



Ertragsteuerliche Behandlung von Biogasanlagen - Änderungen durch einen Erlass des Bundesfinanzministeriums

Der Betrieb von Biogasanlagen und die Erzeugung von Energie aus Biogas stellt für Land- und Forstwirte ein immer größer werdendes Geschäftsfeld dar. Von großer Bedeutung ist es, die steuerlichen Rahmenbedingungen zu kennen. Gerade die Einordnung als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft oder als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zieht weitreichende Folgen bei der Umsatzsteuer und der Gewerbesteuer nach sich. Im Rahmen eines Gewerbebetriebs kann die Pauschalierung bei der Umsatzsteuer nicht durchgeführt werden. Außerdem liegt Gewerbesteuerpflicht vor.

Am 6.3.2006 ist ein Erlass des Bundesfinanzministeriums erschienen, der sich mit der steuerlichen Behandlung der Biogasanlagen beschäftigt. In diesem Beitrag wird die neue Ansicht des Bundesfinanzministeriums dargestellt.

Grundsätzliches zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft bei der Energieerzeugung

Land- und Forstwirtschaft ist die planmäßige Nutzung der natürlichen Kräfte des Bodens zur Erzeugung von Pflanzen und Tieren sowie die Verwertung der dadurch selbstgewonnenen Erzeugnisse. Die Be- und Verarbeitung der selbstgewonnenen Erzeugnisse wird der Land- und Forstwirtschaft dann noch zugeordnet, wenn die hergestellten Produkte der ersten Verarbeitungsstufe zuzurechnen sind. Eine weitergehende Verarbeitung (zweite Verarbeitungsstufe) stellt dann eine gewerbliche Betätigung dar.

Bei der Energieerzeugung muss man zwischen den einzelnen Anlagenformen unterscheiden. Die Erzeugung von Energie durch Solaranlagen sowie durch Wind- und Wasserkraftanlagen fällt nicht in den Bereich der Land- und Forstwirtschaft, da hier nicht die natürlichen Kräfte des Grund und Bodens zur Erzeugung von Tieren und Pflanzen genutzt werden. Bei Biogasanlagen sieht es anders aus. Solche Anlagen können zum Bereich der Land- und Forstwirtschaft gehören. Möglich ist aber auch, dass Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen. Deshalb muss hier eine Abgrenzung zwischen beiden Einkunftsarten vorgenommen werden

Der neue Erlass des Bundesfinanzministeriums

Bisher wurde der Betrieb einer Biogasanlage und die darauf folgende Erzeugung von Strom den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zugeordnet. Man ging davon aus, dass das Biogas alleine nicht marktfähig sei. Deshalb wurde nicht nur die Erzeugung von Biogas der ersten

Verarbeitungsstufe zugeordnet, sondern auch die nachfolgende Erzeugung von Strom.

An dieser Ansicht hält die Finanzverwaltung im neuen Erlass nicht mehr fest. Während die Herstellung von Biogas bis einschließlich der Reinigung weiterhin der ersten Verarbeitungsstufe zugerechnet wird, gehört die Erzeugung von Strom zur zweiten Bearbeitungsstufe und ist damit als gewerblich einzustufen. Begründet wird dies vom Bundesfinanzministerium damit, dass es mittlerweile einen eigenständigen Markt für gereinigtes Biogas gebe.

Das sind die Konsequenzen:

Biogasanlagen im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetriebs

Nach Ansicht des Bundesfinanzministeriums liegt insgesamt eine gewerbliche Betätigung vor, wenn ein Landwirt nahezu seine gesamte Ernte zur Energieerzeugung in einer Biogasanlage verwertet.

Begründet wird dies damit, dass die Erzeugung der Biomasse und die Verarbeitung zu Strom hier die wirtschaftliche Betätigung darstellen. Eine Trennung in die land- und forstwirtschaftliche Erzeugung der Biomasse und die gewerbliche Erzeugung von Strom kann nach der Ansicht des Bundesfinanzministeriums nicht vorgenommen werden, da eine Trennung der beiden Teilbereiche ohne Nachteil für das Gesamtunternehmen nicht möglich sei. Da im übrigen die gewerbliche Energieerzeugung im Vordergrund stehe, soll ein einheitlicher Gewerbebetrieb vorliegen.

Biogasanlagen im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetriebs

Ein land- und forstwirtschaftlicher Nebenbetrieb ist dazu bestimmt, dem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb zu dienen. Ein Nebenbetrieb der Land- und Forstwirtschaft liegt deshalb einerseits vor, wenn überwiegend die im eigenen Hauptbetrieb erzeugten Rohstoffe be- und verarbeitet werden und die dabei gewonnenen Erzeugnisse überwiegend für den Verkauf bestimmt sind.

Andererseits liegt ein solcher Nebenbetrieb auch dann vor, wenn ein Land- und Forstwirt Umsätze aus der Übernahme von Rohstoffen (z.B. organische Abfälle) erzielt, diese be- und verarbeitet und die dabei gewonnenen Erzeugnisse nahezu ausschließlich im eigenen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft verwendet.

Erzeugung von Biogas

Überträgt man diese Grundsätze auf die Erzeugung von Biogas, so gilt folgendes:

Wird die Biomasse überwiegend (mehr als 50 %) im eigenen Hauptbetrieb erzeugt und ist das Biogas überwiegend zum Verkauf bestimmt, so erfolgt die Erzeugung von Biogas im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetriebs. Dabei fällt der Produktionsvorgang von der Verwertung der pflanzlichen oder tierischen Rohstoffe bis zur Reinigung des Biogases noch unter die erste Stufe der Be- und Verarbeitung.

Beim Zukauf von Biomasse ist der Nebenbetrieb hinsichtlich der Zukaufsgrenzen eigenständig zu beurteilen. Dazu ist grundsätzlich ein Mengenvergleich der eingesetzten Rohstoffe vorzunehmen. Bei Biogasanlagen gilt das aber nur in den Fällen, in denen ausschließlich Stoffe mit gleichem Energiegehalt eingesetzt werden. Wenn dies nicht der Fall ist, muss die

Abgrenzung anhand der gewonnenen Menge an Biogas und dem Energiegehalt der verwendeten Stoffe erfolgen.

Die Möglichkeit der überwiegenden Übernahme von Rohstoffen und der ausschließlichen eigenen Verwendung der gewonnenen Energie wird wegen der hohen Einspeisevergütung momentan kaum vorkommen.

Erzeugung von Energie (Strom, Wärme)

Die weitere Be- und Verarbeitung des gereinigten Biogases zu Energie stellt nach dem Erlass des Bundesfinanzministeriums die zweite Verarbeitungsstufe und damit eine gewerbliche Betätigung dar.

Biogasanlagen im Rahmen eines gemeinschaftlichen Nebenbetriebs

Auch dann, wenn eine Anlage im Rahmen eines gemeinschaftlich geführten Nebenbetriebs betrieben wird, stellt diese einen land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieb zu jedem der beteiligten Land- und Forstwirte dar, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- alle Beteiligten sind als Mitunternehmer zu qualifizieren
- es werden ausschließlich eigenerzeugte Rohstoffe der beteiligten Landwirte verwendet oder es werden nur Erzeugnisse gewonnen, die nahezu ausschließlich in den Betrieben der beteiligten Landwirten verwendet werden.

Erzeugung von Biogas

Übertragen auf eine gemeinschaftliche Biogasanlage bedeutet dies, dass bei einem Verkauf von Biogas nur Biomasse verwendet werden darf, die in den jeweiligen Hauptbetrieben erzeugt wurde. Werden dagegen Rohstoffe von dritten Landwirten zugekauft, so liegt ein land- und forstwirtschaftlicher Nebenbetrieb nur vor, wenn das gewonnene Biogas nahezu ausschließlich zur Energieerzeugung für die Betriebe der beteiligten Landwirte eingesetzt wird.

Ist nur einer der beteiligten Mitunternehmer Gewerbetreibender, so färbt diese gewerbliche Tätigkeit auf den Nebenbetrieb ab, so dass insgesamt ein Gewerbebetrieb vorliegt.

Erzeugung von Energie (Strom, Wärme)

Wenn in dem gemeinschaftlich geführten Nebenbetrieb außer der Gewinnung von Biogas auch noch Energie erzeugt wird, so führt dies zur Gewerblichkeit des Nebenbetriebs.

Folgen

Die Gewerblichkeit des Nebenbetriebs kann auch noch weitere Folgen haben. In den Fällen, in denen einer der beteiligten Hauptbetriebe in der Form einer Mitunternehmerschaft geführt wird (z.B. GbR) färbt die Gewerblichkeit des Nebenbetriebs auf diesen ab, so dass auch dieser gewerblich wird.

Biogaserzeugungsgenossenschaften

Bei einer Genossenschaft, die eine Biogasanlage betreibt, ist eine Befreiung von der Körperschaftsteuer nur möglich, soweit sie ausschließlich Land- und Forstwirtschaft betreibt.

Dies ist dann der Fall, wenn ausschließlich Biomasse der beteiligten Land- und Forstwirte verwendet wird und sich die Tätigkeit auf die Erzeugung und Reinigung des Biogases beschränkt.

Unschädlich ist es, wenn Energie zur Beheizung der Anlage erzeugt wird. Wird jedoch die überschüssige Energie anders verwendet und sei es nur als Lieferung an die Mitglieder, so liegt eine Bearbeitung der zweiten Verarbeitungsstufe vor. Dies hat zur Folge, dass die Genossenschaft für diesen Teil körperschaftsteuerpflichtig wird.

Die zeitliche Anwendung der Neuregelung

Grundsätzlich ist die Neuregelung in allen offenen Fällen anzuwenden.

Ergibt sich aber für einen Steuerpflichtigen bei der Energieerzeugung aus Biogas eine Verschlechterung, so sollte die Neuregelung ursprünglich bereits für Wirtschaftsjahre gelten, die nach dem 31.12.2005 beginnen. Dieser Zeitpunkt wurde jetzt auf den 31.12.2006 verschoben. Dies bedeutet, dass die Neuregelung in diesen Fällen erstmals für das Wirtschaftsjahr 2007/2008 anzuwenden ist.

Gestaltungsmöglichkeiten

Momentan werden verschiedene Möglichkeiten diskutiert, um mit der neuen Regelung fertig zu werden.

Verschiedene Beispiele:

- Biogasanlage als landwirtschaftlicher Nebenbetrieb und davon getrennte Stromerzeugung
- Biogasanlage als ausgegliederter Gewerbebetrieb desselben Unternehmers
- Biogasanlage als ausgegliederter Gewerbebetrieb, aber als gesondertes Unternehmen
- Biogasanlage als ertragsteuerlicher Nebenbetrieb und als umsatzsteuerrechtlicher Gewerbebetrieb
- Biogasanlage als ausgegliederter Verpachtungsbetrieb, als gesondertes Unternehmen

Alle diese Beispiele bringen Vor- aber auch Nachteile mit sich. Zum Teil ist fraglich, ob die konkreten Gestaltungen anerkannt werden. Wie groß die Vor- und Nachteile jeweils sind, hängt zudem von der Struktur und den Besonderheiten der einzelnen Betriebe ab. Aus diesem Grund ist es an dieser Stelle auch nicht möglich, eine Gestaltung darzustellen, die für alle Fälle passt. Deshalb ist es für betroffene Betriebe unbedingt notwendig, ihren Steuerberater aufzusuchen. Dieser kennt die Gegebenheiten im einzelnen Betrieb und kann deshalb auf die Bedürfnisse des jeweiligen Betriebs eingehen.

Umsatzsteuerliche Behandlung

Bei der umsatzsteuerlichen Behandlung ist grundsätzlich die ertragsteuerliche Zuordnung zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft oder zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb maßgeblich. Es gibt allerdings auch Ausnahmen.

Pauschalierung nach § 24 UStG

Erfolgt der Betrieb der Biogasanlage als Nebenbetrieb im Rahmen der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft findet grundsätzlich § 24 UStG Anwendung. Die ertragsteuerliche Einordnung ist für die Umsatzsteuer aber nur dann maßgeblich, wenn zwischen dem Hauptbetrieb und dem Nebenbetrieb Unternehmeridentität besteht.

Im Rahmen der Pauschalierung kann die Vorsteuer aus den Herstellungskosten nicht abgezogen werden. Eine Berücksichtigung ist nur ertragsteuerlich als Betriebsausgabe möglich. Da es sich bei der Einspeisevergütung um eine Nettovergütung handelt, ist sie bei pauschalierenden Landwirten zuzüglich 9 % Umsatzsteuer auszuführen, ohne dass der Landwirt diese an das Finanzamt abführen muss.

Regelbesteuerung

Wird die Biogasanlage im Rahmen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb betrieben, so ist umsatzsteuerlich die Regelbesteuerung anzuwenden. Angewendet wird die Regelbesteuerung auch dann, wenn es sich um einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb handelt, der Landwirt aber von der Option zur Regelbesteuerung Gebrauch gemacht hat.

In diesen Fällen kann die Vorsteuer aus den Herstellungskosten abgezogen werden. Die Einspeisevergütung ist zuzüglich von 16 % Umsatzsteuer zu zahlen. Diese muss dann an das Finanzamt abgeführt werden.

Lieferungen zwischen dem landwirtschaftlichen Betrieb und der Biogasanlage stellen bei Unternehmeridentität einen Innenumsatz dar, da umsatzsteuerrechtlich nur ein Unternehmer vorliegt.

Wird die landwirtschaftliche Betätigung im Rahmen eines Hauptbetriebs ausgeübt, bereitet der Vorsteuerabzug für die landwirtschaftlichen Erzeugnisse, die in der Biogasanlage verarbeitet werden sollen, Probleme. Ob ein Vorsteuerabzug möglich ist oder nicht, ist bislang noch nicht abschließend geklärt.

Besonderheiten gelten bei einer gemeinschaftlichen Biogasanlage, die ausschließlich von Landwirten betrieben wird. Hier kann zwar ertragsteuerlich ein Nebenbetrieb zu jedem der beteiligten Landwirte vorliegen, jedoch nicht umsatzsteuerlich.

Die gemeinschaftlich betriebene Biogasanlage unterliegt der Regelbesteuerung, wenn sie selbst als Unternehmerin auftritt. Da keine Unternehmeridentität vorliegt, handelt es sich bei den Lieferungen an die Biogasanlage auch um keine Innenumsätze. Dies hat zur Folge, dass bei den einzelnen Landwirten die Pauschalierung möglich ist und der Biogasanlage der Vorsteuerabzug zusteht.

Fazit

Es handelt sich um eine Neuregelung, die zu einer Vielzahl von unterschiedlich zu beurteilenden Fallgestaltungen führen kann. Viele Folgen sind momentan auch noch nicht absehbar. Unklar ist auch, wie sich die rechtliche Beurteilung weiterentwickeln wird.