

Steuerliche Grundlagen der Biogasproduktion

DLG-Seminar am 24.06.2009

Dr. Richard Moser
Stb., vBP, Göttingen



Gliederung

- **Steuerliche Einordnung als LuF/Gewerbe**
- **Sinnvolle Rechtsformen aus steuerlicher Sicht**
- **Steuerliche Aspekte des Stoffstroms**
 - Substratbeschaffung
 - Gärresteverwertung
 - Gehaltslieferung
 - Umsatzsteuersätze
- **Sonstige steuerliche Fragen**
 - Wärmeabgabe
 - Bewertung der Vorräte
 - Rückstellung für Abrissverpflichtung
 - Abschreibungsmöglichkeiten
 - Wirtschaftsgüter



Steuerliche Einordnung als LuF/Gewerbe

- **R 15.5 Abs.3 EStR**
- **Nebenbetrieb der LuF, wenn**
 - **Überwiegend im eigenen Hauptbetrieb erzeugte Rohstoffe be- oder verarbeitet werden und die dabei gewonnen Erzeugnisse überwiegend für den Verkauf bestimmt sind und**
 - **Die Erzeugnisse im Rahmen einer ersten Be- oder Verarbeitung, die noch dem luf Bereich zugeordnet ist, hergestellt werden.**



Steuerliche Einordnung als LuF/Gewerbe

- **BMF vom 06.03.2006: Strom ist zweite Bearbeitungsstufe**
- **Anwendung für WJ, die nach dem 31.12.2006 beginnen**
- **Gemeinschaftsanlagen nur Nebenbetrieb, wenn 90 % eigene Rohstoffe der Ges.**

- **Biogasanlagen mit Stromlieferung sind immer Gewerbebetriebe**
- **Anlagen mit reiner Gaserzeugung können auch LuF sein**



Steuerliche Einordnung als LuF/Gewerbe

- **Pauschalierender Einzelunternehmer:**
 - Ausgliederung der Stromerzeugung
 - Ausgliederung der Biogasanlage

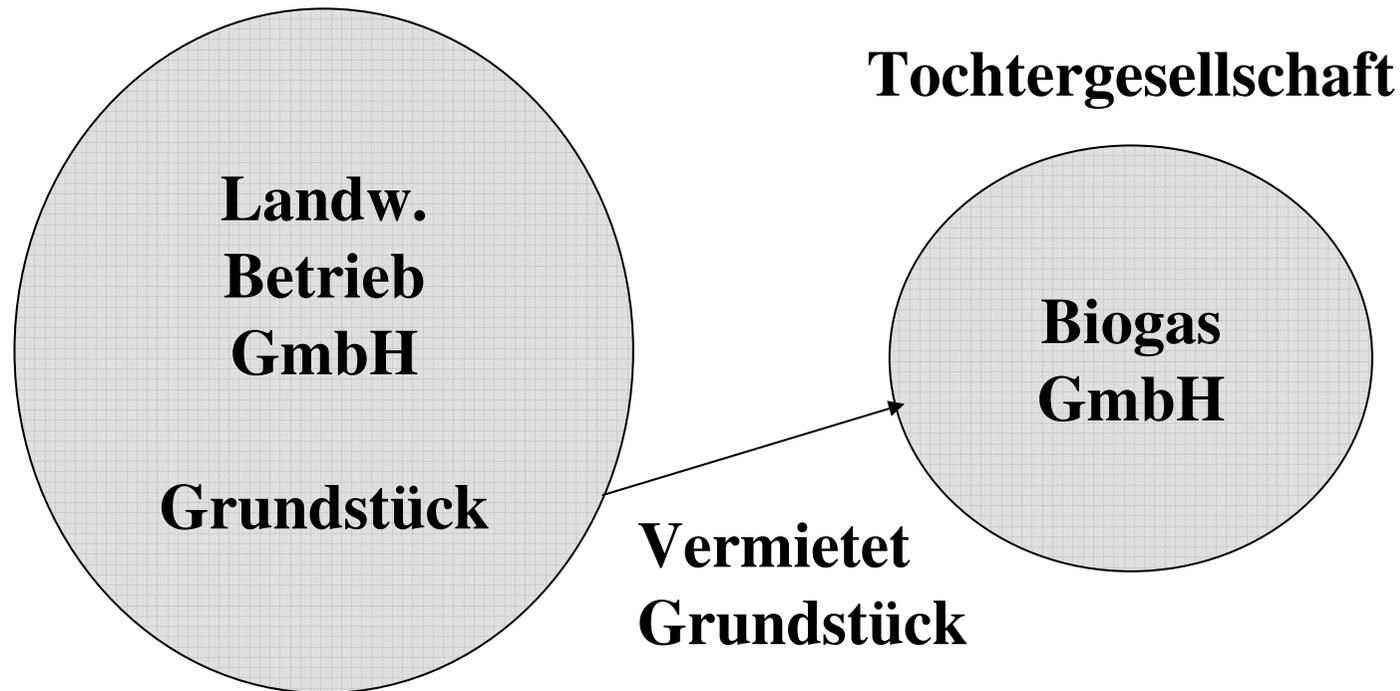
- **Abfärbeproblematik bei GbR**

- **Vorsicht bei GmbH mit Ackerbau**
 - Risiko der Aktivierung Feldinventar
 - Ausgliederung der Stromerzeugung
 - Ausgliederung der Biogasanlage
(insbesondere wenn zukünftig GmbH pauschaliert)

- **Liquiditätsvorteil bei Regelbesteuerung**



Risiken bei Ausgliederung



Risiken:
Betriebsaufspaltung
Umsatzsteuerliche Organschaft



Noch Abgrenzung Ldw./Gewerbe

- **Ist der landwirtschaftliche Betrieb nur auf die Biogasanlage ausgerichtet, wird lt. Finanzverwaltung der landwirtschaftliche Hauptbetrieb zum Gewerbebetrieb.**
- **Grenze liegt wohl bei 90%, d.h. mindestens 10% der Ernte darf nicht für die eigene Biogasanlage verwendet werden.**



Zwischenfazit

- **Biogasanlage sollte als eigenständiger Gewerbebetrieb geführt werden**
- **Umsatzsteuerliche Vorteile durch Regelbesteuerung**
- **Landwirtschaft kann weiter pauschalieren**
- **Bei Ausgliederung:**
 - **Betriebsaufspaltung vermeiden**
 - **Umsatzsteuerliche Organschaft vermeiden**



Sinnvolle Rechtsformen

Kriterien für die Rechtsformwahl

- ✓ Baurecht
- ✓ Haftungsbeschränkung
- ✓ Steuern



Sinnvolle Rechtsformen

Rechtsformen

- **GmbH**
- **GmbH&Co KG**
- **Ltd?**
- **Genossenschaft?**
- **GbR mbH?**



GmbH-Gesellschaftsrecht

- Juristische Person, uneingeschränkte Rechtsfähigkeit
- Haftungsbegrenzung für alle Gesellschafter
- Gründung mit notariellem Vertrag und Eintragung im Handelsregister
- Prüfungspflicht bei mittelgroßer GmbH
- Publizitätspflicht
- Klare Trennung zwischen Gesellschafterebene und Geschäftsführung, Vorteil bei Streitigkeiten unter Gesellschaftern
- Gesellschafterwechsel berührt den Bestand der Gesellschaft nicht und hat auf Geschäftsbetrieb und Bilanz der Gesellschaft keinerlei Einflüsse
- Problem: Überschuldung



GmbH- Steuerliche Beurteilung

– Ertragsteuern

- Eigene Steuerpflicht (Unterschied zur Pers.G)
- Unternehmensteuerreform 2008
- Gewerbesteuer Meßbetrag 3,5 % nabz.BA
- Körperschaftsteuer 15 %
- Gesamtbelastung rd. 29 %
- Ausgeschüttete Gewinne werden beim Gesellschafter zu 60 % (2009) besteuert
- Verdeckte Gewinnausschüttung

– Umsatzsteuer

- Regelbesteuerung, wenn LuF auch Pauschalierung möglich

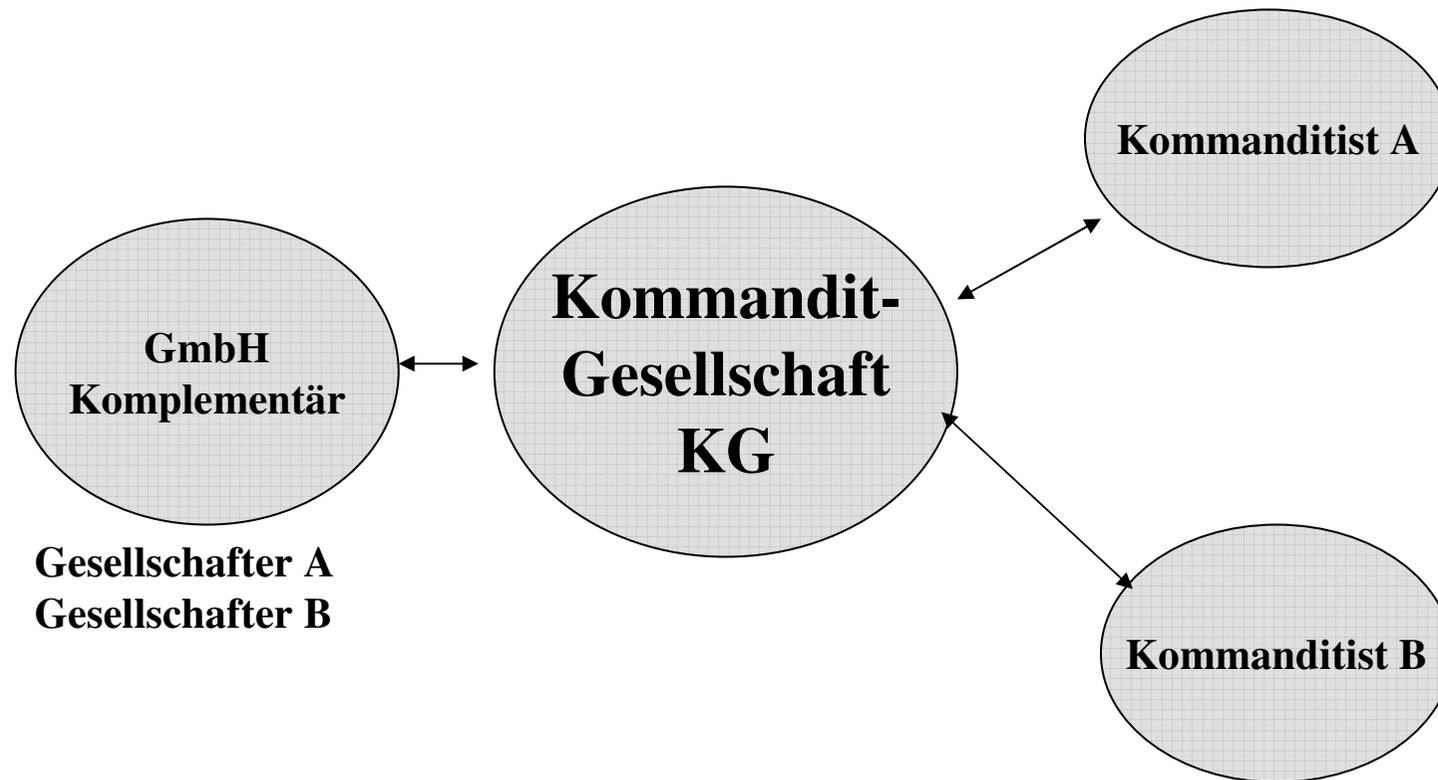


KG-Gesellschaftsrecht

- Personengesellschaft
- Auf Einlage begrenzte Haftung für Kommanditisten
- Komplementär haftet unbegrenzt (meistens GmbH)
- KG entsteht erst durch Eintragung im Handelsregister, erst dann beschränkte Haftung,
- Gesellschafterwechsel erfordert Zustimmung der anderen Gesellschafter, steuerlich aufwendig mit Ergänzungsbilanzen
- Prüfungspflicht und Publizitätspflicht wie bei GmbH



GmbH&Co KG



KG-steuerliche Beurteilung

– Ertragsteuern

- Einkünfte werden den Gesellschaftern zugerechnet und von diesen unmittelbar mit ihrem persönlichen ESt-Satz versteuert
- Besonderheit: Beschränkung des Verlustabzuges bei Kommanditisten (§15a EStG)
- Eigene Gewerbesteuerpflicht mit Zurechnung der Sondervergütungen an die Gesellschafter

– Umsatzsteuer

- Regelbesteuerung, wenn LuF auch Pauschalierung möglich



Steuerbelastungsvergleich

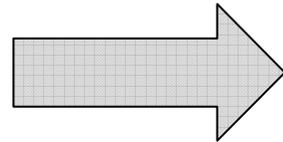
Rechtsstand 2009	GmbH & Co KG	GmbH
Gewinn	9000	9000
Hinzurechnung Lohn Geschäftsf.	3000	
Schuldinsen, Pachte < 100€	0	0
Gewinnbeitrag	12000	9000
Gewinnsteuerertrag 35%	3360	3150
Gewinnsteuer bei Hebesatz 40%	1344	1260
Gewinn nach Gewinnsteuer	10656	7740
Körperschaftsteuer ind. SGL		1350
Verbleibender Gewinn	10656	6390
zusätzliche Steuer Körpersch. GmbH	50	
Einkünfte steuerpflichtig ind. Lohn	12000	6740
Steuerhebesatz	33%	33%
Einkommensteuerbelastung ind. SGL	3798	2133
Steuerbelastung § 5 EStG	1278	
Einkommensteuerbelastung ind. SGL	2520	2133
Gesamtbelastung	3912	4743

Steuerbelastungsvergleich

Rechtsstand 2009	GmbH & Co KG	GmbH
Gewinn	9000	9000
Hinzurechnung Lohn Geschäftsf.	3000	
Schuldinsen, Pachte < 100€	0	0
Gewinnbeitrag	12000	9000
Gewinnsteuerertrag 35%	3360	3150
Gewinnsteuer bei Hebesatz 40%	1344	1260
Gewinn nach Gewinnsteuer	10656	7740
Körperschaftsteuer ind. Sdi		1350
Verbleibender Gewinn	10656	6390
zusätzliche Steuer Köpfl. GmbH	50	
Einkünfte steuerpflichtig ind. Lohn	12000	6740
Steuerhebesatz	45%	45%
Einkommensteuerbelastung i. Sdi	5690	3200
Steuerbelastung § 5 EStG	1278	
Einkommensteuerbelastung i. Sdi	4422	3200
Gesamtbelastung	5812	5810

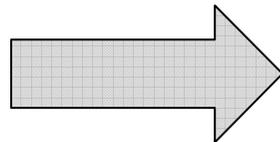
Zwischenfazit

**Sind natürliche Personen an der
Gesellschaft beteiligt**



GmbH&Co KG

**Wird Biogasanlage aus einer
GmbH ausgegliedert**



GmbH



Substratbeschaffung

- Lieferung frei Feld
 - Abnehmer (Gew.b.) häckselt
 - Abnehmer (Gew.b.) lässt transportieren
 - Wenn im Lohn durch andere Landwirte
 - = Gewerbliche Tätigkeit
 - Gilt auch für andere Lohnarbeiten
 - Betreuung der Anlage
 - Mithilfe beim Bau der gewerblichen Biogasanlage



Steuerliche Aspekte des Stoffstromes

- Steuerliche Konsequenzen bei gewerblichen Lohnarbeiten
 - Wegfall der Umsatzsteuerpauschalierung, Steuerpflicht mit 19%
 - Lohnarbeitsgrenze 10.300 € statt 51.500 €
 - Abfärbung bei Personengesellschaft



Steuerliche Aspekte des Stoffstromes

- Außersteuerliche Aspekte bei gewerblichen Lohnarbeiten
 - Über 40 Km/h Kontrollgerät für Lenk- und Ruhezeiten erforderlich
 - Für gewerbliche Zwecke genutzte Anhänger müssen dafür zugelassen sein (eigenes Kennzeichen, Zulassung, HU, Versicherung)
 - Einholung einer Erlaubnis nach dem GüKG bei den zuständigen Einrichtungen(z.B. IHK, Landratsamt, etc.)
 - Führerschein CE, Fahrer über 21 (Ausnahmegenehmigungen sind möglich)



Steuerliche Aspekte des Stoffstromes

- Außersteuerliche Aspekte bei gewerblichen Lohnarbeiten
 - Zugmaschine muss sowohl für landwirtschaftliche als auch für gewerbliche Transporte versichert sein
 - Maximale Lenkzeiten von 12 Stunden sind für die Fahrer der Zugmaschine einzuhalten
 - Wegfall der KFZ-Steuerbefreiung
 - Mindestens für einen Monat
 - Warenbegleitpapiere
 - Wegfall Gasölverbilligung



Substratbeschaffung

- Lieferung frei Siloanlage
 - Lieferant (Landwirt) häckselt
 - Landwirt lässt transportieren
 - Wenn durch andere Landwirte
 - = Nachbarschaftshilfe
 - Wenn pauschalierender Landwirt:
Nachteil beim Vorsteuerabzug



Gärresteverwertung

Steuerliche Probleme ... noch keine Lösungen

- Unentgeltliche Abnahme durch Gesellschafter
= unentgeltlich Wertabgabe (ustl.)
 - Lt. OFD Hannover ist von Wertabgabe nur auszugehen, wenn in der Region nachweislich handelbares Gut.
- Abnahme durch Lieferant der Substrate
= Gehaltslieferung??



Gehaltslieferung

- Grundsätzliches zur Gehaltslieferung
- Lieferung eines Stoffes und Rücknahme der Reststoffe
- Gegenstand der Lieferung ist nur der Gehalt
- Beispiel:
 - Zuckerrübenlieferung und Rücknahme der Schnitzel
 - Milchlieferung und Rücknahme der Magermilch
- Überlegung, ob auch für Biogas sinnvoll



Gehaltslieferung

Überlegungen nur bei pauschalierendem Landwirt

Substrat 10,7 %	50.000	5.350
- Gärrest 7 %	- 10.000	-700
Saldo	40.000	4.650

Gehalt 10,7 %	40.000	4.280
---------------	--------	-------



Steuerliche Aspekte des Stoffstromes

- Empfehlung zur Gärresteverwertung
- Im Vertrag ausdrücklich Entgelt regeln



Umsatzsteuersätze

Erzeugnis	Lieferant	Abnehmer	UST-Satz
Substrat (Silomais)	Pausch./opt. Landwirt	Biogas- anlage	10,7 % / 7 %
Gärreste	Biogas- anlage	Pausch./opt. Landwirt	7 %
Strom	Biogas- anlage	EVU	19 %
Wärme	Biogas- anlage	Dritte/ Ges.	19 %



Wärmeabgabe an Gesellschafter

- Unentgeltlich Abnahme durch Gesellschafter = unentgeltlich Wertabgabe oder Gegenstandsentnahme (ustl.)
 - OFD Bayern und Hannover
- Entgeltliche Abnahme durch Gesellschafter zu ortsüblichem Entgelt da sonst Mindestbemessungsgrundlage
- Vergleichspreis für Heizöl = 0,05 €/Kwh
- Verrechnungspreis Wärme = 0,02 €/Kwh



Biogas-Sonstige steuerliche Fragen

- Bewertung der Vorräte
 - Substrat = Zukaufvorrat bewertet mit AK 20
 - 25 €/tonne
- Rückstellung für Abrissverpflichtung
 - Nur wenn in Baugenehmigung Verpflichtung enthalten
 - Zuführungsrückstellung, die 20 Jahre aufgestockt wird
 - Höhe durch Angebot einer Baufirma belegen



Biogas – Abschreibungsmöglichkeiten

- Ab 2007 nur noch linear
- ab 2009 wieder degressiv mit 2,5 facher Jahresabschreibung
- § 7g neue Fassung
- Investitionsabzugsbetrag bis zu 200 T€
 - 40 % der AK für in den kommenden drei Jahren durchgeführte Investition in beweglich Wirtschaftsgüter (auch Betriebsvorrichtungen)
 - Voraussetzung: Betriebsvermögen < 235 T€
 - 2009 und 2010 < 335 T€
- Im Jahr der Anschaffung
 - Kürzung der AK um IAB
 - Zusätzlich Sonderabschreibung 20%



Biogas – Wirtschaftsgüter

Wirtschaftsgut	Betriebsvor.	BND Jahre
Gebäude – gemauert	N	33
Fuhrwerkswaage	J	20
Umzäunung (Draht)	N	17
Fermenter	J	16
Nachgärbehälter	J	16
Siloplanlage	J	16
Hofbefestigung	N	10
Biogastechnik	J	10
Blockheizkraftwerk	J	5



Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit

