKW, welches ausschließlich mit Biomasse betrieben wird, greift die Beschränkung auf die 5 % nicht. Dann handelt es sich um erneuerbare Energie, die i. H. v. bis zu 20 % der Einnahmen aus der Vermietung eigenen Grundbesitzes an

die Mieter des eigenen Grundbesitzes geliefert werden darf, ohne dass die erweiterte Grundbesitzkürzung verloren geht.<sup>33</sup> Wird der Strom aus dem BHKW dazu genutzt, um Ladestationen für Elektrofahrzeuge oder Elektrofahräder auf dem Grundstück zu betreiben, dürfen die Einnahmen hieraus ebenfalls die Grenze von 20 % der Einnahmen aus der Vermietung des Grundbesitzes nicht übersteigen, um die erweiterte Grundbesitzkürzung weiter in Anspruch nehmen zu können.<sup>34</sup> Bei der Lieferung von Strom aus dem BHKW für den Betrieb von Ladestationen ist es nicht erforderlich, dass die Ladestationen ausschließlich von Mietern des Grundbesitzes benutzt werden. Die Ladestationen dürfen auch von Externen genutzt werden ohne die erweiterte Grundbesitzkürzung zu gefährden.

Der Verbrauch des Stroms durch das Grundstücksunternehmen selbst ist generell unproblematisch und gefährdet die erweiterte Grundbesitzkürzung nicht.

**HINWEIS** Die erweiterte Gewerbesteuerkürzung kann auch erreicht werden, wenn das Wohnungsunternehmen die BHKW-Anlage nicht selbst betreibt, sondern einen Dritten, z. B. einen Contractor, einschaltet, von dem das Unternehmen die Wärme bezieht. Der Contractor kann den Strom dann problemlos an Dritte sowie an die Mieter vermarkten oder ins öffentliche Netz einspeisen.

### 2.4 BHKW in sonstigen gewerblichen Unternehmen

Das BHKW in gewerblichen Unternehmen kann dazu dienen, das Unternehmen selbst mit Wärme und Strom zu versorgen oder um Wärme und Strom direkt für den Weitervertrieb zu produzieren.

Hinsichtlich der Berücksichtigung der Investitionskosten sowie der Geltendmachung von Investitionsabzugsbeträgen und Sonderabschreibungen kommt es bei gewerblichen Unternehmen nunmehr entscheidend darauf an, ob das BHKW als Betriebsvorrichtung oder als unselbstständiger Gebäudebestandteil anzusehen ist.

#### 2.4.1 BHKW als unselbstständiger Gebäudebestandteil

BHKW sind grundsätzlich als wesentlicher Gebäudebestandteil zu sehen.<sup>35</sup> Dies gilt insb. dann, wenn es neben der Stromerzeugung auch der Beheizung und Warmwasserversorgung dieses Gebäudes dient. Unselbstständige Gebäudebestandteile sind grundsätzlich zusammen mit dem Gebäude abzuschreiben. Die Abschreibungsregelungen sind anzuwenden, wenn Gebäude neu gebaut werden mit einem BHKW oder das BHKW anschaffungsnaher Aufwand oder nachträgliche Herstellungskosten darstellt.

Die Abschreibung erfolgt nach Gebäudegrundsätzen. Die Inanspruchnahme eines Investitionsabzugsbetrages und Sonderabschreibungen sind ausgeschlossen.

Wird in einem bestehenden Gebäude eine alte Heizungsanlage ausgetauscht (Ersatzbeschaffung), liegt sofort abziehbarer Erhaltungsaufwand vor (vgl. aber hierzu 2.2.1 „Verwertungsmöglichkeiten der produzierten Wärme und des Stroms mit deren steuerlichen Konsequenzen“ → Abschreibung → b) Renovierungsfall).

33 § 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. b, Doppelbuchst. a GewStG.

34 § 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. b, Doppelbuchst. b GewStG; Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder v. 17.06.2022 zu „Anwendungsfragen zur erweiterten Kürzung des Gewerbebeitrages nach § 9 Nr. 1 Satz 3 und 4 des Gewerbesteuergesetzes in der Fassung des Fondsstandortgesetzes vom 3. Juni 2021“, BStBl. I 2022, S. 1498.

35 Vgl. Verfügung v. 01.10.2015 vom Bayerischen Landesamt für Steuern, S 2240.11-6/2, oder der OFD-Verfügung Niedersachsen v. 15.09.2015, S 2240-186-St 222/St 221.

29 H 15.8 Abs. 5 „Bagatellgrenze“ EStH.

30 R 9.2 Abs. 2 GewStR.

31 Vgl. Verfügung v. 14.10.2015 vom Bayerischen Landesamt für Steuern, G 1425.11-6/5 St 31.

32 § 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. c GewStG.

**BEISPIEL** A ist Betreiber eines Wellnesshotels. Er ersetzt die alte Heizungsanlage durch ein BHKW. Die durch das BHKW produzierte Wärme und den Strom verbraucht A ausschließlich für seinen Hotelbetrieb. In diesem Fall ist das BHKW keine Betriebsvorrichtung, weil damit das Gewerbe – das Hotel – nicht unmittelbar betrieben wird. Vielmehr steht das BHKW vorrangig in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Gebäude. Es ist daher als unselbstständiger Gebäudebestandteil zu beurteilen. Sofern kein anschaffungsnaher Aufwand und keine nachträglichen Herstellungskosten wegen Standardhebung vorliegen, handelt es sich insg. um sofort abziehbaren Erhaltungsaufwand.

#### 2.4.2 BHKW als Betriebsvorrichtung

Die Frage, ob ein Wirtschaftsgut als Betriebsvorrichtung oder als Gebäudebestandteil zu behandeln ist, ist grundsätzlich nach § 68 Abs. 2 Nr. 2 BewG zu beurteilen. Hiernach werden Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören, unter den Oberbegriff Betriebsvorrichtungen gefasst. Dies gilt selbst dann, wenn sie wesentliche Bestandteile des Grundstücks sind. Liegen hingegen vordergründig die Merkmale eines Gebäudes bzw. Gebäudeteiles vor, kann keine Betriebsvorrichtung vorliegen.

Hat indessen das betreffende Wirtschaftsgut eine Doppelfunktion, also hat es sowohl Gebäudefunktion als auch eine betriebliche Funktion, geht die Gebäudefunktion der betrieblichen Funktion vor.<sup>36</sup>

Bei einem BHKW, das unmittelbar dem Gewerbe dient, kann das BHKW eine Betriebsvorrichtung darstellen. Dies ist z. B. der Fall, wenn das Gewerbe darauf ausgerichtet ist, Strom und Wärme zu produzieren und zu verkaufen. Dann dient das BHKW dergestalt dem unmittelbaren betrieblichen Zweck des Gewerbebetriebs der Strom- und Wärmeerzeugung, sodass demgegenüber der einheitliche Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Gebäude in den Hintergrund tritt.<sup>37</sup> Davon ist z. B. auszugehen, wenn ein separates BHKW zur Versorgung eines Fernwärmenetzes (Betrieb durch einen Energieversorger) dient. Eine Betriebsvorrichtung kann auch vorliegen, wenn der Einbau und der Betrieb des BHKW von einem Dritten – also weder Grundstückseigentümer noch vom Mieter – vorgenommen wird. Ist das BHKW als Betriebsvorrichtung zu qualifizieren, handelt es sich um ein selbstständiges bewegliches Wirtschaftsgut des Anlagevermögens. Sowohl die Anschaffungskosten des BHKW im Herstellungsfall des Gebäudes als auch die Anschaffungskosten im Renovierungsfall des Gebäudes sind damit über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von zehn Jahren abzuschreiben.<sup>38</sup> Auch bei einer Ersatzbeschaffung – Austausch einer alten Heizungsanlage – liegt kein sofort abzugsfähiger Erhaltungsaufwand vor.

**BEISPIEL BHKW als Betriebsvorrichtung:** Die A-GmbH & Co. KG erwirbt ein BHKW und verleast es nach Inbetriebnahme mit Gewinn an ein Pflegeheim. Nach den Leasingbedingungen bleibt das wirtschaftliche Eigentum an dem BHKW bei der A-GmbH & Co. KG.

Das Pflegeheim verbraucht die Wärme und den erzeugten Strom ausschließlich selbst. Das BHKW ist bei der A-GmbH & Co. KG als Betriebsvorrichtung anzusehen, weil das Verleasen des BHKW Gegenstand des gewerblichen Unternehmens ist. Die Anschaffungskosten des BHKW sind über zehn Jahre abzuschreiben. Die Bildung eines IAB wäre möglich, sofern u. a. die Gewinngrenze von 200.000 € für das gesamte Unternehmen eingehalten wird. Gleiches gilt für die Beanspruchung von Sonderabschreibungen.

#### 2.4.3 Investitionsabzugsbeträge für BHKW als Betriebsvorrichtung

Ist das BHKW als Betriebsvorrichtung anzusehen, liegt ein bewegliches Wirtschaftsgut des Anlagevermögens vor und die Anwendung der Begünstigungen nach § 7g EStG – Investitionsabzugsbetrag und Sonderabschreibungen – sind grundsätzlich möglich. Neben der einzuhaltenden Gewinngrenze ist u. a. Voraussetzung, dass das BHKW in einer inländischen Betriebsstätte der steuerpflichtigen Person ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt wird. Das bedeutet einen betrieblichen Nutzungsumfang von mind. 90 % (vgl. BMF-Schreiben zum Investitionsabzugsbetrag). Wird die vom BHKW erzeugte Wärme auch für den Privathaushalt oder für andere außerbetrieblich genutzte Gebäude oder Einrichtungen des Steuerpflichtigen genutzt, liegt insoweit keine schädliche Nutzung i. S. d. § 7g EStG vor.<sup>39</sup> Eine Vermietung des BHKW ist für die Beanspruchung des IAB und der Sonderabschreibungen ebenso unschädlich und bietet somit Gestaltungspotenzial.<sup>40</sup>

Zu den weiteren Voraussetzungen für die Bildung eines Investitionsabzugsbetrages und der Beanspruchung von Sonderabschreibung sowie deren Konsequenzen siehe auch DWS-Merkblatt Nr. 1622 „Investitionsabzugsbetrag und Sonderabschreibung“.

### 3. UMSATZSTEUERLICHE BEURTEILUNG

Die umsatzsteuerlichen Konsequenzen aus dem Betrieb eines BHKW hängen für den Betreiber insb. davon ab, ob der Betreiber mittels des BHKW umsatzsteuerlich relevante wirtschaftliche Tätigkeiten (Ausgangsumsätze) erbringt und er dadurch zum **umsatzsteuerlichen Unternehmer** (d. h. Steuerpflichtigen i. S. d. Art. 9 MwStSystRL, § 2 UStG) wird, und, falls dies der Fall sein sollte, er das BHKW umsatzsteuerlich **ganz oder teilweise** seinem (umsatzsteuerlichen) **Unternehmen zuordnet**.

**HINWEIS** Der Antrag auf steuerliche Liebhaberei hat keine Auswirkungen auf die Umsatzsteuer. Umsatzsteuerlich sind die dargestellten Regelungen weiterhin uneingeschränkt zu befolgen.

#### 3.1 Mögliche wirtschaftliche Tätigkeiten (Ausgangsumsätze) des Betreibers des BHKW im Zusammenhang mit dem/der selbsterzeugten Strom/Wärme

Durch das Betreiben des BHKW wird zum einen Wärme und zum anderen Strom erzeugt (sog. „Kraft-Wärme-Kopplung“). Der BHKW-Betreiber hat nun mehrere Möglichkeiten, den selbsterzeugten Strom und die selbsterzeugte Wärme zu verwenden:

36 Vgl. Verfügung der Obersten Finanzbehörden der Länder v. 05.06.2013, BStBl. I 2013, S. 734.

37 R 7.1 Abs. 3 Satz 1 EStR.

38 Vgl. BMF, Schreiben v. 15.12.2000, BStBl. I 2000, S. 1532, AfA-Tabelle AV Fundstelle 3.1.4.

39 BMF, Schreiben v. 15.06.2022 Investitionsabzugsbetrag, BStBl. I 2022, S. 945 Rz. 44.

40 § 7g Abs. 4 Satz 1 EStG.

### 3.1.1 Vollständige Veräußerung des/der gesamten selbsterzeugten Stroms/Wärme an Dritte gegen Entgelt

Falls der Betreiber des BHKW sich dazu entschließt, sowohl die **gesamte** durch das BHKW erzeugte Wärme als auch den **gesamten** selbsterzeugten Strom **regelmäßig und nicht nur gelegentlich** an Dritte gegen Entgelt zu veräußern, übt der BHKW-Betreiber mit der Veräußerungstätigkeit eine wirtschaftliche Tätigkeit selbstständig aus, die ihn zum umsatzsteuerlichen Unternehmer<sup>41</sup> werden lässt. Auf die Höhe der erzielten Einnahmen aus der entgeltlichen Strom-/Wärmeabgabe kommt es dabei grundsätzlich nicht an.

Die Stromveräußerung kann dabei entweder durch Einspeisung des Stroms in ein öffentliches Netz gegen Erhalt einer sog. „Einspeisevergütung“ nach dem Erneuerbare-Energien-Gesetz (EEG) vom Stromnetzbetreiber (und eines ggf. Zuschlags nach dem KWKG) oder durch Direktvermarktung an einen Stromhändler oder -versorger bzw. an einen Letztverbraucher oder über die Strombörse gegen Erhalt eines Marktpreises zzgl. eventueller Prämien für Direktvermarktung<sup>42</sup> erfolgen.

Da auch **Elektrizität**, Gas, **Wärme**, Kälte und „ähnliche Sachen“ als **Gegenstände** gelten,<sup>43</sup> ist die Abgabe des/der selbsterzeugten Stroms/Wärme gegen Entgelt an fremde Dritte umsatzsteuerlich als Lieferung gegen Entgelt i. S. d. § 3 Abs. 1 UStG, und nicht als sonstige Leistung gegen Entgelt i. S. d. § 3 Abs. 9 UStG zu qualifizieren. Bei der Lieferung des selbsterzeugten Stroms ist zudem noch danach zu differenzieren, ob die Stromlieferung des BHKW-Betreibers an einen Wiederverkäufer i. S. d. § 3g UStG (d. h. einen umsatzsteuerlichen Unternehmer, dessen Haupttätigkeit in Bezug auf den Erwerb der Elektrizität in deren Lieferung besteht und dessen eigener Stromverbrauch von untergeordneter Bedeutung ist) oder an einen anderen Abnehmer erfolgt. Bei einer Stromlieferung des Betreibers an einen Wiederverkäufer müssten die besonderen Ortsbestimmungsregeln des § 3g UStG beachtet werden; ansonsten gelten die allgemeinen Ortsbestimmungsregelungen.

Da für die Lieferungen des/der selbsterzeugten Stroms/Wärme durch den BHKW-Betreiber keine umsatzsteuerliche Steuerbefreiungsvorschrift greift, unterliegen sie als umsatzsteuerpflichtige Lieferungen dem **Regelsteuersatz** von 19 %.

**Bemessungsgrundlage** für eine derartige Strom- bzw. Wärmelieferung ist grundsätzlich das vereinbarte Entgelt (vgl. § 10 Abs. 1 UStG). Handelt es sich bei dem erwerbenden Dritten nicht um eine fremde, sondern um eine dem BHKW-Betreiber nahestehende Person, ist die Mindestbemessungsgrundlage des § 10 Abs. 5 (i. V. m. § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG) zu beachten.

Bei Stromlieferungen ist nach der jüngsten Entscheidung<sup>44</sup> auch der Erhöhungsbetrag nach § 8 Abs. 3 EEG (sog. **KWK-Bonus**), den der BHKW-Betreiber vom Stromnetzbetreiber für den erzeugten Strom neben der sog. Mindestvergütung (§ 8 Abs. 1 EEG) bezahlt bekommt, als (zusätzliches) **Entgelt** für die Stromlieferung an den Stromnetzbetreiber anzusehen. Bei den **Prämien** für die Direktvermarktung des Stroms (Marktpremie einschl. Managementprämie, Flexibilitätsprämie) handelt es sich allerdings nach Auffassung der Finanzverwaltung um echte, **nicht-steuerbare** Zuschüsse.<sup>45</sup> Ebenfalls **nicht umsatzsteuerbar** ist der **KWK-Zuschlag** für den Direktverbrauch oder die Direktvermarktung – im Gegensatz zum KWK-Bonus (s. oben).<sup>46</sup>

41 Art. 9 MwStSystRL, § 2 UStG.

42 Vgl. Abschn. 2.5. Abs. 18 UStAE.

43 Vgl. Art. 15 Abs. 1 MwStSystRL.

44 BFH, Urteil v. 31.05.2017 – XI R 2/14, BStBl. II 2017, S. 1024.

45 Vgl. Abschn. 2.5. Abs. 18 UStAE.

46 Abschn. 2.5 Abs. 13 Satz 2 UStAE.

Der Betreiber **schuldet** als Unternehmer regelmäßig die Umsatzsteuer nach § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG selbst. Nur für den (seltenen) Fall, dass der BHKW-Betreiber selbst als Wiederverkäufer i. S. d. § 3g UStG einzustufen wäre, weil er neben der Veräußerung des selbsterzeugten Stroms zusätzlich Strom zur Weiterveräußerung erwirbt und mehr als die Hälfte des zuvor erworbenen Stroms weiterveräußert,<sup>47</sup> käme es auch für seine Lieferungen des selbsterzeugten Stroms an einen anderen Wiederverkäufer zu einer Umkehr der Steuerschuldnerschaft gem. § 13b Abs. 2 Nr. 5 Buchst. b UStG, sodass der Leistungsempfänger die Steuer schulden würde.

Da der unternehmerische Betreiber die Eingangsleistung (das BHKW) zur Erzeugung von Strom/Wärme nutzt, um den/die gesamten selbsterzeugten Strom/Wärme entgeltlich an Dritte zu veräußern, liegt darin eine zum **Vorsteuerabzug** berechtigende Verwendung zu Umsätzen, die den Vorsteuerabzug vollständig nicht ausschließen. Insofern wäre der Betreiber zum vollen **Vorsteuerabzug** aus den Kosten der Anschaffung/Herstellung bzw. aus den laufenden Kosten des BHKW berechtigt.

Die vollständige Lieferung des gesamten erzeugten Stroms bzw. Wärme (vgl. Ausführungen oben) ist allerdings in der Praxis nicht der Regelfall. Vielmehr kommt es häufiger vor, dass der Betreiber den selbsterzeugten Strom/Wärme teils für eigene unternehmerische und teils für unternehmerfremde Zwecke verwendet, was im Folgenden (3.1.2 und 3.1.3) näher erläutert wird. Aus Gründen der Übersichtlichkeit wird in diesem Merkblatt der (eher seltene) Fall, dass der BHKW-Betreiber (z. B. eine Stadt) den selbsterzeugten Strom/Wärme ganz oder teilweise für sog. „nichtwirtschaftliche Zwecke i. e. S.“ verwendet, nicht näher behandelt. Hier verweisen wir auf die Ausführungen in Abschn. 15.2c Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a UStAE.

### 3.1.2 Teilweise Veräußerung des/der selbsterzeugten Stroms/Wärme gegen Entgelt an Dritte und teilweise Verwendung des/der selbsterzeugten Stroms/Wärme für (umsatzsteuerlich) unternehmerische Zwecke des Betreibers

Falls der BHKW-Betreiber die durch das BHKW erzeugte Wärme bzw. den erzeugten Strom teils **regelmäßig und nicht nur gelegentlich** an Dritte gegen Entgelt veräußert, und teils für seine unternehmerischen Zwecke (z. B. zur Beheizung/Elektrifizierung seines Fabrik-/Betriebsgebäudes für seinen gewerblichen Betrieb) verwendet, ist der BHKW-Betreiber auch in diesem Fall umsatzsteuerlich als Unternehmer (§ 2 UStG) zu qualifizieren. Auf die Höhe der erzielten Einnahmen aus der entgeltlichen Strom-/Wärmeabgabe kommt es auch hier grds. nicht an. Mit dem Strom-/Wärmeverkauf an Dritte gegen Entgelt erbringt er wiederum eine umsatzsteuerpflichtige Lieferung gegen Entgelt i. S. d. § 3 Abs. 1 UStG, die dem Regelsteuersatz von 19 % unterliegt. Auch hier wären wieder ggf. die Ortsbestimmungsregelungen des § 3g UStG bei Stromverkauf an einen Wiederverkäufer i. S. d. § 3g UStG zu beachten.

Bei Stromlieferungen ist zudem zu beachten, dass für Zwecke der Umsatzsteuer bisher davon ausgegangen wurde, dass der **gesamte** vom Betreiber erzeugte Strom an den Netzbetreiber geliefert wird, auch wenn ein Teil dezentral durch den Betreiber verbraucht wird, und dann vom Stromnetzbetreiber (in Höhe des dezentralen Verbrauchs) an den Betreiber zurückgeliefert wird.<sup>48</sup> Mit BMF-Schreiben vom 31.03.2025 wurde diese bisherige Verwaltungsauffassung (aufgrund inzwischen ergangener BFH-Rechtsprechung) **aufgegeben**. In allen offenen Fällen – spätestens jedoch ab 01.01.2026 – wird auch bei BHKW<sup>49</sup> der erzeugte und nicht eingespeiste, dezentral (selbst) verbrauchte Strom

47 Vgl. Abschn. 2.5. Abs. 3 UStAE.

48 Vgl. Abschn. 2.5. Abs. 17 Satz 2 i. V. m. Abs. 6 UStAE-alt.

49 Wie bisher bereits bei PV-Anlagen mit Inbetriebnahme nach 31.03.2012 – Abschn. 2.5 Abs. 9ff UStAE-alt.

weder an den Stromnetzbetreiber geliefert noch an den Anlagenbetreiber zurückgeliefert.<sup>50</sup> Vielmehr liegt nun in Höhe des selbst verbrauchten Stroms eine **unentgeltliche Wertabgabe** vor – s. nachfolgend 3.1.3.

Gleichzeitig steht dem Betreiber des BHKW wiederum aufgrund seiner umsatzsteuerlichen Unternehmereigenschaft das Vorsteuerabzugsrecht (§ 15 UStG) aus den Anschaffungskosten/Herstellungskosten bzw. laufenden Kosten des BHKW zu, das aufgrund dessen 100%igen unternehmerischen Nutzung komplett dem umsatzsteuerlichen Unternehmen des Betreibers zuzuordnen ist. Soweit der Betreiber das BHKW (dezentral) für unternehmerische Zwecke verwendet, die ebenfalls den Vorsteuerabzug nicht ausschließen, wäre der Betreiber zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt.

Würde dagegen der Betreiber neben dem entgeltlichen Strom-/Wärmeverkauf das BHKW allerdings dezentral auch für unternehmerische Zwecke verwenden, die den Vorsteuerabzug ausschließen (z. B. Strom-/Wärmenutzung in der eigenen Arztpraxis des BHKW-Betreibers), müsste eine Vorsteueraufteilung nach § 15 Abs. 4 UStG durchgeführt werden. Gemäß § 15 Abs. 4 Satz 1 UStG wäre dann u. E. derjenige Teil der jeweiligen Vorsteuerbeträge aus den Kosten der Anschaffung/Herstellung und den laufenden Kosten (soweit nicht direkt zuordenbar) nicht abziehbar, der auf die Wärmenutzung in der Arztpraxis entfällt, da es sich bei den Ausgangsumsätzen der Arztpraxis um zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führende Umsätze handelt. Insofern käme es mithin zu einer anteiligen Kürzung des Vorsteuerabzugs im Wege einer Vorsteuer-Schlüsselung. Gleichzeitig wäre u. E. auch die Vorsteuer aus der Stromrücklieferung komplett nicht abziehbar (gem. § 15 Abs. 2 UStG), da sie den zum Ausschluss führenden Ausgangsumsätzen der Arztpraxis wirtschaftlich zuzurechnen wäre.

Eine solche **Vorsteuerkürzung** wäre grundsätzlich auch dann vorzunehmen, wenn der Betreiber des BHKW auch Vermieter von Wohnungen ist und den mit dem BHKW produzierten Strom (teilweise) an seine **Mieter liefert** (sog. Mieterstrommodell). Nach aktueller Verwaltungsauffassung wären diese Stromlieferungen als Nebenleistung zur steuerfreien Wohnungsvermietung umsatzsteuerfrei und damit vorsteuerschädlich.<sup>51</sup> Allerdings hat der BFH mit Urteil vom 17.07.2024<sup>52</sup> entschieden, dass es sich bei der Lieferung von Strom aus einer PV-Anlage an die Mieter um **selbstständige umsatzsteuerpflichtige Leistungen** handelt, wenn die Stromlieferungen getrennt und nach individuellem Verbrauch abgerechnet werden. Unter diesen Voraussetzungen wären dann auch die Stromlieferungen aus einem BHKW an die Mieter umsatzsteuerpflichtig und somit nur noch vorsteuerschädlich, wenn hierfür die Kleinunternehmerregelung (§ 19 UStG) angewendet wird.

### 3.1.3 Teilweise Veräußerung des/der selbsterzeugten Stroms/Wärme gegen Entgelt an Dritte und teilweise Verwendung des/der selbsterzeugten Stroms/Wärme für (umsatzsteuerlich) unternehmensfremde (private) Zwecke des Betreibers

Veräußert der BHKW-Betreiber die/den selbsterzeugte(n) Wärme/Strom **regelmäßig** gegen Entgelt an Dritte und verwendet er daneben den/die selbsterzeugten Strom/Wärme auch für unternehmensfremde (d. h. private) Zwecke, so wird die regelmäßige Veräußerungstätigkeit dazu führen, den Betreiber des BHKW als umsatzsteuerlichen Unternehmer qualifizieren zu können.

Hatte der BHKW-Betreiber bei Bezug des BHKW bereits beabsichtigt, das BHKW (als einheitlichen Gegenstand) teilunternehmerisch sowohl für unternehmerische (hier: Veräußerung des/

der selbsterzeugten Stroms/Wärme) als auch für unternehmensfremde (d. h. private) Tätigkeiten (hier z. B. private Verwendung des Stroms/der Wärme im selbstgenutzten Einfamilienhaus) zu verwenden, steht ihm als Unternehmer bereits bei Leistungsbezug des BHKW grundsätzlich ein **Zuordnungswahlrecht** hinsichtlich des BHKW zu, das unabhängig davon, ob es einen wesentlichen Bestandteil des Gebäudes bildet,<sup>53</sup> als umsatzsteuerrechtlich eigenständiges Zuordnungsobjekt gilt.<sup>54</sup> Er kann das BHKW

- insg. seiner unternehmerischen Tätigkeit zuordnen, oder
- im Umfang der tatsächlichen (ggf. zu schätzenden) unternehmerischen Verwendung seiner unternehmerischen Tätigkeit zuordnen, oder
- in vollem Umfang in seinem nichtunternehmerischen Bereich belassen.

Als Zuordnungsschlüssel bei teilunternehmerischer Verwendung des BHKW ist der Aufteilungsschlüssel nach § 15 Abs. 4 UStG analog anzuwenden. Erreicht der Umfang der unternehmerischen Verwendung des BHKW nicht mind. 10% (sog. unternehmerische Mindestnutzung), greift gem. § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG das Zuordnungsverbot für das BHKW, d. h. es darf nicht dem umsatzsteuerlichen Unternehmen des Betreibers zugeordnet werden, sondern muss zwingend komplett dem nichtunternehmerischen Bereich zugeordnet werden. Zu beachten ist, dass die (vollständige oder teilweise) Zuordnung des BHKW zum Unternehmen eine durch Beweisanzeichen gestützte Zuordnungsentscheidung des Betreibers erfordert.<sup>55</sup> Wir schauen uns die Fälle etwas genauer an:

**Im Fall a):** Hier gilt das oben Aufgeführte. Dem Betreiber steht als umsatzsteuerlichem Unternehmer der volle Vorsteuerabzug (§ 15 UStG) aus den Kosten der Anschaffung und der Nutzung des BHKW zu, da er mit der Strom-/Wärmelieferung gegen Entgelt an Dritte und mit der privaten Strom-/Wärmeabgabe Umsätze ausführt, die zum Vorsteuerabzug berechtigen.

Als Bemessungsgrundlage für die unentgeltliche „Wärme-Wertabgabe“ ist grundsätzlich der fiktive Einkaufspreis für einen gleichartigen Gegenstand im Zeitpunkt des Umsatzes heranzuziehen.<sup>56</sup> Von einem gleichartigen Gegenstand in diesem Sinne ist auszugehen, wenn die Wärme im Zeitpunkt der Entnahme für den Betreiber ebenso erreichbar und einsetzbar ist wie die selbsterzeugte Wärme.<sup>57</sup> Kann danach die selbsterzeugte Wärme im Zeitpunkt des Bedarfs ohne erheblichen Aufwand unter Berücksichtigung der individuellen Umstände am Ort des Verbrauches durch eine gleichartige, einzukaufende Wärme ersetzt und der (fiktive) Einkaufspreis ermittelt werden, ist dieser Wert anzusetzen. Ist ein (fiktiver) Einkaufspreis nicht feststellbar, sind die Selbstkosten als Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG heranzuziehen.<sup>58</sup> Die Aufteilung der Selbstkosten auf den erzeugten Strom und die erzeugte Wärme erfolgt dabei nach tatsächlichen oder gegebenenfalls fiktiven Umsätzen (Marktwerten) – **nicht** nach der erzeugten Menge an elektrischer und thermischer Energie in kWh.

Zu einem Vorsteuerauschluss gem. § 15 Abs. 1b UStG führt die Verwendung des BHKW zur unternehmensfremden (privaten) Wärme-/Stromabgabe nur dann, wenn das BHKW im Rahmen der Herstellung eines Gebäudes zu den Herstellungskosten des Gebäudes zu rechnen ist (BHKW wird als Heizung fest mit dem Gebäude verbunden).

<sup>53</sup> § 94 BGB.

<sup>54</sup> Vgl. Abschn. 15.2c Abs. 10 UStAE.

<sup>55</sup> Vgl. insb. Abschn. 15.2c Abs. 16 Satz 4 UStAE.

<sup>56</sup> Vgl. § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG, vgl. näher Abschn. 2.5 Abs. 14 ff. UStAE.

<sup>57</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 12.12.2012 – XI R 3/10, BStBl. II 2014, S. 809.

<sup>58</sup> Abschn. 2.5 Abs. 16 Satz 7 ff UStAE-neu.

<sup>50</sup> Abschn. 2.5 Abs. 12 Satz 4 UStAE-neu.

<sup>51</sup> Abschn. 4.12.1 Abs. 5 UStAE.

<sup>52</sup> BFH, Urteil v. 17.07.2024 – XI R 8/21.

**Im Fall b):** Mit den Strom-/Wärmeverkäufen an Dritte gegen Entgelt erbringt der Betreiber als umsatzsteuerlicher Unternehmer umsatzsteuerpflichtige Lieferungen gegen Entgelt i. S. d. § 3 Abs. 1 UStG, die dem Regelsteuersatz von 19% unterliegen. Ggf. sind auch hier die Ortsbestimmungsregelungen des § 3g UStG bei Stromverkauf an einen Wiederverkäufer i. S. d. § 3g UStG zu beachten (vgl. näher die Ausführungen unter 3.1.1) Da der Betreiber im Fall b) das BHKW nur im Umfang seiner unternehmerischen Verwendung (also Strom-/Wärmelieferungen an Dritte gegen Entgelt) seinem Unternehmen zugeordnet hat, ist er auch nur im Umfang der unternehmerischen Verwendung des BHKW zum anteiligen Vorsteuerabzug aus den jeweiligen Kosten der Anschaffung bzw. laufenden Kosten des BHKW berechtigt.

Da das BHKW im Umfang seiner unternehmensfremden (privaten) Verwendung dem nichtunternehmerischen Bereich des Betreibers zuzuordnen ist, steht dem Betreiber kein Vorsteuerabzugsrecht aus Kosten, die auf diesen (unternehmensfremden) Teil entfallen, aufgrund dessen mangelnder Zuordnung zum Unternehmen zu. Als Konsequenz unterbleibt die Besteuerung der privaten Wärmenutzung als unentgeltliche Wertabgabe. Auch ein Vorsteuerabzug aus der Rücklieferung des Stroms unterbleibt u. E. vollständig, da der Strom für die privaten Zwecke des Betreibers gerade nicht „für sein Unternehmen“ erworben wurde.<sup>59</sup>

Wird dieser unternehmensfremd genutzte BHKW-Teil später unternehmerisch genutzt (z. B. durch Verwendung des/der selbst erzeugten Stroms/Wärme für nun unternehmerische Zwecke des eigenen Fabrikationsbetriebs), soll eine Vorsteuerberichtigung zugunsten des Unternehmers nach § 15a UStG nicht zulässig sein.<sup>60</sup>

**Im Fall c)** trifft der BHKW-Betreiber die Entscheidung, das BHKW vollständig dem nichtunternehmerischen Bereich zuzuordnen. Ein Vorsteuerabzug aus den Anschaffungs-/Herstellungskosten bzw. laufenden Kosten des BHKW ist daher nicht möglich und unterbleibt vollständig.<sup>61</sup> Zugleich unterbleibt aber auch die Besteuerung der privaten (nichtunternehmerischen) Strom-/Wärmenutzung als unentgeltliche Wertabgabe. Eine Besteuerung der Wärme-/Stromlieferungen gegen Entgelt an Dritte unterbleibt ebenfalls, da die Lieferungen nicht „im Rahmen des Unternehmens“ i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG erfolgen.

### 3.1.4 Ausschließliche Verwendung des/der selbst erzeugten Stroms/Wärme für private (d. h. umsatzsteuerlich unternehmensfremde) Zwecke des Betreibers

Besteht hingegen die Funktion des BHKW **ausschließlich** in der Erzeugung von Wärme und Strom für den umsatzsteuerlich unternehmensfremden (d. h. privaten) Zweck des Betreibers (z. B. ausschließliche Versorgung seines selbstgenutzten Einfamilienhauses mit Strom/Wärme), so kann der Betreiber des BHKW nicht als umsatzsteuerlicher Unternehmer qualifiziert werden, da er keine wirtschaftlichen Tätigkeiten erbringt. Da das BHKW von Anfang an **ausschließlich** zu unternehmensfremden Zwecken verwendet wird, kann grundsätzlich davon ausgegangen werden, dass das BHKW insg. nicht für das (umsatzsteuerliche) Unternehmen des Betreibers bezogen worden ist. Daher steht dem Betreiber als umsatzsteuerlichem Nicht-Unternehmer keinerlei Vorsteuerabzug aus den Kosten der Anschaffung/Herstellung und den laufenden Kosten des BHKW zu.

Er muss aber auch keine unentgeltliche Wertabgabe der privaten Wärmeabgabe versteuern. Dieser gesamte Vorgang bleibt daher umsatzsteuerlich unbeachtlich.

<sup>59</sup> § 15 Abs. 1 UStG.

<sup>60</sup> Vgl. Abschn. 15.2c Abs. 4 Satz 4 UStAE.

<sup>61</sup> § 15 Abs. 1 UStG.

### 3.1.5 Sonstiges

Soweit bei der Energiegewinnung (aus technischen Gründen) nicht nutzbare Energiemengen angefallen sind, liegt keine unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG vor, da keine willentliche Entnahme der Elektrizität oder Wärme aus dem Unternehmen für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, gegeben ist.<sup>62</sup>

### 3.2 Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG

Nach Maßgabe des § 15a UStG ist im Fall, dass sich bei einem Wirtschaftsgut, das nicht nur einmal zur Ausführung von Umsätzen verwendet wird, die für den Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse ändern, grds. eine Vorsteuerberichtigung vorzunehmen. Diese Vorschrift kann bei BHKW insb. dann relevant werden, wenn es z. B. zu einer Änderung der Verwendungsanteile bei „gemischter“ steuerpflichtiger und steuerfreier Verwendung des BHKW i. S. d. § 15 Abs. 4 UStG oder zu einem Wechsel hinsichtlich der Kleinunternehmer-Besteuerung nach § 19 UStG kommt. Nicht abschließend geklärt ist, ob für das BHKW ein fünf- oder zehnjähriger Berichtigungszeitraum (für Grundstücke einschl. ihrer wesentlichen Bestandteile) anzuwenden ist. U. E. lässt sich durchaus argumentieren, dass das BHKW trotz möglichen Einbaus z. B. in ein Gebäude, nicht seine körperliche und wirtschaftliche Eigenart endgültig verliert, da es auch nach dem Einbau trennbar und eigenständig und damit ein selbstständiger – entnahmefähiger – Gegenstand bleibt, sodass es nach dem EuGH<sup>63</sup> nicht als Bestandteil des Gebäudes/Grundstücks anzusehen ist. Daher sollte u. E. bei dem BHKW der fünfjährige Berichtigungszeitraum zur Anwendung gelangen.

Sofern der Kauf des BHKW im Zusammenhang mit der Anschaffung oder Herstellung des Gebäudes erfolgt, so richtet sich der Vorsteuerabzug aus dem Kauf der Wärmepumpe nach dem Vorsteuerabzug für das gesamte Gebäude.<sup>64</sup> Dies spricht dafür, in diesen Fällen von einem Berichtigungszeitraum von 10 Jahren auszugehen und auch § 15 Abs. 1b UStG auf die Anschaffung des BHKW anzuwenden.

Im Falle der nachträglichen Anschaffung eines BHKW (außerhalb von Anschaffung oder Herstellung des Gebäudes) liegt jedoch ein eigenständiges Zuordnungs- und Berichtigungsobjekt vor, für welches der Vorsteuerabzug gesondert zu beurteilen ist und ein eigenständiger Berichtigungszeitraum beginnt. Dies gilt für Photovoltaikanlagen, Blockheizkraftwerke und Betriebsvorrichtungen unabhängig davon, ob es sich um einen wesentlichen Bestandteil des Gebäudes handelt (§ 94 BGB), sofern keine Anschaffungs- oder Herstellungskosten vorliegen.<sup>65</sup>

Die Abgrenzung der (nachträglichen) Anschaffungs- oder Herstellungskosten von den Erhaltungsaufwendungen erfolgt nach den für das **Einkommensteuerrecht** geltenden Grundsätzen. Dies gilt jedoch **nicht**, soweit nach § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG Erhaltungsaufwendungen aufgrund des Überschreitens der 15 %-Grenze zu anschaffungsnahen Herstellungskosten umqualifiziert werden.<sup>66</sup>

<sup>62</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 03.11.1983 – V R 4/73, V R 5/73, BStBl. II 1984, S. 169.

<sup>63</sup> EuGH, Urteil v. 17.05.2001 – C-322/99, Fischer, DStRE 2001, S. 715.

<sup>64</sup> Abschn. 15.17 Abs. 5 UStAE.

<sup>65</sup> Abschn. 15.2c Abs. 10 UStAE.

<sup>66</sup> Abschn. 15.17 Abs. 6 UStAE.

#### 4. ENERGIE- UND STROMSTEUER

Auch hinsichtlich der Energie- und Stromsteuer sind einige Besonderheiten zu beachten. Förderungsmöglichkeiten bestehen grundsätzlich nach dem KWKG (Kraft-Wärme-Kopplungsgesetz). Betreiber von KWK-Anlagen erhalten nach dem KWKG zeitlich befristete Zuschlagszahlungen. Voraussetzung für die Förderung ist die Zulassung der Anlage durch das BAFA. Das Kraft-Wärme-Kopplungsgesetz ist mit Wirkung zum 21.12.2018 geändert worden, wobei u. a. die abgesenkten Zuschlagssätze noch unter dem Vorbehalt der beihilferechtlichen Genehmigung der EU-Kommission stehen. Eine Steuerentlastung für KWK-Anlagen ist zudem im Energiesteuergesetz (EnergieStG) vorgesehen. Ob dabei eine vollständige oder nur eine teilweise Steuerentlastung in Betracht kommt, richtet sich insb. nach § 53a EnergieStG.

Ein Antrag auf vollständige Steuerentlastung ist grundsätzlich bei ortsfesten,<sup>67</sup> hocheffizienten KWK-Anlagen möglich. Einzelheiten hierzu ergeben sich aus § 53a Abs. 6 bis 8 EnergieStG.

Die Möglichkeit einer Stromsteuerbefreiung besteht (auch weiterhin) für KWK-Anlagen mit einer elektrischen Nennleistung von bis zu zwei Megawatt (vgl. § 9 Abs. 1 Nr. 3 StromStG). Mit Wirkung zum 01.07.2019 wurde u. a. die Stromsteuerbefreiung für KWK-Anlagen nach § 9 Abs. 1 Nr. 3 StromStG durch das Gesetz zur Neuregelung von Stromsteuerbefreiungen sowie zur Änderung energiesteuerrechtlicher Vorschriften vom 22.06.2019 neugefasst. Im Unterschied zu der bisherigen Vorschrift erfolgt jedoch eine Beschränkung der Befreiungen auf Strom, der aus erneuerbaren Energieträgern und aus hocheffizienten KWK-Anlagen erzeugt wird. Einzelheiten zur Steuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 3 StromStG ergeben sich aus dem ebenfalls neu eingefügten § 12d der Stromsteuer-Durchführungsverordnung.

#### 5. FAZIT

Die ertragsteuerliche Behandlung von BHKW ist nach wie vor komplex und erfordert neben einer genauen Beurteilung, wie das BHKW einzuordnen ist, auch penible Rechenarbeit, insb. für den Fall, dass das BHKW teilweise für private Zwecke genutzt wird. Darüber hinaus hat jedoch die Verfügung des Bayerischen Landesamtes für Steuern vom 11.01.2016 – S 2240.1.1-6/7 St 32 eine erfreuliche Vereinfachung, Klarheit und Rechtssicherheit für den Bereich der einkommensteuerlichen Beurteilung von BHKW mit sich gebracht. Der pragmatische Lösungsansatz beim Austausch der alten Heizungsanlage durch ein BHKW, auch für den Bereich Einkünfte aus Gewerbebetrieb wegen der Stromerzielung sofort abziehbare Erhaltungsaufwendungen zu sehen, obwohl das Gewerbe im Regelfall erst durch die Anschaffung des BHKW begründet wird, ist sehr zu begrüßen. Andere Beurteilungen oder Aufteilungen des BHKW wären vielleicht systematischer, aber sicherlich verkomplizierend und künstlich. Zündstoff könnte die Fragestellung liefern, ob eine Betriebsvorrichtung – und damit die schnelle Abschreibung über zehn Jahre mit der Möglichkeit des Investitionsabzugsbetrages und der Sonderabschreibungen gegeben ist – oder ein unselbstständiger Gebäudeteil – mit langen Abschreibungszeiträumen, jedoch deutlichen Vorteilen beim Austausch der alten Heizungsanlage – vorliegt.

Auch die umsatzsteuerliche Behandlung der BHKW ist nicht minder komplex. Hier eröffnen sich v. a. durch die Zuordnung des BHKW zum Unternehmen des Steuerpflichtigen Chancen zum Vorsteuerabzug. Gleichzeitig sollten Steuerpflichtige auch die Möglichkeiten zur Erstattung von Energiesteuer nutzen.

<sup>67</sup> § 3 Abs. 2 EnergieStG.