



## **Aktuelle Hinweise zur steuerlichen und rechtlichen Behandlung von Biogasanlagen**

### **Gliederung:**

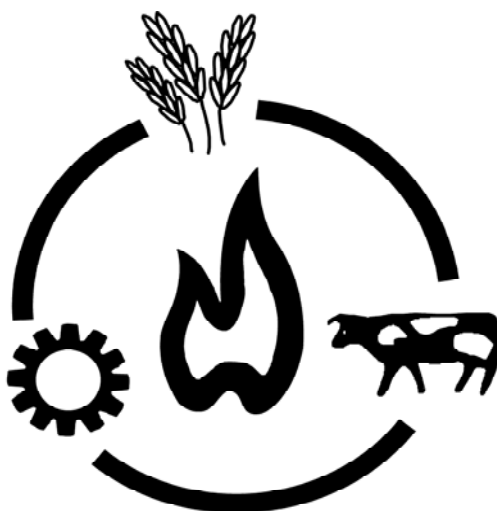
- 1. Änderung der steuerlichen Behandlung von Biogasanlagen**
  - a. Biogasanlagen im Rahmen eines landw. Nebenbetriebes
  - b. Biogasanlagen im Rahmen eines gemeinschaftlichen Nebenbetriebes
  - c. Gestaltungshinweise
- 2. Auswirkungen der geänderten steuerlichen Einstufung von Biogasanlagen auf die Umsatzsteuer und Verrechnung von Leistungen**
  - a. Umsatzsteuer
  - b. Verrechnung von anlageninternen Leistungen (Biogas, Strom und Wärme)
- 3. Auswirkungen der geänderten steuerlichen Einstufung von Biogasanlagen auf andere Fachbereiche**
  - a. Nachbarschaftshilfe in der Landwirtschaft
  - b. Kfz-Steuer bei Leistungen für Biogasanlagen nach dem Güterkraftverkehrsgesetz (GüKG)
  - c. Führerscheinklassen L und T
  - d. Versicherung von Biogasanlagen
  - e. Sozialversicherungsrecht
  - f. Zuständigkeit bei der Unfallversicherung (Berufsgenossenschaften)
  - g. Erneuerbares-Energien-Gesetz (EEG)
  - h. AFP-Betriebsförderung
  - i. Privilegierung nach § 35 Baugesetzbuch (BauGB)
  - j. Düngemittelverordnung

**Stand: 18.10.2007**



Eine steuerrechtliche Abstimmung dieser Broschüre fand mit folgenden Einrichtungen und Personen statt:

- **Herrn StB, RA, Ralf Stephany, PARTA Buchstelle für Landwirtschaft u. Gartenbau GmbH, Bonn**
- **Frau StB Gertraud Böckmann; BERATA Steuerberatungsgesellschaft GmbH, Bad Windsheim**
- **Herrn StB Ernst Schnekenburger; Dr. Schnekenburger Steuerberatungsgesellschaft mbH, Ravensburg**



**Fachverband  
Biogas e.V.**

**Der Inhalt dieser Broschüre stellt die Rechtsauffassung des Fachverbandes Biogas e.V. zur steuerlichen Behandlung von Biogasanlagen dar, ist aber nicht rechtsverbindlich. Ziel dieser Informationsbroschüre ist es die Anlagenbetreiber auf die geänderten steuerlichen Regelungen beim Betrieb von Biogasanlagen hinzuweisen. Aufgrund der komplexen und anlagen-spezifischen Fallgestaltung nehmen Sie bitte, falls noch nicht geschehen umgehend Kontakt zu Ihrem Steuerberater auf.**



# 1. ÄNDERUNG DER STEUERLICHEN BEHANDLUNG VON BIOGASANLAGEN

Aufgrund der verbesserten rechtlichen Verkehrsfähigkeit von Biogas und zur Vermeidung einer steuerlichen Ungleichbehandlung durch das novellierte EEG (2004), hat die Finanzverwaltung im Jahre 2006 eine geänderte ertragsteuerliche Behandlung von Biogasanlagen (Schreiben vom 06.03.06) festgelegt. Nach einer Verschiebung der Anwendungsfrist, sind diese geänderten Vorgaben ab 2007 zu beachten.

Folgende grundsätzlichen Änderungen ergeben sich demnach (siehe auch Abb. 1):

- ⇒ **Die Erzeugung von Biogas einschließlich der Reinigung wird wie bisher der ersten Verarbeitungsstufe zugerechnet, also somit als eine landwirtschaftliche Betätigung.**
- ⇒ **Die Umwandlung von Biogas zu Strom im BHKW gilt als zweite Bearbeitungsstufe und somit als gewerbliche Betätigung.**

In der nachfolgenden Tabelle werden die alte und die neue Einstufung von Biogas vergleichend dargestellt:

	alt	neu
<b>Urproduktion Landwirtschaft</b>	Erzeugung Biomasse	Erzeugung Biomasse
<b>1. Verarbeitungsstufe Landwirtschaft</b>	Erzeugung Biogas u. Biostrom	Erzeugung Biogas
<b>2. Verarbeitungsstufe Gewerbe</b>	---	Erzeugung Biostrom
<b>Geltung</b>	bis WJ 06/07 für Altanlagen	ab sofort für Neuanlagen ab WJ 07/08 für Altanlagen

Abb. 1: Vergleich alte und neue steuerliche Behandlung von Biogasanlagen

## **Beschreibung verschiedener Betriebsformen:**

### **a.) Biogasanlagen im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetriebs**

Häufig erfolgte bisher der Betrieb einer Biogasanlage im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetriebs. Wichtig ist hierbei, dass der land- und forstwirtschaftliche Nebenbetrieb dazu bestimmt ist, dem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb zu dienen. Werden mehr als 50 % der Biomasse im eigenen land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb erzeugt und ist das Biogas überwiegend zum Verkauf bestimmt, so erfolgt die Erzeugung von Biogas im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetriebs.



Werden zu den selbsterzeugten Substraten zusätzlich nachwachsende Rohstoffe zugekauft, muss in jedem Fall die Verwendung selbsterzeugter Biomasse (Hauptbetrieb) überwiegen (50 %). In diesen Zukaufsfällen kann nach Auffassung der Finanzbehörden die Abgrenzung des Zukaufs gleichartiger Rohstoffe anhand des Stoffeinsatz-Tagebuches nachgewiesen werden. In allen anderen Fällen ist die Abgrenzung anhand der gewonnenen Biogasmenge und dem Energieinhalt der eingesetzten Stoffe vorzunehmen, da eine objektive Abgrenzung anhand der eingesetzten Zukaufsmenge nicht möglich ist. Je nach Energiegehalt der zugekauften Stoffe, kann z.B. der Zukauf von pflanzlichen oder tierischen Substraten zur Biogasherstellung vorzeitig zu einer gewerblichen Tätigkeit führen.

### **b.) Biogasanlagen im Rahmen eines gemeinschaftlichen Nebenbetriebs**

Nach der aktuellen Rechtsauffassung der Finanzverwaltung ist eine gemeinschaftlich von Landwirten betriebene Biogasanlage (bis zur Gaserzeugung) nur dann als Nebenbetrieb eines jeden Landwirts anzusehen, wenn aus Sicht eines jeden einzelnen Gesellschafters die Voraussetzung des Nebenbetriebs vorliegen. Für die Praxis bedeutet dies, dass ausschließlich Biomasse, die in den eigenen Hauptbetrieben erzeugt wurde, eingesetzt werden darf. 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 Betätigung auf den Nebenbetrieb ab, so dass insgesamt ein Gewerbebetrieb vorliegt.

### **c.) Gestaltungshinweise**

Es gibt folgende Gestaltungsmöglichkeiten auf die neuen Regelungen des Bundesfinanzministeriums zu reagieren:

#### **Gestaltung für Alt-Anlagen**

- Ausschließliche Verwendung von eigener Biomasse zur Stromerzeugung und Verkauf bedeutet einheitlicher gewerblicher Gesamtbetrieb.

**Daher:** Stromerzeugung auslagern, sonst ist Biomasse-Erzeugung, die grundsätzlich landwirtschaftliche Urproduktion darstellt, auch gewerblich!

- Gemeinschaftlicher Nebenbetrieb darf ausschließlich eigene Biomasse der beteiligten Landwirte verarbeiten.

**Daher:** Fremdzukauf von Biomasse vermeiden, oder den ursprünglich gemeinschaftlichen Nebenbetrieb als gesonderten Gewerbebetrieb führen.

#### **Gestaltung für Neu-Anlagen**

- Biomasse- und/oder Biogas-Erzeugung ist Landwirtschaft
- Biogas- und/oder Stromerzeugung ist Gewerbe



**Daher:**

- Biomasseproduktion und Stromerzeugung immer trennen (zwei separate Betriebe)
- Biogas-Erzeugung kann variabel der Stromerzeugung oder der Biomasseproduktion zugeordnet werden
- Bei Neuanlagen sollte die Vorsteuerabzugsfähigkeit für Anlagenkosten beachtet werden
- Rechtsformwahl frühzeitig überlegen

Die steuerlichen Unterschiede zwischen dem Betrieb einer Biogasanlage im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs und eines Gewerbebetriebs lassen sich wie folgt darstellen:

<b>Steuerliche Unterschiede</b>	<b>Land u. Forstwirtschaft</b>	<b>Gewerbe</b>
<b>Freibetrag</b>	670 € / 1.340 € möglich bei Einkünften bis 30.700 € / 61.400 €	Kein Freibetrag
<b>Gewerbsteuer</b>	nein	ja, ab 24.500 € Gewinn, aber Verrechnung mit ESt. möglich
<b>Bewertung, Feldinventar, stehende Ernte</b>	Wahlrecht; kann unterbleiben	zwingender Ansatz
<b>Umsatzsteuer:</b> - Pauschalierung - Vorsteuerabzug	- ja; Wahlrecht zur Regelbesteuerung - nein bei Pauschalierung	- nein; zwingend Regelbesteuerung - ja
<b>Kfz-Steuerbefreiung</b>	ja	nein
<b>Gewinnverteilung</b>	auf 2 Kalenderjahre möglich	nein

Abb. 2: Vergleich zwischen LuF-Betrieb und Gewerbebetrieb

Welche Gestaltung letztendlich sinnvoll ist, muss der zuständige Steuerberater im Einzelfall entscheiden. Je nach Anlagenkonstellation ergeben sich Vor- und Nachteile der jeweiligen Organisationsstrukturen.



## 2. AUSWIRKUNGEN DER GEÄNDERTEN STEUERLICHEN EINSTUFUNG VON BIOGASANLAGEN AUF DIE UMSATZSTEUER UND VERRECHNUNG VON LEISTUNGEN

### - a.) Umsatzsteuer:

#### **Pauschalierung**

Für LuF-Betriebe und LuF-Tätigkeiten kann grundsätzlich die Pauschalierung angewendet werden. Dies kann aber nur erfolgen, wenn der Betrieb der Rohbiogasanlage als land- und forstwirtschaftlicher Nebenbetrieb erfolgt und wenn zwischen dem Haupt- und Nebenbetrieb eine Unternehmeridentität vorliegt.

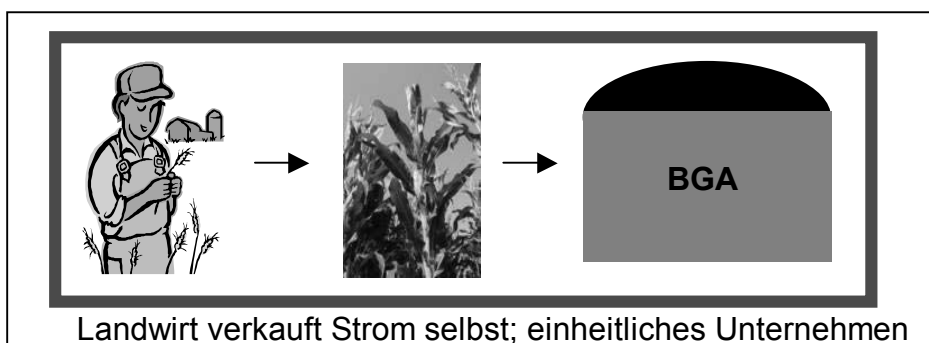
Pauschalierende Anlagenbetreiber können 10,7 % Umsatzsteuer auf die Nettoeinspeisevergütung aufschlagen, ohne dass diese an das Finanzamt abgeführt werden muss. Im Rahmen der Pauschalierung kann aber die Vorsteuer aus den Herstellungskosten nicht abgezogen werden.

#### **Regelbesteuerung**

Grundsätzlich können Landwirte, sofern ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb vorliegt, auch die Regelbesteuerung anwenden. Gewerbebetriebe müssen immer die Regelbesteuerung anwenden. Bei der Regelbesteuerung besteht die Möglichkeit die Vorsteuer aus den Anschaffungskosten (z. B. bei der Neuerrichtung einer Biogasanlage) beim Finanzamt als Vorsteuer geltend zu machen. Die Einspeisevergütung muss aber in diesem Fall zuzüglich 19 % Umsatzsteuer verrechnet werden, wobei die 19 % Umsatzsteuer an das Finanzamt abzuführen sind.

### **Hierzu einige Fallbeispiele:**

#### **1. Unternehmeridentität**



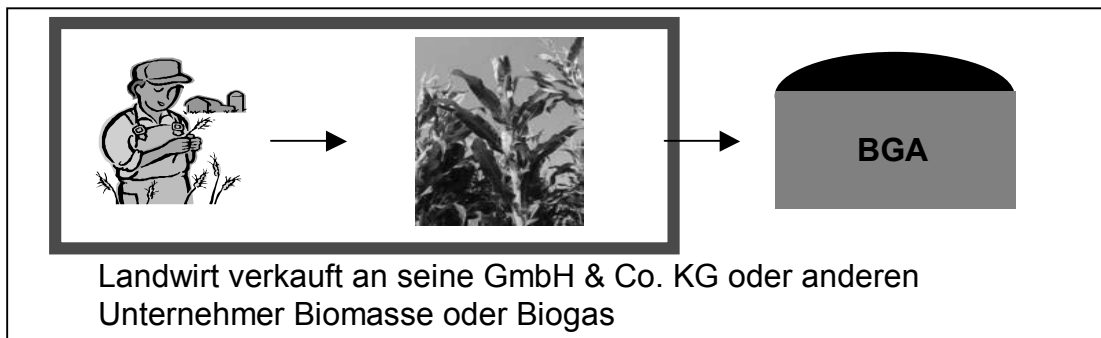
**=> Stromerzeugung unterfällt nicht der Pauschalierung, daher:**

Aufteilung Vorsteuern zwischen L+F und Gewerbe:

1. Kategorie: Vorsteuer der Stromerzeugung => voll abziehbar, Gewerbe
2. Kategorie: Vorsteuer Düngemittel, Saatgut => nicht abziehbar, L+F
3. Kategorie: gemischte Aufwendungen => aufteilen

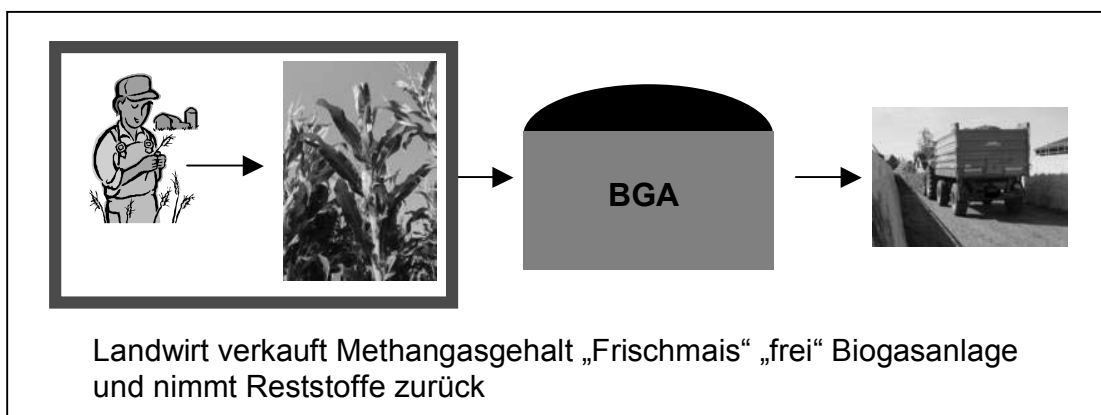


## 2. Unternehmertrennung



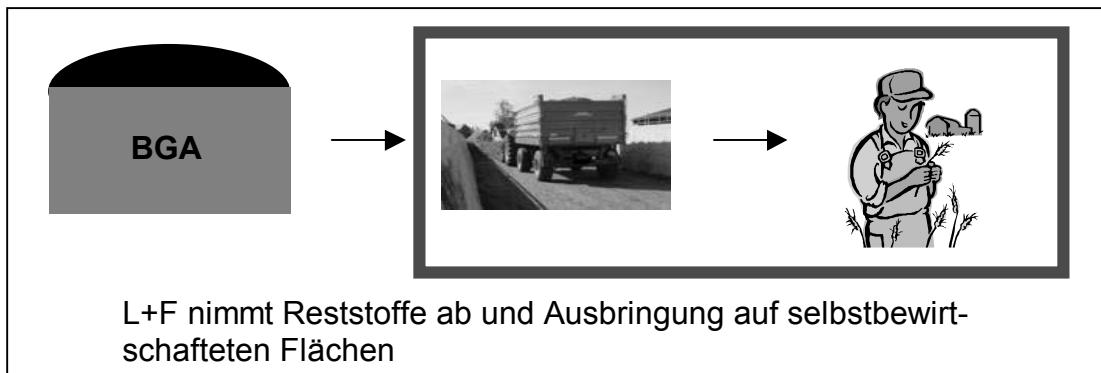
- ⇒ Einnahmen fallen in Pauschalierungsbereich
- ⇒ Landwirt verkauft als Pauschalierer mit 10,7 %
- ⇒ bei Option zur Regelbesteuerung: ermäßigter Steuersatz 7 %
- ⇒ GmbH & Co. KG hat Vorsteuer-Abzug von 10,7 % oder 7 %

## 3. Gehaltslieferung



- ⇒ L+F stellt Biomasse/Gülle zur Ausbeute zur Verfügung und nimmt Reststoffe (Gärsubstrate) wieder zurück; nur Inhaltsstoff - Methangas- wird verkauft
  - ⇒ nur Verkauf Gas zu 10,7 % Pauschalierung
  - ⇒ Rücknahme Gärsubstrat keine neue Lieferung, keine Rechnung
- aber:** Preis niedriger als bei Verkauf Biomasse/Gülle

## 4. Rücknahme Rohstoffe



- ⇒ Entsorgung Reststoffe



- Einkommensteuer: Einnahme aus L+F
- Umsatzsteuer: Pauschalierung 10,7 %

**aber:** bei Ausbringung auf nicht selbstbewirtschafteten Flächen liegt Gewerblichkeit vor

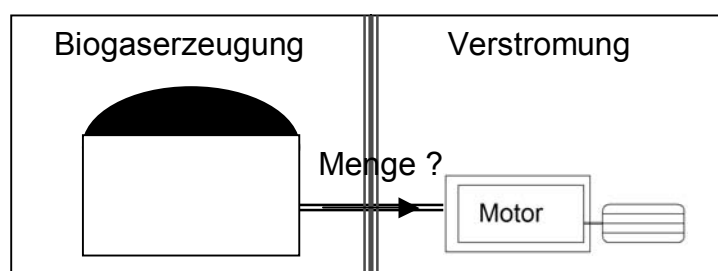
- Einkommensteuer: Einnahme aus Gewerbebetrieb
- Umsatzsteuer: Regelbesteuerung 19 %
- gewerblicher Transport

- **b.) Verrechnung von anlageninternen Lieferungen:**

Unklar ist im Zuge der geänderten steuerlichen Behandlung von Biogasanlagen die Frage der Verrechnungsmodalität von internen Lieferungen (Biogas, Wärme und Strom).

### Verrechnung von Biogas

Im Falle der getrennten Biogaserzeugung und -verwertung muss eine nachvollziehbare Abrechnung des verkauften Biogases erfolgen.



In jedem Fall muss mit Hilfe einer nachvollziehbaren Berechnung (Rückrechnung der Gasmenge über den Gasverbrauch und/oder der produzierten Strommenge) die Menge an erzeugtem Biogas ermittelt werden. Teilweise wird auch von Seiten der Finanzverwaltung der Einbau von Gasmengenzählern vorgeschrieben. Zur Abklärung dieses Problems sollte Kontakt mit dem zuständigen Finanzamt aufgenommen werden. Liegt kein Gaszähler vor könnte die folgende beispielhafte Kalkulation herangezogen werden:

### Berechnungsbeispiel:

<b>Stromertrag:</b>	140.000 kWh/Tag
<b>elektr. Wirkungsgrad:</b>	38%
<b>Energieertrag:</b>	368.421 kWh
<b>Methangehalt:</b>	53%
<b>Energieinhalt pro m<sup>3</sup>:</b>	5,3 kWh/m <sup>3</sup>
<b>Biogasmenge:</b>	69.513 m <sup>3</sup> /Tag

Entsprechend der Herstellerangaben:  
Gasverbrauch pro Stunde: 260 m<sup>3</sup>/ha bei 512 kWel.



Festgehalten werden muss derzeit auch, dass entgegen der Meinung des Bundesministeriums der Finanzen noch keine Marktgängigkeit für das Biogas an sich vorliegt. Ein hieraus resultierender transparenter Marktpreis für Biogas liegt nicht vor.

Für aufgesplittete Anlagenkonzepte (Trennung Gas- und Stromerzeugung) stellt sich deshalb die Frage, welcher Gaspreis beim Verkauf vom landwirtschaftlichen Biogaserzeugungsbetrieb an die gewerbliche Stromerzeugung sachgerecht anzuwenden ist. In der Praxis wird deshalb häufig basierend auf den EEG-Einspeisevergütungssätzen die Gaspreisermittlung durchgeführt.

### **Berechnungsbeispiel:**

Methangehalt: 53 % = 5,3 kWh/m<sup>3</sup> Energieinhalt  
elektr. Wirkungsgrad des BHKW: 38 %  
durchschnittliche Einspeisevergütung nach dem EEG: 17,3 Cent/kWh<sub>el.</sub>

#### **Berechnung:**

$$5,3 \text{ kWh/m}^3 \times 0,38 = \mathbf{2,01 \text{ kWh}_{el.}/m^3} \times 17,3 \text{ Cent/kWh}_{el.} = \mathbf{0,348 \text{ €/m}^3}$$

**Abzüglich der Kosten des BHKW's:** AfA, Zinsansatz, Wartungskosten...

⇒ **mögliche Preisspanne von 0,20 – 0,30 €/m<sup>3</sup> Biogas**

### **- Verrechnung von Strom und Wärme**

Schwierig stellt sich momentan auch die umsatzsteuerliche Abrechnung von Strom und Wärme innerhalb einer Biogasanlage dar. Im Rahmen einer aufgesplitteten Biogasanlage (landw. Biogaserzeugungsbetrieb und gewerbl. BHKW-Betrieb) muss die Abwärme der BHKW's an die landwirtschaftliche Biogaserzeugung zum Aufheizen der Fermenter abgegeben werden. Teilweise wird auch der selbsterzeugte Strom (BHKW-Betrieb) zur Prozessenergieversorgung (z.B. Rührwerk etc.) verwendet.

Ist diese Abgabe von Prozesswärme oder auch Prozessstrom als Innenumsatz ohne eine Umsatzbesteuerung durchzuführen? Kann ein Anlagenbetreiber mit der Abwärme des BHKW's sein Wohnhaus oder Stall beheizen?

⇒ Grundsätzlich ist zu unterscheiden, ob der BHKW-Gewerbebetrieb in einer eigenen Rechtsform (beispielsweise in Form einer GmbH & Co. KG) betrieben wird oder ob der Landwirt jeweils als Einzelunternehmer einen landwirtschaftlichen Betrieb und einen Gewerbebetrieb unterhält, in dem die Biogasanlage betrieben wird.

1. Wird die Biogasanlage von dem Landwirt als Einzelunternehmer betrieben, sind zwei Fälle zu unterscheiden:

**Fall A:** Ein Landwirt produziert aus selbsterzeugten Substraten Biogas im Rahmen eines Nebenbetriebes. In diesem Fall ist es



ausreichend, wenn die Stromerzeugung gewerblich ausgegliedert wird.

⇒ Umsatzsteuerlich liegt allerdings eine Unternehmeridentität vor, so dass kein Vorsteuerabzug aus den Substratkosten möglich ist und die Umsatzsteuer aus den Stromerträgen an das Finanzamt abzuführen ist.

**Fall B:** Der Landwirt produziert auf seinen selbstbewirtschafteten Flächen überwiegend Substrate, die in seiner Rohbiogasanlage verarbeitet werden. Es liegt kein Nebenbetrieb in Bezug auf die Rohbiogasgewinnung vor, da die Substratproduktion überwiegt.

⇒ Dies hat zur Folge, dass der Betrieb insgesamt als Gewerbebetrieb einzustufen ist.

2. Wird die Biogasanlage in Form einer juristischen Person geführt, liegt unzweifelhaft ein Leistungsaustausch zwischen zwei Unternehmern vor. Ein nicht steuerbarer Innenumsatz scheidet in diesem Fall aus. Die umsatzsteuerliche Behandlung der Strom-/Wärmeabgabe muss in diesem Fall erfolgen.

3. Das gleiche gilt für den Fall, dass die Biogasanlage in der Rechtsform einer Personengesellschaft geführt wird (beispielsweise in Form einer GmbH & Co. KG). Für die Frage, ob im Verhältnis Gesellschaft und Gesellschafter (Landwirt) entgeltliche Leistungen im Sinne des § 1 Abs. (1) UStG vorliegen, kommt es darauf an, ob die Personenvereinigung dem Mitglied eine Leistung zuwendet, für die sie ein Entgelt erwartet und erhält. Die umsatzsteuerliche Behandlung der Leistungen richtet sich danach, ob es sich um Leistungen handelt, die als Gesellschafterbeitrag durch die Beteiligung am Gewinn oder Verlust der Gesellschaft abgegolten werden, oder um Leistungen, die gegen Sonderentgelt ausgeführt werden und damit auf einen Leistungsaustausch gerichtet sind. Für die Überlassung des Stromes von der Gesellschaft an den Gesellschafter kann ein Sonderentgelt erwartet werden. Es liegt daher kein nicht steuerbarer Innenumsatz vor.



### 3. AUSWIRKUNGEN DER GEÄNDERTEN STEUERLICHEN EINSTUFUNG VON BIOGASANLAGEN AUF ANDERE FACHBEREICHE

Als Folge aktueller Änderungen der steuerlichen Behandlung von Biogasanlagen ergeben sich weitreichende Folgen für die Betreiber von Biogasanlagen. Je nach Anlage und Organisationsform können folgende Bereiche von Relevanz sein:

- **a.) Nachbarschaftshilfe in der Landwirtschaft:**

Die Nachbarschaftshilfe in der Landwirtschaft ist noch den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft (§ 13 EStG) und hinsichtlich der Umsatzsteuerpauschalierung dem Paragraphen 24 UStG zuzuordnen. Als Voraussetzung hieraus müssen folgende Grundsätze vorliegen:

- Auftraggeber und Auftragnehmer müssen aktive Landwirte sein.
- Für den landwirtschaftlichen Betrieb des Auftraggebers tätig sein.
- Bauhelfertätigkeiten nur bei Herstellung, Erhaltung, Verbesserung, Erneuerung von landw. Wirtschaftsgebäuden wie z.B. Maschinenhalle.
- Es darf sich um reine Hilfstätigkeiten handeln (Handlangertätigkeiten).

Davon sind explizit Hilfstätigkeiten (Bauhilfe) für Gewerbebetriebe ausgeschlossen. Für den Bereich Biogas hat dies die Folge, dass bei einer gewerblichen Biogasanlage oder nur einem Teilbetrieb (gewerblicher BHKW-Betrieb) der Einsatz von begünstigten landwirtschaftlichen Bauhelfern nicht möglich ist.

- **b.) Kfz-Steuer bei Leistungen für Biogasanlagen nach dem Güterkraftverkehrsgesetz (GüKG):**

Beachtet werden sollte im Zusammenhang von Biogasanlagen auch die Kfz-Steuerbefreiung. Für Land- und Forstwirtschaftliche Betriebe (LuF) besteht die Regelbefreiung solange diese Fahrzeuge ausschließlich für folgende Zwecke eingesetzt werden:

- Sonderfahrzeuge (Mähdrescher, selbstfahrender Feldhäcksler, selbstfahrende Gülleausbringfahrzeuge,...)
- Zur Durchführung von Lohnarbeiten für LuF-Betriebe,
- Zur Beförderung für land- und forstwirtschaftliche Betriebe, wenn diese Beförderung in einen LuF-Betrieb beginnt oder endet,
- ..von Land- und Forstwirten zur Pflege von öffentlichen Grünflächen oder zur Straßenreinigung im Auftrag von Gemeinden oder Gemeindeverbänden.



Die Steuerbefreiung ist durch das Führen eines grünen Kennzeichens ersichtlich. Wird ein steuerbefreites Fahrzeug kurzfristig zu nicht begünstigten Zwecken genutzt so dauert die Steuerpflicht an, solange die zweckfremde Benutzung gewährt, mindestens jedoch einen Monat.

Grundsätzlich führt jede Dienstleistung (Transport), die ein LuF-Betrieb für einen gewerblichen Auftraggeber (z. B. gewerbliche Biogasanlage) durchführt dazu, dass diese Transporte im Sinne des Güterkraftverkehrsgesetzes einzustufen sind und das die Kfz-Steuer fällig wird. Erfolgt der Transport im Auftrag eines Landwirtes und wird diese von dem auch bezahlt, kann eine Kfz-Steuerbefreiung erfolgen bzw. greift das Güterkraftverkehrsgesetz nicht. Die Dienstleistung kann auch über den Maschinenring als Nachbarschaftshilfe abgerechnet werden.

**Folgende Auswirkungen sind bei gewerblichen Transporten hierbei zu beachten:**

- Bei Zugmaschinen mit einer bauartbedingten Höchstgeschwindigkeit von mehr als 40 km/h muss ein Kontrollgerät für Lenk- und Ruhezeiten (EU-VO Nr. 561/2006) eingesetzt werden.
- Für gewerbliche Zwecke genutzte Anhänger müssen dafür zugelassen sein (eigenes Kennzeichen und Zulassung, Hauptuntersuchung, Versicherung...).
- Einholung einer Erlaubnis nach dem GüKG bei den zuständigen Einrichtungen (z.B. IHK, Landratsamt, etc.).
- Der Fahrer muss mindestens 21 Jahre alt sein bzw. über die Führerscheinklasse CE verfügen. Ausnahmegenehmigungen sind auf Antrag beim Straßenverkehrsamt möglich.
- Die Zugmaschine muss sowohl für landwirtschaftliche als auch für gewerbliche Transporte versichert werden.
- Die maximalen Lenkzeiten von 12 Stunden sind für die Fahrer der Zugmaschinen einzuhalten.
- Die Kfz-Steuerpflicht dauert an, solange die zweckfremde Benutzung erfolgt, aber mindestens jedoch einen Monat.
- Es müssen Warenbegleitpapiere mitgeführt werden.
- Die Steuerbegünstigung für Dieselkraftstoff entfällt.
- Der Transport unterliegt der Umsatzsteuer mit 19 %, die auch vom ansonsten pauschalierenden Landwirt bei der Umsatzsteuer abzuführen ist.



<b>LuF oder gewerblicher Transport des Landwirts mit Zugmaschine über 7,5t u. Anhänger über 10t zul. Gesamtmasse bis 40 km/h bbH</b>		
<b>Vorschrift</b>	<b>LuF Betrieb</b>	<b>gewerblicher Betrieb nicht über MR. e. V. vermittelbar</b>
Kfz Steuer Befreiung	Ja	Mindestens 1 Monat versteuern
Haftpflichtversicherung	ja günstiger	Ja
Überwachung	Alle 2 Jahre HU	Alle 2 Jahre HU
Fahrerlaubnis	Klasse T ab 16 Jahre	Klasse CE ab 21 Jahre
Befreiung § 2 GüKG	Ja	Nein
Kontrollgerät für Traktor	Nein	Nein, weil Kfz bis 40 km/h

Quelle: Landwirtschaftskammer Niedersachsen, Herr Heitmann

**Zur Verdeutlichung des Sachverhaltes hierzu folgende vier Fallbeispiele:**

**Fall 1 – gewerbliche Biogasanlage beauftragt und zahlt den Transport:**

- Biogasanlage führt Silierung selber durch
- LuF wird für gewerbliche Biogasanlage (Nicht-Landwirt) tätig
- gleiches bei Beauftragung über Maschinenring, Nachbarschaftshilfe

⇒ **Ergebnis:** Wegfall der Kfz-Steuerbefreiung für Transport und Ausbringung.

**Fall 2 – LuF erbringt Transport selbst; Übereignung der Silage frei BGA:**

- LuF befördert eigene LuF-Produkte
- keine Tätigkeit für gewerbliche Biogasanlage

⇒ **Ergebnis:** Kfz-Steuerbefreiung bleibt erhalten.

**Fall 3 – LuF beauftragt andere LuF (auch über Maschinenring möglich) mit Transport und Silierung, Verkauf „frei“ BGA:**

- LuF beauftragt andere LuF und zahlt Silierkette selbst
- keine Tätigkeit für gewerbliche Biogasanlage

⇒ **Ergebnis:** Kfz-Steuerbefreiung bleibt, da Leistung durch andere LuF (über Maschinenring, Nachbarschaftshilfe).



#### **Fall 4 – LuF beauftragt andere LuF (auch über Maschinenring möglich) mit Transport und Ausbringung des Gärrestes der gewerblichen Biogasanlage:**

- LuF kauft Gärrest „frei Biogasanlage“
- LuF beauftragt anderen Landwirt dem Transport

⇒ **Ergebnis:** Kfz-Steuerbefreiung bleibt, da Leistung durch andere LuF (über Maschinenring, Nachbarschaftshilfe).

#### **c.) Führerscheinklasse L und T:**

Im Zuge der geänderten steuerlichen Vorgaben, kann es sich je nach Anlagenkonstellation, bei den Transportdienstleistungen um eine gewerbliche oder um eine landwirtschaftliche Tätigkeit handeln. Entsprechend dieser Einstufung kann die Gültigkeit der Führerscheinklassen „L“ und „T“ entfallen. Die Folge wäre demnach „Fahren ohne Fahrerlaubnis“, was nach aktueller Gesetzgebung mit einer Freiheitsstrafe bis zu einem Jahr oder mit Geldstrafe bestraft wird.

#### **Zur Erläuterung:**

Die Klassen L und T (beinhaltet L) gelten für Fahrzeuge, die jeweils nach Ihrer Bauart und Verwendung für land- oder forstwirtschaftliche Zwecke bestimmt sind und für solche Zwecke eingesetzt werden.

Unter land- und forstwirtschaftliche Zwecke im Rahmen der Fahrerlaubnis T und L fallen:

- Betrieb von Landwirtschaft, Forstwirtschaft, Weinbau, Gartenbau, Obstbau, Gemüsebau, Baumschulen, Tierzucht, Tierhaltung, Fischzucht, Teichwirtschaft, Fischerei, Imkerei sowie den Zielen des Natur- und Umweltschutzes dienende Landschaftspflege,
- Landwirtschaftliche Nebenerwerbstätigkeit und Nachbarschaftshilfe von Landwirten
- Betrieb von land- und forstwirtschaftlichen Lohnunternehmen und andere überbetriebliche Maschinenverwendung,
- Betrieb von Unternehmen, die unmittelbar der Sicherung, Überwachung und Förderung der Landwirtschaft dienen.

Wer solche Zugmaschinen und selbstfahrende Arbeitsmaschinen mit bauartbestimmten Höchstgeschwindigkeiten außerhalb der genannten Zweckbestimmungen führt benötigt je nach der zulässigen Gesamtmasse des Fahrzeuges eine Fahrerlaubnis der Klasse B oder D bzw. C1.

#### **d.) Versicherung von Biogasanlagen:**

Nach Auskunft des Gesamtverbandes der Versicherer (GDV) und verschiedener Versicherungsunternehmen ergeben sich keine grundsätzlichen Änderungen am Versicherungsgegenstand und den entsprechenden Versicherungshöhen. Die Versicherer sollten aber darüber in Kenntnis gesetzt werden, dass im Falle einer Trennung der



Biogasanlage (Gaserzeugung/Verstromung) oder einer Überführung in einen Gesamtgewerbebetrieb eine geänderte Betriebsorganisation vorliegt. Beachtet werden sollte auch die Versicherung von landw. Zugmaschinen die ggf. für gewerbliche Dienstleistungen eingesetzt werden (weitere Informationen sind unter dem Punkt „GüKG“ zu finden).

- **e.) Sozialversicherungsrecht:**

Wird eine Biogasanlage auf eine GbR ausgelagert (z. B Ehegatten GbR), sind auch die sozialversicherungsrechtlichen Vorschriften zu beachten. Im Normalfall ist die Ehefrau des Landwirtes familienversichert. Bezieht die Ehefrau eigene Einkünfte aus Kapitalerträgen, Mieteinkünfte oder aus einer Beteiligung an der „Strom GbR“ von mehr als 350,- EURO monatlich, so muss sich die Ehefrau selbst versichern und fällt aus der Familienhilfe heraus.

- **f.) Unfallversicherungsträger (Berufsgenossenschaft):**

Die ertragsteuerliche Neubehandlung und die daraus folgende Gewerblichkeit führt in vielen Fällen zu Unklarheiten bezüglich des Unfallversicherungsschutzes und der Zuständigkeiten der Berufsgenossenschaften. Üblicherweise meldet der Anlagenbetreiber seine gewerblichen Betriebsteile bei der zuständigen Gemeindeverwaltung an. Nach der Information des Gewerbeamtes wird der Hauptverband der gewerblichen Berufsgenossenschaften davon in Kenntnis gesetzt. Von dort aus werden die möglicherweise zuständigen Berufsgenossenschaften informiert. Für den Anlagenbetreiber stellt sich dann die Frage für welche Anlagen die Landwirtschaftliche Berufsgenossenschaft zuständig ist.

Die Biogasanlage ist dann bei der LBG versichert, wenn Landwirtschaft und Biogasanlage in unternehmerischer Einheit betrieben werden. D.h. die Rohstoffe für die Beschickung der Biogasanlage stammen aus der eigenen Landwirtschaft, die Gärreste werden auf den eigenen Feldern ausgebracht und die im Betrieb vorhandenen Arbeitskräfte einschließlich Unternehmer sind wechselseitig dort tätig.

Wird die Biogasanlage hingegen in eigener Rechtsform (zum Beispiel als GmbH und Co. KG oder als Gemeinschaftsanlage von mehreren Landwirten gemeinsam) betrieben, ist eine Versicherung bei der LBG nur dann möglich, wenn die Biogasanlage überwiegend mit Rohstoffen aus landwirtschaftlichen Betrieben beschickt wird. Wird die Anlage aber mit nicht-landwirtschaftlichen Produkten betrieben (beispielsweise mit Abfällen aus der Lebensmittelindustrie, Bio-Müll), ist die LBG nicht der zuständige Versicherer.

Alle über den Bereich der Bodenbewirtschaftung hinausgehenden Arbeiten, wie der Aufwand für die Betreuung der Anlage und Anlagentechnik, die Substrataufbereitung, -zuführung, Prozessüberwachung, die administrativen Tätigkeiten usw. stellen ein zusätzliches



Arbeitsfeld und Unfallrisiko dar. Für diesen erweiterten Versicherungsschutz ist ein zusätzlicher Beitrag zu entrichten.

Hierzu ein Vergleich der beiden Unfallversicherungsträger hinsichtlich Ihrer Leistungen:

<b>Landwirtschaftliche Berufsgenossenschaft</b>	<b>Gewerbliche BG; BG der Feinmech. und Elektro. (BGFE); BG der Gas-, Fernw.- und Wasserw. (BGFW)</b>
<ul style="list-style-type: none"><li>• Unternehmer pflichtversichert</li><li>• Familienmitglieder versichert</li><li>• Versicherungsbeitrag richtet sich nach Arbeitsaufkommen und Unfallhäufigkeit</li><li>• Vorschriften für Sicherheits- und Gesundheitsschutz (VSG) gilt</li><li>• Sicherheitsregeln für landwirtschaftliche Biogasanlagen gilt</li><li>• Wenn Arbeitnehmer vorhanden gilt die Betriebssicherheitsverordnung; sonst nur der Bereich überwachungsbedürftige Anlagen z.B. Druckbehälter, Ex-Schutz usw..</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Unternehmer nicht versichert</li><li>• Freiwillige Versicherung teilweise möglich</li><li>• Nur Arbeitnehmer versichert</li><li>• Versicherungssumme richtet sich nach der Lohnsumme</li><li>• Die Unfallverhütungsvorschriften der gewerblichen Berufsgenossenschaften (BGR) gelten</li><li>• Betriebssicherheitsverordnung gilt</li><li>• Sicherheitsregeln für landwirtschaftliche Biogasanlagen kann, muss aber nicht gelten</li></ul>

Quelle: Landwirtschaftliche Berufsgenossenschaft NRW; Herr Kock

- **g.) Erneuerbares-Energien-Gesetz (EEG):**

Durch die Überführung einer bisher gesamtlandwirtschaftlichen Biogasanlage in entweder einen einheitlichen Gewerbebetrieb oder in einen kombinierten landwirtschaftlichen Biogasbetrieb und gewerblichen BHKW-Betrieb, muss zwangsläufig kein neuer Stromeinspeisevertrag abgeschlossen werden. Wird das BHKW von dem Landwirt an eine gewerbliche GmbH & Co. KG oder GmbH übertragen (verkauft oder eingebracht) so wird diese neue gewerbliche Gesellschaft Anlagenbetreiber im Sinne des § 3 Abs. (3) EEG.

Aufgrund der in den §§ 4 und 5 EEG geregelten Abnahme- und Vergütungspflicht entsteht ein gesetzliches Schuldverhältnis zwischen dem neuen gewerblichen Anlagenbetreiber und dem Netzbetreiber. Ein Vertragsabschluss ist nicht erforderlich.

Grundsätzlich kann der „neue“ Anlagenbetreiber einen solchen Stromeinspeisevertrag mit dem Netzbetreiber abschließen, wenn dies von beiden Parteien gewollt ist. Möglicherweise könnten in einzelnen bestehenden Einspeiseverträgen zwischen dem Landwirt und dem Netzbetreiber Verpflichtungen bestehen, dass bei der Übertragung der Anlage oder Teilanlage der neue Betreiber in den bestehenden Vertrag einzutreten hat. Bei der Frage, welche Auswirkung die Übertragung des BHKW auf den bestehenden Einspeisevertrag mit dem Landwirt hat, wird es auf den jeweiligen Einspeisevertrag ankommen. Man wird grundsätzlich



wohl nicht davon ausgehen können, dass die Übertragung des BHKW notwendig zu einem außerordentlichen Kündigungsgrund für den bisherigen Anlagenbetreiber führt. Unter Umständen könnte die Neuanfertigung eines Stromeinspeisevertrages im Zuge dieser geänderten Betriebsorganisation, gerade bei zweifelhaften Vertragsinhalten, sinnvoll sein. Es wird hierzu angeraten, den neuen Vertrag vor der Unterschrift juristisch prüfen zu lassen.

Die Trennung einer bestehenden landwirtschaftlichen Biogasanlage in zwei zukünftige Betriebsteile dürfte aus Sicht des Fachverband Biogas e.V. nicht zu einer Neuinbetriebnahme im Sinne des EEG führen.

Hierzu kann angeführt werden, dass in der Gesetzesbegründung (vgl. Bundesdrucksache 15/2327, S. 22) die Frage des Anlagenbegriffes geregelt wird. So sind mehrere Anlagen, die gleichartige Energien einsetzen und durch für den Betrieb technische erforderliche Einrichtungen oder bauliche Anlagen unmittelbar miteinander verbunden sind, als eine Anlage gelten. Für den Betrieb erforderlich seien auch Einrichtungen zur Gewinnung des jeweiligen Energieträgers wie die Fermenter von Biogasanlagen, sofern nicht aufgrund einer räumlichen Trennung dieser Einrichtung von einer betriebstechnischen Selbstständigkeit und damit von verschiedenen Anlagen ausgegangen werden muss. Diese Begründung spricht eher dafür, dass die Fermenter nur verschiedene Anlagen verbinden können, ohne jedoch selbst Anlage im Sinne des § 3 Abs. (2) EEG zu sein. Folgt man dieser Ansicht, hätte die Trennung der Betriebsteile überhaupt keinen Einfluss auf die Anlage selbst.

- **h.) Betriebsförderung durch das Agrarinvestitionsförderprogramm (AFP):**

Wurde die Biogasanlage durch das sog. AFP Programm gefördert, so ist zwingend erforderlich, dass die Anlage in Zukunft auch durch die damals antragstellende Person bzw. GbR oder Gemeinschaft fortgeführt wird. Betreiber und Antragsteller müssen identisch sein, jedoch kann eine Übertragung auf Familienangehörige erfolgen. Bisher sind keine kritischen Fälle bekannt. Aufgrund der vielfältigen Fördermaßnahmen und den entsprechenden Fördergrundlagen in den Bundesländern, sollten Sie diese Frage frühzeitig mit den zuständigen Stellen abklären.

- **i.) Privilegierung nach § 35 BauGB:**

Mit dem durch das Europarechtsanpassungsgesetz Bau (EAG Bau) geänderten Baugesetzbuch in der Fassung der Bekanntmachung vom 23.09.2004 (BGBl. I S. 2414), zuletzt geändert durch Artikel 21 des Gesetzes vom 21.06.2005 (BGBl. I S. 1818) hat der Gesetzgeber die privilegierten Vorhaben im Außenbereich um Anlagen zur energetischen Nutzung von Biomasse ergänzt. Mit der Regelung des § 35 Abs. 1 Nr. 6 BauGB sind Vorhaben zur Nutzung der aus Biomasse erzeugten Energie unter, im Einzelnen in dieser Vorschrift bestimmten Voraussetzungen, privilegiert zulässig. Die Privilegierung umfasst nicht nur die Herstellung und Nutzung der Energie von aus Biomasse erzeugtem Gas, sondern jede



energetische Nutzung von Biomasse, einschließlich der thermischen Energienutzung der Biomasse.

Die Privilegierung des § 35 Abs. 1 Nr. 6 BauGB steht unter dem Vorbehalt, dass die energetische Nutzung im Rahmen des betreffenden Betriebs erfolgt. Verlangt wird also eine Zuordnung der Biomasseanlage zu dem Basisbetrieb, z.B. zu dem landwirtschaftlichen Betrieb, vergleichbar den Fällen des § 35 Abs. 1 Nr. 1 BauGB, bei denen eine Zuordnung der Bauvorhaben zu den landwirtschaftlichen Betrieben vorausgesetzt wird. Diese Zuordnung liegt jedenfalls vor, wenn der Betreiber der Biomasseanlage identisch ist mit dem Inhaber des Basisbetriebs. Darüber hinaus ist die erforderliche Zuordnung aber auch nicht schon deshalb zu verneinen, weil die zu beurteilende Biomasseanlage nicht im (Allein-) Eigentum des Inhabers des Basisbetriebs steht. Eine Biomasseanlage kann dem Basisbetrieb vielmehr auch dann noch zugeordnet werden, wenn sie sich im Eigentum einer Betreibergesellschaft befindet. Dies gilt jedenfalls dann, wenn die Betreibergesellschaft dauerhaft nur aus Gesellschaftern im Sinne des § 35 Abs. 1 Nr. 6 Buchst. b) BauGB besteht, die die Anlage beschicken. Der Inhaber des Basisbetriebs muss dabei allerdings maßgeblichen Einfluss auf die Gesellschaft haben.

In Anbetracht der geänderten steuerlichen Behandlung von Biogasanlagen und den daraus resultierenden ausgegliederten teilweise gewerblichen Betriebsteilen ist darauf zu achten, dass der bisherige Anlagenbetreiber (Landwirt) noch einen maßgeblichen Einfluss in den neu gegründeten Betreibergesellschaften hat.

- **j.) Düngemittelverordnung:**

Kritisch kann in Bezug auf die steuerliche Neubehandlung von Biogasanlagen auch der Verweis auf die Düngemittelverordnung gesehen werden.

Gemäß des Düngemittelgesetzes bedeutet ein Inverkehrbringen das Anbieten, vorrätig halten zur Abgabe, freihalten und jedes Abgeben an andere; dem Inverkehrbringen steht das Verbringen in dem Geltungsbereich dieses Gesetzes zur Abgabe an andere, dem gewerbemäßigen in Verkehr bringen die Abgabe in Genossenschaften oder sonstigen Personenvereinigungen an ihrer Mitglieder gleich.

Wird die komplette Biogasanlage dergestalt ausgegliedert, dass eine eigene Gesellschaft als Rechtsträger für die Anlage begründet wird (beispielsweise eine GmbH oder eine GmbH & Co. KG), so stellt die Rücklieferung der Gärreste von der GmbH & Co. KG an den Landwirt ein Inverkehrbringen von Düngemitteln dar. Inverkehrbringen ist auch die Abgabe an andere. Wird die Betreibergesellschaft in Form einer GmbH betrieben, so handelt es sich um eine selbstständige juristische Person. Wird die Betreibergesellschaft in Form einer GmbH & Co. KG betrieben, so ist diese zumindest beschränkt rechtsfähig. Bei einer GmbH handelt es sich unzweifelhaft um einen Anderen in § 1 Abs. (1) Nr. 7 Düngemittelgesetz. Das Gesetz stellt des Weiteren klar, dass auch die Abgabe an Genossenschaften oder sonstigen Personenvereinigungen (z.



B. GbR) und Ihren Mitgliedern dem gewerbsmäßigen Inverkehrbringen gleichsteht.

- ⇒ **Der Gesetzgeber wollte also gerade auch die Lieferverhältnisse zwischen Personenvereinigungen und ihren Mitgliedern erfassen.**
- ⇒ **Die Lieferung von Gärresten einer GmbH & Co. KG an ihren alleinigen Kommanditisten stellen daher ein Inverkehrbringen von Düngemitteln dar.**

**Nach der Düngemittelverordnung ergeben sich folgende Konsequenzen:**

- Die Gärreststoffe müssen einem zugelassenen Düngemitteltyp entsprechen.
- Sie dürfen nur aus Stoffen der Tabellen 11 oder 12 (siehe DüMV) hergestellt worden sein, dabei darf der Anteil von Stoffen der Tabelle 12 nicht über 50 % betragen.
- In den Verkehr gebrachte Düngemittel müssen nach den Regeln dieser Verordnung gekennzeichnet sein.

**Da sich aktuell die Düngemittelverordnung in Novellierung befindet, gilt abzuwarten in welchem Rahmen die steuerlichen Änderungen Auswirkungen haben.**

**Bitte beachten Sie diese Regelungen und falls noch nicht geschehen nehmen Sie umgehend Kontakt zu Ihrem Steuerberater auf!**



## Literaturverzeichnis:

**BERATA STEUERBERATUNGSGESELLSCHAFT GMBH:** Vortrag im Rahmen der Maschinenring-Arbeitstagung „Biogasanlage“, 27. Juli 2006

**BUCHSTELLE DES BAYERISCHEN BAUERNVERBANDES GMBH:**  
Ertragsteuerliche Behandlung von Biogasanlagen – Änderungen durch einen Erlass des Bundesfinanzministerium, 2007  
Download: [http://www.bubbv.de/html/media/biogas\\_bubbv.pdf](http://www.bubbv.de/html/media/biogas_bubbv.pdf)

**ERNST SCHNEKENBURGER; DR. SCHNEKENBURGER  
STEUERBERATUNGSGESELLSCHAFT MBH, RAVENSBURG:**  
Gestaltungsmöglichkeiten zur Maisernte 2007, Eigendruck

**GÜNTER HEITMANN; LANDWIRTSCHAFTSKAMMER NIEDERSACHSEN:**  
Transporte von land- oder forstwirtschaftlichen Erzeugnissen für Gewerbebetriebe, 2007

**KORTE DIERKES KÜNNEMANN UND PARTNER; RECHTSANWÄLTE –  
STEUERBERATER, OLDENBURG:** Rechtsgutachten im Auftrag des Fachverband Biogas e.V., August 2007

**RALF STEPHANY; PARTA- BUCHSTELLE FÜR LANDWIRTSCHAFT UND  
GARTENBAU GMBH, BONN:** Foliensatz Steuerrecht – Bundeseinheitliches Biogasschulungsprojekt, 2007