

**An unsere
Mitglieder**

Ihr Zeichen:
Unser Zeichen:

Sachbearbeiter: Herr Wieskus
Telefon: 05221 5974-0
Telefax: 05221 5974-24
E-Mail: info@buchstelle-herford.de

im Januar 2023

Mandantenrundschriften

1/2023

Sehr geehrte Damen und Herren,

hier wieder aktuelle Informationen aus Steuer- und Wirtschaftsrecht für die grüne Branche:

Jahressteuergesetz 2022 beschlossen

Vor der Verabschiedung des JStG 2022 durch den Bundesrat am 16.12.2022, haben sich im Finanzausschuss noch diverse Änderungen ergeben, die vom Bundestag am 02.12.2022 beschlossen wurden.

Auf folgende Änderungen möchten wir besonders hinweisen:

Einkommensteuer

- Nach dem mit dem JStG 2022 eingeführten § 3 Nr. 72 Buchst. a EStG werden Einkünfte aus Photovoltaikanlagen auf Einfamilienhäusern und nicht zu Wohnzwecken dienenden Gebäuden mit einer installierten Bruttoleistung von bis zu 30 kW von der Einkommenssteuer befreit. § 3 Nr. 72 Buchst. b EStG sollte bislang Anlagen auf „überwiegend zu Wohnzwecken genutzten“ sonstigen Gebäuden mit einer installierten Bruttoleistung von bis zu 15 kW von der Einkommensteuer befreien. Dort wurde auf Bitten des Bundesrates nun die Einschränkung „überwiegend zu Wohnzwecken genutzten“ gestrichen. Zudem wurde der **Anwendungszeitpunkt** der Steuerbefreiung **auf den 1.1.2022 vorgezogen**, weshalb die Regelung innerhalb des JStG 2022 in den Artikel verschoben wurde, der die ab 2022 anzuwendenden Regeln enthält.
- Der Ansatz eines Rechnungsabgrenzungspostens kann in der Steuerbilanz erstmals für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2021 enden, unterbleiben, wenn die jeweilige Ausgabe oder Einnahme den GWG-Betrag des § 6 Abs. 2 S. 1 EStG – derzeit 800 € – nicht

- übersteigt. Das somit bereits für den Jahresabschluss 2022 erstmals anwendbare Wahlrecht muss einheitlich für alle Ausgaben und Einnahmen ausgeübt werden. Die Änderung ist eine Reaktion auf die Rechtsprechung des BFH, wonach beim Ansatz von Rechnungsabgrenzungsposten keine Geringfügigkeitsgrenze existiert.
- Die im Regierungsentwurf bereits vorgesehene Einführung eines linearen AfA-Satzes für im Privatvermögen gehaltene Wohngebäude in § 7 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG nF wird vorgezogen. Bislang war vorgesehen, den neuen AfA-Satz zu gewähren, wenn das Gebäude nach dem 30.6.2023 fertiggestellt worden ist. Dieses Datum **wird nun auf den 31.12.2022 vorgezogen**. Zudem wird die von der Bundesregierung beabsichtigte Streichung der Ausnahmeregelung zum Ansatz einer kürzeren Nutzungsdauer für Gebäudeabschreibung nicht umgesetzt. Damit bleibt die Möglichkeit der Abschreibung eines Gebäudes nach einer tatsächlichen Nutzungsdauer bestehen (§ 7 Abs. 4 S. 2 EStG).
- Die Sonderabschreibung für die Herstellung neuer Mietwohnungen nach § 7b EStG wird neu gefasst und verlängert. Für die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung werden die Voraussetzungen an die Wohnung zukünftig an bestimmte Effizienzvorgaben gekoppelt. Zudem werden die einzuhaltende Baukostenobergrenze und die maximal förderfähige Bemessungsgrundlage verändert. So ist die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung zukünftig daran gekoppelt, dass das Gebäude, in dem die neue Wohnung hergestellt wird, die Kriterien für ein "Effizienzhaus 40" mit Nachhaltigkeitsklasse/Effizienzgebäude-Stufe 40 erfüllt. Diese Regelung war im Regierungsentwurf noch nicht enthalten. Die Neuregelung gilt erst für solche neuen Wohnungen, die hergestellt werden aufgrund eines Bauantrags oder einer entsprechenden Bauanzeige in den Jahren 2023 bis 2026.
- Pauschalversteueroption, § 40a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG: Die Arbeitslohngrenze bei kurzfristiger Beschäftigung wird von 120 auf 150 € je Arbeitstag angehoben, damit die Pauschalversteueroption ihre bisherige praktische Bedeutung auch in Zukunft behält. Sie gilt für den Lohnsteuerabzug ab 2023.
- In den §§ 123–126 EStG nF werden Vorschriften zur Besteuerung der Gas-/Wärmepreisbremse eingefügt. Die gewährten Entlastungen nach dem Erdgas-Wärme-Soforthilfegesetz sind demnach grundsätzlich steuerpflichtige sonstige Einkünfte nach § 22 Nr. 3 EStG. Dies gilt aber nur, wenn ein Solidaritätszuschlag festzusetzen ist. Damit sind die Entlastungen nur bei solchen Steuerpflichtigen Einkünfte, deren zu versteuerndes Einkommen so hoch ist, dass überhaupt Solidaritätszuschlag festgesetzt wird. Bei einem zu versteuernden Einkommen von 66.915 EUR bis 104.009 EUR wird die Entlastung nur zu einem Bruchteil als Einkünfte angesetzt, wobei dieser Bruchteil im Verlauf dieser Milderungszone von 0 % auf 100 % linear ansteigt. Darüber hinaus ist auch die Energiepreispauschale für Ruheständler einkommensteuerpflichtig, und zwar bei Bezug nach dem Versorgungsrechtlichen Energiepreispauschalen-Gewährungsgesetz als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 Abs. 3 EStG nF) und bei Bezug nach dem Rentenbeziehende-Energiepreispauschalengesetz als sonstige Einkünfte (§ 22 Nr. 1 S. 3 Buchst. c EStG nF).
- Entsprechend der durch das JStG 2022 eingeführten Einkommensteuerbefreiung für Photovoltaikanlagen auf Einfamilienhäusern und nicht Wohnzwecken dienenden Gebäuden mit einer installierten Bruttoleistung von bis zu 30 kW (§ 3 Nr. 72 Buchst. a EStG) sowie

- dem Nullsteuersatz bei der Umsatzsteuer gemäß § 12 Abs. 3 UStG für die Lieferung solcher Anlagen wird nun auch die bisherige Gewerbesteuerbefreiung in § 3 Nr. 32 GewStG angepasst und der dort bislang angegebene Wert von 10 kW auf 30 kW erhöht. Gewerbesteuer fällt schon bislang für diese Gewerbetreibenden nicht an. Die Steuerbefreiung dient ausschließlich dazu, eine IHK-Mitgliedschaft kleiner Solaranlagenbetreiber zu verhindern. Entsprechend wurde sie nun ausgeweitet.

Umsatzsteuer

- Der Unternehmerbegriff in § 2 Abs. 1 S. 1 UStG wird erweitert um den Halbsatz, dass es auf die Rechtsfähigkeit nach anderen Vorschriften nicht ankommt. Damit entzieht der Gesetzgeber der Rechtsprechung des V. Senats des BFH die Grundlage, wonach Bruchteilsgemeinschaften mangels Rechtsfähigkeit keine Unternehmer sein können (BFH v. 22.11.2018 – V R 65/17). Die neue Fassung tritt jedoch erst ab 2023 in Kraft.
- Juristische Personen des öffentlichen Rechts, die weder freiwillig noch aufgrund gesetzlicher Vorschriften Bücher führen und aufgrund jährlicher Bestandsaufnahmen regelmäßig Abschlüsse machen, können künftig die Istbesteuerung nach § 20 Nr. 4 UStG beantragen. Darüber hinaus wird die Übergangsregelung in § 27 Abs. 22a UStG, nach der juristische Personen des öffentlichen Rechts entscheiden konnten, § 2b UStG für Umsätze vor dem 1.1.2023 noch nicht anzuwenden, erneut um weitere zwei Jahre bis einschließlich 31.12.2024 verlängert.

EU-Energiekrisenbeitrag (Gewinnabschöpfung)

Die Verordnung (EU) 2022/1854 des Rates über „Notfallmaßnahmen als Reaktion auf die hohen Energiepreise“ v. 6.10.2022 enthält als Maßnahme in Bezug auf den Erdöl-, Erdgas-, Kohle- und Raffineriebereich Vorgaben zu einem befristeten obligatorischen EU-Energiekrisenbeitrag auf bestimmte Gewinne aus Tätigkeiten in diesen Bereichen. Die Verordnung hat allgemeine und unmittelbare Geltung, lässt den Mitgliedstaaten bei der Ausgestaltung des EU-Energiekrisenbeitrags jedoch Spielräume, die mit der Einführung des EU-Energiekrisenbeitrags in Deutschland umgesetzt werden. Schuldner des EU-Energiekrisenbeitrags ist jedes Unternehmen, das mind. 75 % seines Umsatzes durch Wirtschaftstätigkeiten in den Bereichen Extraktion, Bergbau, Erdölraffination oder Herstellung von Kokereierzeugnissen erzielt. Der Steuersatz beträgt 33 %. Bemessungsgrundlage ist der Betrag, um den der steuerliche Gewinn den um 20 % erhöhten Durchschnitt des steuerlichen Gewinns in den nach dem 31.12.2017 beginnenden und vor dem Beginn des ersten Wirtschaftsjahres nach dem 31.12.2021 endenden Wirtschaftsjahr übersteigt. Der Beitrag wird zwei Jahre für die Wirtschaftsjahre nach dem 31.12.2021 (also i.d.R. 2022 und 2023) erhoben. Die Regelung gilt ab dem Tag nach der Verkündung.

Ortsverschieden belegene Photovoltaikanlagen als Teilbetriebe?

Ob Photovoltaikanlagen, die ein Steuerpflichtiger auf mehreren --nicht benachbarten-- Grundstücken betreibt, ertragssteuerrechtlich als unselbständige Betriebsteile eines einheitlichen Gewerbebetriebs oder aber als begünstigt nach § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 und Abs. 4 EStG veräußerbare Teilbetriebe anzusehen sind, ist nach den hierfür geltenden herkömmlichen Grundsätzen der höchstrichterlichen Rechtsprechung zu beurteilen.

Der Kläger erzielte aus dem Betrieb von zunächst acht Photovoltaikanlagen Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Drei der Photovoltaikanlagen sind auf dem Dach eines im Eigentum des Klägers stehenden Mietwohngrundstücks installiert und wurden im Dezember 2004 in Betrieb genommen. Die weiteren fünf --seit den Jahren 2005, 2008 bzw. 2011 betrieblich genutzten-- Anlagen befinden sich auf dem Dach der etwa vier Kilometer von den Mietwohngrundstücken entfernten Hofstelle des Klägers.

Nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) verfügen die Photovoltaikanlagen über eigenständige Wechselrichter und Einspeisevorrichtungen. Abnehmer der erzeugten elektrischen Energie ist für alle Anlagen dasselbe Energieversorgungsunternehmen; es bestehen allerdings jeweils gesonderte Stromlieferverträge. Die Anlagen werden getrennt gewartet und sind separat versichert. Die Anschaffungskosten wurden je für sich finanziert. Der Kläger erstellte einheitliche Gewinnermittlungen, verbuchte die Einnahmen aus den Anlagen aber auf getrennten Erlöskonten.

Im Juli des Streitjahres veräußerte der Kläger die auf dem Dach des Mietwohngrundstücks befindlichen Photovoltaikanlagen an seinen Sohn. Für den hieraus resultierenden Gewinn beantragte der Kläger den Freibetrag gemäß § 16 Abs. 4 S. 1 EStG. Zudem ging er davon aus, dass der Gewinn aus der Veräußerung der Photovoltaikanlagen nicht als Gewerbeertrag i.S. von § 7 S. 1 GewStG der Gewerbesteuer unterliege. Beides begründete er damit, dass es sich bei den auf dem Dach des Mietwohngrundstücks installierten Photovoltaikanlagen um einen eigenständigen Teilbetrieb gehandelt habe, der neben demjenigen auf der Hofstelle existiert habe.

Das Finanzamt (FA) sah die Betätigungen des Klägers dagegen als einheitlichen gewerblichen Betrieb an und qualifizierte den aus der Veräußerung erzielten Gewinn daher als laufende --und der Gewerbesteuer unterliegende-- Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Einspruch und Klage blieben erfolglos. Mit der dagegen erhobenen Nichtzulassungsbeschwerde wurde die Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung, zur Fortbildung des Rechts sowie zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung, geltend gemacht.

Die Beschwerde ist nach Auffassung des BFH unbegründet. Die von den Klägern geltend gemachten Gründe für eine Zulassung der Revision liegen nicht vor. Für die Beurteilung, ob mehrere gewerbliche Betätigungen eines Steuerpflichtigen jeweils als ertragssteuerrechtlich selbständige Gewerbebetriebe anzusehen sind, zueinander im Verhältnis von Teilbetrieben stehen oder rechtlich unselbständige Betriebsteile eines einheitlichen Gewerbebetriebs sind, hat die höchstgerichtliche Rechtsprechung folgende Kriterien entwickelt:

Die Annahme jeweils selbständiger Gewerbebetriebe bei mehreren gewerblichen Tätigkeiten eines Steuerpflichtigen erfordert deren vollkommene Eigenständigkeit. Eine Verbindung darf im Wesentlichen nur in der Person des Steuerpflichtigen bestehen; dieser muss die Betriebe nebeneinander am Wirtschaftsleben teilnehmen lassen.

Maßstab dafür, ob es sich um mehrere rechtlich selbständige Tätigkeiten oder um einen einheitlichen Betrieb (mit mehreren Betriebszweigen) handelt, ist zunächst die Gleich- bzw. Ungleichartigkeit der Betätigungen. In beiden Fällen ist ein sachlicher (wirtschaftlicher, organisatorischer oder finanzieller) Zusammenhang zwischen den Betätigungen erforderlich, um sie als einen einheitlichen Betrieb ansehen zu können; die erforderliche Mindest-Intensität dieses Zusammenhangs ist in den beiden Fallgruppen aber unterschiedlich stark ausgeprägt. Maßgebend ist jeweils das Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse des Einzelfalls. Während für gleichartige Betätigungen in der Hand desselben Unternehmers eine --widerlegbare-- Vermutung besteht, dass ein einheitlicher Betrieb anzunehmen ist, sofern ein zumindest gewisser wirtschaftlicher, organisatorischer und finanzieller Zusammenhang besteht, stellt sich bei ungleichartigen Betätigungen das Regel-Ausnahme-Verhältnis gerade umgekehrt dar. Grundsätzlich indiziert die Ungleichartigkeit der Betätigungen ihre ertragssteuerrechtliche Selbständigkeit.

Der steuerrechtliche Teilbetrieb ist ein organisch geschlossener, mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteter Teil des Gesamtbetriebs, der für sich allein funktions- bzw. lebensfähig ist. Ob dies der Fall ist, bestimmt sich nach dem Gesamtbild der Verhältnisse. Abgrenzungsmerkmale sind z.B. die räumliche Trennung vom Hauptbetrieb, ein eigener Wirkungskreis, eine gesonderte Buchführung, eigenes Personal, eine eigene Verwaltung, eigenes Anlagevermögen, ungleichartige betriebliche Tätigkeiten, ein eigener Kundenstamm und eine die Eigenständigkeit ermöglichende interne Organisation. Diese Merkmale brauchen zwar nicht sämtlich vorzuliegen; der Teilbetrieb erfordert allerdings eine gewisse Selbständigkeit gegenüber dem Hauptbetrieb.

Entsprechend dieser Grundsätze hat der BFH bereits entschieden, dass der Verkauf nur einer von insgesamt drei auf benachbarten Grundstücken platzierten Windkraftanlagen nicht als begünstigte Teilbetriebsveräußerung, sondern als Veräußerung eines Wirtschaftsguts aus einem einheitlichen Gewerbebetrieb "Erzeugung von Strom aus Windenergie" zu werten ist. Hierbei hat der BFH u.a. darauf abgestellt, dass der dortige Kläger seine gewerbliche Tätigkeit "im Bereich" der veräußerten Anlage nicht aufgegeben, sondern weiterhin --nunmehr mit zwei anstelle von bislang drei Anlagen-- unverändert ausgeübt hatte.

Der Kläger hat mit allen Photovoltaikanlagen eine gleichartige --sogar identische-- Tätigkeit ausgeübt. Die veräußerte Anlage verfügte weder über einen eigenen Wirkungskreis noch war dieser eigenes Personal zugeordnet. Ebenso fehlten eine separierte Buchführung sowie eine eigene Verwaltungs- und Organisationsstruktur und --was besonders ausschlaggebend sein dürfte-- ein eigener Kundenstamm.

Hinweis: Außerdem weist der BFH noch darauf hin, dass es für das Vorliegen eines Teilbetriebes nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung, ausschließlich auf die Verhältnisse beim Veräußerer ankommt. Ein Teilbetrieb muss somit bereits vor der Veräußerung beim Veräußerer existent sein, d.h. dessen Gesamtunternehmen muss mindestens zwei Teilbetriebe umfassen.

Soweit die Rechtsprechung bei Forst(-teil-)betrieben --ausnahmsweise-- auf die Verhältnisse beim Erwerber abstellt, beruht dies auf den Besonderheiten der Einkünfte aus einer forstwirtschaftlichen Betätigung, insbesondere auf der typisierenden Betrachtung, dass die laufende Bewirtschaftung dort von geringerer Bedeutung ist. Zwar dürfte die Einschätzung der Kläger zutreffen, dass auch der Erfolg des Betriebs einer Photovoltaikanlage weitgehend vom Wirken der Naturkräfte (Sonnenenergie) abhängt. Allerdings betätigt sich der Inhaber einer solchen Anlage bereits ab deren Inbetriebnahme nachhaltig zum Zweck der Herstellung des auf dem Markt verwertbaren Produkts "Strom". Handelt es sich --wie vorliegend-- um eine gewerbliche Betätigung außerhalb der Urproduktion der Forstwirtschaft, ist es angezeigt, nur diejenigen Rechtsgrundsätze anzuwenden, die für die jeweilige Einkunftsart gelten.

Inhaltlich zutreffend ist laut BFH der Hinweis der Kläger, dass bei einer nach § 1 Abs. 1a UStG ebenfalls begünstigten --d.h. nicht umsatzsteuerbaren-- Teilvermögensveräußerung die Anforderungen an ein solches Teilvermögen aus Sicht des Erwerbers zu bestimmen sind. Diese vom Ertragssteuerrecht abweichende Beurteilung beruht allerdings auf der Auslegung des in Art. 19 Abs. 1 MwStSystRL enthaltenen Begriffs des "Gesamt- oder Teilvermögens". Nach der insoweit maßgeblichen Rechtsprechung des EuGH wird hiervon ein Geschäftsbetrieb oder selbständiger Unternehmensteil erfasst, mit dem eine selbständige wirtschaftliche Tätigkeit "fortgeführt" werden kann und der Erwerber beabsichtigt, dies auch zu tun. Aus diesem Grund ist umsatzsteuerrechtlich allein die Perspektive des Erwerbers bzw. Übernehmers maßgeblich. Ein Gleichklang zur ertragsteuerlichen Begriffsbestimmung eines Teilbetriebs besteht daher nicht.

Keine Steuerpflicht von Zinsen aus nicht fremdüblichem Vertrag zwischen Angehörigen

Von einem nahen Angehörigen erhaltene Zinsen sind nicht steuerpflichtig, wenn der zu Grunde liegende Darlehensvertrag steuerlich nicht anzuerkennen ist. Unabhängig davon fehlt es an einer Überschusserzielungsabsicht, wenn ein hingegebenes Darlehen dieselben Konditionen enthält wie das Refinanzierungsdarlehen.

Der Kläger stellte seinem Sohn am 30. September 2017 einen Betrag von 100.000 € darlehensweise zur Verfügung, den dieser zur Einzahlung in die Rücklage einer in Liquiditätsschwierigkeiten befindlichen GmbH benötigte. Hierfür nahm der Kläger ein Darlehen in gleicher Höhe bei einer Bank auf und gab die mit der Bank vereinbarte Vertragslaufzeit und den Zinssatz von 2,5 % pro Jahr an seinen Sohn weiter. Im Darlehensvertrag mit dem Sohn ist ferner geregelt, dass der Sohn „auf jederzeit mögliches Verlangen Sicherheiten in Höhe der valutierenden Darlehenssumme zu stellen“ habe. Die Zahlung der Zins- und Tilgungsraten erfolgte unmittelbar von der GmbH an die Bank.

Das Finanzamt unterwarf beim Kläger Zinseinnahmen in Höhe von 625 € für 2017 bzw. 2.500 € für 2018 dem Abgeltungssteuersatz von 25 %. Hiergegen wandte der Kläger ein, dass der Abgeltungssteuersatz bei Darlehen zwischen nahestehenden Personen gemäß § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1a EStG keine Anwendung finde und der Vertrag überdies nicht fremdüblich sei.

Das Finanzgericht Münster hat der Klage vollumfänglich stattgegeben. Zur Begründung hat es ausgeführt, dass der zwischen dem Kläger und seinem Sohn geschlossene Darlehensvertrag überwiegend privat motiviert sei und einem Fremdvergleich nicht standhalte. Hierfür spreche zunächst, dass der nicht gesicherte Rückzahlungsanspruch des Klägers gefährdet gewesen sei, weil er im Wesentlichen von der wirtschaftlichen Entwicklung der GmbH abhinge. Der Sohn sei selbst nicht kreditwürdig und auch nicht in der Lage gewesen, Sicherheiten zu stellen. Die diesbezügliche Regelung im Darlehensvertrag sei zu unbestimmt, um als echte bank- bzw. fremdübliche Sicherung gewertet werden zu können. Dass die Bank keine gesonderten Sicherheiten vom Kläger gefordert habe, sei unerheblich, da die wirtschaftliche Situation des Klägers mit derjenigen seines Sohnes nicht vergleichbar sei.

Schließlich hätte sich ein fremder Dritter einen Aufschlag auf den vereinbarten Refinanzierungszins gewähren lassen. Unabhängig davon fehle dem Kläger die Überschusserzielungsabsicht. Wegen des Werbungskostenabzugsverbots und der beschränkten Verlustverrechnung werde die Einkünfteerzielungsabsicht zwar bei Kapitalerträgen grundsätzlich vermutet. Diese Vermutung könne aber widerlegt werden, wenn ein positives Ergebnis von vornherein wirtschaftlich ausgeschlossen erscheine. Im Streitfall sei ein irgendwie gearteter positiver Ertrag des Klägers wegen der gleichen Zinshöhe in beiden Darlehensverträgen nicht denkbar. Die Refinanzierungszinsen seien dabei trotz des Werbungskostenabzugsverbots in die Totalergebnisprognose einzubeziehen, da das Merkmal der Überschusserzielungsabsicht steuerlich beachtliches Erwerbshandeln von steuerlich unbeachtlichem Handeln aus privaten Motiven abgrenzen solle.

Hinweis: Wer jedenfalls seinem Sohn – wie vorliegend der Kläger – ein privates Darlehen gewährt, für dessen Refinanzierung er gleich hohe Schuldzinsen zu entrichten hat, dem fehlt die für eine Besteuerung erforderliche Einkünfteerzielungsabsicht. Revision wurde nicht zugelassen.

Umsatzsteuerliche Behandlung von forstwirtschaftlichen Zusammenschlüssen

Das LfSt Niedersachsen hat seine Verfügung zur umsatzsteuerlichen Behandlung von forstwirtschaftlichen Zusammenschlüssen aktualisiert. Dabei wird insbesondere auf die aktuell gewährten, zweckgebundenen Zuwendungen (z.B. Waldbau- und Waldschutz Richtlinie) als Entgelt von dritter Seite bzw. echte nicht steuerbare Zuschüsse eingegangen.

Allgemeines:

Ein forstwirtschaftlicher Zusammenschluss (FwZ) ist ein privatrechtlicher Zusammenschluss von Waldbesitzern, der den Zweck verfolgt, die Bewirtschaftung der angeschlossenen Waldflächen zu verbessern, insbesondere die Nachteile geringer Flächengröße, ungünstiger Flächengestalt, der Besitzsplitterung, des unzureichenden Waldaufschlusses oder anderer Strukturmängel zu überwinden (§ 16 BWaldG). Ein FwZ muss mindestens eine der in § 17 BWaldG genannten Maßnahmen nach seiner Satzung zur Aufgabe haben. Er wird auf Antrag von der Landesbehörde anerkannt, wenn er bestimmte Voraussetzungen erfüllt, u.a. muss er nach Größe, Lage und Zusammenhang aller angeschlossenen Grundstücke eine wesentliche Verbesserung der Bewirtschaftung ermöglichen (§ 18 BWaldG).

Ist der FwZ nach § 18 BWaldG anerkannt und hat er die Rechtsform eines Vereins, handelt es sich um einen wirtschaftlichen Verein iSv § 22 BGB. Aus der Zweckbestimmung und den satzungsmäßigen Aufgaben (§§ 16 bis 18 BWaldG) folgt, dass der FwZ im konkreten wirtschaftlichen Interesse seiner Mitglieder handelt und deshalb regelmäßig insgesamt unternehmerisch tätig ist. Etwas anderes gilt nur, soweit der FwZ in einem abgrenzbaren Teilbereich lediglich allgemeine Interessen seiner Mitglieder wahrnimmt und es sich hierbei nicht nur um eine mittelbare Folge der Förderung der konkreten wirtschaftlichen Interessen seiner Mitglieder handelt (BFH v. 18.6.2009 – V R 77/07).

Leistungen und Bemessungsgrundlage:

Soweit der FwZ seinen Mitgliedern konkrete, individualisierbare Vorteile zuwendet, erbringt er Leistungen i.S.d. UStG an seine Mitglieder. Das ist z.B. der Fall bei der Vermittlung von Holzverkäufen, bei der Waldkalkung, im Bereich des Wegebaus und bei der Überlassung von Daten der Waldinventur und der Standortkartierung.

Entgelte für Leistungen des FwZ an seine Mitglieder sind die anteiligen Mitgliedsbeiträge, die von den Mitgliedern zu zahlenden Gebühren und sonstigen Entgelte sowie unter Umständen ein Entgelt von dritter Seite. Soweit das Entgelt von den Mitgliedern und ein etwaiges Entgelt von dritter Seite die bei der Ausführung der Leistung entstandenen Ausgaben nicht decken, sind die Ausgaben als Mindestbemessungsgrundlage anzusetzen (§ 10 Abs. 5 Nr. 1 i.V.m. § 10 Abs. 4 UStG). Ausgaben sind auch dann in voller Höhe zu berücksichtigen, wenn sie aus Zuschüssen finanziert worden sind (Abschn. 10.6 Abs. 3 S. 7 UStAE).

Die FwZ erhalten derzeit zweckgebundene Zuwendungen des Landes Niedersachsen nach der

- Richtlinie über die Gewährung von Zuwendungen zur Förderung forstwirtschaftlicher Maßnahmen im Land Niedersachsen v. 1.12.2020, 406-64030/1-2.6/2-1, Nds. MBl. 2021, 445 (sog. Waldbau-Richtlinie) für Maßnahmen der Waldkalkung (Nr. 12.4 der Waldbau-Richtlinie), der Waldinventur (Nr. 12.1) und des Wegebaus (Nr. 16.1).

Die Zuwendungen sind Entgelt von dritter Seite für die betreffenden Leistungen der FwZ an ihre Mitglieder (FG Niedersachsen v. 10.6.2010 – 16 K 358/09 und FG Niedersachsen v. 10.12.2010 – 16 K 329/09, EFG 2011, 1833).

- Richtlinie über die Gewährung von Zuwendungen zur Förderung von Maßnahmen zur Bewältigung der durch Extremwetterereignisse verursachten Folgen im Wald und für den klimarobusten Waldumbau v. 23.3.2020, 406-64030/1-2.9, Nds. MBl. 2020, 448 (sog. Waldschutz-Richtlinie) für Waldschutzmaßnahmen (Nr. 2.2 der Waldschutz-Richtlinie). Die Zuwendungen sind kein Entgelt von dritter Seite für individualisierbare Leistungen der FwZ an ihre Mitglieder. Es handelt sich um echte, nicht steuerbare Zuschüsse, die auf das allgemeinerpolitische Ziel des Natur- und Klimaschutz abzielen.

Leiten FwZ Zuwendungen gemäß den o.b. Richtlinien lediglich an ihre Mitglieder weiter, handelt es sich sowohl aufseiten der FwZ als auch aufseiten ihrer Mitglieder um echte, nicht steuerbare Zuschüsse, sofern die Zuwendungsbescheide nicht im Einzelfall besondere Nebenbestimmungen gemäß Abschn. 10.2 Abs. 9 UStAE aufweisen.

Die personengebundenen Zuwendungen des Landes Niedersachsen nach der Richtlinie über die Gewährung von Zuwendungen zur Förderung forstwirtschaftlicher Zusammenschlüsse v. 1.12.2020, 406-64030/1-2.5/2-1, Nds. MBl. 2021, 896, sind echte, nicht steuerbare Zuschüsse. Sie fördern in erster Linie die Tätigkeit der FwZ selbst, ohne dass ein Zusammenhang zu Leistungen des FwZ an das Land Niedersachsen oder die Mitglieder erkennbar ist.

Vorsteuer

Eingangsleistungen für Maßnahmen nach der Waldbau-Richtlinie, z.B. zur Durchführung von Waldinventuren oder Waldkalkungen, bezieht der FwZ für sein Unternehmen, so dass er unter den weiteren Voraussetzungen des § 15 UStG zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.

Eingangsleistungen für Maßnahmen nach der Waldschutz-Richtlinie, z.B. zur Durchführung von Waldschutzmaßnahmen, bezieht der FwZ nicht für sein Unternehmen, so dass er nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist (Abschn. 15.2b Abs. 2 S. 4 Nr. 2 UStAE).

Mit freundlichen Grüßen

Landwirtschaftliche Buchstelle e. V. Herford

Erwin Wieskus
Dipl.-Kfm., Steuerberater LB