

3. Fazit

Land- und forstwirtschaftliche Betriebe, die an der Initiative Tierwohl teilnehmen und einen entsprechenden Tierwohl-Zuschuss erhalten, haben diese Zahlung entsprechend ihrer individuellen Gewinnermittlung ertragsteuerlich zu erfassen. Bilanzierende Landwirte gem. § 4 Abs. 1 EStG müssen insbesondere entstandene Forderungen im Jahresabschluss bereits berücksichtigen, die erst im Folgewirtschaftsjahr ausgezahlt werden.

Umsatzsteuerlich ordnet die Finanzverwaltung die Zahlung den allgemeinen Grundsätzen zu und lehnt die Anwendung der Durchschnittssatzbesteuerung gem. § 24 UStG ab. Diese Auffassung ist, wie aufgezeigt, nicht zutreffend, denn es handelt sich bei der Leistung der landwirtschaftlichen Betriebe um eine typische Erzeugertätigkeit im Rahmen von Tierzucht und Tierproduktion, auf welche die Umsatzsteuerpauschalierung

Anwendung findet. Für regelbesteuernde Betriebe greift der ermäßigte Steuersatz von 7 %.

Aufgrund des Antwortschreibens des BMF an die Initiative Tierwohl ist gleichwohl davon auszugehen, dass die Auszahlung zunächst nicht mit dem Pauschalierungssatz gem. § 24 UStG erfolgt. Landwirte und ihre steuerlichen Berater sollten daher abwägen, ob gegen entsprechende Gutschriften ein Widerspruch gem. § 14 Abs. 2 Satz 3 UStG einlegt wird. Soweit die Regelbesteuerung zur Anwendung kommt, darf auf keinen Fall ein entsprechender Vorsteuerabzug aus den durchgeführten Maßnahmen versäumt werden.



Ralf Stephany, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Agrarrecht, Steuerberater Geschäftsführer der PARTA Buchstelle für Landwirtschaft und Gartenbau, Bonn

Steuerliche Entnahmewerte für die Abgabe von Wärme

von Diplom-Finanzwirt, Steuerberater Matthias Beer, Lüneburg

Entnahmewerte für die Abgabe von Wärme haben sowohl für die Einkommensteuer als auch für die Umsatzsteuer Bedeutung. Durch das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 12.12.2012 – XI R 3/10, Bundessteuerblatt 2014, Teil II, Seite 809, und durch Verwaltungsanweisung (BMF-Schreiben vom 19.9.2014, Bundessteuerblatt 2014, Teil I, Seite 1287) ist diese Frage vorrangig für umsatzsteuerliche Zwecke beleuchtet worden. In einer kritischen Prüfung geht der Beitrag der Frage nach, welche Folgen in einkommensteuerlicher und umsatzsteuerlicher Hinsicht aus dieser Rechtsentwicklung erwachsen, und fordert eine pragmatische Besteuerung auf der Grundlage des Menschenbilds vom „mündigen Bürger“ ein.

Übersicht

1. Einführung
2. Grundsatzentscheidung des BFH vom 12.12.2012
3. Umsetzung dieses Urteils durch das BMF-Schreiben vom 19.9.2014
4. Fallgruppe 1: Entnahme von Wärme bei Lieferung an Dritte gegen marktübliches Entgelt
5. Fallgruppe 2: Entnahme von Wärme ohne Lieferung an Dritte
6. Fallgruppe 3: Lieferung von Wärme an verbundene/nahestehende Personen ohne Entgelt bzw. ohne marktübliches Entgelt
7. Kritisches Fazit

1. Einführung

Nach der einkommensteuerlichen Dogmatik dürfen Entnahmen die betrieblichen Einkünfte, den „Gewinn“, nicht mindern. Nach R 4.3 Abs. 2 Satz 1 EStR wird ein Wirtschaftsgut entnommen, wenn es aus dem betrieblichen in den privaten oder einen anderen betriebsfremden Bereich übergeht. Abs. 3 dieser Fundstelle regelt, dass eine Entnahme regelmäßig eine Entnahmehandlung erfordert, die von einem Entnahmewilligen getragen wird.

Umsatzsteuerlich werden Entnahmen eines Gegenstands durch einen Unternehmer aus seinem Unternehmen für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, einer entgeltlichen Lieferung gleichgestellt (§ 3 Abs. 1b Nr. 1 UStG). Wärme gilt als Gegenstand im Sinne des Umsatzsteuerrechts (Art. 5 Abs. 2 der 6. Richtlinie 77/388/EWG des Rats vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer – Richtlinie 77/388/EWG).

§ 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG verlangt, dass bei unentgeltlichen Wertabgaben im Sinne des § 3 Abs. 1b UStG die Selbstkosten anzusetzen sind, wenn es an einem Einkaufspreis mangelt. Die Selbstkosten lassen sich anhand der vom Unternehmer konkret getroffenen Investitionen hinlänglich sicher ermitteln. Daher verwundert es nicht, dass sich Rechtsprechung und Verwaltung gerade aus umsatzsteuerlicher Sicht mit der Bewertung „entnommener“ Wärme befasst haben. In praxi schlägt der für umsatzsteuerliche Zwecke nach Selbstkosten ermittelte Entnahmewert für Wärme auch auf die Einkommensbesteuerung durch. Hier ergibt sich oft eine von der Finanzverwaltung angenommene Gleichstellung von einkommensteuerlichem Teilwert und umsatzsteuerlichen Selbstkosten.

2. Grundsatzentscheidung des BFH vom 12.12.2012

Der für umsatzsteuerliche Zwecke beurteilte Fall betraf den Betreiber eines Blockheizkraftwerks. Dieses war in seinem Einfamilienhaus installiert und erzeugte neben Wärme auch Strom, der teilweise in das allgemeine Stromnetz eingespeist wurde. Der Kläger hatte das Blockheizkraftwerk zu 100 % seinem Unternehmensvermögen zugeordnet und dementsprechend aus den Eingangsleistungen zur Herstellung dieses Unternehmensgegenstands eine vollständige Vorsteuererstattung erlangt. Für die Verwendung der bei der Stromerzeugung erzeugten Wärme in seinem Einfamilienhaus setzte der Kläger einen deutlich unterhalb der Selbstkosten liegenden Entnahmewert an. In der Betriebsprüfung und auch im nachfolgenden Klageverfahren hatte das Finanzamt aber die Selbstkosten als umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage verlangt. Diesen Ansatz hielt das Finanzamt für geboten, weil der Kläger die Wärme nicht eingekauft, sondern selbst hergestellt habe. Schon deshalb – so der Verwaltungsansatz – könnten als umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage für die unentgeltliche Wertabgabe keine auf dem Energiemarkt angebotenen Preise anzusetzen sein. Ansonsten könne der von dem sich selbst versorgenden Unternehmer vorgenommene Vorsteuerabzug nicht in der Weise neutralisiert werden, dass dieser hinsichtlich der unentgeltlich abgegebenen Gegenstände wie ein vom Vorsteuerabzug ausgeschlossener privater Konsument behandelt werde. Eine Umsatzbesteuerung liefe nach den vom Gesetz vorgesehenen Selbstkosten ins Leere.

Außerdem argumentierte das Finanzamt weiter, für mit Blockheizkraftwerken erzeugte Wärme lägen „mangels Markt“ überhaupt keine Einkaufspreise vor.

In seiner Revisionsentscheidung hat der BFH vor seiner Prüfung des Entnahmewerts für Wärme eine grundsätzliche Beurteilung getroffen. Soweit bei der Wärmeenergiegewinnung aus technischen Gründen nicht zur Heizung nutzbare Abwärme anfällt, können diese Energiemengen nach Ansicht der Richter nicht als unentgeltliche Wertabgabe im Sinne von § 3 Abs. 1b UStG behandelt werden, weil insoweit keine willentliche Entnahme aus dem Unternehmen für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, gegeben ist (vergleiche dazu

BFH-Urteil vom 3.11.1983 – V R 4-5/73, Bundessteuerblatt, Teil II, 1984,169).

In der Wertfrage selbst verweist der BFH darauf, dass nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG vorrangig der Einkaufspreis anzusetzen ist; die Bewertung der unentgeltlichen Wertabgabe mit den Selbstkosten ist nur subsidiär vorzunehmen. Grundsätzlich soll der Unternehmer, der einen Gegenstand aus seinem Unternehmen für Zwecke entnimmt, die außerhalb des Unternehmens liegen, mit der Umsatzsteuer belastet werden, die im Zeitpunkt des Verbrauchs tatsächlich auf einem derartigen Gegenstand oder einem gleichartigen Gegenstand gemäß der aktuellen Marktsituation lastet. Danach wird auch der sich selbst versorgende Unternehmer wie ein sich fremd versorgender Käufer behandelt, der den (je nach Marktsituation niedrigeren oder höheren) aktuellen Preis bezahlen müsste. Auch, so die Richter, gebe Art. 74 der Richtlinie 2006/112/EG des Rats vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem nicht her, dass immer die Selbstkosten anzusetzen sind, wenn der Unternehmer Gegenstände entnimmt, die im Unternehmen selbst hergestellt wurden. Grundsätzlich ist nach dieser europäischen Rechtsquelle die unentgeltliche Wertabgabe nach einem vergleichbaren Einkaufspreis zu bemessen.

Dabei ist der BFH auch der Ansicht des beklagten Finanzamts entgegengetreten. Dieses hatte vorgetragen, dass der Ansatz von Einkaufspreisen schon daran scheitere, dass solche Preise für die vom Kläger produzierte Wärme nicht vorlägen, weil ausschließlich mit Blockheizkraftwerken produzierte Wärme am Markt nicht angeboten würde. In ihrer Gegenargumentation verwiesen die Richter auf die Behandlung von Wärme als vertretbare Sache. Diese unterscheidet sich in physikalischer und technischer Hinsicht nicht von Wärme, die in anderen Kraftwerken erzeugt würde. Bei vertretbaren Gütern, so der BFH, sei es grundsätzlich unerheblich, in welchem Produktionsprozess sie geschaffen wurden.

Für den Ansatz des Einkaufspreises als Bemessungsgrundlage für die unentgeltliche Wertabgabe verlangten die höchsten Finanzrichter allerdings eine Marktsituation. Der Kläger hatte vorgetragen, die unentgeltliche Wertabgabe für umsatzsteuerliche Zwecke anhand der Preise zu bemessen, die von dem örtlichen Fernwärmeanbieter verlangt würden. Dazu urteilten die Richter, dass die von einem Fernwärmeversorger produzierte und angebotene Fernwärme nur dann als „gleichartiger Gegenstand“ im Sinne von § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG angesehen werden könne, wenn sie für den betroffenen Verbraucher zum Zeitpunkt der unentgeltlichen Wertabgabe grundsätzlich ebenso erreichbar und einsetzbar wäre wie die selbst erzeugte Wärme. An dieser Stelle forderte der BFH einen Anschluss des Klägers an das Fernwärmenetz (welcher höchstwahrscheinlich nicht vorhanden war).

Auch eine Bemessung des Umsatzes nach den Einkaufspreisen anderer Energieträger (etwa Heizöl oder Gas) lehnte der BFH ab, weil eine Wärmeerzeugung auf deren Basis weitere aufwändige Investitionen in Form der Heizungsanlage voraussetzen würde.

In der Sache selbst hat der BFH allerdings den Entnahmewert für die im Einfamilienhaus des Klägers verwendete Wärme auf die Selbstkosten nicht fixiert, sondern die Sache an das Finanzgericht zur weiteren Aufhellung des Sachverhaltes zurückverwiesen.

3. Umsetzung dieses Urteils durch das BMF-Schreiben vom 19.9.2014

In Unterabschnitt IV (umsatzsteuerrechtliche Behandlung von KWK-Anlagen) greift die Finanzverwaltung das BFH-Urteil vom 12.12.2012 (a.a.O.) auf. Unter Bezugnahme auf den Urteils Sachverhalt fordert auch die Finanzverwaltung für den Ansatz eines Einkaufspreises den tatsächlichen Anschluss an das Fernwärmenetz eines Energieversorgungsunternehmens.

Die Ableitung des Einkaufspreises aus anderen Energieträgern (etwa Heizöl oder Gas) kommt nach Ansicht der Finanzverwaltung nur dann in Betracht, wenn eine darauf basierende Wärmeerzeugung keine aufwändigen Investitionen voraussetzt, d. h. die Inbetriebnahme der anderen Wärmeerzeugungsanlage muss jederzeit möglich sein.

Nach umfangreicher Beschreibung, welche Aufwendungen Bestandteil der Selbstkosten im umsatzsteuerlichen Sinne sind, bietet die Finanzverwaltung eine Vereinfachungsregelung an: So heißt es unter Abschnitt IV Tz. 2 letzter Satz, es sei aus Vereinfachungsgründen nicht zu beanstanden, wenn der Unternehmer die unentgeltliche Wärmeabgabe nach dem bundesweit einheitlichen durchschnittlichen Fernwärme- oder Heizölpreis des jeweiligen Vorjahres auf Basis der jährlichen Veröffentlichungen des Bundesministeriums für Wirtschaft und Energie (sogenannte Energiedaten) bemisst. Ein Blick auf die Webseite des Bundesministeriums für Wirtschaft, welches diesen Datenbestand pflegt, offenbart etwa für 2011 einen Einkaufspreis von 0,84 € für einen Liter Heizöl.

Unter Berücksichtigung einer physikalischen Energieausbeute von etwa 11 kWh je Liter Heizöl resultiert daraus ein Einkaufspreis für Wärme von ca. 7,6 Cent je Kilowattstunde.

Nach Tz. 3 letzter Satz dieser Rechtsquelle soll diese Vereinfachungsregelung auch für Sachverhalte im Sinne von § 10 Abs. 5 UStG gelten, wenn Wärme an nahestehende Personen abgegeben wird und demnach die Mindestbemessungsgrundlage zu prüfen ist.

Dieses BMF-Schreiben und auch die darin enthaltene vorstehend beschriebene Vereinfachungsregelung hat die Finanzverwaltung in den Anwendungserlass zur Umsatzsteuer übernommen.

4. Fallgruppe 1: Entnahme von Wärme bei Lieferung an Dritte gegen marktübliches Entgelt

Der Betreiber einer Biogasanlage erzeugt Strom über ein Blockheizkraftwerk. Dieses versorgt über ein Nahwärmenetz nahe gelegene Ein- und Mehrfamilienhäuser. Mit den Wärmekunden hat der Anlagenbetreiber einen Preis von 0,05 € netto je Kilowattstunde Wärmeabnahme vereinbart. Auch das private

Wohnhaus des Anlagenbetreibers ist an das Wärmenetz angeschlossen. Es wird unentgeltlich mit Wärme versorgt.

Einkommensteuerlich liegt unstreitig ein Fall der Entnahme vor, da die betrieblich erzeugte und dem gewerblichen Betriebsvermögen zuzurechnende Wärme für außerbetriebliche (private) Zwecke verwendet wird. In der einkommensteuerlichen Gewinnermittlung ist daher der Teilwertansatz geboten.

Umsatzsteuerlich liegt unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b Nr. 1 UStG vor, da die Beheizung des Privatwohnhauses außerhalb des Unternehmens liegt.

Nach den vorstehend in Tz. 2 und 3 beschriebenen Rechtsquellen kommt umsatzsteuerlich der Einkaufspreis von hier 0,05 € je Kilowattstunde als Bemessungsgrundlage in Betracht.

Bei einem für ein Einfamilienhaus angenommenen Wärmeverbrauch von etwa 25.000 kWh jährlich ergebe sich nach der Formel $25.000 \text{ kWh} \times 0,05 \text{ € je Kilowattstunde}$ eine jährliche umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage von 1.250 €.

Nach dem auf die Wiederbeschaffungskosten abzielenden Teilwertbegriff dürfte auch einkommensteuerlich kein Hinderungsgrund bestehen, diesen Wert für Zwecke der Gewinnermittlung zu übernehmen.

5. Fallgruppe 2: Entnahme von Wärme ohne Lieferung an Dritte

Hier sei an den Sachverhalt zu vorstehend 4. gedacht, allerdings mit der Maßgabe, dass abgesehen von der Wärmeversorgung des privaten Einfamilienhauses ein weiteres Wärmenutzungskonzept nicht besteht. In dem Fall kann der Unternehmer die konkrete Ermittlung der Selbstkosten durch Anwendung der Vereinfachungsregelung vermeiden.

Nach dem in Tz. 3 genannten Rechenbeispiel der Energiepreise für 2011 ergibt sich eine umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage von rund 7,6 Cent je Kilowattstunde.

Auch einkommensteuerlich dürfte dieser Wert als Teilwert zu übernehmen sein.

6. Fallgruppe 3: Lieferung von Wärme an verbundene/nahestehende Personen ohne Entgelt bzw. ohne marktübliches Entgelt

Hier sei der Biogasanlagenbetreiber vorgestellt, der die Anlage in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG auf der Hofstelle seines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs betreibt. Die bei der Verstromung anfallende Wärme nutzt er zum einen durch den Betrieb einer gesellschaftseigenen Trocknungsanlage und zum anderen durch unentgeltliche Lieferung an den Schweinemaststall seines land- und forstwirtschaftlichen Einzelbetriebs.

Einkommensteuerlich liegt unstrittig Entnahme im Sinne von R 4.3 Abs. 2 EStR vor, da die Wärme für einen anderen betriebsfremden Bereich entnommen wird. Dafür ist der Teilwert anzusetzen. Für diese Betrachtung ist ebenfalls die umsatzsteuerliche Sicht hilfreich, da das in Tz. 3 vorgestellte BMF-Schreiben vom 19.9.2014 auch hier die Vereinfachungsregelung zulässt. Somit kann der durchschnittliche Fernwärme- oder Heizölpreis

angesetzt werden. Es ergibt sich in diesem Fall nach Selbstkostenansatz eine Bemessungsgrundlage im Sinne von § 10 Abs. 5 UStG von etwa 7,6 Cent je Kilowattstunde.

Mangels Entgeltlichkeit und damit verbundener ordnungsgemäßer Rechnungsstellung steht der sich aus dieser unentgeltlichen Wärmeabgabe für außerunternehmerische Zwecke entstehenden Umsatzsteuerschuld kein korrespondierender Vorsteuerabzug beim empfangenden Einzelunternehmen gegenüber.

Gegen eine Übernahme dieses Werts für Zwecke des einkommensteuerlich für die Entnahme anzusetzenden Teilwerts bestehen – soweit ersichtlich – keine Bedenken.

In diesem Zusammenhang sei noch die Fallvariante untersucht, wonach der Biogasanlagenbetreiber die Wärme an „sein“ Einzelunternehmen zwar gegen Entgelt liefert, dieses Entgelt jedoch deutlich unter dem Wert gemäß der Vereinfachungsregelung der Finanzverwaltung liegt. Das tatsächlich berechnete Entgelt soll 0,02 € netto je Kilowattstunde betragen. Aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht vertritt das Finanzamt hier die Auffassung, aufgrund des Selbstkostenverweises in § 10 Abs. 5 Nr. 1 UStG sei ebenfalls die schon mehrfach beschriebene Vereinfachungsregelung anzuwenden, d. h. im Beispiel seien etwa 7,6 Cent je Kilowattstunde als umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage anzusetzen. Bei dieser Einschätzung schuldet der Biogasanlagenbetreiber die (höhere) Umsatzsteuer nach dieser Bemessungsgrundlage, während der Leistungsempfänger aufgrund der geringeren In-Rechnung-Stellung einen deutlich niedrigeren Vorsteuerabzug hat.

Problematisch ist, ob der für umsatzsteuerliche Zwecke laut Vereinfachungsregelung gefundene Entnahmewert auch als einkommensteuerlicher Teilwert angesehen werden kann. So stellt sich, aus der Sicht des Biogasanlagenbetreibers, die Frage der „Wiederbeschaffung“ nicht, da er aus seiner Perspektive die für den Schweinestall abgezweigte Wärme für seine Trocknungsanlage nicht benötigt und diese somit Abwärme darstellt. Mangels anderweitigen betrieblichen Nutzens dieser Wärme wäre folglich deren Wiederbeschaffungswert aus betriebswirtschaftlicher Sicht gleich Null. Gemäß der dem Einkommensteuerrecht innewohnenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise müsste das durchaus beachtet werden. Gleichwohl besteht die Vermutung, dass die Finanzverwaltung auch hier den nach der umsatzsteuerlichen Vereinfachungsregelung gefundenen Wert als Teilwert ansetzen will.

7. Kritisches Fazit

Nach Einschätzung des Autors sind umsatzsteuerlich in jedem Fall und wohl auch einkommensteuerlich die Sachverhalte nach den beschriebenen Fallgruppen 1 und 2 geklärt. Sie sind vor allem praktisch zu handhaben, da der Steuerpflichtige bzw. sein Berater mit der Vereinfachungsregelung eine aufwändige Ermittlung der Selbstkosten vermeiden kann.

Nach der umfänglichen Beschreibung zu Selbstkostenermittlung in Abschnitt IV Tz. 2 des BMF-Schreibens vom 19.9.2014 wird der Praktiker durch die anschließend angebotene Vereinfachungsregelung der Finanzverwaltung überrascht.

Aus einer Vielzahl von Betriebsprüfungen und sicherlich auch durch hausinterne Berechnungen dürfte dem Fiskus allerdings bekannt sein, zu welchen zum Teil abstrusen Ergebnissen die Bemessung der Umsatzsteuer für unentgeltliche Wertabgaben beziehungsweise Wertabgaben an nahestehende Personen nach den Selbstkosten führt. Dem Autor selbst sind aus der Praxis konkrete Sachverhalte bekannt, wonach der Ansatz der Selbstkosten zu einer umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage für die Abgabe von Wärme von 60 oder mehr Cent je Kilowattstunde geführt hat. Diese Wertvorstellungen sind wirtschaftenden und am Markt tätigen Betriebsleitern und Unternehmern nach allgemeinen Denkgesetzen nicht vermittelbar.

Insbesondere aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht besteht dazu auch überhaupt keine Veranlassung. Einerseits lässt die europäische Prägung des Umsatzsteuerrechts zu, dass auch teilweise für unternehmensfremde Zwecke genutzte Unternehmensgegenstände insgesamt dem Unternehmen zugeordnet und ein vollständiger Vorsteuerabzug aus deren Beschaffung oder Herstellung geltend gemacht werden kann. Über die Besteuerung der unentgeltlichen Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b Nr. 1 UStG nach den Selbstkosten kann die Umsatzbesteuerung andererseits nicht zu einer Strafsteuer führen, soweit diese gedanklich auf den bei Anschaffung oder Herstellung dieses Unternehmensgegenstands geltend gemachten Vorsteueranspruch auf dessen privaten Anteil entfällt.

Diese Sicht des Autors hofiert dem Grundsatz, dass die Umsatzbesteuerung nicht nach fiskalischer Gewinnorientierung vorzunehmen ist. Eine Umsatzsteuerschuld steht dem Finanzamt nur dann zu, wenn eine Wertabgabe aus der unternehmerischen Sphäre in die Privatsphäre erfolgt; die davorliegenden Leistungsketten im unternehmerischen Bereich sind grundsätzlich umsatzsteuerlich aufkommensneutral. Hier gilt der Grundsatz: „Die Umsatzsteuerschuld des einen ist die Vorsteuer des anderen Unternehmers“.

Diese Rechtsauffassung führt den Verfasser insbesondere zu einer kritischen Sicht der Fallvariante 3 (zu Tz. 6), bei welcher der Biogasanlagenbetreiber die Wärme zu einem „verbilligten“ Preis an sein Einzelunternehmen liefert. An dieser Stelle ist ausschließlich die Unternehmenssphäre (und nicht der Privatbereich) betroffen. Hier ist es Aufgabe von Verwaltung und Rechtsprechung, den betroffenen Unternehmern gestalterische Freiheit zu gewähren. Die Ausgestaltung einer verbilligten Lieferung von Wärme an nahestehende Personen innerhalb des umsatzsteuerlichen Unternehmensbereichs führt einerseits zwar zu höheren Umsatzsteuerschulden des leistenden, jedoch korrespondierend zu einer Erhöhung des Vorsteueranspruchs beim empfangenden Unternehmer. Der Vorgang ist also – egal wie abgerechnet wird – umsatzsteuerneutral.

An dieser Stelle ist die grundsätzliche Kritik angebracht, dass § 10 Abs. 5 Nr. 1 UStG auf Leistungen an die dort genannten Personen überhaupt nicht anwendbar ist, soweit sich diese Leistungen ausschließlich im unternehmerischen Bereich des Umsatzsteuergesetzes abspielen. Da das Umsatzsteueraufkommen bei diesen Sachverhalten nicht betroffen ist, muss den beteiligten Unternehmern auch eine entsprechende („mündi-

ge“) Freiheit zur Gestaltung ihrer betrieblichen Sachverhalte gewährt und respektiert werden.

Abschließend sei noch auf eine drohende Konterkarierung der durch die Verwaltungsvereinfachung laut BMF-Schreiben vom 19.9.2014 eingetretenen praktischen Handhabung verwiesen. Diese ist durch das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 28.11.2013 – 16 K 247/12, eingetreten. Dort wurde entschieden, dass der dem Betreiber eines Blockheizkraftwerks gewährte KWK-Bonus als Entgelt eines Dritten für die Wärmelieferung gemäß § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG zu behandeln sei.

Nach dieser Dogmatik müssten die Sachverhalte der vorstehenden Fallgruppen 2 und 3 komplett anders gelöst und als voll entgeltliche Vorgänge behandelt werden. Einer umsatzsteuerlichen Diskussion über unentgeltliche Wertabgabe im Sinne von § 3 Abs. 1b Nr. 1 UStG entzieht diese Rechtsprechung vollständig den Boden. Soweit ersichtlich, ist die gegen dieses Urteil eingelegte Revision beim Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen XI R 2/14 noch anhängig. Der Verfasser hat Zweifel an der Sichtweise des Niedersächsischen Finanzgerichts, wonach der dortige Kläger die Wärme nur deshalb zu 0 € an Dritte abgegeben habe, weil er dafür den KWK-Bonus

erhielt. Ist diese Auffassung richtig, müsste aufgrund der so gesehen engen Verknüpfung zwischen der Zahlung des KWK-Bonus einerseits und der Wärmelieferung andererseits auch in den Fällen, in denen tatsächlich ein Markt für Wärmelieferungen im Umfeld eines Blockheizkrafttags besteht, der Unternehmer aus wirtschaftlichen Gesichtspunkten auf eine gesonderte Vergütung der Wärmelieferung verzichten. Dies erscheint wirklichkeitsfern. Natürlich lässt sich der Betreiber eines Blockheizkraftwerks bei vorhandener örtlicher Marktlage seine Wärmelieferung ordentlich vergüten, obwohl er den KWK-Bonus erhält. Die Trennung dieser Vorgänge erfordert m. E. auch eine vom KWK-Bonus losgelöste umsatzsteuerliche Beurteilung der unentgeltlichen Wertabgabe bei außerunternehmerischer Lieferung von Wärme.

Mit Spannung bleibt abzuwarten, ob sich der BFH der Sichtweise des Niedersächsischen Finanzgerichtes anschließen wird.



Diplom-Finanzwirt, Steuerberater, Landwirtschaftliche Buchstelle Matthias Beer, Lüneburg;
www.beer-steuerberatung.de

Anzeige

NWB Steuerrecht



Bestens beraten bei allen Steuerfragen!

Die bewährte Arbeitshilfe für die steuerliche Praxis in Land- und Forstwirtschaft

Das Standardwerk zu allen Steuerfragen rund um Land- und Forstwirtschaft! Übersichtlich nach Steuerarten gegliedert und mit zahlreichen Übersichten und Beispielen lösen Sie mit dieser bewährten Arbeitshilfe selbst schwierigste Sachverhalte kompetent und sicher. Die vorliegende 7. Auflage wurde von einem neu zusammengestellten Autorenteam komplett überarbeitet und aktualisiert.

Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft

Agatha · Eisele · Fichtelmann · Schmitz · Walter
7. Auflage, 2014. Gebunden. 865 Seiten. € 94,-
ISBN 978-3-482-49307-2
📖 Online-Version inklusive

 **Online-Version inklusive**
Im Buch: Freischaltcode für die digitale Ausgabe in der NWB Datenbank.

Bestellen Sie jetzt unter www.nwb.de/go/shop

Bestellungen über unseren Online-Shop:
Lieferung auf Rechnung, Bücher versandkostenfrei.

 **nwb** GUTE ANTWORT