

Arbeitsgruppe Kyrill

Arbeitshilfen zur Bearbeitung von Billigkeitsanträgen aufgrund der Besteuerung von Einkünften aus Holznutzungen infolge des Orkans „Kyrill“



Arbeitsgruppenmitglieder:

Werner Elias, FA Brilon

Dr. Klaus Hillebrand, Forstsachverständiger der OFD Rheinland

Franz-Josef Rehrmann, FA Brilon

Bernd Reinhardt, FA Altena

Manfred Reuber, FA Olpe

Burkhard Schulte-Hötte, Forstsachverständiger der OFD Münster

Iris Stockhausen, OFD Münster (Leitung)

Diane Trierweiler, OFD Münster (Leitung)

Renate Vogt, OFD Münster

Inhaltsübersicht

A. Rechtsgrundlagen	3
B. Beschluss der Abteilungsleiter (Steuer) vom 24. bis 26.09.2007 und Erlass des FM NRW vom 05.11.2007.....	3
I. Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG: Erhöhter Pauschsatz für Betriebsausgaben	3
1. Verfahrensrechtliche Beurteilung	3
2. Besonderheiten	4
a. Nachweispflichten/-möglichkeiten	4
b. Erlösgewichtete Berechnung der erhöhten Pauschsätze.....	4
c. Keine rechtsmissbräuchliche Doppelberücksichtigung von Betriebsausgaben bei jahresübergreifendem Auseinanderfallen von Betriebsausgaben und -einnahmen	8
II. Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG: Billigkeitsmaßnahmen..	9
1. Verfahrensrechtliche Beurteilung	9
2. Voraussetzungen, Rechtsfolgen und Zustimmungsvorbehalte	9
a. Sachliche Billigkeitsgründe.....	9
b. Persönliche (wirtschaftliche) Billigkeitsgründe	9
C. BERECHNUNGSBLATT FÜR BETRIEBSAUSGABEN- PAUSCHSÄTZE	14

A. Rechtsgrundlagen

- § 51 EStDV
- Katastrophenerlass des FM NRW vom 13.02.2007, Az. S 1915 - 6/19 - V A 3
- ergänzender Erlass des FM NRW vom 05.11. 2007, Az. w.o.

B. Beschluss der Abteilungsleiter (Steuer) vom 24. bis 26.09.2007 und Erlass des FM NRW vom 05.11.2007

I. Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG: Erhöhter Pauschsatz für Betriebsausgaben

Bei forstwirtschaftlichen Betrieben, die nicht zur Buchführung verpflichtet sind und den Gewinn nicht nach § 4 Abs. 1 EStG ermitteln, kann zur Abgeltung der Betriebsausgaben auf Antrag nach § 51 Abs. 1 EStDV ein Pauschsatz von 65 vom Hundert der Einnahmen aus der Holznutzung abgezogen werden. Soweit hierin durch den Orkan „Kyrill“ verursachte Kalamitätsnutzungen enthalten sind, kann für diese Nutzungen ein Pauschsatz von 90 vom Hundert abgezogen werden.

Nach § 51 Abs. 2 EStDV beträgt der Pauschsatz zur Abgeltung der Betriebsausgaben 40 vom Hundert, soweit das Holz auf dem Stamm verkauft wird. Soweit hierin durch den Orkan „Kyrill“ verursachte Kalamitätsnutzungen enthalten sind, kann ein Pauschsatz von 65 vom Hundert abgezogen werden.

Durch die Anwendung der o. a. Pauschsätze sind die Betriebsausgaben im Wirtschaftsjahr der Holznutzung einschließlich der Wiederaufforstungskosten unabhängig von dem Wirtschaftsjahr ihrer Entstehung abgegolten. Die erhöhten Pauschbeträge können auch für in Folgejahren zufließende Holzerlöse angesetzt werden, sofern nicht bereits in den Vorjahren hiermit zusammenhängende Betriebsausgaben bei der Gewinnermittlung berücksichtigt worden sind.

Diese Regelung gilt nicht für die Ermittlung des Gewinns aus Waldverkäufen.

1. Verfahrensrechtliche Beurteilung

Bei der Erhöhung der Betriebsausgaben-Pauschsätze handelt es sich um eine typisierende Vereinfachungsregelung zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen bei Waldbesitzern mit kleinen (land- und) forstwirtschaftlichen Betrieben, die nicht buchführungspflichtig sind.

Im Jahr 1999/2000 hat der Orkan „Lothar“ zu vergleichbaren Schäden v.a. im süddeutschen Raum geführt. Auswertungen des BMELV im Rahmen des jährlichen Agrarberichtes haben ergeben, dass die Betriebsausgaben der Betriebe mit mehr als 200 ha Forstbetriebsfläche in dem Forstwirtschaftsjahr 2000 bundesweit zwischen 76 vom Hundert und 90 vom Hundert der Betriebseinnahmen lagen (vgl. Tab. 51 der BT-Drucksache 14/8202). Von daher bilden die erhöhten Betriebsausgaben-Pauschsätze von 90 bzw. 65 vom Hundert die tatsächlichen Betriebsausgaben im Durchschnitt angemessen ab.

2. Besonderheiten

Bei der Bearbeitung von Erklärungen, in denen die erhöhten Pauschsätze geltend gemacht werden, ist insbesondere Folgendes zu beachten:

a. Nachweispflichten/-möglichkeiten

Für die Inanspruchnahme der erhöhten Betriebsausgaben-Pauschsätze sind die Kalamitätsnutzungen infolge des Orkans „Kyrill“ in geeigneter Form nachzuweisen (z. B. durch Kalamitäts-Voranmeldungen an das Finanzamt, Luftbilder o. ä.). Um eine Vereinfachung zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen für zahlreiche Waldbesitzer mit kleinen forstwirtschaftlichen (Teil-)Betrieben zu erreichen, ist die Gewährung der erhöhten Pauschsätze weder vom Vorhandensein eines durch die Finanzverwaltung festgesetzten Nutzungssatzes noch von der Gewährung der Tarifiermäßigung des § 34b EStG abhängig.

b. Erlösgewichtete Berechnung der erhöhten Pauschsätze

Unterschiedliche Pauschsätze je nach Aufarbeitungszustand des Holzes beim Verkauf (Aufgearbeitet durch den Forstbetrieb bzw. Verkauf auf dem Stamm) und die ausschließliche Anwendung der erhöhten Pauschsätze auf Betriebsausgaben im Zusammenhang mit Einnahmen aus Holznutzungen infolge Kyrill (vgl. Beschluss der Abteilungsleiter Steuern vom 24. bis 26.09.2007) erfordern eine getrennte erlösgewichtete Berechnung der Pauschsätze.

Hierbei sind für die Berechnung der tarifbegünstigten Einkünfte im Rahmen der Anlage Forstwirtschaft die begünstigten Holznutzungen letztlich so zu berechnen, dass von den Erlösen aus Kalamitätsholz (Kyrill + nicht Kyrill) die Betriebsausgaben mit einem einheitlichen Pauschsatz abzuziehen sind. Deshalb sind auf der Ebene der gewichteten Berechnung der Pauschsätze Erlöse aus Kalamitätsnutzungen infolge Kyrill, infolge anderer Ursachen sowie alle Nicht-Kalamitätsnutzungen jeweils getrennt zu berücksichtigen, um bei der Zuordnung der Betriebsausgaben unerwünschte Auswirkungen der erhöhten Betriebsausgaben-Pauschsätze auf die nicht begünstigten Einkünfte möglichst zu vermeiden.

Zur Vereinheitlichung dieser Berechnung wird der Rechengang im Anhang wiedergegeben und ein Berechnungsblatt für die erlösgewichtete Berechnung zur Verfügung gestellt.

Beispiel zur Berechnung von Pauschsätzen für Betriebsausgaben

Nutzungssatz:	200 fm
Gesamteinschlag:	600 fm
Kalamität	500 fm, davon 400 fm Holznutzungen infolge Kyrill

Annahme: Der Einschlag bzw. die Aufarbeitung von Kalamitätsholz erfolgt im Auftrag des Waldbesitzers durch Unternehmer. Der Verkauf des Holzes aus Normalnutzung erfolgt auf dem Stamm (d.h. Einschlag durch Holzkäufer).

Neben dem Eintrag der mittleren Pauschsätze in der Anlage Forstwirtschaft ist auch ein direkter Eintrag der pauschaliert berechneten Betriebsausgaben als Eintrag in Anlage L auf Seite 3 möglich, wenn eine Tarifbegünstigung nach § 34b EStG nicht gewährt werden kann (z.B. bei fehlendem Nutzungssatz).

Beispiel: Berechnung von Pauschsätzen in Berechnungsblatt

Ze 1	Beispiel: Kyrill-Einschlag und weitere Kalamitäten in Eigenregie weitere Nutzungen als a.d.Stamm-Verkauf		
2	Steuernummer	Wirtschaftsjahr 06/07	Erklärung vom:
3	Berechnungsblatt zur Ermittlung der pauschalen Betriebsausgaben bei Vorliegen von Kyrill-Kalamitätsnutzung		Mengen
4	für die Anlage Forstwirtschaft bzw. Anlage L	Kalamitätsanerkennung der OFD (gesamt im Wj):	500 fm
5		davon infolge Kyrill:	400 fm
6	Kalamitätsnutzung infolge Kyrill im Wirtschaftsjahr		
7	<small>(Pauschalierung nach Erl. FM-NW vom 5.11.2007: S 1915-6/19-V A 3)</small>		
8		Einnahmen	davon Betriebsausgaben
9	Holzwerbung in Eigenregie (bzw. Unternehmer)	20.000,00 €	x 90% = 18.000,00 €
10	Verkauf auf dem Stamm (Einschlag durch Holzkäufer)	€	x 65% = €
11	Restliche Kalamitätsnutzung im Wirtschaftsjahr		
12	<small>(Pauschalierung nach § 51 EStDV)</small>		
13	Holzwerbung in Eigenregie (bzw. Unternehmer)	5.000,00 €	x 65% = 3.250,00 €
14	Verkauf auf dem Stamm (Einschlag durch Holzkäufer)	€	x 40% = €
15	Summe	25.000,00 €	21.250,00 €
16	<small>[Kalamität] Summe Betriebsausgaben / Summe Einnahmen x 100 =</small>		
17	gewogener Pauschsatz für Betriebsausgaben bei Kalamitätsnutzung: 85,00% der jeweiligen Einnahmen		
18	↓ Eintrag in Anlage Forstwirtschaft: Sp. 4-6, Ze 20 (bzw. 19, Version 11/2007)		
19	Alle anderen Holznutzungen (ohne Kalamitätsnutzungen)		
20	<small>(Pauschalierung nach § 51 EStDV)</small>		
21		Einnahmen	Betriebsausgaben
22	Holzwerbung in Eigenregie (bzw. Unternehmer)	€	x 65% = €
23	Verkauf auf dem Stamm (Einschlag durch Holzkäufer)	4.000,00 €	x 40% = 1.600,00 €
24	Summe	4.000,00 €	1.600,00 €
25	<small>[ohne Kalamität] Summe Betriebsausgaben / Summe Einnahmen x 100 =</small>		
26	gewogener Pauschsatz für Betriebsausgaben bei anderen Holznutzungen: 40,00% der jeweiligen Einnahmen		
27	↓ Eintrag in Anlage Forstwirtschaft: Sp. 2-3, Ze. 20 (bzw. Ze. 19, Version 11/2007)		
28	Anmerkungen: Die erhöhten Betriebsausgaben-Pauschsätze gelten nur für Holznutzungen infolge Kyrill. Die Systematik der Berechnung begünstigter außerordentlicher Einkünfte aus Forstwirtschaft erfordert deshalb eine getrennte Berücksichtigung der verschiedenen Holznutzungen (Kyrill-/sonstige Kalamitäts-/ alle anderen Nutzungen). <small>Gelb: Eingabefelder. Zeilen 18+19 (17+18) der Anlage Forstwirtschaft sind für Betriebsausgabenpauschalierer nicht auszufüllen. Die Verteilung der Betriebsausgaben erfolgt über Ze 20 (19). Die Quersumme der Zeile 20 (19) ergibt nicht 100 %.</small>		
29	Soweit keine tarifermäßigte Besteuerung nach § 34b beantragt wird - Eintrag in Anlage L -		
30	Summe der Einnahmen aus		
31	übriger Forstwirtschaft	€	
32	Holznutzung	29.000,00 €	abzgl. pauschal 22.850,00 €
33		<small>Ze 15+Ze 24</small>	<small>Ze 15+Ze 24</small>
34	Gewinne aus forstwirtschaftlicher Nutzung bei Betriebsausgabenpauschalierung (Eintrag in Ze 114 der Anlage L)		6.150,00 €

Berechnungsblatt

Anlage Forstwirtschaft

Eintrag mit getrennter BA-Berechnung (Kyrill- / Kalamität ohne Kyrill / sonst. Nutzungen)

Name des Steuerpflichtigen		Beispiel: Kyrill-Einschlag und weitere Kalamitäten in Eigenregie weitere Nutzungen als a.d.Stamm-Verkauf	
2	Steuernummer	Wirtschaftsjahr	06/07
3 Berechnungsblatt zur Ermittlung der pauschalen Betriebsausgaben bei Vorliegen von Kyrill-Kalamitätsnutzung für die Anlage Forstwirtschaft bzw. Anlage L			
		Kalamitätsanerkennung der OFD (gesamt im Wj):	500 fm
		davon infolge Kyrill:	400 fm
4 Kalamitätsnutzung infolge Kyrill im Wirtschaftsjahr (Pauschalierung nach Erl. FM-NW vom 5.11.2007; § 1915-6/19-V A 3)			
Einnahmen		davon Betriebsausgaben	
pauschal		pauschal	
9	Holzwerbung in Eigenregie (bzw. Unternehmer)	20.000,00 € x 90% =	18.000,00 €
10	Verkauf auf dem Stamm (Einschlag durch Holzkäufer)	€ x 65% =	€
11 Restliche Kalamitätsnutzung im Wirtschaftsjahr (Pauschalierung nach § 51 EStDV)			
Einnahmen		Betriebsausgaben	
pauschal		pauschal	
13	Holzwerbung in Eigenregie (bzw. Unternehmer)	5.000,00 € x 65% =	3.250,00 €
14	Verkauf auf dem Stamm (Einschlag durch Holzkäufer)	€ x 40% =	€
15	Summe	25.000,00 €	21.250,00 €
16 [Kalamität] Summe Betriebsausgaben / Summe Einnahmen x 100 =			
17 gewogener Pauschsatz für Betriebsausgaben bei Kalamitätsnutzung: 85,00% der jeweiligen Einnahmen			
18 Eintrag in Anlage Forstwirtschaft: Sp. 4-6, Ze 20 (bzw. 19, Version 11/2007)			
19 Alle anderen Holznutzungen (ohne Kalamitätsnutzungen) (Pauschalierung nach § 51 EStDV)			
Einnahmen		Betriebsausgaben	
pauschal		pauschal	
21	Holzwerbung in Eigenregie (bzw. Unternehmer)	€ x 65% =	€
23	Verkauf auf dem Stamm (Einschlag durch Holzkäufer)	4.000,00 € x 40% =	1.600,00 €
24	Summe	4.000,00 €	1.600,00 €
25 [ohne Kalamität] Summe Betriebsausgaben / Summe Einnahmen x 100 =			
26 gewogener Pauschsatz für Betriebsausgaben bei anderen Holznutzungen: 40,00% der jeweiligen Einnahmen			
27 Eintrag in Anlage Forstwirtschaft: Sp. 2-3, Ze. 20 (bzw. Ze. 19, Version 11/2007)			
28 Anmerkungen: Die erhöhten Betriebsausgaben-Pauschsätze gelten nur für Holznutzungen infolge Kyrill. Die Systematik der Berechnung begünstigter außerordentlicher Einkünfte aus Forstwirtschaft erfordert deshalb eine getrennte Berücksichtigung der verschiedenen Holznutzungen (Kyrill-/sonstige Kalamitäts-/ alle anderen Nutzungen). Gelb: Eingabefelder. Zeilen 18+19 (17+18) der Anlage Forstwirtschaft sind für Betriebsausgabepauschalierung nicht auszufüllen. Die Verteilung der Betriebsausgaben erfolgt über Ze 20 (19). Die Quersumme der Zeile 20 (19) ergibt nicht 100 %.			
29 Soweit keine tarifermäßigte Besteuerung nach § 34b beantragt wird - Eintrag in Anlage L -			
Summe der Einnahmen aus		übriger Forstwirtschaft	
30	€	€	
Holznutzung		abzgl. pauschal	
32	29.000,00 €	22.850,00 €	
Ze 15+Ze 24		Ze 15+Ze 24	
34 Gewinne aus forstwirtschaftlicher Nutzung bei Betriebsausgabepauschalierung (Eintrag in Ze 114 der Anlage L)			
		6.150,00 €	

9	Wirtschaftsjahr	Einkünfte aus den einzelnen Holznutzungsarten					
		Gesamtnutzung fm 1	ordentliche Nutzung fm 2	außerordentliche (einschl. nachgeholt) Nutzung fm 3	innerhalb des Nutzungssatzes fm 4	Kalamitätsnutzungen über dem Nutzungssatz fm 5	über dem doppelten Nutzungssatz fm 6
10	Einschlag	600	100	0	100	200	200
11	davon verkauft	600	100	0	100	200	200
12	noch nicht verkauft	0					
13	Einnahmen	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR
13	Durchschnittsfestmeterpreis	40		0	50	50	50
14	Roherlöse						
14	durch Verkauf von Holz		4.000		5.000	10.000	10.000
15	abzüglich: Bilanzansatz d. Vorjahres für im Wj. verkauftes Holz	-	-	-	-	-	-
16	Maßgebende Roherlöse insgesamt (Zeile 14 abzüglich Zeile 15)		4.000	0	5.000	10.000	10.000
17	Betriebsausgaben (aufgeteilt nach dem Verhältnis der Roherlöse) nach § 34 b Abs. 2 Nr. 1 EStG	100 %					
18	Gesamtbetrag aus Zeile 57	0 €			€	€	€
19	nach § 34 b Abs. 2 Nr. 2 EStG	100 %	40,00 %		85,00 %	85,00 %	85,00 %
20	Gesamtbetrag aus Zeile 65	22.850	1.600		4.250	8.500	8.500
21	Zeile 16 abzüglich Summe der Zeilen 18 und 20		2.400	0	750	1.500	1.500
22	Einkünfte aus nachgeholten Nutzungen Betrag aus Zeile 102			0			
		Zeile 21 abzügl. Zeile 22					
23	Einkünfte aus den Holznutzungsarten des im Kj. beginnenden Wj.	=	0		750	1.500	1.500

18	Gesamtbetrag aus Zeile 57	Einheitlicher Pauschsatz					
		EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	
18	0 €	76,17 %		76,17 %	76,17 %	76,17 %	
20	Gesamtbetrag aus Zeile 65	22.850	3.047		3.809	7.617	7.617
21	Zeile 16 abzüglich Summe der Zeilen 18 und 20		953	0	1.191	2.383	2.383
22	Einkünfte aus nachgeholten Nutzungen Betrag aus Zeile 102			0			
		Zeile 21 abzügl. Zeile 22					
23	Einkünfte aus den Holznutzungsarten des im Kj. beginnenden Wj.	=	0		1.191	2.383	2.383

Beispiel: Eintrag der Berechnungsergebnisse in Anlage L, Seite 2 (Auszug)

Bei Abgabe der Anlage Weinbau übertragen nach Zeile 5 der Anlage Weinbau.							
Einkünfte aus Forstwirtschaft bei Pauschalierung der Betriebsausgaben (Angaben sind nur erforderlich, wenn keine Anlage Forstwirtschaft abgegeben wird.)							
61	Einnahmen	Holzverkauf auf dem Stamm	Vgl. Anlage €	übrige Holzerlöse	Vgl. Anlage €	übrige Forstwirtschaft	Vgl. Anlage €
62	Nur bei forstwirtschaftlicher Nutzung und Gewinnermittlung nach § 13 a oder § 4 Abs. 3 EStG (nicht bei Waldverkäufen):		Pauschale Abgeltung der Betriebsausgaben wird beitrags nach		§ 51 EStDV: 65 % oder 40 %	Forstschäden-Ausgleichsgesetz: 90 % oder 65 %	
Tierhaltung einschl. Pensionstierhaltung und Lohnaufzucht							
Jahresdurchschnittsbestand im WJ. 2007 / 2008 (2008)							
(Bitte stets ausfüllen.)							
		Anzahl	VE gesamt		Anzahl	VE gesamt	
63	Rindvieh Kälber und Jungvieh unter 1 Jahr einschl. Mastkälber (0,3 VE)			Schafe unter 1 Jahr einschl. Mastlämmer (0,05 VE)			
64	Jungvieh 1-2 Jahre (0,7 VE)			1 Jahr alt und älter (0,1 VE)			
65	Zuchtbullen und Zügelochsen (1,2 VE)			Schweine Zuchtschweine (0,33 VE)			
66	Masttiere (Mastlämmer) - Mastdauer weniger als 1 Jahr - (1 VE)			Kaninchen Zucht- und Angerkaränchen (0,025 VE)			
67	Färsen älter als 2 Jahre (1 VE)			Geflügel Leghennen (0,02 VE)			
68	Kühe (1 VE)			Leghennen aus zugekauften Junghennen (0,0183 VE)			
69	Ziegen (0,08 VE)			Zuchtenten, Zuchtputen und Zuchtgänse (0,04 VE)			
70	Pferde unter 3 Jahre und Kleinpferde (0,7 VE)			Sonstige (z. B. Damtiere, Alpakas, Lamas, Strauße)			Zwischensumme 1
71	3 Jahre alt und älter (1,1 VE)			Tierart			Zwischensumme 2 +
72	Zwischensumme 1			Zwischensumme 2			Summe Tierbestand =

2007AnIL073

2007AnIL073

Anlage L, Seite 3 (Auszug)

106	Forstwirtschaftliche Nutzung		Vergleichswert je Hektar	X	=
107	Weinbau		Vergleichswert je Hektar	X	=
108	Gärtnerische Nutzung		Vergleichswert je Hektar	X	=
109	sonstige land- und forstwirtschaftliche Nutzung Weihnachtsbaumkultur		Vergleichswert je Hektar	X	=
110	Art:		Vergleichswert		▶
111	Abbauland		Einzeltragswert		▶
112	Geringstland		50	X	=
113	Nebenbetriebe, Art:		Einzeltragswert		▶
114	Gewinne aus forstwirtschaftlicher Nutzung			X	bei Pauschalierung der Betriebsausgaben (vgl. Zeilen 61 und 62)
	X lt. beigefügter Gegenüberstellung der Einnahmen und Ausgaben				6.150 € Vgl. Anlage
115	Gewinne aus der Veräußerung / Entnahme von Grund und Boden und / oder Gebäuden (vgl. Zeilen 47 bis 51)				
116	Gewinne aus der Veräußerung / Entnahme von Anlagevermögen im Zusammenhang mit einer Betriebsumstellung (§ 13 a Abs. 6 Nr. 2 EStG) (Erläuterungen auf besonderem Blatt)				
117	Einnahmen aus Dienstleistungen und vergleichbaren Tätigkeiten für Nichtlandwirte (§ 13 a Abs. 6 Nr. 3 EStG) (Erläuterungen auf besonderem Blatt)				
118	Gewinne aus der Auflösung von Rücklagen	X	nach § 6 c EStG	X	für Ersatzbeschaffung
119	Vereinnahmte Miet- und Pachtzinsen einschließlich Betrag lt. Zeile 41 (§ 13 a Abs. 3 Satz 1 Nr. 4 EStG); Entgelte für die Nutzungsüberlassung von Wirtschaftsgütern (in Zeile 117 nicht enthalten)				
120	Vereinnahmte Kapitalerträge, die sich aus Kapitalanlagen von Veräußerungserlösen i. S. d. Zeilen 115 und 116 ergeben (§ 13 a Abs. 3 Satz 1 Nr. 5 EStG)				
121	Verausgabte Pachtzinsen einschließlich Betrag lt. Zeile 36 und dauernde Lasten (§ 13 a Abs. 3 Satz 2 EStG)				
122	Schuldzinsen abzüglich Zinszuschüsse (Grund und Höhe der Schulden auf besonderem Blatt erläutern)				

2007AnIL074

2007AnIL074

c. Keine rechtsmissbräuchliche Doppelberücksichtigung von Betriebsausgaben bei jahresübergreifendem Auseinanderfallen von Betriebsausgaben und Einnahmen

Der nichtbilanzierende Forstwirt kann wählen, ob er die tatsächlich entstandenen Betriebsausgaben geltend machen will oder die Pauschalierung nach § 51 EStDV bevorzugt. Grundsätzlich kann er diese Entscheidung für jeden Veranlagungszeitraum gesondert treffen.

Diese Entscheidungsfreiheit ist hinsichtlich der erhöhten Pauschbeträge eingeschränkt, wenn die Entstehung der Betriebsausgaben und der Zufluss der Einnahmen aus dem Verkauf der durch „Kyrill“ verursachten Kalamitätsnutzungen nicht im selben Jahr liegen.

In aufeinander folgenden Jahren mit Wechsel zwischen tatsächlichem Nachweis der Betriebsausgaben und Anwendung der erhöhten Betriebsausgaben-Pauschsätze ist stets darauf zu achten, dass eine Doppel-Berücksichtigung von Betriebsausgaben ausgeschlossen ist.

Beispiel:

Beim Forstwirt F fallen im Wirtschaftsjahr 2006/07 Betriebsausgaben für die kyrillbedingte Holzaufarbeitung i.H. von 60.000 Euro an. Die Einnahmen aus dem Verkauf dieses Holzes i.H. von 110.000 Euro fließen mit 10.000 € im gleichen Wirtschaftsjahr, mit 100.000 € erst im Wj. 2007/08 zu; weitere Betriebsausgaben fallen im Wj. 2007/08 nicht an. Für das Wj. 2006/07 erklärt F einen Verlust aus Forstwirtschaft i.H. von 50.000 Euro; für das Wj. 2007/08 erklärt er einen Gewinn i.H. von 10.000 Euro (= 100.000 Euro \cdot 90 vom Hundert Betriebsausgaben).

Lösung:

Würde F erklärungsgemäß veranlagt werden, führte dies zu einer über das Ziel der Vereinfachungsregel hinausgehenden Doppelbegünstigung.

F kann daher

- durchgängig den Nachweis der tatsächlichen Betriebsausgaben oder
- durchgängig die erhöhte Pauschalierung wählen.

Die günstigste Variante für F ist in diesem Fall die Inanspruchnahme des erhöhten Betriebsausgaben-Pauschbetrages in beiden Wirtschaftsjahren (9.000 € [Wj 06/07] + 90.000 € [07/08] = 99.000 € Betriebsausgaben-Ansatz).

Bei durchgehendem Nachweis der Betriebsausgaben ist eine tarifermäßigte Besteuerung der verbleibenden Gewinnanteile wegen R 34b.4 Satz 1 EStR 2005 ausgeschlossen, da diese Gewinne aus Kalamitätsnutzungen nur insoweit einer Steuervergünstigung unterliegen, als nicht in früheren Veranlagungszeiträumen mit diesen Holznutzungen unmittelbar zusammenhängende Betriebsausgaben die Einkünfte des Steuerpflichtigen gemindert haben.

II. Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG: Billigkeitsmaßnahmen

Über darüber hinausgehende Billigkeitsanträge - insbesondere von bilanzierenden Steuerpflichtigen - entscheiden die örtlich zuständigen Finanzämter durch Einzelfallentscheidung unter Beachtung der allgemeinen Grundsätze.

1. Verfahrensrechtliche Beurteilung

Für bilanzierende Steuerpflichtige kommen ebenfalls Billigkeitsmaßnahmen in Betracht. Hier sind Billigkeitsanträge aus sachlichen und aus persönlichen (wirtschaftlichen) Billigkeitsgründen denkbar.

2. Voraussetzungen, Rechtsfolgen und Zustimmungsvorbehalte

a. Sachliche Billigkeitsgründe

Weitergehende Billigkeitsanträge aus sachlichen Billigkeitsgründen werden regelmäßig keine Aussicht auf Erfolg haben können, weil der Gesetzgeber insbesondere in § 34b EStG geregelt hat, wie Gewinne aus Forstwirtschaft zu besteuern sind, die aus Holznutzungen infolge höherer Gewalt (Kalamitätsnutzungen) entstanden sind. Darüber hinaus gehende steuerliche Erleichterungen hat er an Voraussetzungen (z. B. Verordnung einer Einschlagsbeschränkung im Zusammenhang mit § 5 Forstschäden-Ausgleichsgesetz) geknüpft, die nicht erfüllt sind. Im Ergebnis ist deshalb regelmäßig davon auszugehen, dass die vorgesehene Besteuerung von Gewinnen aus Kalamitätsnutzungen infolge des Orkans „Kyrill“ den Wertungen des Gesetzgebers nicht zuwiderläuft.

b. Persönliche (wirtschaftliche) Billigkeitsgründe

Sollten weitergehende Anträge aus persönlichen (wirtschaftlichen) Billigkeitsgründen gemäß §§ 163, 222, 227 AO gestellt werden, müssen jeweils die Voraussetzungen „Würdigkeit“ und „Bedürftigkeit“ erfüllt sein. Dabei kann zur Vereinheitlichung der Rechtsanwendung von folgenden Grundsätzen ausgegangen werden.

aa. Würdigkeit

Würdigkeit im Sinne der Billigkeitsregelungen der Abgabenordnung liegt vor, wenn der Steuerpflichtige seine mangelnde Leistungsfähigkeit nicht selbst herbeigeführt oder durch sein Verhalten nicht eindeutig gegen die Interessen der Allgemeinheit verstoßen hat. Die Würdigkeit ist grundsätzlich gegeben, wenn der Steuerpflichtige durch unabwendbare Ereignisse in eine Notlage geraten ist. Der Orkan „Kyrill“ ist ein solches Ereignis, so dass im Regelfall von der Würdigkeit auszugehen ist. Davon unberührt bleibt jedoch die Prüfung der Würdigkeit im Einzelfall, wenn der Finanzverwaltung besondere Erkenntnisse vorliegen, aus denen sich Anhaltspunkte für eine mögliche Unwürdigkeit im Sinne der Billigkeitsregelungen der Abgabenordnung ergibt.

bb. Bedürftigkeit

Ist die persönliche oder wirtschaftliche Existenz eines Steuerpflichtigen durch die Versagung einer Billigkeitsmaßnahme gefährdet, spricht dies für die Bedürftigkeit.

Die wirtschaftliche Existenz ist gefährdet, wenn es dem Steuerpflichtigen ohne Billigkeitsmaßnahme nicht möglich ist, seinen notwendigen Lebensunterhalt zu bestreiten oder die Erwerbstätigkeit fortzusetzen. Auch die Gefährdung eines Betriebs kann die Besteuerung unbillig werden lassen.

Zur Vereinheitlichung der Rechtsanwendung kann davon ausgegangen werden, dass in den Fällen, in denen

- die durch den Orkan „Kyrill“ verursachten Kalamitätsnutzungen das Dreifache des Nutzungssatzes i. S. des § 34b EStG überschritten haben und
- der/die Steuerpflichtige im Durchschnitt der drei veranlagten Jahre 2003, 2004 und 2005 vergleichsweise geringe Einkünfte außerhalb der Land- und Forstwirtschaft erzielt hat,

die Bedürftigkeit i. S. der oben genannten Vorschriften der AO nicht näher geprüft werden muss, sondern als gegeben unterstellt werden kann. Die Gewichtung der Einkünfte außerhalb der Land- und Forstwirtschaft als vergleichsweise gering orientiert sich in überschlägiger Weise an den Einstiegsgrenzen zur Einkommensteuerpflicht. Kinder sind zugunsten der/des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen. Eine Zusammenveranlagung ist ebenfalls zu beachten.

cc. Rechtsfolge: Rücklage

Unter den genannten Voraussetzungen kommt insbesondere folgende abweichende Steuerfestsetzung nach § 163 Satz 2 AO in Betracht:

- Soweit die Kalamitätsnutzungen infolge Kyrill den **dreifachen Nutzungssatz übersteigen**, kann eine den steuerlichen Gewinn mindernde **Rücklage** gebildet werden.
- Soweit diese Kalamitätsnutzungen **unterhalb des dreifachen Nutzungssatzes** liegen, sollen sie nach Maßgabe des **§ 34b EStG** und der Tz. 2.2.3 des Katastrophenerlasses besteuert werden. Voraussetzung für die Anwendbarkeit des § 34b EStG, der Tz. 2.2.3 des Katastrophenerlasses und der Billigkeitsmaßnahme „Rücklage“ ist das Vorliegen eines durch die Finanzverwaltung anerkannten gültigen Nutzungssatzes.

Die Rücklage kann erstmalig für das erste nach dem 19. Januar 2007 endende Wirtschaftsjahr gebildet werden und ist in gleich bleibenden Jahresbeträgen bis zu dem Wirtschaftsjahr aufzulösen, das nach dem 19. Januar 2017 endet. Auf den entstehenden Gewinn finden § 34b Abs. 3 EStG und Tz. 2.2.3 des Katastrophenerlasses keine Anwendung.

Die Zuführung zu der Rücklage ist begrenzt auf die um die anteiligen Betriebsausgaben nach § 34b Abs. 2 Nr. 2 EStG (sog. „Kosten 2“, variable Kosten) verminderten Einnahmen aus Kalamitätsnutzungen infolge des Orkans „Kyrill“, soweit diese Nutzungen den dreifachen Nutzungssatz übersteigen. Werden Rückstellungen für z. B. Wiederaufforstungsverpflichtungen gebildet, sind die Rückstellungen rücklagenmindernd zu berücksichtigen. Zuführungen sind auch in mehreren Wirtschaftsjahren möglich. Für jede Zuführung ist eine eigenständige Rücklage zu bilden.

Zuschüsse aus öffentlichen Mitteln (insbesondere EU-Beihilfen und Förderprogramme des Landes NRW), die aufgrund des Orkans „Kyrill“ gewährt werden, mindern etwaige Rückstellungen zur Wiederaufforstung. Durch die Minderung der Rückstellung sowie durch die Aktivierung der Forderung auf öffentliche Mittel entstehende Erträge gelten als Einnahmen aus Kalamitätsnutzungen infolge des Orkans „Kyrill“.

Sollte bis zum 30. September 2008 doch noch eine auf den Folgen des Orkans Kyrill beruhende Holzeinschlagsbeschränkung im Sinne des § 1 Abs. 1 Forstschäden-Ausgleichsgesetz verordnet werden, sind bestehende Rücklagen zum Schluss des Wirtschaftsjahres aufzulösen, in dem die Verkündung der Beschränkung erfolgt, und die Auflösungsbeträge nach § 34b Abs. 3 Nr. 2 EStG zu versteuern.

Im Wirtschaftsjahr der Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe sind die in Vorjahren gebildeten Rücklagen gewinnerhöhend aufzulösen. Der dabei entstehende Gewinn rechnet nicht zum Veräußerungs- oder Aufgabegewinn. Auf den entstehenden Gewinn finden § 34b Abs. 3 EStG und Tz. 2.2.3 des Katastrophenerlasses keine Anwendung.

Rücklagen sind nach Übergang der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG entsprechend den o. g. Grundsätzen bis zu dem nach dem 19. Januar 2017 endenden Wirtschaftsjahr fortzuführen.

Eine Verzinsung des Auflösungsbetrages in Form eines Gewinnzuschlags erfolgt nicht.

Beispiel:

Ein Forstbetrieb mit einem Nutzungssatz von 1.000 fm hat einen Einschlag im Wirtschaftsjahr 06/07 von 10.000 fm, davon 1.000 fm Normalnutzung und 9.000 fm Kalamitätsnutzungen infolge Kyrill. Alles Holz wird im Wirtschaftsjahr für 410.000 € verkauft, darin sind 360.000 € Erlöse für Kalamitätsholz enthalten. Durch die ausschließliche Zuordnung der festen Betriebsausgaben nach § 34b Abs. 2 Nr. 1 und die Verteilung der anderen Betriebsausgaben nach § 34b Abs. 2 Nr. 2 im Verhältnis der Einnahmen aus allen Holznutzungsarten soll in diesem Beispiel innerhalb des Nutzungssatzes ein Verlust von 4.390 € entstehen.

Für 1.000 fm Kalamitätsholz oberhalb des Nutzungssatzes verbleiben begünstigte Einkünfte von 20.488 €, die gemäß § 34b Abs. 3 mit der Hälfte des durchschnittlichen Steuersatzes zu versteuern sind. Auf 8.000 fm Kalamitätsholz oberhalb des zweifachen Nutzungssatzes entfallen 163.902 €.

Lösung:

Zur Berechnung der maximal rücklagefähigen Gewinne sind die mit dem Durchschnittserlös der gesamten Kalamitätsholzverkäufe (ggf. inkl. Kalamitätsholz anderer Ursachen) aus dem betreffenden Jahr multiplizierten Kyrill-Holzverkäufe um eine dem dreifachen Nutzungssatz entsprechende Holzmenge zu reduzieren: 9.000 fm abzgl. (3 x 1.000 fm =) 3.000 fm = 6.000 fm.

Für den Fall, dass nach Entscheidung des Waldbesitzers sämtliche rücklagefähigen anteiligen Einkünfte in eine gewinnmindernde Rücklage eingestellt werden sollen,

verbleiben mit dem ¼-Steuersatz zu begünstigende Einkünfte in Höhe von 40.976 € und ein maximaler Zuführungsbetrag für die Kyrill-Rücklage von 163.902 abzgl. 40.976 € = 122.926 €

Diese Gewinnrücklage ist in gleichbleibenden Jahresbeträgen bis zum Wirtschaftsjahr 2016/17 gewinnerhöhend aufzulösen. Diese Jahresbeträge beeinflussen – anders als die ggf. parallel mögliche Bildung bzw. Erhöhung von Rücklagen nach § 3 Forstschäden-Ausgleichsgesetz – die § 34b-Begünstigungsberechnungen der Folgejahre nicht.

Rücklagenbildung: Auszug aus Anlage Forstwirtschaft, Seite 1

7	Nutzungssatz ab Wj.	1.10.2004	1.000	fm	Betriebsstätte				
8	geändert ab Wj.			fm	Betriebsstätte				
Einkünfte aus den einzelnen Holznutzungsarten									
9	Wirtschaftsjahr	Gesamtnutzung	ordentliche Nutzung	außerordentliche (einschl. nachgeholt) Nutzung	innerhalb des Nutzungssatzes	Kalamitätsnutzungen über dem Nutzungssatz	über dem doppelten Nutzungssatz		
	2006/07	fm 1	fm 2	fm 3	fm 4	fm 5	fm 6		
10	Einschlag	10.000	1.000			1.000	8.000		
11	davon verkauft	10.000	1.000			1.000	8.000		
12	noch nicht verkauft	0	0			0	0		
13	Einnahmen	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR		
	Durchschnittsfestmeterpreis	50				40	40		
14	Roherlöse durch Verkauf von Holz		50.000			40.000	320.000		
15	abzüglich: Bilanzansatz d. Vorjahres für im Wj. verkauft Holz		–	–	–	–	–		
16	Maßgebende Roherlöse insgesamt (Zeile 14 abzüglich Zeile 15)		50.000	0	0	40.000	320.000		
17	Betriebsausgaben (aufgeteilt nach dem Verhältnis der Roherlöse) nach § 34 b Abs. 2 Nr. 1 EStG	100 %	100,00 %			%			
18	Gesamtbetrag aus Zeile 57	30.000 €	30.000 €			€			
19	nach § 34 b Abs. 2 Nr. 2 EStG	100 %	12,20 %	%	%	9,76 %	78,05 %		
20	Gesamtbetrag aus Zeile 65	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR		
		200.000	24.390			19.512	156.098		
21	Zeile 16 abzüglich Summe der Zeilen 18 und 20		-4.390	0	0	20.488	163.902		
22	Einkünfte aus nachgeholten Nutzungen Betrag aus Zeile 102			–	0				
				Zeile 21 abzgl. Zeile 22		Beträge aus der			
23	Einkünfte aus den Holznutzungsarten des im Kj. beginnenden Wj.			=	0	0	20.488	40.976	122.926
24	davon entfallen auf das Kj.								Rücklage
25	des vorangegangenen Wj., die auf das Kj. entfallen								

dd. Sonstige Billigkeitsfälle

Billigkeitsanträge aus persönlichen (wirtschaftlichen) Billigkeitsgründen in sonstigen Fällen sind unter dem Gesichtspunkt „Bedürftigkeit“ nach den für Billigkeitsentscheidungen allgemein geltenden Grundsätzen zu prüfen. Die Prüfung erfordert insbesondere:

- die vorherige vollständige Offenlegung der wirtschaftlichen Situation des/der Steuerpflichtigen einschließlich der Vorlage einer Vermögensübersicht und eines Liquiditätsstatus. Zu berücksichtigen sind auch Zuschüsse aus öffentlichen Mitteln (insbesondere EU-Beihilfen und Förderprogramme des Landes NRW);
- die schlüssige Darlegung, dass gerade durch die Erhebung der Steuer auf die Einkünfte aus Kalamitätsnutzungen infolge des Orkans „Kyrill“ insbesondere trotz der Tarifiermäßigung nach § 34b EStG eine Gefährdung der wirtschaftlichen Existenz des/der Steuerpflichtigen in Folgejahren mit verminderten Einkünften aus Forstwirtschaft verursacht wird.

ee. Zustimmungsvorbehalt

Gem. BMF-Schreiben vom 28.07.2003 (IV D 2 – S 0457 – 17/03) und gleich lautenden Erlassen der obersten Finanzbehörden der Länder vom 02.01.2004 (S 0457 – 2 – V A 3) sind für Billigkeitsmaßnahmen nach § 163 S. 2 AO, wenn die Höhe der Besteuerungsgrundlagen, die nicht in dem gesetzlich bestimmten Veranlagungszeitraum berücksichtigt werden sollen,

- 40.000 € übersteigt, die Zustimmung der Oberfinanzdirektion
- 200.000 € übersteigt, die Zustimmung des Finanzministeriums
- 400.000 € übersteigt, die Zustimmung des BMF

erforderlich. Die Zustimmung ist vor der Bekanntgabe der Billigkeitsentscheidung an den Steuerpflichtigen einzuholen.

Bei der Berechnung der begünstigten Besteuerungsgrundlagen gem. § 163 S. 2 AO ist von dem in die Rücklage eingestellten Betrag auszugehen.

C. Berechnungsblatt für Betriebsausgaben-Pauschsätze

Ze 1	Name des Steuerpflichtigen		
2	Steuernummer	Wirtschaftsjahr /	Erklärung vom:
3	Berechnungsblatt zur Ermittlung der pauschalen Betriebsausgaben bei Vorliegen von Kyrill-Kalamitätsnutzung		Mengen
4	für die Anlage Forstwirtschaft bzw. Anlage L	Kalamitätsanerkennung der OFD (gesamt im Wj):	fm
5		<u>davon</u> infolge Kyrill:	fm
6	Kalamitätsnutzung infolge Kyrill im Wirtschaftsjahr		
7	<small>(Pauschalierung nach Erl. FM-NW vom 5.11.2007: S 1915-6/19-V A 3)</small>		
8		Einnahmen	davon Betriebsausgaben
9	Holzwerbung in Eigenregie (bzw. Unternehmer)	€	x 90% = €
10	Verkauf auf dem Stamm (Einschlag durch Holzkäufer)	€	x 65% = €
11	Restliche Kalamitätsnutzung im Wirtschaftsjahr		
12	<small>(Pauschalierung nach § 51 EStDV)</small>		
13	Holzwerbung in Eigenregie (bzw. Unternehmer)	€	x 65% = €
14	Verkauf auf dem Stamm (Einschlag durch Holzkäufer)	€	x 40% = €
15	Summe	€	€
16	<small>[Kalamität] Summe Betriebsausgaben / Summe Einnahmen x 100 =</small>		
17	gewogener Pauschsatz für Betriebsausgaben bei Kalamitätsnutzung: % der jeweiligen Einnahmen		
18	↓ Eintrag in Anlage Forstwirtschaft: Sp. 4-6, Ze 20 (bzw. 19, Version 11/2007)		
19	Alle anderen Holznutzungen (ohne Kalamitätsnutzungen)		
20	<small>(Pauschalierung nach § 51 EStDV)</small>		
21		Einnahmen	Betriebsausgaben
22	Holzwerbung in Eigenregie (bzw. Unternehmer)	€	x 65% = €
23	Verkauf auf dem Stamm (Einschlag durch Holzkäufer)	€	x 40% = €
24	Summe	€	€
25	<small>[ohne Kalamität] Summe Betriebsausgaben / Summe Einnahmen x 100 =</small>		
26	gewogener Pauschsatz für Betriebsausgaben bei anderen Holznutzungen: % der jeweiligen Einnahmen		
27	↓ Eintrag in Anlage Forstwirtschaft: Sp. 2-3, Ze. 20 (bzw. Ze. 19, Version 11/2007)		
28	Anmerkungen: Die erhöhten Betriebsausgaben-Pauschsätze gelten nur für Holznutzungen infolge Kyrill. Die Systematik der Berechnung begünstigter außerordentlicher Einkünfte aus Forstwirtschaft erfordert deshalb eine getrennte Berücksichtigung der verschiedenen Holznutzungen (Kyrill-/sonstige Kalamitäts-/ alle anderen Nutzungen). Gelb: Eingabefelder. Zeilen 18+19 (17+18) der Anlage Forstwirtschaft sind für Betriebsausgabenpauschalierer nicht auszufüllen. Die Verteilung der Betriebsausgaben erfolgt über Ze 20 (19). Die Quersumme der Zeile 20 (19) ergibt nicht 100 %.		
29	Soweit keine tarfermäßigte Besteuerung nach § 34b beantragt wird - Eintrag in Anlage L -		
30	Summe der Einnahmen aus		
31	übriger Forstwirtschaft	€	
32	Holznutzung	€	abzgl. pauschal €
33		<small>Ze 15+Ze 24</small>	<small>Ze 15+Ze 24</small>
34	Gewinne aus forstwirtschaftlicher Nutzung bei Betriebsausgabenpauschalierung (Eintrag in Ze 114 der Anlage L)		€