



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Oberste Finanzbehörden
der Länder

nachrichtlich:

Bundesministerium für Ernährung,
Landwirtschaft und Verbraucherschutz

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97, 10117 Berlin

TEL +49 (0) 18 88 6 82- 0

FAX +49 (0) 18 88 6 82- 32 51

E-MAIL IVC2@bmf.bund.de

TELEX 88 66 45

DATUM 6. März 2006

BETREFF **Ertragsteuerliche Behandlung von Biogasanlagen und der Erzeugung von Energie aus Biogas;
Steuerliche Folgen aus der Abgrenzung der Land- und Forstwirtschaft vom Gewerbebetrieb**

BEZUG Besprechung mit den Vertretern der obersten Finanzbehörden der Länder vom 22. - 24. Juni 2005 zu TOP 6

GZ **IV C 2 – S 2236 – 10/05**
IV B 7 – S 2734 – 4/05 (bei Antwort bitte angeben)

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt für die ertragsteuerliche Behandlung der Biogasanlagen und der Energieerzeugung aus Biogas das Folgende:

I. Einkommensteuer

1) Biogasanlagen im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetriebs

a) Biogaserzeugung als Teil des Hauptbetriebs

Die Erzeugung von Biogas ist Teil der land- und forstwirtschaftlichen Urproduktion, wenn die Biomasse überwiegend im eigenen Betrieb erzeugt wird und das Biogas bzw. die daraus erzeugte Energie (Wärme, Strom) überwiegend im eigenen Betrieb verwendet wird.

b) Biogaserzeugung als nahezu ausschließliche Tätigkeit des Hauptbetriebs

Verwertet ein Landwirt nahezu seine gesamte Ernte zur Energieerzeugung in einer Biogasanlage, liegt insgesamt kein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb mehr vor. Die Erzeugung der Biomasse und die Verarbeitung zu Strom stellen in diesem Fall die wirtschaftlichen Betäti-

gungen des Steuerpflichtigen dar, die nach den Grundsätzen der R 15.5 Abs. 1 Sätze 4 - 6 EStR 2005 zu beurteilen sind. Da die gewerbliche Betätigung der Energieerzeugung im Vordergrund steht und sich nicht ohne Nachteil für das Gesamtunternehmen von der land- und forstwirtschaftlichen Erzeugung der Biomasse lösen lässt, liegt ein einheitlicher Gewerbebetrieb vor.

2) Biogasanlagen im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetriebs

a) Be-/Verarbeitung der Biomasse im Nebenbetrieb

Die Erzeugung von Biogas erfolgt im Rahmen eines Nebenbetriebs, wenn die Biomasse überwiegend im eigenen Hauptbetrieb erzeugt wird und das Biogas überwiegend zum Verkauf bestimmt ist (vgl. R 15.5 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 EStR 2005). Die Verwertung der pflanzlichen oder tierischen Rohstoffe als Biomasse bis hin zur Reinigung des Biogases stellt in diesen Fällen die erste Stufe der Be- oder Verarbeitung im Rahmen der Land- und Forstwirtschaft dar. Gleiches gilt in den Fällen, in denen ein Landwirt Umsätze aus der Übernahme der Biomasse erzielt und das hieraus gewonnene Biogas nahezu ausschließlich zur Energieerzeugung im eigenen Hauptbetrieb einsetzt (vgl. R 15.5 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 EStR 2005).

b) Zukauf von Biomasse durch den Nebenbetrieb

Im Rahmen der Abgrenzung Land- und Forstwirtschaft/Gewerbebetrieb ist der Nebenbetrieb hinsichtlich der Einkunftsart und der Zukaufsgrenzen eigenständig zu beurteilen. Für die Frage, ob die Zukaufsgrenzen der R 15.5 Abs. 3 EStR 2005 nachhaltig überschritten werden, ist grundsätzlich ein Mengenvergleich der eingesetzten Rohstoffe vorzunehmen. Dies gilt bei Biogasanlagen nur in den Fällen, in denen ausschließlich Stoffe mit gleichem Energiegehalt eingesetzt werden. Abweichend hiervon ist die Abgrenzung anhand der gewonnenen Biogasmenge und dem Energiegehalt der eingesetzten Stoffe vorzunehmen, wenn in Biogasanlagen Stoffe von unterschiedlicher Art und Güte eingesetzt werden.

c) Erzeugung von Energie durch den Nebenbetrieb

In den Fällen der R 15.5 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 und 2 EStR 2005 stellt die weitere Be- oder Verarbeitung des gereinigten Biogases zu Energie die zweite Verarbeitungsstufe und damit eine gewerbliche Betätigung dar.

3) Biogasanlagen im Rahmen eines gemeinschaftlichen Nebenbetriebs

a) Ebene der Beteiligten

Erfolgt die Erzeugung von Biogas durch Zusammenschluss mehrerer Land- und Forstwirte in einer gemeinschaftlich betriebenen Anlage, kann diese Biogasanlage noch als Nebenbetrieb der jeweiligen land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetriebe angesehen werden. Dies setzt jedoch voraus, dass alle Beteiligten als Mitunternehmer zu qualifizieren sind.

b) Ebene der Mitunternehmerschaft

Ist ein Beteiligter als Gewerbetreibender zu beurteilen, tritt die Rechtsfolge des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG ein und die gemeinschaftliche Biogasanlage ist als Gewerbebetrieb zu qualifizieren.

Nach R 15.5 Abs. 3 Satz 3 EStR 2005 dürfen bei gemeinschaftlichen Nebenbetrieben ausschließlich eigen erzeugte Rohstoffe der beteiligten Landwirte be-/verarbeitet werden oder nur Erzeugnisse gewonnen werden, die ausschließlich in den Betrieben der beteiligten Landwirte verwendet werden. Für den Verkauf von Biogas aus einer gemeinschaftlich betriebenen Anlage bedeutet dies, dass ausschließlich Biomasse verwendet werden darf, die in den jeweiligen Hauptbetrieben der beteiligten Land- und Forstwirte erzeugt wurde. Das aus einer Übernahme von Rohstoffen gewonnene Biogas muss nahezu ausschließlich zur Energieerzeugung für die eigenen Hauptbetriebe eingesetzt werden.

c) Erzeugung von Energie durch den gemeinschaftlichen Nebenbetrieb

Wird durch einen gemeinschaftlichen Nebenbetrieb Energie erzeugt, gilt Tz. 2 Buchstabe c entsprechend.

II. Körperschaftsteuer

1) Biogas-Erzeugungsgenossenschaften

a) Erzeugung und Verkauf von Biogas

Wird eine Biogasanlage in der Rechtsform einer Genossenschaft betrieben, ist eine Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 14 Satz 1 Buchstabe c KStG nur möglich, wenn für die Erzeugung des Biogases ausschließlich die Biomasse der beteiligten Land- und Forstwirte verwendet wird. Die Verwertung der pflanzlichen oder tierischen Rohstoffe als Biomasse bis hin zur Reinigung des Biogases stellt in diesen Fällen die erste Stufe der Be- oder Verarbeitung im Rahmen der Land- und Forstwirtschaft dar.

b) Erzeugung von Energie durch eine Biogas-Erzeugungsgenossenschaft

Soweit eine Biogas-Erzeugungsgenossenschaft zur Beheizung der Anlage Energie erzeugt, ist dies für die Steuerbefreiung unschädlich. Wird hingegen überschüssige Energie durch eine Biogas-Erzeugungsgenossenschaft in das (Strom-/Wärme-) Netz eingespeist und an Dritte oder auch eigene Mitglieder geliefert, ist diese Bearbeitung insoweit der zweiten Verarbeitungsstufe zuzuordnen. Diese Tätigkeit ist nicht nach § 5 Abs. 1 Nr. 14 KStG begünstigt. Die Genossenschaft ist insoweit partiell steuerpflichtig; vgl. R 20 Abs. 1 Satz 3 KStR 2004. § 5 Abs. 1 Nr. 14 Satz 2 KStG ist zu beachten.

2) Generatoren-Genossenschaft

a) Erzeugung von Energie

Die Be- oder Verarbeitung von Biogas im Rahmen einer Generatoren-Genossenschaft stellt eine weitere und damit die zweite (gewerbliche) Bearbeitungsstufe dar. Die Erzeugung von Energie durch Generatoren ist eine Betätigung außerhalb der Land- und Forstwirtschaft; insoweit scheidet eine Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 14 Buchstabe c KStG aus. Dies gilt unabhängig davon, ob Mitglieder der Genossenschaft oder Dritte Abnehmer der erzeugten Energie sind.

b) Beteiligung der Biogas-Erzeugungsgenossenschaft

Beteiligt sich eine Biogas-Erzeugungsgenossenschaft an einer steuerpflichtigen Generatoren-Genossenschaft, sind die Gewinnanteile oder Bezüge nach R 20 Abs. 5 KStR 2004 als Einnahmen aus nicht begünstigter Tätigkeit anzusehen. § 5 Abs. 1 Nr. 14 Satz 2 KStG ist zu beachten.

c) Rückvergütung an eine Biogas-Erzeugungsgenossenschaft

Rückvergütungen im Sinne des § 22 KStG sind den Einnahmen aus den Geschäften zuzurechnen, für die die Rückvergütungen gewährt worden sind (R 20 Abs. 5 Satz 6 KStR 2004). Soweit die Generatoren-Genossenschaft zulässiger Weise eine Rückvergütung nach § 22 KStG für den Verkauf des Biogases (Gegengeschäft) gewährt, fallen die der Biogas-Erzeugungsgenossenschaft aus der Rückvergütung zufließenden Erträge bei Vorliegen der unter Tz. II.1 genannten Voraussetzungen daher in den steuerbefreiten Teil der Genossenschaft.

III. Zeitliche Anwendung

Die Regelungen dieses Schreibens sind in allen noch offenen Fällen anzuwenden.

Soweit sich in den Fällen der Energieerzeugung aus Biogas aus diesem Schreiben für einen Steuerpflichtigen Verschlechterungen gegenüber der bisherigen Verwaltungspraxis ergeben, sind die Regelungen erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2005 beginnen.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht. Es steht ab sofort bis auf weiteres auf den Internet-Seiten des Bundesministeriums der Finanzen (www.bundesfinanzministerium.de) unter der Rubrik - Steuern - Veröffentlichungen zu Steuerarten - Einkommensteuer - zur Ansicht und zum Abruf bereit.

Im Auftrag
Christmann