

Beratung rund um das Geld

Lieferung von Gülle und Rücklieferung von Gärrest

Seit Einführung des Gülle-Bonus im Erneuerbare-Energien-Gesetz (EEG) von 2009 hat die Bereitstellung von Gülle für die Vergärung in Biogasanlagen einen hohen Stellenwert erhalten. Auch in der Fassung des EEG von 2012 werden Wirtschaftsdünger neben anderen „ökologisch wertvollen“ Substraten durch eine zusätzliche Vergütung gefördert. Um die für die jeweilige Vergütung nötigen Masseanteile Gülle zu erreichen, sind Biogasanlagenbetreiber auf die Lieferung von Gülle von landwirtschaftlichen Betrieben angewiesen.

In der Praxis wird häufig vereinbart, dass der Substrat liefernde Landwirt von den Biogasanlagenbetreibern neben einer Vergütung für das Substrat (hier Gülle) auch den an-

teiligen Gärrest zur Ausbringung auf den eigenen landwirtschaftlichen Flächen zurückerhält. Dadurch ergeben sich vertragliche und steuerliche Besonderheiten, die im Folgenden diskutiert werden.

Vertrag für die Güllielieferung

Hinsichtlich der Lieferung von Gülle eines Landwirts an eine Biogasanlage ist zu beachten, dass wie unter Fremden üblich abgerechnet werden sollte. Dies gilt auch, wenn der Gülle liefernde Landwirt an der Gesellschaft beteiligt ist, die die Biogasanlage betreibt. Weiterhin sollten bei der vertraglichen Gestaltung der Lieferbeziehung die Interessen beider Vertragspartner angemessen berücksichtigt werden, um eine langfristige und erfolgreiche Zusammenarbeit zu gewährleisten. Im Einzelnen sollten im Güllieliefervertrag die Liefermenge, der Lieferort, die Güllequalität, die Vertragslaufzeit und der Preis vereinbart werden.

Hinsichtlich der Liefermenge ist vertraglich zu vereinbaren, wie viele Kubikmeter Schweinegülle, Rindergülle, Geflügelgülle oder Mischgülle der Landwirt der Biogasanlage im Jahr bereitzustellen hat, in welchen Zeitabständen die Güllielieferung oder -abholung erfolgt und wie bei Engpässen zu verfahren ist. Gleichzeitig sollten die Betreiber der Biogasanlage verpflichtet werden, die vereinbarte Güllemenge auch abnehmen zu müssen. Ob die Gülle abgeholt oder geliefert wird, regelt die Vereinbarung über den Lieferort. Hier ist Vorsicht geboten, da ein Problem zum Beispiel dann entstehen könnte, wenn der Landwirt die Gülle zur Biogasanlage transportiert, die Gülle jedoch „frei Grube“ des Landwirts erworben wurde. In diesem Fall erbringt der Landwirt durch den Transport der Gülle eine Dienstleistung für die gewerbliche Biogasanlage, die der umsatzsteuerlichen Regelbesteuerung von 19 % unterliegt. Überschreiten die Einkünfte dieser Tätigkeit bestimmte Grenzen, sind sie für die Einkommensteuer nicht mehr den land- und forstwirtschaftlichen Einkünften, sondern den gewerblichen Einkünften zuzuordnen. Handelt es sich bei dem Güllielieferanten um eine Vieh haltende Personengesellschaft, besteht die Gefahr der Abfärbung. Es erfolgt keine getrennte



Die Lieferung von Gülle und die Rücklieferung der Gärreste unterliegen vertraglichen und steuerlichen Besonderheiten. Foto: Isa-Maria Kuhn

könnte sich innerhalb der Vertragslaufzeit der Gülle liefernde Landwirt dazu entschließen, die Milchproduktion aufzugeben und seine Rinder zu verkaufen. In diesem Fall sollte der Landwirt durch die Einstellung der Milchproduktion von der Verpflichtung, Gülle an die Biogasanlage zu liefern, entbunden werden. Der Bewertung von Gülle beim Einsatz in Biogasanlagen kommt durch die Vergütungsregelungen des EEG eine besondere Bedeutung zu. Des Weiteren variiert der Wert der Gülle zum einen mit dem Gehalt an organischer Trockensubstanz, dem Marktpreis des alternativen Substrats und dem regionalen Gülleaufkommen. Für die Preisfindung ist es ratsam, sich an der regionalen Marktsituation von Wirtschaftsdüngern zu orientieren.

Vertrag für die Gärrestlieferung

Die Lieferung von Gülle bedeutet noch nicht zwingend die Rücknahme von Gärrest. Für die Rücknahme des Gärrestes muss spiegelbildlich zu den oben genannten Vertragsbestandteilen des Güllieliefervertrages ein weiterer Vertrag für die Gärrestrücknahme geschlossen werden. Es sollte festgelegt werden, welche Menge geliefert oder abzunehmen ist, wer die Transport- und Ausbringungskosten trägt, wie die Inhaltsstoffe festgelegt werden und welcher Preis angenommen wird. Die präzise Ausgestaltung des Vertrages bringt Vorteile für beide Vertragsseiten mit sich. Wird beispielsweise mit dem Biogasanlagenbetreiber vereinbart, dass der Gärrest bei Bedarf im Frühjahr und/oder Sommer aus dem Endlager der Biogasanlage entnommen werden kann, spart der Güllielieferant zusätzlich Lagerkapazität auf dem eigenen Betrieb. Zur Unterstützung der Preisfindung für den Wert des Gärrestes wurden von verschiedenen Seiten (Berater, Landwirtschaftskammern) Schemata entwickelt, welche die im Gärrest enthaltenen Nährstoffe in Relation zu den tatsächlichen Mineraldüngerpreisen setzen und so den Nährstoffgehalt adäquat bewerten zu können, sind betriebsspezifische Untersuchungen des Gärrestes unerlässlich. Für die Abgabe von Gärrest an Fremde gelten die Vorschriften der Düngemittelverordnung mit Untersuchungen zu den Hauptabgabe-

ZINSBAROMETER

Stand 27. Mai 2013

Die Zinsspannen am Kapitalmarkt nehmen zu. Das Zinsbarometer bietet lediglich erste Anhaltspunkte zur aktuellen Kapitalmarktsituation (ohne Gewähr). Bei den gekennzeichneten Zinssätzen können sich je nach persönlicher Verhandlungssituation deutliche Abweichungen ergeben.

Zinsen
Geldanlage %
 Festgeld 10.000 €, 3 Monate¹⁾ 0,15 - 1,25

Kredite
Landwirtschaftliche Rentenbank²⁾
 % effektiv

(Sonderkreditprogramm)
Maschinenfinanzierung
 6 Jahre Laufzeit, Zins 6 Jahre fest 1,10
langfristige Darlehen
 10 Jahre Laufzeit, Zins 5 Jahre fest 1,15
 20 Jahre Laufzeit, Zins 10 Jahre fest 2,02

Baugeld-Topkonditionen³⁾
 Zins 10 Jahre fest 2,00 - 2,80
 Zins 15 Jahre fest 2,90 - 3,50

1) Marktausschnitt (100 % Einlagensicherung)
 2) Zinssatz Preisklasse A, Margenaufschlag 0,35 bis 2,85 %, je nach Bonität und Besicherung (7 Preisklassen)
 3) Quelle: www.capital.de
 (Spanne der Topkonditionen)

terminen. Die Ausbringung von Gärrest ist für den landwirtschaftlichen Betrieb vor allem dann interessant, wenn gegenüber dem Einsatz von Mineraldüngern Geld gespart werden kann. Aufgrund der höheren Transport- und Ausbringungskosten von organischen gegenüber mineralischen Düngemitteln ist der Einsatz von Gärrest vor allen Dingen bei kurzen Hof-Feld-Entfernungen interessant. Der Aufwand für den Transport und die Ausbringung kann bei größeren Entfernungen den Nährstoffwert übersteigen. Es sollte zwischen Abgeber und Abnehmer verhandelt werden, wer die Ausbringungs- und Transportkosten trägt oder ob diese anteilig von beiden Vertragsparteien getragen werden.

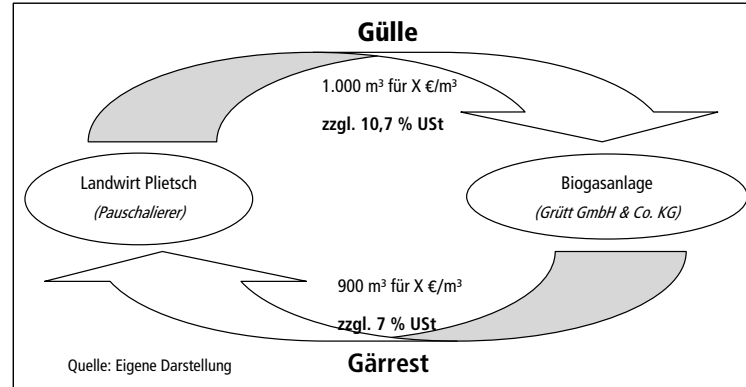
Steuerliche Konsequenzen

Liefert ein Landwirt Gülle an eine Biogasanlage, an der er selbst beteiligt ist, sollte darauf geachtet werden, dass zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern wie unter Fremden üblich abgerechnet wird. So ist sichergestellt, dass es sich um eine landwirtschaftliche Lieferung handelt und nicht um Dienstleistungen im Rahmen der Beteiligung an der gewerblichen Personengesellschaft, was zu sogenannten Sonderbetriebseinnahmen und bei den Erlösen aus Güllieferungen zu Einkünften aus Gewerbebetrieb führen würde. Die Abbildung zeigt beispielhaft die Lieferströme zwischen Landwirt Plietsch und der Grütt GmbH & Co. KG mit den jeweilig anzusetzenden Umsatzsteuersätzen.

Ertragsteuerlich ergibt sich durch die Lieferung der Gülle an die Biogasanlage für Landwirt Plietsch ein Erlös, der den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zuzuordnen ist. Die Lieferung von Gülle für ein bestimmtes Entgelt ist ein Liefergeschäft, welches bei einem pauschalierenden landwirtschaftlichen Betrieb dem Umsatzsteuersatz von 10,7 % beziehungsweise 7 % bei einem optierenden landwirtschaftlichen Betrieb unterliegt.

Wie bereits erwähnt, wird in der Praxis häufig vereinbart, dass der Substrat liefernde Landwirt den anfallenden anteiligen Gärrest zur Ausbringung auf den eigenen landwirtschaftlichen Flächen zurücknimmt. Erhält in unserem Fall Landwirt Plietsch von der Grütt GmbH & Co. KG den Gärrest und gegebenenfalls eine Zuzahlung für die gelieferte Gülle, liegen beiderseits Materiallieferungen vor. Für diese Lieferungen sind die allgemeinen Grundsätze

Abbildung: Lieferung von Gülle und Rücklieferung von Gärrest



über den Tausch anzuwenden, wenn dem Gärrest ein Marktwert beizumessen ist. Der Marktwert des Gärrestes ist regional sehr unterschiedlich und in viehärteren Regionen höher als in viehintensiven Regionen. Ein Marktwert liegt vor, wenn Gärrest oder auch unvergorene Gülle in der Region nachweislich gehandelt wird. Die Rücklieferung des Gärrestes an Landwirt Plietsch unterliegt dann der Umsatzsteuer von 7 %.

Häufig wird der Gärrest dem Landwirt „unentgeltlich“ überlassen, und die Transport- und Ausbringungskosten werden ebenfalls von der Biogasanlage übernommen. In einem solchen Fall liegen zwei sich gegenüberstehende Umsätze vor, die getrennt betrachtet werden müssen. Landwirt Plietsch weist einen Umsatz aus dem „Verkauf“ von Gülle und die Grütt GmbH & Co. KG einen Umsatz aus dem „Verkauf“ von Gärrest aus. Jeder Umsatz ist nach den umsatzsteuerlichen Tauschgrundsätzen für sich zu behandeln. Danach gilt der Wert jedes Umsatzes als Entgelt für den anderen Umsatz. Die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage des Landwirts Plietsch für seine Güllieferung bemisst sich nach dem Wert des erhal-

tenen Gärrests inklusive Ausbringungs- und Transportkosten und umgekehrt. Gehen Landwirt Plietsch und die Grütt GmbH & Co. KG von Wertgleichheit aus, womit sie begründen, dass kein Entgelt gezahlt wird (Unentgeltlichkeit = Tausch), werden die Umsätze umsatzsteuerlich spätestens durch den Betriebsprüfer gewürdigt. Aufseiten der Grütt GmbH & Co. KG würde nachträglich Umsatzsteuer erhoben werden, ohne dass mangels Rechnung des Landwirts Plietsch ein Vorsteuerabzug möglich wäre. So entsteht bei der Grütt GmbH & Co. KG eine Zahl last gegenüber dem Finanzamt. Da Landwirt Plietsch der Umsatzsteuerpauschalierung unterliegt, ergeben sich bei ihm vorerst keine Konsequenzen. Anders wäre es, wenn er zur Umsatzsteuer optieren würde. Fazit: Auch im Tauschfall sind zwingend Abrechnungen für die jeweiligen Umsätze erforderlich.

Ein anderer Sachverhalt gilt, wenn ein Landwirt dem Betreiber einer Biogasanlage lediglich eigene Flächen für die Entsorgung des Gärrestes zur Verfügung stellt und der Transport und die Ausbringung von der Biogasanlage übernommen wer-

den. Bisher ist noch strittig, ob es sich bei Gärrest um Abfall handelt. Ist dies der Fall, liegt eine Entsorgungsleistung des Landwirts gegenüber der Biogasanlage vor. Hier ist hinsichtlich der Versteuerung der Entsorgungsleistung zu prüfen, ob dem Gärrest ein wirtschaftlicher Wert beizumessen ist und ob eine Entsorgungsleistung von eigenständiger wirtschaftlicher Bedeutung vorliegt, für die 19 % Umsatzsteuer abzuführen wären. Nach unserer Auffassung liegt bei der Abnahme von Gärrest und der Ausbringung auf landwirtschaftlichen Flächen keine Entsorgungsleistung vor, da der Gärrest ausgebracht wird, um den Nährstoffbedarf einer Kultur abzudecken. Des Weiteren wird die Gärrestabnahme mengenmäßig durch die Düngeverordnung begrenzt, da jährlich maximal 170 kg N/ha aus Wirtschaftsdüngern tierischer Herkunft ausgebracht werden dürfen. Die Klärung mit der Finanzverwaltung bezüglich der Definition von Gärrest steht allerdings noch aus.

FAZIT

Generell bleibt festzuhalten, dass die Umsatzsteuer in den Abrechnungen für die Lieferungen von Gülle beziehungsweise Gärrest berücksichtigt werden muss. Die Weichen für die Auslegung der erbrachten Leistung werden schon in den Lieferverträgen gestellt.

Viele auf Gülle basierende Kleinbiogasanlagen werden nicht in Betreibergesellschaften ausgegliedert. Der Landwirt betreibt dann als Einzelunternehmer neben seiner Landwirtschaft mit der Kleinbiogasanlage einen Gewerbebetrieb. Aus Sicht der Umsatzsteuer bildet die gesamte unternehmerische Tätigkeit mit dem landwirtschaftlichen und gewerblichen Betrieb sein Unternehmen. Umsätze mit umsatzsteuerlicher Relevanz sind innerhalb des Unternehmens nicht möglich. Die Güllerebereitstellung durch den Vieh haltenden landwirtschaftlichen Betrieb und die Rücknahme des Gärrestes erfordern in diesem speziellen Fall weder eine vertragliche Vereinbarung noch muss wie bei Fremden üblich mit Umsatzsteuer abgerechnet werden.



Aufgrund hoher Transport- und Ausbringungskosten ist der Einsatz von Gärrest vor allem bei kurzen Hof-Feld-Entfernungen interessant. Foto: landpixel

Stefan Heins,
Dr. Syster Maart-Nölck
wetreu LBB Kiel