

Anforderung an die Vereinbarungen über eine Gehaltslieferung bei Überlassung von Biomasse

von Steuerberater Arne Suhr, Bremervörde

Die Gehaltslieferung gemäß § 3 Abs. 5 UStG ist eine Spezialregelung des deutschen Umsatzsteuergesetzes, welche keine Entsprechung in der Mehrwertsteuersystemrichtlinie findet. Der ursprüngliche Zweck dieser Regelung lag in der Vermeidung von Kumulierungen von Umsatzsteuerzahlungen.

Übersicht

1. Grundlagen der Gehaltslieferung
2. BFH-Urteil vom 10.8.2017 (V R 3/16, BStBl. 2017 II, S. 1264)
3. Steuersätze bei Gehaltslieferungen
4. Anforderung an die Vereinbarungen über eine Gehaltslieferung bei Überlassung von Biomasse
5. Ist eine Gehaltslieferung wirtschaftlich vorteilhaft?
6. Fazit

1. Grundlagen der Gehaltslieferung

Bis 1967 galt in Deutschland das sogenannte All-Phasen-Brutto-Umsatzsteuersystem. Das heißt, alle Produkte und Leistungen wurden der Umsatzsteuer unterworfen und bei Ausgangsleistungen mit der Umsatzsteuerbelastung weitergegeben. Für Landwirte bedeutete dies bei Rückkauf von Produkten (z. B. Lieferung Zuckerrüben und Rückkauf Zuckerrübenschnitzel) eine kumulative Belastung mit Umsatzsteuer auf ihre Produkte. Um dieser Wirkung entgegen zu treten wurde die spezielle Regelung des § 3 Abs. 5 UStG geschaffen. Mit der Einführung des Vorsteuerabzugs hat diese Regelung stark an Bedeutung verloren.

Interessant ist diese Regelung für Landwirte, die unter die Anwendung des § 24 UStG fallen. Die Vorsteuer, welche durch die pauschalierenden Landwirte nicht abzugsfähig ist, wird gemindert, da der Landwirt nur den „Gehalt“ einer Lieferung in Rechnung stellt (mit 10,7 % USt) und die Rückgabe der Nebenerzeugnisse oder Abfälle keinen eigenständigen Liefertatbestand erfüllen. Die Lieferung des Landwirtes beschränkt sich auf den Gehalt, der bei dem Abnehmer verbleibt.

Für Biogasanlagen wurde bereits frühzeitig die Möglichkeit einer Gehaltslieferung in Form von Maissilage oder Gülle unter Rückgabe des verbleibenden Gärsubstrates diskutiert. Hier stellte die Finanzverwaltung klar, dass aus ihrer Sicht wegen einer fehlenden Nämlichkeit der Stoffe keine Gehaltslieferung vorliegt. Die kommentierende Literatur hatte sich dieser Ansicht

zunächst angeschlossen (Rüttinger Teil B Tz 388; Ruffer in Lein-gärtner Teil V, Tz 325).

2. BFH-Urteil vom 10.8.2017 (V R 3/16, BStBl. 2017 II, S. 1264)

Das FG Rheinland-Pfalz hatte in der Vorinstanz eine Gehaltslieferung für Gärsubstrate unter bestimmten Voraussetzungen für zulässig erklärt. Gegen diese Entscheidung wurde Revision eingelegt, wozu nun das Urteil des BFH vorliegt.

Leitsätze des BFH

1. Übergibt ein Landwirt dem Betreiber einer Biogasanlage aufgrund einer zwischen beiden geschlossenen Vereinbarung Biomasse, die im Eigentum des Landwirts verbleibt und lediglich zur Gewinnung von Biogas genutzt wird, so erfüllt die Rückgabe der verbleibenden Pflanzenreste an den Landwirt mangels einer Zuwendung nicht die Voraussetzungen einer Besteuerung nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG.
2. Steht von vornherein fest, dass der Abnehmer einen Teil der übergebenen Biomasse wieder zurückgeben muss, beschränkt sich der wesentliche wirtschaftliche Zweck der Lieferung auf das dem Abnehmer nach dem Inhalt der Leistungsvereinbarungen verbleibende Biogas.

Sachverhalt

Die Klägerin – eine KG, die eine Biogasanlage betrieb – bezog die notwendige Biomasse über eine GbR, die ihrerseits diese von einem landwirtschaftlichen Betrieb bezog. Nach erfolgtem Gärungsprozess erhielt der landwirtschaftliche Betrieb das verbleibende Gärsubstrat zurück. Dabei wurde zwischen den Vertragsparteien festgehalten, dass die Lieferung nur eine Gehaltslieferung darstellt. Konkret verblieb also die Biomasse-substanz im Eigentum des landwirtschaftlichen Betriebes, die Gehaltslieferung bestand aus der Lieferung von Kohlenwasserstoffverbindungen zwecks energetischer Nutzung.

Das Finanzamt ging dagegen von einer Lieferung des landwirtschaftlichen Betriebes aus und bewertete die Rücklieferung als eine Entnahme, die mangels eigenständigen Entgelts nach den Grundsätzen des § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG zu bewerten sei.

Das FG Rheinland-Pfalz gab der hiergegen gerichteten Klage statt und stellte eine Gehaltslieferung nach § 3 Abs. 5 UStG fest.

Entscheidung

Der BFH stellte fest, dass die Voraussetzungen für eine Lieferung nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG nicht vorlagen. Ein Entnahmetatbestand konnte schon alleine deswegen nicht festgestellt werden, da die Betreiberin der Biogasanlage zu keinem Zeitpunkt Eigentümerin der Biomasse geworden ist. Die Biomasse sollte von vornherein im Eigentum des landwirtschaftlichen Betriebes verbleiben. Die Betreiberin durfte die Biomasse lediglich zur Energieerzeugung nutzen und musste sie nach der energetischen Verwertung wieder an den landwirtschaftlichen Betrieb zurückgeben.

Laut BFH ist genau dies der Regelungsinhalt des § 3 Abs. 5 UStG. Danach beschränkt sich die Lieferung auf den Gehalt des Gegenstandes an den Bestandteilen, die dem Abnehmer verbleiben, wenn ein Abnehmer dem Lieferer die Nebenerzeugnisse oder Abfälle, die bei der Bearbeitung oder Verarbeitung des ihm übergebenen Gegenstandes entstehen, zurückzugeben hat. Hieraus folgt für den BFH, dass die Rückgabe der Abfälle oder Nebenerzeugnisse (also die Gärreste oder die Biomasse) weder zu einer Zuwendung noch zu einer Lieferung führen können. Der BFH sieht hier auch eine konforme Auslegung der Mehrwertsteuersystemrichtlinie.

Der Einwand der Finanzverwaltung, dass keine „Nämlichkeit“ vorläge im Sinne einer bloßen Trennung von Inhaltsstoffen – Methan ist kein Bestandteil der Biomasse, sondern wird erst durch einen Vergärungsprozess gewonnen –, lässt der BFH nicht gelten. Das Biogas – und hierauf kommt es laut BFH entscheidend an – wird nämlich direkt aus den Pflanzensubstraten gewonnen.

3. Steuersätze bei Gehaltslieferungen

Es stellt sich bei Gehaltslieferungen die Frage, mit welchem Steuersatz diese abzurechnen sind. Soweit der liefernde Landwirt ein pauschalierender Landwirt nach den Regeln des § 24 UStG ist, geht der Autor von einem Steuersatz von 10,7 % aus. Laut dem BFH kommt es bei der Gehaltslieferung darauf an, dass der Gegenstand der Lieferung – hier Kohlenwasserstoffverbindungen – direkt aus den gelieferten Substraten gewonnen werden. Diese wurden mithilfe der natürlichen Kräfte des Bodens erzeugt und unterliegen damit den Grundsätzen des § 24 UStG.

Hiervon abweichend vertritt die OFD Frankfurt am Main mit Schreiben vom 5.3.2018 die Ansicht, dass es sich bei den Kohlenwasserstoffverbindungen um eine Lieferung mit 19 % Umsatzsteuer handelt. Auf die sich hieran anschließende Frage eines Vorsteuerabzugs gibt das Schreiben der OFD keine Antwort. Der Rechtsauffassung der OFD kann auf Grundlage des BFH-Urteils aber nicht gefolgt werden.

Soweit es sich bei dem liefernden Landwirt um einen regelbesteuerten Landwirt handelt, stellt sich die Frage nach der Anwendung des ermäßigten Steuersatzes. Da auch hier gilt,

dass der Hauptbestandteil direkt aus einem landwirtschaftlichen Produkt erzeugt wird, das dem ermäßigten Steuersatz unterliegt, ist dieser für die Gehaltslieferung maßgebend.

4. Anforderung an die Vereinbarungen über eine Gehaltslieferung bei Überlassung von Biomasse

Das Urteil des BFH wirkt für die Praxis allerdings zunächst mehr Fragen als Antworten auf. Als erstes bleibt festzuhalten: Die Annahme einer Gehaltslieferung gemäß § 3 Abs. 5 UStG setzt eine entsprechende Vereinbarung über eine Gehaltslieferung voraus. Damit ist eine rückwirkende Beanspruchung einer Gehaltslieferung ohne wirksame Vereinbarung nicht möglich.

Ein weiteres Problem besteht, wenn der Landwirt nicht die gelieferte Menge an Substraten zurückerhält oder andere im Gärsubstrat enthaltene Stoffe erhält. In dem vom BFH entschiedenen Urteilsfall gab es nur einen Lieferanten von Mais, der auch das gesamte Gärsubstrat zurückgenommen hat. In der Praxis sind aber regelmäßig mehrere Lieferanten sowie mehrere Abnehmer von Gärsubstrat vorhanden. Ebenso kommt es häufig zu Lieferungen unterschiedlicher Substrate – z. B. Mais-silage, Grassilage, Gülle, Mist etc.

Hierzu betrachten wir unterschiedliche Ausgangsfälle:

Fall 1: Der Landwirt erhält **mehr** Gärsubstrat zurück, als er an Ausgangssubstraten geliefert hat.

Soweit der Landwirt mehr Substrat zurückerhält, als er geliefert hat, kann sich die Gehaltslieferung nur auf die vom Landwirt gelieferte Menge beziehen. Die Lieferung des Landwirtes ist damit vollumfänglich eine Gehaltslieferung. Die überschießende Lieferung der Biogasanlage stellt dann eine eigenständige steuerbare und steuerpflichtige Lieferung dar.

Fall 2: Der Landwirt erhält **weniger** Gärsubstrat zurück, als er an Ausgangssubstraten geliefert hat.

Auch für diesen Fall gilt, dass die Gehaltslieferung sich nur auf den Teil beziehen kann, der sowohl zur Biogasanlage geliefert und auch zurückgeliefert wurde. Soweit der Landwirt mehr geliefert hat, kann also nur anteilig von einer Gehaltslieferung ausgegangen werden. Der überschießende Anteil stellt eine Lieferung des Landwirtes dar.

Grundsätzlich stellt sich hier die Frage, ob z. B. ein „Substratkonto“ eingeführt werden könnte, sodass der Ausgleich an Lieferung und Rücknahme sich auf einen vertraglich festgelegten Zeitraum bezieht. Hierüber wurde in dem zugrunde liegenden BFH-Urteil keine Aussagen getätigt.

Fall 3: Der Landwirt erhält neben den eigenen Substraten **auch andere Bestandteile** an Gärsubstrat zurück.

Die Gehaltslieferung kann sich nur auf die gelieferten Substrate des Landwirtes beziehen. Dabei ist es unschädlich, wenn der Landwirt nicht die Nebenerzeugnisse oder Abfälle von seinen eigenen Produkten zurückerhält. Grundsätzlich reicht es aus, dass der Abnehmer Gegenstände gleicher Art zurückgibt. Dies ist in § 3 Abs. 5 Satz 2 UStG gesetzlich normiert. Da sich die Gärsubstrate von Gülle, Mais- oder Grassilage in ihrer Zusammensetzung und Wertigkeit unterscheiden, dürften diese Konstellationen zu Schwierigkeiten führen, da keine Gegen-

stände „gleicher Art“ vorliegen. Auch hier kann sich die Gehaltslieferung nur auf den Teil an Rücklieferung beziehen, der aus dem gleichen Ausgangsprodukt herrührt.

Liefert ein Landwirt also 1.000 t Maissilage und erhält hierfür ein Gärrestäquivalent zurück, das nur zu 60 % aus vergorenen Mais besteht und zu 40 % aus anderen Bestandteilen, kann eine Gehaltslieferung sich maximal auf 60 % von 1.000 t Maissilage beziehen – also 600 t Maissilage. Allerdings ist es fraglich, ob wegen der vorliegenden Vermischung das Gärsubstrat in einen Anteil „gleicher Art“ und einen sonstigen Anteil aufgeteilt werden kann. Da sich die Zusammensetzung des Gärsubstrates weiterhin im Zeitablauf ändern kann, wird schnell deutlich, dass hier ein erhebliches Problem in der korrekten Feststellung der tatsächlichen, anteilig durchgeführten Gehaltslieferung besteht.

Aus den genannten Gründen ist daher nach Ansicht des Autors von der Gestaltung einer Gehaltslieferung bei Verwendung von mehreren Ausgangssubstraten von unterschiedlichen Landwirten abzusehen.

Soweit nur ein Landwirt Ausgangssubstrate liefert – z. B. bei den sogenannten Gülleanlagen, die nur auf Grundlage von Gülle und ggf. Futterresten geführt werden –, kann die Gehaltslieferung ein mögliches vertragliches Instrument darstellen.

5. Ist eine Gehaltslieferung wirtschaftlich vorteilhaft?

Wird das BFH-Urteil für künftige Gestaltungen von Lieferbeziehungen zwischen Landwirten und Biogasanlagen genutzt, stellt sich die Frage, ob die Gestaltung einer Gehaltslieferung überhaupt von Vorteil ist. Hierzu zunächst ein Rechenbeispiel zur möglichen Ermittlung eines Preises für die Gehaltslieferung. Grundlage der Berechnung ist die Lieferung von nur einem Ausgangsstoff – bspw. Maissilage.

Üblicher Preis für Mais (FM) möge 30 €/t netto ab Feld sein. Bei einem Restwert des Gärsubstrates von 5 €/t würde dieser Wert von dem Preis der Maissilage abgezogen werden. Es ergäbe sich also für die Gehaltslieferung ein Preis von 25 €/t.

Verkauf	Preis je Einheit	Erlös netto	USt-Satz	USt
Mais – 1.000t	30 €/t	30.000 €	10,7 %	3.210 €
Rückkauf				
Gärsubstrat	5 €/t	5.000 €	7 %	350 €
USt-Vorteil				2.860 €
Gehaltslieferung	25 €/t	25.000 €	10,7 %	2.675 €

Nach den getroffenen Angaben ergäbe sich ein Vorteil für den pauschalierenden Landwirt durch den Abschluss eines Gehaltslieferungsvertrages i.H.v. 2.675 €/Jahr. Durch die Gestaltung einer Hin- und Rücklieferung erzielt der Landwirt dagegen einen umsatzsteuerlichen Vorteil i.H.v. 2.860 €.

Selbst wenn dem Gärsubstrat in viehintensiven Gebieten mit hohen Nährstoffüberschüssen kein Preis zugeordnet werden kann, liegt in der Gehaltslieferung kein wirtschaftlicher Vorteil. Dies ist zumindest solange der Fall, wie das Gärsubstrat mit 7% USt anzusetzen ist.

6. Fazit

Auf den ersten Blick hat das Urteil des BFH vom 10.8.2017 Hoffnung geweckt, da explizit gegen die geltende Verwaltungsauffassung von Bund und Ländern entschieden wurde. Auf den zweiten Blick entpuppt sich jedoch die Rechtsprechung als Aussage zu einem speziellen Einzelfall, der nicht ohne Weiteres generalisiert werden kann.

Vor der Neugestaltung von Vertragsverhältnissen zwischen Biogasanlage und Lieferant sind die aufgeworfenen Fragen und insbesondere eine wirtschaftliche Vorzüglichkeit zu prüfen. Diese dürfte in den meisten Fällen nicht gegeben sein.



Steuerberater Arne Suhr, Dipl.-Ing. agr.,
Geschäftsführer bei wetreu Bremervörde Real
Treuhand KG Steuerberatungsgesellschaft,
www.bremervoerde.wetreu.de

Anzeige

**Wir suchen
für unser Team:**

Steuerfachangestellte (m/w)
mit Erfahrung mit Betrieben der Land- und Forstwirtschaft.

Ihre Qualifikationen:

- Erfolgreich abgeschlossene Ausbildung
- Fähigkeit, eigenverantwortlich und selbstständig zu arbeiten
- Kommunikationsstärke und Teamfähigkeit

Das erwartet Sie:

- Abwechslungsreicher Tätigkeitsbereich mit direktem Kontakt zu unseren Mandanten
- Enger fachlicher Austausch mit Steuerberatern und Wirtschaftsprüfern aus unserem Hause
- Leistungsorientierte Vergütung
- Kontinuierliche interne und externe Fort- und Weiterbildung

Wir freuen uns auf Ihre Bewerbung!

Postalisch an:
Voss Schnitger Steenken Büniger & Partner
z. Hd. Herrn Hermann Steenken
Ammerländer Heerstraße 231 - 26129 Oldenburg

oder per Mail an:
hermann.steenken@obic.de

VOSS SCHNITGER STEENKEN BÜNINGER & PARTNER
STEUERBERATER • RECHTSANWALT • VEREIDIGTER BUCHPRÜFER • WIRTSCHAFTSPRÜFER • PARTG MBB

26129 Oldenburg · Ammerländer Heerstraße 231 · Tel.: 0441-9716-0 · Fax: 0441-9716-2269
Beratungsbüros in Oldenburg (OBIC Wechloy) · Bremen · Remels (Ostfriesland) · Twist (Emsland)
In Kooperation mit der OBIC Revision GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft.



OBIC – Die Berater. Kompetenz für Unternehmer und Arbeitnehmer.

www.obic.de