

## § 34b

### Außerordentliche Einkünfte aus Forstwirtschaft

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209)

(1) Außerordentliche Einkünfte aus Forstwirtschaft sind:

1. Gewinne aus Land- und Forstwirtschaft, die aus außerordentlichen Holznutzungen entstanden sind.<sup>2</sup> Das sind Nutzungen, die außerhalb des festgesetzten Nutzungssatzes (Absatz 4 Nr. 1) anfallen, wenn sie aus wirtschaftlichen Gründen erfolgt sind.<sup>3</sup> Bei der Bemessung ist die außerordentliche Nutzung des laufenden Wirtschaftsjahres um die in den letzten drei Wirtschaftsjahren eingesparten Nutzungen (nachgeholte Nutzungen) zu kürzen.<sup>4</sup> Außerordentliche Nutzungen und nachgeholte Nutzungen liegen nur insoweit vor, als die um die Holznutzungen infolge höherer Gewalt (Nummer 2) verminderte Gesamtnutzung den Nutzungssatz übersteigt;
2. Gewinne aus Land- und Forstwirtschaft, die aus Holznutzungen infolge höherer Gewalt (Kalamitätsnutzungen) entstanden sind.<sup>2</sup> Das sind Nutzungen, die durch Eis-, Schnee-, Windbruch oder Windwurf, Erdbeben, Berggrutsch, Insektenfraß, Brand oder ein anderes Naturereignis, das in seinen Folgen den angeführten Ereignissen gleichkommt, verursacht werden.<sup>3</sup> Zu diesen rechnen nicht die Schäden, die in der Forstwirtschaft regelmäßig entstehen.

(2) Bei der Ermittlung der außerordentlichen Einkünfte aus Forstwirtschaft sind

1. die persönlichen und sachlichen Verwaltungskosten, Grundsteuer und Zwangsbeiträge, soweit sie zu den festen Betriebsausgaben gehören, bei den Einnahmen aus ordentlichen Holznutzungen und Holznutzungen infolge höherer Gewalt, die innerhalb des Nutzungssatzes (Absatz 4 Nr. 1) anfallen, zu berücksichtigen.<sup>2</sup> Sie sind entsprechend der Höhe der Einnahmen aus den bezeichneten Holznutzungen auf diese zu verteilen;
2. die anderen Betriebsausgaben entsprechend der Höhe der Einnahmen aus allen Holznutzungsarten auf diese zu verteilen.

(3)<sup>1</sup> Die Einkommensteuer bemisst sich bei Einkünften aus Kalamitätsnutzungen,

1. soweit sie den Nutzungssatz (Absatz 4 Nr. 1) übersteigen, nach der Hälfte des durchschnittlichen Steuersatzes, der sich ergäbe, wenn die tarifliche Einkommensteuer nach dem gesamten zu versteuernden Einkommen zuzüglich der dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Einkünfte zu bemessen wäre;
2. soweit sie den doppelten Nutzungssatz übersteigen, nach dem halben Steuersatz der Nummer 1.

<sup>2</sup>Treffen verschiedene Holznutzungsarten innerhalb eines Wirtschaftsjahres zusammen, sind diese auf die Kalamitätsnutzungen und auf die übrigen Holznutzungen aufzuteilen.<sup>3</sup> Sind die übrigen Holznutzungen nicht geringer als der Nutzungssatz, sind die ermäßigten Steuersätze des Sat-

zes 1 Nr. 1 und 2 auf die gesamten Kalamitätsnutzungen anzuwenden.

<sup>4</sup>Sind die übrigen Holznutzungen geringer als der Nutzungssatz, ergibt sich ein Restbetrag, um den die Kalamitätsnutzungen zu mindern sind.

<sup>5</sup>Die ermäßigten Steuersätze des Satzes 1 Nr. 1 und 2 finden in diesem Fall nur Anwendung auf die Einkünfte aus den geminderten Kalamitätsnutzungen.

(4) Außerordentliche Einkünfte aus Forstwirtschaft sind nur unter den folgenden Voraussetzungen anzuerkennen:

1. <sup>1</sup>Auf Grund eines amtlich anerkannten Betriebsgutachtens oder durch ein Betriebswerk muss periodisch für zehn Jahre ein Nutzungssatz festgesetzt sein. <sup>2</sup>Dieser muss den Nutzungen entsprechen, die unter Berücksichtigung der vollen Ertragsfähigkeit des Waldes in Festmetern nachhaltig erzielbar sind;
2. die in einem Wirtschaftsjahr erzielten verschiedenen Nutzungen müssen mengenmäßig nachgewiesen werden;
3. Schäden infolge höherer Gewalt müssen unverzüglich nach Feststellung des Schadensfalls dem zuständigen Finanzamt mitgeteilt werden.

### § 68 EStDV

#### Betriebsgutachten, Betriebswerk, Nutzungssatz

idF der EStDV v. 10.5.2000 (BGBl. I 2000, 717; BStBl. I 2000, 596)

(1) <sup>1</sup>Das amtlich anerkannte Betriebsgutachten oder das Betriebswerk, das der erstmaligen Festsetzung des Nutzungssatzes zugrunde zu legen ist, muss vorbehaltlich des Absatzes 2 spätestens auf den Anfang des drittletzten Wirtschaftsjahrs aufgestellt worden sein, das dem Wirtschaftsjahr vorangegangen ist, in dem die nach § 34b des Gesetzes zu begünstigenden Holznutzungen angefallen sind. <sup>2</sup>Der Zeitraum von zehn Wirtschaftsjahren, für den der Nutzungssatz maßgebend ist, beginnt mit dem Wirtschaftsjahr, auf dessen Anfang das Betriebsgutachten oder Betriebswerk aufgestellt worden ist.

(2) <sup>1</sup>Bei aussetzenden forstwirtschaftlichen Betrieben genügt es, wenn das Betriebsgutachten oder Betriebswerk auf den Anfang des Wirtschaftsjahrs aufgestellt wird, in dem die nach § 34b des Gesetzes zu begünstigenden Holznutzungen angefallen sind. <sup>2</sup>Der Zeitraum von zehn Jahren, für den der Nutzungssatz maßgebend ist, beginnt mit dem Wirtschaftsjahr, auf dessen Anfang das Betriebsgutachten oder Betriebswerk aufgestellt worden ist.

(3) <sup>1</sup>Ein Betriebsgutachten im Sinne des § 34b Abs. 4 Nr. 1 des Gesetzes ist amtlich anerkannt, wenn die Anerkennung von einer Behörde oder einer Körperschaft des öffentlichen Rechts des Landes, in dem der forstwirtschaftliche Betrieb belegen ist, ausgesprochen wird. <sup>2</sup>Die Länder bestimmen, welche Behörden oder Körperschaften des öffentlichen Rechts diese Anerkennung auszusprechen haben.

### § 5 ForstSchAusglG

#### Sonstige steuerliche Maßnahmen

idF des ForstSchAusglG v. 26.8.1985 (BGBl. I 1985, 1756; BStBl. I 1985, 591),  
zuletzt geändert durch StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999  
(BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304)

(1) Im Wirtschaftsjahr einer Einschlagsbeschränkung gilt für jegliche Kalamitätsnutzung einheitlich der Steuersatz nach § 34b Abs. 3 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes.

(2) Kalamitätsnutzungen, die in Folgejahren gezogen werden und im ursächlichen Zusammenhang mit einer Kalamitätsnutzung stehen, welche in der Zeit einer Einschlagsbeschränkung angefallen ist, können einkommensteuerlich so behandelt werden, als wären sie im Jahr der Einschlagsbeschränkung mit der ersten Mittelung des Schadensfalles angefallen.

Autor: Dr. Reimer **Stalbold**, Münster  
 Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

**Inhaltsübersicht**

**Allgemeine Erläuterungen zu § 34b**

	Anm.	Anm.
I. Grundinformation zu § 34b . . . . .	1	IV. Geltungsbereich des § 34b . . . . . 4
II. Rechtsentwicklung des § 34b . . . . .	2	V. Verhältnis zu anderen Vorschriften . . . . . 5
III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 34b . . . . .	3	VI. Verfahrensfragen . . . . . 6

**Erläuterungen zu Abs. 1:  
 Außerordentliche Einkünfte aus Forstwirtschaft**

	Anm.	Anm.
<b>I. Einleitungssatz des Abs. 1</b> . . . . .	10	b) Volks- oder staatswirtschaftliche Gründe . . . . . 18
<b>II. Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft (Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 und Nr. 2 Satz 1)</b> . . . . .	11	c) Privatwirtschaftliche Gründe . . . . . 19
<b>III. Aus Holznutzungen entstandener Gewinn (Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 und Nr. 2 Satz 1)</b>		d) ABC der wirtschaftlichen Gründe . . . . . 20
1. Begriff der Holznutzung . . . . .	12	4. Kürzung um nachgeholte Nutzungen (Abs. 1 Nr. 1 Satz 3) . . . . . 21
2. Zeitpunkt der Holznutzung . . . . .	13	5. Vorrangige Vermin- derung um Kalamitätsnutzungen (Abs. 1 Nr. 1 Satz 4) . . . . . 22
<b>IV. Außerordentliche Holznutzungen (Abs. 1 Nr. 1 Sätze 2–4)</b>		<b>V. Holznutzungen infolge höherer Gewalt, sog. Kalamitätsnutzungen (Abs. 1 Nr. 2 Sätze 2–3)</b>
1. Vorbemerkung . . . . .	15	1. Vorbemerkung . . . . . 25
2. Außerhalb des festgesetzten Nutzungssatzes angefallene Nutzungen (Abs. 1 Nr. 1 Satz 2) . . . . .	16	2. Durch eines der aufgezählten oder ein gleichkommendes Naturereignis verursachte Nutzung (Abs. 1 Nr. 2 Satz 2)
3. Aus wirtschaftlichen Gründen erfolgte Nutzungen (Abs. 1 Nr. 1 Satz 2)		a) Vorliegen eines Naturereignisses . . . . . 26
a) Begriff der wirtschaftlichen Gründe . . . . .	17	

	Anm.			Anm.
b) Durch das Naturereignis verursachte Nutzung . . . . .	27		3. Ausschluss von Schäden, die in der Forstwirtschaft regelmäßig entstehen (Abs. 1 Nr. 2 Satz 3) . . . . .	29
c) ABC der „gleichkommenen“ Naturereignisse . . . . .	28			

**Erläuterungen zu Abs. 2:  
Ermittlung der außerordentlichen Einkünfte**

	Anm.			Anm.
<b>I. Einleitungssatz des Abs. 2</b> . . . . .	40		1. Vorbemerkung . . . . .	42
<b>II. Betriebseinnahmen</b> . . . . .	41		2. Feste Betriebsausgaben (Abs. 2 Nr. 1) . . . . .	43
<b>III. Zuordnung der Betriebsausgaben</b>			3. Andere Betriebsausgaben (Abs. 2 Nr. 2) . . . . .	44

**Erläuterungen zu Abs. 3:  
Tarifermäßigung für außerordentliche Einkünfte**

	Anm.			Anm.
<b>I. Einleitungssatz des Abs. 3</b> . . . . .	50		zungsarten (Abs. 3 Sätze 2–5) . . . . .	52
<b>II. Tarifermäßigung für Kalamitätsnutzungen</b>			3. Sonderregelung des § 5 Abs. 1 FSchAusglG . . . . .	53
1. Ermäßigte Steuersätze für Kalamitätsnutzungen (Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2) . . . . .	51		<b>III. Exkurs: Tarifermäßigung für außerordentliche Holznutzungen nach § 34 Abs. 1</b> . . . . .	54
2. Zusammentreffen verschiedener Holznutz-				

**Erläuterungen zu Abs. 4:  
Besondere Voraussetzungen für die Anerkennung außerordentlicher Einkünfte aus Forstwirtschaft**

	Anm.			Anm.
I. Einleitungssatz des Abs. 4 . . . . .	60		III. Mengenmäßiger Nachweis (Abs. 4 Nr. 2) . . . . .	62
II. Festsetzung des Nutzungssatzes durch Betriebsgutachten oder Betriebswerk (Abs. 4 Nr. 1) . . . . .	61		IV. Unverzügliche Mitteilung von Schäden infolge höherer Gewalt (Abs. 4 Nr. 3) . . . . .	63

## Allgemeine Erläuterungen zu § 34b

**Schrifttum:** SCHINDLER, Waldkauf in Frankreich unter Berücksichtigung des Progressionsvorbehaltes und der Gewinnermittlung nach deutschem Steuerrecht, RIW/AWD 1980, 559; MÄRKLE/HILLER, Einkommensteuerliche Privilegien in der Forstwirtschaft, Inf. 1983, 1; KLEEBERG, Steuerbegünstigte Einkünfte nach § 34b EStG aufgrund der Orkanshäden 1990, BB 1991, 1018; Voss/STEINLE, Begriffliche Abgrenzung und stl. Beurteilung von Kalamitätsfolgehieben in privaten Forstbetrieben, Inf. 1994, 235; KOESPELL/FISCHER-TOBIES, Kollision der Gewinnermittlungsgrundsätze mit der Vereinfachungsregelung zur Waldwertminderung, Inf. 1995, 422; WENDT, Außerordentliche Holznutzungen aus wirtschaftlichen Gründen – ein Steuersparmodell für Forstwirte?, FR 1996, 130; KANZLER, StEntG 1999/2000/2002 – Änderungen bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, FR 1999, 423; HILLER, Aktuelle Einblicke in die Einkommensbesteuerung der Forstwirtschaft, Inf. 2003, 104; HILLER, Nochmals: Anschaffungs- und Herstellungskosten für das stehende Holz, Inf. 2005, 745; zu ORTENBURG/ZU ORTENBURG, Die Bedeutung des „stehenden“ Holzes bei der Einkommensbesteuerung von Forstwirten, DStZ 2005, 782.

**Spezialkommentare:** ALTEHOEFER/BAUER/EISELE/FICHTELMANN/WALTER, Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft, Herne/Berlin, 4. Aufl. 2003; FELSMANN, Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, St. Augustin, Loseblatt (Stand: 40. Lfg., Sept. 2006); LEINGÄRTNER, Besteuerung der Landwirte, München, Loseblatt (Stand: 12. Lfg., Sept. 2006); MÄRKLE/HILLER, Die Einkommensteuer bei Land- und Forstwirten, Stuttgart ua., 9. Aufl. 2006.

### I. Grundinformation zu § 34b

1

Die mit § 34 verwandte Norm gewährt bei bestimmten als außerordentlich bezeichneten Einkünften aus Forstwirtschaft eine Tarifermäßigung, die dem typisierenden Ausgleich von Progressionsnachteilen dienen soll. Es handelt sich um eine grds. eigenständige Vorschrift, die in vier Absätzen detaillierte Regelungen zur Gewährung der Tarifermäßigung enthält. Für ao. Holznutzungen richtet sich die Bemessung der Tarifermäßigung allerdings nach § 34 (s. Anm. 54).

### II. Rechtsentwicklung des § 34b

2

Außerplanmäßige Holzerlöse wurden seit jeher, allerdings in unterschiedlichem Umfang estl. begünstigt (ausführl. dazu auch LADEMANN/HILLER, § 34b Rn. 1 ff.).

**EStG 1920 v. 29.3.1920** (RGBl. I 1920, 359): § 34 sah für ao. Waldnutzungen eine Tarifermäßigung vor, nach der der StSatz ohne Berücksichtigung der begünstigten Einkünfte zu ermitteln war, mind. aber 10 % betrug. Für Kalamitätsnutzungen halbierte sich dieser StSatz.

**EStG 1925 v. 10.8.1925** (RGBl. I 1925, 189): § 59 sah vor, dass für ao. Waldnutzungen die Steuer auf Antrag getrennt von der Steuer auf die anderen Einkünfte zu ermitteln war; für Kalamitätsnutzungen wurde die sich ergebende Steuer halbiert.

**EStG 1934 v. 16.10.1934** (RGBl. I 1934, 1005; RStBl. 1934, 1261): Nach der in § 34 Abs. 3 übernommenen Tarifermäßigung galten für ao. Waldnutzungen StSätze von 10–40 %, die für Kalamitätsnutzungen halbiert wurden.

**StNG v. 16.12.1954** (BGBl. I 1954, 373; BStBl. I 1954, 575): Der neu eingefügte § 34b unterschied zwischen ao. Holznutzungen, nachgeholten Nutzungen und Kalamitätsnutzungen. Ao. Holznutzungen mussten lediglich noch aus wirtschaftlichen Gründen „erfolgt“ (vorher „geboten“) sein. Für sie galt der StSatz

des § 34 Abs. 1 iHv. 10–30 %. Dies galt ebenso für Kalamitätsnutzungen innerhalb des Nutzungssatzes; bei Überschreiten des Nutzungssatzes halbierte sich der StSatz. Für nachgeholte Nutzungen wurde der StSatz ohne Berücksichtigung der begünstigten Einkünfte ermittelt, betrug aber mind. 10 %.

**StÄndG 1965 v. 14.5.1965** (BGBl. I 1965, 377; BStBl. I 1965, 217): Einführung des halben durchschnittlichen StSatzes in § 34 Abs. 1 und damit auch für ao. Holznutzungen und Kalamitätsnutzungen innerhalb des Nutzungssatzes; für Kalamitätsnutzungen außerhalb des einfachen Nutzungssatzes ergab sich daher der Viertel-StSatz. Bei Überschreiten des doppelten Nutzungssatzes wurde der Achtel-StSatz eingeführt.

**ESrTG v. 5.8.1974** (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): Entfallen des Erfordernisses einer ordnungsmäßigen Buchführung ab VZ 1975.

**StReformG 1990 v. 25.7.1988** (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224): Wegfall des Antragsfordernisses ab VZ 1990.

**ÄndStReformG 1990 v. 30.6.1989** (BGBl. I 1989, 1267; BStBl. I 1989, 251): Die in § 34 Abs. 1 eingeführte Höchstgrenze wurde ausdrücklich vom Verweis in § 34b ausgenommen, so dass hier weiterhin keine betragsmäßige Einschränkung galt.

**Ges. zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform v. 29.10.1997** (BGBl. I 1997, 2590; BStBl. I 1997, 928): Aufgrund des nunmehr uneingeschränkten Verweises auf § 34 Abs. 1 galten dessen (herabgesetzte) Höchstgrenzen auch für § 34b (aA R 211 Abs. 1 Satz 2 EStÄR 1998; anders auch hier bis Lfg. 191).

**StEntG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999** (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304): § 34b wurde erheblich eingeschränkt. Das Tatbestandsmerkmal des fehlenden Bestandsvergleichs für das stehende Holz entfiel. Die Tarifiermäßigung wurde auf Gewinne aus Land- und Forstwirtschaft beschränkt. Ao. Holznutzungen gelten nach § 34 Abs. 2 Nr. 5 nunmehr als ao. Einkünfte iSd. § 34 Abs. 1, so dass die sog. Fünftelregelung zur Anwendung kommt. Für Kalamitätsnutzungen wurden in Abs. 3 ermäßigte StSätze beibehalten, die allerdings halbiert wurden. Nachgeholte Nutzungen sind nicht mehr begünstigt. Die Neuregelung ist ab VZ 1999 anwendbar, bezieht wegen § 4a Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 aber schon im Wj. 1998/1999 vor dem 31.12.1999 angefallene Nutzungen zeitanteilig ein.

**StBereinG 1999 v. 22.12.1999** (BGBl. I 1999, 2601; BStBl. I 2000, 13): Rückwirkend ab VZ 1999 wurden Abs. 3 Sätze 2–5 eingefügt. Ohne diese Änderung hätte die Anwendung der ermäßigten StSätze erfordert, dass die Kalamitätsnutzungen isoliert betrachtet den Nutzungssatz übersteigen.

**Reformvorschläge:** Bis zum StEntG 1999/2000/2002 war § 34b häufig Gegenstand von Reformvorschlägen (s. dazu KSM/BRUCKMEIER, § 34b Rn. A 99). Gegenwärtig ist laut der FinVerw. beabsichtigt, § 34b wieder unabhängig von der Einkunftsart zu gewähren (s. Anm. 11).

§ 34b ist eine reine Tarifnorm, auch soweit Abs. 2 eine besondere Regelung zur Ermittlung der begünstigten Einkünfte für Zwecke der Tarifiermäßigung vorsieht (s. Anm. 40). Ähnlich wie § 34 (s. § 34 Anm. 3) bezweckt § 34b den typisierenden Ausgleich von Progressionsnachteilen, die entstehen, wenn Einkünfte, die wirtschaftlich den Ertrag einer Vielzahl von Jahren darstellen, zusammen-

geballt in einem VZ anfallen. Bei ao. Einkünften aus Forstwirtschaft ergibt sich der auszugleichende Progressionsnachteil aus den langen Umtriebszeiten, in denen der letztendlich erzielte Erlös erwirtschaftet wurde. Zu Progressionsnachteilen kann hierbei allerdings erst eine den jährlichen Zuwachs überschreitende Nutzung führen (vgl. BFH v. 11.11.1993 – IV R 125/90, BStBl. II 1994, 629). Der Gesetzgeber gewährt aber auch in diesem Fall nicht stets eine Tarifiermäßigung, sondern nur dann, wenn wirtschaftliche Gründe für die Übernutzungen bestehen oder diese infolge höherer Gewalt anfallen. Bei den letztgenannten sog. Kalamitätsnutzungen bezweckt die Tarifiermäßigung daneben auch den Ausgleich des eingetretenen wirtschaftlichen Schadens (vgl. BFH v. 7.10.1954 – IV 29/52 S, BStBl. III 1954, 345; v. 20.3.1958 – IV 154/57 U, BStBl. III 1958, 225).

Obwohl in verfassungsrechtl. Hinsicht sicherlich nicht zwingend, ist der Gesetzgeber uE grds. berechtigt, im Hinblick auf die genannten Besonderheiten eine Tarifiermäßigung zu gewähren (aA für ao. Holznutzungen LADEMANN/HILLER, § 34b Rn. 15 ff.; MÄRKLE/HILLER, Rn. 462; MÄRKLE/HILLER, Inf. 1983, 1 [4 ff.]). Während die Begünstigungen des § 34b allerdings früher sehr weit gingen und die auszugleichenden Progressionsnachteile idR übertrafen, dürfte dies seit dem VZ 1999 nicht mehr in dem Maße der Fall sein. In der seitdem für ao. Holznutzungen geltenden sog. Fünftelregelung (s. Anm. 54) dürfte ein angemessener typisierender Progressionsausgleich zu sehen sein. Dagegen sind die ermäßigten StSätze für Kalamitätsnutzungen (bis zu einem Viertel des durchschnittl. StSatzes, s. Anm. 51) möglicherweise auch heute noch ungerechtfertigt hoch (vgl. auch LADEMANN/HILLER, § 34b Rn. 119). Verfassungsrechtl. nicht unbedenklich ist zudem die seit VZ 1999 geltende Beschränkung des § 34b auf Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (s. Anm. 11).

#### IV. Geltungsbereich des § 34b

4

**Sachlicher Geltungsbereich:** Die Vorschrift gilt nur für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (s. Anm. 11) und beschränkt sich hierbei auf Gewinne, die aus Holznutzungen entstanden sind (s. Anm. 12). § 34b gilt unabhängig von der Gewinnermittlungsart, ist also bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1, § 4 Abs. 3 und auch § 13a anwendbar. Im letztgenannten Fall gelten über § 13a Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 iVm. Satz 2 die Regeln des § 4 Abs. 3. UE ist § 34b auch anwendbar, wenn eine Vollschätzung des Gewinns erfolgt (s. Anm. 40).

**Persönlicher Geltungsbereich:** Die Vorschrift gilt für alle natürlichen Personen, die begünstigte Einkünfte als Einzelunternehmer oder als Mitunternehmer erzielen. Gleiches gilt für Hauberg-, Wald-, Forst- und Laubgenossenschaften und ähnliche Realgemeinden, deren Einkünfte gem. § 3 Abs. 2 KStG, § 13 Abs. 1 Nr. 4 unmittelbar den Beteiligten zuzurechnen sind. KStSubjekte können § 34b dagegen grds. nicht anwenden (allg. Meinung). Allerdings sieht die FinVerw. in R 71 KStR vor, dass die KSt. auf die Hälfte ermäßigt werden kann, soweit sie auf Kalamitätsnutzungen entfällt und die volle Besteuerung zu Härten führen würde. Diese Billigkeitsregelung ist uE nicht gerechtfertigt, da Geltungsgrund des § 34b der Ausgleich von Progressionsnachteilen ist (s. Anm. 3), die beim linearen Tarif des KStG nicht vorkommen können.

**Anwendung bei Auslandsbeziehungen:** Unbeschränkt Stpfl. erhalten die Tarifiermäßigung nach § 34b grds. auch für im Ausland belegene Forstbetriebe. Soweit – wie in den meisten Fällen – das anwendbare DBA die Freistellung der

ausländ. Einkünfte vorsieht, hat dies allerdings lediglich Bedeutung für den Progressionsvorbehalt, bei dem ao. Einkünfte nach § 32b Abs. 2 Nr. 2 mit einem Fünftel zu berücksichtigen sind. Die Anwendung des Abs. 4 wirft bei ausländ. Forstbetrieben besondere Probleme auf (s. dazu SCHINDLER, RIW/AWD 1980, 559 [561]). Bei beschränkt Stpfl. ist die Tarifiermäßigung des Abs. 3 auf im Inland belegene Forstbetriebe anwendbar, da § 50 Abs. 1 Satz 4 die Vorschrift nicht aufführt. Hierdurch kann der Mindeststeuersatz in § 50 Abs. 3 Satz 2 unterschritten werden (s. § 50 Anm. 183). Die Tarifiermäßigung für ao. Holznutzungen nach § 34 Abs. 2 Nr. 5 iVm. Abs. 1 ist dagegen aufgrund der Einschränkung in § 50 Abs. 1 Satz 3 u. 4 nicht anwendbar.

5

### V. Verhältnis zu anderen Vorschriften

**Verhältnis zu §§ 6b, 6c und R 6.6 EStR:** Wenn etwa bei einem Verkauf von Waldgrundstücken (s. Anm. 12) §§ 6b, 6c oder bei Gewährung einer Entschädigung (s. Anm. 41) R 6.6 EStR in Anspruch genommen wird, bleibt die Tarifiermäßigung des Abs. 3 für den verbleibenden Gewinn anwendbar. Eine spätere gewinnerhöhende Auflösung ist allerdings nicht begünstigt, da es insoweit an einer Zusammenballung von Einkünften als Geltungsgrund des § 34b fehlt. Die Tarifiermäßigung für ao. Holznutzungen ist demgegenüber nach der ausdrücklichen Anordnung in § 34 Abs. 1 Satz 4 von vornherein ausgeschlossen (s. § 34 Anm. 33).

**Verhältnis zu § 34:** Bei der Veräußerung von Waldgrundstücken (s. Anm. 12) kann ein Konkurrenzverhältnis zu § 34 Abs. 2 Nr. 1 iVm. §§ 14, 16 entstehen, bei der Gewährung einer Entschädigung (s. Anm. 41) auch zu § 34 Abs. 2 Nr. 2 iVm. § 24 Nr. 1 Buchst. a. Da bei § 34b ausschließlich der Erlös für das stehende Holz begünstigt ist und die Gewinnermittlung unterschiedlichen Regeln folgt (zB § 4a Abs. 2 Nr. 1 Satz 2, Freibetrag nach § 16 Abs. 4), kann je nach Einzelfall die eine oder die andere Regelung zu einer höheren Begünstigung führen. Es ist jeweils die für den Stpfl. günstigere Vorschrift anzuwenden (aA anscheinend R 14 Abs. 4 EStR).

6

### VI. Verfahrensfragen

Besondere Verfahrensregeln enthält § 34b nicht. Ein Antrag ist für die Gewährung der Tarifiermäßigung nicht erforderlich (s. Anm. 50). Abs. 4 enthält besondere materiell-rechtl. Voraussetzungen für die Anwendung des § 34b (s. Anm. 60). Im Fall einer gesonderten und ggf. einheitlichen Feststellung gem. §§ 179, 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a oder Buchst. b AO ist im Feststellungsverfahren auch über die begünstigten ao. Einkünfte aus den einzelnen Holznutzungsarten zu entscheiden (BFH v. 25.8.1960 – IV 262/59 S, BStBl. III 1960, 486). Dies gilt uE auch, wenn im Fall des § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO wirtschaftliche Gründe für eine Übernutzung nur bei einem Beteiligten vorliegen, da es sich hierbei um eine im Zusammenhang stehende andere Besteuerungsgrundlage handelt (aA insoweit BFH v. 3.7.1969 – IV R 71/67, BStBl. II 1969, 648, allerdings zu § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO aF).

7–9 Einstweilen frei.



## Erläuterungen zu Abs. 1: Außerordentliche Einkünfte aus Forstwirtschaft

### I. Einleitungssatz des Abs. 1

10

Nach seinem Einleitungssatz legt Abs. 1 die als ao. Einkünfte aus Forstwirtschaft begünstigten Einkünfte fest. Dies sind Einkünfte aus ao. Holznutzungen (Nr. 1) sowie aus Holznutzungen infolge höherer Gewalt (sog. Kalamitätsnutzungen, Nr. 2).

Bis VZ 1998 sah die Tarifiermäßigung als Tatbestandsmerkmal vor, dass ein Bestandsvergleich für das stehende Holz nicht vorgenommen wird. Dieses Tatbestandsmerkmal hat nach heutiger Rechtslage keine Bedeutung mehr.

Der Wegfall durch das StEntlG 1999/2000/2002 führte nicht etwa zu einem erweiterten Anwendungsbereich des § 34b, sondern stellte eine bloße Folgeänderung der zugleich erfolgten Streichung des § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 4 aF dar. Unter dem „Bestandsvergleich“ iSd. § 34b war die Erfassung des jährlichen Holzzuwachses durch das Wahlrecht zur Bewertung des stehenden Holzes mit dem höheren Teilwert gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 4 aF zu verstehen, die zu einer laufenden Gewinnrealisierung führte und die Zusammenballung stiller Reserven vermied (vgl. BFH v. 11.11.1993 – IV R 125/90, BStBl. II 1994, 629). Aufgrund der praktischen Schwierigkeiten einer solchen Bewertung hatte das Tatbestandsmerkmal allerdings auch vorher keine reale Bedeutung. Nicht gemeint mit dem „Bestandsvergleich“ iSd. § 34b war demgegenüber der Betriebsvermögensvergleich gem. § 4 Abs. 1, in den das stehende Holz seit jeher zwingend mit den AHK (als HK anzusehen sind nach hM Erstaufforstungskosten, bestimmte Wiederaufforstungskosten, nicht aber laufende Pflege- und Bewirtschaftungs- sowie Nachaufforstungskosten, s. § 13 Anm. 225) einzubeziehen war.

Die FinVerw. nimmt demgegenüber an, dass für ao. Holznutzungen nach Abs. 1 Nr. 1 die nach § 34 Abs. 1 erforderliche „Außerordentlichkeit“ auch weiterhin das Fehlen eines Bestandsvergleichs erfordert (R 34.3 Abs. 3 EStR, ebenso FELS-MANN, Teil A Rn 1008a). Für diese Ansicht besteht uE nach dem Gesagten keine Grundlage, da eine Bewertung mit dem höheren Teilwert nach heutiger Rechtslage ebenso unzulässig ist wie der „wahlweise“ Ansatz weiterer Aufwendungen als HK (s. auch § 34 Anm. 71).

### II. Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft (Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 und Nr. 2 Satz 1)

11

§ 34b erfasst ausschließlich Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft iSd. §§ 13, 14. Nicht begünstigt sind daher Einkünfte aus Holznutzungen, wenn die Forstwirtschaft zu einem Betrieb gehört, aus dem Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt werden. Bis zur Neufassung des § 34b durch das StEntlG 1999/2000/2002 war dies noch anders, soweit sich die BE und BA des forstwirtschaftlichen Betriebs klar von denen der anderen Betriebsteile abgrenzen ließen (vgl. BFH v. 25.8.1960 – IV 262/59 S, BStBl. III 1960, 486). Auch wenn der Gesetzgeber möglicherweise eine so weitreichende Änderung nicht beabsichtigt hat (vgl. BTDrucks. 14/265, 184; 14/443, 30), ist nach dem ausdrücklichen Wortlaut von Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 und Nr. 2 Satz 1 eine Einbeziehung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb uE nicht mehr möglich.

GLA LADEMANN/HILLER, § 34b Rn. 47; MÄRKLE/HILLER, Rn. 463a; BLÜMICH/SELDER, § 34b Rn. 4; LBP/MITTERPLEININGER, § 34b Rn. 20; FROTSCHER/SCHILD, § 34b Rn. 12;

LEINGÄRTNER/WENDT, Kap. 44 Rn. 86; FELSMANN, Teil A Rn. 996; HILLER, Inf. 2003, 104 (106 f.). AA KANZLER, FR 1999, 423 (425); KSM/BRUCKMEIER, § 34b Rn. B 3 ff., D 1 f.; SCHMIDT/SEEGER XXV. § 34b Rn. 1; SPIEGELS in B/B, § 34b Rn. 2; ALTEHOEFER/WALTER, Rn. 1137.

Dies ist verfassungsrechtl. nicht unbedenklich, da für der ESt. unterliegende Holznutzungen im Rahmen eines Gewerbebetriebs der Geltungsgrund des § 34b – Ausgleich von Progressionsnachteilen (s. Anm. 3) – in gleicher Weise zutrifft (s. auch KANZLER aaO). Da vornehmlich die Konstellationen der § 15 Abs. 3 Nr. 1 (Abfärberegelung) und Nr. 2 (gewerbliche Prägung) betroffen sein dürften, ist der Ausschluss der Tarifiermäßigung für den Stpfl. jedoch regelmäßig vermeidbar.

Laut der FinVerw. ist eine Gesetzesänderung beabsichtigt, nach der § 34b wieder unabhängig von der Einkunftsart zur Anwendung kommt und damit zur alten Rechtslage zurückgekehrt wird. Im Hinblick darauf will die FinVerw. § 34b bereits gegenwärtig aus Billigkeitsgründen auch auf gewerbliche Einkünfte anwenden (Vfg. Bay. LfSt v. 14.3.2007 – S 2291 - 53 - St 33N).

### III. Aus Holznutzungen entstandener Gewinn (Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 und Nr. 2 Satz 1)

#### 12 1. Begriff der Holznutzung

Begünstigt sind ausschließlich aus Holznutzungen entstandene Einkünfte. Unter Holznutzung ist in erster Linie der Abtrieb des Holzbestands zu verstehen. Vom Wortsinn her dürften sämtliche im Zusammenhang hiermit anfallenden Erlöse erfasst sein. Daher fallen nicht nur Erlöse aus sog. Derbholz (Holzstärke über 7 cm), sondern auch aus sog. Reisigholz (Holzstärke bis 7 cm) unter § 34b (aÄ MÄRKLE/HILLER, Rn. 464a; LADEMANN/HILLER, § 34b Rn. 45; FELSMANN, Teil A Rn. 1001). Nicht von § 34b erfasst werden demgegenüber sämtliche anderweitigen Waldnutzungen, insb. die sog. Nebennutzungen (zB Jagd, Jagdverpachtung, Wildbret-, Pilz- und Beerenverkauf) sowie sonstige Erlöse etwa aus der Veräußerung oder der Vermietung von Anlagegütern.

Auch die Veräußerung eines Waldgrundstücks stellt hinsichtlich des auf das stehende Holz entfallenden Erlöses eine Holznutzung iSd. § 34b dar (so bereits RFH v. 23.2.1938, RStBl. 1938, 406; v. 28.1.1942, RStBl. 1942, 90). Häufig wird es sich aber zumindest um einen forstwirtschaftlichen Teilbetrieb handeln (s. zu den insoweit geringen Anforderungen LEINGÄRTNER/WENDT, Kap. 44 Rn. 140 f.), so dass § 34b mit § 34 Abs. 2 Nr. 1 konkurriert (s. dazu Anm. 5). Diese Grundsätze gelten grds. ebenso für den Tausch von Waldgrundstücken (abweichend von der ausdrücklichen Regelung des § 6 Abs. 6 Satz 1 sieht die FinVerw. jedoch in bestimmten Fällen aus Billigkeitsgründen von einer Besteuerung des hierbei entstehenden Veräußerungsgewinns ab, vgl. FinMin. Nds. v. 2.4.1984, StEK EStG § 34b Nr. 40; Erg. durch FinMin. Schl.-Holst. v. 9.8.1985, StEK EStG § 34b Nr. 46).

#### 13 2. Zeitpunkt der Holznutzung

Ob und in welchem Umfang es zu einer Tarifiermäßigung der aus der Holznutzung entstandenen Einkünfte kommt, richtet sich allein nach den Verhältnissen im Wj. der Holznutzung (s. Anm. 16, 51 und 53), hängt also vom Zeitpunkt der Holznutzung ab. Für die Ermittlung der Einkünfte hat der Zeitpunkt der Holznutzung dagegen keine Bedeutung. Holznutzung und Gewinnrealisierung kön-

nen zeitlich auseinanderfallen, so dass aufgrund der in einem Wj. angefallenen Holznutzungen die Tarifiermäßigung ggf. für über mehrere Wj. bzw. VZ erzielte Einkünfte zur Anwendung kommen kann (s. Anm. 40). Holznutzungen fallen – unabhängig von der Gewinnermittlungsart – grundsätzlich zu dem Zeitpunkt an, in dem das Holz vom Grund und Boden getrennt und damit zu Umlaufvermögen wird. Bei der Veräußerung eines Waldgrundstücks (s. Anm. 12) stellt allerdings die Veräußerung selbst die Holznutzung dar, ohne dass es auf eine Trennung des Holzes vom Grund und Boden ankommt. Nutzungen infolge höherer Gewalt sollen demgegenüber erst in dem Zeitpunkt anfallen, in dem das Kalamitätsholz aufbereitet bzw. aufgearbeitet (entastet, entwipfelt, entrindet, abgelängt etc.) ist. Dies war früher die ausdrückliche Auffassung der FinVerw. (bis R 212 Abs. 4 Satz 2 EStR 1996) und entspricht auch heute noch der hM.

ZU ORTENBURG/ZU ORTENBURG, DStZ 2005, 782 (792); BLÜMICH/SELDER, § 34b Rn. 9; FROTSCHER/SCHILD, § 34b Rn. 89; FELSMANN, Teil A Rn. 1001; aA KSM/BRUCKMEIER, § 34b Rn. B 34: lediglich Billigkeitsregelung; differenzierend LBP/MITTERPLEININGER, § 34b Rn. 72).

Dieser Auffassung ist grds. zuzustimmen, da es zuvor regelmäßig an der für eine Einordnung als Umlaufvermögen erforderlichen geänderten Zweckbestimmung durch den Stpfl. fehlt. Allerdings ist uE bereits der Beginn der Aufarbeitung maßgeblich (ebenso LEINGÄRTNER/WENDT, Kap. 44 Rn. 31).

Einstweilen frei.

14

#### IV. Außerordentliche Holznutzungen (Abs. 1 Nr. 1 Sätze 2–4)

##### 1. Vorbemerkung

15

Abs. 1 Nr. 1 regelt mit den ao. Holznutzungen die erste der beiden durch § 34b begünstigten Holznutzungsarten. Satz 2 enthält die Legaldefinition der ao. Holznutzungen (Anm. 16 ff.). Die weitere Legaldefinition in Satz 3 betrifft die nachgeholten Nutzungen, um die die ao. Holznutzungen zu kürzen sind (Anm. 21). Satz 4 regelt schließlich das Verhältnis zu im gleichen Wj. anfallenden Kalamitätsnutzungen (Anm. 22).

##### 2. Außerhalb des festgesetzten Nutzungssatzes angefallene Nutzungen (Abs. 1 Nr. 1 Satz 2)

16

Ao. Holznutzungen können nur solche Nutzungen sein, die außerhalb des festgesetzten Nutzungssatzes, also über diesen hinaus anfallen (sog. Überhiebe, Übernutzungen). Der festgesetzte Nutzungssatz ergibt sich nach Maßgabe von Abs. 4 Nr. 1 (s. Anm. 61). Die anzustellende Mengenrechnung erfolgt allein anhand der eingeschlagenen Derbholzmenge, obwohl auch Reisigholz als Holznutzung begünstigt ist (s. Anm. 12). Einzubeziehen sind die im Wj. angefallenen Holznutzungen. Entscheidend ist allein der Zeitpunkt der Holznutzung (s. dazu Anm. 13), nicht dagegen die ggf. in einem späteren Wj. erfolgende Gewinnrealisierung. Der Nutzungssatz gilt einheitlich für den gesamten Forstbetrieb des Stpfl. (BFH v. 24.10.1974 – IV R 225/70, BStBl. II 1975, 108). Bewirtschaftet der Stpfl. allerdings mehrere selbständige forstwirtschaftliche Betriebe, sind die Nutzungssätze und Einschlagsmengen uE zusammenzufassen. Auch wenn der Nutzungssatz jeweils betriebsbezogen zu ermitteln ist (s. Anm. 61), betrifft § 34b als reine Tarifvorschrift die in der Person des Stpfl. in einem Wj. anfallenden Übernutzungen (aA KSM/BRUCKMEIER, § 34b Rn. E 4a; FELSMANN, Teil A

Rn. 1010a, 1076; BLÜMICH/SELDER, § 34b Rn. 29; KLEEBERG, BB 1991, 1018 [1021]).

**3. Aus wirtschaftlichen Gründen erfolgte Nutzungen**  
**(Abs. 1 Nr. 1 Satz 2)**

**17 a) Begriff der wirtschaftlichen Gründe**

Nr. 1 Satz 2 macht die Gewährung der Tarifiermäßigung davon abhängig, dass die Übernutzungen aus wirtschaftlichen Gründen erfolgt sind. Diese Einschränkung soll verhindern, dass der Stpfl. die Tarifiermäßigung nach Belieben durch zeitliche Gestaltung der Nutzungen in Anspruch nehmen kann (vgl. BFH v. 11.11.1993 – IV R 125/90, BStBl. II 1994, 629). Des Weiteren soll die Tarifiermäßigung keinen Anreiz zu wirtschaftlich nicht gerechtfertigten und evtl. volkswirtschaftlich schädlichen vorzeitigen Holzeinschlägen begründen (vgl. BFH v. 30.4.1958 – IV 234/57 U, BStBl. III 1958, 295). Die wirtschaftlichen Gründe können einerseits als volks- oder staatswirtschaftliche Gründe vom Gemeinwesen und andererseits als privatwirtschaftliche Gründe vom Stpfl. selbst ausgehen.

**18 b) Volks- oder staatswirtschaftliche Gründe**

Volks- oder staatswirtschaftliche Gründe liegen vor, wenn die Übernutzung auf gesetzlicher oder behördlicher Anordnung beruht. Hierunter fallen die Enteignung von Waldgrundstücken oder deren Veräußerung unter dem Zwang einer drohenden Enteignung bzw. eines zu erwartenden Enteignungsverfahrens (so bereits RFH v. 23.2.1938; RStBl. 1938, 406; v. 23.8.1939, RStBl. 1939, 1056; zum mitveräußerten Holzbestand als Holznutzung s. Anm. 12), aber auch die Inanspruchnahme forstwirtschaftlich genutzter Flächen für Versorgungsleitungen (vgl. OFD Hannover v. 28.1.2004, StEK EStG § 13 Nr. 704; zu den hierbei gezahlten Entschädigungen s. Anm. 41) oder behördlich angeordnete Einschläge. Die Tarifiermäßigung ist in diesen Fällen gerechtfertigt, weil die staatlich erzwungene Zusammenballung von Gewinnen nicht zu Progressionsnachteilen führen darf. Volks- oder staatswirtschaftliche Gründe liegen uE aber nicht bereits vor, wenn die Holznutzung ohne drohenden staatlichen Eingriff allgemein im öffentlichen Interesse erfolgt, zB bei Veräußerung an den Staat zur Errichtung einer Naturwaldparzelle (so aber FELSMANN, Teil A Rn. 1033b f.).

**19 c) Privatwirtschaftliche Gründe**

Privatwirtschaftliche Gründe können sich aus dem laufenden forstwirtschaftlichen Betrieb oder aus der Deckung eines besonderen Kapitalbedarfs ergeben.

**Aus dem laufenden forstwirtschaftlichen Betrieb** ergeben sich wirtschaftliche Gründe, wenn nach objektiven Kriterien ein Überhieb zur Gewährleistung eines ordnungsgemäßen forstwirtschaftlichen Ablaufs erfolgt, etwa zur Vermeidung von Steilrändern (aA LADEMANN/HILLER, § 34b Rn. 64; MÄRKLE/HILLER, Rn. 464a). Die Rspr. hat dies für den Einschlag von nach einem Forstfrevl gefährdeten, aber nicht unmittelbar betroffenen Beständen anerkannt (BFH v. 27.7.1961 – IV 237/58, HFR 1962, 103). Gleiches gilt für eine aus forstwirtschaftlich vernünftigen Gründen erfolgende Umwandlung von ertraglosen oder minderwertigen Holzbeständen (vgl. OFD Köln v. 14.6.1963, StEK EStG § 34b Nr. 11). Kein wirtschaftlicher Grund ist das bloße Ausnutzen einer günstigen Marktsituation, denn marktgerechtes Verhalten ist Bestandteil jeder betrieblichen Betätigung (vgl. BFH v. 20.2.1958 – IV 552, 556/54, BStBl. III 1958, 131;

RFH v. 29.1.1936, RStBl. 1936, 752; aA KSM/BRUCKMEIER, § 34b Rn. B 18; FELSMANN, Teil A Rn. 1039).

**Aus der Deckung eines besonderen Kapitalbedarfs** können sich ebenfalls wirtschaftliche Gründe für eine Übernutzung ergeben.

► *Nach der herkömmlichen Definition* genügt hierzu ein besonderer Kapitalbedarf, der im forstwirtschaftlichen Betrieb, in einem gleichzeitig unterhaltenen landwirtschaftlichen oder gewerblichen Betrieb oder auch in der privaten Lebenssphäre infolge besonderer Umstände eingetreten ist und der durch die Erlöse aus der Übernutzung gedeckt werden soll (BFH v. 20.1.1955 – IV 2/54 U, BStBl. III 1955, 74; v. 30.4.1958 – IV 234/57 U, BStBl. III 1958, 295; zu Einzelfällen s. Anm. 20). Der BFH hat dieses weite Verständnis in seiner neueren Rspr. bestätigt und wirtschaftliche Gründe bereits dann als gegeben angesehen, wenn die erlangten Mittel vom Stpfl. zur Erhaltung oder Vermehrung seines Vermögens eingesetzt werden, unabhängig davon, ob sich hieraus Einkünfte iSd. EStG ergeben (BFH v. 11.11.1993 – IV R 125/90, BStBl. II 1994, 629). Nicht erfasst werden sollen aber Übernutzungen allein zur Erlangung stl. Vorteile (BFH v. 11.11.1993 – IV R 125/90 aaO). Hierbei soll es unbeachtlich sein, ob die Mittel auch durch Verwertung anderer Vermögensbestandteile hätten gewonnen werden können (BFH v. 11.11.1993 – IV R 125/90 aaO; anders noch BFH v. 3.7.1969 – IV R 71/67, BStBl. II 1969, 648; Hess. FG v. 19.2.1986, EFG 1986, 403, rkr.). In einer danach ergangenen Entscheidung stellte der BFH lediglich ohne weitere Begründung fest, dass ein „Versagungsgrund“ für 34b nicht ersichtlich sei (BFH v. 10.11.1994 – IV R 68/93, BStBl. II 1995, 779; KOESELL/FISCHER-TOBIES, Inf. 1995, 422 [424], sehen darin eine nochmalige Erweiterung der Rspr. iS einer Vermutungswirkung). Die FinVerw. und ein Großteil des Schrifttums folgen der Rspr.

H 34b.1 EStH „Privatwirtschaftliche Gründe“; KSM/BRUCKMEIER, § 34b Rn. B 17 ff.; SCHMIDT/SEEGER XXV, § 34b Rn. 8; BLÜMICH/SELDER, § 34b Rn. 16 f.; LBP/MITTERPLEININGER, § 34b Rn. 32 ff.; FELSMANN, Teil A Rn. 1036 ff.

► *Forderung nach engerer Auslegung*: Teilweise wird demgegenüber eine engere Auslegung befürwortet, nach der ein besonderer Kapitalbedarf in der privaten Lebenssphäre des Stpfl. nicht erfasst wird, da insoweit die Regelungen über die agB in §§ 33 ff. eine abschließende Regelung träfen. Zudem dürfe kein verwertbares Geldvermögen zur Verfügung stehen.

WENDT, FR 1996, 130 (133 f.); LEINGÄRTNER/WENDT, Kap. 44 Rn. 114; ähnlich LADEMANN/HILLER, § 34b Rn. 58 ff.; teilweise auch MÄRKLE/HILLER, Rn. 464a; vgl. auch FG Ba.-Württ. v. 12.9.1990, EFG 1991, 398 als Vorinstanz zu BFH v. 11.11.1993 – IV R 125/90, BStBl. II 1994, 629.

► *Stellungnahme*: UE sind die Einwände gegen die Rspr. nur teilweise zutreffend. Die Berücksichtigung eines besonderen Kapitalbedarfs auch in der privaten Lebenssphäre kann uE nicht mit Hinweis auf die Regelungen der §§ 33 ff. versagt werden (aA hier bis Lfg. 183). Während § 34b als Entzerrung der Progression bei in besonderer Weise zusammengeballt *erzielten* Einkünften gerechtfertigt ist (s. Anm. 3), bezwecken die §§ 33 ff. die ausnahmsweise Berücksichtigung der Einkommensverwendung. Durch die parallele Anwendung kommt es daher nicht zu einer Doppelentlastung der Einkünfteverwendung, die im Vergleich zu den übrigen Stpfl. vor Art. 3 GG nicht zu rechtfertigen wäre. Aufgrund der mit dem Tatbestandsmerkmal bezweckten Einschränkungswirkung nicht genügen können andererseits die grds. aus den laufenden Erträgen zu deckenden Kosten der allgemeinen Lebensführung oder auch einer bloßen Verbesserung der privaten Lebenshaltung (so in bestimmten Fällen aber FELSMANN, Rn. 1039; KSM/

BRUCKMEIER, § 34b Rn. B 23). Es muss vielmehr stets ein *besonderer* Kapitalbedarf infolge *besonderer* Umstände vorliegen. Ebenfalls nicht genügen kann aus diesem Grund auch ein mutwillig veranlasster Kapitalbedarf infolge einer besonders aufwändigen oder verschwenderischen Lebenshaltung, Spielschulden, Anschaffung von Luxusgütern oder Liebhabereien (allg. Meinung). Entgegen der neueren Rspr. ist uE allerdings zu verlangen, dass der Stpfl. zunächst anderweitig vorhandenes und objektiv verwertbares Geld- oder sonstiges Finanzvermögen (zB Sparguthaben, Festgeld, Wertpapiere etc.) einsetzt, um den besonderen Kapitalbedarf zu decken. Andernfalls wird es in aller Regel am erforderlichen Kausalzusammenhang zur Übernutzung fehlen. Etwas anderes kann nur dann gelten, wenn die Verwertung zu unverhältnismäßig hohen Verlusten führen würde, da in diesem Fall wiederum wirtschaftliche Gründe für die Holznutzung sprechen (so auch Hess. FG v. 19.2.1986, EFG 1986, 403, rkr.). Allerdings hat die Streitfrage seit Einführung der Fünftelregelung (s. Anm. 54) für ao. Holznutzungen an Brisanz verloren. Während der Vorteil aus der Halbierung des StSatzes die ausgleichenden Progressionsnachteile idR übertraf, wird dies nunmehr nur noch selten der Fall sein.

**Die Verwendung der Holzerlöse für den besonderen Kapitalbedarf** muss tatsächlich und nachweislich erfolgen (BFH v. 11.11.1993 – IV R 125/90, BStBl. II 1994, 629; FG Ba.-Württ. v. 2.9.1997, EFG 1998, 471, rkr.). Zwischen Holznutzung und dem Einsatz für den besonderen Kapitalbedarf muss ein sachlicher und auch ein gewisser zeitlicher Zusammenhang bestehen (FG Ba.-Württ. v. 2.9.1997 aaO).

#### 20 d) ABC der wirtschaftlichen Gründe

**Denkmalschutz:** Ein durch die Erfüllung von Denkmalschutzaufgaben bedingter Mehraufwand führt nicht zu volks- oder staatswirtschaftlichen Gründen (FG Ba.-Württ. v. 2.9.1997, EFG 1998, 471, rkr.).

**Erbauseinandersetzung:** Die Auseinandersetzung einer Erbengemeinschaft ist von der älteren Rspr. als privatwirtschaftlicher Grund anerkannt worden (RFH v. 28.1.1942, RStBl. 1942, 90). Auch die Vorbereitung der Abfindung weicher Erben ist als privatwirtschaftlicher Grund anerkannt worden (FG Münster v. 12.12.1962, EFG 1963, 309, rkr.; aA FG Nürnberg v. 20.12.1956, EFG 1957, 201, rkr.; FG Ba.-Württ. v. 2.9.1997, EFG 1998, 471, rkr.; abl. auch LADEMANN/HILLER, § 34b Rn. 66; MÄRKLE/HILLER, Rn. 464a).

**Kinder** (s. auch „Unterhalt“): Ausbildungskosten oder Ausstattung bzw. Aussteuer von Kindern wurden in der Rspr. als privatwirtschaftlicher Grund genannt (BFH v. 5.2.1959 – IV 339/56, BB 1960, 351; aA LADEMANN/HILLER, § 34b Rn. 67).

**Krankheit:** Besonders hohe Krankheitskosten wurden in der Rspr. als privatwirtschaftlicher Grund genannt (BFH v. 5.2.1959 – IV 339/56, BB 1960, 351; aA LADEMANN/HILLER, § 34b Rn. 65).

**Steuerschulden** können einen privatwirtschaftlichen Grund darstellen, wenn sie einen besonderen Kapitalbedarf auslösen. Dies hat die Rspr. ausdrücklich für die Erbschaftsteuer als einmalige, das Vermögen belastende Abgabe anerkannt (BFH v. 11.11.1993 – IV R 125/90, BStBl. II 1993, 629; aA FG Ba.-Württ. v. 12.9.1990, EFG 1991, 398, als Vorinstanz; abl. ebenfalls LADEMANN/HILLER, § 34b Rn. 65). Bei laufenden Steuern wird dies regelmäßig nicht der Fall sein (aA für die ESt. Hess. FG v. 25.5.1962, Inf. L 1962, 316, rkr.), kann sich aber uU

bei größeren Nachzahlungen aufgrund einer Außenprüfung ergeben (vgl. FELS-  
MANN, Teil A Rn. 1038; aA FG Ba.-Württ. v. 2.9.1997, EFG 1998, 471, rkr.).

**Unterhalt:** Aus Unterhaltszahlungen ergibt sich uE grundsätzlich kein besonde-  
rer, nicht aus den laufenden Erträgen zu deckender Kapitalbedarf, weil Unter-  
haltsansprüche zivilrechtl. entsprechende Leistungsfähigkeit voraussetzen. Au-  
ßergewöhnliche Aufwendungen für den Unterhalt von Kindern wurden in der  
älteren Rspr. allerdings als privatwirtschaftlicher Grund genannt (RFH v. 29.1.  
1936, RStBl. 1936, 752; aA LADEMANN/HILLER, § 34b Rn. 65).

**Vermögensumschichtungen:** Betriebliche Investitionen im Forstbetrieb oder  
in einem gleichzeitig unterhaltenen landw. oder gewerblichen Betrieb (Anschaf-  
fung, Herstellung oder Instandsetzung von WG des BV, Tilgung betrieblicher  
Schulden, uE aber nicht laufender Aufwand) kommen nach der Rspr. grundsätz-  
lich als privatwirtschaftliche Gründe in Betracht (s. Anm. 19; stark einschrän-  
kend aber LADEMANN/HILLER, § 34b Rn. 62 f.). Gleiches gilt für anderweitige In-  
vestitionen etwa in Mietimmobilien (FG Münster v. 25.10.1956, EFG 1958, 9,  
rkr.; FELS-  
MANN, Teil A Rn. 1038) sowie in das eigene Wohnhaus (FG Stuttgart v.  
22.9.1959, EFG 1960, 141, rkr.). UE nicht genügend ist jedoch die Bildung von  
Sparkapital oder die Investition in bloße Finanzanlagen, da andernfalls die mit  
dem Tatbestandsmerkmal bezweckte Einschränkungswirkung weitgehend leer-  
liefe und dem Stpfl. uE ja gerade die vorrangige Verwertung seiner flüssigen Fi-  
nanzmittel (s. Anm. 19) zuzumuten ist (aA anscheinend BFH v. 11.11.1993 – IV  
R 125/90, BStBl. II 1994, 629; FELS-  
MANN, Teil A Rn. 1038). Des Weiteren nicht  
genügend sind uE künftige, noch ungewisse Investitionen.

#### 4. Kürzung um nachgeholte Nutzungen (Abs. 1 Nr. 1 Satz 3)

21

Nach Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 sind die nach Satz 2 ermittelten Übernutzungen um  
nachgeholte Nutzungen zu kürzen, so dass sich insoweit keine ao. Holznutzun-  
gen ergeben können. Die Regelung soll Missbräuche durch gezielte zeitliche Ge-  
staltung der Holznutzungen verhindern (vgl. BFH v. 3.3.1960 – IV 303/57 U,  
BStBl. III 1960, 199). Nachgeholte Nutzungen sind Übernutzungen des laufen-  
den Wj., die in den letzten drei Wj. eingespart worden sind, indem der jeweils  
geltende Nutzungssatz unterschritten wurde. Eingesparte Nutzungen können  
hierbei durch ebenfalls in den betreffenden drei Wj. nachher und auch vorher  
angefallene nachgeholte Nutzungen ausgeglichen werden, also durch Übernut-  
zungen, die weder ao. Holznutzungen noch Kalamitätsnutzungen sind (s. Bei-  
spiel in H 34b.1 EStH „Nachgeholte Nutzungen“). Auch hier sind bei mehreren  
Betrieben die jeweiligen eingesparten Nutzungen zusammenzufassen (s.  
Anm. 16). Dennoch muss bei unentgeltlicher Übertragung eines (Teil-)Betriebs  
uE der Rechtsnachfolger die hierauf entfallenden eingesparten Nutzungen ge-  
gen sich gelten lassen, da es sich insoweit um tatsächliche Verhältnisse handelt  
(glA LBP/MITTERPLEININGER, § 34b Rn. 41; aA KSM/BRUCKMEIER, § 34b Rn. B  
27; BLÜMICH/SELDER, § 34b Rn. 18; ebenfalls hier bis Lfg. 183).

#### 5. Vorrangige Verminderung um Kalamitätsnutzungen (Abs. 1 Nr. 1 Satz 4)

22

Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 regelt das Verhältnis der verschiedenen Holznutzungsarten  
zueinander, wenn diese in einem Wj. zusammentreffen. Danach sind bei der Er-  
mittlung der Übernutzungen nach Satz 2 (s. Anm. 16) die Gesamtnutzungen  
stets vorrangig um angefallene Kalamitätsnutzungen (s. Anm. 25 ff.) zu vermin-  
dern, so dass unabhängig vom zeitlichen Anfall vorrangig die über den Nut-  
zungssatz hinausgehenden Nutzungen als Kalamitätsnutzungen gelten (so bereits

BFH v. 7.10.1954 – IV 29/52 S, BStBl. III 1954, 345). Nur die verbleibenden Nutzungen kommen als ao. Holznutzungen in Betracht. In gleicher Weise ist für die Ermittlung nachgeholter Nutzungen nach Satz 3 zu verfahren, was für den Ausgleich eingesparter Nutzungen von Bedeutung sein kann (s. Anm. 21).

23–24 Einstweilen frei.

## V. Holznutzungen infolge höherer Gewalt, sog. Kalamitätsnutzungen (Abs. 1 Nr. 2 Sätze 2–3)

### 25 1. Vorbemerkung

Abs. 1 Nr. 2 regelt mit den Holznutzungen infolge höherer Gewalt (Kalamitätsnutzungen) die zweite durch § 34b begünstigte Holznutzungsart. Während Nr. 2 Satz 2 die Legaldefinition der Kalamitätsnutzungen enthält (Anm. 26 ff.), schließt Nr. 3 Satz 3 in der Forstwirtschaft regelmäßig entstehende Schäden von der Begünstigung aus (Anm. 29).

### 2. Durch eines der aufgezählten oder ein gleichkommendes Naturereignis verursachte Nutzung (Abs. 1 Nr. 2 Satz 2)

#### 26 a) Vorliegen eines Naturereignisses

Kalamitätsnutzungen fallen nur bei Vorliegen eines von Satz 2 erfassten Naturereignisses an. Hierbei zählt das Gesetz einige der erfassten Naturereignisse auf (Eis-, Schnee-, Windbruch oder Windwurf, Erdbeben, Berggrutsch, Insektenfraß und Brand). Diese Aufzählung ist nicht abschließend. Erfasst sind ausdrücklich auch andere Naturereignisse, die in ihren Folgen den angeführten Ereignissen gleichkommen. Dies dürfte zB für Hochwasser oder außergewöhnliche Trockenheit zutreffen. Als Naturereignisse kommen aber nicht nur plötzlich oder katastrophenartig auftretende, sondern auch schleichende Schäden wie infektiöse Holzkrankheiten oder Immissionsschäden in Betracht (BFH v. 24.8.1961 – IV 401/58 S, BStBl. III 1962, 28; v. 10.10.1963 – IV 422/60 S, BStBl. III 1964, 119). Liegt ein Naturereignis in diesem Sinne vor, ist es ohne Bedeutung, ob im konkreten Fall hiebreife Bestände betroffen sind oder ob für das geschlagene Holz der volle Marktpreis erzielt werden kann (BFH v. 31.4.1954 – IV 476–478/53 U, BStBl. III 1954, 229; v. 7.10.1954 – IV 29/52 S, BStBl. III 1954, 345).

**Von Dritten verursachte Schadensereignisse** sind uE keine Naturereignisse (so auch RFH v. 23.8.1939, RStBl. 1939, 1056 für behördliche Anordnung bzw. Enteignung; BFH v. 27.7.1961 – IV 237/58, HFR 1962, 103 für Forstfrevel; indirekt auch BFH v. 14.10.1999 – IV R 15/99, BStBl. II 2001, 130, wo auf den insoweit bestehenden Unterschied zum Begriff der höheren Gewalt in R 6.6 EStR hingewiesen wird; anders evtl. BFH v. 31.5.1954 – IV 476 – 478/53 U, BStBl. III 1954, 229 für Waldbrand aufgrund Funkenflug einer Lokomotive; weiter dagegen LBP/MITTERPLEININGER, § 34b Rn. 46; teilweise auch ALTEHOEFER/WALTER, Rn. 1178). Es können jedoch ao. Holznutzungen vorliegen (zu behördlicher Anordnung und Enteignung s. Anm. 18, zu Forstfrevel s. Anm. 19). Anders kann es sein, wenn ein unmittelbarer Verursacher nicht festzustellen ist, zB bei Immissionsschäden (s. Anm. 28) oder Kriegseinwirkungen (dies soll auch heute noch für Splitterschäden aus dem 2. Weltkrieg gelten, vgl. LADEMANN/HILLER, § 34b Rn. 113; aA FELSMANN, Teil A Rn. 1056; ALTEHOEFER/WALTER, Rn. 1184).



**Ein Verschulden des Steuerpflichtigen** schließt höhere Gewalt aus. Nach der Rspr. gilt dies allerdings nur bei einwandfrei feststellbaren groben Verstößen gegen die anerkannten Grundsätze einer ordnungsgemäßen forstwirtschaftlichen Betriebsführung (BFH v. 24.8.1961 – IV 401/58 S, BStBl. III 1962, 28; v. 10.10.1963 – IV 422/60 S, BStBl. III 1964, 119). UE schließt dagegen jede Sorgfaltpflichtverletzung die Tarifiermäßigung aus, zB fehlerhafte Hiebführung, Pflegerückstände oder unterlassene bzw. nicht rechtzeitige Einschläge in käferbefallene Bestände (zutr. LADEMANN/HILLER, § 34b Rn. 98; MÄRKLE/HILLER, Rn. 467; aA KSM/BRUCKMEIER, § 34b Rn. B 29; FELSMANN, Teil A Rn. 1048a). Hierfür spricht neben dem Wortlaut der Regelung („höhere Gewalt“) auch der Ausnahmecharakter der Tarifiermäßigung, deren sehr hohe Begünstigungswirkung bei einer Abwendungsmöglichkeit des Stpfl. nicht gerechtfertigt ist. Unschädlich ist es dagegen, wenn das Naturereignis mit einer gewissen Regelmäßigkeit eintritt und daher generell vorhersehbar ist (zB Lawinen in bestimmten Gegenden), soweit keine Möglichkeit zur Abwendung oder Verminderung des Schadens besteht (BFH v. 24.8.1961 – IV 401/58 S, BStBl. III 1962, 28).

### b) Durch das Naturereignis verursachte Nutzung

27

Als Kalamitätsnutzungen begünstigt sind nur *durch* das Naturereignis verursachte, also in einem Ursachenzusammenhang mit diesem stehende Nutzungen. Kalamitätsnutzungen liegen allerdings auch vor, soweit die Nutzungen sich innerhalb des Nutzungssatzes halten, was Bedeutung für § 5 Abs. 1 FSchAusglG hat (s. Anm. 53).

**Schäden an bereits eingeschlagenem Holz** infolge eines Naturereignisses (zB Brand, Hochwasser) sind nicht begünstigt, denn die Holznutzung (= Einschlag, s. Anm. 13) wurde in diesem Fall nicht durch das Naturereignis verursacht, sondern planmäßig gezogen (FELSMANN, Teil A Rn. 1066).

**Kalamitätsfolgehiebe:** Begünstigt sind grds. nur die unmittelbar durch das Schadensereignis betroffenen und damit verursachten Nutzungen. In diesem Fall ist es für die Anerkennung als Kalamitätsnutzung ohne Bedeutung, ob die Nutzung noch im Schadensjahr oder in einem späteren Wj. erfolgt (R 34b.1 Abs. 6 Satz 1 EStR, s. zum Zeitpunkt der Nutzung Anm. 13). Folgen kann dies jedoch für den anzuwendenden StSatz haben (s. Anm. 51). Hiervon zu unterscheiden sind sog. Kalamitätsfolgehiebe. Dies sind Einschläge an zunächst stehen gebliebenen Restbeständen, deren Einschlag aus forstwirtschaftlichen Gründen geboten ist (zB aufgrund erhöhter Gefährdung oder um eine zusammenhängende Wiederaufforstung zu ermöglichen). Die Rspr. erkennt solche Einschläge zutreffend nur ausnahmsweise als Kalamitätsnutzung an, wenn eine Einbeziehung in die planmäßige Holznutzung der nächsten Jahre nicht möglich ist, insbes. wenn nicht hieb reife Bestände eingeschlagen werden müssen (BFH v. 11.4.1961 – I 138/60 S, BStBl. III 1961, 276; gegen diese Einschränkung dagegen KSM/BRUCKMEIER, § 34b Rn. B 32).

**Präventive Einschläge** zur Schadensabwendung oder -minderung bei einer noch nicht eingetretenen, jedoch unmittelbar drohenden Kalamität (zB akuter Waldbrandgefahr) können uE ebenfalls begünstigt sein, wenn kein Verschulden des Stpfl. vorliegt (s. Anm. 26) und eine Einbeziehung in die planmäßige Bewirtschaftung nicht möglich ist (ähnlich bereits RFH v. 11.12.1929, RStBl. 1930, 218; aA LADEMANN/HILLER, § 34b Rn. 98). Dies muss allerdings auf Ausnahmefälle beschränkt bleiben, in denen die unmittelbare Gefahr zweifelsfrei feststeht und es sich nicht um allgemeine waldbauliche Präventivmaßnahmen handelt (zutr. KSM/BRUCKMEIER, § 34b Rn. B 33).

## 28 c) ABC der „gleichkommenden“ Naturereignisse

**Immissionsschäden** aufgrund Luftverschmutzung öä. („saurer Regen“, „Waldsterben“) beruhen auf Naturereignissen (s. Anm. 26). Der Einschlag geschädigter Bestände kann nur zu Kalamitätsnutzungen führen, soweit die Schäden über die regelmäßig im Betrieb entstehenden Schäden hinausgehen (Abs. 1 Nr. 2 Satz 3, s. Anm. 29) und den Stpfl. am Ausmaß der Schäden kein Verschulden trifft (s. Anm. 26), zB aufgrund fehlerhafter Düngung und Schädlingsbekämpfung oder auch nicht rechtzeitiger Einbeziehung in die planmäßige Holznutzung (ausf. LADEMANN/HILLER, § 34b Rn. 108 ff.; vgl. auch R 34b.1 Abs. 6 Sätze 2–3 EStR).

**Infektionskrankheiten** können zu Kalamitätsnutzungen führen, soweit sie über das normale Maß hinausgehen und aufgrund forstwirtschaftlicher Erfahrungen nicht mit Erfolg zu bekämpfen sind (BFH v. 24.8.1961 – IV 401/58 S, BStBl. III 1962, 28; v. 10.10.1963 – IV 422/60 S, BStBl. III 1964, 119). Dies gilt allerdings nur, soweit die Schäden über die regelmäßig im Betrieb entstehenden Schäden hinausgehen (Abs. 1 Nr. 2 Satz 3, s. Anm. 29). Den Stpfl. darf am Auftreten bzw. an der weiteren Verbreitung der Infektion kein Verschulden treffen (s. Anm. 26). Als zu Kalamitätsnutzungen führende Holzerkrankungen anerkannt sind insbes. die *Roffäule* (BFH v. 10.10.1963 – IV 422/60 S aaO) und der *Eichenbaumschwamm* (BFH v. 24.8.1961 – IV 401/58 S aaO).

**Militärische Übungen:** Vorzeitige Holznutzungen aufgrund von Schäden durch militärische Übungen beruhen nicht auf einem Naturereignis, sondern auf einem unmittelbaren staatlichen Eingriff. Sie stellen grds. ao. Nutzungen aufgrund volks- oder staatswirtschaftlicher Gründe dar, werden jedoch von der FinVerw. aus Billigkeitsgründen als Kalamitätsnutzungen behandelt (vgl. R 34b.1 Abs. 7 EStR, zu den hierbei gezahlten Entschädigungen s. Anm. 41).

**Splitterschäden:** s. Anm. 26.

## 29 3. Ausschluss von Schäden, die in der Forstwirtschaft regelmäßig entstehen (Abs. 1 Nr. 2 Satz 3)

Nicht zu den Kalamitätsnutzungen gehören nach Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 Schäden, die in der Forstwirtschaft regelmäßig entstehen (sog. Scheitholz- oder Totalitätsanfälle), da diese zum allgemeinen Risiko des Forstbetriebs gehören (so bereits BFH v. 11.4.1961 – I 138/60 S, BStBl. III 1961, 276 zum damaligen § 34 Abs. 3). Die danach als nicht berücksichtigungsfähig abzuziehenden Nutzungen können einen erheblichen Umfang haben (lt. Voss/STEINLE, Inf. 1994, 235 Fn. 4: mittlerweile bis zu 30 vH des Gesamteinschlags). Entscheidend sind die individuellen Verhältnisse des jeweiligen Betriebs. Die Berechnung des Totalitätsanfalls kann nur durch Schätzung unter Berücksichtigung der individuellen Verhältnisse und Erfahrungen während einer längeren Reihe von Jahren erfolgen; dabei können auch Pauschsätze gebildet werden (BFH v. 11.4.1961 – I 138/60 S aaO). Durch die Regelung sollten zunächst vor allem Einzelschäden erfasst werden (BFH v. 11.4.1961 – I 138/60 S aaO, s. auch R 34b.1 Abs. 6 Satz 4 EStG: Dürrhölzer, Schäden durch Blitzschlag). Sie gilt jedoch auch für flächenhafte Bestandschäden und hierbei insbes. auch für infektiöse Holzerkrankungen und Immissionsschäden (s. Anm. 28), bei denen die regelmäßigen Schäden daher mengenmäßig erheblich überschritten werden müssen (BFH v. 24.8.1961 – IV 401/58 S, BStBl. III 1962, 28; v. 10.10.1963 – IV 422/60 S, BStBl. III 1964, 119; speziell zur *Roffäule* FinMin. Ba.-Württ. v. 15.6.1967, BStBl. II 1967, 197; dazu auch FG Nürnberg. v. 15.12.1972, EFG 1973, 216, rkr.).

30–39 Einstweilen frei.

## Erläuterungen zu Abs. 2: Ermittlung der außerordentlichen Einkünfte

### I. Einleitungssatz des Abs. 2

40

Nach seinem Einleitungssatz regelt Abs. 2 einen Teilaspekt der Ermittlung der ao. Einkünfte aus Forstwirtschaft, und zwar die hierbei vorzunehmende Zuordnung der BA zu den verschiedenen Einnahmen. § 34b ist dennoch keine Gewinnermittlungsvorschrift, sondern eine reine Tarifnorm (s. Anm. 3). Die der Besteuerung zugrunde zu legenden Einkünfte iSv. § 2 Abs. 2 bleiben von Abs. 2 vollständig unberührt. Gesondert zu ermitteln ist lediglich die Höhe der begünstigten ao. Einkünfte als „besondere Abteilung“ (s. Anm. 50) innerhalb der Gesamteinkünfte aus dem Forstbetrieb. Diese durch das besondere Rechenwerk des § 34b zu ermittelnde Größe hat ausschließlich für Zwecke der Tarifiermäßigung nach Abs. 3 bzw. § 34 Abs. 1 Bedeutung.

**Die allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften** sind grds. auch für das besondere Rechenwerk des § 34b anzuwenden (LADEMANN/HILLER, § 34b Rn. 129), allerdings unter Einbeziehung der besonderen Regelung des Abs. 2. Gewinnermittlungszeitraum ist auch für Zwecke des § 34b das Wj. (LADEMANN/HILLER aaO; zur Aufteilung auf die VZ s. Anm. 50). Für die verschiedenen begünstigten Holznutzungsarten sind die begünstigten ao. Einkünfte jeweils gesondert zu ermitteln.

**Bei Auseinanderfallen des Wirtschaftsjahrs der Holznutzung und des Wirtschaftsjahrs der Gewinnrealisierung** ergeben sich besondere Probleme. Die Tarifiermäßigung des § 34b wird nicht bereits im Zeitpunkt der Holznutzung (s. Anm. 13), sondern erst mit Gewinnrealisierung auf die dann entstandenen Einkünfte gewährt.

► *Gewinnrealisierung:* Bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 ist es aufgrund des Wegfalls des § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 4 aF ab VZ 1999 nicht mehr möglich, mittels wahlweisen Ansatzes des Holzvorrats mit dem höheren Teilwert bereits im Zeitpunkt des Einschlags bzw. der Aufarbeitung den Gewinn zu realisieren. Vielmehr ist das eingeschlagene Holz gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 grds. mit den HK anzusetzen. Zu diesen gehören lediglich die unmittelbar mit der Holznutzung zusammenhängenden Aufwendungen, insbes. die Kosten des Einschlags und der Aufarbeitung (sog. Holzwerbungskosten), nicht dagegen die über die Jahre angefallenen anteiligen Aufforstungs- und Pflegekosten (vgl. MÄRKLE/HILLER, Rn. 458; FELSMANN, Teil A Rn. 1003). Nur soweit bei Kahlschlag wesentlicher Flächen ausnahmsweise ein Buchwertabgang beim stehenden Holz vorzunehmen ist (vgl. BFH v. 10.11.1994 – IV R 68/93, BStBl. II 1995, 779; s. auch Anm. 42), geht auch dieser in die HK des Holzvorrats ein. In dem Ansatz der Holzvorräte mit den HK liegt uE noch keine teilweise, in § 34b einzubeziehende Gewinnrealisierung (aA KSM/BRUCKMEIER, § 34b Rn. C 6; FELSMANN, Teil A Rn. 1079; BLÜMICH/SELDER, § 34b Rn. 36), da die Aktivierung von HK erfolgsneutral ist und lediglich als „Aufwandspeicher“ dient (s. allgemein § 6 Anm. 269). Zur Gewinnrealisierung kommt es vielmehr insgesamt erst im Zeitpunkt der Veräußerung, was häufig in einem späteren Wj. der Fall sein wird. Bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 bzw. § 13a entstanden die Einkünfte schon immer erst mit Zufluss des Veräußerungserlöses.

► *Behandlung der unmittelbar zusammenhängenden BA*: Soweit bei der Veräußerung dem Veräußerungserlös ein Abgang der aktivierten HK gegenübersteht, ergeben sich im Wj. der Gewinnrealisierung begünstigte Einkünfte in zutreffender Höhe. Überhöhte begünstigte Einkünfte ergeben sich demgegenüber uU, wenn im Fall einer Einschlagsbeschränkung der Stpfl. von seinem Wahlrecht zur Nichtaktivierung des eingeschlagenen Kalamitätsholzes gem. § 4a FSchAusglG Gebrauch macht und die Veräußerung erst in einem späteren Wj. erfolgt. Gleiches kann sich bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 aufgrund des Betriebsausgabenabzugs bereits mit Abfluss ergeben. UE sind daher die – an sich zu HK führenden – unmittelbar mit der Holznutzung zusammenhängenden BA für Zwecke des § 34b in jedem Fall von den Einnahmen abzuziehen, auch wenn sie bereits in früheren Wj. erfolgswirksam geworden sind. Entsprechend sind vergleichbare Aufwendungen für erst in künftigen Wj. zu veräußernde Holznutzungen aus dem Rechenwerk des § 34b auszuschneiden.

So zutreffend jetzt R 34b.4 Satz 1 EStR; OFD Hannover v. 7.6.2000, StEK EStG § 13 Nr. 677; glA FELSMANN, Teil A Rn. 1003a, 1131c; LBP/MITTERPLEININGER, § 34b Rn. 73; aA LEINGÄRTNER/WENDT, § 34b Rn. 136; SCHMIDT/SEEGER XXV. § 34b Rn. 18; BLÜMICH/SELDER, § 34b Rn. 40; KSM/BRUCKMEIER, § 34b Rn. C 17a; FROTSCHER/SCHILD, § 34b Rn. 130; KLEBERG, BB 1991, 1018 (1019); anders auch hier bis Lfg. 183. Eine Ermittlung der begünstigten Einkünfte für Zwecke des § 34b bereits im Wj. der Holznutzung schlägt LADEMANN/HILLER, § 34b Rn. 161 ff., vor. UE spricht für die hier vorgenommene Auslegung, dass nach Abs. 2 die „Einkünfte“ zu ermitteln sind, was aber zumindest den zutreffenden Abzug der unmittelbar zusammenhängenden BA erfordert (vgl. auch BFH v. 26.8.2004 – IV R 5/03, BStBl. II 2005, 215, zu § 34 Abs. 2 Nr. 2). Andernfalls könnten die begünstigten Einkünfte durch geschickte Ausübung des Bewertungswahlrechts und zeitliche Gestaltung der Holzverkäufe gezielt gesteuert werden, was mit dem Nettoprinzip und auch dem Gleichheitssatz nur schwer vereinbar wäre. Hiergegen spricht auch nicht die Regelung des Abs. 2, da der Gesetzgeber mit dieser lediglich abweichend von der früheren Rspr. die Zuordnung auch bestimmter fester BA zu den begünstigten Holznutzungen erreichen (vgl. BTDrucks. 2/481, 95), jedoch nicht die zeitliche Zuordnung der unmittelbar mit der Holznutzung zusammenhängenden Aufwendungen regeln wollte. § 34b wird so auch nicht zu einer Gewinnermittlungsvorschrift, da es nur um die Zuordnung für Zwecke des § 34b geht. Schließlich würde der Begünstigungszweck des § 4a FSchAusglG stark überdehnt, der dem Forstwert lediglich einen Liquiditätsvorteil verschaffen sollte (vgl. BTDrucks. 10/3271, 13).

**Besonderen Aufzeichnungspflichten** unterliegt der Stpfl. – abgesehen vom mengenmäßigen Nachweis nach Abs. 4 Nr. 2 (s. Anm. 62) – zur Anwendung des § 34b grds. nicht; vielmehr gelten die allgemeinen Aufzeichnungspflichten nach §§ 140 ff. AO (aA LADEMANN/HILLER, § 34b Rn. 171 ff.; MÄRKLE/HILLER, Rn. 171; OFD Rostock v. 7.6.2001, StEK EStG § 34b Nr. 58, unter Berufung auf § 145 Abs. 2 AO). Jedoch erfordert die korrekte Zuordnung von BE und BA grds. eine mengen- und wertmäßig getrennte Aufzeichnung der Einnahmen aus den verschiedenen Holznutzungsarten, ggf. auch aus Vor- und Endnutzungen (s. Anm. 41). Können die erforderlichen Besteuerungsgrundlagen bei fehlenden oder unzureichenden Aufzeichnungen nicht ermittelt werden, sind sie durch Schätzung nach § 162 AO zu ermitteln. Da § 34b ab VZ 1975 die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung nicht mehr voraussetzt (s. Anm. 2), gilt dies uE auch bei einer Vollschätzung des Gewinns (aA LADEMANN/HILLER, § 34b Rn. 158; wohl auch OFD Frankfurt v. 23.8.2002, StEK EStG § 34b Nr. 60: ergänzende Schätzung; unklar R 34b.2 Abs. 5 EStR).

## II. Betriebseinnahmen

41

**Einnahmen aus Holznutzungen** sind alle Erträge bzw. Betriebsvermögensmehrun-gen (bei § 4 Abs. 1) oder BE (bei § 4 Abs. 3 oder § 13a), die durch Holznutzungen (s. Anm. 12) veranlasst sind. Dies sind insbes. die Verkaufserlöse aus der Vermarktung des eingeschlagenen Holzes bzw. bei der Veräußerung eines Waldgrundstücks (s. Anm. 12) der auf das stehende Holz entfallende Kaufpreisanteil. Anzusetzen sind nicht die Rein-, sondern die Roherlöse, da der Abzug der BA in Abs. 2 besonders geregelt ist. Nicht einzubeziehen sind dagegen BE, die nicht im Zusammenhang mit Holznutzungen stehen, insbes. aus Nebennutzungen (s. Anm. 12). Die USt. ist bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 stets, andernfalls nur bei Anwendung der Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG Bestandteil der Roherlöse.

**Entschädigungen**, die etwa bei Enteignungen, der Inanspruchnahme von Forstflächen für Versorgungsleitungen (s. Anm. 18) oder militärischen Übungen (s. Anm. 28) gewährt werden, sind als nach § 34b begünstigte BE einzubeziehen, wenn sie für den beschädigten Bestand sowie für entgehenden künftigen Holzzuwachs (sog. Hiebunreifeentschädigung, vgl. BFH v. 31.5.1954 – IV 476–478/53 U, BStBl. III 1954, 229) gewährt werden. Dies dürfte auch für Entschädigungen gelten, die sich nicht auf den unmittelbar etwa von einer Versorgungsleitung betroffenen Bestand beziehen, sondern auf Schäden am Restbestand (sog. Rand- und Folgeschäden; glA OFD Hannover v. 28.1.2004, StEK EStG § 13 Nr. 704; aA LADEMANN/HILLER, § 34b Rn. 144). Nicht zu berücksichtigen sind Entschädigungen für weitere Vermögensschäden wie etwa einer Wertminderung des Grund und Bodens (LEINGÄRTNER/WENDT, § 34b Rn. 122). Hier-von zu unterscheiden sind Entschädigungen, die zum Ausgleich erhöhter BA gewährt werden und für Zwecke des § 34b bei diesen zu kürzen sind (s. Anm. 42).

**Auf die verschiedenen Holznutzungsarten aufzuteilen** sind die BE grds. anhand des für den Gesamteinschlag erzielten Durchschnittsfestmeterpreises. Für Kalamitätsnutzungen ist allerdings der Durchschnittsfestmeterpreis gesondert vorab zu berechnen, da die erzielten Erlöse idR geringer sein werden. Mittels nach Masse und Wert getrennter Aufzeichnungen für Vor- und Endnutzungen kann der Stpfl. nachweisen, dass die über den Nutzungssatz hinausgehenden Nutzungen ausschließlich in der Endnutzung geführt wurden (vgl. R 34b.3 Abs. 1 Satz 3 EStR). Dies kann ggf. zu höheren begünstigten ao. Einkünften führen (s. Berechnungsbsp. bei H 34b.3 EStH). Die BE aus der Auflösung einer Rücklage nach § 3 Abs. 4 FSchAusglG sind entsprechend dem zur Auflösung führenden Anlass idS. § 3 Abs. 3 FSchAusglG einer oder verschiedenen Holznutzungsarten zuzurechnen (s. näher OFD Hannover v. 7.6.2000, StEK EStG § 13 Nr. 677). Bei einer schädlichen Verwendung entsteht allerdings ein nicht nach § 34b begünstigter Gewinn (aA KSM/BRUCKMEIER, § 34b Rn. C 35).

## III. Zuordnung der Betriebsausgaben

### 1. Vorbemerkung

42

Abs. 2 ordnet eine von den allgemeinen Grundsätzen abweichende Zuordnung der BA zu den Einnahmen aus den verschiedenen Holznutzungsarten an. Bestimmte feste BA sind nach Abs. 2 Nr. 1 ausschließlich den innerhalb des Nutzungssatzes angefallenen Nutzungen zuzuordnen; nur die anderen BA sind nach

Nr. 2 auf sämtliche Nutzungsarten zu verteilen. Diese besondere Zuordnung führt im Ergebnis zu einer Verschiebung zu Gunsten erhöhter begünstigter ao. Einkünfte. Dies wird zT als „versteckte Vergünstigung“ angesehen (LADEMANN/HILLER, § 34b Rn. 150; MÄRKLE/HILLER, Rn. 470). UE ist die Regelung des Abs. 2 zwar nicht zwingend, überschreitet jedoch nicht die verfassungsrechtl. gezogenen Grenzen. Sie beruht auf der jedenfalls zulässigen Erwägung, dass bestimmte feste Kosten bereits durch die bloße Existenz des Forstbetriebs veranlasst sind, der sich auf die Erzielung von Holzserträgen in Höhe des Nutzungssatzes richtet (vgl. zum Zweck des Abs. 2 auch BFH v. 10.10.1963 – IV 435/61 S, BStBl. III 1964, 60).

**Als Betriebsausgaben iSd. § 34b anzusetzen** sind sämtlicher Aufwand bzw. Betriebsvermögensminderungen (bei § 4 Abs. 1) oder BA iSd. § 4 Abs. 4 (bei § 4 Abs. 3 oder § 13a), die durch Holznutzungen veranlasst sind. Auszuscheiden sind nicht mit Holznutzungen im Zusammenhang stehende BA, insbes. im Rahmen von Nebennutzungen (s. Anm. 12). Die Vorsteuer ist bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 stets, andernfalls nur bei Anwendung der Durchschnittsatzbesteuerung nach § 24 UStG BA. Zu berücksichtigen sind nur BA, die bei der jeweiligen Gewinnermittlungsart tatsächlich als solche anzusetzen sind. So sind in künftigen Wj. anfallende Wiederaufforstungskosten nur einzubeziehen, soweit für sie eine Rückstellung zu bilden ist (s. dazu § 13 Anm. 225). Nicht anzusetzen ist aus diesem Grund eine – von der FinVerw. noch bis 1999 in R 212 Abs. 1 Sätze 4–5 EStR vorgesehene – Buchwertminderung wegen Holzabgängen (sog. Waldwertminderung), die nach uE zutreffender Ansicht grds. unzulässig ist (so auch Sächs. FG v. 12.5.2004, EFG 2004, 1593, nrkr., Rev. Az. BFH IV R 67/05; vgl. hierzu zuletzt einerseits HILLER, Inf. 2005, 745 ff.; andererseits zu ORTENBURG/ZU ORTENBURG, DStZ 2005, 782 ff., jeweils mwN). Nimmt ein nichtbuchführender Forstwirt die BA-Pauschale nach § 51 EStDV (s. dazu § 13 Anm. 224) oder § 4 FSchAusglG (s. dazu § 13 Anm. 226) in Anspruch, ist diese zwingend auch bei der Ermittlung der begünstigten Einkünfte nach § 34b anzusetzen und von den Einnahmen aus der jeweiligen Holznutzungsart abzuziehen (glA OFD Frankfurt v. 23.8.2002, StEK EStG § 34b Nr. 60; aA LADEMANN/HILLER, § 34b Rn. 157, nach dem in diesem Fall § 34b nicht anwendbar ist; zur zutreffenden Kritik an der BA-Pauschale als solcher vgl. MÄRKLE/HILLER, Rn. 459).

**Entschädigungen**, Beihilfen oder Zuschüsse, die zum Ausgleich erhöhter BA gewährt werden (zB wegen Kulturerschwernissen beim Bau von Versorgungsleitungen, aber auch wegen erhöhter Kosten für Aufarbeitung und für die Schadensbeseitigung bei Kalamitäten), sind zwar im Rahmen der allgemeinen Gewinnermittlung grds. als BE anzusetzen (vgl. etwa FG Ba.-Württ. v. 29.7.1999, EFG 1999, 1068, rkr.), für Zwecke des § 34b sind sie jedoch jeweils bei den BA zu kürzen, die sie ersetzen oder bezuschussen (LADEMANN/HILLER, § 34b Rn. 142 f., 153).

**Die Sonderregelung des § 5 Abs. 2 FSchAusglG** (s. Anm. 53) sowie bei Großkalamitäten von der FinVerw. erlassene Billigkeitsregelungen (s. Anm. 51), nach denen für die Ermittlung des StSatzes die gesamten Holznutzungen ohne Rücksicht auf eine spätere Aufarbeitung als Holznutzungen des Schadensjahres zu behandeln sind, berühren nicht die Zuordnung der BA nach Abs. 2, wenn die Nutzungen im Wj. ihres tatsächlichen Anfalls innerhalb des Nutzungssatzes liegen (vgl. OFD Hannover v. 7.6.2000, StEK EStG § 13 Nr. 677).

**2. Feste Betriebsausgaben (Abs. 2 Nr. 1)**

43

Ausschließlich bei den Einnahmen aus Holznutzungen innerhalb des Nutzungssatzes sind nach Abs. 2 Nr. 1 die persönlichen und sachlichen Verwaltungskosten sowie Grundsteuer und Zwangsbeiträge zu berücksichtigen, soweit sie zu den festen BA gehören. Nicht sämtliche festen Kosten iSd. betriebswirtschaftlichen Kostenrechnung fallen unter Nr. 1. Die Regelung beschränkt sich auf die dort ausdrücklich genannten Kosten, insbes. die *Verwaltungskosten*. Nicht hierzu gehören sämtliche *Betriebskosten*, auch wenn es sich um feste Kosten handelt. Dies betrifft die Aufwendungen für Herstellung, Erhaltung, Abtrieb sowie Vertrieb des stehenden und geschlagenen Holzes (BFH v. 10.10.1963 – IV 435/61 S, BStBl. III 1964, 60; v. 20.8.1970 – IV 134/65, BStBl. II 1970, 845; anders die frühere Rspr. zu § 34 Abs. 3 aF, vgl. BFH v. 20.3.1958 – IV 154/57 U, BStBl. III 1958, 225). Zu den persönlichen und sachlichen Verwaltungskosten iSv. Nr. 1 gehören daher lediglich die Aufwendungen, die mit der allgemeinen laufenden Erhaltung der normalen forstwirtschaftlichen Betriebsverwaltung in Zusammenhang stehen, soweit sie zu den festen Kosten gehören (BFH v. 10.10.1963 – IV 435/61 S aaO; v. 20.8.1970 – IV 134/65 aaO). Hierunter fallen zB grds. die Gehälter des fest angestellten Försters und sonstiger Verwaltungsangestellter, Bürokosten sowie Kosten für forstliche, rechtl. und stl. Beratung. Hinzu kommen die ausdrücklich genannte Grundsteuer sowie Zwangsbeiträge. Zur Abgrenzung der BA iSd. Abs. 2 Nr. 1 hat die FinVerw. in verschiedenen, weitgehend deckungsgleichen Erlassen Stellung genommen, nach denen in der Praxis regelmäßig verfahren wird (zB OFD Frankfurt v. 23.8.2002, StEK EStG § 34b Nr. 60).

**3. Andere Betriebsausgaben (Abs. 2 Nr. 2)**

44

Nach Abs. 2 Nr. 2 sind die anderen BA bei allen Holznutzungsarten zu berücksichtigen. Zu den „anderen“ BA gehören zum einen sämtliche Betriebskosten, unabhängig davon, ob sie feste oder variable Kosten sind. Des Weiteren zählen jedoch auch persönliche und sachliche Verwaltungskosten hierzu, die nicht als feste Kosten anzusehen sind (zB für forstliche und rechtl. Beratung in unmittelbarem Zusammenhang mit der Bewältigung einer Großkalamität), Steuern und sonstige Lasten abgesehen von Grundsteuer und Zwangsbeiträgen sowie BA, die keine Kosten iSd. Kostenrechnung sind (zB Forderungsverluste oder Zuführung zur Rücklage gem. § 3 FSchAusglG). Die Praxis verfährt auch hier regelmäßig nach den Erlassen der FinVerw., in denen sich ebenfalls Stellungnahmen zur Abgrenzung der BA iSd. Abs. 2 Nr. 2 finden (vgl. zB OFD Frankfurt v. 23.8.2002, StEK EStG § 34b Nr. 60). Gegenstand der Rspr. waren bisher Wegebaukosten (BFH v. 10.10.1963 – IV 435/61 S, BStBl. III 1964, 60), Sonder-AfA auf Waldarbeiterwohnungen (BFH v. 20.8.1970 – IV 134/65, BStBl. II 1970, 845) sowie Erstaufforstungskosten, soweit sie als BA abziehbar sind (BFH v. 19.12.1962 – IV 268/59 S, BStBl. III 1963, 357).

Einstweilen frei.

45–49

### Erläuterungen zu Abs. 3: Tarifermäßigung für außerordentliche Einkünfte

50

#### I. Einleitungssatz des Abs. 3

Nach seinem Einleitungssatz regelt Abs. 3 die Bemessung der ESt. bei Einkünften aus Kalamitätsnutzungen, enthält also eine Tarifermäßigung ausschließlich für diese Holznutzungen. Die Tarifermäßigung für begünstigte Einkünfte aus ao. Holznutzungen ist demgegenüber in § 34 Abs. 2 Nr. 5 iVm. Abs. 1 geregelt.

**Nur auf im zu versteuernden Einkommen enthaltene außerordentliche Einkünfte** kann die Tarifermäßigung des Abs. 3 angewendet werden. Dies ergibt sich daraus, dass § 34b zwar „Einkünfte“ begünstigt, die Begünstigung jedoch nach Abs. 3 als Tarifermäßigung erst bei der Bemessung der ESt. gewährt wird, die stets nach dem zVE erfolgt (vgl. § 32a Abs. 1 Satz 1, § 2 Abs. 5 Satz 1 Halbs. 2). Für ao. Holznutzungen stellt § 34 Abs. 1 Satz 1 dies zudem ausdrücklich klar. Die nach Abs. 2 für Zwecke der Tarifermäßigung gesondert ermittelten begünstigten ao. Einkünfte (s. Anm. 40 ff.) dürfen demnach nicht bereits auf einer der vorangehenden Stufen bei der Ermittlung des zVE „verbraucht“ worden sein. Hierbei ist jedoch zu beachten, dass nach der Rspr. die begünstigten Einkünfte innerhalb der Summe der Einkünfte bzw. der jeweiligen Einkunftsart eine „besondere Abteilung“ bilden, mit denen abweichend von den allgemeinen Regeln laufende Verluste sowohl aus anderen Einkunftsarten als auch aus Land- und Forstwirtschaft selbst grds. erst zuletzt auszugleichen sind (vgl. BFH v. 13.8.2003 – XI R 27/03, BStBl. II 2004, 547 zu § 34; OFH v. 16.4.1947, StuW 1947 Nr. 6 zu § 34 Abs. 3 aF als Vorgängervorschrift des § 34b; s. ausführl. zu der sich in gleicher Weise bei § 34 stellenden Frage § 34 Anm. 19 ff.). Dies begründet die Rspr. damit, dass nach ihrem Zweck die Tarifermäßigung dem Stpfl. soweit möglich zugute kommen soll (BFH v. 13.8.2003 – XI R 27/03 aaO). Diese Grundsätze gelten auch bei Zusammentreffen der einzelnen Einkünfteteile innerhalb des § 34b, die jeweils verschiedenen ermäßigten StSätzen unterliegen (FELSMANN, Teil A Rn. 1086a f., 1131e; KSM/BRUCKMEIER, § 34b Rn. B 5, D 10, D 15 f.). Bei der nach § 4a Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 erfolgenden Aufteilung der im Wj. erzielten Einkünfte auf die VZ sind allerdings vorab die entsprechenden Einkünfteteile des § 34b aus den verschiedenen Wj. zu saldieren (LADEMANN/HILLER, § 34b Rn. 121, 131; aA KLEEBERG, BB 1991, 1018 [1019]). Durch diese besondere Ausgleichsreihenfolge sind die begünstigten Einkünfte iSd. § 34b im Ergebnis grds. bis zur Höhe des zVE auch in diesem enthalten. Dies kann erhebliche Bedeutung haben. Aufgrund der Aufteilung der BA nach Abs. 2 (s. Anm. 42 ff.) fallen bei den Einkünften innerhalb des Nutzungssatzes nicht selten Verluste an, so dass die Gesamteinkünfte aus dem Forstbetrieb geringer als die begünstigten Einkünfte sein können oder sogar ein Verlust entsteht, die begünstigten Einkünfte aber dennoch voll im zVE enthalten sind (vgl. LADEMANN/HILLER, § 34b Rn. 177). Gegen die von der Rspr. aufgestellten Grundsätze kann uE nicht der seit VZ 1999 in Abs. 1 enthaltene Wortlaut „Gewinne aus Land- und Forstwirtschaft“ vorgebracht werden, da hiermit lediglich der aus der jeweiligen Holznutzungsart entstandene Gewinnanteil gemeint ist (glA MÄRKLE/HILLER, Rn. 463a; zweifelnd KANZLER, FR 1999, 423 [425]; HILLER, Inf. 2003, 104 [107]; LADEMANN/HILLER, § 34b Rn. 179 ff.; aA LEINGÄRTNER/WENDT, Kap. 44 Rn. 87).



**Ein Antrag des Steuerpflichtigen** ist für die Gewährung der Tarifiermäßigung nach Abs. 3 weder erforderlich noch ist es möglich, durch einen solchen die Tarifiermäßigung auf Teile der ao. Einkünfte (zB soweit sie den Grundfreibetrag übersteigen) zu beschränken bzw. auf diese zu verzichten (BFH v. 14.3.1996 – IV R 88/94, BFH/NV 1996, 738; anders bis VZ 1989 aufgrund des bis dahin geltenden Antragserfordernisses, vgl. BFH v. 27.3.1958 – IV 193/55 U, BStBl. III 1958, 227). Auch bei der Tarifiermäßigung nach § 34 Abs. 1 für ao. Holznutzungen ist das Antragserfordernis ab VZ 2001 entfallen (s. § 34 Anm. 24).

## II. Tarifiermäßigung für Kalamitätsnutzungen

### 1. Ermäßigte Steuersätze für Kalamitätsnutzungen (Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2)

51

Abs. 3 Satz 1 gewährt für Einkünfte aus Kalamitätsnutzungen, die den einfachen bzw. den doppelten Nutzungssatz übersteigen, zwei abgestufte ermäßigte StSätze, und zwar in Höhe der Hälfte bzw. eines Viertels des durchschnittlichen StSatzes. Innerhalb des Nutzungssatzes anfallende Kalamitätsnutzungen unterliegen demgegenüber grds. dem Regeltarif gem. § 32a. Das Überschreiten des einfachen bzw. doppelten Nutzungssatzes ist anhand der gesamten im Wj. angefallenen Kalamitätsnutzungen nach den für Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 geltenden Grundsätzen (s. Anm. 16) festzustellen. Fallen die Kalamitätsnutzungen aufgrund verzögerter Aufarbeitung (zum Zeitpunkt der Holznutzung s. Anm. 13) über mehrere Wj. verteilt an, kann dies zu ungünstigeren StSätzen führen. Bei Großkalamitäten erlässt die FinVerw. jedoch im Einzelfall Billigkeitsregelungen, nach denen für die Ermittlung des StSatzes die gesamten Holznutzungen infolge des Schadensereignisses ohne Rücksicht auf eine spätere Aufarbeitung als Holznutzungen des Schadensjahres zu behandeln sind.

ZB FinMin. Bayern v. 4.9.2003, StEK AO 1977 § 163 Nr. 250; vgl. neuestens betr. den Orkan Kyrill FinMin. NRW v. 13.2.2007 – S 1915 - 6/19 - V A 3, juris; zudem ist eine noch weitergehende Billigkeitsregelung für NRW geplant, nach der die Vergünstigungen des FSchAusglG und insbes. der dort geregelte einheitliche Viertel-StSatz (s. Anm. 53) trotz fehlender Anordnung einer Einschlagsbeschränkung angewendet werden sollen.

Auf die Billigkeitsregelungen dürften die zu § 5 Abs. 2 FSchAusglG aufgestellten Grundsätze anzuwenden sein (s. Anm. 53; aA FROTSCHER/SCHILD, § 34b Rn. 90 für Kalamitätsfolgehebe). Die Tarifiermäßigung ähnelt dem ermäßigten StSatz gem. § 34 Abs. 3, ist jedoch anders als dieser nicht auf einen Höchstbetrag beschränkt und kann auch den Eingangssteuersatz iSd. § 32a unterschreiten. Zur Berechnung der ermäßigten StSätze vgl. R 34b. 5 EStR.

### 2. Zusammentreffen verschiedener Holznutzungsarten (Abs. 3 Sätze 2–5)

52

Abs. 3 Sätze 2–5 regeln, dass bei der Ermittlung des StSatzes für Kalamitätsnutzungen gem. Satz 1 auch die im Wj. angefallenen übrigen (ordentliche, nachgeholte, ao.) Holznutzungen zu berücksichtigen sind und hierbei der Nutzungssatz vorrangig durch letztere ausgeschöpft wird. Die durch das StBereinG 1999 eingefügte (s. Anm. 2) Regelung ist etwas umständlich. Es hätte die Anordnung genügt, dass bei der Anwendung des Satzes 1 die übrigen Holznutzungen bis zur Höhe des Nutzungssatzes angerechnet werden. Nach der im Gesetz vorgesehenen Berechnung sind die verschiedenen Holznutzungsarten zunächst in

Kalamitätsnutzungen und übrige Holznutzungen aufzuteilen (Satz 2). Übersteigen die übrigen Holznutzungen den Nutzungssatz, sind die gesamten Kalamitätsnutzungen von Anfang an nach Satz 1 Nr. 1 und 2 begünstigt (Satz 3). Unterschreiten sie den Nutzungssatz, sind nur die die Differenz übersteigenden Kalamitätsnutzungen nach Satz 1 Nr. 1 und 2 begünstigt (Satz 4–5).

### 53 3. Sonderregelung des § 5 Abs. 1 FSchAusglG

Eine weitergehende Tarifiermäßigung für Kalamitätsnutzungen sieht § 5 Abs. 1 FSchAusglG vor. Danach gilt im Wj. einer Einschlagsbeschränkung iSd. § 1 FSchAusglG (zum FSchAusglG s. § 13 Anm. 226; ausf. auch LADEMANN/HILLER, § 13 Anh.) für jegliche Kalamitätsnutzungen einheitlich der Viertel-StSatz nach Abs. 3 Nr. 2. Die Kalamitätsnutzungen müssen im Wj. der Einschlagsbeschränkung angefallen sein. Entscheidend ist auch hier der Zeitpunkt der Holznutzung (s. Anm. 13). Lt. FinVerw. sind auch im Wj. der Einschlagsbeschränkung gezogene (also aufgearbeitete) Nutzungen einzubeziehen, die aber auf Kalamitäten der Vorjahre ohne Einschlagsbeschränkung zurückzuführen sind (OFD Hannover v. 7.6.2000, StEK EStG § 13 Nr. 677; abl. SCHMIDT/SEEGER XXV. § 34b Rn. 25; BLÜMICH/SELDER, § 13 Rn. 328). Voraussetzung für die Tarifiermäßigung ist uE, dass der Stpfl. die angeordnete Einschlagsbeschränkung tatsächlich einhält (glA OFD Hannover v. 7.6.2000 aaO; MÄRKLE/HILLER, Rn. 476; FELSMANN, Teil A Rn. 1131; aA KSM/BRUCKMEIER, § 34b Rn. D 9; KLEEBERG, BB 1991, 1018 [1120 f.]). Dies folgt aus dem Zweck der Tarifiermäßigung, die holzmarktpolitischen Ziele des FSchAusglG zu unterstützen (vgl. BTDrucks. 10/3271, 13), also Anreize für zusätzliche Nutzungen zu vermeiden. § 5 Abs. 2 FSchAusglG lässt es weitergehend zu, dass erst nach dem Wj. der Einschlagsbeschränkung gezogene, aber im ursächlichen Zusammenhang stehende Kalamitätsnutzungen als bereits in diesem Wj. angefallen zu behandeln sind. Dies betrifft insbes. erst in späteren Wj. aufgearbeitete Kalamitätsnutzungen, uE aber auch ausnahmsweise als Kalamitätsnutzung anzuerkennende Kalamitätsfolgehiebe (s. Anm. 27; glA OFD Hannover v. 7.6.2000, StEK EStG § 13 Nr. 677; aA VOSS/STEINLE, Inf. 1994, 235 [236]). Die Regelung führt allerdings ausschließlich zu einer Einbeziehung der Nutzungen in den durch § 5 Abs. 1 FSchAusglG angeordneten Viertel-StSatz, berührt dagegen nicht die Zuordnung der BA nach Abs. 2 (s. Anm. 42).

### 54 III. Exkurs: Tarifiermäßigung für außerordentliche Holznutzungen nach § 34 Abs. 1

Für Einkünfte aus ao. Holznutzungen regelt § 34b selbst keine Tarifiermäßigung. Sie gelten vielmehr als ao. Einkünfte gem. § 34 Abs. 2 Nr. 5, für die daher die Tarifiermäßigung des § 34 Abs. 1 gilt (s. § 34 Anm. 71; zur Anwendung des § 34 Abs. 1 s. § 34 Anm. 15 ff.). § 34 Abs. 1 enthält anders als Abs. 3 keinen ermäßigten StSatz, sondern ordnet lediglich eine Progressionsglättung in Form der sog. Fünftelregelung an. Sämtliche ao. Einkünfte iSd. § 34 Abs. 2 werden nach dieser Regelung im Ergebnis mit dem StSatz besteuert, der sich ergeben würde, wenn im Jahr ihres Bezugs lediglich 1/5 der ao. Einkünfte erzielt worden wären. Hierdurch ist die Begünstigungswirkung erheblich eingeschränkt (s. im Einzelnen § 34 Anm. 27 ff.).

55–59 Einstweilen frei.

## **Erläuterungen zu Abs. 4: Besondere Voraussetzungen für die Anerkennung außerordentlicher Einkünfte aus Forstwirtschaft**

### **I. Einleitungssatz des Abs. 4**

60

Nach seinem Einleitungssatz stellt Abs. 4 besondere Voraussetzungen auf, die für eine Anerkennung ao. Einkünfte aus Forstwirtschaft erforderlich sind. Diese sind zwingende materiell-rechtl. Voraussetzungen für die Gewährung der Tarifermäßigung. Die besonderen Voraussetzungen des Abs. 4 müssen uE lediglich in dem Wj. erfüllt sein, in dem die begünstigten Holznutzungen angefallen sind und nicht im gesamten VZ, auf den der Gewinn des Wj. gem. § 4a Abs. 2 Nr. 1 zeitanteilig entfällt (aA LADEMANN/HILLER, § 34b Rn. 121, 132).

### **II. Festsetzung des Nutzungssatzes durch Betriebsgutachten oder Betriebswerk (Abs. 4 Nr. 1)**

61

Nach Abs. 4 Nr. 1 muss ein Nutzungssatz festgesetzt sein, und zwar periodisch für zehn Jahre aufgrund eines amtlich anerkanntes Betriebsgutachtens oder durch ein Betriebswerk. Nähere Regelungen enthält § 68 EStDV. Der festgesetzte Nutzungssatz entscheidet darüber, ob ao. Holznutzungen nach Abs. 1 Nr. 1 vorliegen können (s. Anm. 16), sowie über den für Kalamitätsnutzungen anzuwendenden StSatz nach Abs. 3 (s. Anm. 51). Er muss nach Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 die Nutzungen angeben, die unter Berücksichtigung der vollen Ertragsfähigkeit des Waldes in Festmetern nachhaltig erzielbar sind. Zur Ermittlung hat die FinVerw. Richtlinien aufgestellt („Richtlinien für die Bemessung von Nutzungssätzen nach § 34b“, abgedruckt bei FELSMANN, Anl. 6; für Kleinbetriebe enthält R 34b.2 Satz 2–3 EStR eine Vereinfachungsregelung der FinVerw.). Der Nutzungssatz ist auf den Forstbetrieb sowie das Wj. bezogen und lautet idR über Festmeter Derbholz ohne Rinde (fm o. R.). Eine Einschlagsbeschränkung iSd. § 1 FSchAusglG beeinflusst weder den Nutzungssatz noch dessen Anwendung im betroffenen Wj. (vgl. OFD Hannover v. 7.6.2000, StEK EStG § 13 Nr. 677; aA KSM/BRUCKMEIER, § 34b Rn. C 38). Der festzusetzende Nutzungssatz ist eine stl. Größe, die vom FA als unselbständige Besteuerungsgrundlage (vgl. § 157 Abs. 2 AO) bei jeder Veranlagung in tatsächlicher und rechtl. Hinsicht zu überprüfen ist (BFH v. 5.3.1964 – IV 185/60 U, BStBl. III 1964, 322). Auch die amtliche Anerkennung ist kein Grundlagenbescheid und bindet das FA nicht (FELSMANN, Teil A Rn. 1013). Der Stpfl. kann gegen einen vom FA abweichend zugrunde gelegten Nutzungssatz nur im Rahmen einer Anfechtung des ESt- bzw. Gewinnfeststellungsbescheids vorgehen.

### **III. Mengenmäßiger Nachweis (Abs. 4 Nr. 2)**

62

Die in einem Wj. erzielten verschiedenen Nutzungen müssen nach Abs. 4 Nr. 2 mengenmäßig nachgewiesen werden. Die Regelung verfolgt den Zweck, für die bei der Anwendung des § 34b erforderlichen Berechnungen eine sichere und nachprüfbare Tatsachengrundlage zu gewährleisten. Da die Form des Nachweises nicht geregelt ist, kann dieser nicht nur durch den GoB entsprechende Auf-

zeichnungen (vgl. BMF v. 15.12.1981, BStBl. I 1981, 878 Tz. 3.4), sondern auch anhand anderer geeigneter Unterlagen geführt werden (etwa der Holzkaufverträge oder diesen zugrunde liegenden Aufnahmelisten und Abrechnungen, vgl. LEINGÄRTNER/WENDT, Kap. 44 Rn. 100; strenger wohl LADEMANN/HILLER, § 34b Rn. 165 f.). Die besonderen Nachweisanforderungen des Abs. 4 Nr. 2 sind zu unterscheiden von den für die Anwendung des § 34b – insbes. bei der Ermittlung von Einnahmen und Ausgaben iSv. Abs. 2 – erforderlichen allgemeinen mengen- und auch wertmäßigen Nachweisen. Im Unterschied zu diesen (s. Anm. 40) kann der gesetzlich zwingend angeordnete Nachweis nach Abs. 4 Nr. 2 nicht durch eine Schätzung gem. § 162 AO ersetzt werden (allg. Meinung).

#### 63 IV. Unverzügliche Mitteilung von Schäden infolge höherer Gewalt (Abs. 4 Nr. 3)

Schäden infolge höherer Gewalt (s. Anm. 25 ff.) müssen nach Abs. 4 Nr. 3 unverzüglich nach Feststellung des Schadensfalls dem zuständigen FA mitgeteilt werden. Zweck der Regelung ist es, der Behörde eine Überprüfung der Katastrophalität zu ermöglichen, was nur so lange möglich ist, wie sich das Holz noch am Schadensort befindet und noch nicht aufgearbeitet ist. Unverzüglich ist die Mitteilung grds. nur, wenn sie ohne schuldhaftes Zögern erfolgt (vgl. § 121 Abs. 1 Satz 1 BGB). Die FinVerw. akzeptiert allerdings Mitteilungen bis zu drei Monate nach Schadensfeststellung, soweit sie noch rechtzeitig vor der Aufarbeitung erfolgt (zB OFD Magdeburg v. 16.7.1998, StEK EStG § 34b Nr. 56). Die FinVerw. hat mittels Verwaltungsanweisungen ein formalisiertes Melde- und Anerkennungsverfahren geregelt (zB OFD Rostock v. 7.6.2001, StEK EStG § 34b Nr. 58). Dieses dient zwar der Vereinfachung für den Stpfl., jedoch kann uE ein Verstoß nicht zwingend zur Versagung der Tarifiermäßigung führen, da Inhalt und Form der Mitteilung nicht gesetzlich geregelt sind (vgl. auch FG Nürnberg v. 26.1.1955, EFG 1955, 172, rkr., allerdings noch zu § 34 Abs. 3 aF; aA wohl LADEMANN/HILLER, § 34b Rn. 115 ff.; MÄRKLE/HILLER, Rn. 467). Auch eine von den Vorgaben der FinVerw. abweichende Mitteilung kann daher den Anforderungen des Abs. 4 Nr. 3 genügen, wobei jedoch hinreichende Angaben auch zum Schadensumfang erforderlich sein dürften.