

By PwC Deutschland | 25 April 2022

Unentgeltliche Wertabgabe bei der Lieferung von Wärme durch einen Biogasanlagenbetreiber

Liefert ein Unternehmer mit einer von ihm hergestellten Biogasanlage vorsteuerabzugsberechtigt Strom gegen Entgelt, während er die mit der Anlage erzeugte Wärme unentgeltlich auf andere Personen überträgt, handelt es sich bei der Wärmelieferung um eine Zuwendung i.S. von § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 und Satz 2 Umsatzsteuergesetz (UstG). Diese ist einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt.

Hintergrund und Ausgangslage

Im Kern geht es in dem Verfahren darum, ob die Voraussetzungen einer unentgeltlichen Wertabgabe bei der Lieferung von Wärme durch den Betreiber einer Biogasanlage erfüllt waren. Gibt ein Unternehmer einen Gegenstand unentgeltlich ab, kann dies nämlich unter den weiteren Voraussetzungen des § 3 Abs. 1b Umsatzsteuergesetz (UStG) zu einer Lieferung gegen Entgelt führen. Voraussetzung ist nach Satz 2 der genannten Vorschrift, dass der Gegenstand oder seine Bestandteile zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben.

Die Klägerin, eine KG, errichtete in den Jahren 2005 und 2006 eine Biogasanlage. Den mit der Anlage erzeugten Strom lieferte sie gegen Entgelt und machte aus den Errichtungskosten den Vorsteuerabzug geltend. Des weiteren verpflichtete sich die Klägerin zur unentgeltlichen Lieferung von Wärme an zwei GBRs. Das Finanzamt ging davon aus, dass die unentgeltlichen Wärmelieferungen zu einer unentgeltlichen Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 des UStG geführt haben. Das Finanzgericht hatte der Klage überwiegend stattgegeben. Begründung: Unentgeltliche Wärmelieferungen führen nicht zu unentgeltlichen Wertabgaben, wenn der Betreiber einer Biogasanlage bereits bei deren Errichtung die Absicht hatte, die anfallende Wärme unentgeltlich an Dritte abzugeben und insoweit nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt war. Auf die tatsächliche Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs komme es nicht an.

Entscheidung des BFH

Der BFH gab der Revision des Finanzamts statt. Zwar sei das Finanzgericht im Streitfall zutreffend von einer Unentgeltlichkeit der Wärmelieferungen ausgegangen. Es habe aber zu Unrecht die Voraussetzungen von § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 und Satz 2 UStG verneint.

Nach Dafürhalten des BFH ist die Berechtigung zum Vorsteuerabzug nach § 3 Abs. 1b Satz 2 UStG zu bejahen. Für die Frage, ob der zugewendete Gegenstand zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat, ist bei Gegenständen, die der Unternehmer mit eigenen Produktionsmitteln herstellt, darauf abzustellen, ob er aus dem Erwerb derartiger Anlagen zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.

Dementsprechend habe der BFH bereits zu einem Blockheizkraftwerk ausdrücklich entschieden, dass in der Verwendung von dort erzeugtem Strom und Wärme für den Eigenbedarf eine der Umsatzbesteuerung unterliegende Entnahme i.S. von § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG liegt, wenn der Betreiber den Vorsteuerabzug aus der Anschaffung des Kraftwerks geltend gemacht hat. Dabei bejaht der BFH den die Entnahme nach § 3 Abs. 1b Satz 2 UStG begründenden Vorsteuerabzug auch dann, wenn der Betreiber von Anfang an teilweise eine private Strom- und Wärmenutzung beabsichtigt.

Die Sache ist jedoch noch nicht spruchreif. Die Klägerin ist zum vollen Vorsteuerabzug aus der Errichtung der Biogasanlage berechtigt. Da die Mitnutzung für unentgeltliche Wärmelieferungen den Vorsteuerabzug aus den Errichtungskosten für die Anlage nicht einschränkt, ist entgegen dem Urteil des Finanzgerichts nicht über eine Vorsteueraufteilung, sondern über die Bemessung dieser Entnahme nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG zu entscheiden. Dies kann in einem Revisionsverfahren nicht nachgeholt werden. Das Urteil des Finanzgerichts hob der BFH daher insoweit auf und verwies die Sache nach dort zurück.

Fundstelle

BFH, Urteil vom 25. November 2021 ([V R 45/20](#)), veröffentlicht am 21. April 2022.

Keywords

Umsatzsteuerrecht, Wärmelieferung, unentgeltliche Wertabgabe