

Steuerliche Konzepte für Vermieter und BHKW-Betreiber

**im Rahmen der Veranstaltung
„Blockheizkraftwerke in Mehrfamilienhäusern“**

am 16. September 2011 in Kaiserslautern

Hans Joachim Gerlach
Wirtschaftsprüfer
Steuerberater

Dipl.-Wirtsch.Ing. Hans Joachim Gerlach
Wirtschaftsprüfer Steuerberater

über mich

geboren 1958 in Stuttgart

1977 – 1983 Studium des Bauingenieurwesens an der TU München, Abschluss zum Diplomingenieur

1983 – 1990 berufliche Tätigkeit als Projektingenieur in einem Ingenieurbüro für Flughafenplanung in Stuttgart

1990 – 1992 Arbeits- und wirtschaftswissenschaftliches Aufbaustudium an der TU München, Abschluss zum Diplom-Wirtschaftsingenieur

1993 – 2000 berufliche Tätigkeit in einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft in Stuttgart als Prüfungsleiter

1997 Ablegung des Steuerberaterexamens

1999 Ablegung des Wirtschaftsprüferexamens

seit 2000 Tätigkeit in eigener Praxis in Stuttgart

Schwerpunkte:

Umsatzsteuerliche und ertragsteuerliche Behandlung von Blockheizkraftwerken

Fachübergreifende Beratung von Anlagenbetreibern und Planern im Bereich der Kraft-Wärme-Kopplung und der erneuerbaren Energien

seit 2005 bzw. Betreiber bzw. Verwalter von 2 Fotovoltaikanlagen und

2008 2 Mini-BHKWs mit einer jährlichen Stromproduktion von insgesamt ca. 70.000 kWh

Übersicht

1. Möglichkeiten der Stromverwertung bei Blockheizkraftwerken

1.1. Einspeisung ins öffentliche Stromnetz

1.2. Stromverkauf an Mieter

1.3. Stromeigenversorgung

2. Konzept der Stromeigenversorgung

2.1. Voraussetzungen

2.2. Umsetzung

Übersicht

3. Umsatzsteuer

3.1. Unternehmereigenschaft

3.2. Zuordnung zum Unternehmensvermögen

3.3. Vorsteuerabzug

3.3.1 Wohnungsvermieter als Betreiber des BHKW

3.3.2 Wohnungsvermieter vermietet BHKW an Stromnutzer-GbR

3.3.3 Vorsteuerabzug bei der Stromnutzer-GbR

3.3.4 Stromnutzer-GbR als Kleinunternehmer

3.4. Vorsteuerberichtigung nach § 15 a UStG

3.5. unentgeltliche Wertabgabe

3.5.1 Wohnungsvermieter mit eigener Wohnung im Mehrfamilienhaus

3.5.2 unentgeltliche Wertabgabe bei der Stromnutzer-GbR

Übersicht

4. Ertragsteuern

4.1. Einkunftsart

4.2. Nutzungsentnahmen

4.3. Anschaffungs-/Herstellungskosten und Abschreibungen

4.4. Ertragsteuern bei der Nutzer-GbR

1. Möglichkeiten der Stromverwertung bei Blockheizkraftwerken

- Einspeisung ins öffentliche Stromnetz
- Stromverkauf an Mieter
- Strom-Eigenversorgung

1.1. Einspeisung ins öffentliche Stromnetz

- Vorteile

- wenig Aufwand
- geringer Abrechnungsaufwand
- wenig Verantwortung

- Nachteile

- nicht wirtschaftlich, Erlös nach KWKG ca. 3-7 ct/kWh + KWK-Zuschlag
- Erlös nach EEG ca. 19 ct/kWh, aber Brennstoff (100 %) Bioerdgas kostet ca. 10 ct/kWh,
was den Wärmepreis enorm verteuert (Problem Heizkostenverordnung)
- stark schwankende Einnahmen
- nach 4 bis 10 Jahren kein wirtschaftlicher Betrieb möglich (Wegfall des KWK Zuschlags)

1.2. Stromverkauf an Mieter

- Vorteile

- Kann wirtschaftlich sein, Erlös ca. 18 ct/kWh + KWK-Zuschlag

- Nachteile

- Kostennachteil bis zu rd. 24% : EEG-Umlage 3,53 ct/kWh ist zu entrichten

- steuerliche Nachteile

- Einhaltung der energiewirtschaftlichen Regelungen:

- Anmelde ggf. Genehmigungspflichten

- (Organigramme, Führungszeugnisse, Rufbereitschaft etc.)

1.2. Stromverkauf an Mieter

- Nachteile (Fortsetzung)
 - Einholung Versorgererlaubnis / jährliche Stromsteuererklärungen
 - bei Versorgung mehrerer Häuser ggf. KWK-G Umlage fällig
 - Abrechnungsaufwand
 - Bilanzierungsaufwand
 - Kennzeichnungspflicht (CO₂ Emissionen, radioaktive Abfälle)
 - Ausweis der Netznutzungsentgelte
 - Energiewirtschaftliche Kompetenz ist notwendig

1.3. Stromeigenversorgung

- Vorteile
 - besonders wirtschaftlich (monetärer Vorteil gegenüber Stromverkauf mind. 22%)
 - keine EEG-Umlage abzuführen
 - steuerliche Vorteile
 - ca. 3-fache Erlöse gegenüber Stromeinspeisung
 - wirtschaftlicher Betrieb auch nach Wegfall der KWK-Zulage (nach 4 bzw. 10 Jahren)
 - Die Regelungen des EnWG müssen nicht eingehalten werden

1.3. Stromeigenversorgung

- Vorteile (Fortsetzung)
 - Beim Zusammenschluss mehrerer Häuser keine KWK-G Umlage
 - keine Genehmigungs- und Anzeigepflichten
 - keine Stromsteuererklärungen notwendig

- Nachteile
 - vertragliche Regelungen sind aufwendiger
 - Abrechnungen etwas aufwendiger

2. Konzept der Stromeigenversorgung

2.1. Voraussetzungen

1. Die Bewohner erzeugen sich den Strom selbst
2. Es darf kein Strom verkauft werden
(andernfalls entfallen die Vorteile)

2.2. Umsetzung

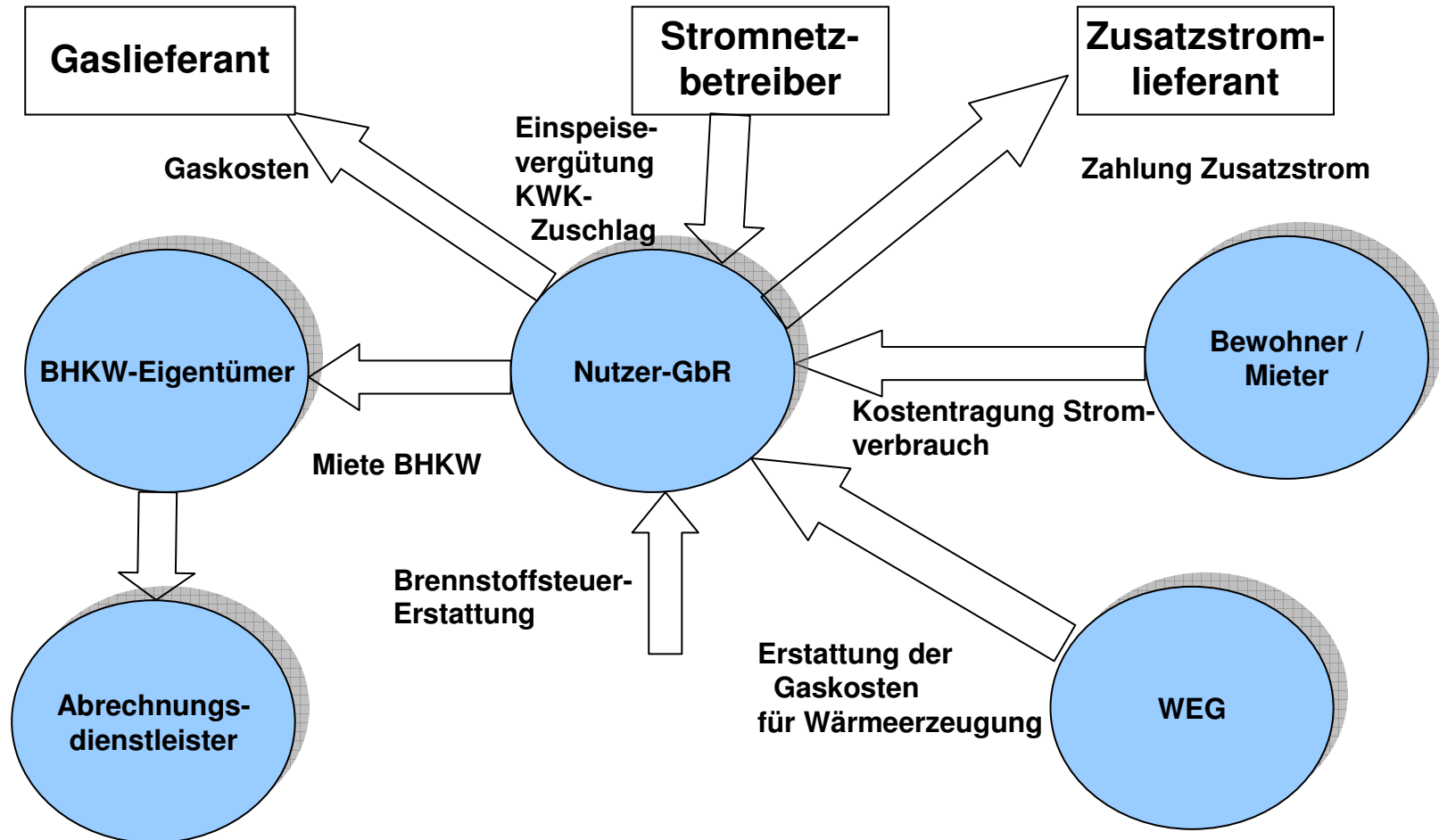
Die Mieter bzw. Bewohner des Mehrfamilienhauses gründen zusammen mit dem Vermieter eine GbR und mieten vom BHKW-Eigentümer das BHKW, um damit ihren eigenen Strom zu erzeugen.

2.2. Umsetzung

Die GbR

- mietet das BHKW an
- bezieht den Brennstoff für das BHKW
- sorgt für die BHKW-Wartung
- kauft den Zusatzstrom ein, wenn der Stromverbrauch größer ist als die Erzeugung
- bekommt die Energiesteuererstattung durch das Hauptzollamt
- versorgt ihre GbR-Mitglieder mit sauberem Strom gegen Kostenübernahme

Strom Eigenversorgung



3. Umsatzsteuer

3.1. Unternehmereigenschaft

BHKW-Betreiber ist umsatzsteuerlicher Unternehmer

3.2. Zuordnung zum Unternehmensvermögen

Wahlrecht zur vollständigen oder teilweisen Zuordnung zum Unternehmensvermögen

Zeitnahe Ausübung des Zuordnungswahlrechts bei gemischter Nutzung

Entscheidung über die Anwendung der Kleinunternehmereigenschaft bereits im Rahmen der vertraglichen Vereinbarung mit dem Energieversorger

3.3. Vorsteuerabzug

3.3.1 Wohnungsvermieter als Betreiber des BHKW

Vorsteuerabzugsberechtigung hängt von der Qualifikation der Ausgangsumsätze ab

Wird ausschließlich Strom produziert und verkauft, ist der Vorsteuerabzug vollumfänglich zulässig, da die Stromlieferung umsatzsteuerpflichtig ist

aber BFH-Urteil vom 15.01.2009: Strom- und Wärmelieferung sind unselbständige Nebenleistungen zur steuerfreien Vermietung, somit ebenfalls steuerbefreit

3.3. Vorsteuerabzug

3.3.1 Wohnungsvermieter als Betreiber des BHKW

Anwendung des BFH-Urteils durch die Finanzbehörden

Somit kein Vorsteuerabzug für Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten und Betriebskosten des Blockheizkraftwerks

3.3. Vorsteuerabzug

3.3.2 Wohnungsvermieter vermietet BHKW an Stromnutzer-GbR

Vermietung des BHKW an die Stromnutzer-GbR ist eigenständige Hauptleistung

Somit voller Vorsteuerabzug für den BHKW-Eigentümer

3.3. Vorsteuerabzug

3.3.3 Vorsteuerabzug bei der Stromnutzer-GbR

Sämtliche Strom- und Wärmelieferungen sowie unentgeltliche Wertabgaben der GbR erfolgen umsatzsteuerpflichtig

Damit bei der GbR Vorsteuerabzug aus dem Kraftstoffbezug, der BHKW-Miete, den anteiligen Wartungskosten und dem Zusatzstrom

3.3. Vorsteuerabzug

3.3.4 Stromnutzer-GbR als Kleinunternehmer

Vorteil:

- keine monatlichen Umsatzsteuervoranmeldungen (nur die ersten 2 Jahre, danach nur jährliche Umsatzsteuererklärungen)

Nachteile:

- Minderergebnis drückt Rendite
- Stromabrechnungen der GbR an ihre Gesellschafter ohne Umsatzsteuerausweis, somit kein Vorsteuerabzug beim Unternehmer-Stromverbraucher im Gebäude

3.4. Vorsteuerberichtigung nach § 15 a UStG

Nutzungsänderungen, die sich auf den Vorsteuerabzug auswirken:

- Übergang von steuerpflichtiger zu steuerfreier Vermietung und umgekehrt
- Veräußerung des Grundstücks
- Übergang zur Kleinunternehmerregelung

Berichtigungszeitraum 10 Jahre.

Bei Vermietung des BHKW an die Betreiber-GbR in der Regel keine Nutzungsänderung und damit keine Vorsteuerberichtigung

3.5. unentgeltliche Wertabgabe

3.5.1 Wohnungsvermieter mit eigener Wohnung im Mehrfamilienhaus

Verwendung von Wärme und Strom für private Zwecke sind steuerpflichtige unentgeltliche Wertabgaben

Bemessungsgrundlage sind die Selbstkosten einschl. Abschreibungen

BMF-Schreiben vom 14.03.2011: Fiktion, dass der gesamte, selbst erzeugte und dezentral verbrauchte Strom an den Netzbetreiber geliefert und dann von diesem an den Anlagenbetreiber zurückgeliefert wird.

3.5. unentgeltliche Wertabgabe

3.5.1 Wohnungsvermieter mit eigener Wohnung im Mehrfamilienhaus

Bemessungsgrundlage „üblicher Preis“ = durchschnittlicher Preis für Grundlaststrom an der Strombörse Leipzig

Bemessungsgrundlage bei der Abgabe von Wärme sind die Selbstkosten unter Berücksichtigung der Verteilung der Anschaffungs- und Herstellungskosten der KWK-Anlage auf 10 Jahre. Dadurch ist der Wärmepreis je kWh in der Regel höher als der Strompreis, was nicht marktkonform ist. Ansatz eines niedrigeren Wärmepreises ist möglich, wenn am Ort der Anlage Wärme günstiger bezogen werden könnte.

3.5. unentgeltliche Wertabgabe

3.5.2 unentgeltliche Wertabgabe bei der Stromnutzer-GbR

Bei Betrieb des BHKW durch Stromnutzer-GbR ist der Stromverbrauch der GbR-Gesellschafter eine steuerpflichtige unentgeltliche Wertabgabe. Dabei tragen die Gesellschafter die verbleibenden Kosten des BHKW-Betriebs im Verhältnis ihrer Stromverbräuche.

4. Ertragsteuern

4.1. Einkunftsart

Betreiber von Blockheizkraftwerken erzielen Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Gewinnermittlung in der Regel durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung

Bei Vermietung von Wohnraum sind Einnahmen aus Wärme und Strom keine Einnahmen aus V+V, sondern Betriebseinnahmen des Gewerbebetriebs

Vorsicht bei vermietenden Personengesellschaften: Abfärbung der (gewerblichen) BHKW-Einkünfte auf die Vermietungseinkünfte !

4.2. Nutzungsentnahmen

Soweit BHKW-Betreiber selbst erzeugten Strom für private Zwecke verbrauchen, liegt eine Entnahme dieses Stroms vor, die mit dem Teilwert anzusetzen ist.

Bei Betrieb des BHKW durch Stromnutzer-GbR ist der Stromverbrauch der GbR-Gesellschafter ebenfalls eine Entnahme, die mit der Kostenumlage je kWh anzusetzen ist.

4.3. Anschaffungs-/Herstellungskosten und Abschreibungen

früher:

- Blockheizkraftwerke waren grundsätzlich unselbständige Gebäudeteile
- Keine gesonderte AfA
- Beim Neubau Zurechnung zu den Gebäudeherstellungskosten
- Bei Ersatz der bestehenden Heizungsanlage Erhaltungsaufwand

4.3. Anschaffungs-/Herstellungskosten und Abschreibungen

heute (OFD Niedersachsen vom 15.12.2010):

- Blockheizkraftwerke sind als selbständige, vom Gebäude losgelöste bewegliche Wirtschaftsgüter zu behandeln
- Betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer 10 Jahre
- Lineare oder degressive (Anschaffung/Herstellung vor 2011) Abschreibung und ggf. Sonderabschreibung in Höhe von 20 %
- Vor Anschaffung oder Herstellung unter bestimmten Voraussetzungen Investitionsabzugsbetrag in Höhe von bis zu 40 % möglich

4.4. Ertragsteuern bei der Nutzer-GbR

Konzeptbedingt erzielt GbR keine Gewinne

Trotzdem grundsätzlich einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellungserklärung erforderlich

Einigung mit Finanzamt anzustreben, auf diese Erklärung verzichten zu dürfen

Dipl.-Wirtsch.Ing. Hans Joachim Gerlach
Wirtschaftsprüfer Steuerberater

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit !

Hans Joachim Gerlach

Dipl.-Ing. Dipl.-Wirtsch.Ing

Wirtschaftsprüfer

Steuerberater

Lenbachstr. 43

70192 Stuttgart

Tel. 0711 / 85 51 86

Fax 0711 / 85 51 87

wp@gerlach-stuttgart.de