

# Vermerk „Kurzumtriebsplantagen“

von Steuerberater Jasper Reiter und Hagen Augustin, Kiel

**A**ls nachwachsender Rohstoff wird Holz nicht mehr nur in der Forstwirtschaft wirtschaftlich genutzt, sondern gewinnt als eine Form der erneuerbaren Energie auch in der Landwirtschaft zunehmend an Bedeutung. Der Anbau geschieht auf sogenannten Kurzumtriebsplantagen (KUP). Das sind landwirtschaftliche Flächen, auf denen Baumarten mit besonders hoher Stockauschlagfähigkeit und großen Wachstumsgeschwindigkeiten wachsen. Aufgrund ihrer kurzen Umtriebszeiten werden hierzulande insbesondere Pappeln und Weiden in diesen Energiewäldern angepflanzt. Über einen Zeitraum von bis zu 30 Jahren wird der Holzbestand mehrmals geerntet und die erzeugte Biomasse, meist als Holzhackschnitzel, für die Energiegewinnung in Form von Wärme oder Strom genutzt. Baumarten mit langen Umtriebszeiten finden zuweilen auch in der Zellstoff- und Holzwerkstoffindustrie Verwendung.

## Übersicht

1. Vorbemerkung
2. Bilanzielle und steuerliche Behandlung
  - 2.1 Kultur
  - 2.2 Erntegut
3. Umsatzsteuer

## 1. Vorbemerkung

Die Umtriebszeit ist die Zeit von der Bestandsbegründung bis zur ersten Ernte bzw. die Dauer zwischen den einzelnen Ernten. Sie beträgt in aller Regel zwischen drei bis fünf Jahre. Das Anlegen der KUP erfolgt im Frühjahr durch das Setzen der Stecklinge. Nach etwa drei bis vier Jahren kann die Kultur das erste Mal geerntet werden. Aus praktischen Gründen geschieht dies im Winter. Dabei werden in den üblichen Ernteverfahren die Hölzer bis auf den Wurzelstock gefällt oder mit einem speziellen Mähmäcksler in einem Arbeitsgang zu Holzhackschnitzeln verarbeitet. Im folgenden Frühjahr schlagen die Stöcke wieder aus und wachsen bis zur nächsten Ernte weiter. Der Zuwachs pro Jahr und Hektar beläuft sich in Abhängigkeit von dem Standort sowie der Standzeit und Baumart auf circa 8 bis 12 Tonnen absoluter Trockenmasse [atro].

## 2. Bilanzielle und steuerliche Behandlung

### 2.1 Kultur

Steuerrechtlich gibt es bezüglich der Kurzumtriebsplantagen einige Aspekte zu berücksichtigen. Im Gegensatz zu Betrieben mit einer jährlichen Fruchtfolge besteht für Betriebe mit mehrjährigen Kulturen oder Dauerkulturen nicht die Möglichkeit von einer Aktivierung dieser abzusehen. Nach Definition ist eine Dauerkultur eine Pflanzung, die während einer Reihe von Jah-

ren Erträge durch ihre zum Verkauf bestimmten Blüten, Früchte oder anderen Pflanzenteile (z. B. Holz) liefert. Neben Kurzumtriebsplantagen gehören auch Obstplantagen und Rebstöcke dazu. Dauerkulturen, soweit sie fest mit dem Boden verbunden sind, stellen ein unbewegliches Wirtschaftsgut dar und sind als abnutzbares Anlagevermögen zu aktivieren. Daher sind sie nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG mit den Anschaffungs- und Herstellungskosten abzüglich des Wertes für die Abschreibung zu bewerten.

Der Unterschied zu mehrjährigen Kulturen ist in der Häufigkeit der Ernte begründet. Während Dauerkulturen mehrmals geerntet werden können, liefern mehrjährige Kulturen, wie z. B. Weihnachtsbäume, nur einen einmaligen Ertrag. Sie gehören nicht wie Dauerkulturen zum Anlagevermögen, sondern sind Teil des Umlaufvermögens.<sup>1</sup> Das BMF-Schreiben aus dem Jahr 2014 zur Bewertung mehrjähriger Kulturen in Baumschulbetrieben findet, trotz der zeitlichen Verlängerung mit dem neuen BMF-Schreiben vom 05.10.2018, aufgrund dieser sachlichen Differenzierung im Rahmen der Bewertung von Kurzumtriebsplantagen keine Anwendung (BMF-Schreiben vom 5.10.2018 – IV C 7 – S 2163/18/10001).

Grundsätzlich erfolgt die Bewertung der Kurzumtriebsplantage mit den Anschaffungs- und Herstellungskosten. Jedoch kann laut Finanzverwaltung aus Vereinfachungsgründen auf die Aktivierung der Gemeinkosten verzichtet werden, soweit diese von geringer Bedeutung sind. Gleichwohl besteht für den Steuerpflichtigen weiterhin das Recht sie zu aktivieren. Werden die Gemeinkosten nicht mitberücksichtigt, ergeben sich die Herstellungskosten aus den Einzelkosten, die bis zur Fertigstellung angefallen sind. Darunter fallen insbesondere die Aufwendungen für Stecklinge, das Pflanzen, Umzäunungen und Grunddüngung. Ab dem Zeitpunkt der Fertigstellung ist die Abschreibung der Dauerkultur auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer vorzunehmen, bei Kurzumtriebsplantagen werden hierfür 21 Jahre angesetzt.<sup>2</sup> Als Herstellungskosten sind

<sup>1</sup> Ausführungsanweisung zum BMEL-Jahresabschluss, Bundesministerium für Ernährung und Landwirtschaft, April 2018

<sup>2</sup> In Anlehnung an DLG-Merkblatt 372 „DLG-Standard zur Kalkulation einer Kurzumtriebsplantage, DLG e. V., Juni 2012

die betriebsindividuellen Werte für die Bestandsbegründung heranzuziehen, da bisher keine Standardherstellungskosten des BMEL für Kurzumtriebsplantagen vorliegen.<sup>1</sup>

Die Fertigstellung der Dauerkultur ist mit dem Eintritt der Ertragsreife vollzogen. Ab diesem Zeitpunkt ist die Nutzung der Kultur gemäß ihrer Zweckbestimmung möglich. Für Kurzumtriebsplantagen, die der Energiegewinnung dienen, ist sie meist 3 – 4 Jahre nach Anlage erreicht.

Als Orientierung zur Bestimmung der Herstellungskosten für die Anlage einer KUP bis zu ihrer Fertigstellung, sowie für die Bestimmung der Herstellungskosten des Erntegutes, dienen nachfolgende Tabellen. Grundlage sind die Werte aus dem DLG-Merkblatt 372 „DLG-Standard zur Kalkulation einer Kurzumtriebsplantage“ aus dem Jahr 2012. Damit die Werte dem heutigen Kostenniveau entsprechen, wurden für die Berechnungen einige Anpassungen vorgenommen. Dazu wurden aktuelle Einkaufspreise und Maschinenringsätze der einzelnen Maßnahmen berücksichtigt. Nach der Anpassung ergeben sich Kosten für die Anlage einer Kurzumtriebsplantage in Höhe von 3.087,90 € je Hektar (siehe Tabelle 1). Unter steuerlichen Gesichtspunkten ist jedoch zu beachten, dass kalkulatorische Kosten, wie zum Beispiel Lohnansätze für nicht entlohnte Arbeitskräfte, in die Bewertung einer KUP nicht mit einbezogen werden dürfen. In dieser Kalkulation wird deshalb davon ausgegangen, dass die anfallenden Arbeiten von Angestellten sowie von Lohnunternehmen erledigt werden.

Annahmen:

- Nutzungsdauer nach Fertigstellung = 21 Jahre
- Umtriebszeit = 3 Jahre
- Baumart = Pappel (Pappelklon Max 3)
- Anzahl der Stecklinge = 10.000 St./ha
- Pflanzenschutzmaßnahmen = 1 x Totalherbizid vor Bearbeitung (Glyphosat 5 l/ha)
- 1 x Voraufaufmittel (Flexidor 1 l/ha)
- 1 x Nachaufaufmittel (Fusilade Max 2 l/ha)
- Anbau auf Pachtflächen
- Durchführung der Ernte und des Transports durch Lohnunternehmen
- Durchschnittlicher Biomassezuwachs von 12 Tonnen [atro] pro Jahr

## 2.2 Erntegut

In der Bilanz ist der Vorrat des Erntegutes als Umlaufvermögen darzustellen. Im Wesentlichen gibt es zwei Erntemethoden für die Energiehölzer. Zum einen können die Pflanzen als Ruten und zum anderen direkt als Holzhackschnitzel geerntet werden. Erfolgt in späteren Produktionsschritten die Verarbeitung der Ruten zu verkaufsfähigen Holzhackschnitzeln, sind diese als unfertige Erzeugnisse auszuweisen. Ist das Erntegut durch Trocknung oder Verarbeitung zu einem verkaufsfähigen Produkt geworden, so entspricht es einem fertigen Erzeugnis

im Umlaufvermögen.<sup>2</sup> Die Bewertung der Erntegüter erfolgt in beiden Fällen mit den Herstellungskosten.

Herstellungskosten einer Kurzumtriebsplantage	
Maßnahme	€/ha
<b>Flächenvorbereitung</b>	
Herbizideinsatz vor Bearbeitung	43,69 €
Vollumbruch	109,48 €
Pflanzbettbereitung	39,27 €
<b>Summe Flächenvorbereitung</b>	<b>192,44 €</b>
<b>Pflanzung der Pappeln</b>	
Pflanzgut	1.900,00 €
Pflanzung	700,00 €
<b>Summe Pflanzkosten</b>	<b>2.600,00 €</b>
<b>Pflegemaßnahmen</b>	
Herbizideinsatz	
Voraufaufbehandlung	239,90 €
Nachaufaufbehandlung	55,57 €
<b>Summe Pflegemaßnahmen</b>	<b>295,47 €</b>
<b>Herstellungskosten (gesamt)</b>	<b>3.087,90 €</b>

Tabelle 1: Kalkulation der Herstellungskosten für eine Kurzumtriebsplantage<sup>3</sup>

Diese setzen sich aus den Gemein- und Flächenkosten, den Ernte- und Transportkosten sowie dem Wert der Abschreibung zusammen. Aufgrund einer Angleichung des Pachtpreises steigen die jährlichen Gemein- und Flächenkosten auf aktuell 442 € je Hektar gegenüber 358 € je Hektar im Jahr 2012. Nach der dreijährigen Umtriebszeit fallen nach neuen Berechnungen durchschnittliche Ernte- und Transportkosten von 1.287 € je Hektar an. Die Transportkosten werden in erster Linie durch die Entfernung der Fläche zur Lagerstätte sowie durch den Ertrag bestimmt. In der Kalkulation wird eine Entfernung von 20 km angenommen, sodass die Kosten für den Transport bei 15,75 € pro Tonne [atro] liegen. Da der Biomassezuwachs mit jedem Umtrieb größer wird, ist folglich ein Anstieg der Ernte- und Transportkosten im Laufe der Nutzungsdauer zu verzeichnen. Über die gesamte Nutzungsdauer wird ein durchschnittlicher Ertrag von zwölf Tonnen absoluter Trockenmasse [atro] je Hektar und Jahr angenommen. Zusammen mit den Flächen- und Gemeinkosten von 442 € pro Jahr errechnen sich die Herstellungskosten des Erntegutes für eine Umtriebszeit von 3 Jahren. Für die Bewertung des im Umlaufvermögen befindlichen Erntegutes sind die kalkulatorischen Kosten ebenfalls nicht mit einzurechnen. Insbesondere im Hinblick auf die angesetzten Pachtzahlungen und Lohnansätze muss bei der betriebsindividuellen Bewertung der Herstellungskosten darauf Rücksicht genommen werden. Befindet sich die KUP beispielsweise auf einer Eigentumsfläche, sind Pachtzahlungen nicht vorhanden und daher aus der Kalkulation herauszurechnen. Des Weiteren ist für die Bestimmung der Herstellungskosten des Erntegutes die Wertminderung der Anlage hinzuzuzählen, welche nach der dreijährigen Umtriebsdauer zu verzeichnen ist (R. 6.3, EStRL).

<sup>2</sup> Bundesministerium für Ernährung und Landwirtschaft, Ausführungsanweisung zum BMEL-Jahresabschluss, April 2018

<sup>3</sup> Eigene Darstellung in Anlehnung an DLG-Merkblatt 372 „DLG-Standard zur Kalkulation einer Kurzumtriebsplantage, S. 12, Tabelle 11, DLG e.V., Juni 2012

<sup>1</sup> Bundesministerium für Ernährung und Landwirtschaft, Ausführungsanweisung zum BMEL-Jahresabschluss, April 2018

Gegebenenfalls sind auch die Kosten für Trocknung, Lagerung und Weiterverarbeitung mit zu berücksichtigen.

In der Tabelle 2 sind die Herstellungskosten für das Erntegut als Hackschnitzel dargestellt. Sie wurden den aktuellen Preisen angepasst sowie um die jährlichen Abschreibungen ergänzt.

Der Wert für die jährliche Abschreibung geht aus den Kosten für die Anlage der Kurzumtriebsplantage (siehe Tabelle 1) und der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von 21 Jahren hervor.

Herstellungskosten von Holzhackschnitzeln aus KUP		
Maßnahme	€/t <sub>[atro]</sub>	€/ha
<b>Flächen- und Gemeinkosten je Jahr</b>		
Pacht		288,00 €
Gemeinkosten		154,00 €
<b>Summe Flächen- und Gemeinkosten</b>		<b>442,00 €</b>
<b>Ernte- und Transportkosten</b>		
Erntemaßnahme		720,00 €
Transportkosten (20 km)	15,75 €	567,00 €
<b>Summe Ernte- u. Transportkosten Ø</b>		<b>1.287,00 €</b>
<b>Jährliche Abschreibung</b>		
Jährliche Abschreibung (ND = 21)		147,04 €
<b>Durchschnittliche Herstellungskosten für Hackschnitzel</b>		
Flächen- und Gemeinkosten		1.326,00 €
Ernte- und Transportkosten		1.287,00 €
Abschreibung		147,04 €
<b>Summe Pflegemaßnahmen</b>		<b>441,13 €</b>
<b>Summe Herstellungskosten Ø</b>		<b>3.054,13 €</b>

Tabelle 2: Herstellungskosten von Holzhackschnitzeln aus Kurzumtriebsplantagen

### 3. Umsatzsteuer

Die Lieferung des Erntegutes in Form von Ruten oder Holzhackschnitzeln unterliegt der Umsatzsteuer. Der Regelsteuersatz liegt bei 19 %, für gewisse Umsätze gilt allerdings ein ermäßigter Steuersatz von 7 %. Dazu gehört beispielsweise Holz in Form von Scheiten, Zweigen oder Reisigbündeln (Anlage 2, § 12 Abs. 2 Nr. 1 und 2 UStG). Für den Verkauf von Holzhackschnitzeln aus Rohholz, selbst wenn als Brennstoff genutzt, ist laut aktueller Rechtsprechung eine Umsatzsteuer von 19 % auszuweisen, da sie nach Ansicht des Bundesfinanzhofes nicht gleichzusetzen sind mit Brennholz, für das weiterhin der ermäßigte Steuersatz von 7 % gilt (BFH-Urteil vom 26.6.2018 – VII R 47/17).

Für pauschalierende Unternehmen gelten nach § 24 UStG abweichende Steuersätze. So beträgt der Steuersatz für Lieferungen (und Eigenverbrauch) von forstwirtschaftlichen Erzeugnissen, außer Sägewerkserzeugnissen, 5,5 %. Für landwirtschaftliche Umsätze gilt ein Steuersatz von 10,7 %. Die Lieferung von „Energieholz“ zur Biomasseerzeugung aus KUP unterliegt nach § 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG ebenfalls der Umsatzsteuer von 10,7 %, da diese auf landwirtschaftlichen Flächen wachsen und kein forstwirtschaftliches Erzeugnis darstellen.<sup>1</sup>

1 [https://www.haufe.de/finance/finance-office-professional/land-und-forstwirte\\_idesk\\_PI11525\\_HI863151.html](https://www.haufe.de/finance/finance-office-professional/land-und-forstwirte_idesk_PI11525_HI863151.html)

Für unsere **etablierte Steuerberatungsgesellschaft im Bereich Düren, Jülich, Niederrhein** mit Schwerpunkt im Bereich Landwirtschaft suchen wir eine(n):

## Steuerberater

(m,w)

Sie verfügen über **fachliches Können im landwirtschaftlichen Steuerrecht** und Sie sprechen auch die **Sprache der Landwirtschaft**? Unternehmerisches Denken, Teamfähigkeit, Flexibilität, Leistungsbereitschaft und Verantwortungsbewusstsein sind Ihnen nicht fremd? Sie möchten nicht nur im Büro arbeiten und sind bereit, regional begrenzt, unterwegs zu sein?

Wir bieten eine **leitende Position** mit einem angemessenen Gehalt und darüber hinaus, nach entsprechender Einarbeitungszeit, die Möglichkeit der **Ablöse des Seniorgesellschafters**. Dazu steht ein fachlich gut eingespieltes Team zur Verfügung. Eine lockere Atmosphäre und offene Strukturen bieten sowohl die Möglichkeit der selbstständigen Arbeit als auch der Zusammenarbeit im Team. Die Möglichkeit der ständigen Fortbildung ist selbstverständlich gegeben.

Sollten wir Ihr Interesse geweckt haben, bitten wir um die Zusendung von Bewerbungsunterlagen unter Chiffre an HLBS Verlag, Frau Kwiatkowska, Engeldamm 70, 10179 Berlin.

Wird das Erntegut direkt während des Erntevorganges zu Hackschnitzeln verarbeitet, handelt es sich noch um ein landwirtschaftliches Erzeugnis, das mit dem Steuersatz von 10,7 % zu besteuern ist. Erfolgen jedoch weitere Bearbeitungsschritte, z. B. das Pressen zu Pellets, greift nicht mehr die Durchschnittssatzbesteuerungsregel nach § 24 UStG (Pauschalierung). Anstelle der 10,7 % treten dann 19 % Abgabe auf den Umsatz mit dem Biomasseerzeugnis.<sup>2</sup>



Steuerberater Jasper Reiter, Bachelor of Arts, Wetreu LBB Betriebs- und Steuerberatungsgesellschaft KG Kiel



Hagen Augustin, Masterstudent im Studiengang Agribusiness an der Christian-Albrechts-Universität zu Kiel, Werkstudent bei der Wetreu LBB Betriebs- und Steuerberatungsgesellschaft KG Kiel

2 [https://www.haufe.de/finance/finance-office-professional/land-und-forstwirte-12-forstwirtschaftliche-erzeugnisse-isd-24-abs1-satz1-nr1-ustg\\_idesk\\_PI11525\\_HI2675469.html](https://www.haufe.de/finance/finance-office-professional/land-und-forstwirte-12-forstwirtschaftliche-erzeugnisse-isd-24-abs1-satz1-nr1-ustg_idesk_PI11525_HI2675469.html)