



Besteuerung von Biogasanlagen – die wichtigsten Weichenstellungen erfolgen, bevor die Anlage läuft

Die Erhöhung der Einspeisevergütung für Strom aus Biogasanlagen eröffnet vielen Landwirten eine interessante Einkommensalternative. Die Steuer sollte aber nicht erst dann ein Thema werden, wenn die Anlage läuft und die erhofften Gewinne abwirft. Bereits in der Planungsphase müssen grundlegende Weichenstellungen vorgenommen werden.

Wann ist eine Biogasanlage land- und forstwirtschaftlich – wann liegt ein Gewerbebetrieb vor?

Für land- und forstwirtschaftliche Betriebe gibt es im Steuerrecht Sonderregelungen.

Wenn ein Landwirt Energie erzeugt, ist zwischen Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft und Einkünften aus einem Gewerbebetrieb zu unterscheiden. Zum land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehören Einkünfte, die erzielt werden, indem die natürlichen Kräfte des Grund und Bodens zur Erzeugung von Tieren und Pflanzen genutzt werden. Deshalb zählt die Stromerzeugung durch Wind-, Solar- oder Wasserkraft nicht mehr zur Landwirtschaft.

Anders schaut es bei Biogas aus. Bei der Stromerzeugung aus Biogas wird mit der Biomasse ein land- und forstwirtschaftliches Produkt genutzt. Deshalb zählt die Biogasanlage noch zum land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, wenn ein Landwirt die Biomasse überwiegend (zu mehr als 50 %) im eigenen Betrieb erzeugt.

Wer betreibt die Biogasanlage?

Für die Abgrenzung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb von den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft ist ganz entscheidend, wer die Biogasanlage betreibt. Zum land- und forstwirtschaftlichen Betrieb kann die Biogasanlage nur gehören, wenn Biogasanlage und land- und forstwirtschaftlicher Betrieb von der gleichen Person betrieben werden. Betreiber kann eine natürliche oder eine juristische Person (z. B. eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts) sein.

Das klingt zunächst selbstverständlich, kann aber sehr schnell zu unerwünschten Ergebnissen führen. Auf der anderen Seite kann über die Person des Betreibers gestaltet werden, ob die Biogasanlage der Land- und Forstwirtschaft zugerechnet wird oder ob sie einen eigenen Gewerbebetrieb begründet.

Beispiele:

- Betreibt der Ehemann einen landwirtschaftlichen Betrieb, so gehört auch die Biogasanlage zur Land- und Forstwirtschaft, wenn sie vom Ehemann betrieben wird.
- Betreibt der Ehemann den landwirtschaftlichen Betrieb und soll die Biogasanlage gewerblich werden, bietet es sich an, dass die Anlage von der Frau oder einem Kind betrieben wird.
- Möglich ist auch, dass die Biogasanlage von einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts betrieben wird. Deren Gesellschafter können zum Beispiel die beiden Ehegatten oder ein Ehegatte und ein Kind sein. Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts betreibt mit der Biogasanlage ein Gewerbe, weil sie selbst keine landwirtschaftlichen Produkte erzeugt.
- Wird umgekehrt der land- und forstwirtschaftliche Betrieb von beiden Ehegatten gemeinsam bewirtschaftet, dann ist die Biogasanlage noch den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zuzurechnen, wenn sie von einem Ehegatten allein betrieben wird. Es handelt sich dann um ein Nebenunternehmen eines Gesellschafters.
- Errichten und betreiben mehrere Landwirte gemeinsam eine Biogasanlage, dann entsteht dadurch zwangsläufig eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts. Betreiber der Biogasanlage ist dann diese Gesellschaft bürgerlichen Rechts und nicht die Landwirte, die als Gesellschafter hinter der Gesellschaft stehen! Die gemeinschaftliche Biogasanlage erzielt Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, wenn sie als Nebenbetrieb aller teilnehmenden Landwirte eingestuft werden kann. Deshalb dürfen nur aktive Landwirte oder landwirtschaftliche Personengesellschaften (z. B. eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts) beteiligt sein. Die gemeinschaftliche Biogasanlage muss daneben für alle Gesellschafter entsprechende Leistungen erbringen, z. B. von allen teilnehmenden Landwirten Biomasse kaufen. Erfüllt nur ein Gesellschafter diese Voraussetzung nicht, hat die Gesellschaft insgesamt einen Gewerbebetrieb.

b) Bestimmte Gesellschaften sind stets gewerblich

Über die Person des Betreibers der Biogasanlage und über die Gründung von Gesellschaften kann gesteuert werden, ob mit der Biogasanlage Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft oder gewerbliche Einkünfte erzielt werden. Bei kleineren Biogasanlagen, die neben dem landwirtschaftlichen Betrieb geführt werden, ist die Rechtsform des Hauptbetriebs zu empfehlen. Bei kleineren Gemeinschaftsanlagen ist eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts zu empfehlen. Sie kann kostengünstig und unbürokratisch gegründet werden. Bei größeren Anlagen, bei denen Fragen wie Kapitalbeschaffung und Haftung in den Vordergrund treten, mag die Rechtsform einer GmbH oder einer GmbH & Co. KG zweckmäßig sein. Steuerlich ist bei einer

Biogasanlage, die in der Rechtsform einer GmbH, OHG, KG, GmbH & Co. KG oder Aktiengesellschaft betrieben wird, zwingend ein Gewerbebetrieb gegeben.

Pauschalierung oder Regelbesteuerung bei der Umsatzsteuer

Für die Finanzierung der Biogasanlage spielt die Umsatzsteuer eine entscheidende Rolle. Maßgeblich ist, ob der land- und forstwirtschaftliche Betrieb die Umsatzsteuerpauschalierung in Anspruch nimmt. Hat der Land- und Forstwirt für die Regelbesteuerung optiert, dann erstattet das Finanzamt alle anfallenden Vorsteuern. Von den hohen Anfangsinvestitionen bekommt man vom Fiskus gleich einmal 16 % zurück. Dieser Teil der Anfangsinvestition muss dann weder finanziert noch verzinst werden. Auf der anderen Seite können die Erlöse aus dem Stromverkauf nur netto vereinnahmt werden. 19 % Umsatzsteuer müssen aufgeschlagen und an das Finanzamt abgeführt werden.

Handelt es sich um einen pauschalierenden Betrieb, dann fallen auch die Umsätze der Biogasanlage unter die Umsatzsteuerpauschalierung. Auf die Umsätze aus dem Stromverkauf sind 9 % pauschale Umsatzsteuer aufzuschlagen, die der Land- und Forstwirt für sich behalten kann. Die Kehrseite der Medaille ist, dass sich der Land- und Forstwirt die Vorsteuer aus der Anschaffung der Biogasanlage nicht vom Finanzamt erstatten lassen kann.

Dazu ein Beispiel:

Die Anschaffungs- und Herstellungskosten für eine Biogasanlage belaufen sich auf 400.000 € zuzüglich 76.000 € (19 %) USt, also insgesamt 476.000 €. Aus dem Verkauf des von der Anlage erzeugten Stroms sollen jährlich 100.000 € erzielt werden.

a) Die Biogasanlage unterliegt der Regelbesteuerung

Beim Regelbesteuerer erstattet das Finanzamt die Vorsteuer, die auf die Kosten der Biogasanlage entfällt. Das sind aus den Anfangsinvestitionen bereits 64.000 €.

b) Die Biogasanlage unterliegt der Umsatzsteuerpauschalierung

Bei einem Landwirt, der die Umsatzsteuerpauschalierung in Anspruch nimmt, wird die Vorsteuer nicht erstattet. Dafür kann er auf seine Ausgangsumsätze pauschal 9 % Umsatzsteuer aufschlagen, die er nicht an den Fiskus abführen muss. Bei jährlichen Erlösen von 100.000 € aus dem Stromverkauf fließen dem pauschalierenden Landwirt somit jährlich zusätzlich 9.000 € pauschale Umsatzsteuer zu, die er vereinnahmt.

Was ist nun günstiger?

Ist nun die Pauschalierung oder die Regelbesteuerung für die Biogasanlage günstiger? Was besser ist, kann nicht allgemein gültig gesagt werden. Dringend zu empfehlen ist, dass vor der Investition eine steuerliche Beratung eingeholt wird: landwirtschaftliche Buchstellen und Steuerberater, die Ihren Schwerpunkt in der Land- und Forstwirtschaft haben, bieten eine genaue, einzelfallbezogene Vergleichsrechnung an.

Rechtlich kann es gestaltet werden, dass die Umsätze entweder unter die Regelbesteuerung oder unter die Pauschalierung fallen. Wenn die Regelbesteuerung für den gesamten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gewählt wird, ist die Pauschalierung aber auch auf die Umsätze aus der Land- und Forstwirtschaft nicht mehr anwendbar. Zweckmäßiger wird es in den meisten Fällen sein, die Biogasanlage in einen Gewerbebetrieb auszugliedern. Stellt die Biogasanlage einen Gewerbebetrieb dar, dann unterliegt sie zwangsläufig der Regelbesteuerung. Es bestehen keine Wahlrechte.

An sich erfolgt die Zuordnung einer Biogasanlage zum landwirtschaftlichen Betrieb oder zu einem gesonderten Gewerbebetrieb bei der Einkommensteuer und bei der Umsatzsteuer einheitlich. Eine wichtige Ausnahme stellt eine Biogasanlage dar, die von mehreren Landwirten gemeinschaftlich errichtet und betrieben wird. Bei der Einkommensteuer kann sie als Nebenbetrieb noch zur Land- und Forstwirtschaft gehören. Umsatzsteuerlich kann aber keine Zuordnung zur Landwirtschaft erfolgen. Eine gemeinschaftliche Biogasanlage unterliegt stets zwingend der Regelbesteuerung.