Bundesministerium der Finanzen

Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Nur per E-Mail

Oberste Finanzbehörden der Länder

MDgin Gerda Koszinowski
Unterabteilungsleiterin IIIC

Wilhelmstraße 97
10117 Berlin

Tel. +49 30 18 682-0

IIIC2@bmf.bund.de

www.bundesfinanzministerium.de

31. März 2025

Betreff: Umsatzsteuer;
Umsatzsteuerrechtliche Behandlung des Direktverbrauchs aus dem Betrieb von Anlagen zur Energieerzeugung;
BFH-Urteil vom 15. März 2022, V R 34/20;
BFH-Urteil vom 9. November 2022, XI R 31/19;
BFH-Urteil vom 29. November 2022, XI R 18/21 und
BFH-Urteil vom 11. Mai 2023, V R 22/21
GZ: III C 2 - S 7124/00010/002/109
DOK: COO.7005.100.3.11635505

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Inhaltsverzeichnis

I. Grundsätze der BFH-Urteile XI R 18/21, V R 22/21, V R 34/20 und XI R 31/19 1
II. Änderungen des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses 3
Anwendungsregelung 9
Schlussbestimmungen 9

Nach Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt für die umsatzsteuerliche Behandlung des Direktverbrauchs aus dem Betrieb von Anlagen zur Energieerzeugung Folgendes:

I. Grundsätze der BFH-Urteile XI R 18/21, V R 22/21, V R 34/20 und XI R 31/19

1 Mit den Urteilen vom 29. November 2022, XI R 18/21, und vom 11. Mai 2023, V R 22/21, hat der BFH entschieden, dass die Zahlung eines sog. KWK-Zuschlags für nicht eingespeisten, sondern dezentral verbrauchten Strom gemäß § 4 Absatz 3a KWKG 2009 nicht zu einer Lieferung im Sinne von § 3 Absatz 1 UStG führe. Der von einem Anlagenbetreiber erzeugte und dezentral

verbrauchte Strom würde daher weder an den Stromnetzbetreiber geliefert noch an den Anlagenbetreiber zurückgeliefert. Der sog. Direktverbrauch bei zuschlagsberechtigten KWK-Anlagen führe im Ergebnis nicht zu einer Lieferung an den Betreiber des Stromnetzes (Netzbetreiber).

2 Zur Begründung dieser Entscheidungen führt der BFH aus, dass eine steuerbare Lieferung erfordere, dass der Unternehmer die Verfügungsmacht an einem Gegenstand gegen Entgelt verschaffe. Lieferungen seien nach § 3 Absatz 1 UStG Leistungen, durch die ein Unternehmer oder in seinem Auftrag ein Dritter den Abnehmer oder in dessen Auftrag einen Dritten befähige, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen. Als Lieferung von Gegenständen gelte danach die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen. Der vom Anlagenbetreiber erzeugte und selbst verbrauchte Strom werde jedoch bereits verwendet und könne somit für eine Lieferung an den Netzbetreiber nicht mehr zur Verfügung stehen. Infolge der fehlenden Einspeisung des Stroms in das allgemeine Stromnetz werde weder Substanz, noch Wert oder Ertrag des erzeugten und dezentral verbrauchten Stroms übertragen. Die Netzbetreiber hätten über den dezentral verbrauchten Strom der Anlagenbetreiber keine Verfügungsmacht erlangt. Insoweit würde kein Strom in das Netz des Netzbetreibers eingespeist.

3 Zum anderen stellte der BFH fest, dass eine Stromlieferung von dem Netzbetreiber an den KWK-Anlagenbetreiber nicht fingiert werden könne. Aus einer bloßen Vergütungsregelung, wie sie in § 4 Absatz 3a KWKG 2009 normiert sei, folge nicht, dass der Zahlende Empfänger einer Leistung sei. Folglich sei die Lieferung des Anlagenbetreibers an den Netzbetreiber auf die tatsächlich in das Netz eingespeiste Menge begrenzt. Eine fiktive Rücklieferung der selbst verbrauchten Menge sei damit hinfällig. Die Verneinung der Lieferung im Anwendungsbereich des § 4 Absatz 3a KWKG 2009 spreche auch dafür, dass es auch im Rahmen der sog. kaufmännisch-bilanziellen Einspeisung nicht zu einer Lieferung komme. Denn der Anlagenbetreiber "lieferte" den selbst erzeugten Strom in seinem eigenen Stromnetz (sog. Kundenanlage), ohne bilanziell eine Stromeinspeisung in das Elektrizitätsversorgungsnetz und eine Stromentnahme aus dem Elektrizitätsversorgungsnetz vorzunehmen.

4 Mit den Urteilen vom 15. März 2022, V R 34/20, und vom 9. November 2022, XI R 31/19, hat der BFH zur Umsatzbesteuerung der Wärmeabgabe aus einem Blockheizkraftwerk bzw. aus einer Biogas-Anlage entschieden, dass der Ansatz des durchschnittlichen Fernwärmepreises anstelle anteiliger Selbstkosten als Bemessungsgrundlage für die unentgeltliche Wertabgabe gegen § 10 Absatz 4 Satz 1 Nr. 1 UStG verstoße und daher unzulässig sei. Die Bemessungsgrundlage für eine unentgeltliche Wertabgabe von Wärme nach § 3 Absatz 1b Satz 1 Nr. 1 UStG ist nach den Selbstkosten zu bestimmen, wenn ein Einkaufspreis für den entnommenen oder für einen gleichartigen Gegenstand am Markt nicht ermittelt werden kann. Dies ist z. B. der Fall, wenn die Anlage zur Produktion von Wärme nicht auch an ein Fernwärmenetz angeschlossen ist. Außerdem hat die Aufteilung der Selbstkosten nicht nach der „energetischen Methode“ (Aufteilung nach der erzeugten Menge an elektrischer und thermischer Energie (in kWh)), sondern vielmehr anhand der Marktpreismethode zu erfolgen, bei der auf einen tatsächlichen oder ggf. fiktiven Umsatz (Marktwert) abzustellen ist.

5 Nicht nur natürliche Personen im Sinne des § 15 AO, sondern auch Gesellschaften, an denen der Unternehmer beteiligt ist, können nahestehende Personen sein, wenn zwischen Unternehmer und Gesellschaft enge rechtliche, wirtschaftliche oder persönliche Beziehungen bestehen.

II. Änderungen des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses

6 Der Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) vom 1. Oktober 2010, BStBl I S. 846, der zuletzt durch das BMF-Schreiben vom 27. März 2025 - III C 3 - S 7359/00050/005/072 (COO.7005.100.4.11595031), BStBl I S. xxx, geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. Abschnitt 2.5 wird wie folgt gefasst:

„2.5. Betrieb von Anlagen zur Energieerzeugung

(1) [1]Soweit der Betreiber einer unter **das** EEG fallenden Anlage oder einer unter **das** KWKG fallenden Anlage zur Stromgewinnung den erzeugten Strom **gegen Entgelt** ganz oder teilweise, regelmäßig und nicht nur gelegentlich in das allgemeine Stromnetz einspeist, dient diese Anlage ausschließlich der nachhaltigen Erzielung von Einnahmen aus der Stromerzeugung (vgl. BFH-Urteil vom 18.12.2008 – V R 80/07, BStBl II 2011 S. 292). [2]Eine solche Tätigkeit begründet daher – unabhängig von der Höhe der erzielten Einnahmen und unabhängig von der leistungsmäßigen Auslegung der Anlage – die Unternehmereigenschaft des Betreibers, sofern dieser nicht bereits anderweitig unternehmerisch tätig ist. [3]Ist eine solche Anlage – unmittelbar oder mittelbar – mit dem allgemeinen Stromnetz verbunden, kann davon ausgegangen werden, dass der Anlagenbetreiber eine unternehmerische Tätigkeit im Sinne der Sätze 1 und 2 ausübt. [4]Eine Unternehmereigenschaft des Betreibers der Anlage ist grundsätzlich nicht gegeben, wenn eine physische Einspeisung des erzeugten Stroms nicht möglich ist (z. B. auf Grund unterschiedlicher Netzspannungen), weil hierbei kein Leistungsaustausch zwischen dem Betreiber der Anlage und dem des allgemeinen Stromnetzes vorliegt.

Kaufmännisch-bilanzielle Einspeisung nach **dem** EEG

(2) [1]Die bei der sog. kaufmännisch-bilanziellen Einspeisung in ein Netz angebotene und nach **dem** EEG vergütete Elektrizität wird umsatzsteuerrechtlich vom EEG-Anlagenbetreiber **nicht** an den vergütungspflichtigen Netzbetreiber geliefert, wenn der Verbrauch tatsächlich innerhalb eines Netzes erfolgt, das kein Netz für die allgemeine Versorgung ist und das vom Anlagenbetreiber selbst oder einem Dritten, der kein Netzbetreiber im Sinne des EEG ist, betrieben wird. **[2]Eine umsatzsteuerrechtlich unerhebliche kaufmännisch-bilanzielle Einspeisung im Sinne des Satzes 1 liegt vor, wenn der Anlagenbetreiber den selbst erzeugten Strom in seinem eigenen Stromnetz (sog. Kundenanlage) „liefert“, ohne bilanziell eine Stromeinspeisung in das Elektrizitätsversorgungsnetz und eine Stromentnahme aus dem Elektrizitätsversorgungsnetz vorzunehmen (vgl. BFH-Urteil vom 29.11.2022 – XI R 18/21, BStBl II 2025 S. XXX).**

Wiederverkäufereigenschaft des Anlagenbetreibers

(3) [1]Betreiber von dezentralen Stromgewinnungsanlagen (z. B. Photovoltaik- bzw. Windkraftanlagen, Biogas-Blockheizkraftwerke) sind regelmäßig keine Wiederverkäufer von Elektrizität (Strom) im Sinne des § 3g UStG (vgl. Abschnitt 13b.3a Abs. 2 Sätze 3 und 4). [2]Zum Begriff des Wiederverkäufers von Elektrizität im Sinne des § 3g Abs. 1 UStG vgl. Abschnitt 3g.1 Abs. 2 und 3. [3]Besteht die Tätigkeit des Anlagenbetreibers sowohl im Erwerb als auch in der Herstellung von Strom zur anschließenden Veräußerung, ist bei der Beurteilung der Wiederverkäufereigenschaft ausschließlich das Verhältnis zwischen erworbenen und veräußerten Energiemengen maßgeblich. [4]Werden daher mehr als die Hälfte der zuvor erworbenen Strommengen weiterveräußert, erfüllt der Unternehmer die

Wiederverkäufereigenschaft im Sinne des § 3g UStG. [5]Ist er danach Wiederverkäufer von Strom, fallen auch die Lieferungen der selbsterzeugten Strommengen an einen anderen Wiederverkäufer unter die Regelung des § 13b Abs. 2 Nr. 5 Buchstabe b UStG.

Beispiel:

[1]A produziert als Betreiber einer dezentralen Stromgewinnungsanlage 50 Einheiten Strom und veräußert diese 50 Einheiten insgesamt an einen anderen Anlagenbetreiber W. [2]W produziert ebenfalls 50 Einheiten Strom. [3]Die darüber hinaus erworbenen 50 Einheiten des A werden zusammen mit den selbsterzeugten 50 Einheiten (= 100 Einheiten) von W an einen Direktvermarkter (= Wiederverkäufer) veräußert.

[4]Da A ausschließlich die selbst erzeugten Strommengen veräußert und darüber hinaus keine weiteren Strommengen mit dem Ziel der Veräußerung erworben hat, ist dieser kein Wiederverkäufer im Sinne des § 3g UStG. [5]W hingegen ist Wiederverkäufer im Sinne des § 3g UStG, da er mehr als die Hälfte der zuvor erworbenen Stromeinheiten (hier: 50, mithin 100 %) weiterveräußert. [6]Die gesamte Stromlieferung des W an den Direktvermarkter unterliegt daher den Regelungen des § 13b UStG. [7]Dass in der veräußerten Strommenge auch selbst produzierte Stromeinheiten enthalten sind, ist unerheblich.

Photovoltaikanlagen

(4) [1]**Nach dem EEG ist ein Netzbetreiber zur Abnahme, Weiterleitung und Verteilung sowie Vergütung der gesamten vom Betreiber einer Anlage im Sinne des EEG erzeugten Elektrizität verpflichtet.** [2]**Die Stromlieferung des Betreibers einer Photovoltaikanlage an den Netzbetreiber umfasst umsatzsteuerrechtlich den physisch eingespeisten und den nicht unter Absatz 2 fallenden kaufmännisch-bilanziell weitergegebenen Strom.** [3]**Die Einspeisevergütung ist in diesen Fällen Entgelt für Lieferungen des Anlagenbetreibers und kein Zuschuss.** [4]**Der nicht eingespeiste, dezentral verbrauchte Strom wird nach EEG nicht (mehr) vergütet und ist nicht Gegenstand der Lieferung an den Netzbetreiber; auch aus einer bloßen Vergütungsregelung folgt nicht, dass der Netzbetreiber für den nicht eingespeisten, dezentral verbrauchten Strom Empfänger einer Leistung ist.** [5]**Der von einem Anlagenbetreiber erzeugte und dezentral verbrauchte Strom gilt weder als an den Stromnetzbetreiber geliefert noch als an den Anlagenbetreiber zurückgeliefert (vgl. BFH-Urteil vom 29.11.2022 – XI R 18/21, BStBl II 2025 S. XXX).** [6]**Soweit die erzeugte Energie vom Anlagenbetreiber nachweislich dezentral verbraucht wird (sog. Direktverbrauch) und der Anlagenbetreiber hierfür (noch) nach EEG vergütet wird, liegt mangels Vorliegens eines Leistungsaustauschs ein nichtsteuerbarer, echter Zuschuss an den Anlagenbetreiber vor.**

(5) [1]**Entgelt für die Lieferung des Anlagenbetreibers an den Netzbetreiber ist die in der jeweils anzuwendenden Fassung des EEG festgelegte Einspeisevergütung für den physisch eingespeisten und den nicht unter Absatz 2 fallenden kaufmännisch-bilanziell weitergegebenen Strom.** [2]**Die Umsatzsteuer ist in den Einspeisevergütungsbeträgen nach EEG nicht enthalten.**

(6) [1]**Führt der dezentrale Stromverbrauch zu einer steuerpflichtigen unentgeltlichen Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG (vgl. hierzu Abschnitte 3.2 und 3.3), ist für die Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG der fiktive Einkaufspreis im Zeitpunkt des Umsatzes maßgebend (vgl. BFH-Urteil vom 12.12.2012 – XI R 3/10, BStBl II 2014 S. 809).** [2]**Bezieht der Photovoltaikanlagenbetreiber von einem Energieversorgungsunternehmen zusätzlich Strom, liegt ein dem selbstproduzierten Strom gleichartiger Gegenstand vor, dessen Einkaufspreis als (fiktiver) Einkaufspreis anzusetzen ist.** [3]**Sofern der Betreiber seinen Strombedarf allein durch den dezentralen Verbrauch deckt, ist als fiktiver Einkaufspreis der Strompreis des Stromgrundversorgers anzusetzen.** [4]**Die Beweis- und Feststellungslast für die Ermittlung und die Höhe des fiktiven Einkaufspreises obliegt dem Photovoltaikanlagenbetreiber.**

(7) [1]**Die Menge des dezentral verbrauchten Stroms wird durch Abzug der an den Netzbetreiber tatsächlich gelieferten Strommenge von der insgesamt erzeugten Strommenge ermittelt.** [2]**Bei Photovoltaikanlagen ohne eine entsprechende Messeinrichtung kann die erzeugte Strommenge aus Vereinfachungsgründen unter**

Berücksichtigung einer durchschnittlichen Volllaststundenzahl von 1.000 kWh/kWp (jährlich erzeugte Kilowattstunden pro Kilowatt installierter Leistung) geschätzt werden. [3]Messeinrichtungen zur Abgrenzung der selbst verbrauchten Strommenge sind nur noch dann nötig, wenn dieser Strom nach dem EEG vergütet wird. [4]Im Falle einer unterjährigen Nutzungseinschränkung (z. B. Defekt, Ausfall) oder einer Anschaffung im laufenden Jahr ist die Volllaststundenzahl entsprechend zeitanteilig anzupassen. [5]Sofern der Anlagenbetreiber die tatsächlich erzeugte Strommenge nachweist (z. B. durch einen Stromzähler), ist dieser Wert maßgebend.

Beispiel:

[1]Photovoltaikanlagenbetreiber P lässt zum 01.01.01 (vor Inkrafttreten des § 12 Abs. 3 UStG) auf dem Dach seines Einfamilienhauses eine Photovoltaikanlage mit einer Leistung von 5 kW (peak) installieren [2]Der dezentral (selbst) verbrauchte Strom wird nach dem EEG nicht vergütet. [3]Die Anschaffungskosten betragen 10.000 € zzgl. 1.900 € Umsatzsteuer. [4]P beabsichtigt bei Anschaffung ca. 20 % des erzeugten Stroms privat zu verbrauchen. [5]Im Jahr 01 speist P Strom in Höhe von 3.900 kWh ein. [6]P kann die insgesamt erzeugte Strommenge nicht nachweisen. [7]Zur Deckung des eigenen Strombedarfs von 4.000 kWh bezieht P zusätzlich Strom von einem Energieversorgungsunternehmen zu einem Preis von 25 Cent pro kWh (Bruttopreis), demnach 21,01 Cent (Nettopreis) pro kWh.

[8]P erbringt mit der Einspeisung des Stroms eine Lieferung an den Netzbetreiber. [9]Die Photovoltaikanlage wird teilunternehmerisch genutzt. [10]Da die nichtunternehmerische Verwendung in einer unternehmensfremden (privaten) Nutzung besteht, hat P das Wahlrecht, die Photovoltaikanlage vollständig seinem Unternehmen zuzuordnen und den vollen Vorsteuerbetrag in Höhe von 1.900 € aus der Anschaffung geltend zu machen. [11]In diesem Fall führt der dezentrale Verbrauch zu einer unentgeltlichen Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG, die wie folgt zu berechnen ist:

[12]Da P die insgesamt erzeugte Strommenge nicht nachweisen kann, ist diese anhand einer Volllaststundenzahl von 1.000 kWh/kWp mit 5.000 kWh (5 kW installierte Leistung x 1.000 kWh) zu schätzen. [13]Hiervon hat P 3.900 kWh eingespeist, sodass der anzunehmende dezentrale Verbrauch im Jahr 01 1.100 kWh beträgt. [14]Als Bemessungsgrundlage ist nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG der fiktive Einkaufspreis maßgebend. [15]Als fiktiver Einkaufspreis ist der Netto-Strompreis in Höhe von 21,01 Cent anzusetzen. [16]Die Bemessungsgrundlage der unentgeltlichen Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG beträgt im Jahr 01 somit rund 231,11 € (1.100 kWh x 21,01 Cent); es entsteht Umsatzsteuer in Höhe von 43,91 € (231,11 € x 19 %).

(8) **[1]Stellen ein Stromspeicher, eine Wallbox oder ähnliche nicht wesentliche Komponenten einer Photovoltaikanlage (vgl. Abschnitt 12.18 Abs. 9) im Einzelfall umsatzsteuerrechtlich jeweils eigenständige Zuordnungsobjekte dar (vgl. Abschnitt 15.2c Abs. 9), ist ein Vorsteuerabzug aus der Anschaffung oder Herstellung des jeweiligen Geräts nicht zulässig, wenn der gespeicherte oder durchfließende Strom zu weniger als 10 % für unternehmerische Zwecke des Anlagenbetreibers verbraucht wird (§ 15 Abs. 1 Satz 2 UStG). [2]Bei gleichzeitiger Anschaffung einer Photovoltaikanlage und eines Stromspeichers in einem einheitlichen (Werk-)Vertrag liegt eine Sachgesamtheit im Sinne des Abschnitts 3.1 Abs. 1 Satz 4 vor. [3]Zuordnungsobjekt im Sinne von Abschnitt 15.2c ist in diesem Fall die Gesamtanlage.**

(9) **[1]Aus der Errichtung und dem Betrieb einer Photovoltaikanlage ist der Anlagenbetreiber unter den allgemeinen Voraussetzungen des § 15 UStG zum Vorsteuerabzug berechtigt. [2]Wird der erzeugte Strom nur zum Teil unternehmerisch (z. B. zur entgeltlichen Einspeisung oder Verwendung für unternehmerische Tätigkeiten) und im Übrigen im Rahmen des dezentralen Verbrauchs nichtunternehmerisch verwendet, liegt eine teilunternehmerische Verwendung vor. [3]Diese berechtigt grundsätzlich nur im Umfang der unternehmerischen Verwendung zum Vorsteuerabzug (vgl. Abschnitt 15.2b Abs. 2), wobei die unternehmerische Nutzung mindestens 10 % betragen muss (§ 15 Abs. 1**

Satz 2 UStG). [4]Zum Vorsteuerabzug aus Baumaßnahmen, die der Unternehmer im Zusammenhang mit der Installation einer Photovoltaikanlage in Auftrag gibt, vgl. Abschnitt 15.2c Abs. 8 Beispiele 1 und 2.

(10) **[1]Soweit eine Photovoltaikanlage für nichtwirtschaftliche Tätigkeiten i. e. S. verwendet wird (vgl. Abschnitt 2.3 Abs. 1a), ist eine Zuordnung der Anlage zum Unternehmen nicht möglich (vgl. Abschnitt 15.2c Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe a). [2]Der Vorsteuerabzug aus der Anschaffung der Photovoltaikanlage ist insoweit ausgeschlossen. [3]Die erforderliche Aufteilung der Eingangsleistungen ist analog zu § 15 Abs. 4 UStG nach einem sachgerechten Aufteilungsschlüssel vorzunehmen (vgl. hierzu Abschnitt 15.17 Abs. 3 und 3a). [4]Zur Ermittlung der dezentral verbrauchten Strommenge vgl. Absatz 7. [5]Erhöht sich der dezentrale Stromverbrauch für nichtwirtschaftliche Tätigkeiten i. e. S., unterliegt die Erhöhung der Wertabgabenbesteuerung nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG. [6]Bei Erhöhung der unternehmerischen Verwendung des erzeugten Stroms kommt eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG aus Billigkeitsgründen in Betracht (vgl. Abschnitt 15a.1 Abs. 7). [7]Zum Berichtigungszeitraum vgl. Abschnitt 15a.3.**

(11) **[1]Besteht die nichtunternehmerische Verwendung der Photovoltaikanlage in einer unternehmensfremden (privaten) Nutzung, hat der Unternehmer ein Zuordnungswahlrecht und kann den vollen Vorsteuerabzug aus der Anschaffung der Photovoltaikanlage geltend machen, wenn die unternehmerische Nutzung mindestens 10 % beträgt (§ 15 Abs. 1 Satz 2 UStG, vgl. auch Abschnitt 15.2c Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe b). [2]Zum Ausgleich unterliegt der private Stromverbrauch der Wertabgabenbesteuerung nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG. [3]Zur Wertabgabenbesteuerung im Zusammenhang mit einer Leistung, die dem Nullsteuersatz (§ 12 Abs. 3 UStG) unterliegt, siehe Abschnitt 3.2 Abs. 3.**

Kraft-Wärme-Kopplungsanlagen (KWK-Anlagen)

(12) **[1]Nach dem KWKG wird auch der sog. Direktverbrauch (dezentraler Verbrauch von Strom durch den Anlagenbetreiber oder einen Dritten) gefördert. [2]Die Absätze 4 und 6 bis 11 gelten bei KWK-Anlagen entsprechend. [3]Die Stromlieferung des Betreibers einer KWK-Anlage an den Netzbetreiber umfasst umsatzsteuerrechtlich den physisch eingespeisten und den nicht unter eine entsprechende Anwendung des Absatzes 2 fallenden kaufmännisch-bilanziell weitergegebenen Strom. [4]Der von einem Anlagenbetreiber erzeugte und nicht eingespeiste, dezentral verbrauchte Strom wird weder an den Stromnetzbetreiber geliefert noch an den Anlagenbetreiber zurückgeliefert (BFH-Urteile vom 29.11.2022 – XI R 18/21, BStBl II 2025 S. XXX, und vom 11.05.2023 – V R 22/21, BStBl II 2025 S. XXX). [5]Die Zahlung eines sog. KWK-Zuschlags für nicht eingespeisten, dezentral verbrauchten Strom gemäß dem KWKG führt nicht zu einer Lieferung im Sinne von § 3 Abs. 1 UStG (BFH-Urteile vom 29.11.2022 – XI R 18/21, a. a. O. und vom 11.05.2023 – V R 22/21, a. a. O).**

KWK-Bonus bzw. KWK-Zuschlag

(13) **[1]Erhält der Betreiber eines Blockheizkraftwerkes vom Netzbetreiber eine erhöhte Vergütung nach dem EEG für den von ihm physisch eingespeisten Strom (sog. KWK-Bonus), handelt es sich um ein zusätzliches gesetzlich vorgeschriebenes Entgelt für die Stromlieferung des Anlagenbetreibers an den Netzbetreiber für den physisch eingespeisten Strom und damit nicht um ein Entgelt von dritter Seite für die unentgeltliche Lieferung von selbst erzeugter Wärme (vgl. BFH-Urteil vom 31.05.2017 – XI R 2/14, BStBl II S. 1024). [2]Wird der KWK-Zuschlag für den Direktverbrauch oder die Direktvermarktung gezahlt, ist dieser mangels Vorliegens eines Leistungsaustauschs zwischen Anlagenbetreiber und Netzbetreiber ein nichtsteuerbarer echter Zuschuss an den Anlagenbetreiber.**

Entnahme von Wärme

(14) **[1]Verwendet der KWK-Anlagenbetreiber selbst erzeugte Wärme für nichtunternehmerische Zwecke (unternehmensfremde und/oder nichtwirtschaftliche Tätigkeiten i. e. S.), gelten grundsätzlich die Absätze 9 bis 11 entsprechend. [2]Wird bei einer Strom und Wärme produzierenden KWK-Anlage die erzeugte Wärme entnommen bzw. zu**

den Vorsteuerabzug ausschließenden Zwecken (z. B. Verwendung in einem der Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG unterliegenden Betrieb des Unternehmers) verwendet und der durch die KWK-Anlage erzeugte Strom in das allgemeine Stromnetz eingespeist, kann keine Aufteilung nach der Menge der nicht miteinander vergleichbaren Produkte Strom und Wärme erfolgen (vgl. Abschnitt 15.17 Abs. 3). [3]Sofern die nichtunternehmerische Verwendung der Wärme zu einer steuerpflichtigen unentgeltlichen Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG führt, ist für die Bemessungsgrundlage grundsätzlich der (fiktive) Einkaufspreis für einen gleichartigen Gegenstand im Zeitpunkt des Umsatzes maßgebend (§ 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG). [4]Von einem gleichartigen Gegenstand in diesem Sinne ist auszugehen, wenn die Wärme im Zeitpunkt der Entnahme für den KWK-Anlagenbetreiber ebenso erreichbar und einsetzbar ist wie die selbst erzeugte Wärme (vgl. BFH-Urteile vom 12.12.2012 – XI R 3/10, BStBl II 2014 S. 809 und vom 15.03.2022 – V R 34/20, BStBl II 2025 S. XXX). [5]Kann danach die selbsterzeugte Wärme im Zeitpunkt des Bedarfs ohne erheblichen Aufwand unter Berücksichtigung der individuellen Umstände am Ort des Verbrauchs durch eine gleichartige, einzukaufende Wärme ersetzt und der (fiktive) Einkaufspreis ermittelt werden, ist dieser Wert anzusetzen. [6]Von einem Fernwärmeversorger produzierte und angebotene Wärme kann aber nur dann als gleichartiger Gegenstand im Sinne von § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG angesehen werden, wenn die Wärme im Zeitpunkt der Entnahme für den KWK-Anlagenbetreiber ebenso erreichbar und einsetzbar ist wie die selbst erzeugte Wärme. [7]Der Ansatz eines Fernwärmepreises als Bemessungsgrundlage setzt den tatsächlichen Anschluss an das Fernwärmenetz eines Energieversorgungsunternehmens voraus (vgl. BFH-Urteil vom 15.03.2022 – V R 34/20, a. a. O.).

(15) **[1]Einkaufspreise für andere Energieträger (z. B. Elektrizität, Heizöl oder Gas) kommen als Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG nur dann in Betracht, wenn eine Wärmeerzeugung auf deren Basis keine aufwändigen Investitionen voraussetzt, die Inbetriebnahme der anderen Wärmeerzeugungsanlage (z. B. Heizöl-Wärmetherme) jederzeit möglich ist und der Bezug des anderen Energieträgers (z. B. Heizöl) ohne weiteres bewerkstelligt werden kann. [2]Die Einbeziehung von Wärmenutzungskonzepten (z. B. Biomasse-Container, Contracting-Vereinbarungen oder mobile Wärmespeicher) scheidet regelmäßig aus, da diese Heizmethoden aufwändige Investitionen voraussetzen und damit die so erzeugte Wärme für den KWK-Anlagenbetreiber im Zeitpunkt des Bezugs der selbsterzeugten Wärme nicht ebenso erreichbar und einsetzbar ist wie die selbsterzeugte Wärme.**

(16) **[1]Ist ein (fiktiver) Einkaufspreis nicht feststellbar, sind die Selbstkosten als Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG anzusetzen (vgl. BFH-Urteile vom 12.12.2012 – XI R 3/10, BStBl II 2014 S. 809, und vom 09.11.2022 – XI R 31/19, BStBl II 2025 S. XXX). [2]Die Selbstkosten umfassen alle vorsteuerbelasteten und nicht vorsteuerbelasteten Kosten, die für die Herstellung der jeweiligen Wärmemenge im Zeitpunkt der Entnahme unter Berücksichtigung der tatsächlichen Verhältnisse vor Ort anfallen. [3]Hierzu gehören neben den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Anlage auch die laufenden Aufwendungen, wie z. B. die Energieträgerkosten zur Befeuerung der Anlage (Erdgas etc.) oder die Aufwendungen zur Finanzierung der Anlage. [4]Wird die KWK-Anlage mit Gas aus einer eigenen Biogasanlage des Unternehmers betrieben, sind die Produktionskosten des Biogases ebenfalls in die Selbstkosten einzubeziehen. [5]Bei der Ermittlung der Selbstkosten sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Anlage auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer, die nach den ertragsteuerlichen Grundsätzen anzusetzen ist, zu verteilen (vgl. Abschnitt 10.6 Abs. 1 Satz 6). [6]Entstehen die Selbstkosten im Sinne von § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG für entgeltliche Lieferungen wie auch für unentgeltliche Wertabgaben nach § 3 Abs. 1b UStG bzw. aufgrund einer unentgeltlichen Abgabe von Wärme aus einem Blockheizkraftwerk, müssen die Selbstkosten auf den Strom und die Wärme aufgeteilt werden. [7]Die Aufteilung hat im Regelfall nicht nach der erzeugten Menge an elektrischer und thermischer Energie (in kWh), sondern in analoger Anwendung von § 15 Abs. 4 UStG nach tatsächlichen oder ggf. fiktiven Umsätzen (Marktwerten) zu erfolgen (BFH-Urteile vom 09.11.2022 – XI R 31/19, a. a. O., und vom 15.03.2022 – V R 34/20, BStBl II 2025 S. XXX). [8]Dabei ist auf einen fiktiven Verkaufsumsatz abzustellen. [9]Dieser kann sich im Rahmen**

einer schätzungsweisen Aufteilung auch dann aus einem Fernwärmepreis ergeben, wenn im Einzelfall kein Fernwärmeanschluss besteht (BFH-Urteil vom 16.11.2016 – V R 1/15, BStBl II 2022, S. 777). [10]Ein in Bezug auf die konkrete Energieerzeugungsanlage (z. B. Biogas-Anlage, Kohle- und Gaskraftwerk) bundesdurchschnittlicher Arbeitspreis für Wärme kann für die Ermittlung eines fiktiven Verkaufsumsatzes ebenfalls herangezogen werden (BFH-Urteil vom 09.11.2022 – XI R 31/19, a. a. O.).

Mindestbemessungsgrundlage bei der Abgabe von Wärme

(17) [1]**Wird die mittels Kraft-Wärme-Kopplung erzeugte Wärme an einen Dritten geliefert, ist Bemessungsgrundlage für diese Lieferung grundsätzlich das vereinbarte Entgelt (§ 10 Abs. 1 UStG). [2]Handelt es sich bei dem Dritten um eine nahestehende Person, ist die Mindestbemessungsgrundlage des § 10 Abs. 5 UStG zu prüfen (vgl. Abschnitt 10.7). [3]Die Ausführungen in den Absätzen 14 bis 16 zum (fiktiven) Einkaufspreis gelten sinngemäß.**

Prämien für die Direktvermarktung

(18) [1]**Anstelle der Inanspruchnahme der gesetzlichen Einspeisevergütung nach dem EEG können Betreiber von Anlagen zur Produktion von Strom aus erneuerbaren Energien den erzeugten Strom auch direkt vermarkten (durch Lieferung an einen Stromhändler oder -versorger bzw. an einen Letztverbraucher oder durch Vermarktung an der Strombörse). [2]Da der erzielbare Marktpreis für den direkt vermarkteten Strom in der Regel unter der Einspeisevergütung nach dem EEG liegt, erhält der Anlagenbetreiber als Anreiz für die Direktvermarktung von dem jeweiligen Einspeisenetzbetreiber unter bestimmten Voraussetzungen des EEG verschiedene Prämien (z. B. Marktprämien, Managementprämien, Flexibilitätsprämien). [3]Bei den Prämien handelt es sich jeweils um echte, nichtsteuerbare Zuschüsse. [4]Dies gilt auch, wenn der Anlagenbetreiber einen Dritten mit der Vermarktung des Stroms beauftragt, dieser Dritte neben der eigentlichen Vermarktung auch die Beantragung sowie Zahlungsabwicklung der von dem Netzbetreiber zu zahlenden Prämien übernimmt und die Prämien an den Anlagenbetreiber einschließlich des Entgelts für die Stromlieferung weiterreicht. [5]Behält der Dritte einen Teil der dem Anlagenbetreiber zustehenden Prämien für seine Tätigkeit ein, handelt es sich dabei regelmäßig um Entgeltzahlungen für eine selbständige steuerbare Leistung des Dritten.“**

2. In Abschnitt 3.2 Abs. 4 wird in Satz 3 folgender Spiegelstrich angefügt:

   „- **Bei der unentgeltlichen Abgabe von (eigenständig nutzbarer) Wärme aus einem Blockheizkraftwerk, selbst wenn mit der Abgabe der KWK-Bonus erlangt werden soll (vgl. BFH-Urteil vom 15.03.2022 – V R 34/20, BStBl II 2025 S. xxx).“**

3. Abschnitt 10.1 Abs. 10 Satz 3 wird wie folgt gefasst:

   „[3]Zur Bemessungsgrundlage **bei Leistungen** im **Rahmen** des **Betriebs von Anlagen zur Energieerzeugung** vgl. Abschnitt 2.5.“

4. Abschnitt 10.2 Abs. 7 Satz 6 wird wie folgt gefasst:

   „[6]Ebenso stellen **Prämien wie z. B.** Marktprämie**n,** Managementprämie**n und** Flexibilitätsprämie**n** echte, nichtsteuerbare Zuschüsse dar, vgl. Abschnitt 2.5 Abs. **18**.“

5. In Abschnitt 10.6 Abs. 1 Satz 9 wird die Angabe „vgl. Abschnitt 2.5 Abs. 20 bis 22“ durch die Angabe „vgl. Abschnitt 2.5 Abs. **14** bis **16**“ ersetzt.

6. In Abschnitt 10.7 Abs. 5 wird die Angabe „vgl. Abschnitt 2.5 Abs. 23“ durch die Angabe „vgl. Abschnitt 2.5 Abs. **17**“ ersetzt.

Anwendungsregelung

Die Grundsätze dieses Schreibens sind in allen offenen Fällen anzuwenden.

Es wird jedoch - auch für Zwecke des Vorsteuerabzugs - nicht beanstandet, wenn die Beteiligten für vor dem **1. Januar 2026** ausgeführte Umsätze übereinstimmend Abschnitt 2.5 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses in der bis zum 31. März 2025 geltenden Fassung anwenden.

Bei vor dem 1. Januar 2026 ausgeführten Lieferungen im Rahmen der Direktvermarktung von KWK-Anlagen, für die ein Anspruch auf einen KWK-Zuschlag besteht, wird es jedoch nicht beanstandet, wenn zwischen Netzbetreiber und Anlagenbetreiber übereinstimmend – auch für Zwecke des Vorsteuerabzugs – der nun in Abschnitt 2.5. Absatz 13 Satz 2 UStAE geregelte KWK-Zuschlag als ein steuerbares und steuerpflichtiges Entgelt beurteilt wurde.

Das BMF-Schreiben vom 19. September 2014 - IV D 2 - S 7124/12/10001-02 - BStBl I S. 1287 wird aufgehoben.

Schlussbestimmungen

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht und steht ab sofort für eine Übergangszeit auf den Internet-Seiten des Bundesministeriums der Finanzen (https://www.bundesfinanzministerium.de) unter der Rubrik Themen - Steuern - Steuerarten - Umsatzsteuer - Umsatzsteuer-Anwendungserlass zum Herunterladen bereit.

Im Auftrag

Koszinowski

Dieses Dokument wurde elektronisch erstellt und ist ohne Unterschrift gültig.