



**Verlinkter Beitrag der Internetfassung
der BRAFONA-Doppelausgabe 131/132
September bis Dezember 2007
Rubrik „Aus der Rechtspraxis“, S. 38**

Forstwirtschaftliche Zusammenschlüsse der Privatwaldbesitzer

1. Vorbemerkungen

Die Forstreform im Land Brandenburg wird im Ergebnis mit einer erheblichen Personalreduzierung verbunden sein. Es ist daher vorauszusehen, dass durch die Personalverringerung bei der Landesforstverwaltung (LFV) und die damit einhergehende reduzierte Präsenz der Forstverwaltung vor Ort die Kleinprivatwaldbesitzer ihre Geschicke zunehmend selbst in die Hand nehmen müssen. Sie werden sich zukünftig nicht mehr ausschließlich darauf verlassen können, dass die Forstverwaltung sich in der bisherigen Intensität auch um ihren „Kleinstwald“ kümmert und insbesondere die Holzvermarktung bzw. den Verkauf in dem bisherigen Maße für sie übernehmen kann, obwohl das vielleicht auch weiterhin durchaus wünschenswert wäre.

Durch die Forstreform sind auch die Privatwaldbesitzer zu Veränderungen und insbesondere mehr Selbstverantwortung gezwungen, wenn sie die Wirtschaftlichkeit ihres Waldes erhalten wollen. Eine Handreichung, in welchen Rechtsformen die privatwirtschaftlichen Interessen der Kleinprivatwaldbesitzer organisiert werden können, liegt mit der Broschüre „Holzvermarktung – Hinweise zur Gestaltung von rechts- und Vertriebsformen im Land Brandenburg“ (März 2007, 116 Seiten), herausgegeben vom Ministerium für Ländliche Entwicklung, Umwelt und Verbraucherschutz des Landes Brandenburg (MLUV) vor. Hier finden Privatwaldbesitzer erste Hinweise, die eine Beratung im Einzelfall allerdings nicht entbehrlich machen. Im Folgenden wird von der Verfasserin der Broschüre ein kurzer Überblick über die Rechtsformen der Forstwirtschaftlichen Zusammenschlüsse gegeben, ergänzend wird auf die Broschüre verwiesen, die bei dem Referat für Presse- und Öffentlichkeitsarbeit des MLUV (E-Mail: forst@mluv.brandenburg.de) bezogen werden kann.

2. Forstbetriebsgemeinschaften

Der Zusammenschluss mit anderen Privatwaldbesitzern stellt eine Möglichkeit dar, unabhängig von der Forstverwaltung das Waldpotenzial zu nutzen und wirtschaftlich zu aktivieren. Von großer praktischer Bedeutung für die Bewirtschaftung und insbesondere die Holzvermarktung des Privat- und Körperschaftswaldes sind die Forstbetriebsgemeinschaften (FBG), deren Rechtsgrundlage im Bundeswaldgesetz (BWaldG) geregelt ist.

Die FBG sind gemäß § 16 Abs. 1 BWaldG privatrechtliche Zusammenschlüsse von Grundbesitzern, die den Zweck verfolgen, die Bewirtschaftung der angeschlossenen Waldflächen und der zur Aufforstung bestimmten Grundstücke zu verbessern, insbesondere die Nachteile geringer Flächengröße, ungünstiger Flächengestalt, der Besitzsplitterung, der Gemengelage, des unzureichenden Waldaufschlusses oder anderer Strukturängel zu

überwinden. Eine FBG muss nach § 18 Abs. 1 BWaldG anerkannt werden, wenn sie in den Genuss staatlicher Förderung und Unterstützung kommen möchte. Die Anerkennung hat im Land Brandenburg durch die oberste Forstbehörde nach § 32 Abs. 4 LWaldG Brandenburg, somit durch das MLUV zu erfolgen.

Um die Anerkennung als FBG zu erlangen, hat ein forstbetrieblicher Zusammenschluss die besonderen Anforderungen des BWaldG zu erfüllen. Unter anderem muss es sich bei einer FBG um eine juristische Person des Privatrechts handeln. Dazu gehören die im Folgenden dargestellten Rechtsformen:

a) Genossenschaft

Durch die Rechtsform der Genossenschaft können auch in der Forstwirtschaft bestimmte Aufgabenbereiche gebündelt werden, um eine stärkere Marktposition zur Zusammenfassung des Holzangebots zu erreichen. Daher ist die Genossenschaft auch für forstwirtschaftliche Zusammenschlüsse eine geeignete Rechtsform und wird in der Praxis bereits vielfach verwendet.

Die rechtlichen Grundlagen für die Gründung einer Genossenschaft finden sich im Genossenschaftsgesetz (GenG). Eine Neufassung dieses Gesetzes (BGBl. I 2006 S. 1911 ff.) ist am 18.08.2006 in Kraft getreten und hat einige wesentliche Änderungen mit sich gebracht, die die Gründung und das Bestehen insbesondere kleinerer Genossenschaften erleichtern sollen.

Die Organe der Genossenschaft sind die Generalversammlung, der Vorstand und der Aufsichtsrat. Der Vorstand vertritt die Genossenschaft nach außen und führt die Geschäfte. Er wird durch den Aufsichtsrat überwacht. Seit dem 18.08.2006 bedürfen allerdings kleinere Genossenschaften mit bis zu 20 Mitgliedern keines Aufsichtsrats mehr (§ 9 Abs. 1 GenG).

Um Rechtsfähigkeit nach § 17 Abs. 1 GenG zu erlangen, ist die Eintragung der gegründeten Genossenschaft in das Genossenschaftsregister erforderlich.

Nach dem neuen GenG reicht es für die Gründung einer Genossenschaft aus, dass drei Personen sich zusammen schließen. Jedoch gilt bei der Gründung einer FBG die spezialgesetzliche Regelung des § 18 Abs. 1 Ziff. 6 BWaldG, wonach für die Anerkennung einer FBG sieben Mitglieder erforderlich sind.

Die Genossenschaft bedarf zwingend einer rechtsgeschäftlichen Grundlage, eines Gesellschaftsvertrages, worin der Zweck der Genossenschaft und auch ihre Organisation geregelt ist. Diese Grundlage der Genossenschaft ist das Statut (die Satzung), das Rechtswirkung für alle Mitglieder der Genossenschaft entfaltet und eine Art „Verfassung“ für diese darstellt. Nach § 18 Abs. 1 Ziff. 3 und 4 BWaldG werden an die Satzung einer genossenschaftlichen FBG besondere Anforderungen gestellt. Danach muss die Satzung nicht nur den Gegenstand des Unternehmens, sondern auch dessen Finanzierung festlegen. Außerdem müssen Ordnungsmittel oder Vertragsstrafen bei schuldhaftem Verstoß gegen wesentliche Mitgliedschaftspflichten aufgenommen werden. Die Mitglieder müssen bei einer Genossenschaft, die den Holzverkauf bezweckt, in der Satzung verpflichtet werden, ihr Holz ganz oder teilweise über die FBG veräußern zu lassen. Darüber hinaus muss in der Satzung festgelegt werden, dass die Mitgliedschaft in der Genossenschaft frühestens zum Schluss des dritten Geschäftsjahres mit einer Kündigungsfrist von mindestens einem Jahr gekündigt werden kann. Schließlich hat die Satzung Regelungen darüber zu enthalten, welche Aufgaben die Organe haben und wie die Generalversammlung Beschlüsse fasst (§ 18 Abs. 1 Ziff. 4 b) BWaldG). Die Satzung muss festlegen, dass Beschlüsse der Generalversammlung einer Mehrheit von zwei Dritteln der (abgegebenen) Stimmen erfordern.

Die gegründete Genossenschaft muss einem Verband angehören, dem das Prüfungsrecht verliehen ist. Mindestens in jedem zweiten Geschäftsjahr ist die Genossenschaft verpflichtet, ihre Einrichtungen, Vermögenslage und die Geschäftsführung einer Prüfung zu unterziehen. Im Interesse der Mitglieder, der Gläubiger und des Rechtsverkehrs soll die Pflichtprüfung dazu beitragen, dass die Genossenschaft wirtschaftliche Krisensituationen besser übersteht als andere Unternehmensformen.

b) Wirtschaftlicher Verein

Soll eine FBG in der Rechtsform eines Vereins bestehen, so muss sie einen Vorstand haben, der den Verein gerichtlich und außergerichtlich vertritt. Seine Bestellung erfolgt durch Beschluss der Mitgliederversammlung. Voraussetzung für die Gründung eines Vereins ist weiter, dass eine Satzung beschlossen wird.

Um Rechtsfähigkeit zu erlangen, muss ein Verein in das Vereinsregister des Amtsgerichts, in dessen Bezirk der Verein seinen Sitz hat, eingetragen werden. Beim wirtschaftlichen Verein reicht dies jedoch nicht aus, denn dieser erlangt seine Rechtsfähigkeit durch staatliche Verleihung nach § 22 BGB. Das BWaldG hat in § 19 festgelegt, dass durch die Anerkennung des Vereins als FBG im Sinne des BWaldG durch die hierfür zuständige Behörde gleichzeitig auch die Rechtsfähigkeit verliehen wird. Das bedeutet, dass in Brandenburg das MLUV dem wirtschaftlichen Verein praktisch die Rechtsfähigkeit verleiht.

Nach § 18 Abs. 1 Ziff. 4 BWaldG muss die Satzung eines rechtsfähigen Vereins zusätzlich Regelungen zur Kündigung der Mitgliedschaft und zur Beschlussfassung der Mitgliederversammlung enthalten. Dies entspricht den Anforderungen bei der Genossenschaft, insoweit wird im BWaldG der wirtschaftliche Verein der Genossenschaft (vgl. unter 2. a)) gleichgestellt. Die Rechtsform des Vereins ist aufgrund der geringeren Gründungsaufwandes sehr geeignet für die FBG.

c) Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH)

Die GmbH haftet nur mit dem eingebrachten Kapital, eine Haftung der Gesellschafter mit ihrem Privatvermögen besteht grundsätzlich nicht. Dieser Umstand und die Tatsache, dass die GmbH Kaufmannseigenschaft hat und die Verbindungen von Management, Kapital und Haftung nach den jeweiligen Bedürfnissen individuell und flexibel gestaltet werden können, machen die GmbH zu einer Rechtsform, die für forstwirtschaftliche Zusammenschlüsse attraktiv sein kann.

Die Organe der GmbH sind der Geschäftsführer und die Gesellschafterversammlung.

Die Neugründung einer GmbH verläuft in verschiedenen Phasen. Wenn sich eine oder mehrere Personen entschlossen haben, eine GmbH gründen zu wollen, entsteht die Vorgründungsgesellschaft. Die Vorgründungsgesellschaft erstellt einen Gesellschaftsvertrag für die zukünftige GmbH. Mit Abschluss des Gesellschaftsvertrages wird die zweite Phase der GmbH-Gründung erreicht. Der Gesellschaftsvertrag ist notariell zu beurkunden und muss die in § 3 Abs. 1 GmbH aufgeführten Mindestanforderungen enthalten. Darüber hinaus sind in einem Gesellschaftsvertrag einer FBG die Bestimmungen des § 18 Abs. 1 Ziff. 3 BWaldG aufzunehmen (vgl. Ausführungen zur Genossenschaft unter 2. a)).

Mit dem Zeitpunkt des Abschlusses des Gesellschaftsvertrages entsteht die Vor-GmbH, die mit der Eintragung in das Handelsregister Rechtsfähigkeit erlangt und zur GmbH wird.

Da die GmbH eine Kapitalgesellschaft ist, muss bei einer FBG, die als GmbH geführt wird nach § 18 Abs. 1 Ziff. 5 BWaldG gewährleistet sein, dass sie mindestens drei Geschäftsjahre tätig ist.

Vor Eintragung in das Handelsregister sind die Einlagen der Gesellschafter an die Vor-GmbH zur Bildung des Stammkapitals zu leisten. Alle Einlagen zusammen müssen einen Betrag in Höhe von mindestens 25.000 € ergeben (§ 5 Abs. 1 GmbH) und bilden das Stammkapital.

d) Aktiengesellschaft (AG) und Kommanditgesellschaft auf Aktien (KGaA)

Die AG ist auf eine Vielzahl von Aktionären zugeschnitten und der Gründungsvorgang ist sehr aufwendig, so dass diese Rechtsform für forstwirtschaftliche Zusammenschlüssen weniger geeignet erscheint und daher in diesem wirtschaftlichen Zusammenhang selten verwendet wird.

Die Besonderheit der Rechtsform der KGaA liegt darin, dass ihr Bestehen von dem geschäftsführenden Komplementär abhängt. Da stets mindestens eine Person persönlich und unbeschränkt haftet und mit ihr die Gesellschaft steht und fällt, ist auch diese Rechtsform nicht für forstliche Zusammenschlüsse zu empfehlen.

3. Steuerliche Fragen

Die FBG sind von ihren Mitgliedern unabhängige Steuerrechtssubjekte und müssen daher auch die Steuererklärungen gegenüber den Finanzämtern selber abgeben.

Welche Steuern für forstwirtschaftliche Zusammenschlüsse in Betracht kommen, hängt einerseits von der gewählten Rechtsform ab und andererseits von Art und Umfang der erzielten Umsätze bzw. die Gewinne. FBG können der Körperschaftsteuer, der Gewerbesteuer, der Umsatzsteuer sowie der Grunderwerbssteuer und der Grundsteuer unterliegen. Beschäftigt eine FBG auch Mitarbeiter, ist sie zum Lohnsteuerabzug verpflichtet. Darüber hinaus können FBG der Buchführungspflicht unterliegen.

Aufgrund unterschiedlicher Beurteilung steuerlicher Sachverhalte in Rechtsprechung und Fachliteratur entsteht Rechtsunsicherheit, die man aber dadurch beseitigen kann, indem bereits im Vorfeld eine verbindliche Zusage der zuständigen Finanzbehörde gemäß § 205 Abgabenordnung (AO) eingeholt wird. Die verbindliche Zusage ist für die Besteuerung bindend, wenn sich der später verwirklichte Sachverhalt mit dem in der verbindlichen Zusage zugrunde gelegten Sachverhalt deckt (§ 206 Abs. 1 AO). Allerdings kann die Finanzbehörde die verbindliche Zusage mit Wirkung für die Zukunft aufheben oder abändern.

a) Buchführungspflichten

Die überwiegende Zahl der Forstbetriebsgemeinschaften ist im Land Brandenburg in der Rechtsform des wirtschaftlichen Vereins („Waldverein“) organisiert. Für diese Rechtsform gelten vereinfachte Buchführungs- bzw. Rechnungslegungsvorschriften im Vergleich etwa zu den Handelsunternehmen in der Rechtsform der eingetragenen Genossenschaft oder der GmbH (§§ 259 bis 261 BGB). Das Finanzamt kann aber bei einer Überschreitung bestimmter Umsatz- bzw. Gewinn Grenzen (350.000 € bzw. 30.000 €) die Einhaltung der Buchführungspflichten gem. §§ 238 ff. HGB vorschreiben (§ 141 Abs. 1 AO).

In den meisten Fällen findet jedoch eine vereinfachte Gewinnermittlung im Sinne von § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) statt, wonach den in einem Wirtschaftsjahr zugeflossenen Betriebseinnahmen die im selben Zeitraum abgegangenen Betriebsausgaben abgezogen werden (Einnahmen-/ Überschussrechnung).

Die Einzelheiten der Aufzeichnungspflichten sind in den §§ 143 ff. AO geregelt; für land- und forstwirtschaftliche Betriebe, die zur Buchführung verpflichtet sind, gilt darüber hinaus, dass neben den jährlichen Bestandsaufnahmen und den jährlichen Abschlüssen ein Anbauverzeichnis zu führen ist (§ 142 AO).

b) Körperschaftsteuer

Unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind gem. § 1 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) u.a. die Kapitalgesellschaften (AG, KGaA, GmbH), eingetragene Genossenschaften und sonstige juristische Personen des Privatrechts (insbesondere rechtsfähige Vereine).

Von der Körperschaftsteuer nach § 5 Abs. 1 Nr. 14 KStG befreit sind aber eingetragene Genossenschaften und Vereine, so weit sich ihr Geschäftsbetrieb beschränkt auf die gemeinschaftliche Benutzung land- und forstwirtschaftliche Betriebseinrichtungen oder Betriebsgegenstände, auf Leistungen im Rahmen von Dienst- oder Werkverträgen für die Produktion land- und forstwirtschaftlicher Erzeugnisse für die Betriebe der Mitglieder, auf die Bearbeitung oder die Verwertung der von den Mitgliedern selbst gewonnenen land- und forstwirtschaftlichen Erzeugnisse, oder auf die Beratung für die Produktion oder Verwertung land- und forstwirtschaftlicher Erzeugnisse der Betriebe der Mitglieder.

Die steuerliche Befreiung erfordert danach, dass alle Mitglieder des Vereins bzw. der Genossenschaft selbst einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb führen. Wegen der überwiegenden Kleinflächigkeit des privaten Waldbesitzes fehlt es in vielen Fällen an der vom Gesetz verlangten selbstständigen Betriebsführung der einzelnen Mitglieder. Um das Tatbestandsmerkmal der selbstständigen Betriebsführung erfüllen zu können, wird deshalb empfohlen, dass sich die Mitglieder des Vereins bzw. der Genossenschaft zusätzlich in einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts zusammenschließen, die ihrerseits die Waldbewirtschaftung auf gemeinschaftliche Rechnung durchführt. Dabei handelt es sich um eine reine Innengesellschaft. Die Mitglieder bzw. Gesellschafter beziehen als Mitunternehmer Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 13 EStG) und erfüllen somit die Voraussetzungen selbstständiger Betriebsführung, so dass das Körperschaftsteuerprivileg gegebenenfalls auch genutzt werden kann.

c) Umsatzsteuer

Bei der Umsatzbesteuerung kommt es darauf an, ob der Forstwirtschaftliche Zusammenschluss die Lieferungen oder sonstigen Leistungen im eigenen Namen für eigene Rechnung erbringt oder aber im Namen und für Rechnung der Mitglieder. Im letztgenannten Fall, wenn es also um eine Art des Agenturgeschäfts, geht handelt es sich regelmäßig um durchlaufende Posten, für die die Besteuerung der Mitgliedsunternehmen maßgeblich ist, denn die FBG wird lediglich als Agent tätig.

Nur wenn die FBG im eigenen Namen handeln, unterliegen sie selber der Umsatzbesteuerung. Sind sie in der Rechtsform der eingetragenen Genossenschaft oder der GmbH organisiert, unterliegen sie der Regelbesteuerung. Ist der Forstwirtschaftliche Zusammenschluss dagegen in der Rechtsform des Vereins gebildet, kommt die Durchschnittssatzbesteuerung für land- und forstwirtschaftliche Betriebe gemäß § 24 UStG (Pauschalbesteuerung) in Betracht, wenn diese einen eigenen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb unterhalten, was jedoch wegen der Kleinflächigkeit des privaten Waldbesitzes eher seltener der Fall sein dürfte.

Der Forstwirtschaftliche Zusammenschluss benötigt eine Umsatzsteueridentifikationsnummer, die seit dem 01.01.2006 bei dem Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) beantragt werden kann. Die Rechnungen der FBG sind fortlaufend zu nummerieren; im Fall der Steuerbefreiung ist in der Rechnung auf die Steuerfreiheit (ohne Umsatzsteuerausweis) hinzuweisen.

Beiträge der Mitglieder an den Forstwirtschaftlichen Zusammenschluss unterliegen dagegen grundsätzlich nicht der Umsatzbesteuerung, da sie der Erfüllung des Gemeinschaftszwecks dienen und nicht das Entgelt für besondere Lieferungen oder sonstige Leistungen darstellen. Dabei kann es sich um Vereinsbeiträge der Mitglieder, Genossenschaftsanteile oder Stammeinlagen bei einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung handeln, die vom Mitglied bzw. Gesellschafter nach der Satzung dem eigenen Unternehmen geschuldet sind ("echte Beiträge"). Werden dagegen "Beiträge" für Lieferungen oder sonstige Leistungen des Unternehmens an die Mitglieder erhoben, die allen oder einzelnen Mitgliedern zugute kommen, handelt es sich um "unechte Beiträge", die der Umsatzbesteuerung unterliegen können (vgl. hierzu auch Freiberg in BRAFONA v. Mai/Juni 2007 „Umsatzsteuer trifft Forstbetriebsgemeinschaft“).

Der Unternehmer ist nach § 14 UStG verpflichtet, für steuerpflichtige Lieferungen und sonstige Leistungen Rechnung zu legen und die Umsatzsteuer gesondert auszuweisen. So weit der Umsatz gegenüber einem anderen Unternehmer erfolgt, ist er auf Verlangen zum Ausweis der Steuer verpflichtet.

Eine Rechnung muss die in § 14 Abs. 4 UStG enthaltenen Angaben vorweisen. Die umsatzsteuerlichen Anforderungen an eine ordnungsgemäße Ausstellung der Rechnung werden jedoch in der Praxis häufig nicht eingehalten und können erhebliche Abrechnungsschwierigkeiten bei der Prüfung durch die Finanzverwaltung hervorrufen. Es ist daher zu empfehlen, die Praxis den gesetzlichen Erfordernissen anzupassen.

Für weitere Informationen zum Thema verweisen wir auf die Broschüre „Holzvermarktung – Hinweise zur Gestaltung von Rechts- und Vertriebsformen im Land Brandenburg“, herausgegeben vom MLUV, März 2007.

RA *Stephan J. Bultmann* / RA'in *Gesine Meißner*,
SNP Schlawien Naab Partnerschaft, Berlin
stephan.bultmann@schlawien-naab.de
www.schlawien-naab.de