

Substraternte und Gärrestausbringung - Teil 2: Steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten und Fallstricke



Nr. II – 28/2016

Zusammengestellt für die Arbeitsgruppe II (Substratbereitstellung) im „Biogas Forum Bayern“ von:



Georg Friedl
Fachverband Biogas e.V.



Andreas Kohl
Treukontax Steuerberatungsgesellschaft mbH

Inhaltsverzeichnis

1	Einleitung.....	2
2	Wann liegt eine gewerbliche Biomasseernte oder Gärrestausbringung vor?	3
3	Steuerliche Fallstricke	5
4	Fazit.....	9

Stand: Oktober 2016

Haftungsausschluss:

Die Angaben sind nicht rechtsverbindlich. Für Vollständigkeit und Aktualität der Angaben übernehmen das Biogas Forum Bayern und die Autoren keine Haftung!

1 Einleitung

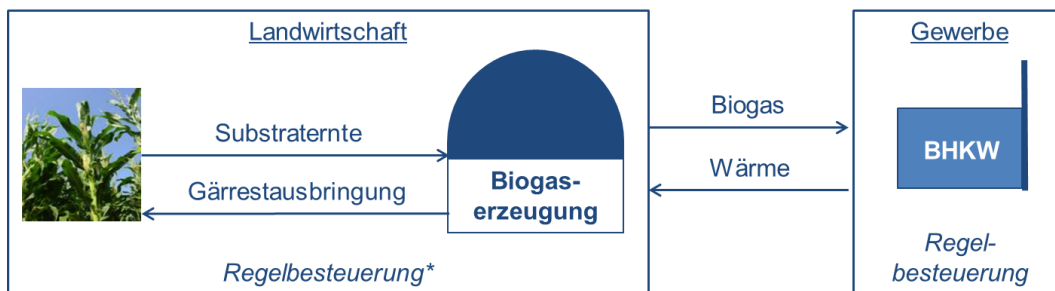
Die Substraternte und die Gärrestausbringung stellen wichtige Handlungsfelder einer Biogasanlage (BGA) dar. Dabei gibt es eine Reihe von Gesetzen und Vorschriften zu beachten, die darüber entscheiden, ob es sich noch um **landwirtschaftliche** oder bereits um **gewerbliche** Tätigkeiten handelt. Gewerbliche Tätigkeiten können u.a. bei der Silomaisenernte für eine Biogasanlage oder bei der Ausbringung der Gärreste zum Acker des Landwirts vorliegen. In dieser Fachinformation möchten wir Hinweise zu den steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten und Fallstricken liefern.

Im Biogas Forum Bayern finden Sie zum Thema Substraternte und Gärrestausbringung folgende Veröffentlichungen:

- [Substraternte und Gärrestausbringung Teil 1: Hinweise zur Organisation und Verrechnung](#) → diese Fachinformation gibt Hilfestellungen für eine gründliche Analyse der erwarteten Biomasselogistik (bereits bei der Planung und Konzeption einer Biogasanlage), weiterhin wird eine mögliche Steuerung von Transporten und die korrekte Erfassung und Verrechnung der Substrate und Gärreste betrachtet.
- **Substraternte und Gärrestausbringung Teil 2: Steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten und Fallstricke**
- [Substraternte und Gärrestausbringung Teil 3: Führerscheinrecht, Güterkraftverkehrsgesetz und weitere Vorgaben bei gewerblichen Transporten](#) → hier finden sich Informationen dazu, welche zusätzlichen Anforderungen bei einer gewerblichen Substraternte und Gärrestausbringung zu beachten sind.
- **Substraternte und Gärrestausbringung Teil 4: Gewichte, Abmessung und Ladungssicherung bei Iof-Transporten** (Veröffentlichung voraussichtlich 2017)

2 Wann liegt eine gewerbliche Biomasseernte oder Gärrestausbringung vor?

Ob die Substraternte oder die Gärrestausbringung gewerblich sind, hängt in der Regel vor allem davon ab, ob nur die Stromerzeugung oder auch die Gaserzeugung der Biogasanlage gewerblich ist. Ist die Gaserzeugung dem land- oder fortwirtschaftlichen (lof) Betrieb zugeordnet, so wird im Normalfall auch die Ernte vom landwirtschaftlichen Betrieb in Auftrag gegeben, wodurch es sich um eine landwirtschaftliche Tätigkeit handelt (siehe Abbildung 1). Gehört die Gaserzeugung zur gewerblichen Biogasanlage, was in der Praxis sehr häufig der Fall sein wird, ist es entscheidend, wo der gewerbliche Teil die Biomasse übernimmt bzw. ob der gewerbliche Teil den Auftrag zur Ernte und/oder Substratanfuhr erteilt hat (siehe Abbildung 2).



* Biogaserzeugung in der Landwirtschaft in der Regel nur noch bei Regelbesteuerung sinnvoll! Liefernde Landwirte können auch Pauschalierer sein!

Abb. 1: Biogaserzeugung als Nebenbetrieb zur Landwirtschaft und Stromerzeugung ausgelagert in das Gewerbe: Substraternte und Gärrestausbringung in der Regel landwirtschaftlich!

Um eine gewerbliche Biomasseernte und Gärrestausbringung handelt es sich dann, wenn der Auftrag von der gewerblichen Biogasanlage erteilt und die Rechnung dafür auch von dieser bezahlt wird. Weiterhin liegt ein gewerblicher Transport vor, wenn sich das Erntegut im Eigentum der gewerblichen Biogasanlage befindet. Dies ist zum Beispiel der Fall, wenn die gewerbliche Biogasanlage Silomais ab Feld kauft oder die Gärprodukte wieder ausbringt und dabei noch den Auftrag erteilt und die Rechnung dafür bezahlt. Kauft die gewerbliche Biogasanlage den Mais frei Biogasanlage, dann handelt es sich bei der Ernte und der Substratanfuhr in der Regel um eine landwirtschaftliche Handlung. Dabei muss der landwirtschaftliche Betrieb die Biomasse frei Biogasanlage liefern und die Rechnung für Ernte und Substratanfuhr bezahlen. Dasselbe gilt auch dann, wenn der landwirtschaftliche Betrieb den Gärrest nach Verlassen des Gärrestlagers wieder übernimmt (Rücknahme Gärrest „frei“ Biogasanlage).

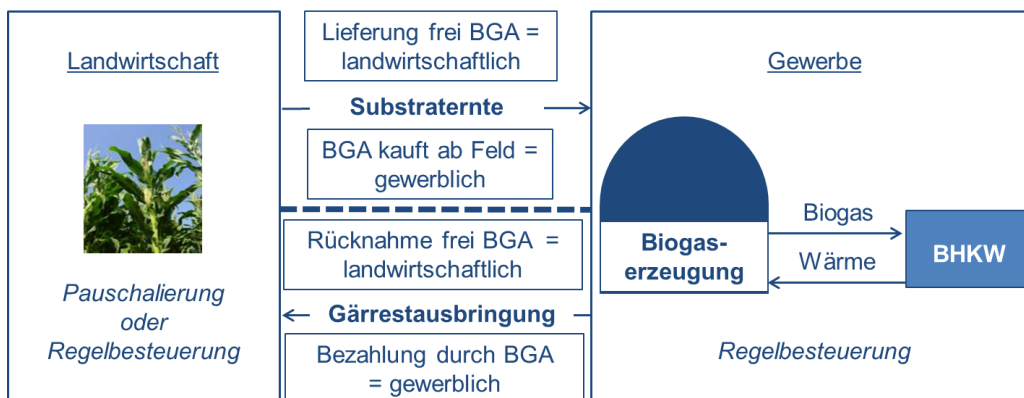


Abb. 2: Biogas- und Stromerzeugung als ausgegliederte Gewerbebetriebe auf einen anderen Rechtsträger: Landwirtschaftliche oder gewerbliche Tätigkeit in Abhängigkeit davon, wer diese beauftragt und bezahlt!

Sonderfall: Das Häckseln wird durch die gewerbliche Biogasanlage beauftragt und bezahlt, die Substratabfuhr erfolgt auf Rechnung des Iof Betriebes. In diesem Fall ist auch die Erntefahrt gewerblich, da sich das Transportgut bereits im Besitz der gewerblichen Biogasanlage befindet/befunden hat, da das Häckseln durch die gewerbliche Biogasanlage beauftragt und bezahlt wurde. Es ist also auf eine durchgehende Besitzkette zu achten.

In jedem Fall sollte die betriebsindividuelle Situation mit einem Steuerberater besprochen werden!

Zur Verdeutlichung des Sachverhaltes hierzu folgende vier Fallbeispiele:

Fall 1: Iof Betrieb führt Substraternte selbst durch, Übereignung der Silage „frei“ BGA:

- keine Tätigkeit für gewerbliche Biogasanlage

→ **Ergebnis:** Substraternte stellt landwirtschaftliche Tätigkeit dar!

Fall 2: Iof Betrieb beauftragt andere Iof Betriebe (über Maschinenring) oder Lohnunternehmer mit der Substraternte, Verkauf „frei“ BGA:

- keine Tätigkeit für gewerbliche Biogasanlage

→ **Ergebnis:** Substraternte stellt landwirtschaftliche Tätigkeit dar!

Fall 3: Iof Betrieb beauftragt andere Iof Betriebe (über Maschinenring) oder Lohnunternehmer mit der Ausbringung der Gärreste aus der gewerblichen Biogasanlage:

- Iof kauft Gärrest „frei“ Biogasanlage zu
- keine Tätigkeit für gewerbliche Biogasanlage

→ **Ergebnis:** Gärrestausbringung stellt landwirtschaftliche Tätigkeit dar!

Fall 4: Gewerbliche Biogasanlage beauftragt und bezahlt die Substraternte:



- Biogasanlage führt Substraternte selbst durch
- und/oder Iof Betrieb wird für gewerbliche Biogasanlage (Nicht-Landwirt) tätig
- gleiches bei Beauftragung eines Lohnunternehmers oder MR GmbH

→ **Ergebnis: Substraternte stellt gewerbliche Tätigkeit dar!**

Informationen dazu, welche zusätzlichen Anforderungen bei einer gewerblichen Substraternte und Gärrestausbringung zu beachten sind, finden Sie wie bereits erwähnt in der Fachinformation [„Substraternte und Gärrestausbringung Teil 3: Führerscheinrecht, Güterkraftverkehrsgesetz und weitere Vorgaben bei gewerblichen Transporten“](#).

Im Folgenden erhalten Sie Hinweise zu den steuerlichen Fallstricken.

3 Steuerliche Fallstricke

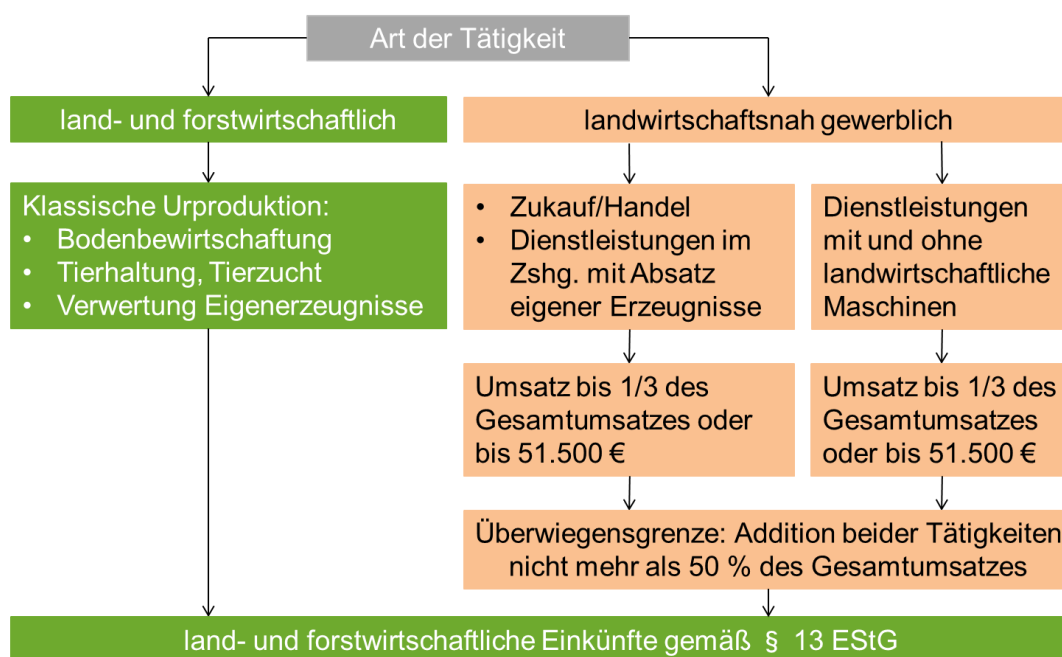
Es gibt eine Reihe von steuerlichen Fallstricken, die es bei der Gestaltung und Beauftragung der Substraternte oder Gärrestausbringung zu beachten gibt.

Grenzen zur Gewerblichkeit beim liefernden/transportierenden Landwirt

Werden Tätigkeiten mit Maschinen für einen Landwirt (z.B. Rundballenpressen) oder einen Nichtlandwirt (z.B. Tätigkeit für eine gewerbliche Biogasanlage, Winterdienst...) ausgeführt, so kommt es auf den Umfang dieser Tätigkeit an, ob diese Tätigkeit noch mit in der Landwirtschaft erfasst werden kann. Hier zielt das Steuerrecht auf den Gesamtumsatz des Unternehmens ab. Machen die Dienstleistungen für Landwirte und Nichtlandwirte (u.a. gewerbliche Biogasanlage) weniger als 1/3 des Gesamtumsatzes aus und sind geringer als 51.500 Euro im Jahr, so können diese Umsätze noch in der landwirtschaftlichen Gewinnermittlung erfasst werden (Beispiel 1 unten).

Zusätzliches Kriterium ist allerdings dass, sofern Umsätze aus der 2. Verarbeitungsstufe (z.B. einem Hofladen oder einer Hausmetzgerei) vorliegen, diese gemeinsam mit den o.g. Dienstleistungsumsätzen nicht mehr als die Hälfte (1/2 Grenze) des gesamten Umsatzes ausmachen dürfen (siehe Abbildung 3 und Beispiel 2 unten).

Ebenfalls gewerbliche Einkünfte liegen vor, wenn Landwirte die Dienstleistungen mit Maschinen ausführen (z.B. LKW), die in ihrer Landwirtschaft nicht eingesetzt werden.



Quelle: Ralph Stephany: „Wenn´s gewerblich wird“, top agrar 4/2016, Seite 44 ff.

Abb. 3: Grenzen für landwirtschaftsnah gewerbliche Tätigkeiten

Wird die 1/3 Grenze oder die 1/2 Grenze nachhaltig (mehr als 3 Jahre) überschritten, so sind diese Einkünfte gewerbliche Einkünfte. Die Konsequenzen in steuerlicher Sicht sind das Wegfallen von einigen Begünstigungen. Dies bedingt z.B. auch strengere Voraussetzungen für die Vornahme von Investitionsabzugsbeträgen oder Sonderabschreibungen nach § 7 g EStG. Daneben liegt grundsätzlich Gewerbesteuerpflicht vor. Hier gibt es allerdings einen Freibetrag von 24.500 Euro für natürliche Personen. Liegen die Einkünfte über diesem Frei-

betrag, kann die Gewebsteuer grundsätzlich bei der Einkommensteuer angerechnet werden. Bei Gemeinden mit hohen Hebesätzen funktioniert diese Anrechnung jedoch nicht vollständig. Das Einrichten einer zusätzlichen Buchführung und die Erstellung einer separaten Gewinnermittlung werden jedoch notwendig.

Beispiel 1: Landwirt Hans Huber betreibt eine Landwirtschaft mit Ackerbau (Umsatz hieraus 100.000 Euro). Da er für seine Zuverlässigkeit bekannt ist und im Winter etwas Zeit hat, hat ihn ein Supermarkt vor fünf Jahren beauftragt bei zwei Parkplätzen den Winterdienst zu übernehmen. Hierfür erhält er 35.000 Euro im Jahr. Nun fragt ein Häckslerfahrer bei ihm an, ob er nicht mit seinem neuen Schlepper mit Anhänger für mehrere gewerbliche Biogasanlagen in einer Silierkette mitfahren könnte. Das Entgelt würde jährlich 26.000 Euro betragen.

Mit der Annahme des Angebots tritt die Konsequenz ein, dass über ein Drittel der Umsatzerlöse aus Dienstleistungen für Nichtlandwirte entstehen. Gleichzeitig wird auch die 51.500 Euro Grenze überschritten. Die Umsätze aus dem Winterdienst und für die Biogasanlage belaufen sich auf 61.000 Euro und somit auf knapp 38% der Gesamtumsätze (161.000 Euro = 100.000 Euro + 61.000 Euro). Diese Tätigkeiten stellen gewerbliche Einkünfte dar. Es muss bei nachhaltigem Überschreiten der 1/3 Grenze oder der 51.5000 Euro Grenze eine eigene Gewinnermittlung angefertigt werden. Ohne Annahme des Auftrags für die Silierkette der Biogasanlage könnten die Einkünfte aus dem Winterdienst bei Verwendung landwirtschaftlicher Maschinen noch in der Anlage L erklärt werden.

Beispiel 2: Nachbar Max Maier betreibt auch eine Landwirtschaft. Die Umsätze aus der Bullenmast belaufen sich auf 40.000 Euro. Daneben betreibt er eine Hausmetzgerei, in der die verzehrfertigen Nahrungsmittel verkauft werden. Der Umsatz hieraus beläuft sich auf 19.000 Euro. Auch er könnte sich an der Silierkette mit zusätzlichen Einnahmen von 26.000 Euro beteiligen. In diesem Fall wird zwar nicht die 1/3 Grenze in den einzelnen Bereichen überschritten, dafür machen die Umsätze aus der Hausmetzgerei und der Silierkette mehr als die Hälfte Gesamtumsatzes aus, womit die Grenze zur Gewerblichkeit überschritten wird.

Achtung: Bei der Übernahme von gewerblichen Tätigkeiten müssen Landwirte die Grenze zur Gewerblichkeit des Unternehmens beachten!

Problematischer Sonderfall: Liefernder Landwirt hat Rechtsform GbR

Hier gelten noch schärfere Regelungen. Die Grenze, in denen gewerbliche Einkünfte in der Landwirtschaft geduldet werden, liegt bei nur max. 3 % der Gesamtumsätze. Zum Anderem ist die Auswirkung noch deutlich problematischer. Wird die Grenze überschritten kommt es durch die gewerblichen Einkünfte nämlich zu einer „Infizierung“ der landwirtschaftlichen Einkünfte. Dies bedeutet, dass die GbR insgesamt keine landwirtschaftlichen Einkünfte mehr erzielt, sondern gewerbliche Einkünfte.

Sollte die Landwirtschaft in einer GbR betrieben werden und gewerbliche (Transport-) Leistungen vorliegen, so empfiehlt es sich die Dienstleistungen auf eine Person auszugliedern.

Beispiel 3:

Die Ausgangssituation ist identisch zu Beispiel 1. Allerdings will Huber nun seinen Sohn Stefan „mit ins Boot nehmen“ und mit ihm eine Vater-Sohn GbR gründen.

Würde die zukünftige Vater-Sohn GbR den Winterdienst ausführen, so würde dies (unabhängig der zukünftigen Umsätze für die Biogasanlagen) schon zur Infizierung der Landwirtschaft führen. Es werden nämlich über 3 % der Umsätze ausgeführt, die mit der originären Landwirtschaft nichts zu tun haben. Die Konsequenzen sind hier deutlich negativer, da nun die gesamte Landwirtschaft zum Gewerbebetrieb wird.

Besteht eine GbR, so müssen die gewerblichen Einkünfte auf eine Einzelperson (Hans oder Stefan) ausgelagert werden. Es ist jedoch auch darauf zu achten, dass der Aufwand für die Verwendung der landwirtschaftlichen Maschinen korrekt zwischen der Einzelperson und der Vater-Sohn GbR verrechnet wird.

Achtung: Besondere Vorsicht bei Rechtsform GbR! Bei der Übernahme von gewerblichen Tätigkeiten droht „Infizierung“ des landwirtschaftlichen Betriebes!

Umsatzsteuerliche Beurteilung: Grundsatz: Dienstleistung für Nichtlandwirte mit 19 %

Problematisch ist die Tatsache, dass sofern ein Landwirt für eine gewerbliche Biogasanlage auf deren Auftrag hin aktiv wird, es sich um eine Dienstleistung für einen Nichtlandwirt handelt. Hierauf entsteht grundsätzlich eine Umsatzsteuer in Höhe 19 %, die an das Finanzamt abzuführen ist. Im Gegenzug kann der Landwirt die Vorsteuern aus den damit zusammenhängenden Kosten (z.B. für den Transport notwendiger Diesel) dagegen rechnen.

Die Umsatzsteuer entsteht selbst, wenn der Landwirt ein pauschalierender Landwirt ist, das heißt er für seine übrigen landwirtschaftlichen Umsätze keine Steuererklärung abgeben müsste. Die Pauschalierung nach § 24 UStG erstreckt sich nämlich nur auf originäre landwirtschaftliche Umsätze. Dienstleistungen an Nichtlandwirte sind hingegen nicht nach § 24 UStG pauschalierungsfähig.

Bei Pauschalierer (§ 24 UStG): Vereinfachungsregelung mit 4.000 Euro Grenze anwendbar

Muss der liefernde Landwirt keine Umsatzsteuererklärung abgeben, da er sonst keine der Regelbesteuerung unterliegenden Umsätze hat, so kann er eine Vereinfachungsregelung anwenden, wenn die der Regelbesteuerung unterliegenden Umsatzerlöse weniger als 4.000 Euro betragen. Die Steuer hierauf braucht er dann nämlich nicht abzuführen. Allerdings muss auf der Rechnung für seine Dienstleistung dann 10,7 % als Umsatzsteuersatz ausgewiesen werden. Nicht möglich ist diese Regelung, wenn er z.B. eine PV-Anlage betreibt, weil er dann der Regelbesteuerung unterliegende Umsatzerlöse tätigt, die zum Ausschluss dieser Vereinfachungsregelung führen.

Betragen die der Regelbesteuerung unterliegenden **Umsätze dagegen mehr als 4.000 Euro**, so ist die Umsatzsteuer **für den gesamten Betrag** vom pauschalierenden Betrieb an das Finanzamt abzuführen. Für die dem Umsatz zu Grunde liegenden Aufwendungen (z.B. Diesel, Kauf von Maschinen) kann dieser aber die Vorsteuer geltend machen.

Kfz- Steuer:

Die Befreiung von der Kfz-Steuer betrifft grundsätzlich nur den Einsatz für die Land- und Forstwirtschaft. Sind Maschinen (Schlepper, Anhänger, Lader) dauerhaft im Einsatz für gewerbliche Auftraggeber, so entfällt diese Befreiung. Für diese Maschinen muss dann dieser Einsatz beim Hauptzollamt, diese Behörde verwaltet die Kfz-Steuer, angezeigt werden und eine Kfz-Steuer entrichtet werden. Positiv ist, dass die Kfz-Steuer nur auf die Einsatzdauer beschränkt werden kann. Die minimale Einsatzdauer beträgt aber einen Monat.

Agrardieselerstattung:

Für die Tätigkeit für eine gewerbliche Biogasanlage liegt hinsichtlich des verbrauchten Diesels keine Berechtigung auf die Erstattung der Mineralölsteuer vor. Im Antragsformular wird hiernach explizit gefragt.

4 Fazit

Ob es sich bei der Substraternte oder die Gärrestausbringung um eine landwirtschaftliche oder eine gewerbliche Tätigkeit handelt, hängt nicht davon ab, wer diese Tätigkeiten durchführt. Vielmehr hängt es davon ab, wer der Vertragspartner ist. Um eine gewerbliche Tätigkeit handelt es sich dann, wenn diese von der gewerblichen Biogasanlage beauftragt und bezahlt wird. Um eine landwirtschaftliche Handlung handelt es sich, wenn der landwirtschaftliche Betrieb die Biomasse frei Silo/Fermentereintrag liefert, und die Ernte und Substratanfuhr bezahlt. Dabei darf die Besitzkette nicht unterbrochen werden, was im Falle der Beauftragung und der Bezahlung des Häckselns durch die gewerbliche Biogasanlage der Fall wäre.

Bei der Übernahme von gewerblichen Tätigkeiten müssen Landwirte die Grenze zur Gewerblichkeit des Unternehmens beachten! Besondere Vorsicht gilt hier bei der Rechtsform GbR! Bei der Übernahme von gewerblichen Tätigkeiten droht eine „Infizierung“ des landwirtschaftlichen Betriebes!

In jedem Fall sollte die betriebsindividuelle Situation mit einem Steuerberater besprochen werden!

Zitiervorlage:

Friedl, G. und Kohl, A. (2016): Substraternte und Gärrestausbringung Teil 2: Steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten und Fallstricke. In: Biogas Forum Bayern Nr. II - 28/2016, Hrsg. ALB Bayern e.V., [LINK], Stand [Abrufdatum].

Das „Biogas Forum Bayern“ ist eine Informationsplattform zum Wissenstransfer für die landwirtschaftliche Biogasproduktion in Bayern

Arbeitsgruppe II (Substratbereitstellung)

hier erarbeiten Experten Publikationen zu folgenden Themen:

- Logistik der Ernte
- Gärrestausbringung
- Konservierung und Silagequalität

Mitglieder der Arbeitsgruppe II (Substratbereitstellung)

- **Amt für Ernährung, Landwirtschaft u. Forsten Amberg, Erding, Ingolstadt, Neumarkt .d. Oberpfalz, Pfaffenhofen und Uffenheim**
- **Bayerisches Staatsministerium für Ernährung, Landwirtschaft und Forsten**
- **Böck Silosysteme GmbH**
- **Hochschule Weihenstephan-Triesdorf**
- **Landesanstalt für Landwirtschaft**
Institut für Landtechnik und Tierhaltung
Institut für Tierernährung und Futterwirtschaft
Institut für Ländliche Strukturentwicklung, Betriebswirtschaft und Agrarinformatik
- **Bayerisches Landesamt für Umwelt**
- **Biogasanlagenbetreiber**
- **Firma Claas**
- **Fachverband Biogas e.V.**
- **Kuratorium Bayerischer Maschinen- und Betriebshilfsringe e.V.**
- **KWS SAAT SE**
- **Landmaschinenschule Landshut-Schönbrunn; Landsberg am Lech**
- **Landwirtschaftliche Lehranstalten des Bezirkes Oberfranken**
- **Regens Wagner Stiftung**
- **Technische Universität München (Lehrstuhl für Agrarsystemtechnik)**
- **UDI Bioenergie GmbH**



Herausgeber:

Arbeitsgemeinschaft Landtechnik
und landwirtschaftliches Bauwesen in Bayern e.V.
Vöttinger Straße 36
85354 Freising
Telefon: 08161/71-3460
Telefax: 08161/71-5307
Internet: <http://www.biogas-forum-bayern.de>
E-Mail: info@biogas-forum-bayern.de