



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Nur per E-Mail

Oberste Finanzbehörden
der Länder

MRin Angelika Buchwald
Vertreterin des Unterabteilungsleiters IV C

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97
10117 Berlin
TEL +49 (0) 30 18 682-4139
FAX +49 (0) 30 18 682-884139
E-MAIL IVC7@bmf.bund.de
DATUM 27. Juli 2021

BETREFF **Zweifelsfragen zu den steuerlichen Regelungen des Forstschäden-Ausgleichsgesetz
(ForstSchAusglG)**

GZ **IV C 7 - S 1916/20/10003 :002**
DOK **2021/0848044**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Unter Bezugnahme auf das Abstimmungsergebnis des schriftlichen Verfahrens mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt für die steuerlichen Regelungen des Forstschäden-Ausgleichsgesetzes das Folgende:

A. Allgemeines

1. Anordnung der HolzEinschlBeschrV2021

- 1 Der ordentliche Holzeinschlag der Forstwirtschaft kann nach dem ForstSchAusglG für einzelne Holzartengruppen oder Holzsorten durch Rechtsverordnung beschränkt werden, wenn und soweit dies bei besonderen Schadensereignissen erforderlich ist, um erhebliche und überregionale Störungen des Rohholzmarktes zu vermeiden (§ 1 ForstSchAusglG).
- 2 Auf Initiative und mit Zustimmung des Bundesrates hat das Bundesministerium für Ernährung und Landwirtschaft im Einvernehmen mit dem Bundesministerium für Wirtschaft und Energie die Verordnung über die Beschränkung des ordentlichen Holzeinschlags in dem Forstwirtschaftsjahr 2021 (HolzEinschlBeschrV2021, BGBl I S. 808) vom 14. April 2021 erlassen. Die Verordnung ist am 23. April 2021 in Kraft getreten. Im Zeitraum vom 1. Oktober 2020 bis zum 30. September 2021 (Forstwirtschaftsjahr 2021, § 8c Absatz 1 Satz 1

Nummer 2 EStDV) darf Holz der Holzart Fichte im Forstbetrieb nur nach Maßgabe des § 1 Absatz 2 bis 4 HolzEinschlBeschrV2021 eingeschlagen werden.

- 3 Durch die HolzEinschlBeschrV2021 wurde der ordentliche Holzeinschlag der **Holzart** Fichte (*Picea spec.*, d. h. alle Fichtenarten, z. B. Gemeine Fichte, Sitkafichte und Omorikafichte) bundesweit auf 85 % des durchschnittlichen Einschlags der Jahre 2013 bis 2017 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 HolzEinschlBeschrV2021 folgende steuerrechtliche Maßnahmen aktiviert:
- a. Verwendung des betrieblichen Ausgleichsfonds, zur Ergänzung der durch eine Einschlagsbeschränkung geminderten Erlöse, für buchführende Betriebe (§ 3 Absatz 3 Nummer 1 ForstSchAusglG)
 - b. Erhöhter Pauschsatz für Betriebsausgaben bei nicht buchführenden Betrieben (§ 4 ForstSchAusglG)
 - c. Aktivierungswahlrecht von Holzvorräten aus Kalamitätsnutzungen für buchführende Betriebe (§ 4a ForstSchAusglG)
 - d. Steuersatz nach § 34b Absatz 3 Nummer 2 EStG (Viertel-Steuersatz) einheitlich für alle Kalamitätsnutzungen im Wirtschaftsjahr (Zeitraum) der Einschlagsbeschränkung und ggf. in Folgejahren (§ 5 ForstSchAusglG)
 - e. Ermäßigte Bewertung von Übervorräten in der gewerblichen Holzwirtschaft für buchführende Betriebe (§ 7 ForstSchAusglG)
- 4 Die Einhaltung der verordneten Einschlagsbeschränkung ist Voraussetzung für die steuerrechtlichen Vergünstigungen. Dabei ist zu berücksichtigen, dass ein Verstoß gegen die Einschlagsbeschränkung nur in den Fällen der §§ 4, 4a und 5 ForstSchAusglG von Bedeutung ist.

2. Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Einhaltung der Einschlagsbeschränkung nach der HolzEinschlBeschrV2021

- 5 Für die Berechnung des Prozentsatzes nach § 1 Absatz 2 Satz 2 HolzEinschlBeschrV2021 soll grundsätzlich der durchschnittliche Einschlag der Jahre 2013, 2014, 2015, 2016 und 2017 der Holzart Fichte zugrunde gelegt werden. Für die vorgenannten Zeiträume gilt aus Vereinfachungsgründen das dem jeweiligen Betrieb zu Grunde liegende individuelle, steuerrechtliche Wirtschaftsjahr. Bei einem Betrieb mit vom Kalenderjahr abweichendem Wirtschaftsjahr gelten die Zeiträume 2012/13, 2013/14, 2014/15, 2015/16 und 2016/17. Aufgrund außergewöhnlicher Schadereignisse (z. B. Sturm Friederike, Trockenheit, Borkenkäfer) werden die Jahre 2018 und 2019 (2017/18, 2018/19) nicht berücksichtigt.

- 6 Ist das Wirtschaftsjahr während des vorgenannten 5-Jahreszeitraums umgestellt worden und hat sich daraus ein Rumpf-Wirtschaftsjahr oder ein verlängertes Wirtschaftsjahr ergeben, ist dieses Wirtschaftsjahr für die Bemessung der durchschnittlichen Einschläge in gleichem Umfang zu berücksichtigen wie ein Wirtschaftsjahr, das einen Zeitraum von zwölf Monaten umfasst.
- 7 Der Begriff „Einschlag“ umfasst sowohl die ordentlichen Holznutzungen als auch die außerordentlichen Holznutzungen im Sinne des § 34b EStG.
- 8 Bei einem ordentlichen Einschlag der Holzart Fichte im Zeitraum der Einschlagsbeschränkung von bis zu 75 Erntefestmetern (Efm) ohne Rinde wird aus Vereinfachungsgründen für steuerrechtliche Zwecke unterstellt, dass die Einschlagsbeschränkung eingehalten wurde.
- 9 Soweit in einem Betrieb durch die Einschlagsbeschränkung der gesamte Holzeinschlag dieses Betriebs auf weniger als 70 % des nach § 68 Absatz 1 Satz 1 EStDV von der zuständigen Finanzbehörde festgesetzten Nutzungssatzes oder des nach R 34b.6 Absatz 3 EStR anzuwendenden Nutzungssatzes absinkt, kann der in der Verordnung vorgesehene Prozentsatz entsprechend überschritten werden. Dabei sind die Nutzungsmöglichkeiten nach dem Nutzungssatz hinsichtlich der nicht beschränkten Holzarten voll anzurechnen.
- 10 Ordentliche Holzeinschläge des Forstwirtschaftsjahres 2020/21, die vor Inkrafttreten der Verordnung (bis einschließlich dem 22. April 2021) erfolgt sind, sind auf den beschränkten Holzeinschlag des Forstwirtschaftsjahres bis zur Höhe der Beschränkung anzurechnen.

3. Ausnahmen von der Einschlagsbeschränkung nach der HolzEinschlBeschrV2021

- 11 Steuerpflichtige, die nicht zur Buchführung verpflichtet sind, können nach § 1 Absatz 5 Satz 1 ForstSchAusglG im Verordnungswege von der Einschlagsbeschränkung ausgenommen werden, wenn das Holzaufkommen dieser Betriebe die Marktstörung nur unerheblich beeinflusst. In der HolzEinschlBeschrV2021 ist keine allgemeine Ausnahme von der Einschlagsbeschränkung vorgesehen.
- 12 Die zuständige Landesbehörde kann auf Antrag einzelne Forstbetriebe von der Einschlagsbeschränkung insgesamt oder teilweise befreien, wenn diese zu einer wirtschaftlich unbilligen Härte führen würde (§ 1 Absatz 5 Satz 2 ForstSchAusglG). Zuständige Landesbehörde im Sinne des ForstSchAusglG ist grundsätzlich die untere Forstbehörde, in deren Bezirk der Forstbetrieb ganz oder mit dem überwiegenden Teil seiner Fläche liegt.

4. Nachweis und Prüfung der Einhaltung der Einschlagsbeschränkung nach der HolzEinschlBeschrV2021

- 13 Die Vorschriften der §§ 4, 4a und 5 ForstSchAusglG können nicht angewandt werden, wenn der Betrieb die Einschlagsbeschränkung nicht einhält. Die Prüfung, ob die Einschlagsbeschränkung eingehalten wurde, obliegt grundsätzlich den unteren Forstbehörden, in deren Bezirk der Forstbetrieb ganz oder mit dem überwiegenden Teil seiner Fläche liegt.
- 14 Für den Regelfall kann davon ausgegangen werden, dass die Angaben des Steuerpflichtigen in der Steuererklärung vollständig und richtig sind. Die Finanzbehörde kann den Angaben des Steuerpflichtigen Glauben schenken, wenn nicht greifbare Umstände vorliegen, die darauf hindeuten, dass seine Angaben falsch oder unvollständig sind (siehe AEAO zu § 88, Nr. 6). Der Steuerpflichtige hat im Einzelfall auf Anforderung gegenüber dem Finanzamt nachzuweisen, ob er die Einschlagsbeschränkung eingehalten hat.
- 15 Die Einhaltung der HolzEinschlBeschrV2021 kann vom Steuerpflichtigen anhand nachfolgender Berechnung glaubhaft gemacht werden:

I.	Berechnung des Übereinschlags	Holzart
Zeile	Gesamter Holzeinschlag	Fichte Efm
1	Wj 2012/2013 (2013)	
2	Wj 2013/2014 (2014)	
3	Wj 2014/2015 (2015)	
4	Wj 2015/2016 (2016)	
5	Wj 2016/2017 (2017)	
6	Gesamteinschlag (Summe Zeilen 1 bis 5)	
7	Durchschnittlicher Einschlag (Zeile 6 geteilt durch 5)	
8	Einschlagsbeschränkung 01.10.2020 bis 30.09.2021	85 %
9	Ergebnis (Zeile 7 x Zeile 8)	
10	+ Befreiung (§ 1 Absatz 5 ForstSchAusglG)	
11	Beschränkung des ordentlichen Holzeinschlags für 01.10.2020 bis 30.09.2021 (Summe Zeilen 9 bis 10)	
12	Ordentlicher Einschlag vom 01.10.2020 bis 22.04.2021	
13	Höchstzulässiger Einschlag (höherer Betrag aus Zeilen 11 oder 12)	
14	Ordentlicher Einschlag vom 01.10.2020 bis 30.09.2021	
15	Übereinschlag (Zeile 14 abzüglich Zeile 13)	
II.	Berechnung des Höchstbetrags nach § 1 Absatz 4 ForstSchAusglG, wenn Übereinschlag in Zeile 15	Alle Holzarten Efm
16	Im Zeitraum der Einschlagsbeschränkung gültiger Nutzungssatz (§ 68 EStDV oder R 34b.6 Absatz 3 EStR)	
17	höchstzulässige Beschränkung (70 % des Betrags lt. Zeile 16)	
18	Ordentlicher Einschlag vom 01.10.2020 bis 30.09.2021	
19	Kalamitätsnutzungen vom 01.10.2020 bis 30.09.2021	
20	Überschreitung des Höchstbetrags (Summe der Zeilen 18 und 19 abzüglich Zeile 17)	
21	Die Einschlagsbeschränkung ist	
22	<input type="checkbox"/> eingehalten, wenn das Ergebnis <ul style="list-style-type: none"> • in Zeile 15 null oder negativ ist oder • in Zeile 20 null oder negativ ist. Das positive Ergebnis in Zeile 15 (Übereinschlag) ist insoweit unschädlich. 	
23	<input type="checkbox"/> nicht eingehalten, wenn das Ergebnis in den Zeilen 15 und 20 positiv ist.	

- 16 Die Verletzung der Einschlagsbeschränkung ist aus forsthoheitlicher Sicht eine Ordnungswidrigkeit. Kenntnisse der Finanzbehörden aus einem Veranlagungs-, Außenprüfungs- oder Vollstreckungsverfahren sind grundsätzlich vom Steuergeheimnis im Sinne des § 30 AO gedeckt und dürfen zur Durchführung eines Ordnungswidrigkeitsverfahrens wegen Verletzung der Einschlagsbeschränkung nicht offenbart werden.

B. Steuerrechtliche Zweifelsfragen

1. Steuerfreie Rücklage für die Bildung eines betrieblichen Ausgleichsfonds gem. § 3 ForstSchAusglG

- 17 Steuerpflichtige, die Einkünfte aus dem Betrieb von Forstwirtschaft erzielen und bei denen der nach §§ 4 Absatz 1, 5 EStG ermittelte Gewinn der Besteuerung zugrunde gelegt wird, können unter den Voraussetzungen des § 3 Absatz 2 ForstSchAusglG in der Bilanz eine den steuerlichen Gewinn mindernde Rücklage bilden. Dies gilt entsprechend für natürliche Personen, Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, bei denen Einkünfte aus dem Betrieb der Forstwirtschaft steuerlich als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln sind. In diesem Fall müssen die gesamten Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben des forstwirtschaftlichen Betriebsteils von den übrigen gewerblichen Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben klar abgrenzbar sein.
- 18 Eine Rücklage nach § 3 ForstSchAusglG kann auch in Wirtschaftsjahren gebildet werden, in denen keine Einschlagsbeschränkung angeordnet wurde. Die Rücklage darf 100 %, die jährliche Zuführung zur Rücklage 25 %, der im Durchschnitt der vorangegangenen drei Wirtschaftsjahre erzielten nutzungssatzmäßigen Einnahmen nicht übersteigen.
- 19 Sinkt in den Folgejahren die nutzungssatzmäßige Einnahme ab, so bleibt dies ohne Wirkung auf die zulässige Höhe einer bereits gebildeten Rücklage.
- 20 Die Bildung einer Rücklage ist nur zulässig, wenn mindestens in gleicher Höhe ein betrieblicher Ausgleichsfonds gebildet wird. Die Gelder für den Fonds müssen auf ein besonderes Konto bei einem Kreditinstitut eingezahlt worden sein. Sie können auch für den Erwerb von festverzinslichen Schuldverschreibungen und Rentenschuldverschreibungen, die vom Bund, von den Ländern und Gemeinden oder von anderen Körperschaften des öffentlichen Rechts oder von Kreditinstituten mit Sitz und Geschäftsleitung im Geltungsbereich dieses Gesetzes ausgegeben oder die mit staatlicher Genehmigung in Verkehr gebracht werden, verwendet werden, wenn diese Wertpapiere in das Depot eines Kreditinstituts gegeben werden.

- 21 Bei der Ermittlung der nutzungssatzmäßigen Einnahmen im Sinne von § 3 Absatz 1 Satz 3 ForstSchAusglG ist von den Holzroherlösen auszugehen.
- 22 Die Bildung einer steuerfreien Rücklage nach § 3 ForstSchAusglG ist von den nutzungssatzmäßigen Einnahmen der vorangegangenen drei Wirtschaftsjahre abhängig. Dabei sind Über- und Unternutzungen in den jeweiligen Wirtschaftsjahren nicht auszugleichen. Übersteigt die tatsächliche Holznutzung eines Wirtschaftsjahres den Nutzungssatz nicht, so sind alle Einnahmen aus Holznutzungen des Wirtschaftsjahres als nutzungssatzmäßige Einnahmen zu berücksichtigen. Übersteigt dagegen die tatsächliche Holznutzung im Wirtschaftsjahr den Nutzungssatz, sind zur Ermittlung der nutzungssatzmäßigen Einnahmen alle Einnahmen aus Holznutzungen im Verhältnis des Nutzungssatzes zur gesamten Holznutzung aufzuteilen. Dies setzt voraus, dass für das Wirtschaftsjahr der Bildung einer Rücklage und der drei vorangegangenen Wirtschaftsjahre jeweils ein Nutzungssatz gültig ist (siehe R 34b.8 Satz 1 bis 5 EStR).
- 23 Für die Bildung bzw. Aufstockung der Rücklage ist es erforderlich, dass die Zahlung an den betrieblichen Ausgleichsfonds bis zum Bilanzstichtag geleistet ist.
- 24 Durch die Bildung der Rücklage entsteht eine Betriebsausgabe im Wirtschaftsjahr der Zuführung. Bei Auflösung der Rücklage entsteht eine Betriebseinnahme in entsprechender Höhe. Der durch die Rücklage verursachte Aufwand oder Ertrag ist bei der Ermittlung der Einkünfte aus außerordentlichen Holznutzungen nach § 34b Absatz 2 EStG zu berücksichtigen (siehe R 34b.8 Satz 6 EStR).
- 25 Durch die HolzEinschlBeschrV2021 sind die Voraussetzungen des § 3 Absatz 3 Nummer 1 ForstSchAusglG erfüllt. Damit können durch die Einschlagsbeschränkung geminderte Holzerlöse durch die Inanspruchnahme des Fonds ausgeglichen werden, ohne dass eine schädliche Verwendung vorliegt. Die bisher gebildete Rücklage ist am Ende des maßgebenden Wirtschaftsjahres gem. § 3 Absatz 4 Satz 1 ForstSchAusglG in Höhe der für die geminderten Erlöse in Anspruch genommenen Fondsmittel entsprechend aufzulösen.
- 26 Soweit keine schädliche Verwendung vorliegt, bestehen keine Bedenken, wenn die Auflösung der Rücklage insgesamt als Ertrag erfasst wird. Dies gilt insbesondere deshalb, weil für die Ermittlung der begünstigten Einkünfte aus außerordentlichen Holznutzungen seit dem 1. Januar 2012 die Erträge und Aufwendungen sämtlicher Holznutzungen jedem Festmeter anteilig zugerechnet werden (siehe § 34b Absatz 2 EStG). Für den Fall, dass die Einschlagsbeschränkungen durch den forstwirtschaftlichen Betrieb nicht eingehalten werden, sieht § 3 ForstSchAusglG keine negativen Folgen vor.

- 27 Bei schädlicher Verwendung des Ausgleichsfonds ist die Auflösung der Rücklage als nicht begünstigter laufender Gewinn des Wirtschaftsjahres zu erfassen. Außerdem wird gem. § 3 Absatz 4 Satz 2 ForstSchAusglG ein Zuschlag zur Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer in Höhe von 10 % der aufgelösten Rücklage erhoben. Der Zuschlag ist in dem Veranlagungszeitraum zu erfassen, in dem das Wirtschaftsjahr der schädlichen Verwendung endet; eine Verteilung entsprechend § 4a Absatz 2 Nummer 1 EStG kommt nicht in Betracht.
- 28 Bei einer teilweisen oder vollständigen Auflösung der steuerfreien Rücklage mit den entsprechenden steuerlichen Auswirkungen tritt die Sanktion nach § 3 Absatz 4 ForstSchAusglG nicht ein, solange die Fondsmittel unberührt bleiben. In diesem Fall ist die Entwicklung des Fonds zu überwachen, damit bei einer späteren schädlichen Verwendung der Fondsmittel oder bei Auflösung des Fonds der gesetzliche Zuschlag erhoben wird. Wird zu einem späteren Zeitpunkt erneut eine steuerfreie Rücklage gebildet bzw. eine vorhandene erhöht, stehen die nicht schädlich verwendeten Fondsmittel weiterhin als solche zur Verfügung. Bei erneuter Bildung der Rücklage ist die jährliche Höchstbegrenzung nach § 3 Absatz 1 Satz 3 ForstSchAusglG zu beachten.
- 29 Gem. § 3 Absatz 5 ForstSchAusglG ist die Rücklage bei der Berechnung der Gewinngrenze für die Buchführungspflicht nach § 141 Absatz 1 Nummer 5 AO nicht zu berücksichtigen. Dies gilt sowohl für die Betriebsausgabe im Wirtschaftsjahr der Bildung als auch für die Betriebseinnahme im Wirtschaftsjahr der Auflösung der Rücklage.
- 30 Die Erträge aus den Fondsmitteln (z. B. Zinsen) sind als Betriebseinnahmen zu erfassen. Ihre Verwendung ist nicht zweckgebunden, die Erträge sind ohne steuerliche Nachteile frei verfügbar.

2. Erhöhte Betriebsausgabenpauschsätze gem. § 4 ForstSchAusglG

- 31 Der Pauschsatz für Betriebsausgaben nicht buchführungspflichtiger und nicht buchführender Betriebe beträgt im Zeitraum der Einschlagsbeschränkung 90 % der Einnahmen aus der Verwertung des eingeschlagenen Holzes bzw. beim Verkauf des Holzes auf dem Stamm 65 % der Einnahmen aus der Verwertung des stehenden Holzes. Die **Grenze des § 51 EStDV von 50 Hektar (ha) forstwirtschaftlich genutzter Fläche ist nicht** zu berücksichtigen. Die Vergünstigung wird sachbezogen gewährt und gilt daher auch für Einkünfte aus Gewerbebetrieb.
- 32 Die erhöhten Pauschsätze stehen auch Betrieben zu, die gem. § 1 Absatz 5 ForstSchAusglG von der Einschlagsbeschränkung ausgenommen sind, jedoch freiwillig die Einschlagsbeschränkung befolgen (§ 4 Absatz 2 ForstSchAusglG). Sie stehen jedoch nicht jenen Betrieben zu, die der Anordnung der Einschlagsbeschränkung nicht nachkommen.

- 33 Bemessungsgrundlage für die, nach § 4 ForstSchAusglG zur Abgeltung der Betriebsausgaben, erhöhten Pauschsätze sind die **im Zeitraum der Einschlagsbeschränkung** zugeflossenen Einnahmen aus der Verwertung sämtlicher Holznutzungen.
- 34 Weicht der Gewinnermittlungszeitraum vom Zeitraum der Einschlagsbeschränkung (Forstwirtschaftsjahr, 1. Oktober bis 30. September) ab, so sind die erhöhten Betriebsausgabenpauschsätze nach § 4 ForstSchAusglG nur auf die im Zeitraum der Einschlagsbeschränkung zugeflossenen (§ 11 Absatz 1 Satz 1 EStG) Betriebseinnahmen anzuwenden. Außerhalb des Zeitraums der Einschlagsbeschränkung sind in Abhängigkeit von der gewählten Gewinnermittlungsart entweder die Betriebsausgabenpauschsätze gem. § 51 EStDV oder die tatsächlichen Betriebsausgaben abzuziehen.
- 35 Die ertragsteuerrechtliche Behandlung des Wirtschaftsguts Baumbestand wird von den Regelungen des ForstSchAusglG nicht berührt. Auch im Falle einer Einschlagsbeschränkung gelten daher die Grundsätze des BMF-Schreibens vom 16. Mai 2012 (BStBl I S. 595). Mit der Wahl der Pauschsätze nach § 4 ForstSchAusglG sind sämtliche Betriebsausgaben, die die Holznutzungen der forstwirtschaftlichen Flächen betreffen, für diesen Teil des Wirtschaftsjahres abgegolten. Ausgenommen hiervon sind die Wiederaufforstungskosten und die Minderung des Buchwerts für das jeweilige Wirtschaftsgut Baumbestand.

3. Aktivierungswahlrecht gem. § 4a ForstSchAusglG

- 36 Steuerpflichtige mit Einkünften aus Forstwirtschaft, bei denen der nach §§ 4 Absatz 1, 5 EStG ermittelte Gewinn der Besteuerung zugrunde gelegt wird, können im Fall einer Einschlagsbeschränkung von einer Aktivierung des eingeschlagenen und unverkauften Kalamitätsholzes ganz oder teilweise absehen, wenn der Bilanzstichtag im Zeitraum der Einschlagsbeschränkung liegt oder mit dem Wirtschaftsjahr der Einschlagsbeschränkung endet. Voraussetzung hierfür ist, dass der Steuerpflichtige die Einschlagsbeschränkung eingehalten hat. Die Vergünstigung wird sachbezogen gewährt und gilt daher auch für Einkünfte aus Gewerbebetrieb.
- 37 Bei Ausübung des Wahlrechts nach § 4a ForstSchAusglG sind Buchwertminderungen und Buchwertabgänge beim Wirtschaftsgut Baumbestand sowie die übrigen Herstellungskosten des eingeschlagenen Holzes im Wirtschaftsjahr des Einschlags als Betriebsausgaben sofort abziehbar. Damit wirken sich im Wirtschaftsjahr des Holzeinschlags die wesentlichen mit der Kalamitätsnutzung zusammenhängenden Betriebsausgaben gewinnmindernd aus, während die Gewinnerhöhung aus der Veräußerung des Holzes erst im Wirtschaftsjahr des Verkaufs des Kalamitätsholzes eintritt.

- 38 Der Steuerpflichtige ist aus Gründen der Bewertungsstetigkeit an die einmal vorgenommene Wahl zur Bewertung, Teilbewertung oder Nichtbewertung des angefallenen Kalamitätsholzes auch in künftigen Wirtschaftsjahren gebunden. Das schließt jedoch nicht aus, dass der Steuerpflichtige bei einer neuen Kalamitätsnutzung für das neu angefallene Holz eine andere Wahl ausübt.

4. Ermäßigter Steuersatz gem. § 5 ForstSchAusglG

- 39 Nach § 5 Absatz 1 ForstSchAusglG gilt für jegliche Kalamitätsnutzungen im Zeitraum der Einschlagsbeschränkung einheitlich der Steuersatz nach § 34b Absatz 3 Nummer 2 EStG (ein Viertel des durchschnittlichen Steuersatzes). Einschlagsbeschränkungen werden generell für das Forstwirtschaftsjahr (1. Oktober bis 30. September) ausgesprochen. Maßgebend für die Anwendung des § 5 Absatz 1 ForstSchAusglG ist, ob die Kalamitätsnutzung während des Zeitraums einer Einschlagsbeschränkung erfolgt. Der Zeitpunkt der Kalamitätsnutzung bestimmt sich anhand der Trennung des Holzes vom Grund und Boden. Entsprechendes gilt, wenn Holz auf dem Stamm verkauft wird (siehe R 34b.1 Absatz 1 Satz 2 und 3 EStR).
- 40 Der Viertelsteuersatz gem. § 5 Absatz 1 ForstSchAusglG gilt uneingeschränkt für die Einkünfte aus der Verwertung sämtlicher im Zeitraum der Einschlagsbeschränkung anfallenden Kalamitätsnutzungen, auch wenn sie auf Schadensereignisse aus Vorjahren zurückzuführen sind, in denen keine Einschlagsbeschränkungen bestanden haben. Für die Zuweisung der ermäßigten Steuersätze bei den übrigen Einkünften aus außerordentlichen Holznutzungen ist § 34b Absatz 3 EStG maßgebend.
- 41 Ein ursächlicher Zusammenhang i. S. v. § 5 Absatz 2 ForstSchAusglG mit einer Kalamitätsnutzung, die in der Zeit einer Einschlagsbeschränkung angefallen ist, besteht grundsätzlich nur bei Kalamitätsnutzungen, bei denen das Schadensereignis bereits in der Zeit der Einschlagsbeschränkung eingetreten ist und lediglich der Einschlag und die Verwertung aufgeschoben worden sind.
- 42 Bei Folgeschäden ist ein ursächlicher Zusammenhang nach Ablauf von 24 Monaten nach dem Ende der Einschlagsbeschränkung in der Regel nicht mehr gegeben.
- 43 Voraussetzung für die Anwendung des § 5 ForstSchAusglG ist, dass der Betriebsinhaber die bestehenden Einschlagsbeschränkungen tatsächlich eingehalten hat. Soweit ein forstwirtschaftlicher Betrieb durch Verwaltungsakt der zuständigen Forstbehörde von der Einschlagsbeschränkung gem. § 1 Absatz 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.

- 44 § 5 ForstSchAusglG bestimmt lediglich die Anwendung des Viertelsteuersatzes gem. § 34b Absatz 3 Nummer 2 EStG. Die Ermittlung des maßgebenden Gewinns erfolgt nach den Vorschriften des § 34b Absatz 2 EStG.
- 45 Für die Anwendung des Steuersatzes nach § 34b Absatz 3 Nummer 2 EStG gilt R 34b.7 EStR entsprechend. Grundlage hierfür ist die nach Maßgabe des § 5 ForstSchAusglG für das betroffene Wirtschaftsjahr anerkannte besondere Schadensmenge (Begünstigungsvolumen). Im Einzelfall kann bei entsprechender Erklärung des Steuerpflichtigen von der vorgegebenen Verrechnungsfolge (R 34b.7 Absatz 2 Satz 3 EStR) abgewichen werden.

Beispiel für eine abweichende Verrechnungsfolge:

- 46 Ein Forstwirt hat im Wirtschaftsjahr 2020 (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr) mehrere Kalamitätsschäden erlitten, für die eine Schadensmenge von insgesamt 1.200 Efm - davon 200 Efm Begünstigungsvolumen nach der HolzEinschlBeschrV2021 - anerkannt wird. Die vor der Einschlagsbeschränkung erfolgten Kalamitätsnutzungen wurden zeitnah auf dem Stamm verwertet. Die zum Jahresende während der Einschlagsbeschränkung aufgearbeiteten Mengen wurden im nachfolgenden Wirtschaftsjahr 2021 verwertet. Von einer Bewertung des unverkauften Holzes zum 31.12.2020 wird nach § 4a ForstSchAusglG abgesehen. Die nach § 34b Absatz 2 EStG ermittelten Einkünfte aus außerordentlichen Holznutzungen betragen 1.000 Euro im Wirtschaftsjahr 2020 und 11.000 Euro im Wirtschaftsjahr 2021.
- 47 Die zu begünstigenden Einkünfte aus außerordentlichen Holznutzungen sind derart unterschiedlich zusammengesetzt (2020: 1.000 Euro / 1.000 Efm = **1 EUR/Efm**; 2021: 11.000 Euro / 200 Efm = **55 EUR/Efm**), dass der Zeitpunkt der Verrechnung des Begünstigungsvolumens von entscheidender Bedeutung für den Umfang der Tarifiermäßigung ist. Das Begünstigungsvolumen kann, abweichend von R 34b.7 Absatz 2 Satz 3 EStR, der im Jahr 2021 verwerteten Holzmenge von 200 Efm zugeordnet werden.
- 48 Die Vergünstigungen des § 5 ForstSchAusglG sind nur zu gewähren, wenn die Voraussetzungen des § 34b Absatz 4 EStG erfüllt sind. Insbesondere, wenn das für Kalamitätsnutzungen vorgesehene Meldeverfahren gewahrt wird (Grundlage für die Anerkennung der Holznutzungen als steuerbegünstigte Kalamitätsnutzungen, siehe R 34b.6 Absatz 6 EStR).
- 49 Kalamitätsnutzungen sind außerordentliche Holznutzungen infolge höherer Gewalt. Sie sind durch Eis, Schnee, Windbruch oder Windwurf, Erdbeben, Bergrutsch, Insektenfraß, Brand oder Naturereignisse mit vergleichbaren Folgen verursacht. Hierzu gehören nicht die Schäden, die in der Forstwirtschaft regelmäßig entstehen (siehe § 34b Absatz 1 Nummer 2 EStG).

- 50 Schäden infolge höherer Gewalt werden nur anerkannt, wenn sie nach Feststellung des Schadensfalls ohne schuldhaftes Zögern und vor Beginn der Aufarbeitung der zuständigen Finanzbehörde mit amtlich vorgeschriebenem Vordruck (ESt 34b-Mitteilung, Voranmeldung) für jeden Betrieb gesondert mitgeteilt werden (siehe § 34b Absatz 4 Nummer 2 EStG). Die Mitteilung umfasst neben der Bezeichnung der Waldfläche die betroffene Baumart und ihr Alter, die Ursache und die Art des Schadens, den Zeitpunkt des Schadenseintritts sowie die voraussichtliche Schadensmenge. Die Mitteilung ist vor Beginn der Aufarbeitung, jedoch spätestens bis zum Ablauf von drei Monaten nach Eintritt bzw. Feststellung des Schadens bei der zuständigen Finanzbehörde einzureichen.
- 51 Zwecks Anerkennung der Holznutzungen als steuerbegünstigte Kalamitätsnutzungen ist der zuständigen Finanzbehörde nach Aufarbeitung und Vermessung des mitgeteilten Holzanfalls unverzüglich die tatsächliche Schadholzmenge mit amtlich vorgeschriebenem Vordruck (ESt 34b-Nachweis, Abschlussmeldung) nachzuweisen. Dabei sind nur Derbholzmengen zu berücksichtigen, welche durch Veräußerung oder Entnahme einer Verwertung zugeführt werden (siehe R 34b.2 Absatz 2 EStR).
- 52 Im Kalamitätsanerkennungsverfahren teilt die zuständige Finanzbehörde dem Steuerpflichtigen, zusätzlich zur anerkannten Kalamitätsholzmenge des Wirtschaftsjahres, das aufgrund des § 5 ForstSchAusglG auszuweisende Begünstigungsvolumen mit.

5. Übervorräte bei der Holzwirtschaft gem. § 7 ForstSchAusglG

- 53 § 7 ForstSchAusglG erlaubt den Inhabern von **Gewerbebetrieben**, die ihren Gewinn nach § 5 EStG ermitteln, die zu erfassenden Holzvorräte mit einem niedrigeren Wert anzusetzen. Insbesondere Unternehmen, die mit Holz handeln oder dieses verarbeiten, können überdurchschnittliche Vorräte an Holz und Holzwaren mit 50 % des Wertes bilanzieren.
- 54 Der Mehrbestand an bestimmten Holzvorräten kann an Bilanzstichtagen, die in einen Zeitraum fallen, für den eine Einschlagsbeschränkung angeordnet ist, oder am ersten Bilanzstichtag nach Ablauf der Einschlagsbeschränkung statt mit dem sich nach § 6 Absatz 1 Nummer 2 EStG ergebenden Wert (Anschaffungs-/Herstellungskosten oder dauerhaft niedrigerer Teilwert) mit einem um 50 % niedrigeren Wert angesetzt werden.
- 55 Ein verminderter Wertansatz ist nur zulässig, wenn
1. der Gewinn nach § 5 EStG ermittelt wird,
 2. ein Mehrbestand an begünstigten Wirtschaftsgütern besteht und
 3. die Wirtschaftsgüter aus im Inland erzeugtem Holz bestehen.

- 56 Zu den begünstigten Wirtschaftsgütern gehören die in § 7 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 bis 3 ForstSchAusglG genannten Waren aus Holz.
- 57 Ein Mehrbestand im Sinne des § 7 Absatz 2 ForstSchAusglG ist die mengenmäßige Erhöhung der Bestände an Holz oder Holzwaren gegenüber den durchschnittlichen Beständen an diesen Waren an den letzten drei vorangegangenen Bilanzstichtagen, die nach Abzug etwaiger bei diesen Wirtschaftsgütern eingetretenen mengenmäßigen Bestandsminderungen verbleibt. Die mengenmäßigen Bestandsänderungen sind dabei für die drei in § 7 Absatz 1 Satz 1 ForstSchAusglG genannten Gruppen getrennt zu ermitteln. Der Abzug der Bestandsminderungen ist bei der nachfolgenden Berechnung in der Weise durchzuführen, dass bei den Bestandserhöhungen die Mengen abzusetzen sind, die dem Wert der Bestandsminderungen entsprechen; dabei sind die Wirtschaftsgüter mit dem Wiederbeschaffungspreis am Bilanzstichtag zu bewerten.
- 58 Die gesamten Vorräte sind zunächst nach § 6 Absatz 1 Nummer 2 EStG zu bewerten (Anschaffungs-/Herstellungskosten oder dauerhaft niedrigerer Teilwert). Die Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens sind nicht dazu bestimmt, dem Betrieb auf Dauer zu dienen. Sie werden stattdessen regelmäßig für den Verkauf oder den Verbrauch gehalten. Demgemäß kommt dem Zeitpunkt der Veräußerung oder Verwendung für die Bestimmung einer voraussichtlich dauernden Wertminderung eine besondere Bedeutung zu. Hält die Minderung bis zum Zeitpunkt der Aufstellung der Bilanz oder dem vorangegangenen Verkaufs- oder Verbrauchszeitpunkt an, so ist die Wertminderung voraussichtlich von Dauer. Zusätzliche werterhellende Erkenntnisse bis zu diesen Zeitpunkten sind in die Beurteilung einer voraussichtlich dauernden Wertminderung der Wirtschaftsgüter zum Bilanzstichtag einzubeziehen (BMF-Schreiben vom 2. September 2016, BStBl I S. 995). Im nächsten Schritt sind die Werte zu ermitteln, die auf die Mehrbestände nach § 7 Absatz 2 ForstSchAusglG entfallen. Der Bewertungsabschlag in Höhe von 50 % bezieht sich auf diese Wertansätze.

C. Zeitlicher Anwendungsbereich

Die Regelungen dieses Schreibens sind in allen offenen Fällen anzuwenden.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Es steht ab sofort bis auf weiteres auf den Internet-Seiten des Bundesministeriums der Finanzen (www.bundesfinanzministerium.de) unter der Rubrik - Steuern - Veröffentlichungen zu Steuerarten - Einkommensteuer - zur Ansicht und zum Abruf bereit.

Im Auftrag
Buchwald

Dieses Dokument wurde elektronisch erstellt und ist ohne Unterschrift gültig.