

# **Besteuerungsfragen der Forstbetriebsgemeinschaften**

Steuerberater Burkhard Lamotte  
BSB-GmbH – Landwirtschaftliche Buchstelle -  
Außenstelle Brilon

- I. Rechtsform**
- II. Steuerpflicht**
- III. Steuern vom Einkommen und Ertrag**
- IV. Rechnungslegung**
- V. Umsatzbesteuerung der FBG**

## I. Rechtsform

- **Wirtschaftlicher Verein (§ 22 BGB)**
- **Grundlage im Bundeswaldgesetz (§§ 15 BWaldG)**

## I. Rechtsform

### Abgrenzung zum

- **Idealverein § 21 BGB**
- **Hauberg-, Wald-, Forst- und Laubgenossenschaften und ähnliche Realgemeinden**

## II. Steuerpflicht

- **Körperschaftsteuer**
- **Gewerbesteuer**
- **Umsatzsteuer**

## II. Steuerpflicht

- **Rechenschaftspflicht durch die Organe des Vereins (§ 27 Abs. 3 i.V.m § 666 BGB)**
- **Körperschaftsteuerer- und Gewerbesteuererklärungen alle unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften die nicht in vollem Umfang von der Steuer befreit sind; Im Zweifel immer abgeben.**
- **Allgemeine Abgabefrist, wird jährlich bekanntgegeben.**

### **III. Steuern vom Einkommen und Ertrag**

- **unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 als sonstige juristische Person des privaten Rechts**
  
- **Nach § 5 Abs. Nr. 14 KStG und § 3 Nr. 8 GewStG Befreiung von der Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer unter bestimmten Voraussetzungen**

## §5 (1) Von der Körperschaftsteuer sind befreit...

**14 Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie Vereine,  
soweit sich ihr Geschäftsbetrieb beschränkt**

- a) auf die gemeinschaftliche Benutzung land- und forstwirtschaftlicher Betriebseinrichtungen oder Betriebsgegenstände,
- b) auf Leistungen im Rahmen von Dienst- oder Werkverträgen für die Produktion land- und forstwirtschaftlicher Erzeugnisse **für die Betriebe der Mitglieder**, wenn die Leistungen im Bereich der Land- und Forstwirtschaft liegen; **dazu gehören auch Leistungen zur Erstellung und Unterhaltung von Betriebsvorrichtungen, Wirtschaftswegen und Bodenverbesserungen**,
- c) auf die Bearbeitung oder die Verwertung der von den Mitgliedern selbst gewonnenen land- und forstwirtschaftlichen Erzeugnisse, wenn die Bearbeitung oder die Verwertung im Bereich der Land- und Forstwirtschaft liegt, oder
- d) auf die **Beratung** für die Produktion oder Verwertung land- und forstwirtschaftlicher Erzeugnisse der Betriebe der Mitglieder.



<sup>2</sup>Die Steuerbefreiung ist ausgeschlossen,  
wenn die Einnahmen des Unternehmens aus den in Satz 1  
nicht bezeichneten Tätigkeiten **10 Prozent der gesamten  
Einnahmen** übersteigen.

Beispiel:

Einnahmen für Tätigkeiten für Nichtmitglieder

### III. Steuern vom Einkommen und Ertrag

bei Überschreiten der 10%-Grenze:

- **volle Besteuerung des Einkommens der FBG mit 15% Körperschaftsteuer und 15% Gewerbesteuer**

### III. Steuern vom Einkommen und Ertrag

- nicht begünstigte Einnahmen liegen unterhalb der 10%-Grenze:
- **partielle Steuerpflicht mit den Gewinnen aus nicht begünstigten Tätigkeitsbereichen (R 20 Abs. 1 KStR)**



## IV. Rechnungslegung

- Der Verein ist nicht Formkaufmann, wie z.B. eine GmbH oder eine Genossenschaft
- - ➔ kein Jahresabschluss nach HGB

Aber:

- **Rechnungslegung nach steuerlichen Vorschriften**  
(Bilanzierung oder betriebliche Einnahmen-Überschussrechnung)

## IV. Rechnungslegung

- Grenzen zur steuerlichen Buchführungspflicht (§ 141 AO)  
gültig ab 01.01.2016:  
(Umsatzgrenze > 600.000 EUR; Gewinn > 60.000 EUR)

⇒ Möglichkeit der freiwilligen Bilanzierung

## IV. Rechnungslegung/ Aufzeichnungspflichten

- Steuerrechtliche Aufzeichnungen (Einnahmen-Überschussrechnung; Bilanz)
- Umsatzsteuerrechtliche Aufzeichnungspflichten (§ 22 UStG)
- Aufzeichnungspflichten bei Lohnzahlungen

## IV. Rechnungslegung/besondere Aufzeichnungspflichten

- Besondere Aufzeichnungspflichten für Mitgliedergeschäfte, durchlaufende Posten, Kommissionsgeschäfte
- periodenechte Aufzeichnung der nicht nach § 5 Abs. 1 Nr. 14 KStG begünstigten Einnahmen, R 20 Abs. 2 KStR



## V. Umsatzbesteuerung der FBG / Leistungsbeziehungen

- 

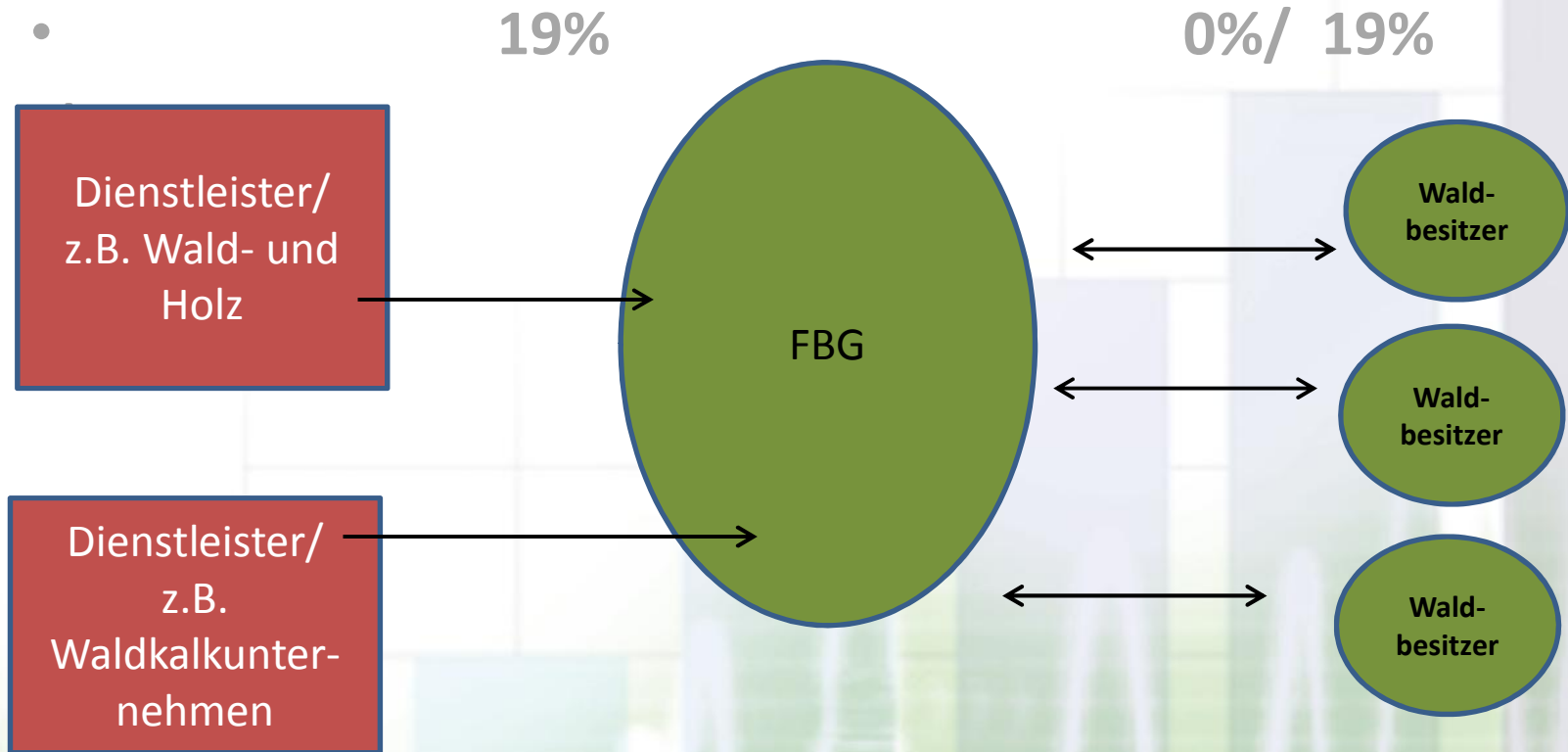
Dienstleister/  
z.B. Wald- und  
Holz

Dienstleister/  
z.B.  
Waldkalkunter-  
nehmen



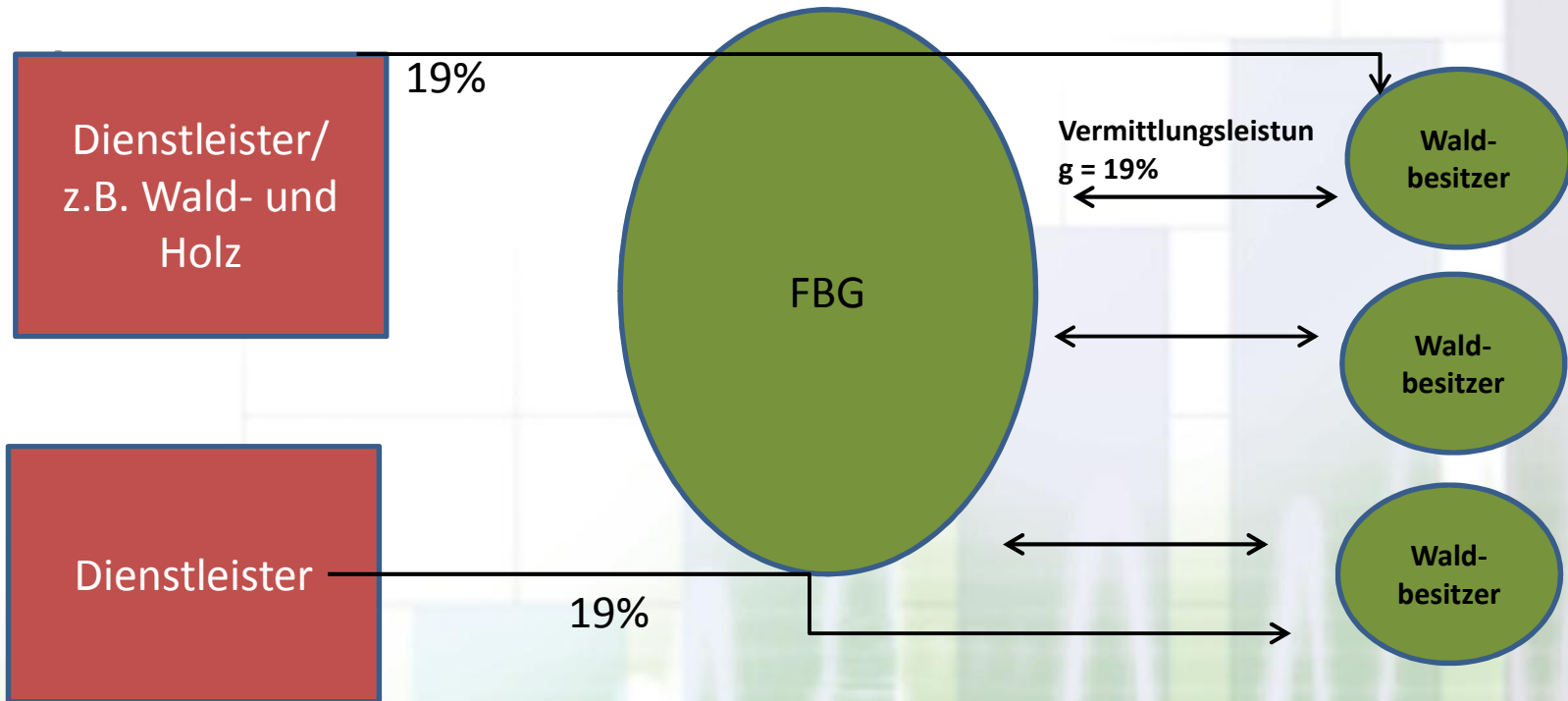
## V. Umsatzbesteuerung der FBG / Leistungsbeziehungen

- 



## V. Umsatzbesteuerung der FBG / Sonderfall Vermittlung

- 



## **V. Umsatzbesteuerung der FBG**

- a. FBG als Kleinunternehmer**
- b. FBG als Regelunternehmer**

## Kleinunternehmerregelung § 19 UStG

- **Allgemeine Ausnahmeregelung**
  - **keine Erhebung der Umsatzsteuer**
  - **kein Anspruch auf Vorsteuerabzug**
  - **wenn:**  
**Vorjahresumsatz < 17.500 EUR und voraussichtliche Umsatz im lfd. Geschäftsjahr < 50.000 EUR**
- 
- **Möglichkeit der Option zur Regelbesteuerung für 5 Jahre.**
  - **Bei der Umsatzgrenze werden nur steuerbare und steuerpflichtige Umsätze berücksichtigt. D.H. nicht steuerbare Zuschüsse aber auch durchlaufende Posten scheiden bei der Berechnung aus.**

## V. Umsatzbesteuerung der FBG

- **Umsatzsteuer  
(Leistungsaustauschverhältnis)**
- **Vorsteuerabzug  
(materielle Voraussetzung: ordnungsgemäße Rechnung)**

## **V. Umsatzbesteuerung der FBG / Regelunternehmer**

- **Umsatzbesteuerung der Mitgliedsbeiträge?**  
**Gesamtbelange/ Sonderbelange**
- **(Anforderungen an die Satzung/ Beitragsordnung)**

## V. Umsatzbesteuerung der FBG

### Wichtig:

- Die FBG hat den Mitgliedern über erbrachte Sonderbelange für Einzelleistungen eine gesonderte Rechnung mit Umsatzsteuer zu stellen.
- Erfolgt dies nicht, so greift die sogenannte Mindestbemessungsgrundlage, wonach die FBG die Umsatzsteuer auf Basis der entstandenen Kosten zu berechnen hat.

§ 10 Abs. 5 i.V.m. § 10 Abs. 4 UStG



## V. Umsatzbesteuerung der FBG

- **Nicht** der Umsatzbesteuerung unterliegen die echten Mitgliedsbeiträge. Nach Auffassung der Finanzverwaltung mangelt es hier an einem Leistungsaustauschverhältnis.

Allerdings sieht die Rechtsprechung die Mitgliedsbeiträge vermehrt differenzierter:

- z. B. Mitgliedsbeiträge eines Sportvereins als umsatzsteuerpflichtig angesehen unter Hinweis auf bereits ergangene EuGH-Rechtsprechung (BFH, Urt. v. 20.3.2014 – V R 4/13)
- Auch BFH v. 18.06.09 V R 77/07 welches im Hinblick auf den Vorsteuerabzug bei **Waldkalkungen** ergangen ist und das anschließende FG Niedersachsen 10.12.2010 16 K 329/09 sehen die Mitgliedsbeiträge im umsatzsteuerlichen Leistungsaustauschverhältnis. Die anschließende Nichtzulassungsbeschwerde wurde vom BFH nicht angenommen.

## V. Umsatzbesteuerung der FBG

### Allerdings:

- Im Umsatzsteueranwendungserlass noch Aufteilung: Gesamtbelange / Sonderbelange
  - ➔ Änderung des Umsatzsteueranwendungserlasses jederzeit möglich ohne Übergangsregelung

## **FBG ist als Vermittler tätig**

- **Die FBG verkauft z.B. Holz in fremden Namen und auf fremde Rechnung und stellt den Mitgliedern eine Vermittlungsgebühr in Rechnung.**
- **Angabe für jeden Waldbesitzer:**
  - **persönlichen Steuernummer (Alternativ die Umsatzsteueridentifikationsnummer)**
  - **der gültige Umsatzsteuersatz des jeweiligen Waldbesitzers**
- **➔**
  - **Der Waldbesitzer hat die Umsatzsteuer abzuführen, es sei denn er ist pauschalierender Landwirt**
  - **Umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage für die FBG ist hierbei lediglich die Vermittlungsgebühr.**

## Durchlaufende Posten

- **Durchlaufende Posten werden nicht in die Bemessungsgrundlage für die Umsatzbesteuerung einbezogen.**  
(§ 10 Abs. 1 Satz 6 UStG: „Die Beträge, die der Unternehmer im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt (durchlaufende Posten), gehören nicht zum Entgelt.“)
- Die Besteuerung richtet sich hierbei nach den für das Mitglied gültige Besteuerungsverfahren (Regelbesteuerung oder Pauschalierung beim Mitglied). Das erfordert aber die genaue Kenntnis des jeweiligen Besteuerungsverfahrens beim Mitglied.
- Dieser muss der FBG neben seiner zuletzt gültigen Steuernummer auch mitteilen welcher Mehrwertsteuersatz bei ihm anzuwenden ist.

## FBG als Kommissionär

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

- Gesetzliche Grundlagen der Kommission

➔ Umsatzsteuer

§ 3 (3) UStG:“ Beim Kommissionsgeschäft (§ 383 des Handelsgesetzbuchs) liegt zwischen dem Kommittenten und dem Kommissionär eine Lieferung vor. 2Bei der Verkaufskommission gilt der Kommissionär, bei der Einkaufskommission der Kommittent als Abnehmer.

## → Handelsgesetzbuch

### § 383 [Kommissionär; Kommissionsvertrag]

1. Kommissionär ist, wer es gewerbsmäßig übernimmt, Waren oder Wertpapiere für Rechnung eines anderen (des Kommittenten) in eigenem Namen zu kaufen oder zu verkaufen.
2. <sup>1</sup>Die Vorschriften dieses Abschnittes finden auch Anwendung, wenn das Unternehmen des Kommissionärs nach Art oder Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb nicht erfordert und die Firma des Unternehmens nicht nach § [2](#) in das Handelsregister eingetragen ist. <sup>2</sup>In diesem Fall finden in Ansehung des Kommissionsgeschäfts auch die Vorschriften des Ersten Abschnittes des Vierten Buches mit Ausnahme der §§ 348 bis 350 Anwendung.

## FBG als Kommissionär

Anforderungen an die Geschäftsführung hoch:

- Doppelte Buchführung erforderlich;  
Rückstellungsbildungen/Verbindlichkeitausweis zum Bilanzstichtag
- Entstehungszeitraum Umsatzsteuer beachten!  
Problematik des Vorsteuerabzugs für die Gutschriften an die Waldbesitzer (Konto: Vorsteuer im Folgejahr abzugsfähig!)



## Behandlung der Zuschüsse

### § 10 UStG Bemessungsgrundlage für Lieferungen, sonstige Leistungen und innergemeinschaftliche Erwerbe

1. „ (1) <sup>1</sup>Der Umsatz wird bei Lieferungen und sonstigen Leistungen (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1) und bei dem innergemeinschaftlichen Erwerb (§ 1 Abs. 1 Nr. 5) nach dem Entgelt bemessen. <sup>2</sup>Entgelt ist alles, was der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten, jedoch abzüglich der Umsatzsteuer. <sup>3</sup>**Zum Entgelt gehört auch, was ein anderer als der Leistungsempfänger dem Unternehmer für die Leistung gewährt.** <sup>4</sup>Bei dem innergemeinschaftlichen Erwerb sind Verbrauchsteuern, die vom Erwerber geschuldet oder entrichtet werden, in die
2. Bemessungsgrundlage einzubeziehen. <sup>5</sup>Bei Lieferungen und dem innergemeinschaftlichen Erwerb im Sinne des § 4 Nr. 4a Satz 1 Buchstabe a Satz 2 sind die Kosten für die Leistungen im Sinne des § 4 Nr. 4a Satz 1 Buchstabe b und die vom Auslagerer geschuldeten oder entrichteten Verbrauchsteuern in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. <sup>6</sup>Die Beträge, die der Unternehmer im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt (durchlaufende Posten), gehören nicht zum Entgelt. „

## Rechtsprechung zum Vorsteuerabzug bei der Waldinventur

BFH vom 18.06.2009 V R76/07 bejaht den vollen Vorsteuerabzug aus den Kosten. Der damals nicht umsatzsteuerbare Zuschuss von der von der Landwirtschaftskammer gezahlt wurde stand dem nicht entgegen.

## Rechtsprechung zum Vorsteuerabzug bei der Waldkalkung; Mitgliederbeiträge, Zuschüsse

### **BFH vom 18.06.2009 V R 77/07**

Auch hier wird der volle Vorsteuerabzug bejaht, da bei einem Wirtschaftlichen Verein wie der FGB insgesamt von einer unternehmerischen Tätigkeit ausgegangen werden muss.

Der BFH führt aber weiter in seinen Gründen aus, das jedoch zu berücksichtigen ist, dass auch die (allgemeinen) Beiträge der Mitglieder, die diese – neben den Sonderentgelten – zu entrichten hatten, Gegenleistung für die Leistungen der Kl. an die Mitglieder sind und (auch) insoweit ein steuerbarer Leistungsaustausch vorliegt.

Der BFH hat die Sache aber an die Vorinstanz zurückverwiesen um einerseits die Höhe der Mitgliedsbeiträge festzustellen und um andererseits zu prüfen, ob die an die FBG gezahlten Zuschüsse als Zuschuss von Dritter ebenfalls in die Umsatzsteuerpflicht einzubeziehen sei.

Das FG Niedersachsen hat mit Urteil vom 10.12.2010 16 K 3290/09 entschieden, dass es sich bei der FBG durchgeführten Waldkalkungen den teilnehmenden Mitgliedern gegenüber um eine umsatzsteuerpflichtige Leistung handelt (auch unter Hinweis auf EuGH Kennemer Golf & Country Club s.a.a.O.).

## Rechtsprechung zum Vorsteuerabzug bei der Waldkalkung; Mitgliederbeiträge, Zuschüsse

Die von diesen Mitgliedern gezahlten Mitgliedsbeiträge stehen mit den Leistungen der Waldkalkung im Sinne eines Leistungsaustauschverhältnisses in einem wechselseitigen Zusammenhang.

Darüber hinaus ist der gesamte Zuschuss der Landwirtschaftskammer Hannover als Entgelt für die Waldkalkungen zu berücksichtigen (gem. § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG).

Die hiergegen gerichtete Nichtzulassungsbeschwerde wurde vom BFH nicht angenommen.  
Bundesfinanzhof, XI-B-21/11; Beschluss vom 22.12.2011

Die Finanzverwaltung in Niedersachsen hat in seiner OFD-Verfügung vom 10.11.2011 die Steuerpflicht der Zuschüsse an Fortwirtschaftliche Zusammenschlüsse bejaht.

**Dagegen sind personengebundene Zuwendungen** des Landes Niedersachsen als echte nicht steuerbare Zuschüsse zu qualifizieren.

So auch aktuell die OFD Frankfurt/M., Rundvfg. v. 20.1.2016 – S 7104 A - 086 - St 110

## Rechtsprechung zum Vorsteuerabzug bei der Waldkalkung; Mitgliederbeiträge, Zuschüsse

OFD Frankfurt/M., Rundvfg. v. 20.1.2016 – S 7104 A - 086 - St 110

- Nach einem Beschluss der Referatsleiter der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder erbringen FBG mit der Kalkung des Gemeinschaftswaldes und Überlassung von Daten der Waldinventur Leistungen iSv Abschn. 1.4 Abs. 1 S. 2 UStAE, die den Sonderbelangen der Mitglieder dienen.
- Dies kann auch für die weiteren, in § [BWALDG § 17](#) BWaldG genannten, Aufgaben der FBG gelten, wenn sie unter den gleichen Bedingungen erbracht werden.

## Beispiel Waldkalkung

<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ zu kalkende Fläche: 500ha;</li> </ul>		<b>Voranmeldung/ Umsatzsteuer</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li> <ul style="list-style-type: none"> <li>Kosten: Material u. Ausbringung 105.000 EUR</li> <li>zzgl. 19% USt: <u>19.950 EUR</u></li> <li>Gesamt: 124.950 EUR</li> </ul> </li> </ul>		-19.950 EUR
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Förderung durch Zuschuss der Landwirtschaftskammer:</li> </ul>		
<ul style="list-style-type: none"> <li> <ul style="list-style-type: none"> <li>90% v. 105.000: 94.500 EUR</li> <li>darin ggf. Umsatzsteuer 19/119</li> <li>(Netto-Bemessungsgrundlage: 79.412 EUR)</li> </ul> </li> </ul>		15.088 EUR
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Umzulegen: 105.000-79.412= 25.588 EUR</li> </ul>		
<ul style="list-style-type: none"> <li> <ul style="list-style-type: none"> <li>zzgl. Bearbeitungsentgelt 2€/ha: <u>1.000 EUR</u></li> <li>Zwischensumme: 26.588 EUR</li> <li>hierauf 19% Ust</li> </ul> </li> </ul>		<u>5.052 EUR</u>
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ pro ha = 53,18 EUR</li> </ul>	<b>Zahllast=</b>	<b>190 EUR</b>

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit

Steuerberater Burkhard Lamotte

BSB-GmbH – Landwirtschaftliche Buchstelle  
Außenstelle Brilon