

## **Die Besteuerung forstwirtschaftlicher Zusammenschlüsse des privaten Rechts als Forstbetriebsgemeinschaft (FBG) in der Rechtsform des wirtschaftlichen Vereins (w. V.) gemäß § 22 BGB im Verwaltungsbereich des OFD Magdeburg**

### 1. Steuern vom Einkommen und Ertrag

Die FBG ist nach § 1 Abs. 1 KStG i. V. mit § 1 Abs. 2 KStG mit seinen sämtlichen Einkünften unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Nach § 2 GewStG unterliegt sie ebenfalls der Gewerbesteuerpflicht.

Die Befreiung zur Körperschaftsteuer nach § 5 Abs. 1 Nr. 14 KStG und zur Gewerbesteuer nach § 3 Nr.8 GewStG tritt jedoch nur ein, wenn **alle** Mitglieder des Vereins einen land- u. forstwirtschaftlichen Betrieb **selbst** unterhalten. In der Praxis wird allerdings in vielen Fällen kein eigenständiger land- u. forstwirtschaftlicher Betrieb der Einzelmitglieder vorliegen, da die Größe des Waldbesitzes dafür zu gering ist.

Dennoch ergibt sich (anders als bei einer GmbH oder einer Erwerbs- u. Wirtschaftsgenossenschaft, welche Kraft Rechtsform Gewerbebetriebe darstellen und deshalb zwingend gewerbe- u. körperschaftsteuerpflichtig sind) für die FBG die Möglichkeit, dass die FBG als eigenständiger Betrieb der Land- und Forstwirtschaft anzusehen ist. Voraussetzung hierfür ist, dass die FBG auf den Mitgliedsflächen relativ eigenständig und ohne direkten Bezug zum einzelnen Waldbesitzer im **eigenen Namen** und auf **eigene Rechnung** wirtschaftet.

Der Waldbesitzer muss hierbei also weitgehend auf die direkte Einflussnahme auf das Wirtschaftsgeschehen verzichten. Die jährliche Genehmigung der Wirtschaftspläne und der Gewinnverwendung durch die Mitgliederversammlung steht dem **nicht** entgegen.

Die Würdigung seitens der Finanzämter ist hierbei der Hauptstreitpunkt und führt innerhalb des Bereiches der OFD Magdeburg selbst zu entgegen gesetzten Rechtsauffassungen.

Während das Finanzamt Dessau grundsätzlich von einem Gewerbebetrieb ausgeht und als durchaus nachvollziehbare Auffassung vertritt „... der einzelne Waldbesitzer ist und bleibt Träger des wirtschaftlichen Geschehens ...“ sind die FBG im Bereich des Finanzamt Wittenberg als eigenständige Betriebe der Land- und Forstwirtschaft eingeordnet worden. Im Ergebnis führt dies zu einer Ungleichbehandlung, die darin besteht, dass die einen Körperschaft- und Gewerbesteuer zahlen (Finanzamt Dessau) und die anderen FBG (Finanzamt Wittenberg) eben diese Steuerpflicht nicht haben.

Des weiteren haben die FBG, welche einen eigenständigen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft darstellen, die Möglichkeit nach § 24 UStG die Umsatzsteuer zu pauschalieren oder wahlweise zur Regelbesteuerung zu optieren.

Festzuhalten ist aber, dass die tatsächliche Mehrbelastung nur in der Gewerbesteuer zu finden ist, weil anstelle der Körperschaftsteuer bei FBG, welche einen eigenständigen Land- u. Forstbetrieb darstellen, für die Mitglieder die Belastung mit Einkommensteuer tritt, welche für jedes einzelne Mitglied, je nach persönlichen Steuersatz, zu einer unterschiedlichen Belastung mit Einkommensteuer führt.

Dennoch bleibt festzuhalten, dass die FBG, welche als eigenständige Land- und Forstbetriebe behandelt werden, steuerlich begünstigt sind.

## 2. Umsatzbesteuerung der FBG

Die FBG, welche nachhaltig unternehmerisch tätig sind (Regelfall) unterliegen mit ihren Einnahmen aus Lieferungen und sonstigen Leistungen gegen Entgelt im Inland der Umsatzsteuer. Das betrifft die Einnahmen für die im **eigenen** Namen erbrachten Leistungen.

Werden demgegenüber die FBG im Namen und auf Rechnung der Mitglieder tätig, so handelt es sich regelmäßig um durchlaufende Posten, die nicht in die Bemessungsgrundlage für die Umsatzbesteuerung der FBG herangezogen werden können. In diesem Fall richtet sich die Besteuerung nach dem für das Mitglied gültige Besteuerungsverfahren. Grundsätzlich ist anzumerken, dass diese Umsatzsteuerpflicht **unabhängig** von der Einstufung der FBG als Land- und Forstbetrieb oder als Körperschaft des privaten Rechts greift.

### 2.1 Die FBG tritt als Vermittler des Holzgeschäfts auf

In diesem Fall verkauft die FBG das Holz in fremden Namen und auf fremde Rechnung. Für die Rechnungslegung bedeutet das, dass auf der gebündelten Rechnung jeder Waldbesitzer mit Angabe der persönlichen Steuernummer, den jeweiligen Nettobetrag und der **maßgeblichen** Umsatzsteuer des **einzelnen** Waldbesitzers aufzuführen ist. Bei Abrechnung wird jedem Mitglied der anteilige Nettobetrag und die entsprechende Umsatzsteuer ausbezahlt, mit dem Ergebnis, dass der einzelne Waldbesitzer die Umsatzsteuer abzuführen hätte; es sei denn, dieser Waldbesitzer ist Kleinunternehmer nach § 19 UStG oder pauschalierender Land- und Forstbetrieb nach § 24 UStG. Umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage der FBG sind **lediglich** die erhobenen Vermittlungsgebühren.

### 2.2 Die FBG tritt als Kommissionär des Holzgeschäfts auf

Im Außenverhältnis tritt der Kommissionär (FBG) im eigenen Namen auf, im Innenverhältnis zum Kommittent (Mitglied) für dessen Rechnung. Die FBG handelt beim Kommissionsgeschäft nicht als Land- und Forstwirt, sondern gewerblich. Deshalb unterliegt der gesamte Rechnungsbetrag der Regelbesteuerung. Über die Lieferung an den Abnehmer durch die FBG hat der jeweilige Waldbesitzer eine Lieferung an die FBG erbracht, welche darüber eine Gutschrift an den Waldbesitzer nach dessen umsatzsteuerlichen Verhältnissen erteilt.

Es handelt sich bei der Kommission **nicht** um eine Besorgungsleistung, sondern um eine Lieferung nach § 3 Abs. 3 UStG.

Der Landesforstbetrieb (alt) empfiehlt den FBG das Kommissionsmodell anzuwenden. Die Punkte 2.1 und 2.2 unterstellen, dass die FBG **keine** Betriebe der Land- und Forstwirtschaft darstellen.

### 2.3 FBG die Land- und Forstbetriebe darstellen

a) FBG optiert nach § 24 Abs. 4 UStG zur Regelbesteuerung.

Diese FBG werden umsatzsteuerlich wie regelbesteuerte Gewerbebetriebe behandelt.

b) FBG optiert **nicht** nach § 24 Abs.4 UStG.

Diese FBG erteilen ihre Rechnungen nach Durchschnittssätzen (5,5%; 10,7% u. 19%), haben einen **pauschalen** Vorsteuerabzug und demzufolge in der Regel keine Umsatzsteuererklärung abzugeben.

**Ausnahme:** Nach § 24 Abs. 3 UStG unterliegen die Vermittlungssätze von Holzgeschäften dennoch der Regelbesteuerung von 19 %; diese Umsatzsteuer ist zwingend abzuführen.

Die Grundsätze nach 2.3 gelten ebenfalls für die einzelnen Waldbesitzer selbst.

#### 2.4 Umsatzsteuerliche Zuordnung der Tätigkeiten der FBG

Die Tätigkeit der FBG lassen sich wie folgt zuordnen

a) Gesamtbelange:

Schädlingsbekämpfung, Verhütung Wildschäden, Wildverbiss, Anlegen von Wirtschaftswegen  
→ keine Umsatzsteuerpflicht

b) Einzelbelange

laufende Pflege und Bewirtschaftung des Waldes, Durchführen von Einschlägen, Anlegen neuer Kulturen  
→ Umsatzsteuerpflicht

Die FBG hat über die erbrachten Sonderleistungen für Einzelbelange an die Mitglieder eine gesonderte Rechnung mit Umsatzsteuer zu stellen. Erfolgt dies nicht, schuldet nach § 10 Abs. 4 UStG i. V. mit § 10 Abs.5 UStG die FBG diese Umsatzsteuer und zwar auf Basis der FBG entstandenen Kosten. Anzumerken ist, dass die umsatzsteuerlichen Probleme nicht im Holzverkauf sondern in der Walderneuerung liegen.

Dieses Problem ist der Tatsache geschuldet, dass Leistungen für die Einzelbelange mit echten (**nicht** steuerbaren) Zuschüssen gefördert werden, welche aber **nicht** die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage für diese Kosten reduzieren dürfen. Deshalb ist nach § 10 Abs.5 UStG i. V. mit § 10 Abs.4 UStG die so genannte Mindestbemessungsgrundlage maßgeblich. Diese Regelung bewirkt, dass als Umsatz für die steuerpflichtigen Leistungen der FBG an ihre Mitglieder **mindestens** der Betrag der Kosten anzusetzen ist, dem die FBG zur Ausführung dieser Leistungen getragen hatte und zwar **ohne** Reduzierung durch die erhaltenen Zuschüsse.

FBG, die § 24 UStG (Durchschnittsbesteuerung) anwenden, haben dieses umsatzsteuerliche Problem nicht, weil die FBG selbst aus den erhaltenen Leistungen keinen Vorsteuerabzug hat und dem zufolge schuldet sie auch nicht die Umsatzsteuer aus den erbrachten Leistungen für die Einzelbelange der Mitglieder. Diesen FBG steht es selbstverständlich frei, die Mindestbemessungsgrundlage als Entgelt von den Mitgliedern zu verlangen.

Zusammenfassend ist deshalb festzustellen, dass eine Anerkennung der FBG als eigenständiger Land- und Forstbetrieb, unter Anwendung des § 24 UStG (Durchschnittsbesteuerung) zu einer wesentlichen Vereinfachung und Überschaubarkeit der Umsatzsteuerproblematik führt, weil keine Umsatzsteuer abzuführen und keine Vorsteuerabzugsberechtigung besteht, keine Umsatzsteuererklärungen abzugeben sind (Ausnahme 2.3 Buchstabe b) und Nachzahlungen aufgrund von Außenprüfungen durch das Finanzamt vermieden werden können.

Im Übrigen sind, auch bei Anwendung des § 24 UStG, die umsatzsteuerlichen Regelungen über Ausfuhrlieferungen, innergemeinschaftliche Lieferungen, innergemeinschaftliche Erwerbe und Steuerschuldnerschaft zwingend zu beachten.

Tel.: 034901/85380

Fax: 034901/67203

[www.etl.de/fp-rosslau](http://www.etl.de/fp-rosslau)

[www.etl.de](http://www.etl.de)

e-mail: [fp-rosslau@etl.de](mailto:fp-rosslau@etl.de)

Niederlassung Roßlau - AG Charlottenburg HRB 99457 B

Sitz der Gesellschaft: Mauerstraße 86-88, 10117 Berlin - USt-Id-Nr.: DE 119816858

Geschäftsführer: vBP/StB Gisela Beyer - StB Olaf Grabe - StB Claudia Jaensch - RA/StB

Christoph Malzkorn - WP/StB Erwin A. O. Retzlaff - RA Dr. Uwe Schlegel

StB Petra Werner