

BERATUNGSPRAXIS

PRAXISLEITFADEN

Die Einschlagsbeschränkung für das Forstwirtschaftsjahr 2020/2021

Steuerrechtliche Auswirkung des Forstschäden-Ausgleichsgesetzes sowie § 34b EStG

Steffen Wiegand*

W³ Geißler, Land- und Forstwirtschaft, NWB JAAAB-14442

Durch extreme Witterungsschwankungen sind seit dem Jahr 2018 enorme Waldschäden entstanden. Auf Initiative und mit Zustimmung des Bundesrats (BR-Drucks. 639/20 und BR-Drucks. 176/21) hat das Bundesministerium für Ernährung und Landwirtschaft deshalb die Verordnung über die Beschränkung des ordentlichen Holzeinschlags im Forstwirtschaftsjahr 2021 erlassen, die am 23.4.2021 in Kraft getreten ist (HolzEinschlBeschrV 2021, BGBl 2021 I S. 808). Nach rund 20 Jahren entfalten damit in der Praxis alle Regelungen des Forstschäden-Ausgleichsgesetzes (ForstSchAusglG) erstmals wieder ihre volle steuerrechtliche Wirkung. Aus diesem Anlass werden die maßgeblichen Vorschriften des Forstschäden-Ausgleichsgesetzes und die damit verbundenen steuerrechtlichen Auswirkungen infolge der seit 1.1.2012 geänderten Tarifvergünstigung gem. § 34b EStG näher beleuchtet.

Inhaltsübersicht

- I. Hintergrund
- II. Grundzüge der Einschlagsbeschränkung nach dem ForstSchAusglG
- III. Aktivierte Einschlagsbeschränkung und steuerrechtliche Vorschriften
- IV. Einhaltung der Einschlagsbeschränkung nach der HolzEinschlBeschrV
- V. Praktische Auswirkungen der HolzEinschlBeschrV 2021
- VI. Abschließende Beispiele in der NWB Datenbank

* Diplom-Finanzwirt (FH), MPA, Steffen Wiegand ist Referent beim Bundesministerium der Finanzen und Kommentator des FELSMANN – Die Einkommensteuer der Land- und Forstwirte.

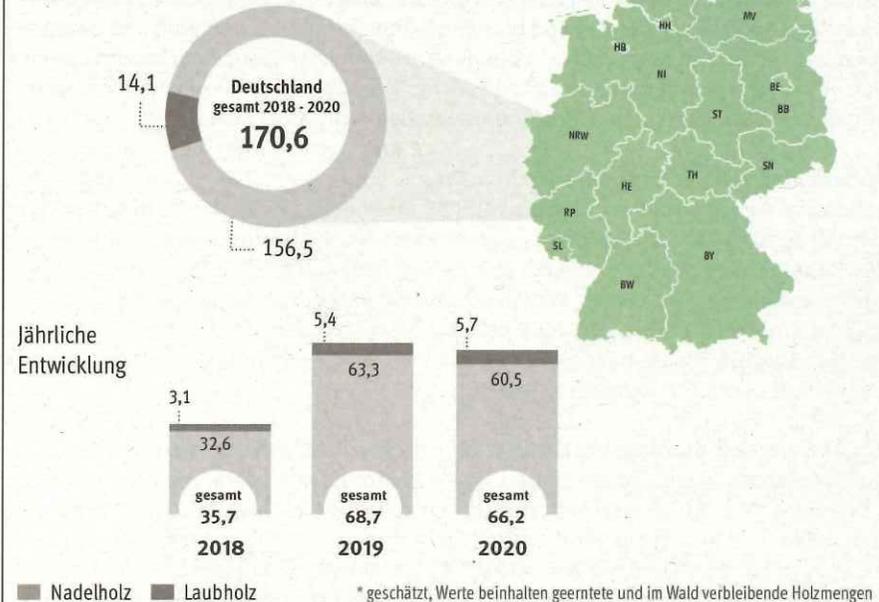
I. Hintergrund

Die Stürme Xavier und Herwart (2017) sowie Burglind und Friederike (2018) verursachten viele Windwurfschäden, so dass die Finanzverwaltung regionale Billigkeitsmaßnahmen veranlasste (s. hierzu Niedersächsisches FinMin, Erlass v. 29.1.2018, NWB QAAAG-78219). Der sich anschließende heiße Sommer schwächte die Wälder weiter, so dass sich Schadinsekten – insbesondere der Borkenkäfer – ausbreiten konnten. Die Bestände wurden nachhaltig geschädigt oder vollständig zum Absterben gebracht. Besonders betroffen waren die Länder Nordrhein-Westfalen, Niedersachsen, Hessen, Sachsen-Anhalt, Thüringen, Brandenburg und Sachsen, in denen flächendeckende Schäden eintraten. Aber auch in anderen Ländern traten regionale Waldschäden auf. Da die Forstverwaltungen des Bundes und der Länder sich nicht in der Lage sahen, zeitnah eine Entscheidung zur Anwendung des ForstSchAusglG zu treffen, erließ das BMF bundesweit sachliche Billigkeitsmaßnahmen (s. hierzu BMF-Schreiben v. 29.4.2019, BStBl 2019 I S. 463), um das Meldeverfahren und die Tarifvergünstigung gem. § 34b EStG zeit- und sachgerecht abwickeln zu können. Nachdem sich die Schadenssituation 2019 weiter verschärfte und steuerliche Maßnahmen nicht für zielführend erachtet wurden, unterbreiteten Bund und Länder direkte Förderangebote. Nachdem vorläufige Berechnungen die Waldschäden 2018-2020 jedoch auf eine historisch einmalige Höhe von 170,6 Mio. m³ bezifferten, wurde das ForstSchAusglG für das Forstwirtschaftsjahr 2020/2021 – m. E. jedoch aus symbolischen Gründen – durch Erlass einer Einschlagsbeschränkung aktiviert, um weitere steuerliche Vergünstigungen zu erreichen.

Jahrelange Schäden in der Forstwirtschaft führen zur Aktivierung des ForstSchAusglG

SCHADHOLZMENGEN IM WALD 2018 - 2020*

in Mio. m³



Quelle: BMEL (Februar 2021)
© FNR 2021



Abb.: Bundesweite Waldschäden in den Jahren 2018 bis 2020

II. Grundzüge der Einschlagsbeschränkung nach dem ForstSchAusglG

1. Sachlicher Anwendungsbereich und Umfang der Holzarten

Die Vorschrift des § 1 Abs. 1 ForstSchAusglG ermächtigt das Bundesministerium für Ernährung und Landwirtschaft, im Einvernehmen mit dem Bundesministerium für Wirtschaft und Energie durch Rechtsverordnung den ordentlichen Holzeinschlag für einzelne Holzartengruppen (Fichte, Kiefer, Buche, Eiche) oder Holzsorten zu beschränken, um damit erhebliche und überregionale Störungen des Rohholzmarktes zu vermeiden.

Die Einschlagsbeschränkung erfasst neben den privaten Forstbetrieben auch die von den Gebietskörperschaften unterhaltenen Forstbetriebe. Sie kann für das ganze Bundesgebiet oder für Teile davon angeordnet werden. Wann regelmäßig eine erhebliche und überregionale Marktstörung zu erwarten ist, d. h. unter welchen Voraussetzungen von der Ermächtigung zur Einschlagsbeschränkung Gebrauch gemacht werden kann, bestimmt § 1 Abs. 2 ForstSchAusglG. Danach ist in der Regel eine Marktstörung zu erwarten, wenn Kalamitätsnutzungen bei einzelnen Holzartengruppen die in § 1 Abs. 2 Nr. 1 und 2 ForstSchAusglG konkretisierten Schwellenwerte im Bundesgebiet oder im Gebiet eines Landes voraussichtlich überschreiten.

2. Zeitlicher Geltungsbereich und Mengenumfang

Nach § 1 Abs. 3 Satz 1 ForstSchAusglG kann die Einschlagsbeschränkung zwingend nur für das Forstwirtschaftsjahr vom 1. Oktober bis 30. September eines Kalenderjahres, in dem das Ereignis eingetreten ist, und für das darauffolgende Forstwirtschaftsjahr angeordnet werden. Eine Verlängerung um ein weiteres Forstwirtschaftsjahr ist nach Satz 2 zulässig, wenn die Voraussetzungen für eine Einschlagsbeschränkung weiterhin vorliegen.

Nach § 1 Abs. 4 ForstSchAusglG darf der gesamte Einschlag eines Betriebes – d. h. der ordentliche und der kalamitätsbedingte Holzeinschlag – jedoch höchstens auf 70 % des steuerlichen Nutzungssatzes (§ 68 Abs. 1 EStDV) beschränkt werden. Sinn und Zweck der Regelung ist es, Forstbetrieben – trotz einer bestehenden Einschlagsbeschränkung – Holznutzungen in einem Maße zu ermöglichen, die die Liquidität des Betriebs sichert. Insoweit wird die Einschlagsbeschränkung betriebsindividuell begrenzt.

3. Befreiung von der Einschlagsbeschränkung

Forstwirte, die nicht zur Buchführung verpflichtet sind, können in der Rechtsverordnung von der Einschlagsbeschränkung ausgenommen werden, wenn das Holzaufkommen dieser Betriebe die Marktstörung nur unerheblich beeinflusst. Ferner können im Rahmen einer Härtefallregelung einzelne Forstbetriebe auf Antrag von der zuständigen Forstbehörde ganz oder teilweise von der Einschlagsbeschränkung befreit werden (§ 1 Abs. 5 ForstSchAusglG). Hierzu haben die Länder durch entsprechende Landesverordnungen zumeist die obere Forstbehörde bestimmt.

III. Aktivierte Einschlagsbeschränkung und steuerrechtliche Vorschriften

Die hauptsächlich geschädigte Holzart ist die Fichte, die infolge höherer Gewalt i. S. des § 34b Abs. 1 Nr. 2 EStG massiv betroffen ist. Um mit einer Einschlagsbeschränkung gezielt zu handeln und den damit verbundenen Eingriff in das Marktgeschehen so gering wie möglich zu halten, wurde nur der ordentliche Einschlag der Holzart Fichte (nicht jedoch der zu dieser Holzartengruppe gehörenden Baumarten Tanne und Douglasie) gem. § 1 Abs. 2 HolzEinschlBeschrV 2021 bundesweit auf einheitlich 85 % beschränkt. Dabei ist nicht zwischen unterschiedlichen Holzsortimenten (z. B. Stammholz oder Industrieholz) zu unterscheiden. Um einen Ausgleich für wirtschaftliche Nachteile zu schaffen, die

hierdurch eintreten, werden durch die HolzEinschlBeschrV 2021 folgende steuerrechtliche Maßnahmen aktiviert:

- ▶ Ausgleich geminderter Erlöse durch den betrieblichen Ausgleichsfonds.
- ▶ Erhöhter Pauschsatz für Betriebsausgaben bei Nichtbuchführenden.
- ▶ Nichtaktivierung von Holzvorräten aus Kalamitätsnutzungen.
- ▶ Niedrigster Steuersatz einheitlich für alle Kalamitätsnutzungen.
- ▶ Ermäßigte Bewertung von Übervorräten in der gewerblichen Holzwirtschaft.

Die Einhaltung der verordneten Einschlagsbeschränkung muss für steuerrechtliche Zwecke im Besteuerungsverfahren nachgewiesen werden, weil damit weitreichende steuerrechtliche Vergünstigungen einhergehen. Dabei ist zu berücksichtigen, dass ein Verstoß gegen die Einschlagsbeschränkung nur in den Fällen der §§ 4, 4a und 5 ForstSchAusglG steuerrechtlich von Bedeutung ist.

IV. Einhaltung der Einschlagsbeschränkung nach der HolzEinschlBeschrV

1. Berechnungsgrundlagen für die Einschlagsbeschränkung

Nach § 1 Abs. 2 Satz 2 HolzEinschlBeschrV ist bei der Berechnung des Prozentsatzes der durchschnittliche Einschlag der „Jahre 2013 bis 2017“ und damit der letzten fünf Jahre zugrunde zu legen. Grundsätzlich dürften damit die jeweiligen Forstwirtschaftsjahre 2012/2013, 2013/2014, 2014/2015, 2015/2016 und 2016/2017 gemeint sein. Um die Einschlagsberechnung grundlegend zu vereinfachen, sollte die Finanzverwaltung für die nachfolgende Berechnung den Holzeinschlag in dem jeweils steuerrechtlich maßgeblichen Wirtschaftsjahr zugrunde legen. Ist das Wirtschaftsjahr während des vorangegangenen Fünfjahreszeitraums umgestellt worden und hat sich daraus ein Rumpf-Wirtschaftsjahr oder ein verlängertes Wirtschaftsjahr ergeben, ist dieses Wirtschaftsjahr für die Bemessung der durchschnittlichen Einträge in gleichem Umfang zu berücksichtigen wie ein Wirtschaftsjahr, das einen Zeitraum von zwölf Monaten umfasst. Bemerkenswert in diesem Zusammenhang ist, dass nicht die letzten vier bzw. fünf Wirtschaftsjahre, die unmittelbar vor der Einschlagsbeschränkung liegen, heranzuziehen sind. Ausgehend von der Besonderheit, dass bereits ab dem Jahr 2018 Schäden aufgetreten sind und die Finanzverwaltung hierfür bereits Billigkeitsmaßnahmen (vgl. BMF-Schreiben v. 29.4.2019, BStBl 2019 I, S. 463) gewährt hat, ist der in der HolzEinschlBeschrV 2021 genannte Zeitraum 2013 bis 2017 sachlich gerechtfertigt.

Aus dem Begriff des „Einschlags“ ist m. E. abzuleiten, dass bei der Berechnung des gesamten Holzeinschlages der letzten fünf Wirtschaftsjahre grundsätzlich sämtliche Holznutzungen des Betriebs einzubeziehen sind (vgl. unten IV, 2). Neben den ordentlichen Holznutzungen aller Baumarten gehören hierzu auch die außerordentlichen Holznutzungen i. S. des § 34b Abs. 1 EStG. Nachdem der Einschlag bundesweit einheitlich begrenzt wurde, ergeben sich keine regionalen Unterschiede und damit auch keine Besonderheiten, wenn sich ein Forstbetrieb auf mehrere Länder innerhalb des Bundesgebiets erstreckt. Gleichwohl ist zu beachten, dass die Einschlagsbeschränkung für jeden Forstbetrieb gilt und damit ggf. für jeden ertragsteuerrechtlich abgegrenzten Betrieb auch eigenständig zu ermitteln und zu berechnen ist.

Die ordentlichen Holzeinschläge des Forstwirtschaftsjahres 2020/2021, die vor Inkrafttreten der HolzEinschlBeschrV 2021 vorgenommen wurden, sind auf den beschränkten Holzeinschlag des Forstwirtschaftsjahres 2020/2021 bis zur Höhe der Beschränkung anzurechnen. Dies sind m. E. steuerrechtlich die ordentlichen Holznutzungen bis einschließlich 22.4.2021.

Nachweis

Berechnungsgrundlage für die Einschlagsbeschränkung sind die Holzeinschläge der Jahre 2013 bis 2017

Einbezug von ordentlichen und außerordentlichen Holznutzungen

Anrechnung ordentlicher Holznutzungen v. 1.10.2020 bis 22.4.2021

Bei überregionalen Marktstörungen kann der Einschlag von Holzarten begrenzt werden

Wann ist eine Marktstörung zu erwarten?

Das Forstwirtschaftsjahr und der steuerliche Nutzungssatz bilden die Basis für den Zeitraum und ...

... den Umfang der steuerrechtlichen Maßnahmen

Rückausnahmen für kleine Betriebe und die Beseitigung von Härtefällen sind möglich

Rücklagen/Ausgleichsfonds, erhöhte Betriebsausgabenpauschalen, abweichende Bewertungsvorschriften und niedriger Steuersatz

Voraussetzung zur
Inanspruchnahme
steuerrechtlicher
Vergünstigungen

2. Einhaltung der Einschlagsbeschränkung

Die Einhaltung der HolzEinschlBeschrV 2021 zur Gewährung steuerrechtlicher Vergünstigungen ist wie folgt zu berechnen:

I.	Berechnung des Übereinschlags	Holzart	
		Fichte fm	Andere fm
Zeile	Gesamter Holzeinschlag		
1	Wirtschaftsjahr 2012/2013 (2013)		
2	Wirtschaftsjahr 2013/2014 (2014)		
3	Wirtschaftsjahr 2014/2015 (2015)		
4	Wirtschaftsjahr 2015/2016 (2016)		
5	Wirtschaftsjahr 2016/2017 (2017)		
6	Gesamteinschlag (Summe Zeilen 1 bis 5)		
7	Durchschnittlicher Einschlag (Zeile 6 geteilt durch 5 Jahre)		
8	Einschlagsbeschränkung 1.10.2020 bis 30.9.2021		
9	Ergebnis (Zeile 7 x Zeile 8)		
10	+ Befreiung (§ 1 Abs. 5 ForstSchAusglG)		
11	Beschränkung des ordentlichen Holzeinschlags vom 1.10.2020 bis 30.9.2021 (Summe aus Zeile 9 und 10)		
12	Ordentlicher Einschlag vom 1.10.2020 bis 22.4.2021		
13	Höchstzulässiger Einschlag (höherer Betrag aus Zeilen 11 oder 12)		
14	Ordentlicher Einschlag vom 1.10.2020 bis 30.9.2021		
15	Übereinschlag (Zeile 13 abzüglich Zeile 14)		
II.	Berechnung des Höchstbetrags nach § 1 Abs. 4 ForstSchAusglG		
16	Im Zeitraum der Einschlagsbeschränkung gültiger Nutzungssatz		
17	höchstzulässige Beschränkung (70 % des Betrags lt. Zeile 16)		
18	Ordentlicher Einschlag vom 1.10.2020 bis 30.9.2021 (Zeile 14 – Spalte 1 und 2)	./.	
19	Kalamitätsnutzungen vom 1.10.2020 bis 30.9.2021	./.	
20	Ergebnis (Zeile 17 abzüglich Zeilen 18 und 19)		
21	Die Einschlagsbeschränkung ist		
22	► eingehalten, wenn das Ergebnis – in Zeile 15 Null oder positiv ist oder – in Zeile 20 Null oder positiv ist; dann ist ein Übereinschlag in Zeile 15 insoweit unschädlich.		
23	► nicht eingehalten, wenn das Ergebnis in den Zeilen 15 und 20 negativ ist.		

► **Praxishinweis:** Die Vordrucke zur Einkommensteuerveranlagung 2020 sehen keine Angaben zum ForstSchAusglG vor. Sollen im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung für den Veranlagungszeitraum 2020 die steuerrechtlichen Vergünstigungen des ForstSchAusglG in Anspruch genommen werden, empfiehlt es sich, die Nachreichung von Belegen anzukündigen und dem Finanzamt diese Berechnung auf Papier oder per ELSTER (Mein Elster/Alle Formulare/Anträge, Einspruch und Mitteilungen/Belegnachreichung zur Steuererklärung) digital nachzureichen.

Die Verletzung der Einschlagsbeschränkung 2011 ist nach § 11 ForstSchAusglG i. V. mit § 2 HolzEinschlBeschrV 2021 eine Ordnungswidrigkeit. Kenntnisse der Finanzbehörden aus einem Veranlagungs-, Außenprüfungs- oder Vollstreckungsverfahren sind grundsätzlich vom Steuergeheimnis i. S. des § 30 AO gedeckt und dürfen zur Durchführung eines Ordnungswidrigkeitsverfahrens wegen Verletzung der Einschlagsbeschränkung nicht offenbart werden.

V. Praktische Auswirkungen der HolzEinschlBeschrV 2021

1. Auflösung der Rücklage und des Ausgleichsfonds nach § 3 ForstSchAusglG

Durch die verordnete Einschlagsbeschränkung sind die Voraussetzungen des § 3 Abs. 3 Nr. 1 ForstSchAusglG erfüllt und es können geminderte Holzerlöse durch die Inanspruchnahme des Ausgleichsfonds ausgeglichen werden, ohne dass eine schädliche Verfügung nach § 3 Abs. 4 Satz 2 ForstSchAusglG vorliegt. Aus diesen Gründen ist am Ende des maßgebenden Wirtschaftsjahres gem. § 3 Abs. 4 Satz 1 ForstSchAusglG die bisher gebildete Rücklage entsprechend aufzulösen, soweit die tatsächlichen Erlöse die beabsichtigten Erlöse – m. E. die Nutzungssatzmäßigen Einnahmen – unterschreiten. Im Falle einer Auflösung entsteht eine Betriebseinnahme in entsprechender Höhe. Bei der Ermittlung der Tarifvergünstigung nach § 34b EStG ist nach den einzelnen Tatbeständen des § 3 Abs. 3 Nr. 1 bis 5 ForstSchAusglG zu differenzieren. Im Falle einer Fondsverwendung nach § 3 Abs. 3 Nr. 1 ForstSchAusglG ist daher die Rücklage anteilig auf die jeweiligen Holznutzungen des Wirtschaftsjahres der Auflösung aufzuteilen. In den Fällen der Fondsverwendung nach § 3 Abs. 3 Nr. 2 bis 5 ForstSchAusglG mindert der aufgelöste Teil der Rücklage die aufgrund der Fondsverwendung entstandenen Betriebsausgaben. Soweit keine schädliche Verfügung vorliegt, bestehen im Hinblick auf die Änderung des § 34b Abs. 2 EStG durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011 m. E. keine Bedenken, wenn die Auflösung der Rücklage insgesamt als Ertrag erfasst wird. Dies gilt insbesondere deshalb, weil bei der Ermittlung der begünstigten Einkünfte aus außerordentlichen Holznutzungen die Erträge und Aufwendungen jedem Festmeter anteilig zugerechnet werden.

Für den Fall, dass die Einschlagsbeschränkungen durch den Forstwirt nicht eingehalten werden, sieht § 3 ForstSchAusglG keine negativen Folgen vor. Geminderte Erlöse nach § 3 Abs. 3 Nr. 1 ForstSchAusglG können tatbestandsmäßig ohnehin nur bei Beachtung der Beschränkung vorliegen.

2. Erhöhte Pauschsätze für Betriebsausgaben für Nichtbuchführende nach § 4 ForstSchAusglG

a) Anwendung der Pauschsätze bei Einhaltung der Einschlagsbeschränkung

Die erhöhten Pauschsätze für Betriebsausgaben gem. § 4 Abs. 1 ForstSchAusglG von 90 % bzw. bei Verkauf auf dem Stamm von 65 % gelten für den Zeitraum vom 1.10.2020 bis 30.9.2021 bei nichtbuchführenden Betrieben. Bemessungsgrundlage hierfür sind die jeweils in diesem Zeitraum zu erfassenden Einnahmen aus der Verwertung des eingeschlagenen Holzes (d. h. zugeflossene Einnahmen und fiktiv zu erfassende Betriebsein-

Nachreichung von
Belegen zur ESt-Erklärung
2020

WFB v. Wedelstädt,
Steuergeheimnis,
NWB UAAAB-76831

Ausgleich von Minder-
erlösen gem. § 3 Forst-
SchAusglG durch Rückla-
ge bzw. Ausgleichsfonds
möglich

Keine negativen Folgen
bei Nichteinhaltung der
Einschlagsbeschränkung

Erhöhte Betriebsausga-
benpauschalen von
sämtlichen Einnahmen
aus Holznutzungen

nahmen aus einer Privatentnahme). Unerheblich ist, ob die zu erfassenden Einnahmen aus der Verwertung der Holznutzungen tatsächlich im Zeitraum vom 1.10.2020 bis 30.9.2021 vorgenommen worden sind oder ggf. auf einen Einschlag und eine Aufarbeitung in vorangegangenen Wirtschaftsjahren zurückzuführen sind. Dies bedeutet, dass alle ordentlichen Holznutzungen, auch wenn für diese Holzarten keine Einschlagsbeschränkung besteht, sowie alle außerordentlichen Holznutzungen aus volks- oder staatswirtschaftlichen Gründen oder infolge höherer Gewalt in vollem Umfang begünstigt sind.

Soweit für die Gewinnermittlung ein anderes Wirtschaftsjahr maßgebend ist (z. B. vom 1.7. bis 30.6. für landwirtschaftliche Betriebe mit einem Forstbetriebsteil), sind die erhöhten Pauschsätze ohne Rücksicht auf den Gewinnermittlungszeitraum nur auf die Einnahmen aus Holznutzungen anzuwenden, die in der Zeit der Einschlagsbeschränkung erzielt worden sind. Für den übrigen Zeitraum des Wirtschaftsjahres sind – unter Berücksichtigung der Zugangsvoraussetzungen von 50 Hektar forstwirtschaftlich genutzter Fläche – die geringeren Pauschsätze nach § 51 EStDV anzuwenden.

b) Freiwillige Einhaltung der Einschlagsbeschränkung

Nach § 4 Abs. 2 ForstSchAusglG gelten die erhöhten Pauschsätze in der Zeit vom 1.10.2020 bis 30.9.2021 auch dann, wenn ein Forstwirt von den Einschlagsbeschränkungen der Holzart Fichte in Höhe von 85 % gem. § 1 Abs. 5 ForstSchAusglG ausgenommen ist, sie aber trotzdem einhält.

► **Praxishinweis:** Eine Anwendung des § 4 ForstSchAusglG scheidet aus, wenn der Forstwirt die Einschlagsbeschränkung nicht einhält. Die Anwendung der Pauschsätze ist jedoch ein spezielles steuerrechtliches Wahlrecht. Sind die Betriebsausgaben im Falle einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG tatsächlich höher, können anstelle der Pauschsätze auch die tatsächlichen Betriebsausgaben der Gewinnermittlung zugrunde gelegt werden. Dies gilt unabhängig davon, ob die Einschlagsbeschränkung eingehalten wurde oder nicht.

Dagegen ist dies im Falle einer Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen gem. § 13a EStG nicht möglich. Können die erhöhten Pauschsätze nach § 4 ForstSchAusglG in diesen Fällen mangels Einhaltung der Einschlagsbeschränkung nicht angewandt werden, gilt gem. § 13a Abs. 5 EStG die Vorschrift des § 51 EStDV. In diesen Fällen kann geprüft werden, ob im Einzelfall die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen gem. § 13a Abs. 2 EStG abzuwählen ist.

c) Besonderheiten bei Beihilfen und Zuschüssen

Nachdem Bund und Länder öffentliche Förderprogramme für die Waldschadensbeseitigung und Wiederaufforstung aufgelegt haben, sind diese zunächst ertragsteuerrechtlich zu würdigen. Soweit Beihilfen zur Waldschadensbeseitigung oder zur Wiederaufforstung gewährt werden, mit denen (erhöhte) Betriebsausgaben bezuschusst werden, sind diese im Rahmen des § 4 ForstSchAusglG von besonderer Bedeutung. Um eine Doppelförderung auszuschließen, gehören solche – bei Nichtbuchführenden als Betriebseinnahmen zu erfassenden – Beihilfen nicht zur Bemessungsgrundlage für die Anwendung der erhöhten Pauschsätze von 90 % bzw. 65 %. Außerdem dürfen die Zuschüsse zur Gleichbehandlung mit Buchführenden nicht mit den entstandenen Betriebsausgaben saldiert werden.

► **Beispiel:** Forstwirt L mit Wirtschaftsjahr vom 1.10.2020 bis 30.9.2021 erzielt im Zeitraum der Einschlagsbeschränkung Einnahmen aus verschiedenen Holznutzungen von 80.000 € und wendet hierauf den erhöhten Pauschsatz von 90 %

Regelung bei einem für die Gewinnermittlung maßgebenden anderen Wirtschaftsjahr

Erhöhter Betriebsausgabenabzug möglich

Pauschatsanwendung ist spezielles steuerliches Wahlrecht

Folgen bei der Gewinnermittlung gem. § 13a EStG

Beihilfen und Zuschüsse ohne Zusammenhang zur Holznutzung sind gesondert zu erfassen

an. Die Wiederaufforstungskosten der geschädigten Wirtschaftsgüter Baumbestand betragen 30.000 €. L erhält zur Wiederaufforstung Fördermittel von 20.000 € und behält den bisherigen Buchwert der Wirtschaftsgüter Baumbestand (vgl. BMF-Schreiben v. 16.5.2012, BStBl 2012 I S. 595, Tz. E) bei.

Das Wirtschaftsjahr entspricht dem Zeitraum der Einschlagsbeschränkung, so dass sämtliche ordentlichen und außerordentlichen Holznutzungen begünstigt sind.

Betriebseinnahmen	80.000 €
Betriebsausgaben 90 %	72.000 €
Gewinn	8.000 €
Fördermittel	+ 20.000 €
Steuerrechtlicher Gewinn	28.000 €

► **Praxishinweis:** Nach § 4 der Mitteilungsverordnung (Mitteilungsverordnung v. 7.9.1993, BGBl 1993 I S. 1554; zuletzt geändert durch Art. 2 der Verordnung v. 12.1.2021, BGBl 2021 I S. 67) haben Behörden Verwaltungsakte (d. h. Bewilligungsbescheide über Beihilfen bzw. Fördermittel) mitzuteilen, die den Wegfall oder die Einschränkung einer steuerlichen Vergünstigung zur Folge haben können. Da die Regelungen des ForstSchAusglG als steuerliche Vergünstigungen qualifiziert wurden, muss der ertragsteuerrechtlichen Behandlung von Beihilfen im Rahmen der Gewinnermittlungen für die Wirtschaftsjahre 2020 und 2021 besondere Aufmerksamkeit gewidmet werden.

3. Bewertung von Holzvorräten aus Kalamitätsnutzungen nach § 4a ForstSchAusglG

Das Wahlrecht zur Bewertung von Holzvorräten aus Kalamitätsnutzungen nach § 4a ForstSchAusglG ist im Zeitraum der verordneten Einschlagsbeschränkung vom 1.10.2020 bis 30.9.2021 nicht auf die Holzart Fichte beschränkt, sondern erstreckt sich auf sämtliches vom Grund und Boden getrenntes und aufgearbeitetes Schadholz. Hat sich ein buchführender Forstwirt für eine Nichtbewertung oder für eine teilweise Bewertung des Holzvorrats aus Kalamitätsnutzungen entschieden, muss er an den folgenden Bilanzstichtagen bis zu einer endgültigen Verwertung – des nämlichen Holzes aus Kalamitätsnutzungen – diesen Bewertungsansatz nach dem Grundsatz der Bewertungsstetigkeit (§ 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB) beibehalten. Abweichend hiervon kann nur eine Bewertung mit dem niedrigeren Teilwert gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 und 3 EStG zulässig sein; ggf. besteht im Falle des § 5 Abs. 1 EStG eine Rechtspflicht zum Ansatz des niedrigeren Werts nach § 253 Abs. 3 HGB (strenges Niederstwertprinzip). Das schließt nicht aus, dass der Forstwirt bei einer neuen Kalamitätsnutzung im Fall der Weitergeltung der Einschlagsbeschränkung für das neu aufgearbeitete Kalamitätsholz das Bewertungswahlrecht in anderer Weise ausübt.

4. Niedrigster Steuersatz einheitlich für alle Kalamitätsnutzungen (§ 5 ForstSchAusglG)

a) Meldeverfahren und mengenmäßiger Nachweis

Die Gewährung des ermäßigten Steuersatzes nach § 34b Abs. 3 Nr. 2 EStG und nach § 5 Abs. 1 ForstSchAusglG setzt die Anwendung des § 34b Abs. 4 Nr. 2 EStG voraus. Danach ist bei Eintritt bzw. bei Feststellung eines Schadens dem örtlich zuständigen Finanzamt oder dem Forstsachverständigen der Finanzverwaltung des jeweiligen Landes unverzüglich eine Mitteilung (ESt 34b-Mitteilung – sog. Voranmeldung) einzureichen, in

► Mitteilungsverordnung, NWB ZAAAC-51815

Nichtaktivierung von Holzvorräten aus Kalamitätsnutzungen ist nicht auf die Holzart Fichte beschränkt und bis zum Verkauf des Holzes möglich

Voraussetzung für einheitlich niedrigsten Steuersatz

welcher die Art der Bestandsfläche, die Ursache und die Art des Schadens sowie der Zeitpunkt des Schadenseintritts anzugeben und die voraussichtlich anfallenden Holzmassen getrennt nach Holzart und Alter sorgfältig zu schätzen sind. Die Mitteilung ist vor Beginn der Aufarbeitung, jedoch spätestens bis zum Ablauf von drei Monaten nach Eintritt bzw. Feststellung des Schadens beim zuständigen Finanzamt bzw. Forstsachverständigen einzureichen, um eine Überprüfung des zeitlichen Zusammenhangs zwischen Schaden und Meldung sowie später der nachgewiesenen Menge (ESt 34b-Nachweis – sog. Abschlussmeldung) zu gewährleisten.

Berichtigung

► **Praxishinweis:** Eine Berichtigung abgegebener Mitteilungen liegt bei einer zu niedrig „vorangemeldeten“ Menge im Interesse des Forstwirts, da nach § 34b Abs. 4 Nr. 2 EStG maximal nur für die mitgeteilte Menge eine Anerkennung erfolgen kann. Bei einer zu hoch „vorangemeldeten“ Menge besteht gem. § 153 Abs. 2 AO i. V. mit § 34b EStG eine Berichtigungspflicht.

Ermäßigter Steuersatz wird auch bei teilweiser Befreiung von der Einschlagsbeschränkung gewährt

b) Steuersatz bei teilweiser Befreiung von der Einschlagsbeschränkung

Obwohl dies nicht ausdrücklich gesetzlich geregelt ist, kann ein Forstwirt den niedrigsten Steuersatz einheitlich für alle Kalamitätsnutzungen nur dann anwenden, wenn er die angeordnete Einschlagsbeschränkung vollständig eingehalten hat. Dies ist m. E. aus den Zielsetzungen des ForstSchAusglG abzuleiten und steht aufgrund des Subventionscharakters im Einklang mit der Einheitlichkeit der Rechtsordnung. Soweit ein Forstwirt durch Verwaltungsakt der zuständigen Forstbehörde von der Einschlagsbeschränkung gem. § 1 Abs. 5 ForstSchAusglG teilweise befreit worden ist, kann er die Regelungen des § 5 ForstSchAusglG in Anspruch nehmen, wenn er die Höchstgrenze der zulässigen Einschlagsmenge nicht überschritten hat.

Mengenmäßige Ermittlung und Abgrenzung der Holznutzungen für die Zuweisung des ermäßigten Steuersatzes erforderlich

c) Ermittlung der Holzmenge bei abweichenden Wirtschaftsjahren

Soweit der Gewinnermittlungszeitraum nicht mit dem Forstwirtschaftsjahr vom 1.10. bis 30.9. übereinstimmt (z. B. für Betriebe mit Wirtschaftsjahr vom 1.7. bis 30.6. oder Kalenderjahr), sind anteilig die Einkünfte aus Kalamitätsnutzungen mit dem niedrigsten Steuersatz zu besteuern, die auf den Zeitraum der Einschlagsbeschränkung innerhalb des Wirtschaftsjahres entfallen. An dieser Fallgestaltung wird besonders deutlich, dass § 5 Abs. 1 und 2 ForstSchAusglG nur die Funktion des § 34b Abs. 3 EStG – nämlich die Zuweisung des günstigen Viertelsteuersatzes – übernimmt. Nach der Neuregelung des § 34b Abs. 2 EStG ist deshalb seit 1.1.2012 keine gesonderte Ermittlung von Gewinnanteilen mehr erforderlich, weil die Erlöse aller veräußerten Holznutzungen mit sämtlichen Aufwendungen eines Wirtschaftsjahres belastet werden. Aus diesen Gründen sind seither nur noch die konkreten Holznutzungen im jeweiligen Zeitraum der Einschlagsbeschränkung abzugrenzen und mengenmäßig zu ermitteln (vgl. hierzu die Beispiele unten unter VI).

d) Fallgruppe des § 5 Abs. 1 ForstSchAusglG

Der sog. Viertelsteuersatz ist – ohne die in § 34b Abs. 3 Nr. 2 EStG normierten Voraussetzungen – gem. § 5 Abs. 1 ForstSchAusglG im Wirtschaftsjahr einer Einschlagsbeschränkung auf jegliche Kalamitätsnutzung anzuwenden und gilt somit auch bei Holzarten, für die keine Einschlagsbeschränkung verordnet wurde bzw. die Einschlagsbeschränkung vorzeitig aufgehoben wurde. Deshalb gilt nach § 1 Abs. 1 HolzEinschlBeschrV 2021 für alle im Zeitraum der Einschlagsbeschränkung vom 1.10.2020 bis 30.9.2021 infolge einer Kalamität vorgenommenen Holznutzungen einheitlich der ermäßigte Steuersatz des § 34b Abs. 3 Nr. 2 EStG (Viertelsteuersatz), auch wenn das Schadensereignis auf Vorjahre zurückzuführen ist, in denen keine Einschlagsbeschränkung bestand.

Viertelsteuersatz bei Kalamitätsnutzungen im Zeitraum der Einschlagsbeschränkung

Dies bedeutet, dass grundsätzlich die im Zeitraum vom 1.10.2020 bis 30.9.2021 tatsächlich aufgearbeiteten und für diesen Zeitraum gemeldeten sowie mengenmäßig nachgewiesenen Kalamitätsnutzungen (§ 34b Abs. 4 EStG) begünstigt werden. Hieraus kann gefolgert werden, dass einerseits die Kalamitätsnutzungen nicht veräußert worden sein müssen und andererseits keine Kalamitätsnutzungen begünstigt werden können, die vor dem Zeitraum der Einschlagsbeschränkung erfolgt sind.

e) Fallgruppe § 5 Abs. 2 ForstSchAusglG

Nach § 5 Abs. 2 ForstSchAusglG gilt der niedrigste Steuersatz nach § 34b Abs. 3 Nr. 2 EStG auch für Einkünfte aus Kalamitätsnutzungen, die steuerlich in einem auf das Wirtschaftsjahr der Einschlagsbeschränkung folgenden Wirtschaftsjahr zu erfassen sind, aber in ursächlichem Zusammenhang mit einer Kalamitätsnutzung stehen, die im Zeitraum einer Einschlagsbeschränkung angefallen ist. Ein „ursächlicher Zusammenhang“ i. S. des § 5 Abs. 2 ForstSchAusglG besteht deshalb nur bei Holznutzungen infolge einer Kalamität, bei denen das Schadensereignis bereits im (Forst-)Wirtschaftsjahr der Einschlagsbeschränkung eingetreten ist und lediglich der Einschlag und die Aufarbeitung sowie die Verwertung des Holzvorrats aus Kalamitätsnutzungen aufgeschoben wurde. Hieraus folgt für den aktuell verordneten Zeitraum der Einschlagsbeschränkung, dass die Kalamitätsschäden in der Zeit vom 1.10.2020 bis 30.9.2021 eingetreten und gem. § 34b Abs. 4 Nr. 2 EStG zeitnah gemeldet sein müssen. Das Holz kann jedoch zu einem späteren Zeitpunkt – außerhalb des Zeitraums der Einschlagsbeschränkung – aufgearbeitet und verwertet werden. In diesem Fall können diese Holzmenge nach § 5 Abs. 2 ForstSchAusglG einkommensteuerrechtlich so behandelt werden, als wären sie im Jahr der Einschlagsbeschränkung mit der ersten Meldung des Schadensfalls angefallen.

Viertelsteuersatz bei späterer Aufarbeitung von Kalamitätsnutzungen möglich

f) Ermittlung der begünstigten Einkünfte

Die Ermittlung der begünstigten Einkünfte erfolgt nach den Vorschriften des § 34b EStG. Hierfür sind die Regelungen der R 34b.1 bis R 34b.6 EStR und R 34b.8 EStR zu beachten. In diesem Zusammenhang ist der Zeitpunkt der Holznutzung von entscheidender Bedeutung. Eine Holznutzung liegt gem. R 34b.1 Abs. 1 Satz 2 EStR dann vor, wenn aus einem Wirtschaftsgut Baumbestand heraus Holz vom Grund und Boden getrennt wird und im Zuge der Aufarbeitung vom Anlagevermögen zum Umlaufvermögen wird. Aus diesen Gründen regelt § 34b Abs. 4 Nr. 2 EStG seit 1.1.2012 explizit, dass die Aufarbeitung mengenmäßig nachzuweisen ist. Denn nur die aus der Aufarbeitung nachgewiesene Holzmenge, die plausibel zu den mitgeteilten Schadholzmengen sein muss, kann gewinn- oder verlustbringend verwertet werden und der Tarifvergünstigung unterliegen.

Abhängigkeit von Gewinnermittlungsart und Gewinnrealisierung

aa) Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG

Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG erfolgt eine Gewinnrealisierung grundsätzlich beim Verkauf des Umlaufvermögens und die Ermittlung der begünstigten Einkünfte gem. § 34b Abs. 2 Satz 3 EStG in Übereinstimmung mit den verkauften Holzmenge. Dies gilt bei Holznutzungen infolge höherer Gewalt i. S. des § 34b Abs. 1 Nr. 2 EStG und damit auch in den Fällen des § 5 Abs. 1 ForstSchAusglG. Hieraus folgt zugleich, dass sich Einkünfte aus Kalamitätsnutzungen in einem späteren Wirtschaftsjahr ergeben können, ohne dass in diesem Wirtschaftsjahr tatsächlich eine Kalamität angefallen ist. Gleichwohl setzt die Tarifvergünstigung des § 34b EStG folgerichtig auf dem in diesem Wirtschaftsjahr mit dem Kalamitätsholz realisierten Gewinn auf. Die Vorschrift des § 5 Abs. 1 ForstSchAusglG trägt diesem Umstand Rechnung und fingiert – unabhängig vom Vorliegen eines gültigen Nutzungssatzes – eine tarifliche Begünstigung nach § 34b Abs. 3 Nr. 2 EStG.

bb) Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG und § 13a EStG

Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG und nach § 13a EStG erfolgt eine periodengerechte Ermittlung der begünstigten Gewinne nur dann, wenn in einem Wirtschaftsjahr die Holznutzung veräußert, die Erlöse vereinnahmt und alle Aufwendungen verausgabt bzw. abgegolten werden. In der Praxis kommt es jedoch bei den Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben infolge des Zu- und Abflussprinzips regelmäßig zu einem Auseinanderfallen von Holzerlösen und den dazu gehörenden Aufwendungen. Aufwendungen, die im Zusammenhang mit dem Einschlag und der Aufarbeitung des Holzes stehen, sowie die Kosten der Lagerung im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG sind im Zeitpunkt ihrer jeweiligen Verausgabung als Anschaffungskosten für das Umlaufvermögen und damit als sofort abziehbare Betriebsausgaben zu behandeln (vgl. BMF, Schreiben v. 16.5.2012, BStBl 2012 I S. 595, Tz. C.). Aus diesen Gründen normiert § 34b Abs. 2 Satz 4 EStG, dass im Falle einer Gewinnermittlung nach den Grundsätzen des § 4 Abs. 3 EStG von den Holzmengen auszugehen ist, die den in diesem Wirtschaftsjahr zugeflossenen Einnahmen zugrunde liegen.

g) Zuordnung der begünstigten Einkünfte zum ermäßigten Steuersatz

Für Zwecke der Tarifvergünstigung nach § 34b EStG i. V. mit § 5 ForstSchAusglG ist es notwendig, eine Schadensmenge an Kalamitätsnutzungen für das jeweils steuerrechtlich maßgebende Wirtschaftsjahr zu ermitteln und den besonderen Zeiträumen des ForstSchAusglG zuzuordnen (vgl. analog R 34b.7 Abs. 1 Satz 1 EStR). Der Umfang der mit dem besonderen Steuersatz zu begünstigenden Holznutzungen ist die nach der Aufarbeitung nachgewiesene Schadensmenge gem. R 34b.6 Abs. 6 EStR (sog. Begünstigungsvolumen). Sinn und Zweck des Begünstigungsvolumens ist es, bei größeren Schadensereignissen die dort angefallenen Holzmengen festzustellen, diesen den begünstigten Viertelsteuersatz anzuheften, um diese Eigenschaft während der Ermittlung des Gewinns und der tarifbegünstigten Einkünfte nicht zu verlieren. Das Begünstigungsvolumen entsteht im Zeitraum der verordneten Einschlagsbeschränkung – d. h. in der Zeit vom 1.10.2020 bis 30.9.2021 – und ist in diesen Fällen als gesonderte Kategorie innerhalb des § 34b EStG zu behandeln. Es kann wirtschaftsjahresübergreifend vorgebracht werden.

Das Begünstigungsvolumen umfasst auch die Fälle des § 5 Abs. 2 ForstSchAusglG und kann sich deshalb in nachfolgenden Wirtschaftsjahren wieder erhöhen (z. B. bei Kalamitätsfolgehieben nach dem BFH-Urteil v. 11.4.1961 - I 138/60 S, BStBl 1961 III S. 276). Um den Forstwirt nach Sinn und Zweck des ForstSchAusglG möglichst schnell steuerlich zu entlasten, ist das Begünstigungsvolumen vorrangig anzuwenden und auch mit (regulären) Holznutzungen infolge höherer Gewalt zu verrechnen. Das ermittelte Begünstigungsvolumen wird durch Kalamitätsnutzungen gemindert, die dem Viertelsteuersatz nach § 5 Abs. 1 ForstSchAusglG unterworfen werden. Der besondere Steuersatz ist so lange zu berücksichtigen, bis das Begünstigungsvolumen durch Kalamitätsnutzungen jeglicher Art aufgebraucht ist (vgl. analog R 34b.7 Abs. 1 Satz 3 i. V. mit Abs. 2 Satz 3 EStR).

VI. Abschließende Beispiele in der NWB Datenbank

In der NWB Datenbank können Sie an dieser Stelle zwei ausführliche Berechnungsbeispiele zur Aktivierung von Holzvorräten aus Kalamitätsnutzungen sowie zum Verzicht auf die Aktivierung von Kalamitätsnutzungen als PDF-Datei aufrufen.

Begünstigte Holzmengen bilden ein Begünstigungsvolumen, das bei der Verwertung von Kalamitätsnutzungen vorrangig mit dem Viertelsteuersatz begünstigt wird

FAZIT

Die Regelungen nach dem ForstSchAusglG stehen seit längerer Zeit als nicht mehr zeitgemäß in der Kritik. Trotz europarechtlicher Risiken wurden die Vorschriften vom Gesetzgeber bisher nicht angepasst (Deutscher Bundestag [2019], Forstschäden-Ausgleichsgesetz und Unionsrecht, PE 6 - 3000 - 173/18), während die steuerrechtlichen Normen durch das Steuervereinfachungsgesetz v. 1.11.2011 (BGBl 2011 I S. 2131) bereits seit 1.1.2012 reformiert sind. Unter Berücksichtigung der Ausgangslage dürften die holzmarktpolitischen und steuerrechtlichen Auswirkungen aufgrund der verordneten Einschlagsbeschränkung vom 1.10.2020 bis 30.9.2021 für die Holzart Fichte von 85 % als symbolischer Akt angesehen werden, wonach „Totgesagte länger leben“. Die dargestellten steuerrechtlichen Auswirkungen verursachen für den Forstwirt, deren steuerliche Berater und die Finanzverwaltung einen nicht zu unterschätzenden Erfüllungsaufwand, der angesichts der seit 2018 anhaltenden Schäden und der seither allgemein schwachen Ertragslage der Forstbetriebe in keinem vernünftigen Verhältnis zu den steuerlichen Entlastungen stehen dürfte. Die obersten Forstverwaltungen und Finanzbehörden sowie die Verbände sollten deshalb gemeinsam an einer zeit- und sachgerechten Reform unter Berücksichtigung der bereits getroffenen steuerrechtlichen Maßnahmen arbeiten, um eine Renaissance des ForstSchAusglG zu ermöglichen. Unter Berücksichtigung des Unionsrechts wäre jedoch eine klare Trennung von marktordnungsrechtlichen und steuerrechtlichen Maßnahmen geboten. Vorzugswürdig wäre in diesem Fall, das ForstSchAusglG aufzuheben und stattdessen Versicherungs- bzw. Fondslösungen anzubieten sowie ausschließlich auf die abgestuften steuerrechtlichen (Billigkeits-)Maßnahmen des § 34b Abs. 5 EStG zurückzugreifen.

AUTOR**Steffen Wiegand,**

Diplom-Finanzwirt (FH), MPA, ist Referent beim Bundesministerium der Finanzen und Kommentator des FELSMANN-Die Einkommensteuer der Land- und Forstwirte. Der Beitrag ist nicht in dienstlicher Eigenschaft verfasst und gibt ausschließlich die persönliche Meinung des Autors wieder.

■ Eisele/Seitz/Sterzinger/Vogt, Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft, 10. Aufl. 2021, NWB Verlag Herne, ISBN: 978-3-482-49300-3. Lieferbar ab Juli 2021.