

Urteil vom 12. März 2020, IV R 9/17

Wärmeenergie als Wirtschaftsgut - Sachentnahme durch Beheizen des Wohnhauses mit selbst erzeugter Wärmeenergie - Teilwert bei sog. Kuppelerzeugnissen

ECLI:DE:BFH:2020:U.120320.IVR9.17.0

BFH IV. Senat

EStG § 4 Abs 1 S 2, EStG § 4 Abs 3, EStG § 6 Abs 1 Nr 1 S 3, EStG § 6 Abs 1 Nr 4 S 1, EStG § 6 Abs 7 Nr 2, GewStG § 10a, FGO § 40 Abs 2, EStG VZ 2013, EStG VZ 2014, GewStG VZ 2013, AO § 162, FGO § 135 Abs 1, FGO § 135 Abs 2, FGO § 136 Abs 1, FGO § 143

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg, 08. Mai 2017, Az: 5 K 841/16

Leitsätze

1. Die Wärmeenergie verselbständigt sich zu einem eigenen Wirtschaftsgut, wenn sie über Wärmemengenzähler bestimmungsgemäß an Abnehmer geliefert oder für private Zwecke verbraucht wird .
2. Der private Verbrauch selbst erzeugter Wärmeenergie ist keine mit den tatsächlichen Selbstkosten anzusetzende Nutzungsentnahme, sondern eine nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 Halbsatz 1 EStG mit dem Teilwert zu bewertende Sachentnahme .
3. Die (Wieder-)Herstellungskosten sind auch bei sog. Kuppelerzeugnissen tauglicher Maßstab zur Bestimmung des Teilwerts. Als Teilwert ist jedoch der Veräußerungspreis anzusetzen, wenn sich für Erzeugnisse gleicher Art und Güte ein niedrigerer Marktpreis gebildet hat .

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 09.05.2017 - 5 K 841/16 aufgehoben, soweit es die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2013 betrifft.

Die Klage wird insoweit abgewiesen.

Im Übrigen wird die Revision des Beklagten als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu 83 %, die Klägerin zu 17 % zu tragen.

Tatbestand

A.

- 1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine GbR, welche seit 2012 ein Blockheizkraftwerk mit Biogasanlage (BHKW) betreibt. Die beiden Gesellschafter der Klägerin sind Ehegatten.
- 2 Mit dem BHKW wird überwiegend die im landwirtschaftlichen Betrieb des Ehemanns anfallende Gülle zu Strom verwertet, der seit Dezember 2012 vollständig gegen Entgelt in das öffentliche Stromnetz eingespeist wird. Die beim Betrieb des BHKW anfallende Abwärme wurde in den Streitjahren u.a. zum Beheizen des Wohnhauses der Gesellschafter der Klägerin genutzt. Im Jahr 2013 wurden hierbei 28 433 kWh, im Jahr 2014 36 755 kWh verbraucht. Daneben lieferte die Klägerin Wärme an das in der Nähe gelegene Wohnhaus des Cousins des Ehemanns. Für diese Lieferung berechnete die Klägerin 3 Cent/kWh (brutto), was einem Nettoentgelt in Höhe von 2,521 Cent je kWh entsprach.
- 3 In den Feststellungserklärungen für die Jahre 2013 und 2014 (Streitjahre) erklärte die Klägerin Einkünfte aus

Gewerbebetrieb, und zwar für 2013 in Höhe von 60.649 € und für 2014 in Höhe von ./ 7.435,64 €. In den dazu eingereichten Einnahmenüberschussrechnungen waren für die Lieferung der Wärme an das Wohnhaus der Gesellschafter Entnahmen wie folgt als Einnahmen berücksichtigt worden:

2013 504,20 € (brutto 600 €);

2014 756,30 € (brutto 900 €).

- 4 Diesen erklärten Werten lagen Wärmelieferungen von jeweils geschätzt 30 000 kWh zu 2 Cent/kWh brutto für 2013 und zu 3 Cent/kWh brutto für 2014 zugrunde.
- 5 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) führte bei der Klägerin im Februar 2015 eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung für 2013 durch. Im Prüfungsbericht wurde die unentgeltliche Wertabgabe für 2013 mit 2.189 € bemessen. Der Prüfer legte dabei die vom steuerlichen Vertreter der Klägerin mitgeteilten Mengen der für private Zwecke entnommenen Wärme für 2013 von 28 433 kWh zugrunde und bewertete diese mit 7,7 Cent/kWh. Für die Bemessung der steuerpflichtigen unentgeltlichen Wertabgabe infolge der nichtunternehmerischen Verwendung der Wärme sei der (fiktive) Einkaufspreis für einen gleichartigen Gegenstand im Zeitpunkt des Umsatzes maßgebend (§ 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1, § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 des Umsatzsteuergesetzes --UStG--). Aus Vereinfachungsgründen könne hierfür der bundesweit einheitliche durchschnittliche Fernwärmepreis auf der Basis der jährlichen Veröffentlichung des Bundesministeriums für Wirtschaft und Energie herangezogen werden, der an Hand von tatsächlichen Verkäufen innerhalb der Bundesrepublik Deutschland im Referenzzeitraum ermittelt worden sei.
- 6 Das FA wies im Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Gewinnfeststellungsbescheid) für 2013 vom 24.09.2015 einen Gewinn aus Gewerbebetrieb (laufenden Gesamthandsgewinn) in Höhe von 62.654,08 € aus. Der gegenüber dem erklärten Wert erhöhte Gewinn resultierte aus einem um 2.005,08 € erhöhten Entnahmewert für den Eigenverbrauch der Wärme im Wohnhaus der Gesellschafter. Das FA berechnete den Entnahmewert unter Zugrundelegung des mitgeteilten Jahresverbrauchs von 28 433 kWh --den Ergebnissen der Umsatzsteuer-Sonderprüfung folgend-- mit 7,7 Cent/kWh (= 2.189 € netto). Zugleich erließ das FA unter gleichem Datum einen Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes nach § 10a des Gewerbesteuergesetzes --GewStG-- (Verlustfeststellungsbescheid) auf den 31.12.2013. Danach war eine Verlustfeststellung nicht durchzuführen, weil ein vortragsfähiger Gewerbeverlust nicht bestehe. Nach dem Inhalt dieses Bescheids wurde der auf den 31.12.2012 festgestellte Gewerbeverlust in Höhe von 51.696 € durch den Gewerbeertrag in 2013 in Höhe von 62.654,08 € vollständig aufgebraucht, so dass kein festzustellender vortragsfähiger Fehlbetrag verblieb.
- 7 Im Gewinnfeststellungsbescheid für 2014 vom 02.10.2015 wies das FA einen Verlust aus Gewerbebetrieb in Höhe von 5.586,68 € aus. Auch insoweit resultierte der gegenüber dem erklärten Wert verminderte Verlust aus der Berücksichtigung eines erhöhten Entnahmewerts. Diesen Wert ermittelte das FA unter Zugrundelegung eines geschätzten Jahresverbrauchs von 30 000 kWh mit ebenfalls 7,7 Cent/kWh (= 2.310 € netto). In dem Verlustfeststellungsbescheid auf den 31.12.2014 vom 02.10.2015 wurde unter Zugrundelegung eines Gewerbeertrags für 2014 in Höhe von ./ 5.587 € ein vortragsfähiger Fehlbetrag (Gewerbeverlust) in gleicher Höhe festgestellt.
- 8 Die u.a. gegen die vorstehend genannten Gewinnfeststellungsbescheide 2013 und 2014 sowie Verlustfeststellungsbescheide auf den 31.12.2013 und auf den 31.12.2014 eingelegten Einsprüche wies das FA mit zusammengefasster Einspruchsentscheidung vom 19.02.2016 als unbegründet zurück.
- 9 Mit der dagegen erhobenen Klage verfolgte die Klägerin ihr Begehren weiter, den Entnahmewert mit 2,521 Cent/kWh (netto) anzusetzen.
- 10 Die Klage war im vollen Umfang erfolgreich. Das Finanzgericht (FG) änderte mit Urteil vom 09.03.2017 - 5 K 841/16 den angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheid 2013 und Verlustfeststellungsbescheid auf den 31.12.2013, beide vom 24.09.2015, sowie den angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheid 2014 und Verlustfeststellungsbescheid auf den 31.12.2014, beide vom 02.10.2015, dahin, dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (der laufende Gesamthandsgewinn) und der Gewerbeertrag unter Berücksichtigung eines Entnahmewerts für die Lieferung von Wärme an den Privathaushalt der Gesellschafter in Höhe von 2,521 Cent/kWh zu ermitteln seien. Zur Begründung führte es insbesondere aus: Die Wärmelieferung an den Privathaushalt der Gesellschafter sei unstreitig eine

Entnahme i.S. des § 4 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) gewesen. Diese Entnahme sei nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG mit dem Teilwert zu bewerten, was eine Schätzung erforderlich mache. Für den Teilwert stellten regelmäßig die Wiederbeschaffungskosten die Wertobergrenze und der Einzelveräußerungspreis, ggf. gemindert um Veräußerungskosten und einen Unternehmergewinn, die Wertuntergrenze dar. Danach sei der Teilwert mit dem Wert anzusetzen, zu dem die Klägerin die Wärme an den angeschlossenen Haushalt des Cousins des Gesellschafters geliefert habe. Für den ursprünglichen Ansatz des FA, wonach der durchschnittliche Fernwärmepreis zugrunde zu legen sei, habe es keine Rechtsgrundlage gegeben. Das FA vertrete diese Meinung auch nicht mehr. Ebenso sei es unzutreffend, die Reproduktions- bzw. Selbstkosten zugrunde zu legen. Im Streitfall sei die Betriebsvermögensminderung nicht primär durch die "Herstellung" der Abwärme --ein Nebenprodukt der betrieblichen Stromerzeugung-- eingetreten, sondern erst durch die Nichterzielung von Einnahmen mit dem marktfähigen Nebenprodukt (Wärme). Dies spreche für den Ansatz des Einzelveräußerungspreises, nicht der Reproduktionskosten. Außerdem habe die Klägerin die bei der Stromerzeugung entstandene Wärme tatsächlich an einem fremden Dritten, nämlich an den Cousin des Gesellschafters, für 3 Cent/kWh (brutto) verkauft. Die Klägerin habe zur Überzeugung des Gerichts dargelegt, dass es sich hierbei um einen marktgerechten Preis gehandelt habe.

- 11** Dagegen richtet sich die Revision des FA, mit der es eine Verletzung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG rügt. Das FG habe zu Unrecht den für Sachentnahmen geltenden Teilwert angesetzt. Im Streitfall liege eine mit den Selbstkosten zu bewertende Nutzungsentnahme vor, wobei die Höhe der Selbstkosten unstreitig sei. Das FA verwies bezüglich der Höhe der Selbstkosten auf das zwischen den Beteiligten ergangene rechtskräftige Urteil des FG Baden-Württemberg vom 09.02.2017 - 1 K 755/16. In diesem Urteil wurde entschieden, dass bei der Umsatzsteuer 2013 und 2014 Bemessungsgrundlage der unentgeltlichen Wertabgabe die für die Wärmeerzeugung angefallenen Selbstkosten gewesen seien (§ 3 Abs. 1b, § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG), die sich für das Jahr 2013 auf 6,64 Cent/kWh und für das Jahr 2014 auf 13,33 Cent/kWh belaufen hätten. Danach sei für das Jahr 2013 ein Entnahmewert von 6,64 Cent/kWh (netto) und für das Jahr 2014 wegen des Verböserungsverbots ein solcher von 7,7 Cent/kWh (netto) anzusetzen.
- 12** Das FA beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und den Gewinnfeststellungsbescheid 2013 sowie den Verlustfeststellungsbescheid auf den 31.12.2013 dahin zu ändern, dass im Rahmen des laufenden Gesamthandsgewinns ein Entnahmewert von 6,64 Cent/kWh zum Ansatz kommt, und die Klage gegen den Gewinnfeststellungsbescheid 2014 sowie den Verlustfeststellungsbescheid auf den 31.12.2014 abzuweisen.
- 13** Die Klägerin beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 14** Der Senat hat mit Beschluss vom 12.03.2020 das Revisionsverfahren wegen gesonderter Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2014 abgetrennt.
- 15** Die Beteiligten haben auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet.

Entscheidungsgründe

B.

- 16** Die Revision des FA ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--), soweit sie das FG-Urteil hinsichtlich der Gewinnfeststellungsbescheide 2013 und 2014 betrifft (dazu I.). Sie ist hingegen begründet, soweit das Urteil den Verlustfeststellungsbescheid auf den 31.12.2013 betrifft. Insoweit hebt der erkennende Senat das FG-Urteil auf und weist die Klage als unzulässig ab (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO; dazu II.).
- 17** I. Das FG hat zu Recht entschieden, dass der laufende Gesamthandsgewinn in den angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheiden 2013 und 2014 im jeweils beantragten Umfang zu reduzieren ist. Denn als Teilwert der entnommenen Wärmeenergie ist ein Betrag von 2,521 Cent/kWh anzusetzen.
- 18** Das FG ist mit den Beteiligten (stillschweigend) zutreffend davon ausgegangen, dass bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG (Einnahmenüberschussrechnung) im Grundsatz Entnahmen und Einlagen ebenso zu berücksichtigen

sind wie bei dem Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG (dazu 1.). Außerdem steht zu Recht außer Streit, dass die außerbetriebliche Verwendung der Wärmeenergie im Wohnhaus der Gesellschafter dem Grunde nach eine Entnahme nach § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG ist (dazu 2.). Dabei hat das FG zu Recht entschieden, dass die Entnahme als Sachentnahme mit dem Teilwert (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 Halbsatz 1 EStG) anzusetzen ist (dazu 3.). Ebenso ist das FG in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise zu dem Ergebnis gelangt, dass Teilwert der Wärmeenergie ein marktgerechter Preis von 2,521 Cent/kWh (netto) ist (dazu 4.).

- 19** 1. Entnahmen und Einlagen sind auch dann zu berücksichtigen, wenn der Gewinn --wie im Streitfall-- nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt wird.
- 20** a) Nach § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG sind Entnahmen alle Wirtschaftsgüter (Barentnahmen, Waren, Erzeugnisse, Nutzungen und Leistungen), die der Steuerpflichtige dem Betrieb für sich, für seinen Haushalt oder für andere betriebsfremde Zwecke im Laufe des Wirtschaftsjahres entnommen hat. Hiernach können Gegenstand einer Entnahme sowohl (bilanzierungsfähige) Wirtschaftsgüter (Sachentnahmen) als auch Nutzungen (Nutzungsentnahmen) und Leistungen (Leistungsentnahmen) sein, die der Steuerpflichtige für betriebsfremde Zwecke entnimmt (z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 03.12.2015 - IV R 43/13, Rz 28, zur Nutzungsentnahme).
- 21** b) Während bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich in § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG ausdrücklich ausgesprochen ist, dass der Gewinn der sich aus dem Vergleich zweier Betriebsvermögen ergebende Unterschied, vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen, ist, bezeichnet § 4 Abs. 3 EStG als Gewinn lediglich den Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben. Dies ändert aber nichts daran, dass auch bei der Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung --wie im Streitfall-- im Grundsatz Entnahmen und Einlagen ebenso zu berücksichtigen sind wie bei dem Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG (BFH-Urteil vom 16.01.1975 - IV R 180/71, BFHE 115, 202, BStBl II 1975, 526, unter 1.c bb). Danach sind sowohl der Entnahmetatbestand des § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG als auch die Bewertungsregelungen, insbesondere § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG anzuwenden (vgl. BFH-Urteil vom 21.04.2009 - VIII R 66/06, BFH/NV 2009, 1422, unter II.1.a, zu § 6 Abs. 1 Nr. 4 Sätze 2 und 3 EStG). Im Übrigen bestimmt der für Veranlagungszeiträume ab 2013 geltende § 6 Abs. 7 Nr. 2 EStG i.d.F. des Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetzes vom 26.06.2013 (BGBI I 2013, 1809) klarstellend, dass im Fall des § 4 Abs. 3 EStG die Bewertungsvorschriften des Abs. 1 Nrn. 1a und 4 bis 7 entsprechend anzuwenden sind (vgl. BRDrucks 139/13, S. 122).
- 22** 2. Da zwischen den Beteiligten zu Recht nicht streitig ist, dass der Verbrauch der im BHKW erzeugten Wärme im Wohnhaus der Gesellschafter der Klägerin dem Grunde nach eine Entnahme gemäß § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG darstellt, sieht der erkennende Senat insoweit von weiteren Ausführungen ab.
- 23** 3. Das FG hat als Bewertungsmaßstab für die Entnahme zu Recht nach § 6 Abs. 7 Nr. 2, Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 Halbsatz 1 EStG den Teilwert zugrunde gelegt. Denn die in den Verkehr gebrachte Wärmeenergie stellt ein (bilanzierungsfähiges) Wirtschaftsgut dar. Der private Verbrauch der Wärmeenergie ist daher --entgegen der Auffassung des FA-- keine mit den tatsächlichen Selbstkosten anzusetzende Nutzungsentnahme.
- 24** a) Die Bewertung der Sachentnahme (Entnahme eines Wirtschaftsguts) i.S. des § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG richtet sich gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 Halbsatz 1 EStG nach dem Teilwert des entnommenen Wirtschaftsguts. Hiermit wird bezweckt, die nicht betrieblich veranlasste Minderung des Betriebsvermögens durch die Hinzurechnung des Entnahmewerts rückgängig zu machen (z.B. BFH-Urteil vom 23.03.1995 - IV R 94/93, BFHE 177, 408, BStBl II 1995, 637, unter 1.). Ausnahmsweise ist bei einer Sachentnahme i.S. des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG (Entstrickung) der gemeine Wert anzusetzen (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 Halbsatz 2 EStG); eine solche Entnahme scheidet jedoch im Streitfall von vornherein aus. Für die Bewertung von Nutzungs-/Leistungsentnahmen trifft § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG hingegen keine Aussage (z.B. BFH-Urteil vom 09.11.2017 - III R 20/16, BFHE 260, 113, BStBl II 2018, 278, Rz 13, m.w.N.). Solche Entnahmen sind grundsätzlich mit dem durch die Nutzung/Leistung verursachten Aufwand, d.h. mit den tatsächlichen Selbstkosten zu bewerten (z.B. BFH-Urteil vom 19.03.2009 - IV R 59/06, BFH/NV 2009, 1617, unter II.4.c aa, zur Nutzungsentnahme, m.w.N.). Hiermit wird der für das Wirtschaftsgut entstandene Aufwand, der grundsätzlich in vollem Umfang als Betriebsausgabe den Gewinn mindert, neutralisiert, soweit er die außerbetriebliche Nutzung/Leistung betrifft (BFH-Urteil vom 03.12.2015 - IV R 43/13, Rz 28).
- 25** b) aa) Der steuerrechtliche Begriff des Wirtschaftsguts ist weit zu fassen und auf der Grundlage einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise auszulegen. Nach ständiger Rechtsprechung beinhaltet der Begriff des zu aktivierenden "Wirtschaftsguts" in Anlehnung an den Begriff "Vermögensgegenstand" im Handelsrecht nicht nur Sachen und Rechte im Sinne des Bürgerlichen Gesetzbuchs, sondern auch sonstige Vorteile (vgl. BFH-Urteil vom

29.11.2012 - IV R 47/09, BFHE 239, 428, BStBl II 2013, 324, Rz 33). Darunter sind tatsächliche Zustände sowie konkrete Möglichkeiten und Vorteile für den Betrieb zu verstehen, deren Erlangung der Kaufmann sich etwas kosten lässt und die nach der Verkehrsauffassung einer besonderen Bewertung zugänglich sind. Das Merkmal der selbständigen Bewertbarkeit wird üblicherweise weiter dahingehend konkretisiert, dass ein Erwerber des gesamten Betriebs in dem Vorteil einen greifbaren Wert sehen würde, für den er im Rahmen des Gesamtpreises ein ins Gewicht fallendes besonderes Entgelt ansetzen würde. Zum jeweiligen Stichtag muss ein wirtschaftlich ausnutzbarer Vermögensvorteil vorliegen, der als realisierbarer Vermögenswert angesehen werden kann. Der Begriff des Wirtschaftsguts setzt hingegen nicht voraus, dass es dem Betrieb einen Nutzen für mehrere Jahre erbringt (vgl. zum Ganzen BFH-Urteil vom 26.11.2014 - X R 20/12, BFHE 248, 34, BStBl II 2015, 325, Rz 23 ff., m.w.N.).

- 26** bb) Von den selbständigen Wirtschaftsgütern abzugrenzen sind deren unselbständige Teile, die wertbildenden Faktoren wie z.B. geschäftswertbildende Rechtsreflexe oder Nutzungsvorteile eines Wirtschaftsguts (z.B. BFH-Urteil vom 30.09.2010 - IV R 28/08, BFHE 231, 144, BStBl II 2011, 406, Rz 17, m.w.N.), und deren unselbständige Bestandteile (z.B. BFH-Urteil vom 24.01.2008 - IV R 45/05, BFHE 220, 366, BStBl II 2009, 449, unter II.1.a, zum Bodenschatz bei Grund und Boden). Diese unselbständigen Faktoren/Bestandteile eines Wirtschaftsguts können sich jedoch zu einem eigenen Wirtschaftsgut verselbständigen (z.B. BFH-Urteil vom 09.08.2011 - VIII R 13/08, BFHE 234, 286, BStBl II 2011, 875). Hierfür fordert die höchstrichterliche Rechtsprechung ein Inverkehrbringen des bisher unselbständigen Teils/Bestandteils. Ein derartiges Inverkehrbringen wurde von der Rechtsprechung beispielsweise in folgenden Fällen bejaht: Bei einem Bodenschatz, wenn insbesondere mit seiner Aufschließung oder Verwertung begonnen wird (BFH-Urteil in BFHE 220, 366, BStBl II 2009, 449, unter II.1.a), bei einer Ackerprämienberechtigung (Ackerquote), wenn die Genehmigung eines Flächentausches im Zusammenhang mit der Verpachtung/Anpachtung von Ackerflächen erteilt oder sie zum Gegenstand eines Kauf-/Erwerbsvertrags gemacht wird (BFH-Urteil in BFHE 231, 144, BStBl II 2011, 406, Rz 26), und bei einer Vertragsarztzulassung, wenn sie Gegenstand eines gesonderten Veräußerungsvorgangs ist (BFH-Urteil in BFHE 234, 286, BStBl II 2011, 875, Rz 25).
- 27** cc) In verschiedenen Ländererlassen gehen die Finanzverwaltungen bezüglich der Bewertung der für private Zwecke verbrauchten Wärme stillschweigend davon aus, dass diese Energie ein Wirtschaftsgut sei. Denn sie bewerten diese Entnahme mit dem Teilwert nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG (z.B. Schreiben der Oberfinanzdirektion Nordrhein-Westfalen vom 13.01.2016 - S 2130-2011/0003-St 146, Tz. 2.2).
- 28** c) Gemessen an diesen Grundsätzen wird die Wärme mit ihrem Inverkehrbringen als Wärmeenergie zu einem (bilanzierungsfähigen) selbständigen Wirtschaftsgut.
- 29** Wärmeenergie wird physikalisch als kinetische Energie von Atomen oder Molekülen oder anderen Teilchen eines Stoffes definiert (z.B. Marti, Vorlesungsskript Wärmelehre, Universität Ulm, Institut für Experimentelle Physik, 2015, S. 12; Brockhaus, <https://brockhaus.de/ecs/julex/article/wärme-physik>). Sie ist daher im Ausgangspunkt steuerrechtlich nur eine Eigenschaft des jeweiligen Stoffes (Energieträgers wie Wasser, Gas, Kohle) und damit ein unselbständiger wertbildender Faktor des jeweiligen Wirtschaftsguts. Die Wärmeenergie wird aber zu einem eigenen Wirtschaftsgut verselbständigt, wenn sie als solche in den Verkehr gebracht wird. Dies ist jedenfalls dann zu bejahen, wenn die Wärmeenergie über Wärmemengenzähler bestimmungsgemäß an einen Abnehmer geliefert oder für private Zwecke verbraucht wird. Denn damit wird die Wärmeenergie vom Wärmeträger (z.B. Wasser) abgespalten und zu einem verkehrsfähigen Gut; sie wird greifbar und selbständig bewertbar.
- 30** 4. Das FG hat im Streitfall in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise für die Wärmeenergie als Teilwert i.S. des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 Halbsatz 1 EStG einen Betrag von 2,521 Cent/kWh angesetzt.
- 31** a) Mangels einer eigenen Begriffsbeschreibung ist der Teilwert i.S. des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 Halbsatz 1 EStG mit dem in § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG definierten Teilwertbegriff identisch (Werndl, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 6 Rz E 26; Blümich/Ehmcke, § 6 EStG Rz 1002). Dass § 6 Abs. 7 Nr. 2 EStG insoweit nicht auch auf § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG verweist, ist unerheblich. Danach ist Teilwert der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG).
- 32** aa) Maßgebender Zeitpunkt für die Bewertung des Wirtschaftsguts ist der Zeitpunkt der Entnahme aus dem Betriebsvermögen (BFH-Urteil vom 06.08.1985 - VIII R 280/81, BFHE 144, 386, BStBl II 1986, 17, unter I.3.b; Schmidt/Kulosa, EStG, 39. Aufl., § 6 Rz 514). Da die Teilwertermittlung im Wesentlichen eine Tatfrage ist (BFH-Urteil vom 26.11.1987 - IV R 171/85, BFHE 152, 95, BStBl II 1988, 490, unter 3.), hat die Rechtsprechung zur Schätzung des Teilwerts Vermutungen entwickelt (BFH-Urteil vom 04.03.1998 - X R 151/94, BFH/NV 1998, 1086, unter II.2.a).

- 33** bb) In verschiedenen Urteilen des BFH wird sehr allgemein ausgeführt, dass bei Entnahmen eines Wirtschaftsguts der Teilwert durch den Marktpreis bestimmt wird (vgl. BFH-Urteile in BFHE 144, 386, BStBl II 1986, 17, unter I.3.b; vom 22.07.1988 - III R 175/85, BFHE 154, 218, BStBl II 1988, 995, unter II.3.b). In anderen (zu Teilwertabschreibungen ergangenen) Entscheidungen stellt der BFH eine differenziertere Betrachtung an. Danach entspricht der Teilwert von Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens im Zeitpunkt der Herstellung (Fertigstellung) den Herstellungskosten nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG, später den Wiederbeschaffungskosten (vgl. BFH-Urteile vom 13.10.1976 - I R 79/74, BFHE 122, 37, BStBl II 1977, 540, unter I.1.a; vom 29.04.1999 - IV R 14/98, BFHE 189, 51, BStBl II 1999, 681, unter II.1.; vom 09.12.2014 - X R 36/12, Rz 22). Bei selbst hergestellten Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens (Eigenerzeugnissen) werden die Wiederbeschaffungskosten als sog. Reproduktions- oder Wiederherstellungskosten bezeichnet (BFH-Urteil in BFHE 122, 37, BStBl II 1977, 540, unter I.1.a). Dem liegt letztendlich die Überlegung zugrunde, dass ein gedachter Erwerber des Unternehmens für das einzelne (betriebsnotwendige) Wirtschaftsgut höchstens so viel zahlt, als er an Kosten aufwendet, um dieses Wirtschaftsgut, falls es fehlte, für den Betrieb wieder zu erlangen (z.B. BFH-Urteile vom 19.05.1972 - III R 21/71, BFHE 106, 228, BStBl II 1972, 748, unter III.1.; vom 25.08.1983 - IV R 218/80, BFHE 139, 268, BStBl II 1984, 33, unter 2.). Der Teilwert von zum Absatz bestimmten Waren und sonstigen Vorräten hängt aber nicht nur von ihren Herstellungs-(Reproduktions-)kosten, sondern auch von ihrem voraussichtlichen Veräußerungserlös ab. Deckt der voraussichtliche Veräußerungserlös nicht mehr die Selbstkosten der Waren zuzüglich eines durchschnittlichen Unternehmergewins, so sind die Herstellungskosten um den Fehlbetrag zu mindern (z.B. BFH-Urteile in BFHE 189, 51, BStBl II 1999, 681, unter II.1.; vom 09.12.2014 - X R 36/12, Rz 22). Der Teilwert liegt daher unter den Herstellungs-(Reproduktions-)kosten, wenn die Erzeugnisse nach den Marktverhältnissen nicht zu einem Preis veräußert werden könnten, der diesen Kosten entspricht, weil sich z.B. für Erzeugnisse gleicher Art und Güte ein niedrigerer Marktpreis gebildet hat (BFH-Urteil vom 20.07.1973 - III R 100-101/72, BFHE 110, 203, BStBl II 1973, 794, unter 1.).
- 34** cc) Für das Revisionsgericht bleibt zu beachten, dass es sich bei der Teilwertermittlung durch das FG um eine Schätzung nach § 162 der Abgabenordnung handelt, die Tatsachenfeststellung i.S. des § 118 Abs. 2 FGO ist und daher revisionsrechtlich nur daraufhin überprüft werden kann, ob sie dem Grunde nach zulässig war, in verfahrensfehlerfreier Weise zustande gekommen ist und nicht gegen anerkannte Schätzungsgrundsätze, Denkgesetze und allgemeine Erfahrungssätze verstößt (BFH-Beschluss vom 20.12.2012 - IV B 12/12, Rz 7).
- 35** Die Teilwertvermutungen sind widerlegbar. Dabei liegt die objektive Beweislast (Feststellungslast) bei demjenigen, der von den vermuteten Teilwerten abgehen will. Zu Teilwertabschreibungen hat die Rechtsprechung folgenden, auch für Entnahmebewertungen zu beachtenden Grundsatz aufgestellt: Je kürzer der zeitliche Abstand zwischen Herstellungs-/Anschaffungszeitpunkt und dem maßgeblichen Bewertungsstichtag ist, desto stärker ist die Vermutung, dass Teilwert und Anschaffungs-/Herstellungsaufwand übereinstimmen, und desto größer sind auch die an den Nachweis einer Teilwertminderung zu stellenden Anforderungen (vgl. BFH-Beschluss vom 12.08.1998 - IV B 4/98, BFH/NV 1999, 305, unter 1., m.w.N.).
- 36** b) Nach diesen Grundsätzen ist der vom FG ermittelte Teilwert in Höhe von 2,521 Cent/kWh jedenfalls im Ergebnis revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Dabei kann dahinstehen, ob im Streitfall die Herstellungs-(Reproduktions-)kosten der Wärmeenergie höher als 2,521 Cent/kWh waren oder nicht.
- 37** aa) Geht man --wie das FA-- davon aus, dass die Herstellungs-(Reproduktions-)kosten der Wärmeenergie höher als 2,521 Cent/kWh gewesen sind, gilt Folgendes:
- 38** (1) Im Streitfall bilden die Herstellungs-(Reproduktions-)kosten den Ausgangspunkt für die Ermittlung des Teilwerts. Dies gilt umso mehr, als die Herstellung und Abgabe der Wärmeenergie im Wesentlichen zeitgleich erfolgen. Entgegen der Auffassung des FG scheidet der Ansatz der Herstellungs-(Reproduktions-)kosten nicht mit der Begründung aus, dass die entstehende Abwärme ein ggf. ungewolltes und ohne Weiterverwendung als Wärmeenergie ungenutzt ins Freie abgeleitetes Nebenprodukt sei. Das FG hat hieraus unzutreffend gefolgert, dass die Betriebsvermögensminderung nicht durch die "Herstellung" der Abwärme, sondern erst durch die Nichterzielung von Einnahmen mit dem marktfähigen Nebenprodukt (Abwärme) eintrete. Im Streitfall sind der erzeugte Strom und die entstehende Wärmeenergie das Ergebnis eines Produktionsgangs (sog. Kuppelproduktion). Sie stellen sog. Kuppelerzeugnisse dar (vgl. dazu BFH-Urteil vom 01.10.1975 - I R 207/73, BFHE 117, 235, BStBl II 1976, 202, unter 2.a). Kuppelerzeugnisse sind für steuerliche Zwecke einzeln mit ihren Herstellungskosten zu bewerten. Lassen sich diese nicht für die einzelnen Erzeugnisse ermitteln, dann sind die gesamten Herstellungskosten durch Schätzung auf die einzelnen Erzeugnisse (Wirtschaftsgüter) aufzuteilen (vgl. Kleinle/Dreixler in Herrmann/Heuer/Raupach

--HHR--, § 6 EStG Rz 581 "Kuppelerzeugnisse"). Demnach sind auch bei Kuppelerzeugnissen die (Wieder-)Herstellungskosten ein tauglicher Maßstab für die Bestimmung des Teilwerts.

- 39** Eine andere Frage ist, nach welcher Methode bei Kuppelerzeugnissen die Kostenzuordnung zu erfolgen hat (vgl. z.B. HHR/Kleinle/Dreixler, § 6 EStG Rz 581 "Kuppelerzeugnisse"; Bachem, Betriebs-Berater 1997, 1037 ff.). Der erkennende Senat braucht sich jedoch im Streitfall nicht mit dieser Frage auseinanderzusetzen. Denn unter Berücksichtigung der im Streitfall gegebenen Umstände ist das FG in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise davon ausgegangen, dass sich für die erzeugte Wärmeenergie ein (niedrigerer) Marktpreis von 2,521 Cent/kWh gebildet hat (dazu nachfolgend).
- 40** (2) Die für den erkennenden Senat bindenden Feststellungen des FG (vgl. § 118 Abs. 2 FGO) tragen seine Schlussfolgerung, wonach als Teilwert für die selbst erzeugte Wärmeenergie ein marktgerechter Preis von 2,521 Cent/kWh anzusetzen ist.
- 41** Das FG kam nach Würdigung der im Streitfall gegebenen Umstände zu dem Ergebnis, dass der mit dem Cousin des Gesellschafters für die Lieferung der Wärmeenergie vereinbarte Veräußerungspreis von 2,521 Cent/kWh marktgerecht war. Dieser Preis, so das FG, habe dem regional üblichen entsprochen, der für die Lieferung von Abwärme aus BHKW erzielbar gewesen sei.
- 42** Diese Würdigung des FG ist möglich und verstößt weder gegen Denkgesetze noch Erfahrungssätze. Sie kommt zu einem schlüssigen und plausiblen und damit für den erkennenden Senat bindenden Ergebnis. Das FG hatte im Rahmen der Ermittlung des Teilwerts nicht darüber zu befinden, ob der Liefervertrag zwischen der Klägerin und dem Cousin des Gesellschafters als Vertrag zwischen nahen Angehörigen zu qualifizieren und steuerrechtlich anzuerkennen war. Denn es war nicht die Frage zu klären, ob und in welcher Höhe die hieraus erzielten Betriebseinnahmen bei der Klägerin der Besteuerung zu unterwerfen sind. Vielmehr musste das FG darüber befinden, ob sich für Erzeugnisse gleicher Art und Güte, sprich für die durch die Klägerin als Betreiberin eines BHKW erzeugte Wärmeenergie ein (niedrigerer) Marktpreis gebildet hat. Dabei hat das FG nachvollziehbar ausgeführt, dass sich auf den für Abwärme erzielbaren Preis verschiedene Umstände preismindernd auswirkten. So entstünden u.a. für die Abnehmer der Abwärme zusätzliche Investitionskosten (Verlegung der Leitungen), die sich nur dann amortisierten, wenn die Belieferung mit Abwärme dauerhaft zu günstigeren Heizkosten als bisher führten. Weiter hat das FG aus den von der Klägerin vorgelegten Verträgen anderer, in der Umgebung angesiedelter Betreiber von BHKW gefolgert, dass sich der mit dem Cousin vereinbarte Preis im Rahmen des regional Üblichen bewegt habe. Nach alledem konnte das FG zu dem von ihm gefundenen Teilwert kommen.
- 43** bb) Geht man hingegen davon aus, dass der Marktpreis für die erzeugte Wärmeenergie in Höhe von 2,521 Cent/kWh höher als die Herstellungs-(Reproduktions-)kosten gewesen ist, käme eine Berücksichtigung der niedrigeren Herstellungs-(Reproduktions-)kosten als maßgeblicher Teilwert schon deshalb nicht in Betracht, weil der BFH, ebenso wie das FG, nach § 121 Satz 1 i.V.m. § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO an das Klagebegehren der Klägerin gebunden ist.
- 44** II. Soweit sich die Revision des FA dagegen wendet, dass das FG der Klage gegen den Verlustfeststellungsbescheid auf den 31.12.2013 stattgegeben hat, ist sie begründet. Insoweit ist das FG-Urteil aufzuheben und die Klage durch Prozessurteil als unzulässig abzuweisen.
- 45** Das FG hat rechtsfehlerhaft ein Sachurteil erlassen. Ein solches Urteil hätte nicht ergehen dürfen, weil die Klägerin nicht klagebefugt (§ 40 Abs. 2 FGO) war. Das Revisionsgericht hat das Vorliegen der Sachurteilsvoraussetzungen auch ohne Verfahrensrüge von Amts wegen zu prüfen (z.B. BFH-Urteil vom 03.09.2009 - IV R 38/07, BFHE 226, 283, BStBl II 2010, 60, unter II.1.a, m.w.N.).
- 46** 1. Nach § 40 Abs. 2 FGO ist eine Anfechtungsklage --so wie hier-- nur zulässig, wenn der Kläger geltend macht, durch den Verwaltungsakt in seinen Rechten verletzt zu sein.
- 47** Hierfür ist ein substantiiertes Vortrag erforderlich, der eine Rechtsverletzung durch den Verfügungssatz (Tenor) des angefochtenen Verwaltungsakts als möglich erscheinen lässt (Braun in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 40 FGO Rz 180). Nach § 10a Satz 6 GewStG ist die Höhe der vortragsfähigen Fehlbeträge (Gewerbeverluste) festzustellen. Bei Verlustfeststellungsbescheiden wird der Rechtsbehelfsführer daher regelmäßig klagebefugt sein, wenn er substantiiert vorträgt, dass ihm ein höherer als der festgestellte Fehlbetrag zusteht.
- 48** 2. Im Streitfall ist jedoch eine solche Rechtsverletzung nach dem Vortrag der Klägerin nicht möglich. Das FA hat für

das Jahr 2013 keine Verlustfeststellung vorgenommen, weil der Verlustvortrag aus dem Jahr 2012 (51.696 €) durch den Gewerbeertrag in 2013 (62.654 €) vollständig aufgebraucht wurde (vgl. § 10a Satz 7 GewStG). Die Feststellung eines vortragsfähigen Fehlbetrags wäre daher nur dann möglich, wenn der maßgebende Gewerbeertrag für 2013 aufgrund der von der Klägerin gegen die Gewinnermittlung erhobenen Einwände unter 51.696 € fallen könnte. Dies ist jedoch nicht möglich. Selbst wenn der private Wärmeverbrauch bereits dem Grunde nach keine Entnahme darstellte, läge der maßgebende Gewerbeertrag für 2013 noch immer weit über 51.696 €. Danach erscheint die Feststellung eines vortragsfähigen Fehlbetrags auf den 31.12.2013, mithin die Änderung des angefochtenen Verlustfeststellungsbescheids auf den 31.12.2013, als ausgeschlossen.

- 49** III. Der erkennende Senat entscheidet ohne mündliche Verhandlung; die Beteiligten haben übereinstimmend auf deren Durchführung verzichtet (§ 121 Satz 1 i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO).
- 50** IV. Die Kosten des Revisionsverfahrens sind zwischen dem FA und der Klägerin verhältnismäßig aufzuteilen (§ 136 Abs. 1 Satz 1, § 135 Abs. 1 und Abs. 2 FGO). Die Klägerin begehrt für das Streitjahr 2013 die Reduzierung des laufenden Gesamthandsgewinns um 1.472,21 € (Berücksichtigung eines Entnahmewerts von 716,79 € --28 433 kWh x 2,521 Cent/kWh-- anstelle von 2.189 €) sowie eine entsprechend erhöhte Verlustfeststellung nach § 10a GewStG, für das Streitjahr 2014 die Reduzierung des laufenden Gesamthandsgewinns um 1.383,41 € (Berücksichtigung eines Entnahmewerts von 926,59 € --36 755 kWh x 2,521 Cent/kWh-- anstelle von 2.310 €). Bei den Gewinnfeststellungen sind als Streitwert jeweils 25 % (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 29.02.2012 - IV E 1/12, Rz 10, m.w.N.), bei der Verlustfeststellung 10 % des streitigen Betrags anzusetzen (vgl. BFH-Beschluss vom 28.12.2009 - IV E 1/09, BFH/NV 2010, 666, unter II.2.). Hieraus ergibt sich ein Gesamtstreitwert in Höhe von 861,12 €. Danach unterliegt das FA mit rd. 83 %, die Klägerin mit rd. 17 %.
- 51** Über die Kosten des finanzgerichtlichen Verfahrens ist mit Rücksicht auf alle Streitgegenstände des Klageverfahrens einheitlich zu entscheiden (vgl. BFH-Urteil vom 24.07.2013 - I R 57/11, BFHE 243, 102, BStBl II 2016, 633, Rz 28). Diese Entscheidung bleibt daher dem abgetrennten Verfahren (Az. IV R 7/20) vorbehalten.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de