

Steuerliche Begünstigung bestimmter Nutzungen § 34 b EStG

In § 34 b EStG findet sich für die Forstwirtschaft eine eigene Tarifregelung. Die Tarifiermäßigung wird gewährt, um steuerlichen Nachteilen zu begegnen, die dadurch entstehen würden, dass Gewinne aus Forstwirtschaft gebündelt in einem Jahr entstehen. Steuerlich begünstigt werden dabei sogenannte außerordentliche Einkünfte aus Forstwirtschaft. Diese Einkünfte werden geringer besteuert.

Zu diesem Zweck definiert das Einkommensteuergesetz Holznutzungsarten. Dabei werden unterschieden:

- Nutzungen innerhalb des Nutzungssatzes (ordentliche Holznutzungen)
- Nutzungen außerhalb des Nutzungssatzes aus wirtschaftlichen Gründen
- Kalamitätsnutzungen bis zum doppelten Nutzungssatz
- Kalamitätsnutzungen über dem doppelten Nutzungssatz

Nutzungen außerhalb des Nutzungssatzes aus wirtschaftlichen Gründen werden nach der Tarifvorschrift des § 34 Abs. 1 EStG (Fünftel-Regelung) besteuert. Bei Kalamitätsnutzungen wird der halbe bzw. viertel durchschnittliche Steuersatz (§ 34 b Abs. 3 EStG) angewendet.

Hieraus ergeben sich beachtliche Konsequenzen bei der Steuerlast, wie im Folgenden aufgezeigt wird. Grundsätzlich kann jeder Forstbetrieb von dieser Regelung profitieren. Einzig bei Forstwirtschaften von Familienstiftungen, die der Körperschaftsteuer unterliegen, ist die Anwendung des § 34 b EStG nicht abschließend geklärt.

1. Außerordentliche Holznutzung aus wirtschaftlichen Gründen

Gewinne aus außerordentlichen Holznutzungen, die außerhalb des Nutzungssatzes und aus wirtschaftlichen Gründen erfolgen, sind steuerbegünstigt. Allerdings müssen zur Ermittlung

dieser Nutzungsmengen die eingesparten Nutzungen der drei Vorjahre abgerechnet werden. Hierbei spricht das Gesetz von nachgeholten Nutzungen. Hierunter versteht man die Nutzungsmöglichkeiten, die in Vorjahren „eingespart“ wurden. Nachgeholte Nutzungen werden also nicht begünstigt, obwohl eine Ballung der Erträge in einem Jahr vorliegt.

Um die nachgeholten Nutzungen belegen zu können, müssen entsprechend Nachweise über die Einschlüsse geführt werden.

Im folgenden ist ein Beispiel für die Berechnung der nachgeholten Nutzungen aufgeführt (in Anlehnung an Hinweise zu R 34b.1 EStR)

Nutzungssatz	1.000 fm
Gesamtnutzung lfd. WJ	1.500 fm
Gesamtnutzung der letzten 3 WJ	
1. WJ	800 fm
2. WJ (aus wirtschaftl. Gründen)	1.500 fm
3. WJ	700 fm

Die Nutzung des 2. WJ gleicht die eingesparten Nutzungen des 1. WJ aus. Es verbleiben 300 fm außerordentliche Holznutzung im 2. WJ, die begünstigt versteuert werden. Es verbleiben für das lfd. WJ folglich 300 fm nachgeholte Nutzung aus WJ 3.

Der Einschlag von 1.500 fm enthält also: 1.000 fm ordentliche Nutzung, 300 fm nachgeholte Nutzung und 200 fm als außerordentliche Holznutzung (nur diese ist begünstigt!).

Die außerordentlichen Einkünfte müssen aus wirtschaftlichen Gründen erfolgt sein. Was genau hierunter zu verstehen ist, ist nicht abschließend geklärt. Unterschieden werden volkswirtschaftliche Gründe (eher selten, z.B. aufgrund behördlichen Zwangs) und privatwirtschaftliche Gründe. Privatwirtschaftliche Gründe liegen z.B. vor, wenn die Einnahmen zur Deckung des betrieblichen Kapitalbedarfs erforderlich sind. Auch zählen

Erbschaftssteuerzahlungen dazu. Es besteht weitgehende Einigkeit darüber, dass Aufwendungen für verschwenderische Lebensführung, Spielschulden und Liebhabereien nicht unter diese Begünstigung fallen. Aufwendungen für eine „normale“ Lebensführung können jedoch dazu gezählt werden. Die Finanzverwaltung formuliert weitgefasst: „Eine Nutzung ist aus privatwirtschaftlichen Gründen erfolgt, wenn sie der Steuerpflichtige zur Erhaltung und Vermehrung seines Vermögens [...] nutzt.“ Wo im Einzelfall die Grenze gezogen wird, wird wohl häufig direkt mit der Finanzverwaltung geklärt werden müssen. Ebenso wird sich der Umfang der erforderlichen Nachweise im Einzelfall bestimmen.



2. Kalamitätsnutzungen

Klarer definiert ist der Begriff der Kalamitätsnutzungen. Zu diesen zählen u. a. Nutzungen aufgrund von Eis-, Schnee- und Windbruch sowie Windwurf, Rotfäule, Insektenfraß, Splitterschäden und Brand.

Einkünfte aus Kalamitätsnutzungen sind jedoch nur dann steuerlich begünstigt, wenn sie oberhalb des Nutzungssatzes anfallen. Nachgeholte Nutzungen sind nicht zu berücksichtigen. Entsprechend müssen auch hier mengenmäßige Nachweise geführt werden.

Aus dieser Einstufung ergeben sich unterschiedliche steuerliche Behandlungen. Die steuerlichen Konsequenzen sind der nachfolgenden Tabelle zusammengefasst zu entnehmen.

Ordentliche Nutzungen	Tarifliche Einkommensteuer (keine Begünstigung)
Nachgeholte Nutzungen	Tarifliche Einkommensteuer (keine Begünstigung)
Außerordentliche Holznutzungen	begünstigt nach § 34 Abs. 1 EStG auf Antrag
Kalamitätsnutzungen innerhalb des doppelten Nutzungssatzes	begünstigt nach § 34 b Abs. III Nr. 1 EStG (halber Steuersatz)
Kalamitätsnutzungen über den doppelten Nutzungssatzes	begünstigt nach § 34 b Abs. III Nr. 2 EStG (Viertel Steuersatz)
Kalamitätsnutzungen im Jahr einer Wirtschaftsbeschränkung	begünstigt nach § 5 FSchAusglG (Viertel Steuersatz)

3. Ermittlung des Gewinns

Die Regelung des § 34 b EStG zielt auf den Gewinn. Dieser ist grundsätzlich definiert als Differenz aus Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben. Bei der Ermittlung der Betriebseinnahmen sind die Roherlöse der ordentlichen und nachgeholten Nutzungen anzusetzen. Diese sind häufig in der Buchhaltung nicht so aufgearbeitet, dass die Angaben leicht entnommen werden können. Leichter werden im Regelfall die Einnahmen aus außerordentlichen Holznutzungen zu ermitteln sein (z.B. Käferholz in separater Rechnung).

Vor einem besonderen Nachweisproblem steht man, wenn gerade die über den Nutzungssatz hinausgehende Nutzung (begünstigt) aus einer Endnutzung mit hohem Durchschnittspreis stammt und man entsprechend eine höhere Steuervergünstigung nutzen möchte. Den Holznutzungsarten müssen die Betriebsausgaben zugeordnet werden, um einzelne Gewinnanteile ermitteln zu können. Hierbei wird nach festen und variablen Kosten unterschieden. Die genaue Zuordnung der Betriebsausgabe erfolgt im Rahmen einer Anlage zu den Einkünften aus Forstwirtschaft (zur Anlage L der Einkommensteuererklärung). Buchwertabgänge sind dem jeweiligen Hieb direkt zuzuordnen.

Die mengen- und ertragsmäßig getrennte Erfassung bereitet in der Praxis immer wieder Schwierigkeiten und Nachweisprobleme, da die Buchführung häufig nicht präzise geführt wird und zusätzlich die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der betroffenen Bestände nicht exakt ermittelt und dokumentiert sind. Aus einer solchen Buchführung können im laufenden Jahr kaum betriebliche Entscheidungen auf die Frage hergeleitet werden, ob noch weitere Nutzungen im Wirtschaftsjahr erfolgen sollten.

Beispielsweise könnte bei Insektenfraß im August/September (Kalamitätsnutzung) ein weiterer Einschlag sinnvoll sein, um den Nutzungssatz mit ordentlichen Nutzungen auszuschöpfen. Nur so könnte die steuerliche Vergünstigung voll in Anspruch genommen werden. Die Buchführung sollte so aufgebaut sein, dass erforderlichen Angaben für betriebliche Entscheidungen sofort entnommen werden können. § 34 b EStG ist unabhängig von der Gewinnermittlungsart (Vermögensbestandsvergleich oder Einnahme/Überschussrechnung) anwendbar. Der Gewinn entsteht bei bilanzierenden Forstbetrieben bereits im Jahr des Einschlags. Bei Einnahme-Überschussrechnung entsteht der Gewinn erst im Zeitpunkt des Holzverkaufs. Hieraus kann sich ggf. eine günstige Verlagerung des Gewinns in die Zukunft ergeben.

4. Voraussetzungen:

Anerkannter Nutzungssatz

Der Gesetzgeber sieht zwingende Voraussetzungen für die Anerkennung von außerordentlichen Einkünften aus Forstwirtschaft vor:

- der Nutzungssatz muss entweder durch ein anerkanntes Betriebsgutachten oder durch ein Betriebswerk festgesetzt sein (z.B. Forsteinrichtungswerk),
- mengenmäßiger Nachweis der erzielten Nutzungen,
- unverzügliche Meldung von Kalamitätsnutzungen.

Die Anforderungen an ein anerkanntes Betriebsgutachten oder ein Betriebswerk sind in § 68 EStDV geregelt. Die amtliche Anerkennung muss durch eine Behörde oder eine Körperschaft des öffentlichen Rechts des jeweiligen Landes ausgesprochen werden. Hier ist auf die jeweiligen länderspezifischen Regelungen zu achten. Zumeist sind jedoch die Oberfinanzdirektionen zuständig. Für aussetzende Betriebe

ergibt sich ein Vorteil. Hier genügt es, Betriebsgutachten oder Betriebswerk auf den Anfang des Wirtschaftsjahres aufzustellen, in dem die begünstigten Holznutzungen angefallen sind. Für Kleinbetriebe unter 30 ha kann verein-fachend pauschal 4,5 fm/ha als Nutzungssatz angesetzt werden, sofern kein Betriebsgutachten oder Betriebswerk vorliegt. Der Schadensfall muss den Finanzbehörden unverzüglich nach Feststellung, zwingend vor Beginn des Einschlags gemeldet werden.

5. Vergleichende Berechnung

Nutzungen außerhalb des Nutzungssatzes aus wirtschaftlichen Gründen und Kalamitätsnutzungen sind beide steuerlich begünstigt. Allerdings fallen die Begünstigungen unterschiedlich aus. Unter den gleichen Grundannahmen ergibt sich, dass die Besteuerung von Kalamitätsnutzungen um ein vielfaches günstiger besteuert wird als Nutzungen aus wirtschaftlichen Gründen. Insbesondere bei den Nutzungen aus wirtschaftlichen Gründen sollte im Einzelfall bedacht werden, dass die steuerliche Begünstigung gering ausfällt. Sollte der Einschlag zur Deckung des privaten oder betrieblichen Kapitalbedarfs getätigt werden, ist zu bedenken, dass ein beachtlicher Teil hiervon an das Finanzamt abgeführt werden muss.

6. Zusammenfassung

Die Regelung des § 34 b EStG entlastet insbesondere Kalamitätsnutzungen. Nutzungen aus wirtschaftlichen Gründen werden deutlich geringer entlastet.

Um die Vergünstigung auszunutzen, muss eine aussagefähige Buchführung vorliegen, die schnelle betriebliche Entscheidungen erlaubt. Es muss zwingend eine unverzügliche Meldung von Schadereignissen an die Finanzbehörde erfolgen.

Dipl. Forstwirt Dipl. Volkswirt Dr. Roland Wierling