

# Umsatzsteuer- Rundschau

Verlag Dr. Otto Schmidt

20. November 2016

Seiten 861–896

65. Jahrgang · 22/2016

*Dr. Hansjörg Reichert / Pascale Isabelle Meier\**

## Abwärmenutzung von Biogasanlagen – eine unentgeltliche Wertabgabe?

### – Besiegelt die umsatzsteuerrechtliche Behandlung das Ende der Kraft-Wärme-Kopplung bei Biogasanlagen? –

*Der Gesetzgeber setzt seit 2004 auf Kraft-Wärme-Kopplung bei Biogasanlagen. Die Abwärmenutzung ist seit 2012 Voraussetzung für den Erhalt der Einspeisevergütung. Die umsatzsteuerlichen Konsequenzen hieraus hat die Finanzverwaltung offensichtlich noch nicht zu Ende gedacht. Der UStAE lässt diese Frage offen oder ist hierzu jedenfalls nicht eindeutig. Fest-*

*zuhalten ist, dass die Abwärme Netzbetreibern selbst dann nicht unentgeltlich zur Verfügung gestellt wird, wenn dies in Verträgen so formuliert wird. Entgelte sind vielmehr der vom Abnehmer der elektrischen Energie bezahlte KWK-Bonus (Entgelt eines Dritten) sowie das Entgelt für die Netzbereitstellung des Netzbetreibers (Verrechnung/tauschähnlicher Umsatz).*

#### I. Einführung

Biogasanlagen sind mittlerweile ein wichtiger Baustein der modernen Energiearchitektur und damit auch ein wichtiger Wirtschaftsfaktor in Deutschland geworden, zunächst als Grundlastträger, mittlerweile auch als strategisches Mittel zum Abfangen schwacher Einspeisezeiten von Solar- und Windkraft.<sup>1</sup> Die Abwärmenutzung von Biogasanlagen ist nicht nur klimafreundlich und deshalb politisch gewollt. Auch ethisch ist nur schwer zu vertreten, die Abwärme aus Biogasanlagen – wie bei konventionellen Kraftwerken üblich – ungenutzt in die Atmosphäre abzugeben. Schließlich geht damit etwa die Hälfte der erzeugten Energie verloren, die Hälfte einer Ernte wird vernichtet.<sup>2</sup>

Mit dem EEG 2004 wurde deshalb erstmals ein Anreiz geschaffen, dass Landwirte einen sog. KWK-Bonus<sup>3</sup>

erhalten.<sup>4</sup> Dieser betrug zunächst 2 Cent für jede Kilowattstunde Wärme, die sinnvoll genutzt wird. Der KWK-Bonus wird vom Stromnetzbetreiber über den Strompreis vergütet, wobei vereinfachend davon ausgegangen wird, dass etwa genauso viel Wärme wie Strom erzeugt wird. In der Regel wird die Abwärme in sogenannte Nahwärmenetze eingespeist, die nicht vom Landwirt selbst, sondern von einem Dritten (Energieversorger/Betreiber des Wärmenetzes) gebaut und betrieben werden. Der Energieversorger sichert i.d.R. über die Biogasabwärme die Grundlast in seinem Netz und verkauft die Wärme an Endkunden. Über den KWK-Bonus hinaus erhält der Landwirt meist keine oder nur eine sehr geringe Vergütung für die abgegebene Wärme, da das Wärmenetz des Wärmeversorgers im ländlichen Raum sonst meist nicht

\* Dr. Hansjörg Reichert, Rechtsanwalt und Steuerberater, ist tätig in der reichert & reichert steuerberater & rechtsanwaltskanzlei in Singen, Frau Pascale Isabelle Meier, Rechtsanwältin, ist in der Kanzlei Welzer & Partner mbB Steuerberater Rechtsanwälte, Villingen-Schwenningen, tätig.

1 Für 2016 prognostiziert das Bundesministerium für Wirtschaft und Energie folgende Zahlen: Stromeinspeisung 40239 Gigawattstunden, EEG Gesamtvergütung: 7184 Mio. €, Vermeidung von Treibhausgasen: 167 530 000 t CO<sub>2</sub>-Äq., vgl. Broschüren des BMWF „EEG in Zahlen: Vergütungen, Differenzkosten und EEG-Umlage 2000 bis 2016“ (Stand 15.10.2015) und „Zeitreihen zur Entwicklung der er-

neuerbaren Energien in Deutschland“ (Stand: Februar 2016). Dabei wird der Ausbaukorridor für Strom aus Biomasse in § 4 Nr. 4 EEG 2017 auf bis zu 150 Megawatt/Jahr (2017–2019) und 200 Megawatt/Jahr (2020–2022) gerade wieder erhöht.

2 In eine durchschnittliche Biogasanlage in Baden-Württemberg wird die Ernte aus einer Anbaufläche von 100–150 Hektar eingebracht. Dies bedeutet, dass die Energie aus einer Anbaufläche von 50–75 Hektar pro Anlage und Jahr ungenutzt bleibt.

3 KWK steht für Kraft-Wärme-Kopplung.

4 Eingeführt durch § 8 Abs. 3 EEG 2004 i.V.m. § 3 Abs. 4 KWKG (Bonus: 2,0 ct/kWh).

## Abwärmenutzung von Biogasanlagen – eine unentgeltliche Wertabgabe?

rentabel betrieben werden könnte.<sup>5</sup> Seit 2012 wird der KWK-Bonus im KWKG geregelt. Die Höhe beträgt u.a. in Abhängigkeit der Anlagengröße und des Anlagenalters derzeit im Biogasbereich im Regelfall zwischen 2 und 3 ct/kWh. Seither ist die Abwärmenutzung zu Recht Voraussetzung für den Erhalt dieser/der Einspeisevergütung.<sup>6</sup>

Die Finanzverwaltung ist überwiegend der Auffassung<sup>7</sup>, bei dieser Abgabe der Wärme handele es sich um eine unentgeltliche Zuwendung i.S.d. § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG. Bemessungsgrundlage hierfür sei grundsätzlich der Marktpreis, wo ein solcher nicht feststellbar sei, die Selbstkosten, also die Produktionskosten der Wärme, die zwischen 7 und 10 ct je kWh angenommen werden. Dies bedeutet, dass der KWK-Bonus für viele Anlagen durch die Umsatzsteuer fast vollständig aufgezehrt wird, in einigen Fällen dürfte die Umsatzsteuer sogar darüber liegen. Wenn sich diese Auffassung durchsetzt, dürfte dies das Ende der Kraft-Wärme-Kopplung bei vielen Biogasanlagen bedeuten, in nicht wenigen Fällen sogar die Insolvenz, da Anlagen oft nur mit dem ungeschmälernten KWK-Bonus wirtschaftlich betrieben werden können. Auch die neuerdings im UStAE zugelassene Vereinfachungsregel, nämlich das Abstellen auf den bundesweit einheitlichen durchschnittlichen Fernwärmepreis<sup>8</sup>, hilft hier nicht wesentlich weiter. Dabei handelt es sich nicht um einen Großhandels-, sondern einen an großstädtischen Maßstäben orientierten Endverbraucherpreis.

Die Auffassung der Finanzverwaltung ist dogmatisch teilweise unzutreffend. Im Übrigen wird der Sachverhalt unzureichend ermittelt und damit einhergehend falsch subsumiert. Leider treten auch die Berufsverbände der Auffassung der Finanzverwaltung nicht entschieden genug entgegen.

### II. Der wirtschaftliche Hintergrund der Wärmelieferung

Anlagen- und Nahwärmenetzbetreiber erhalten für ihre Leistungen ein „Primär“-Entgelt. Der Netzbetreiber erhält von den Endkunden einen Preis für die gelieferte Wärme, der Anlagenbetreiber erhält vom Stromnetzbetreiber den KWK-Bonus. Um zu diesen Vergütungen zu gelangen, regeln die Parteien ihre Zusammenarbeit i.d.R. in schriftlichen Vereinbarungen. Diese verwenden nicht immer korrekte juristische Begriffe, sondern entspringen einer laienhaft vereinfachten Vorstellung über den Ablauf der Zusammenarbeit. Der Landwirt soll „unentgeltlich“ oder gegen geringes Entgelt die Wärme liefern, der Netzbetreiber „unentgeltlich“ sein Netz zur Verfügung stellen. Dass weder die eine noch die andere Partei kostenlos arbeiten möchte, liegt auf der Hand: der tatsächliche Wille der Beteiligten ist keine Schenkung, sondern der Austausch – oft – gleichwertiger Leistun-

gen. Bei diesem Leistungsaustausch verpflichtet sich der Wärmenetzbetreiber, sein Netz zur Biogasanlage des Anlagenbetreibers/Landwirts zu bauen und ihm sein Verteilnetz an die Endkunden zur Einspeisung der Abwärme zur Verfügung zu stellen. Der Anlagenbetreiber verpflichtet sich im Gegenzug zur Wärmelieferung. Die von den Parteien erbrachten Leistungen liegen also in einem gegenseitigen Abhängigkeitsverhältnis (Synallagma), das die Parteien häufig als gleichwertig empfinden. Die Formulierung der „Unentgeltlichkeit“ bezeichnet also in Wirklichkeit die Aufrechnung gegenseitiger u.U. gleich hoher oder zu verrechnender Ansprüche. Dennoch ruft die falsche Formulierung verständlicherweise die Finanzverwaltung auf den Plan.

### III. Entgeltliche Leistung

Den Betreibern von Biogasanlagen liegt es fern, an fremde Dritte unentgeltliche Zuwendungen zu leisten. Hintergrund ihrer Wärmelieferung ist vielmehr, eine möglichst sinnvolle und rentable Nutzung ihrer Abwärme zu gewährleisten, um einerseits in den Genuss des KWK-Bonus zu kommen und andererseits zumindest ein kostendeckendes Entgelt zu erhalten, um die Bereitstellung des Wärmenetzes bezahlen zu können. Auf lange Sicht soll ein zusätzliches Entgelt für die Lieferung der Abwärme aus einem in der Zukunft hoffentlich gewinnbringenden Wärmenetz geschaffen werden.

#### 1. KWK-Bonus als Teilentgelt für die Wärmelieferung

Der Bundesgesetzgeber hat für die Nutzung der Abwärme Anreize geschaffen, um bei der Erzeugung regenerativer Energie die Fehler herkömmlicher Energieerzeugung zu vermeiden und eine möglichst effiziente Energienutzung der Biomasse zu erreichen. Deshalb wurde für die Nutzung der Abwärme der sog. KWK-Bonus eingeführt. Dessen Auszahlung wird zwar formal an die Stromerzeugung gekoppelt. Tatsächlich handelt es sich aber um ein Entgelt für die Abwärmenutzung, die allein deshalb am Strompreis festgemacht wird, weil die Zahl der erzeugten kWh Wärme und Strom einander im Wesentlichen entsprechen. Das Bestreben des Gesetzgebers, die Energieversorgung mittels regenerativer Energien möglichst effizient zu gestalten, wurde in § 1 Abs. 1 EEG 2004 ausdrücklich festgehalten. Diese Zielvorstellung des Gesetzgebers muss dahin ausgelegt werden, dass es ihm bei der Ausgestaltung des KWK-Bonus nicht um eine höhere Stromvergütung geht, sondern darum, durch die vergütete Wärmenutzung den Verbrauch fossiler Energieträger zu reduzieren. Gleichzeitig will der Gesetzgeber, dass die Anbauflächen für Energiepflanzen optimal genutzt werden.

Das niedersächsische Finanzgericht hat dementsprechend mit Urteil vom 28.11.2013<sup>9</sup> ausdrücklich ent-

<sup>5</sup> Hierzu näher unten II.

<sup>6</sup> Die Regelungen werden mit hoher Intensität und Häufigkeit verändert, so zuletzt mit Wirkung zum 1.1.2016, § 7 KWKG sowie aktuell in den §§ 39 ff. EEG 2017, in Art. 10 des Gesetzes mit Ergänzung zum KWKG. Die Höhe des KWK-Zuschlags richtet sich u.a. nach der Anlagengröße,

der Verwendung der Wärme und der für die Anlage maßgeblichen Gesetzesfassung.

<sup>7</sup> Unter Berufung auf Abschn. 2.5 Abs. 19–23 UStAE.

<sup>8</sup> Abschn. 2.5 Abs. 23 Satz 9 i.V.m. Abs. 22 Satz 8 UStAE, siehe aber auch neu Abschn. 2.5 Abs. 20 Satz 5 UStAE.

<sup>9</sup> Nds. FG, Ur. v. 28.11.2013 – 16 K 247/12, DStRE 2015, 351. Die Revision ist beim BFH anhängig unter Az. XI R 2/14.

## Abwärmenutzung von Biogasanlagen – eine unentgeltliche Wertabgabe?

schieden, dass der KWK-Bonus wirtschaftlich als Entgelt eines Dritten für die Wärmelieferung i.S.d. § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG zu behandeln ist. Maßgeblich sei allein, dass die Zahlung des Bonus durch das Energieversorgungsunternehmen mit der Leistung, die der Vertragspartner erhält, verknüpft ist, ohne dass eine Leistung an den Dritten, also das Energieversorgungsunternehmen, vorliegt. Dieser Tatbestand ist beim KWK-Bonus erfüllt. Das Energieversorgungsunternehmen bezieht zwar eine Leistung des Biogasanlagenbetreibers, nämlich den erzeugten Strom. Der KWK-Bonus wird aber nicht für die Stromlieferung ausgezahlt, da er darüber hinaus die Nutzung der erzeugten Wärme verlangt. Soweit ein Anlagenbetreiber die Wärme nicht einspeisen kann, entfällt der KWK-Bonus, obwohl sich an seiner Leistung an das Energieversorgungsunternehmen nichts ändert. Insofern liegt also in Bezug auf die Wärmeabgabe kein Leistungsaustausch zwischen Anlagenbetreiber und Energieversorgungsunternehmen vor. Die Wärmeabgabe führt gerade nicht zu einer höheren Stromerzeugung. Ob die erzeugte Wärme durch den Kamin verloren geht oder produktiv durch Einspeisung in ein Wärmenetz verwendet wird, tangiert den Energieversorger nicht. Einen Unterschied bedeutet es für ihn nur insoweit, als er durch die Wärmeabgabe den Bonus auszahlen muss. Dieser Bonus ist daher als Entgelt eines Dritten anzusehen für eine Leistung – Wärmeabgabe – an einen anderen.

Das niedersächsische Finanzgericht zieht in seiner Entscheidung das Urteil des BFH vom 16.10.2013<sup>10</sup> vergleichend heran. In diesem hatte der BFH darüber zu entscheiden, ob die Zahlung eines „Gerätebonus“ durch ein Mobilfunkunternehmen an den Vermittler von Mobilfunkverträgen für die unentgeltliche Abgabe eines Handys an einen Kunden im Zusammenhang mit einem Mobilfunk-Vertragsabschluss als Leistung eines Dritten i.S.d. § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG anzusehen ist. Der BFH hat dies bejaht, woraufhin die Finanzverwaltung den Umsatzsteuer-Anwendungserlass angepasst hat<sup>11</sup>, sodass der Gerätebonus dann als Leistung eines Dritten anzusehen ist, wenn der Vermittler das Handy in eigenem Namen an den Kunden „unentgeltlich“ liefert. Im dazu ergangenen BMF-Schreiben vom 4.12.2014 stellt das BMF klar, dass die Entscheidung nicht nur von der Finanzverwaltung anzuwenden ist, sondern Wirkung auch „über die Fälle der ‚kostenlosen‘ Abgabe eines Mobilfunkgeräts an den Kunden hinaus“ entfalte.<sup>12</sup> Seltsamer Weise wird diese Rechtsauffassung nicht auf den KWK-Bonus übertragen.<sup>13</sup>

Die beiden Konstellationen sind ihrem Wesen nach aber vergleichbar und basieren auf demselben Grundmodell: Ein Unternehmen A (Vermittler bzw. Biogasanlagenbetreiber) liefert etwas an Unternehmen B (Kunde bzw. Wärmenetzbetreiber), um eine Leistung (Geräte- bzw. KWK-Bonus) durch das Unternehmen C zu erhalten. Zwischen A und C bestehen

vertragliche Beziehungen, in deren Rahmen Leistungen ausgetauscht werden. Der zusätzliche Bonus für die Leistung von A an B ist getrennt vom Leistungsaustausch zwischen A und C zu beurteilen, da sich an der Leistungsbeziehung nichts ändert mit Ausnahme der Verpflichtung von C, den Bonus auszuzahlen. Der einzige Unterschied beider Fallkonstellationen liegt darin, dass der Bonus im Falle der unentgeltlichen Handylieferung aufgrund vertraglicher Vereinbarung gewährt wird, während der KWK-Bonus gesetzlich vorgeschrieben ist, also ein noch stärkeres Gewicht besitzt.

Dass die Wärmelieferung über den Strompreis bezahlt wird, dient nur der Förderung der politisch wie ökologisch gewünschten Wärmelieferung durch den Landwirt und soll diese für ihn rentabel machen. Der KWK-Bonus war v.a. vor dem Hintergrund notwendig, dass es derzeit noch keinen eigentlichen Marktpreis für Abwärme aus Biogasanlagen gibt.

Die Rechtsprechung des niedersächsischen FG ist deshalb zutreffend. Die entgegengesetzte Rechtsauffassung der Finanzverwaltung, die im BMF-Schreiben vom 19.9.2014<sup>14</sup> bekräftigt wurde und in Abschn. 2.5 Abs. 19 UStAE Eingang fand, greift zu kurz und blendet den Zweck des KWK-Bonus vollständig aus. Der Gesetzgeber wollte mit der in § 8 Abs. 3 EEG 2004 geregelten zusätzlichen Vergütung eine Nutzung der Wärme erreichen und nicht eine zusätzliche Vergütung für Strom schaffen. Dies ergibt sich schon aus dem Wortlaut der Vorschrift: KWK steht für Kraft-Wärme-Kopplung.

### 2. Weiteres Teilentgelt durch Leistungsaustausch mit dem Netzbetreiber

Ausgeblendet bei den bisherigen Überlegungen der Finanzverwaltung wurde auch, dass nach der Vorstellung der Vertragsparteien nur „unter dem Strich“ kein Entgelt fließt. Im Bewusstsein der Vertragsparteien stehen sich aber durchaus geldwerte Leistungen gegenüber, die lediglich miteinander verrechnet werden und bei denen man – in vielen Fällen – von einer Gleichwertigkeit der Leistungen ausgeht. Dabei orientierte sich die Preisgestaltung für die Wärmelieferung schlicht an der Tatsache, zu welchem Preis der Netzbetreiber noch rentabel Wärme an die Endkunden liefern und gleichzeitig auf einem durch fossile Energieträger bestimmten Markt einen marktfähigen Wärmepreis anbieten konnte.

Dieser Preis kann nach Marktlage und technischen Möglichkeiten durchaus unterschiedlich sein. In einer Großstadt mit einer dichten Bebauung mit Mehrfamilienhäusern ist die Ausgangssituation besser. Hingegen weisen Gemeinden im ländlichen Bereich, wo die Biogasanlagen ja in der Regel stehen, meist eine relativ geringe Baudichte auf (mehrheitlich Ein- und Zweifamilienhäuser mit großen Einzelparzellen). Fachlich spricht man hier von einer „geringen Wärmedichte“. Dies führt dazu, dass ein relativ großes

10 BFH, Urt. v. 16.10.2013 – XI R 39/12, UR 2013, 962.

11 Vgl. Abschn. 10.2 Abs. 5 Satz 7 UStAE.

12 BMF, Schr. v. 4.12.2014 – IV D 2 - S 7100/10/10005 – DOK 2014/1064644, BStBl. I 2014, 1617 = UR 2015, 39 – unter I., 2. Absatz.

13 Völlig unsystematisch in Abschn. 2.5 Abs. 19 UStAE.

14 BMF, Schr. v. 19.9.2014 – IV D 2 - S 7124/12/10001-02 – DOK 2014/0763346, BStBl. I 2014, 1287 = UR 2014, 824 – unter Ziffer IV.4.

### Abwärmennutzung von Biogasanlagen – eine unentgeltliche Wertabgabe?

und aufwändiges Leitungsnetz errichtet werden muss, mit dem dann ein relativ geringer Wärmeabsatz erreicht werden kann. Dabei gilt eine Abnahmemenge von 1 MW/lfkm/a als kritische Größe für die Rentabilität des Leitungsnetzes. Diese Menge bezeichnet die Jahresabnahmemenge pro Kilometer gebauter Leitung.<sup>15</sup> Die KfW verlangt immerhin eine Mindestmenge von 500 kWh/lfkm/a, um eine Förderfähigkeit zu bejahen.<sup>16</sup> Im ländlichen Raum wird die von der KfW verlangte Wärmedichte oft nur knapp erreicht.

Die Vertragsparteien einigen sich deshalb häufig darauf, dass zumindest in der Anfangsphase eines Projekts über das Bereitstellen des Netzes an die Betreiberin der Biogasanlage hinaus keine weitere Vergütung oder nur eine sehr geringe weitere Vergütung gezahlt wird. Da es sich um juristische und vor allem steuerrechtliche Laien handelt, gingen und gehen bis heute viele Beteiligte davon aus, dass die sich durch Verrechnung aufhebende Leistung und Gegenleistung steuerlich nicht beachtlich seien.

Tatsächlich entspricht der Wert der Wärmelieferung jedoch mindestens den Kosten des Betreibers der Netzleitung. Umsatzsteuerrechtlich ist dieser Leistungsaustausch auch ohne ausdrückliche Vereinbarung beachtlich. Es wird dennoch dringend empfohlen, dies durch eine klarstellende Vereinbarung auch für die Vergangenheit schriftlich niederzulegen. Die Vertragsparteien schreiben damit nur das nieder, was von ihnen seit jeher gewollt und umgesetzt wurde. Dabei sind die Preise für Leistung und Gegenleistung festzulegen. Diese hängen von den Bedingungen des Einzelfalls und v.a. von der Bedeutung der Biogasabwärme für den Netzbetreiber ab.<sup>17</sup>

Der KWK-Bonus und das vereinbarte Entgelt stellen somit in der Summe ein Vollentgelt zu Marktbedingungen dar. Die Finanzverwaltung in Baden-Württemberg ist dieser Auffassung in verschiedenen Außenprüfungen jeweils in Abstimmung mit der OFD Karlsruhe gefolgt.

#### IV. Rechtsgrundlage für die Annahme einer unentgeltlichen Leistung?

Ziel der Besteuerung der unentgeltlichen Wertabgabe war seit jeher die Verhinderung eines umsatzsteuerlich unbelasteten Verbrauchs durch Selbstversorgung beim Unternehmer bzw. die Vermeidung eines unbesteuerten Letztverbrauchs.<sup>18</sup> Wie passt dies zur Besteuerung einer Wärmelieferung an einen Unternehmer für dessen Unternehmen? Sind die Tatbestandsvoraussetzungen des § 3 Abs. 1b UStG überhaupt ge-

geben? Und wenn ja, worin liegt dann die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer?

#### 1. § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG

§ 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG verlangt für die Steuerbarkeit der unentgeltlichen Wertabgabe, dass dieser Gegenstand für außerhalb des Unternehmens liegende Zwecke aus dem Unternehmensvermögen entnommen wird. Die Unentgeltlichkeit ist hierfür lediglich Indiz. Werden dennoch mit der Wertabgabe unternehmerische Zwecke verfolgt, scheidet die Besteuerung der unentgeltlichen Wertabgabe nach dieser Vorschrift aus. Dies ist für Werbegeschenke seit jeher anerkannt, wenn nämlich die unentgeltliche Gegenstandsentnahme mit dem Ziel erfolgt, für die eigenen gewerblichen Zwecke des Unternehmens Werbung zu treiben. Unentgeltlichkeit wird insbesondere dann bejaht, wenn die Zuwendung Spendencharakter hat. Entscheidend ist dabei die Sicht des entnehmenden Unternehmers. Dabei kommt es auf die überwiegende Zweckrichtung an.<sup>19</sup>

Die einzige Motivation für den Betreiber einer Biogasanlage, Wärme an einen Netzbetreiber abzugeben, ist eine zutiefst unternehmerische. Er will nämlich durch die Wärmeabgabe, gleich zu welchem Preis, den KWK-Bonus erhalten, der seine Anlage i.d.R. erst rentabel macht. Er will als Unternehmer seinen Gewinn steigern. Dies ist seine Motivation, die einzige Zweckrichtung seines Handelns. Der Tatbestand des § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG kann deshalb nicht in Betracht kommen.

#### 2. § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG

Wenn nicht nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG, kommt dann eventuell eine Besteuerung nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG in Frage? In Abgrenzung zu den Nummern 1 und 2<sup>20</sup> erfasst § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG alle anderen unentgeltlichen Zuwendungen von Gegenständen. Ziel der Regelung ist auch hier die Vermeidung eines umsatzsteuerlich nicht belasteten Letztverbrauchs.

Nach ganz herrschender Meinung ist der Anwendungsbereich der Vorschrift vor dem Hintergrund ihres systematischen Zusammenhangs mit dem Vorsteuerabzugsrecht sehr eingeschränkt. In der Literatur wird eine „Rückführung des Anwendungsbereichs auf die unentgeltliche Abgabe solcher Gegenstände verlangt, die zu einer privaten Bereicherung des Empfängers führen“.<sup>21</sup> Dies legt letztlich auch Art. 16 MwStSystRL nahe.<sup>22</sup>

15 Wärmeabnahme 1 Megawatt pro Jahr pro laufenden Kilometer Leitungsnetz.

16 Siehe Merkblatt zum KfW-Programm Erneuerbare Energien „Premium“, dort Ziffer 4. Abrufbar unter [www.kfw.de/inlandsfoerderung/Unternehmen/Energie-Umwelt/Finanzierungsangebote/Erneuerbare-Energien-Premium-\(271-281\)/](http://www.kfw.de/inlandsfoerderung/Unternehmen/Energie-Umwelt/Finanzierungsangebote/Erneuerbare-Energien-Premium-(271-281)/).

17 Kalkulatorisch ergab sich bei den von den Verfassern untersuchten Fällen eine Bandbreite von 2–5 ct/kwh.

18 Vgl. Nieskens in Rau/Dürrwächter, UStG, § 3 UStG Anm. 1310 (Stand März 2016); Leonard in Bunjes, UStG, 15. Aufl. 2016, § 3 UStG Rz. 261; Stadie, UStG, 3. Aufl. 2015, § 3 UStG Rz. 56.

19 Vgl. hierzu Nieskens in Rau/Dürrwächter, UStG, § 3 UStG Anm. 1500 ff. (Stand März 2016); Stadie, UStG, 3. Aufl. 2015, § 3 UStG Rz. 68 ff.

20 Diese Fallkonstellation ist nicht einschlägig.

21 Vgl. Nieskens in Rau/Dürrwächter, UStG, § 3 UStG Anm. 1556 (Stand März 2016); Englisch in Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 17 Rz. 158; Stadie, UStG, 3. Aufl. 2015, § 3 UStG Rz. 79 ff.

22 So auch Nieskens in Rau/Dürrwächter, UStG, § 3 UStG Anm. 1566 (Stand März 2016), weiter allerdings der EuGH, siehe den Rechtsprechungsüberblick bei Nieskens in Rau/Dürrwächter, UStG, § 3 UStG Anm. 1567 ff. (Stand März 2016).

### Abwärmenutzung von Biogasanlagen – eine unentgeltliche Wertabgabe?

Die Finanzverwaltung versucht der Problematik durch Einzelfallregelungen in Abschn. 3.3 UStAE Herr zu werden: Mit der Regelung solle ein umsatzsteuerlich unbelasteter Endverbrauch vermieden werden.<sup>23</sup> Gegenstände des Unternehmens, die der Unternehmer aus unternehmensfremden (privaten) Gründen abgibt, seien als Entnahmen nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG zu beurteilen. Gegenstände des Unternehmens, die der Unternehmer aus unternehmerischen Gründen abgibt, seien grundsätzlich als unentgeltliche Zuwendungen nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG zu werten. Aufgezählt werden danach im Wesentlichen Werbegegenstände von nicht nur geringem Wert. Nicht steuerbar sei dagegen – so wörtlich – die Gewährung unentgeltlicher sonstiger Leistungen aus unternehmerischen Gründen. Die weiteren Absätze 11–20 des Abschn. 3.3 UStAE tragen sodann der Tatsache Rechnung, dass der Wortlaut von § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG viel zu weit geraten ist und schränken diesen in einer Vielzahl von Fällen systematisch und vom Normzweck her ein, sodass letztlich nur der typische Letztverbrauch der Besteuerung zugeführt werden soll.<sup>24</sup> In Absatz 20 des Abschn. 3.3 UStAE wird nunmehr auch der oben<sup>25</sup> erwähnte Mobilfunkfall unter Ausweitung auf zahlreiche weitere Sachverhalte genannt. Vor diesem Hintergrund erscheint bereits fraglich, ob § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG tatbestandlich überhaupt greifen könnte.

#### 3. Die Sicht der Finanzverwaltung zur Abwärmenutzung von Biogasanlagen

Das u.a. zu dieser Frage ergangene BMF-Schreiben vom 19.9.2014 geht mit keinem Wort auf diese Problematik ein. Vielmehr behandelt das BMF-Schreiben in seinem Textteil lediglich die unentgeltliche Wertabgabe i.S.d. § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG, also z.B. die Wärmelieferung ins Privathaus des Landwirts oder ins Privathaus einer nahestehenden Person, z.B. dem Haus der Eltern des Landwirts.<sup>26</sup> In Ziffer IV.4. des BMF-Schreibens<sup>27</sup> wird dann lediglich die oben bereits aufgezeigte Rechtsposition vertreten, der KWK-Bonus stelle kein Entgelt für die Wärmelieferung dar, sondern beziehe sich lediglich auf die Stromlieferung. Diese Auffassung steht in krassem Widerspruch zu Abschn. 3.3 Abs. 20 UStAE, wo die Regelung eigentlich systematisch hingehört hätte. Offensichtlich wurde diese Frage dogmatisch aus dem Zusammenhang gerissen und nicht konsequent zu Ende gedacht.

Die Finanzverwaltung lässt offen, ob in diesen Fällen § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG Anwendung finden kann, geht aber offensichtlich davon aus. Geregelt wurde lediglich – an systematisch überraschendem Ort im neuen Abschn. 2.5 Abs. 23 UStAE<sup>28</sup> – die Bemessungsgrundlage für die Abgabe von Wärme an Dritte, die mittels Kraft-Wärme-Kopplung erzeugt

wird. Dabei wird grundsätzlich auf das vereinbarte Entgelt als Bemessungsgrundlage abgestellt. Lediglich für den Fall, dass die Lieferung an eine nahestehende Person erfolgt, wird auf die Mindestbemessungsgrundlage des § 10 Abs. 5 UStG hingewiesen. Dies gilt z.B. auch dann, wenn der Anlagenbetreiber das Netz in einer Schwester- oder Tochtergesellschaft betreibt.

Beim Normalfall, der Wärmeabgabe an fremde Dritte, ist gem. § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG in einem ersten Schritt zu prüfen, ob das tatsächliche Entgelt niedriger ist als die Kosten. Obergrenze ist aber das marktübliche Entgelt, auch wenn dieses Entgelt unter Umständen Null beträgt. Diese Überlegung wird verstärkt durch den Hinweis, dass es für die Ermittlung des Marktpreises auf die konkreten Verhältnisse am Standort des Energieverbrauchers, also im Regelfall des Betriebs des Leistungsempfängers ankomme.<sup>29</sup> Als Marktpreis darf vereinfachend der bundesweit einheitliche Fernwärmepreis herangezogen werden.<sup>30</sup>

#### 4. Konsequenz der Auffassung des BMF in der Praxis

Wird die Abwärmelieferung als unentgeltliche Zuwendung eines Gegenstandes i.S.d. § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG gewertet, kommt es zur Besteuerung beim Anlagenbetreiber, ohne dass der Netzbetreiber vorsteuerabzugsberechtigt wird. Die Wärmelieferung unterliegt dabei einer klaren Mehrfachbesteuerung, einmal beim Anlagenbetreiber und ein weiteres Mal beim Endverbraucher – ein gleichermaßen systemwidriges wie für alle Beteiligten fatales Ergebnis.

#### V. Bemessungsgrundlage

##### 1. Vereinbartes Entgelt

Grundsätzlich ist bei fremden Dritten davon auszugehen, dass das vereinbarte Entgelt den Marktpreis darstellt. Problematisch ist hier aber die Ermittlung der Kosten für die Wärmeerzeugung.

##### 2. Selbstkosten (Erzeugungskosten der Wärme)

Auf die Erzeugungskosten kann es schon deshalb nicht ankommen, weil diese kein Abnehmer bezahlen würde. Wie absurd dies wäre, zeigt ein einfacher Gedanke: Würde die Abwärme aus einem Kohle-, Gas- oder Atomkraftwerk für ein Nahwärmenetz genutzt, müssten die gesamten Produktionskosten einschließlich der Entsorgungsrückstellungen gleichmäßig auf die Wärme- (55 %) und Stromproduktion (45 %) verteilt werden. Ein Abfallprodukt erhielte dadurch einen Produktionspreis, der jede Verwertung unmöglich machen würde. Genau das wäre aber die Folge, wenn sich die Finanzverwaltung mit ihrer Rechtsauffassung durchsetzen würde. Verteilt man die Vollkosten einer Biogasanlage gleichmäßig auf Strom und Wärme, entfallen auf die Kosten für die Wärmeproduktion je nach

23 Abschn. 3.3 Abs. 10 Satz 5 UStAE.

24 Vgl. Nieskens in Rau/Dürnwächter, UStG, § 3 UStG Anm. 1562 (Stand März 2016); in der Tendenz eher weitergehend Stadie, UStG, 3. Aufl. 2015, § 3 UStG Rz. 92 f.

25 Siehe unter III.1.

26 BMF, Schr. v. 19.9.2014 – IV D 2 – S 7124/12/10001-02 – DOK 2014/0763346, BStBl. I 2014, 1287 = UR 2014, 824 – unter Ziffer IV.2. und 3.

27 BMF, Schr. v. 19.9.2014 – IV D 2 – S 7124/12/10001-02 – DOK 2014/0763346, BStBl. I 2014, 1287 = UR 2014, 824 – unter Ziffer IV.4.

28 Nicht etwa in Abschn. 3.3 oder Abschn. 10.7 UStAE, dort allerdings findet sich zumindest ein Hinweis in Absatz 5 auf Abschn. 2.5 Abs. 23 UStAE.

29 Abschn. 2.5 Abs. 23 Satz 6 UStAE.

30 Vgl. Abschn. 2.5 Abs. 23 Satz 9 i.V.m. Abs. 22 Satz 8 UStAE.

### Abwärmenutzung von Biogasanlagen – eine unentgeltliche Wertabgabe?

Anlage bis zu 10 ct/kWh. Die Umsatzsteuer hierauf betrüge 1,9 ct. Der KWK-Bonus macht dagegen in den meisten Fällen nur 2 ct pro kWh aus. Bei optimaler Wärmenutzung könnten mehr kWh Wärme als kWh Strom verkauft werden. Je perfekter die Wärmenutzung, je unrentabler würde sie für den Anlagenbetreiber, solange er am Markt keine zusätzliche Vergütung erzielen kann – ein völlig widersinniges Ergebnis. Sachgerecht wäre deshalb, die Produktionskosten als „Sowieso“-kosten im Wesentlichen der Stromproduktion zuzurechnen und nur die für die Wärmeproduktion anfallenden Zusatzkosten (z.B. Abschreibung für zusätzliche Leitungen, Wartungen etc.) anzusetzen.

#### 3. Maßgeblicher Marktpreis

Die Finanzverwaltung rekurriert im BMF-Schreiben vom 19.9.2014<sup>31</sup> lediglich bei der Änderung von Abschn. 2.5 Abs. 23 UStAE auf die Wärmeabgabe an Dritte. Die davor angestellten Überlegungen zu § 10 Abs. 4 UStG in den Absätzen 20–22 des Abschn. 2.5 UStAE beziehen sich ersichtlich nur auf den § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG, also die Wärmenutzung des Anlagenbetreibers selbst für private Zwecke. Nur in diesem Zusammenhang macht es Sinn, auf Verbrauchervergleichspreise aus Sicht des Anlagenbetreibers und für diesen erreichbare alternative Wärmepreise und -konzepte abzustellen. Dies gilt letztlich auch für den „bundesweit einheitlichen Fernwärmepreis“, der in seiner Höhe allenfalls für den Endverbrauch im Wohnhaus des Anlagenbetreibers oder vergleichbaren Fällen herangezogen werden kann.

Bei der Wärmelieferung an Dritte kann es denknotwendig nur auf einen Marktpreis aus Sicht des Abnehmers ankommen. Dabei ist der Verkehrskreis potentieller Abnehmer entscheidend. Abgestellt werden muss demnach auf ein marktübliches Entgelt, das ein Großabnehmer – nicht ein Endabnehmer – von Wärme für diese Wärme im konkreten Fall zahlen würde. Dies stellt der UStAE ausdrücklich klar.<sup>32</sup>

Das Abstellen auf den Marktpreis kann schon deshalb nur folgerichtig sein, weil Abwärme derzeit in Deutschland i.d.R. noch keinen Marktwert hat. So wird der ganz überwiegende Teil der Abwärme aus konventionellen Kraftwerken nach wie vor als „Abfall“ entsorgt, nämlich entweder über Kühltürme direkt in die Hemisphäre geleitet oder mit dem Kühlwasser in Flüsse eingeleitet. Nur ein geringer Teil industrieller Abwärme wird bis heute verwertet und der Preis für diese Verwertung hängt allein davon ab, ob sich ein Nah- bzw. Fernwärmeversorger findet und zu welchem Preis dieser konkurrenzfähig Wärme an Endverbraucher abgeben kann. Wo kein Leitungsnetz vorhanden ist, ist die Abwärme nicht verwertbar.

In diesem Zusammenhang fällt Folgendes auf. Ein großer Teil der bundesweit ca. 7000 Biogasanlagen verfügt über kein schlüssiges Konzept zur Wärmenutzung. Dies gilt insbesondere für Biogasanlagen im ländlichen Raum. Dort fehlt es in der Regel an Abnehmern für die Wärme, da im ländlichen Raum, also dort, wo die Biogasanlagen stehen, keine Wärmenetze

vorhanden sind und industrielle Prozesswärme nicht benötigt wird. In Baden-Württemberg gibt es ca. 858 im Jahr 2013 ans (Strom-)Netz angeschlossene Biogasanlagen, aber nur etwa 55 sog. Bioenergiedörfer, in denen diese Wärme von einem Netzbetreiber an Endverbraucher geliefert wird. Dies zeigt, dass hier noch ein enormes Potential für den Weiterbetrieb von Biogasanlagen nach Auslaufen der EEG- bzw. KWKG-Förderung liegt. Daneben gibt es Einzelfälle, in denen die Biogasabwärme für landwirtschaftliche Zwecke genutzt wird, z.B. zur Beheizung von Gewächshäusern oder Ställen. Alle diese Wärmekonzepte müssen bei einer Vollkostenrechnung gegen Wärme aus Öl und Gas konkurrenzfähig sein, gleichzeitig aber die sehr hohen Investitionskosten für ein Nahwärmenetz über den Wärmepreis refinanzieren. Dabei kommt erschwerend hinzu, dass Wärmenetze im ländlichen Raum, wie bereits oben unter III.2. dargestellt, nur über eine geringe Wärmedichte verfügen. Nach einer Auswertung des Umweltministeriums Baden-Württemberg von Förderungsanträgen für Bioenergiedörfer der Jahre 2007 bis 2014 liegt der durchschnittliche Preis für Abwärme aus Biogasanlagen bei 0,55 Cent, wobei sämtliche Netzbetreiber ebenfalls den KWK-Bonus erhielten. Eine Verrechnung des Netzentgelts wurde bei der Preisbildung hingegen nicht berücksichtigt. Auch diese Sichtweise greift wie oben unter III. dargestellt zu kurz: Das tatsächlich vereinbarte Entgelt besteht zumindest aus KWK-Bonus und Entgelt für das Bereitstellen des Wärmenetzes. Auch auf diesem Umweg kommt man zu dem gleichen Ergebnis. In Wirklichkeit liegt keine unentgeltliche, sondern eine entgeltliche Lieferung vor.

#### VI. Fazit

Für die Einrichtung und Versorgung eines Wärmenetzes müssen Biogasanlagen- und Nahwärmenetzbetreiber erhebliche Investitionen tätigen, ohne dabei eine hohe Gewinnspanne erreichen zu können. Um die Weiterentwicklung der regenerativen Energieproduktion voran zu treiben und damit den ausdrücklichen gesetzgeberischen Willen umzusetzen, müssen Leistung und Gegenleistung der Beteiligten untereinander honoriert und verrechnet werden. Dies bedingt aber eine Zusammenarbeit der Vertragsparteien in der Weise, dass beide Parteien die eigene Gewinnoptimierung unter den Vorbehalt der Wirtschaftlichkeit auch der anderen Partei stellen.

Die Betreiber von Biogasanlagen, wie auch die Betreiber von Nahwärmenetzen, sind Unternehmer. Sie haben nicht im Sinn, sich gegenseitige unentgeltliche oder auch nur teilentgeltliche Leistungen zu erbringen. Der KWK-Bonus ist als ein Entgeltteil anzusehen. Die mit dem Entgelt für die Netzbereitstellung verrechnete Vergütung für die Abwärme ist weiteres Entgelt. Die ausgetauschten Leistungen wurden und werden von den Vertragsparteien im Zweifel als gleichwertig angesehen, soweit kein zusätzliches Entgelt für die Wärmeabgabe vereinbart wird. Soweit ein sol-

31 BMF, Schr. v. 19.9.2014 – IV D 2 – S 7124/12/10001-02 – DOK 2014/0763346, BStBl. I 2014, 1287 = UR 2014, 824.

32 Abschn. 2.5 Abs. 23 Satz 6 UStAE.

## Italiens etwas anderer Umgang mit festen Niederlassungen bei Lieferungen

ches vereinbart wird, ist diesem der Gegenwert für die Bereitstellung des Wärmenetzes hinzuzurechnen. Wie diese Entgelte konkret zu bewerten sind, hängt vom Einzelfall ab.

Die dem deutschen Umsatzsteuerrecht vom Grundsatz fremde Vorschrift des § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG ist vom Wortlaut her viel zu weit geraten und deshalb eng auszulegen. Ihr Anwendungsbereich erfasst nur den typischen Letztverbrauch. Im vorliegenden Fall geht die Lieferung aber eindeutig in den Unternehmensbereich des Leistungsempfängers und dient diesem als Grundlage für dessen umsatzsteuerpflichtige Weiterberechnung an den Letztverbraucher. Dazu kommt, dass tatsächlich eine entgeltliche Leistung vorliegt und die Vorschrift auch deshalb nicht greifen kann. Mit der Leistung des Biogasanlagenbetreibers wird nicht die zweckgerichtete Absicht verfolgt, seine zukünftige unternehmerische Tätigkeit zu „fördern“. Vielmehr ist die Lieferung auf einen unmittelbaren Leistungsaustausch, nämlich die Bereitstellung des Wärmenetzes, ausgerichtet. Somit fehlt es bereits an der Tatbestandsvoraussetzung von § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3, § 10 Abs. 4 Nr. 1 UStG, weshalb es auf die Mindestbemessungsgrundlage nicht ankommen kann.

Aber selbst dann, wenn § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3, § 10 Abs. 4 Nr. 1 UStG grundsätzlich Anwendung fänden, sind auch diese Vorschriften einschränkend dahin-

gehend auszulegen, dass nicht abstrakt auf einen Wärmepreis an Endkunden abgestellt werden kann, sondern die Besonderheiten des Einzelfalles – also der Abwärme-„markt“ für Abwärme aus Biogasanlagen im ländlichen Raum – zu berücksichtigen ist. Marktpreis kann immer nur ein am konkreten Markt erzielbarer Preis sein. Letztlich zeigt auch diese Hilfsüberlegung, dass tatsächlich Marktpreise bezahlt werden und damit entgeltlich geliefert wird.

Insoweit ist die Finanzverwaltung gehalten, die jeweilige Gestaltung zwischen den Parteien anzuerkennen, die gesetzgeberischen Anreize richtig zu interpretieren und sie nicht fernab vom Normzweck umzudeuten.

Den Vertragsparteien ist dringend zu empfehlen, das tatsächlich Gewollte schriftlich zu fixieren und entsprechende Rechnungen gegenseitig zu erteilen. Tatsächlich heben sich für die Vertragsparteien jeweils zu zahlende Umsatzsteuer- und Vorsteuerbeträge auf. Gleichwohl wird die Umsatzsteuer für vorangegangene Zeiträume geschuldet, wohingegen der Vorsteuerabzug erst mit Rechnungserhalt zulässig ist. Um hier v.a. für steuerlich unerfahrene Landwirte Härten durch eine hohe Zinsbelastung zu vermeiden, sollte zumindest in diesen Fällen die rückwirkende Berichtigung/Erteilung von Rechnungen zugelassen werden – wenn schon nicht direkt beim Vorsteuerabzug, so zumindest im Wege des Billigkeitserlasses.<sup>33</sup>

33 Den rückwirkenden Vorsteuerabzug bejahend FG Nds., Vorlagebeschl. v. 3.7.2014 – 5 K 40/14, UR 2015, 61 = DStR 2014, 2389; nun auch EuGH, Urt. v. 15.9.2016 – Rs. C-518/

14, ECLI:EU:C:2016:691 = UR 2016, 800; Anm. Maunz, UR 2016, 805.

## Praxisforum Umsatzsteuer\*

Ronny Langer\*\*

### Italiens etwas anderer Umgang mit festen Niederlassungen bei Lieferungen

*Eine innergemeinschaftliche Lieferung, die nicht im Rahmen eines Reihengeschäfts getätigt wird, ist aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht normalerweise nicht besonders schwierig zu handhaben. Sie gilt als im Abgangsland steuerbar und ist in der Regel steuerfrei. Daran ändert sich eigentlich auch nichts, wenn der Lieferer im Bestimmungsland zufällig eine feste Niederlassung hat. Italien ist aber bekannt für seine besonderen Sichtweisen im Vergleich zum Rest der EU:*

#### I. Ausgangssachverhalt

Ein Unternehmen mit Sitz in Deutschland produziert elektronische Bauteile und liefert diese aus Deutsch-

*Das eine oder andere deutsche Unternehmen mit einer festen Niederlassung in Italien hat vermutlich bereits Bekanntschaft mit den italienischen Besonderheiten gemacht. Diese stehen oft nicht im Einklang mit den EU-rechtlichen Vorgaben, werden dann aber vom italienischen Fiskus umso vehementer vertreten. Eine genaue Analyse der Situation würde dabei helfen, zu verstehen, dass es eigentlich keinen Unterschied geben dürfte.*

land heraus an dessen Kunden in anderen EU-Mitgliedstaaten, unter anderem nach Italien. Die Kunden sind ausschließlich für Umsatzsteuer erfasste Unter-

\* An dieser Stelle werden Beiträge aus der Umsatzsteuerpraxis, insbesondere der Beratungspraxis, veröffentlicht, die vom UmsatzsteuerForum e.V. veranlasst sind, die jedoch nicht in jedem Fall die Meinung dieser Vereinigung wiedergeben. Zuständig für die Praxisbeiträge ist im Auftrag der

Vereinigung Prof. Dr. Hermann-Josef Tehler, Burloer Weg 95, 46397 Bocholt.

\*\* Dipl.-Finanzwirt (FH), Steuerberater Ronny Langer, Partner bei KÜFFNER MAUNZ LANGER ZUGMAIER, München.