

# Biogasanlagen im Ertragsteuerrecht

von Steuerberater Jasper Reiter, Kiel

**I**n Bezug auf die ertragsteuerliche Würdigung von Biogasanlagen hat die Finanzverwaltung einen ersten Entwurf für ein BMF-Schreiben gefertigt, welches das bisherige BMF-Schreiben vom 6.3.2006 ablösen soll. Entsprechende Stellungnahmen zu diesem Entwurf – u. a. vom HLBS – wurden eingereicht. Wann mit einer endgültigen Veröffentlichung zu rechnen ist, ist derzeit noch ungewiss, aus dem Entwurf können jedoch bereits zum Teil aktuelle Sichtweisen der Finanzverwaltung abgeleitet werden. Im Folgenden werden die Aussagen des BMF-Schreibens genauer erläutert und auch die sich hieraus ergebenden Auswirkungen auf die bilanzielle Berücksichtigung von Investitionen im Rahmen der Flexibilisierung dargestellt.

## Übersicht

1. Abgrenzung von Einkunftsarten
2. Bewertung des Umlaufvermögens
3. Abschreibung von Biogasanlagen
4. Flexibilisierung
5. Zusammenfassung

## 1. Abgrenzung von Einkunftsarten

Biogasanlagen werden für die Gaserzeugung genutzt. In den meisten Fällen werden sie in Zusammenhang mit einem Blockheizkraftwerk (BHKW) zur Strom- und Wärmeerzeugung betrieben. Die Erzeugung von Biogas kann noch im Rahmen des landwirtschaftlichen Betriebes erfolgen. Bei der Erzeugung von Energie, z.B. durch Wind-, Solar- oder Wasserkraft, handelt es sich nicht um die planmäßige Nutzung der natürlichen Kräfte des Bodens i.S.d. § 13 Abs. 1 Satz 1 EStG. Der Absatz von Strom und Wärme führt zu Einkünften aus Gewerbebetrieb (R 15.5 Abs. 12 EStR 2012).

Nach der bisherigen Auffassung im BMF-Schreiben vom 6.3.2006 handelt es sich um einen einheitlichen Gewerbebetrieb Biogasanlage, wenn der Landwirt nahezu seine gesamte Ernte zur Energieerzeugung in einer Biogasanlage verwendet. Die Erzeugung der Biomasse und die Verarbeitung zu Strom stellen in diesem Fall die wirtschaftlichen Betätigungen des Steuerpflichtigen dar, die nach den Grundsätzen der R 15.5 Abs. 1 Sätze 4–6 EStR 2012 zu beurteilen sind. Da die gewerbliche Betätigung der Energieerzeugung im Vordergrund steht und sich nicht ohne Nachteil für das Gesamtunternehmen von der land- und forstwirtschaftlichen Erzeugung der Biomasse lösen lässt, liegt ein einheitlicher Gewerbebetrieb vor.

Dieser bisherige Ansatz soll mit dem neuen Entwurf des BMF-Schreibens nicht mehr gelten. Demnach besteht neben dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb ein gesonderter

Gewerbebetrieb nach § 15 Abs. 1 und 2 EStG. Die Überführung von Biomasse aus dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb in den Gewerbebetrieb ist nach Auffassung des Ministeriums entsprechend der Grundsätze des § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG vorzunehmen.

Hierbei werden sich jedoch in der Praxis bereits die ersten ertrag- und umsatzsteuerlichen Herausforderungen ergeben. Wie ist zum Beispiel der Buchwert der in der Biogasanlage eingesetzten Substrate, wie z. B. Gülle zu ermitteln? Diese Fragestellung wird sich auch im Rahmen des Vorsteuerabzuges für die Biogasanlage bei einem Innenumsatz mit dem pauschalierenden landwirtschaftlichen Betrieb ergeben. Zudem ist bei der Buchwertübertragung zu beachten, dass die Gewinnrealisierung (Veredelung) durch die Buchwertübertragung im Gewerbebetrieb entsteht. Unter Berücksichtigung dieser Herausforderungen und aus Haftungsgründen wurden in den vergangenen Jahren viele Biogasanlagen in gesonderten Personengesellschaften gegründet.

Für Personengesellschaften gab es in der Vergangenheit lediglich ein BFH-Urteil zur Kraftfahrzeugsteuerbefreiung gem. § 3 Nr. 7 KraftStG (Grüne Nummer), in dem einem landwirtschaftlichen Betrieb die Steuerbegünstigung für landwirtschaftliche Fahrzeuge untersagt wurde, da er als Mitunternehmer einer Biogasanlage seine überwiegenden Erzeugnisse als Substrat an die Biogasanlage veräußerte. Hieraus hätten auch ertragsteuerliche Konsequenzen für die Würdigung des landwirtschaftlichen Betriebes entnommen werden können. In der Neufassung des BMF-Schreibens bezieht die Finanzverwaltung hierzu jedoch eindeutig Stellung:

Bei einem entgeltlichen Verkauf der Biomasse an die Mitunternehmenschaft sind die Einnahmen nicht als Sonderbetriebseinnahme des beteiligten Land- und Forstwirts bei der Biogasanlagengesellschaft zu erfassen. Stattdessen sind die Einnahmen im Rahmen seines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs zu berücksichtigen. Der land- und forstwirtschaftliche (Einzel-)Betrieb des Mitunternehmers bleibt auch dann bestehen, wenn die Ernte überwiegend oder gar ausschließlich als Biomasse für die Energieerzeugung in der Personengesellschaft dient. Es liegt keine Überführung des land- und forstwirtschaftlichen (Einzel-)Betriebs in das Sonderbetriebs-

vermögen der Mitunternehmerschaft vor. Für eine unentgeltliche Abgabe sollen auch in diesem Fall die Grundsätze nach § 6 Abs. 5 EStG gelten.

Bei den erbrachten Dienstleistungen gegenüber der Biogasanlage durch den Mitunternehmer handelt es sich wie bisher nach den Grundsätzen des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG um Sonderbetriebseinnahmen. Hierauf ist insbesondere bei der Abrechnung und den Lieferbeziehungen der Substrate zu achten. Eine Lieferung „frei Platte“ beinhaltet auch den Transport, wird der Transport jedoch gesondert abgerechnet, so handelt es sich um eine gesonderte Sonderbetriebseinnahme.

## 2. Bewertung des Umlaufvermögens

Die Bewertung der zum Betreiben einer Biogasanlage eingelagerten Vorräte an Biomasse sind gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 und 2 EStG grundsätzlich mit den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten oder dem niedrigeren Teilwert zu bewerten.

Bei den Anschaffungskosten bzw. Herstellungskosten einer „stehenden Ernte“ sind unter anderem die folgenden direkt zurechenbaren Kosten für etwaige Ernte und Transport, Silierhilfsmittel, Silofolie und die Kosten für das Abdecken der Silage einzubeziehen.

Für den Fall, dass die Biomasse erst mit dem Verbrauch vom landwirtschaftlichen Betrieb an die Biogasanlage veräußert wird, gelten die Grundsätze des seinerzeitigen Buchführungserlasses (BMF vom 12.10.1981, IV B 4 – S 2163 – 63/81, IV A 7 – S 0312 – 6/81, BStBl. I 1981, 878, 880 i.V.m. R 14 Abs.3 EStR), wonach grundsätzlich das Feldinventar und die stehende Ernte zum UV des landwirtschaftlichen Betriebs gehören und somit mit ihren AHK zu aktivieren sind. Die Finanzverwaltung lässt es jedoch aus Vereinfachungsgründen zu, wenn landwirtschaftliche Betriebe mit jährlicher Fruchtfolge auf die Bestandsaufnahme und Bewertung verzichten. Gleiches gilt laut Buchführungserlass für selbst gewonnene, nicht zum Verkauf bestimmte Vorräte, wie z. B. Heu, Stroh, Silofutter, Trockenfutter, Dünger.

Da in diesem Fall die Vorräte jedoch zur Veräußerung bestimmt sind, ist z. B. die für die Biogasanlage bestimmte Silage zum Bilanzstichtag gegebenenfalls im Schätzungswege zu aktivieren. Sollte eine Aktivierung unterbleiben, so hat das Finanzgericht München in einem Gerichtsbescheid vom 9.5.2018 – 2 K 374/16 in einem etwas anders gelagerten Fall entschieden, dass die Billigkeitsmaßnahme nach § 163 Satz 2 AO im Rahmen des Wahlrechtes gem. Tz. 3.2.3 des vorab genannten Buchführungserlasses nicht gelten kann, wenn die selbsterzeugten Silomaisvorräte vermischt sind und insgesamt teilweise zum eigenen betrieblichen Verbrauch und teilweise zum Verkauf bestimmt sind. In einem entsprechend gelagerten Fall würde der Vereinfachungsgrundsatz nicht gelten, da für die Herstellungskosten für die zum Verkauf bestimmten Vorräte ohnehin ermittelt werden müssten.

Konkret bedeutet dies, dass bei einer Nichtaktivierung der zum Verkauf bestimmten Silage die Gefahr besteht, dass die gesamte Silage, inklusive der zum eigenbetrieblichen Verbrauch vorgesehenen, als Bestand mit den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten zu aktivieren ist und es hierdurch im Rah-

men einer Betriebsprüfung zu erheblichen Mehrergebnissen führen kann.

Ebenfalls im Entwurf des BMF-Schreibens aufgenommen wurde, dass zum Umlaufvermögen als unfertiges Erzeugnis „Biogas“ auch der Inhalt im Fermenter und im Nachgärer gehört. Diese Sichtweise dürfte auch bisher der gängigen Praxis entsprechen. Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist das unfertige Erzeugnis mit den bis zum Bilanzstichtag angefallenen Herstellungskosten nach R 6.3 EStR 2012 zu bewerten. Hierzu gehören insbesondere die Anschaffungskosten der Biomasse bzw. Substrate (z. B. Maissilage und Gülle), die erforderlich sind, um den Fermenter auf das erforderliche Maß zu füllen. Hierbei wird jedoch nicht berücksichtigt, dass die Substrate im Rahmen des Vergärungsprozesses einer Wertminderung unterliegen und daher eine Berücksichtigung maximal mit dem Teilwert erfolgen kann. Hierzu wird auf die Ausführungen von Herrn Stefan Heins im HLBS-Report 2011, S. 94 ff. (Bewertung Fermenterinhalt) verwiesen. Alternativ hat der HLBS in der Stellungnahme zum Entwurfsschreiben angeregt, die Bewertung der eingesetzten Substrate pauschaliert mit 50 % im Fermenter und 25 % im Nachgärer der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten anzusetzen. Für die Praxis bleibt daher die weitere Entwicklung abzuwarten.

## 3. Abschreibung von Biogasanlagen

Die Finanzverwaltung hat sich bis heute nicht klar geäußert, was eigentlich unter dem Begriff „Biogasanlage“ genau zu verstehen ist. So wurde der Begriff in der Vergangenheit in den Bundesländern seitens des Finanzamtes uneinheitlich verwendet. Teilweise wurde die Auffassung vertreten, dass ein BHKW Bestandteil eines Gesamtwirtschaftsgutes „Biogasanlage“ sei, teilweise wurden diese Wirtschaftsgüter getrennt beurteilt. Von steuerberatender Seite wurde stattdessen übereinstimmend mit der bisherigen Sichtweise des HLBS häufig die Biogasanlage in der Bilanz in diverse Wirtschaftsgüter unterteilt und mit verschiedenen Nutzungsdauern abgeschrieben. Das führte in vielen Betriebsprüfungen zu Streitigkeiten zwischen dem Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung.

Für die Finanzverwaltung sind die amtlichen AfA-Tabellen bindend – der Steuerpflichtige kann aber in begründeten Fällen von der allgemeinen Nutzungsdauer abweichen. Im Folgenden ist eine Übersicht der wesentlichen Wirtschaftsgüter einer Biogasanlage und ihrer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer laut HLBS bzw. der amtlichen AfA-Tabelle aus dem Skript „HLBS Umsatzsteuer 2018“ dargestellt.

Grundsätzlich ist der Begriff des Wirtschaftsgutes aus der bisherigen Rechtsprechung und nicht gesetzlich wie folgt definiert: Jeder greifbare betriebliche Vorteil, für den der Erwerber eines Betriebs etwas aufwenden würde (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 7.8.2000 – GrS 2/99, BFHE 192, 339, BStBl. II 2000, 632, unter C.II. der Gründe, m.w.N.). Es muss sich um einen Gegenstand handeln, der nach der Verkehrsanschauung einer besonderen Bewertung zugänglich ist. Des Weiteren muss das Wirtschaftsgut in einem eigenen, selbstständigen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehen und entsprechend in Erscheinung treten. Aus Rz. 18 des BFH-Urteils

Wirtschaftsgut	bewegliches WG	ND lt. HLBS	ND lt. AfA-Tabelle	Fundort / lfd. Nr.
GuB	nein	-	-	
Gebäude	nein	33 J.	33 J.	§ 7 Abs. 4 Nr.1 EStG
Umzäunung	nein	15 J.	17 J.	2.3.2 AfA allg.
Hofbefestigung, Kies, Schotter	nein	-	9 J.	2.1.2 AfA allg.
Hofbefestigung, Packlage	nein	15 J.	19 J.	2.1.1 AfA allg.
Siloanlage, Fahrsilo	ja	14 J.	16 J.	2.6.6 AfA LDW
Waagen	ja	15 J.	20 J. 14 J.	3.10.1 AfA allg. 2.7.8 AfA LDW
Biogasanlage	ja	16 J.	16 J.	2.6.1 AfA allg.
Einbringungstechnik	ja	6 J.	-	
Steuerungstechnik	ja	10 J.	-	
Gasfackel	ja	5 J.	-	
Transformator	ja	15 J.	-	
BHKW	ja	4 J. bzw. 7 J.	10 J.	3.1.4 AfA allg.
Wärmeleitung, Leitungsnetz	ja	-	10 J. 20 J.	2.7.10.3 AfA LDW 3.2.2 AfA Energie & Wasser

vom 14.04.2011 – IV R 46/09 zu den Fragestellungen von Wirtschaftsgütern eines Windparks. Aus dem Urteil über die Wirtschaftsgüter eines Windparks und die hieraus resultierenden Folgen der Abschreibung können im Allgemeinen viele grundsätzliche Aussagen entnommen werden.

Anhand des vorliegenden Entwurfes des BMF-Schreibens konkretisiert sich jedoch zunehmend die Sichtweise der Finanzverwaltung, in dem bundeseinheitlich geregelt werden soll, dass eine Biogasanlage über eine Nutzungsdauer von 16 Jahren abgeschrieben wird. Hierbei wird die Abschreibung der Biogasanlage anhand der AfA-Tabelle „Landwirtschaft und Tierzucht“ (BMF-Schreiben vom 19. November 1996, BStBl. I S. 1416) und die amtliche AfA-Tabelle für die allgemein verwendbaren Anlagegüter (BMF-Schreiben vom 15. Dezember 2000, BStBl. I S. 1532) abgeleitet.

Ebenso definiert das Schreiben in einer nicht abschließenden Aufzählung, welche Komponenten als unselbstständige Bestandteile der als einheitlich bewertbares Wirtschaftsgut anzusehenden Biogasanlage zu berücksichtigen und abzuschreiben sind. Demnach gehören zu einer Biogasanlage insbesondere der Gärbehälter/Fermenter mit dem Nachgärer, die dazugehörige Einbringungs-, Mess- und Steuerungstechnik, die Elektroinstallation, das Rührwerk, die Separierung, die Gasfackeln, der Gasspeicher und die Pumpstation.

Ein neben der Biogasanlage bestehendes Blockheizkraftwerk stellt hingegen ein selbstständig bewertbares Wirtschaftsgut dar. In diesem Zusammenhang wird auch deutlich gemacht, dass ein Blockheizkraftwerk (BHKW) mehr ist, als nur der Motor. Insbesondere die Anbindung des Motors sowie die Steuerungstechnik sind noch zu berücksichtigen. Eine beispielhafte Aufzählung der Komponenten wie bei einer Biogasanlage für das BHKW existiert jedoch nicht, so lautet es lediglich „die für den Betrieb eines Blockheizkraftwerkes notwendige Technik und der Motor sind regelmäßig unselbstständige Bestandteile des Blockheizkraftwerkes“. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer eines Blockheizkraftwerkes ist entsprechend der amtlichen AfA-Tabelle für die allgemein verwendbaren Anlagegüter 10 Jahre.

Im Entwurf ist zusätzlich noch ein Absatz aufgenommen worden, aus dem sich ergibt, dass für Blockheizkraftwerke, die bis zum 31. Dezember 2014 im Zusammenhang mit einer Biogasanlage angeschafft oder hergestellt worden sind, es nicht beanstandet wird, wenn das Blockheizkraftwerk als Teil der Biogasanlage über die Nutzungsdauer von 16 Jahren abgeschrieben wird, wenn dies seit der Anschaffung oder Herstellung erklärt wurde. Im konkreten Einzelfall kann dieses hilfreich sein, wobei im Wesentlichen vermehrt die Abschreibung des BHKW über ein separates Wirtschaftsgut mit einer kürzeren Laufzeit erfolgte.

Einerseits wird die Finanzverwaltung mit der Veröffentlichung dieses Schreibens für eine Klarstellung und einer bundesweit einheitlichen Anwendung der Nutzungsdauer durch die Finanzämter sorgen. Andererseits bleiben im konkreten Einzelfall viele Fragen offen.

Nicht abschließend bestimmt ist somit, ob der Transformator zur Umwandlung des erzeugten Stroms in das Leitungsnetz als Bestandteil des BHKWs zu berücksichtigen ist, da es sich um notwendige Technik handelt, oder ob es sich hierbei um ein eigenständiges Wirtschaftsgut handelt. Hierzu ebenfalls Rz. 19 und 20 aus dem o. g. BFH-Urteil vom 14.4.2011:

„Wird eine bewegliche Sache mit einer oder mehreren anderen beweglichen Sachen verbunden oder – wie im Streitfall – zu einer Anlage zusammengestellt, so ist zu entscheiden, ob es sich bei den einzelnen Gegenständen jeweils noch um selbstständige Wirtschaftsgüter handelt oder nur um unselbstständige Teile des anderen (verbundenen) Wirtschaftsguts. Ausschlaggebend dabei ist, ob die eingefügten oder die zusammengestellten Gegenstände weiterhin ihre selbstständige Bewertbarkeit behalten. Entscheidend für dieses Kriterium wiederum sind neben dem gemeinsamen Zweck insbesondere der Grad der Festigkeit einer vorgenommenen Verbindung, der Zeitraum, auf den eine Verbindung oder die gemeinsame Nutzung mehrerer beweglicher Sachen angelegt ist, sowie das äußere Erscheinungsbild. Ist Letzteres dadurch bestimmt, dass die Gegenstände für sich allein betrachtet unvollständig erscheinen oder gar ein Gegenstand ohne den/die anderen ein negatives Gepräge hat, ist regelmäßig von einem einheitlichen Wirt-

schaftsgut auszugehen (BFH-Urteil vom 9.8.2001 – III R 30/00, BFHE 196, 442, BStBl. II 2001, 842, m.w.N.). Eine Verbindung, die eine fortbestehende selbstständige Bewertbarkeit ausschließt, ist im Allgemeinen anzunehmen, wenn Wirtschaftsgüter über die einheitliche Zweckbestimmung durch den Steuerpflichtigen in seinem Betrieb hinaus durch eine technische Verbindung oder „Verzahnung“ in der Weise verflochten sind, dass durch die Abtrennung eines der Teile entweder für den zu beurteilenden einzelnen Gegenstand oder für das Wirtschaftsgut, aus dem er herausgetrennt wurde, die Nutzbarkeit für den Betrieb verloren geht (BFH-Urteil vom 21.7.1998 – III R 110/95, BFHE 186, 572, BStBl. II 1998, 789, m.w.N.). In einen betrieblichen Nutzungszusammenhang eingefügte Wirtschaftsgüter sind demnach als technisch aufeinander abgestimmt anzusehen, wenn zusätzlich zu einem wirtschaftlichen (betrieblichen) Zusammenhang ihre naturwissenschaftlichen oder technischen Eigenschaften auf einen gemeinsamen Einsatz angelegt sind. Hiervon ist in der Regel auszugehen, wenn einem Gegenstand ohne einen anderen bzw. ohne andere Gegenstände schon aus rein technischen Gründen allein keine Nutzbarkeit zukommt.“

Aus dieser Sichtweise und der hieraus gezogenen Konsequenz zur Windkraftanlage kann auch im Fall einer Verbindung zwischen BHKW und Kompakttransformator von einem einheitlichen Wirtschaftsgut ausgegangen werden, da dieser für die technische Transformation notwendig ist, um den produzierten Strom in das Stromnetz eines Energieversorgers einspeisen zu können. Hierdurch verliert der Transformator seine Selbstständigkeit und ist über die Nutzungsdauer von 10 Jahren mit dem BHKW abzuschreiben.

Zusätzlich fraglich ist, ob die übrigen Komponenten, wie z. B. Fahrsilos, Fuhrwerkswagen, Umzäunung etc. zu berücksichtigen sind und ob diese nach Auffassung der Finanzverwaltung ebenfalls zugehörig zum einheitlichen Wirtschaftsgut Biogasanlage sind. Unter Berücksichtigung der vorab aufgeführten Grundsätze handelt es sich hierbei jedoch um eigenständige Wirtschaftsgüter.

Die Auffassung der Finanzverwaltung hat zusammenfassend im Gegensatz zu der bisherigen Auffassung durch den HLBS für die Bestandteile der Biogasanlage und des Motors eine Verlängerung der Nutzungsdauern zur Folge. Im Gegenzug kann der Austausch von z. B. einer Gasfackel oder eines Motors sofort als abzugsfähige Betriebsausgabe berücksichtigt werden und muss nicht als neues Wirtschaftsgut aktiviert werden. Im Rahmen von Betriebsprüfungen kann sich hierdurch eine Kompensation ergeben.

#### Sicht der Rechtsprechung

Die Rechtsprechung hat sich bisher nur in zwei bekannten Urteilen mit dem Thema auseinandergesetzt. Das FG Münster unterstützt mit seinem Urteil vom 18.2.2015 – 11 K 2856/13 F die Sicht der Finanzverwaltung und sieht die Biogasanlage und das BHKW als zwei getrennte Wirtschaftsgüter an. Bezüglich der gewöhnlichen Nutzungsdauer musste das Gericht keine Aussagen treffen, da die Klägerin zunächst eine kürzere Nutzungsdauer für das BHKW angenommen hatte, sich im Laufe des Verfahrens aber mit der Finanzverwaltung auf 10 Jahre geeinigt hatte.

In einem weiteren Urteil des FG Münster vom 28.6.2018 – 6 K 845/15 G,F kommt das Gericht zu einer einheitlichen durchschnittlichen Nutzungsdauer der Biogasanlage mit BHKW, Wärmenetz und Transformator von zehn Jahren. Allerdings verweist das Gericht selber darauf, dass es sich hier um einen spezifischen Einzelfall handelt, der nicht im Widerspruch zu dem erstgenannten Urteil steht. Insofern halten wir dieses Urteil über den Einzelfall hinaus für kaum anwendbar.

#### 4. Flexibilisierung

Die Grundlagen der Flexibilisierung von Biogasanlagen stammen aus dem EEG 2012 und wurden ursprünglich im EEG 2017 durch den „Flexdeckel“ auf einen bundesweiten Ausbau von 1.350 MW beschränkt. Durch das Energiesammelgesetz vom 30.11.2018 wurde der „Flexdeckel“ auf 1.000 MW abgesenkt. Der Anspruch auf die Flexprämie endet aber nun erst nach sechzehn Monaten nach Erreichen des Deckels, sodass sich in Planung befindliche Projekte auch nach Erreichen des „Flexdeckels“ realisieren lassen.

Grundsätzlich bedeutet Flexibilisierung, dass die Blockheizkraftwerke (BHKW) an den Biogasanlagen den Strom nicht mehr kontinuierlich 24 Stunden und 7 Tage produzieren, sondern das Biogas dann zu Strom verarbeitet wird, wenn am Markt auch Strom benötigt wird. Entscheidend ist hierbei, dass über ein Jahr nicht mehr Strom, sondern bedarfsgerecht produziert wird. Für die bedarfsgerechte Produktion wird das bisherige BHKW überbaut. Nach dem Gesetzestext des EEG wird maximal eine vierfache Überbauung gefördert. So kann ein 500 kW BHKW auf anschließend 2,5 MW überbaut werden. Für die Überbauung wird eine Förderung in Höhe von rund 130 € je Zusatzleistung über die Bemessungsleistung hinaus für einen Förderzeitraum von 10 Jahren bzw. max. bis zum Ende des ursprünglichen 20-jährigen EEG-Zeitraums gewährt. Zudem handelt es sich bei einer entsprechenden Investition bereits um eine Vorbereitung für ein Ausschreibungsverfahren nach der EEG-Grundvergütung, da dann eine doppelte Überbauung für die Teilnahme am Ausschreibungsverfahren notwendig ist.

Zur Übersicht über die Finanzierungskosten im Rahmen der Flexibilisierung gilt Darstellung von Schönemann-Plag auf Seite 149.

Bei einer Investition in die Flexibilisierung einer Biogasanlage wird tatsächlich nicht nur eine Investition getätigt, sondern im Rahmen einer Gesamtinvestition sowohl die Biogasanlage als auch das BHKW in Teilen erweitert und verbessert oder es werden einfach nur Einzelteile ausgetauscht. Grundsätzlich können in diesem Zusammenhang verschiedene Arten von Investitionen unterschieden werden, die steuerrechtlich jeweils unterschiedlich behandelt werden:

- **Erhaltungsaufwand:**

Soweit im Rahmen des Ausbaus lediglich vorhandene Wirtschaftsgüter repariert werden, sind die dafür entstehenden Kosten sofort als Betriebsaufwand voll gewinnmindernd zu berücksichtigen. Zur Abgrenzung von Aufwendungen während der Erweiterung von Herstellungskosten kann das BMF-Schreiben zur Abgrenzung von Herstellungskosten und Erhaltungsaufwen-

Option	Flex 1.0 Investition €	Flex 2.0 Investition €	Flex 4.0 Investition €
Planung, Gutachten, Genehmigung	35.000	45.000	90.000
BHKW	549.000	720.800	1.199.400
Transformator	128.000	140.000	180.000
Steuertechnik	10.000	25.000	120.000
Gasreinigung	60.000	81.000	0
Gaslager	-	70.000	450.000
Wärmespeicher (70%)	-	78.750	350.000
Strom, Wärme	20.000	40.000	80.000
Planungsreserve (5%)	40.000	70.000	140.000
Σ	842.000	1.270.000	2.610.000

dungen vom 18.7.2003 (BStBl. I S. 386) grundsätzlich angewandt werden, auch wenn die wesentlichen Abgrenzungskriterien für Immobilien gelten, ergeben sich hieraus Anhaltspunkte. Hierzu z. B. der Austausch einer Gasfackel nach 7 Jahren und Ersetzung durch eine neue oder der Austausch eines Motors mit der gleichen Nennleistung.

- Herstellungskosten eines neuen Wirtschaftsgutes im Rahmen der wesentlichen Verbesserung:

Wenn durch die getätigten Maßnahmen und Teile dem bisherigen Wirtschaftsgut ein neues Gepräge gegeben wird, entsteht im Rahmen der wesentlichen Erweiterung ein neues Wirtschaftsgut (H 7.3 Keine nachträglichen Herstellungskosten). Die Bemessungsgrundlage ergibt sich hierbei aus dem bisherigen Buchwert zuzüglich der Investitionen. Im Rahmen der Flexibilisierung kann es sich bei den Kosten für die Erweiterung (Überbauung) des BHKWs, die Einbindung neuer Steuerungstechniken und eines Transformators um Herstellungskosten eines neuen Wirtschaftsguts handeln, welches dann über die Nutzungsdauer nach den amtlichen AfA-Tabellen von 10 Jahren abzuschreiben ist (R 7.3 Abs. 5 EStR). Die Nutzungsdauer eines Wirtschaftsgutes kann neben dem technischen auch durch den wirtschaftlichen Verbrauch beschränkt sein. Wenn die restliche wirtschaftliche Nutzungsdauer durch das EEG kürzer als zehn Jahre ist, gehen wir auch von einer entsprechenden kürzeren wirtschaftlichen Nutzungsdauer aus.

- Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Erweiterung:

Per Definition nach § 255 HGB führt die „Erweiterung“ eines Wirtschaftsgutes ebenfalls zu Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten, die zu aktivieren und verteilt auf die Nutzungsdauer zu berücksichtigen sind. Hierbei gilt, dass nachträgliche Herstellungskosten zu berücksichtigen sind, als wären sie zu Beginn des Wirtschaftsjahres entstanden. Im Zeitpunkt der Beendigung der Maßnahme sind die Nutzungsdauern der Biogasanlage neu zu schätzen. Im Zusammenhang mit der Erweiterung des Gasspeichers durch den Austausch der Gashauben auf der Biogasanlage für ein größeres Gasspeichervolumen handelt es sich um eine Erweiterung, durch welche die Nutzungsdauer der Biogasanlage als solches jedoch nicht verlängert wird. Somit sind die getätigten Aufwendungen über die Restnutzungsdauer der Biogasanlage zu berücksichtigen.

Wird in einer Abwandlung das Gaslager durch einen externen Gasspeicher erweitert, ist nach dem vorliegenden Entwurf der

Finanzverwaltung auch dieser der Biogasanlage hinzuzurechnen. Allerdings ist ein externer Gasspeicher grundsätzlich auch ohne die Biogasanlage eigenständig nutzbar und auch ohne großen Aufwand von dieser zu trennen. Damit sind die Voraussetzungen für die steuerliche Behandlung als ein eigenes Wirtschaftsgut vorhanden mit der Folge einer eigenen Abschreibung, getrennt von der Biogasanlage. Aussagen der Finanzverwaltung zur steuerlichen Behandlung dieser Fälle liegen nicht vor.

Wird im Rahmen der Flexibilisierung der Biogasanlagen auch in einen zusätzlichen Warmwasserspeicher investiert, stellt sich die Frage, ob dieser zur Biogasanlage gehört, ein eigenständiges Wirtschaftsgut darstellt, oder im Zusammenhang mit dem ggf. bereits bestehenden Wärmenetz betrachtet werden muss. Grundsätzlich wird das Wärmenetz als ein eigenständiges Wirtschaftsgut betrachtet, da dieses unabhängig von einer Biogasanlage betrieben werden kann und im Rahmen des BMF-Schreibens auch nicht als gesonderter Bestandteil exemplarisch aufgeführt wurde. Wird in ein solches Wärmenetz ein Warmwasserspeicher integriert, stellt dies nach meiner Auffassung eine Verbesserung und Erweiterung des Wirtschaftsgutes Wärmenetz dar, ohne dass dabei ein neues Wirtschaftsgut entsteht. Der Wärmespeicher ist also den Anschaffungskosten des Wärmenetzes hinzuzurechnen und auf dessen Restnutzungsdauer abzuschreiben, entsprechend analog zur Erweiterung der Biogasanlage durch eine Vergrößerung des Speichervolumens. Eine Äußerung durch die Finanzverwaltung liegt jedoch nicht vor.

## 5. Zusammenfassung

Durch den Entwurf des BMF-Schreibens werden einige strittige Gesichtspunkte aus Sicht der Finanzverwaltung definiert. Diese stimmen im Wesentlichen mit der bisherigen Auffassung der Gerichte überein. Im Rahmen von Investitionen in die Flexibilisierung von Biogasanlagen sind die Investitionen differenziert zu betrachten. Während an der nach BMF-Auffassung definierten Biogasanlage keine wesentlichen Veränderungen erfolgen, entsteht mit dem Ausbau des Blockheizkraftwerkes ein neues

Wirtschaftsgut, welches über die Nutzungsdauer gesondert abzuschreiben ist.



Steuerberater Jasper Reiter, Bachelor of Arts,  
Wetreu LBB Kiel