

## Die Neuregelungen auf einen Blick

- Typisierung von Betriebsausgaben bei der Verwertung von eingeschlagenem Holz und stehendem Holz für kleinere land- u. forstwirtschaftliche Betriebe
- Fundstelle: StVereinfG 2011 (BGBl. I 2011, 2131; BStBl. I 2011, 986)

## § 13 EStG

### Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346)

- (7) § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2, Absatz 1a, Absatz 2 Satz 2 und 3, §§ 15a und 15b sind entsprechend anzuwenden.

## § 51 EStDV

### Pauschale Ermittlung der Gewinne aus Holznutzungen

idF der EStDV v. 10.5.2000 (BGBl. I 2000, 718; BStBl. I 2000, 595),  
zuletzt geändert durch StVereinfG 2011 v. 1.11.2011 (BGBl. I 2011, 2131; BStBl. I 2011, 986)

- Steuerpflichtige, die für ihren Betrieb nicht zur Buchführung verpflichtet sind, den Gewinn nicht nach § 4 Absatz 1 des Einkommensteuergesetzes ermitteln und deren forstwirtschaftlich genutzte Fläche 50 Hektar nicht übersteigt, können auf Antrag für ein Wirtschaftsjahr bei der Ermittlung der Gewinne aus Holznutzungen pauschale Betriebsausgaben abziehen.
- Die pauschalen Betriebsausgaben betragen 55 Prozent der Einnahmen aus der Verwertung des eingeschlagenen Holzes.
- Soweit Holz auf dem Stamm verkauft wird, betragen die pauschalen Betriebsausgaben 20 Prozent der Einnahmen aus der Verwertung des stehenden Holzes.
- Mit den pauschalen Betriebsausgaben nach den Absätzen 2 und 3 sind sämtliche Betriebsausgaben mit Ausnahme der Wiederaufforstungskosten und der Minderung des Buchwerts für ein Wirtschaftsgut Baumbestand abgegolten.
- Diese Regelung gilt nicht für die Ermittlung des Gewinns aus Waldverkäufen sowie für die übrigen Einnahmen und die damit in unmittelbarem Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben.

### § 52 EStG

#### Anwendungsvorschriften

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),  
zuletzt geändert durch das BeitrRLUmsG v. 7.12.2011 (BGBl. I 2011, 2592; BStBl. I 2011, 1171)

**(30b)** <sup>1</sup>Für die Anwendung des § 13 Absatz 7 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 22. Dezember 2005 (BGBl. I S. 3683) gilt Absatz 33a entsprechend. <sup>2</sup>§ 13 Absatz 7, § 15 Absatz 1a sowie § 18 Absatz 4 Satz 2 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 7. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2782) sind erstmals für nach dem 31. Dezember 2005 endende Wirtschaftsjahre anzuwenden.

### § 84 EStDV

#### Anwendungsvorschriften

idF der EStDV v. 10.5.2000 (BGBl. I 2000, 718; BStBl. I 2000, 595),  
zuletzt geändert durch das StVereinfG v. 1.11.2011 (BGBl. I 2011, 2131; BStBl. I 2011, 986)

**(3a) § 51 in der Fassung des Artikels 2 des Gesetzes vom 1. November 2011 (BGBl. I S. 2131) ist erstmals für das Wirtschaftsjahr anzuwenden, das nach dem 31. Dezember 2011 beginnt.**

Autor: Dipl.-Finw. Wilfried **Apitz**, Regierungsdirektor, Sundern  
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Vors. Richter am BFH, München

**Schrifttum:** Hörster, Steuervereinfachungsgesetz 2011 – ein Überblick, NWB 2011, 3350; Korn/Strahl, Steuerliche Hinweise und Dispositionen zum Jahresende 2011, NWB 2011, 4090; Kruhl, Steuervereinfachungsgesetz 2011 verabschiedet, StBW 2011, 983; Merker, Das Steuervereinfachungsgesetz 2011, StuStud. 2011, 617; Paintner, Das Steuervereinfachungsgesetz 2011 im Überblick, DStR 2011, 1877; Reimer, Schnecke mit Spoiler: das Steuervereinfachungsgesetz 2011, FR 2011, 929; Wiegand, Das Steuervereinfachungsgesetz aus Sicht der Land- und Forstwirtschaft, NWB 2011, 3606.

## Kompaktübersicht

---

J 11-1 **Inhalt der Änderungen:** Die Regelung zur pauschalen Ermittlung der Gewinne aus Holznutzungen wird neu gefasst. Dabei wird der begünstigte Personenkreis über kleinere Betriebe der Forstwirtschaft hinaus auch auf kleinere Betriebe der Landwirtschaft mit Forstanteil erweitert. Voraussetzung ist in jedem Fall, dass einerseits keine Buchführungspflicht besteht und der Gewinn auch nicht freiwillig nach § 4 Abs. 1 ermittelt wird und andererseits die forstwirtschaftliche Fläche 50 Hektar nicht übersteigt (Abs. 1). Die pau-

schal abzugsfähigen BA werden den aktuellen Erfahrungssätzen angepasst und auf 55 % der Einnahmen aus der Verwertung des eingeschlagenen Holzes (Abs. 2) bzw. 20 % der Einnahmen aus der Verwertung des stehenden Holzes (Abs. 3) herabgesetzt. Die pauschalen BA gelten sämtliche BA mit Ausnahme der Wiederaufforstungskosten und der Minderung des Buchwerts für den Baumbestand ab (Abs. 4). Die pauschale Ermittlung der Gewinne aus Holznutzungen gilt nicht für die Ermittlung des Gewinns aus Waldverkäufen (Abs. 5).

Zur Einhaltung der gesetzlichen Reihenfolge der Anwendungsregelungen in § 52 wird ein neuer Abs. 30a mit einer Anwendungsregelung zu § 12 Nr. 5 eingefügt. Der bisherige Abs. 30a mit einer Anwendungsregelung zum § 13 Abs. 7 wird als Folgeänderung zu Abs. 30b. Inhaltliche Veränderungen ergeben sich dadurch nicht.

**Rechtsentwicklung:**

J 11-2

- ▶ **zur Gesetzesentwicklung bis 2003** s. § 13 Anm. 2.
- ▶ **Ges. zur Beschränkung der Verlustverrechnung im Zusammenhang mit Steuerstundungsmodellen v. 22.12.2005** (BGBl. I 2005, 3683; BStBl. I 2006, 80): Abs. 7 wurde durch eine Verweisung auf § 15b ergänzt.
- ▶ **SEStEG v. 7.12.2006** (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4): Abs. 7 wurde durch eine Verweisung auf § 15a Abs. 1a ergänzt.
- ▶ **StVOÄndVO v. 17.11.2010** (BGBl. I 2010, 1544; BStBl. I 2010, 1282): Ersetzung der Formulierung „vom Hundert“ durch „Prozent“ in § 51 Abs. 1 und 2 EStDV.
- ▶ **StVereinfG 2011 v. 1.11.2011** (BGBl. I 2011, 2131; BStBl. I 2011, 986): § 51 EStDV wird neu gefasst. Dabei wird der begünstigte Personenkreis erweitert auf landwirtschaftliche Betriebe mit Forstanteil. Die Prozentsätze für den pauschalen BA-Abzug werden auf 55 % der Einnahmen bei selbst eingeschlagenem Holz bzw. 20 % bei Verwertung des stehenden Holzes herabgesetzt.
- ▶ **BeitrRLUmsG v. 7.12.2011** (BGBl. I 2011, 2592; BStBl. I 2011, 1171): Der bisherige § 52 Abs. 30a mit der Anwendungsregelung zu § 13 Abs. 7 wird zu Abs. 30b.

**Zeitlicher Anwendungsbereich:**

J 11-3

- ▶ **§ 51 EStDV:** Gemäß Art. 18 Abs. 1 StVereinfG trat das Gesetz am 1.1.2012 in Kraft. Nach § 84 Abs. 3a EStDV ist die Vorschrift des § 51 EStDV erstmalig anzuwenden für das Wj., das nach dem 31.12.2011 beginnt. Damit kommen die reduzierten Pauschsätze erstmals ab dem Wj. 2012 bzw. 2012/2013 zur Anwendung.

► **§ 52 Abs. 30b:** Die Neuregelung tritt nach der Generalklausel des Art. 25 Abs. 1 BeitrRLUmsG am 1.1.2012 in Kraft. Nach § 52 Abs. 1 Satz 1 in der dann geltenden Fassung gilt die Vorschrift erstmals ab dem VZ 2012.

#### J 11-4 Grund und Bedeutung der Änderungen:

##### ► Grund der Änderungen:

▷ **§ 51 EStDV:** Die bisherige Regelung des § 51 EStDV sah eine Pauschalierungsmöglichkeit für kleinere Forstbetriebe vor, wobei mit den pauschalen BA auch die Wiederaufforstungskosten unabhängig vom Wj ihrer Entstehung abgegolten waren. Dies erforderte zum einen einen erhöhten Überwachungsaufwand über mehrere VZ, da die Wiederaufforstungskosten regelmäßig in späteren VZ anfielen. Zum anderen hat der BFH entschieden, dass für die Wiederaufforstungskosten je nach Sachverhalt entweder eine Aktivierungspflicht oder ein sofortiger BA-Abzug möglich ist (vgl. BFH v. 5.6.2008 – IV R 67/05, BStBl. II 2008, 960 [968]; BMF v. 2.3.2010, BStBl. I 2010, 224). Eine Einbeziehung in die Abgeltung aufgrund pauschalierter Betriebsausgaben scheidet danach aus. Des Weiteren wurde die Vorschrift seit Einführung 1965 nicht verändert, so dass höchst zweifelhaft war, ob die Pauschalierungssätze für die BA überhaupt noch realitätsgerecht und folgerichtig waren und nicht bereits gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstießen. Diese BFH-Rspr. sowie Empfehlungen des Bundesrechnungshofs und Datenerhebungen aus dem Testbetriebsnetz des Bundesministeriums für Ernährung, Landwirtschaft und Verbraucherschutz erforderten eine Neufassung der Vorschrift, die dann auch zur Klarstellung, Anpassung an die Realitäten und zur Steuervereinfachung genutzt wurde.

Fiskalische Gründe werden nicht als Begründung für die Neuregelung genannt. Der Gesetzgeber spricht in diesem Zusammenhang von einer nicht bezifferbaren, geringfügigen finanziellen Auswirkung (BTDrucks. 17/6146, Anlage „Steuermehr-/mindereinnahmen in Mio. €“). Im Rahmen der Anhörung zum Gesetzentwurf durch den BT-Finaussch. wurde allerdings schärfere Kritik im Hinblick auf die durch Absenkung der Pauschsätze eintretenden Steuererhöhungen geäußert. Die im Gesetzentwurf zunächst vorgesehenen Sätze von 45 % und 10 % wurden daraufhin unter Hinweis auf neueste Erkenntnisse aus Testbetrieben auf die jetzt geltenden 55 % bzw. 20 % angehoben.

▷ **Abs. 52 Abs. 30b:** Nach § 52 Abs. 30 wurde ein neuer Abs. 30a mit einer Anwendungsregelung zu § 12 Nr. 5 eingefügt. Die Einfügung an dieser Stelle war zur Einhaltung der gesetzlichen Reihenfolge erforderlich, denn der bisherige Abs. 30a enthält eine Anwendungsregelung zu § 13 Abs. 7. Der bisherige Abs. 30a wird zu Abs. 30b.

► **Bedeutung der Änderungen:**

▷ § 51 EStDV: Die Vorschrift zur pauschalen Ermittlung der Gewinn aus Holznutzung ist als Wahlrecht ausgestaltet, das jedes Jahr neu ausgeübt werden kann. Der begünstigte Personenkreis wurde neu definiert. Nunmehr sind nicht nur kleinere Forstbetriebe begünstigt, sondern unter die Regelung fallen auch land- und forstwirtschaftliche Betriebe mit Forstanteil. Dies wurde im Auslegungswege bereits in der Vergangenheit praktiziert, es fehlte aber an der erforderlichen Rechtsgrundlage. Die bisherige Regelung beinhaltete ausdrücklich das Tatbestandsmerkmal „bei forstwirtschaftlichen Betrieben“. Die Neuausrichtung des § 51 EStDV ergibt sich daraus, dass dieses Tatbestandsmerkmal nicht übernommen wurde. Damit sind alle Betriebe, deren forstwirtschaftlich genutzte Fläche 50 Hektar nicht übersteigt, die nicht buchführungspflichtig sind und den Gewinn nicht nach § 4 Abs. 1 ermitteln, begünstigt. Die Anpassung der Prozentsätze für einen pauschalen BA-Abzug an realitätsnahe Werte vermeidet eine Diskussion über die Verfassungsmäßigkeit der Vorschrift. Eine realitätsgerechte und folgerichtige Typisierung der BA ohne Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG liegt nunmehr vor, da relativ aktuelle Werte aus 2008 des Testbetriebsnetzes des Bundesministeriums für Ernährung, Landwirtschaft und Verbraucherschutz bei der Findung der Prozentsätze zugrunde gelegt wurden. Ebenso wurde die Information berücksichtigt, dass die Holznutzung allgemein seit 2009 zurückgefahren wurde.

Das Herausnehmen der Wiederaufforstungskosten aus den pauschalen BA setzt die geltende BFH-Rspr. um (BFH v. 5.6.2008 – IV R 67/05, BStBl. II 2008, 960 [968]), wobei das Abstellen bei der Ermittlung der pauschalen BA auf die zugeflossenen Betriebseinnahmen folgerichtig nur die abgeflossenen BA abgelten kann und damit das Problem der VZ übergreifenden Geltendmachung von BA löst.

▷ Abs. 52 Abs. 30b: Es handelt sich um eine Folgeänderung aus der Einfügung des neuen Abs. 30a. Der bisherige Abs. 30a und jetzige Abs. 30b wurde inhaltlich nicht geändert.

## Die Änderungen im Detail

### ■ Absatz 1 (Begünstigter Personenkreis)

**Begünstigter Personenkreis:** Abs. 1 beinhaltet für kleinere land- und forstwirtschaftliche Betriebe ein Wahlrecht zur Beantragung eines pauschalen BA-Abzugs bei der Ermittlung der Gewinne aus Holznutzungen.

J 11-5

Da die Vorschrift positiv eine forstwirtschaftlich genutzte Fläche verlangt und negativ regelt, dass es sich um nicht buchführungspflichtige Stpfl. handeln muss, und der Gewinn nicht nach § 4 Abs. 1 ermittelt wird, ist die Begünstigung nicht nur auf land- und forstwirtschaftliche Betriebe begrenzt. Vielmehr sind alle Stpfl. begünstigt, die die persönlichen Voraussetzungen erfüllen und eine forstwirtschaftlich genutzte Fläche von bis zu 50 Hektar bewirtschaften. Dies betrifft dann auch Gewerbetreibende, die nicht buchführungspflichtig sind und den Gewinn nicht nach § 4 Abs. 1 ermitteln. Auch Fälle der Abfärbung iSd. § 15 Abs. 3 Nr. 1 können unter Beachtung der persönlichen Voraussetzungen (nicht buchführungspflichtig, Gewinn nicht nach § 4 Abs. 1 ermittelt) die Begünstigung beantragen.

Die Begünstigung können nur Stpfl. beantragen, die nicht zur Buchführung verpflichtet sind, den Gewinn nicht nach § 4 Abs. 1 ermitteln und deren forstwirtschaftlich genutzte Fläche 50 Hektar nicht übersteigt. Neben reinen Forstbetrieben sind auch landwirtschaftliche Betriebe oder Gewerbetreibende begünstigt. Deren Forstbetriebsanteil darf aber 50 Hektar nicht überschreiten. Auf die Fläche des landwirtschaftlichen Betriebs kommt es dabei nicht an.

► **Antrag:** Der Antrag ist an keine ausdrückliche Form gebunden und damit formfrei. In der Regel wird der Antrag mit der StErklärung bzw. den Angaben zur StErklärung gestellt.

► **Wahlrecht:** Das Wahlrecht kann für ein Wj. und zwar für jedes Wj. neu ausgeübt werden.

► **Rechtsfolge:** Auf den Nachweis der tatsächlichen BA wird verzichtet und die BA werden nach Abs. 2 oder 3 mit Prozentsätzen bezogen auf die Betriebseinnahmen geschätzt.

### ■ Absatz 2 (Pauschalierte Betriebsausgaben bei eingeschlagenem Holz)

---

J 11-6 **Verwertung:** Die pauschalen BA bei eingeschlagenem betragen 55 % der Einnahmen aus der Verwertung des eingeschlagenen Holzes. Die Verwertung des Holzes umfasst zum einen die Veräußerung, zum anderen aber auch die Entnahme. Da die Pauschalierung nach den Grundsätzen des § 4 Abs. 3 vorzunehmen ist, muss im Falle der Entnahme eine fiktive Einnahme berücksichtigt werden. Diese Einnahme gehört mit zur Bemessungsgrundlage, denn Abs. 2 spricht insoweit von „Einnahmen aus der Verwertung“ und nicht von zugeflossenen Einnahmen.

► **Höhe des Gewinns:** Der Gewinn beträgt nach der Pauschalierung 45 % der BE aus eingeschlagenem Holz.

► **Verdoppelung des Prozentsatzes nach § 4 Abs. 1 ForstSchAusglG:** Stpfl., die für ihren Betrieb nicht zur Buchführung verpflichtet sind und ihren Gewinn nicht nach § 4 Abs. 1, § 5 ermitteln, können im Wj. einer Einschlagsbeschränkung nach § 1 ForstSchAusglG zur Abgeltung der BA pauschal 90 % der Einnahmen aus der Verwertung des eingeschlagenen Holzes abziehen.

### ■ Absatz 3 (Pauschalierte Betriebsausgaben bei stehendem Holz)

**Verwertung:** Die pauschalen BA bei stehendem Holz betragen 20 % der Einnahmen aus der Verwertung des stehenden Holzes (Holz auf dem Stamm). Die Verwertung des Holzes umfasst zum einen die Veräußerung, zum anderen aber auch die Entnahme. Da die Pauschalierung nach den Grundsätzen des § 4 Abs. 3 vorzunehmen ist, muss im Falle der Entnahme eine fiktive Einnahme berücksichtigt werden. Diese Einnahme gehört mit zur Bemessungsgrundlage, denn Abs. 2 spricht insoweit von „Einnahmen aus der Verwertung“ und nicht von zugeflossenen Einnahmen. J 11-7

► **Höhe des Gewinns:** Der Gewinn beträgt nach der Pauschalierung 80 % der BE.

► **Erhöhung des Prozentsatzes nach § 4 Abs. 1 ForstSchAusglG:** Stpfl., die für ihren Betrieb nicht zur Buchführung verpflichtet sind und ihren Gewinn nicht nach § 4 Abs. 1, § 5 ermitteln, können im Wj. einer Einschlagsbeschränkung nach § 1 ForstSchAusglG zur Abgeltung der BA pauschal 65 % der Einnahmen aus der Verwertung des stehenden Holzes abziehen.

► **Kritik:** Die Erhöhung bzw. Verdoppelung der Prozentsätze für den pauschalen BA-Abzug in § 4 ForstSchAusglG für den Fall von Einschlagsbeschränkungen ist in einem stl. Nebengesetz verankert, das nicht allen Stpfl. bekannt sein dürfte. Sinnvoll wäre hier sicherlich eine unmittelbare Regelung in § 51 EStDV, was nicht nur der Rechtssicherheit, sondern auch der Klarheit des Gesetzes Rechnung tragen würde. Die Transparenz des StRechts leidet unter solch versteckten Regelungen außerhalb des EStG und EStDV. Zu verfassungsrechtl. Bedenken s. Reimer, FR 2011, 929 (935).

■ **Absatz 4 (Abgeltungswirkung)**

J 11-8 **Umfang der Abgeltungswirkung:** Mit den Pauschsätzen sind sämtliche BA, die im Zusammenhang mit der forstwirtschaftlichen Nutzung der Flächen in einem Wj. stehen, abgegolten. Ausgenommen sind Wiederaufforstungskosten und die Minderung des Buchwerts für das WG Baumbestand.

► **Wiederaufforstungskosten** sind je nach Sachverhalt entweder zu aktivieren (HK für ein neues WG Baumbestand) oder sofort als BA abzugsfähig (vgl. BFH v. 5.6.2008 – IV R 67/05, BStBl. II 2008, 960 [968]; BMF v. 2.3.2010, BStBl. I 2010, 224). Eine Einbeziehung in die Abgeltung aufgrund pauschalierter BA scheidet danach aus.

► **Minderung des Buchwerts des Wirtschaftsguts Baumbestand:** Entsprechendes gilt für Buchwertminderungen infolge des Abgangs eines WG Baumbestand. Diese Aufwendungen sind entweder als sofort abzugsfähige BA oder als HK gesondert zu berücksichtigen (vgl. BFH v. 5.6.2008 – IV R 67/05, BStBl. II 2008, 960 [968]; BMF v. 2.3.2010, BStBl. I 2010, 224).

► **Abgeglichene Betriebsausgaben:** Bemessungsgrundlage für die BA sind, unabhängig von den Entnahmen, die zugeflossenen BE, so dass mit dem pauschalen Ansatz der BA folgerichtig die abgeflossenen BA nach den Grundsätzen des § 4 Abs. 3 abgegolten sind.

■ **Absatz 5 (Ausschluss vom pauschalen Betriebsausgabenabzug)**

J 11-9 **Grenzen der Geltung des pauschalen Betriebsausgabenabzugs:** Für Gewinne aus Waldverkäufen sowie die übrigen Einnahmen des Betriebs gelten die Pauschalierungsregeln ausdrücklich nicht. Diesbezügliche Gewinne werden nach den allgemeinen Grundsätzen ermittelt und erfasst. Als „übrige Einnahmen“ in diesem Zusammenhang kommen zB Jagdpachten in Betracht.