

HLBS e.V. – Engeldamm 70 – 10179 Berlin

Bundesministerium der Finanzen

IVC7@bmf.bund.de

Engeldamm 70
10179 Berlin

Telefon: 030-2008 967 10
Telefax: 030-2008 967 29
E-Mail: verband@hlbs.de
Internet: www.hlbs.de

Geschäftsführung

Unser Zeichen:
Ha/JB

Berlin, den 15.06.2018

**Ertragsteuerrechtliche Behandlung von Biogasanlagen und der
Erzeugung von Energie aus Biogas**

*Entwurf eines BMF- Schreibens, GZ: IV C 7 – S 2236/18/10001, IV C 2 – S 2743/0-01;
DOK 2018/0156631*

Sehr geehrte Damen und Herren,

wir danken Ihnen, dass Sie uns für die Abgabe einer Stellungnahme zu dem im Bezug genannten Entwurfsschreiben berücksichtigt haben und bitten folgende Einzelaspekte bei den weiteren Beratungen zu berücksichtigen:

A.I.2: Beteiligung eines Landwirts an einer Mitunternehmerschaft, die eine Biogasanlage betreibt

Wir begrüßen die klarstellende Aussage in den Sätzen 1 und 2 (1. Absatz), dass im Falle der Beteiligung eines Land- und Forstwirts an einer Energie erzeugenden Mitunternehmerschaft, „die Einnahmen aus dem Verkauf der Biomasse nicht als Sonderbetriebseinnahmen“, sondern im land- und forstwirtschaftlichen Betrieb des beteiligten Land- und Forstwirts zu erfassen sind. Damit ist für die Praxis klargestellt, dass lediglich die Transportleistungen den Sonderbetriebseinnahmen zuzuordnen sind, nicht aber die Lieferung der Biomasse.

Wir regen allerdings an, zur Aussage der Überführung von Biomasse aus dem land- und forstwirtschaftlichen in den Gewerbebetrieb nach den Grundsätzen des § 6 Abs. 5 EStG (letzter Satz im 1. Absatz) ergänzend noch klarzustellen, dass dies auch die Überführung von Biogas (1. Bearbeitungsstufe) nach den gleichen Grundsätzen erfolgt.

Darüber hinaus begrüßen wir auch die in Sätzen 4 und 5 (2. Absatz) klarstellende Aussage, dass der land- und forstwirtschaftliche (Einzel-) Betrieb auch dann bestehen bleibt, „wenn die Ernte überwiegend oder gar ausschließlich als Biomasse für die Energieerzeugung in der Personengesellschaft dient“. Damit ist für die Praxis klargestellt, dass keine gewerbliche Tätigkeit durch die überwiegende oder ausschließliche

Verwendung der zur Energieerzeugung eingesetzten Biomasse entsteht und der land- und forstwirtschaftliche (Einzel-) Betrieb nicht als in das Sonderbetriebsvermögens der Mitunternehmerschaft überführt angesehen wird.

A.II: Biogasanlagen im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetriebs

Unter Punkt 3. „Erzeugung von Biogas und Erzeugung von Energie durch den Nebenbetrieb“ bitten wir unter Bezugnahme auf die zuvor bezeichnete Anregung, ebenso eine Klarstellung im Text einzubeziehen, dass die gewerbliche Tätigkeit nur insoweit gegeben ist, als aus dem Biogas Energie erzeugt und abgesetzt wird. Dies dient der Klarstellung der Abgrenzungskriterien in den Fällen, in denen die betrieblichen Prozesse der Erzeugung und des Absatzes von Biogas und Energie vom gleichen Rechtsträger vorgenommen wird.

A.IV: Abgrenzung der Wirtschaftsgüter und Absetzung für Abnutzung (AfA)

Betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer

Die Annahme einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer einer Biogasanlage im Allgemeinen von 16 Jahren (Satz 5, 1. Absatz) und eines Blockheizkraftwerks von zehn Jahren (Satz 8, 2. Absatz), die unter Bezugnahme auf die geltenden amtlichen AfA- Tabellen „Landwirtschaft und Tierzucht“ aus 1996 sowie für die allgemein verwendbaren Anlagegüter aus 2000 bestimmt wurde, mag angesichts fehlender Grunddaten zum aktuellen Stand der Technik für die Praxis für die Zukunft akzeptabel sein, auch im Hinblick auf die teilweise sehr unterschiedliche Handhabung in den einzelnen Länderfinanzverwaltungen. Wir erlauben uns aber den Hinweis darauf, dass die zur Gaserzeugung eingesetzten technischen Komponenten nach heutigem Verständnis aus einer Anzahl von selbständig zu beurteilenden Wirtschaftsgütern bestehen. Nach neueren technischen Standards dürften die maßgeblichen wirtschaftlichen Beurteilungskriterien für eine Biogasanlage eine Trennbarkeit einzelner technischer Komponenten als eigenständige Wirtschaftsgüter mit selbständigen Nutzungsfunktionen und unterschiedlicher Nutzungsdauer rechtfertigen.

So unterliegen bei einer Biogasanlage etwa die Einbringungstechnik (Dosierstation), die Pumpen und die Rührwerke einem nicht unerheblichen Verschleiß und müssen während der maßgeblichen Nutzungsdauer häufig mehrfach ausgetauscht werden. Sie unterliegen damit technisch und funktionsbedingt einer teils erheblich kürzeren Nutzung. Bei einem Blockheizkraftwerk betrifft dies den Biogasmotor, der als wert bestimmender Faktor der Anlage einem erheblichen Verschleiß unterliegt und als austauschbare Komponente die Eigenschaft eines eigenständigen Wirtschaftsguts annimmt.

In einer Aufzählung sind die als einheitlich zu bewertenden Bestandteile des Wirtschaftsguts „Biogasanlage“ benannt worden. Allerdings fehlen Angaben zu weiteren wesentlichen Anlagebestandteilen, wie etwa die Siloplatte, auf der die Rohstoffe für die Verwendung bereitgehalten und gelagert werden. Auch fehlen Angaben zur Behandlung der Hof-, und Platzbefestigung, der Zuwege, der Grünanlagen mit Umzäunung, der Gas- und Wärmeleitungen und der Fuhrwerkswaage. Auch hier ist unklar, ob diese Gegenstände als unselbständige Bestandteile der Biogasanlage anzusehen sind

(aktivierungspflichtige nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten) oder die Eigenschaft als eigenständige Wirtschaftsgüter (sofort abzugsfähiger Erhaltungsaufwand) haben.

Die in der Praxis auftretenden Abgrenzungsschwierigkeiten zwischen Aktivierung/Nachaktivierung und sofort abzugsfähigen Erhaltungsaufwendungen bedürfen daher u. E. einer klarstellenden Zuordnung als Bestandteil der Anlage oder als selbständiges Wirtschaftsgut.

Wir empfehlen daher, die für Biogasanlagen und Blockheizkraftwerke eingesetzten Gegenstände und Bestandteile nach ihren Nutzungsfunktionen zu vervollständigen und deren Zuordnung an den neuesten Stand der Technik anzupassen. Darüber hinaus regen wir im Interesse der Rechtssicherheit eine technisch gebotene Aktualisierung der einschlägigen amtlichen AfA-Tabellen an.

Zeitliche Anwendung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer für Blockheizkraftwerke

Für Blockheizkraftwerke, die bis zum 31.12.2014 im Zusammenhang mit einer Biogasanlage angeschafft oder hergestellt worden sind, wird es nicht beanstandet, wenn das Blockheizkraftwerk als Teil der Biogasanlage über die Nutzungsdauer von 16 Jahren abgeschrieben wird, soweit dies seit der Anschaffung oder Herstellung erklärt wurde.

Diese rückwirkende zeitliche Bestimmung erachten wir angesichts der von den Finanzverwaltungen in den Ländern unterschiedlich geübten Praxis nicht für sinnvoll. Hierzu verweisen wir etwa auf die Regelung der OFD NRW Kurzinformation Einkommensteuer vom 9.6.2015, S 2190 – 2014/4002 St 165. Es bleibt hierbei unklar, wie und in welcher Form eine Korrektur für nach diesem Zeitpunkt angeschaffte oder hergestellte Anlagen vorgenommen werden soll. Im Interesse einer einheitlichen Verfahrensweise regen wir an, die zeitliche Anwendung auf die Bekanntgabe des Schreibens zu beziehen und eine davon abweichende Handhabung lediglich auf Antrag für die zum 31.12.2014 angeschafften oder hergestellten Anlagen zuzulassen.

A.V: Bewertung des Umlaufvermögens

Teilweiser Zukauf von Vorräten

In der Praxis werden die zugekauften Vorräte (z. B. Mais) bei Biogasanlagen, die als landwirtschaftlicher Nebenbetrieb geführt werden, im Regelfall nur in einem Silo gelagert. Dabei werden die Vorräte sowohl für Zwecke der Fütterung von Vieh im landwirtschaftlichen Betrieb als auch als Biomasse für den Betrieb der Biogasanlage eingesetzt. Für die Bewertung der Vorräte lässt sich der für den Betrieb der Biogasanlage eingesetzte Umfang über das Stoffeinsatztagebuch nachweisen. Wir regen deshalb ergänzend eine klarstellende Regelung dahingehend an, dass eine Aktivierung nur insoweit erfolgt, als die Vorräte zugekauft sind. Wir schlagen hierzu vor, die Bewertung des Bestandes am Bilanzstichtag im Verhältnis des Zukaufs zur Eigenerzeugung vorzunehmen.

Bewertung des Inhalts im Fermenter und im Nachgärer

Im Fermenter ist der Gärprozess bereits in Gang gesetzt. Daher kann der Inhalt des Fermenters u. E. nicht mit den angefallenen Herstellungskosten unter Berücksichtigung der Anschaffungskosten für die

Biomasse bzw. der Substrate (Gülle) bewertet werden, die erforderlich sind, um den Fermenter auf das erforderliche Maß zu füllen.

Aus Vereinfachungsgründen kann 25 % der in den letzten 90 Tagen eingebrachten Biomasse berücksichtigt werden. Zur Erläuterung verweisen wir auf die Ausführungen von Stefan Heins über „Aktuelle steuerliche Fragestellungen im Zusammenhang mit der Erzeugung erneuerbarer Energien“, HLBS Report 2011, S. 94 ff. (Bewertung Fermenterinhalt, S. 96), die als Anlage diesem Schreiben beigelegt sind.

Keine Bewertung von Vorräten bei einer Gehaltslieferung

Wir regen ergänzend zur Klarstellung an, einen Hinweis aufzunehmen, dass in den Fällen, in denen die Vertragsparteien eine Gehaltslieferung vereinbart haben, eine Bewertung der Vorräte nicht zu erfolgen hat. Der Betreiber der Biogasanlage hat in diesem Fall keine Eigentumsrechte und auch kein wirtschaftliches Eigentum an der Biomasse, da er verpflichtet ist, diese nach Abschluss des Gärprozesses an den liefernden Landwirt wieder zurückzugeben.

B.III: Bewertung des Feldinventars einer steuerpflichtigen Körperschaft bei Erzeugung von Biogas und Energie

Vorliegen eines Teilbetriebs bei einer Körperschaft

Ein Teilbetrieb soll nicht vorliegen, „wenn die wesentlichen Betriebsgrundlagen von mehreren Teilbereichen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs genutzt werden“, (3. Absatz). Diese Aussage geht offenbar davon aus, dass gemeinsam genutzte wesentliche Betriebsgrundlagen, d. h. Grundstücke mit aufstehenden Gebäuden nur dann die Voraussetzungen für die Annahme eines selbständigen Teilbetriebs erfüllen, wenn eine zivilrechtliche Trennbarkeit der Grundstücksnutzung gewährleistet ist. Dies soll nicht der Fall sein, wenn z. B. „Grund und Boden, auf dem sich neben einer Biogasanlage auch Wirtschaftsgebäude für den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb befinden“. Dies erachten wir für fehlerhaft, da dies die im Steuerrecht maßgebliche wirtschaftliche Betrachtungsweise außer acht lässt. U. E. muss es genügen, dass ein Grundstück „quoad sortem“ eingebracht wird.

C: Zeitliche Anwendung

Für eine zeitlich auf den 25.3.2013 rückwirkende Anwendung der neu getroffenen Regelungen sehen wir keinen Ansatzpunkt und können dies sachlich nicht nachvollziehen. Die Regelungen beziehen sich unabhängig von Einkommensteueränderungsrichtlinien auf eigenständige Inhalte, die nunmehr in Gestalt eines BMF Schreibens erstmals in der vorliegenden Fassung veröffentlicht werden.

Wir erachten es daher auch Gründen der Rechtssicherheit für geboten, eine Anwendung der neuen Regelungen grundsätzlich erst für Wirtschaftsjahre vorzusehen, die nach der Veröffentlichung des Schreibens beginnen. Ergänzend sollte den Steuerpflichtigen die Möglichkeit eingeräumt werden, eine Anwendung der Regelungen auch vor diesem Zeitpunkt zuzulassen, wenn dies beantragt wird.

Wir bitten unsere Anregungen und Empfehlungen bei den weiteren Beratungen zu berücksichtigen und
verbleiben

mit freundlichen Grüßen



Hans Josef Hartmann
Geschäftsführer