Urteil vom 16. November 2016, V R 1/15

Vorsteueraufteilung für ein Strom und Wärme produzierendes Blockheizkraftwerk

ECLI:DE:BFH:2016:U.161116.VR1.15.0

BFH V. Senat

UStG § 15 Abs 4, UStG § 24 Abs 1, EWGRL 388/77 Art 17 Abs 5, EGRL 112/2006 Art 173 Abs 1, UStAE Abschn 2.5, UStG VZ 2006 , UStG VZ 2007

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 06. Juli 2014, Az: 9 K 3180/11

Leitsätze

1. Unterhält der Unternehmer einen der Vorsteuerpauschalierung unterliegenden landwirtschaftlichen Betrieb und einen weiteren der Regelbesteuerung unterliegenden Gewerbebetrieb, richtet sich die Aufteilung der Vorsteuerbeträge für gemischt genutzte Eingangsleistungen (hier: BHKW) nach § 15 Abs. 4 UStG .

2. Sachgerecht i.S. von § 15 Abs. 4 Satz 2 UStG ist dabei --entgegen der Ansicht der Finanzverwaltung in Abschn. 2.5 Abs. 20 Satz 1 i.V.m. Abs. 12 Satz 3 UStAE-- die Aufteilung der Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der Marktpreise der produzierten Strom- und Wärmemenge (objektbezogener Umsatzschlüssel) .

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 7. Juli 2014 9 K 3180/11 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Beteiligten streiten um die Höhe des Vorsteuerabzugs aus den Anschaffungskosten sowie den laufenden Kosten für ein Strom und Wärme produzierendes Blockheizkraftwerk (BHKW).

2 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) betrieb in den Streitjahren (2006 und 2007) einen Gartenbaubetrieb. Die dabei erwirtschafteten Umsätze versteuerte er nach Durchschnittssätzen (§ 24 Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes 2005 in der in den Streitjahren geltenden Fassung --UStG--). Im Dezember 2006 erwarb der Kläger ein BHKW mit einer Gesamtleistung von 609 kW, das noch im Dezember 2006 in Betrieb genommen wurde. Im Februar 2007 folgten der Erwerb und die Inbetriebnahme eines zweiten Aggregates.

3 Den vom BHKW erzeugten Strom speiste der Kläger in das öffentliche Netz (EnBW) ein und erhielt für 3 466 304 kWh Strom eine Vergütung von insgesamt 552.332,07 € (2007). Die durch den Betrieb des BHKW in 2007 erzeugte Wärme (2 548 000 kWh) nutzte der Kläger für das Beheizen der Gewächshäuser seines Gärtnereibetriebes.

4 In den --zu Vorbehaltsfestsetzungen führenden-- Umsatzsteuererklärungen der Streitjahre machte der Kläger die ihm für die Lieferung des Blockheizkraftwerkes, des zweiten Aggregates sowie den Betrieb der Anlage in Rechnung gestellte Umsatzsteuer in voller Höhe (2006: 54.183 €, 2007: 76.899 €) als Vorsteuer geltend.

5 Aufgrund der Ergebnisse einer Außenprüfung änderte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) am 7. Dezember 2009 die Umsatzsteuerfestsetzungen der Streitjahre und kürzte den Vorsteuerabzug auf 30.559,65 € (2006) und 43.371,20 € (2007). Die geltend gemachten Vorsteuern seien in einen abziehbaren (Strom) und einen

nicht abziehbaren Anteil (Wärme) aufzuteilen. Da die Wärme für den Gartenbau verwendet werde, sei die hierauf entfallende Vorsteuer mit der Anwendung der Durchschnittssatzbesteuerung abgegolten. Bei einer Gesamtfeuerungsleistung von 609 kW betrage die elektrische Leistung der Anlage 265 kW, dies entspreche einem elektrischen Wirkungsgrad von 43,5 %. Die thermische Leistung betrage 205 kW, das seien 33,66 % von der Gesamtfeuerungsleistung. Demnach betrage der Gesamtwirkungsgrad 77,1 %. Davon entfielen 56,4 % auf die elektrische Leistung und 43,6 % auf die thermische Leistung. Entsprechend diesem Verhältnis seien die Vorsteuern in einen abziehbaren (56,4 % für Strom) und einen nicht abziehbaren Teil (43,6 % für Wärme) aufzuteilen.

6 Den Einspruch gegen die Änderungsbescheide wies das FA als unbegründet zurück.

7 Der dagegen erhobenen Klage gab das Finanzgericht (FG) überwiegend statt. Das FA habe die Vorsteuerbeträge aus der Anschaffung und dem Betrieb des BHKW zwar zu Recht in einen abziehbaren und einen nicht abziehbaren Teil aufgeteilt. Dabei sei es jedoch von einem nicht sachgerechten Maßstab ausgegangen. Denn es habe unterstellt, dass der Wert einer produzierten kWh-Strom mit dem Wert einer produzierten kWh-Wärme vergleichbar sei. Tatsächlich betrage der ortsübliche Marktpreis für Fernwärme in den Streitjahren aber nur 0,035 €/kWh, während der Kläger für eine kWh-Strom 0,1767 € habe erzielen können. Sachgerecht sei eine Ermittlung des nicht abziehbaren Teils der Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der Marktpreise der im Streitjahr 2007 produzierten Wärme- und Strommenge. Bei einem Gesamtumsatz von 641.512 € (davon 552.332 € Stromumsatz und 89.180 € Wärmeumsatz) ergebe sich ein abzugsfähiger Vorsteueranteil von 86 %.

8 Mit seiner Revision macht das FA Verletzung von Bundesrecht (§ 15 Abs. 4 UStG) geltend. Die Aufteilung der Vorsteuern sei anhand des Verhältnisses der produzierten Kilowattstunden Strom zu den produzierten und im Gartenbaubetrieb verwendeten Kilowattstunden Wärme vorzunehmen. Denn die Voraussetzungen für die Anwendung eines Umsatzschlüssels lägen nicht vor. Das BHKW diene der Erzeugung von elektrischer und thermischer Energie (Strom und Wärme, sog. Kraft-Wärme-Kopplung) in einem Block. Dabei werde die beim Betrieb von Motor und Generator anfallende Wärme i.d.R. am Standort der Anlage oder in deren unmittelbarer Umgebung für Zwecke der Heizungs- und Brauchwassererwärmung verwendet. Der produzierte Strom und die produzierte Wärme entstünden in einem Prozess, d.h. die Kosten für die Ausgangsumsätze entstünden gleichermaßen für die Wärme wie für den Strom. Eine Zuordnung zu einem Prozess "Strom" und zu einem Prozess "Wärme" sei nicht möglich. Anders als im Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 7. Mai 2014 V R 1/10 (BFHE 245, 416) könnten somit nicht --wie bei einzelnen Geschossen eines Gebäudes-- für jedes Wirtschaftsgut die Kosten zugerechnet werden. Der einheitliche Prozess könne nicht aufgeteilt werden, die Produktion von Strom bedinge zugleich die Produktion von Wärme und umgekehrt. Die Aufteilung anhand eines Umsatzschlüssels sei nicht sachgerecht, die Aufteilung nach den produzierten Kilowattstunden Strom zu den verwendeten Kilowattstunden Wärme stelle der präzisere Aufteilungsmaßstab dar. Er führe zu einer gleichmäßigen Verteilung der Kosten auf die mit der Anlage erzeugte Energieart.

9 Das FG habe die Vorsteuerbeträge zu Unrecht nach dem Verhältnis der Marktpreise aufgeteilt. Dagegen spreche, dass der Kläger eine Vermarktung der Wärme nicht beabsichtigt habe, sondern sie im eigenen landwirtschaftlichen Betrieb verwende. Für die Investitionsentscheidung habe der Marktwert der Wärme keine wirtschaftliche Bedeutung. Zudem habe das FG einen Marktpreis für Wärme in X zugrunde gelegt, ohne zu berücksichtigen, dass der Kläger zunächst Fernwärmeleitungen hätte legen müssen, um die Wärme überhaupt liefern zu können. Es handele sich daher nicht um einen gleichartigen Gegenstand.

10 Mit Beschluss vom 17. Februar 2016 hatte der Senat das Ruhen des Verfahrens bis zur Entscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) in der Rechtssache C-332/14 Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstückgemeinschaft GbR beschlossen. Nach der Veröffentlichung des EuGH-Urteils vom 9. Juni 2016 (EU:C:2016:417) wurde das Verfahren mit Beschluss vom 4. Juli 2016 wieder aufgenommen und den Beteiligten Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben.

11 Das FA beantragt,
das Urteil des FG vom 7. Juli 2014 9 K 3180/11 aufzuheben,
hilfsweise beantragt das FA,
das Verfahren an das FG zur anderweitigen Verhandlung zurückzuweisen, damit der zugrundeliegende Sachverhalt zutreffend ermittelt werden kann.

12 Der Kläger beantragt,
die Revision des FA als unbegründet zurückzuweisen.

13 Das FG habe den Vorsteuerabzug zu Recht anhand der wirtschaftlich erzielbaren Erlöse (Umsatz) aufgeteilt. Die Nutzung der Wärme habe durchaus eine wirtschaftliche Bedeutung, da diese im Gartenbaubetrieb verwendet werde.

14 Der vom FG zugrunde gelegte Marktpreis für Wärme entspreche den Marktverhältnissen am Ort der Produktion. Dabei sei unerheblich, ob diese Fernwärme tatsächlich eingespeist werde. Die produzierte Wärme sei im Vergleich zu der am Ort produzierten Wärme eines anderen BHWK-Betreibers ein gleichwertiger Gegenstand. Eine Zuordnung der Anschaffungskosten des BHKW sowie der darauf entfallenden Vorsteuern zu einem Prozess "Strom" und einem Prozess "Wärme" sei möglich, weil die beiden Energieformen am Markt mit deutlich unterschiedlichen Preisen je erzeugter bzw. verwendeter Kilowattstunde vergütet würden.

Entscheidungsgründe

II.

15 Die Revision des FA ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

16 Das FG hat zu Recht entschieden, dass die Vorsteuern aus der Anschaffung des BHKW und des zweiten Aggregates aufzuteilen sind und eine Aufteilung nach der produzierten Leistung in kWh nicht sachgerecht ist.

17 1. Verwendet der Unternehmer einen für sein Unternehmen gelieferten Gegenstand oder eine von ihm in Anspruch genommene sonstige Leistung nur zum Teil zur Ausführung von Umsätzen, die den Vorsteuerabzug ausschließen, ist gemäß § 15 Abs. 4 Satz 1 UStG der Teil der jeweiligen Vorsteuerbeträge nicht abziehbar, der den zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führenden Umsätzen wirtschaftlich zuzurechnen ist. Nach Satz 2 dieser Vorschrift kann der Unternehmer die nicht abziehbaren Teilbeträge im Wege einer sachgerechten Schätzung ermitteln. § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG regelt schließlich für die ab dem 1. Januar 2004 bezogenen Eingangsleistungen, dass eine Ermittlung des nicht abziehbaren Teils der Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der Umsätze, die den Vorsteuerabzug ausschließen, zu den Umsätzen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, nur zulässig ist, wenn keine andere wirtschaftliche Zurechnung möglich ist.

18 Das Unionsrecht regelt die Vorsteueraufteilung in Art. 17 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG (seit 1. Januar 2007: Art. 173 Abs. 1 Satz 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem vom 28. November 2006 --MwStSystRL--) wie folgt: Soweit Gegenstände und Dienstleistungen von einem Steuerpflichtigen sowohl für Umsätze verwendet werden, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug gemäß Art. 17 Abs. 2 und 3 der Richtlinie 77/388/EWG besteht, als auch für Umsätze, für die kein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, darf nur der Teil der Mehrwertsteuer abgezogen werden, der auf den Betrag der erstgenannten Umsätze "entfällt". Dieser Pro-rata-Satz wird nach Art. 19 der Richtlinie 77/388/EWG (Art. 173 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. Art. 174 MwStSystRL) für die Gesamtheit der vom Steuerpflichtigen bewirkten Umsätze festgelegt.

19 2. Unterhält ein Unternehmer --wie im Streitfall der Kläger-- einen der Vorsteuerpauschalierung unterliegenden landwirtschaftlichen Betrieb i.S. von § 24 Abs. 1 UStG und einen weiteren der Regelbesteuerung unterliegenden Gewerbebetrieb, richtet sich die Aufteilung der Vorsteuerbeträge für die gemischte Verwendung von Eingangsleistungen nach § 15 Abs. 4 UStG.

20 a) Soweit der Kläger die Eingangsleistung (BHKW) zur Erzeugung von Strom nutzte und diesen entgeltlich in das öffentliche Netz einspeiste, liegt eine zum Vorsteuerabzug berechtigende Verwendung vor. Hinsichtlich der Nutzung des BHKW zu Wärmelieferungen an die Gärtnerei ist hingegen ein (weiterer) Vorsteuerabzug nach § 24 Abs. 1 Satz 4 UStG ausgeschlossen. Damit verwendet der Kläger die Eingangsleistung (BHKW) nur zum Teil zur Ausführung von Umsätzen, die den Vorsteuerabzug ausschließen.

21 b) Nach § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG ist eine Ermittlung des nicht abziehbaren Teils der Vorsteuerbeträge nach dem sog. Umsatzschlüssel nur dann zulässig, wenn keine andere wirtschaftliche Zurechnung möglich ist.

22 Die richtlinienkonforme Auslegung des § 15 Abs. 4 UStG führt im Falle der Anschaffung oder Herstellung eines gemischt genutzten Gebäudes grundsätzlich zur Anwendung des objektbezogenen Flächenschlüssels, da dieser im Sinne des EuGH-Urteils BLC Baumarkt vom 8. November 2012, C-511/10 (EU:C:2012:689 Leitsatz sowie Rz 18 und 24) eine präzisere Berechnung der Vorsteuerbeträge ermöglicht als die Aufteilung nach dem Gesamtumsatz des Unternehmens und nach dem objektbezogenen Umsatzschlüssel. Die Aufteilung nach dem objektbezogenen Flächenschlüssel beruht allerdings auf der Annahme, dass sich die Eingangsbezüge gleichmäßig auf die Fläche

verteilen. Dieser Aufteilungsschlüssel ist daher nicht sachgerecht i.S. von § 15 Abs. 4 Satz 2 UStG, wenn die Nutzflächen des Gebäudes nicht miteinander vergleichbar sind, wie dies etwa bei stark unterschiedlicher Ausstattung der Gebäudeteile der Fall ist (Senatsurteile in BFHE 245, 416, Leitsätze 1 und 2, Rz 32, sowie vom 3. Juli 2014 V R 2/10, BFHE 245, 571; BFH-Urteil vom 10. August 2016 XI R 31/09, BFHE 254, 461, BFH/NV 2016, 1654, Rz 48). In diesem Falle gilt der objektbezogene Umsatzschlüssel, wenn die Vorsteuerbeträge den Gegenstand selbst (Gebäude) betreffen und die objektbezogene gegenüber einer gesamtumsatzbezogenen Aufteilung genauer ist, weil ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zu den Ausgangsumsätzen durch Verwendung (Nutzung) dieses Gebäudes besteht. Wird das Gebäude dagegen für Umsätze des gesamten Unternehmens verwendet (wie beispielsweise ein Verwaltungsgebäude), sind die Vorsteuerbeträge nach dem gesamtumsatzbezogenen Umsatzschlüssel aufzuteilen (Senatsurteile in BFHE 245, 416, und in BFHE 245, 571; BFH-Urteil in BFHE 254, 461, BFH/NV 2016, 1654, Rz 52 bis 57).

23 aa) Im Streitfall sind die Vorsteuern --entgegen der Ansicht des FA-- nicht unterschiedslos nach der produzierten Leistung in kWh, sondern nach dem Verhältnis der Marktpreise der im Streitjahr produzierten Strom- und Wärmemenge i.S. von § 15 Abs. 4 Satz 2 UStG aufzuteilen.

24 Eine Aufteilung nach der produzierten Leistung in kWh ist nicht sachgerecht, weil die durch den Betrieb des BHKW erzeugten Produkte (Strom und Wärme) nicht miteinander vergleichbar sind. Ebenso wie der objektbezogene Flächenschlüssel bei stark unterschiedlicher Ausstattung der einzelnen Gebäudeteile ("Produkte") ausscheidet, kommt die Leistung eines BHKW in kWh als wirtschaftliche Zurechnung dann nicht in Betracht, wenn sich die erstellten Produkte erheblich voneinander unterscheiden.

25 Dafür spricht bereits, dass Hauptaufgabe eines BHKW die Produktion von Strom ist, während es sich bei der zwangsläufig entstehenden Wärme lediglich um das Nebenprodukt eines BHKW handelt. Die beiden Erzeugnisse unterscheiden sich insbesondere hinsichtlich ihrer Nutzbarkeit und Verwertbarkeit. Elektrische Energie (Strom) ist multifunktional nutzbar, lässt sich gut in andere Energieformen umwandeln und kann in großen Mengen über weite Strecken transportiert werden. Die Nutzung von Wärme ist dagegen stark eingeschränkt, zumal eine Umwandlung in Strom --in den Streitjahren-- nur unter technischen Schwierigkeiten und zu einem geringen Prozentsatz möglich war. Diese Unterschiede führen dazu, dass die Produkte "Strom" und "Wärme" trotz der gleichen Bemessung als "kWh" auf verschiedenen Märkten und zu stark voneinander abweichenden Preisen angeboten werden. Nach den Feststellungen des FG wird ein kWh-Strom am Markt deutlich höher bewertet und vergütet als eine kWh-Wärme. So erzielte der Kläger im Streitjahr 2007 für eine kWh-Strom 0,1767 €, während der ortsübliche Marktpreis für eine kWh-Wärme lediglich bei 0,035 € lag. Der Preis für eine kWh-Strom betrug damit mehr als das Fünffache einer kWh-Wärme.

26 bb) Soweit die Finanzverwaltung nach Abschn. 2.5 Abs. 20 Satz 1 in entsprechender Anwendung des Abs. 12 Satz 3 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses (UStAE) eine Vorsteueraufteilung nach dem Verhältnis der betreffenden Strommengen vorschreibt, vermag der Senat dieser Auffassung für die Aufteilung von Vorsteuern eines Strom und Wärme produzierendes BHKW nicht zu folgen.

27 cc) Der Anwendung des objektbezogenen Umsatzschlüssels steht nicht entgegen, dass für die Nutzung der Wärme in der Gärtnerei kein Entgelt berechnet wurde und das FG daher den ortsüblichen Preis für Fernwärme als fiktiven Umsatz in Beziehung zum tatsächlichen Umsatz mit Strom gesetzt hat. Fehlt es an einem tatsächlichen Umsatz, kann nach dem BFH-Urteil vom 19. Juli 2011 XI R 29/09 (BFHE 234, 556, BStBl II 2012, 430, Rz 50) bei der Aufteilung der Vorsteuerbeträge auf einen fiktiven Vermietungsumsatz und damit im Streitfall auf einen fiktiven Verkaufsumsatz abgestellt werden. Da es sich insoweit um eine Schätzung handelt, steht --entgegen der Ansicht des FA-- der Anwendung des Umsatzschlüssels auch nicht entgegen, dass der Kläger die Wärme mangels Fernwärmeleitung tatsächlich nicht in das Fernwärmenetz einspeisen konnte.

28 c) Nicht sachgerecht wäre demgegenüber die Anwendung des gesamtumsatzbezogenen Umsatzschlüssels. Denn dabei würde nicht nur der Umsatz aus dem BHKW berücksichtigt, sondern auch der mit der Gärtnerei erzielte Umsatz. Im Hinblick darauf, dass die Vorsteuerbeträge den Gegenstand selbst (BHKW) betreffen und auch ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zu den Ausgangsumsätzen durch die Nutzung des BHKW als Produktionsstätte für Strom und Wärme besteht, ist der objektbezogene Umsatzschlüssel genauer als eine gesamtumsatzbezogene Aufteilung.

29 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de