

Urteil vom 02. July 2015, IV R 21/14

Buchwertabspaltung bei Einschlag in stehendes Holz - Eigenständige Auslegung der Klageschrift durch den BFH

BFH IV. Senat

EStG § 4 Abs 1 S 1, EStG § 4a Abs 2 Nr 1 S 1, EStG § 6 Abs 1 Nr 2, EStG § 13 Abs 1 Nr 1, BGB § 133, FGO § 65 Abs 1 S 1, FGO § 96 Abs 1 S 2, EStG VZ 2005

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 11. February 2014, Az: 8 K 608/09

Leitsätze

NV: Der Einschlag einzelner hiebsreifer Bäume in der Endnutzungsphase führt zu einer Abspaltung eines Teiles des Buchwertes des stehenden Holzes .

Die Buchwertabspaltung ist nur bis zur Höhe des Teilwertes des jeweiligen Bestandes zulässig .

Eine Mindestgröße für diese Buchwertabspaltung besteht nicht .

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Sächsischen Finanzgerichts vom 12. Februar 2014 8 K 608/09 wird unter Änderung des Tenors mit der Maßgabe als unbegründet zurückgewiesen, dass der Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte 2005 vom 4. August 2008 insoweit abgeändert wird, als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von 334 € festgestellt werden, die sich aus einem Gewinn aus der Gesamthandsbilanz in Höhe von 11.731 € und einem Verlust aus den Sonderbilanzen der Beigeladenen in Höhe von 11.397 € zusammensetzen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens mit Ausnahme der außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen, die diese selbst zu tragen haben, hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine GbR. Im Rahmen ihres Forstbetriebs bewirtschaftet sie Forstflächen, die ihre vier Gesellschafter mit notariellem Vertrag vom 18. August 2005 jeweils zu Bruchteilseigentum erworben haben. Der Kaufpreis von 390.657,36 € entfiel in Höhe von 356.240,45 € auf das stehende Holz. Die Klägerin ermittelt ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich für ein Wirtschaftsjahr vom 1. Juli bis 30. Juni.
- 2 In dem Rumpfwirtschaftsjahr vom 1. August 2005 bis 30. Juni 2006 erntete die Klägerin Stammholz aus dem erworbenen Bestand. Sie machte zunächst eine pauschale Minderung des Werts des stehenden Holzes geltend.
- 3 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt ---FA--) erkannte diese Gewinnminderung in dem Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (im Weiteren Gewinnfeststellungsbescheid) für 2005 vom 4. August 2008 nicht an.
- 4 Mit dem hiergegen eingelegten Einspruch machte die Klägerin nun Abschreibungen für Wertminderungen in den Beständen an stehendem Holz geltend, die eine Mindestgröße von einem Hektar aufgewiesen hätten und in denen Fichten mit einem Alter von mindestens 90 Jahren eingeschlagen worden seien. Der Einschlag habe mindestens 10 % des in dem jeweiligen Bestand befindlichen stehenden Holzes betragen. Das Einspruchsverfahren blieb erfolglos.
- 5 Mit ihrer Klage zum Finanzgericht (FG) erstrebte die Klägerin eine Teilwertabschreibung von 25.072,72 € wegen des vorgenommenen Holzeinschlags.

- 6 Das FG gab der Klage mit Urteil vom 12. Februar 2014 statt. Zwar könnten die Anschaffungskosten für das eingeschlagene Holz nicht im Wege der Teilwertabschreibung berücksichtigt werden, da bei den betroffenen Baumbeständen keine voraussichtlich dauernden Wertminderungen gegeben seien. Allerdings führe eine Buchwertabschreibung zu diesem Ergebnis. Die Holzbestände, für die die Berücksichtigung der anteiligen Anschaffungskosten geltend gemacht werde, hätten sich in ihrer Endnutzungsphase befunden und die erforderliche Mindestgröße von einem Hektar aufgewiesen. Ebenfalls seien mindestens 10 % des stehenden Holzes des jeweiligen Bestands eingeschlagen worden.
- 7 Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts. Die von dem FG herangezogene Einschlagsgrenze von 10 % des Baumbestands finde im Gesetz keine Stütze. Eine Buchwertminderung setze vielmehr eine weitgehende Minderung des Baumbestands voraus, die zudem auf den Teilwert des verbleibenden Baumbestands begrenzt sei.
- 8 Das FA beantragt, das Urteil des FG vom 12. Februar 2014 8 K 608/09 aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 9 Die Klägerin beantragt sinngemäß, die Revision zurückzuweisen.
- 10 Der Senat hat mit Beschluss vom 5. März 2015 die vier Gesellschafter der Klägerin notwendig zu dem Verfahren beigelegt.

Entscheidungsgründe

- 11 II. Die Revision hat keinen Erfolg.
- 12 Das FG hat zu Recht entschieden, dass in dem Rumpfwirtschaftsjahr vom 1. August 2005 bis 30. Juni 2006 anteilige Anschaffungskosten für das stehende Holz in Höhe von 25.072,72 € gewinnwirksam zu berücksichtigen sind. Die anteiligen Anschaffungskosten mindern jedoch nicht den Gesamthandsgewinn der Klägerin und rechtfertigen daher --entgegen der Ansicht des FG-- die Änderung der Feststellung des Gesamthandsgewinns nicht. Die Entscheidung des FG stellt sich jedoch aus anderen Gründen als im Ergebnis richtig dar, weil die Anschaffungskosten für das stehende Holz in Höhe von 25.072,72 € als Sonderbetriebsaufwand der Beigeladenen zu berücksichtigen waren und deshalb ein entsprechender Sonderbetriebsverlust der Beigeladenen festzustellen war.
- 13 1. Der Senat legt die Klage dahin aus, dass diese nur auf die geänderte Feststellung der Sonderbetriebsgewinne der Beigeladenen gerichtet war.
- 14 a) Der Bundesfinanzhof (BFH) kann die Klageschrift ohne Bindung an die Feststellungen des FG selbst auslegen (BFH-Urteil vom 23. Februar 2012 IV R 32/09, BFH/NV 2012, 1479). Als prozessuale Willenserklärung ist die Klageschrift in gleicher Weise wie Willenserklärungen im Sinne des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) analog § 133 BGB auszulegen. Dabei sind zur Bestimmung des Gegenstands des Klagebegehrens (vgl. § 65 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) alle bekannten und vernünftigerweise erkennbaren Umstände tatsächlicher und rechtlicher Art zu berücksichtigen (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2012, 1479). An die Fassung der Anträge ist das Gericht dabei nicht gebunden (§ 96 Abs. 1 Satz 2 FGO).
- 15 b) Die Klage gegen einen Feststellungsbescheid kann verschiedene Ziele verfolgen. Ein Feststellungsbescheid fasst einzelne Feststellungen von Besteuerungsgrundlagen zusammen, die --soweit sie eine rechtlich selbständige Würdigung enthalten und eines rechtlich selbständigen Schicksals fähig sind-- selbständiger Gegenstand des Klagebegehrens sein können. Solche selbständige Feststellungen sind insbesondere die Qualifikation der Einkünfte, das Bestehen einer Mitunternehmerschaft, die Höhe des Gesamtgewinns, des laufenden Gewinns, eines Veräußerungsgewinns oder eines Sondergewinns bzw. einer Sondervergütung (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 1. Juli 2010 IV R 34/07, BFH/NV 2010, 2246, und vom 16. April 2015 IV R 44/12, BFH/NV 2015, 1085).
- 16 c) Im Streitfall begehrte die Klägerin die Berücksichtigung der anteiligen Anschaffungskosten des stehenden Holzes, welches sich nach den Feststellungen des FG im hier streitigen Wirtschaftsjahr im Bruchteilseigentum der vier Beigeladenen befand. Die Grundstücksflächen einschließlich des stehenden Holzes waren daher dem Sonderbetriebsvermögen der Beigeladenen bei der Klägerin zuzuordnen. Die anteiligen Anschaffungskosten des stehenden Holzes konnten deshalb nur im Sonderbetriebsvermögen der Beigeladenen als Sonderbetriebsaufwand berücksichtigt werden. Die vorliegende Klage war daher rechtsschutzgewährend dahin auszulegen, dass die

Klägerin die Änderung des Gewinnfeststellungsbescheids insoweit begehrt, als für die Beigeladenen ein Sonderbetriebsverlust in Höhe der anteiligen Anschaffungskosten von 25.072,72 € festgestellt wird.

- 17 2. Im Ergebnis zutreffend hat das FG die anteiligen Anschaffungskosten des stehenden Holzes auf Grund vorgenommener Einschläge in die Waldbestände gewinnmindernd berücksichtigt.
- 18 a) Die Klägerin erzielt mit ihrem forstwirtschaftlichen Betrieb Einkünfte nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Den Gewinn ermittelt sie durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG. Bei dieser Gewinnermittlungsmethode werden die Anschaffungs- und Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern des nicht abnutzbaren Anlagevermögens erst in dem Wirtschaftsjahr gewinnmindernd berücksichtigt, in dem die Wirtschaftsgüter das Betriebsvermögen verlassen.
- 19 Das stehende Holz ist ein vom Grund und Boden getrennt zu bewertendes Wirtschaftsgut. Das FG ist zu Recht davon ausgegangen, dass Wirtschaftsgut nicht der einzelne Baum und auch nicht der gesamte Baumbestand im Eigentum des Steuerpflichtigen ist. Als Wirtschaftsgut ist der in einem selbständigen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehende Baumbestand anzusehen, der sich durch geographische Faktoren, die Holzartzusammensetzung oder die Altersklassenzusammensetzung deutlich von den übrigen Holzbeständen abgrenzt und regelmäßig eine Mindestgröße von einem Hektar umfasst. Ist für den Forstbetrieb ein amtlich anerkanntes Betriebsgutachten oder Betriebswerk erstellt worden, kann regelmäßig für die Bestimmung des Wirtschaftsguts an die darin ausgewiesene kleinste Planungs- und Bewirtschaftungseinheit, den Bestand, angeknüpft werden. Dieser Bestand zählt zu dem nicht abnutzbaren Anlagevermögen des Forstbetriebs i.S. von § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG (vgl. BFH-Urteile vom 5. Juni 2008 IV R 67/05, BFHE 222, 265, BStBl II 2008, 960, und IV R 50/07, BFHE 222, 301, BStBl II 2008, 968, sowie vom 18. Februar 2015 IV R 35/11, BFHE 249, 182).
- 20 b) Ausgehend von dieser Bestimmung des Wirtschaftsguts sind auch die steuerlichen Auswirkungen des durchgeführten Holzeinschlags zu bestimmen.
- 21 Neben dem Kahlschlag, durch den ein gesamter Bestand und damit ein Wirtschaftsgut vollständig beseitigt wird, kann auch der Einschlag einzelner hiebsreifer Bäume innerhalb eines Bestands Auswirkungen auf den Wert des stehenden Holzes haben. Einschläge in der Endnutzungsphase vorhandener Bäume führen zu einer Abspaltung eines Teilbetrags vom Buchwert des stehenden Holzes, der dann auf das zum Umlaufvermögen gehörende geschlagene Holz entfällt (vgl. BFH-Urteile in BFHE 222, 301, BStBl II 2008, 968, unter II.3.b cc (2), und in BFHE 249, 182, Rz 24). Der Buchwert des verbleibenden Holzbestands repräsentiert dessen Anschaffungs- und Herstellungskosten, kann aber durch die Abspaltung nicht unter dessen Teilwert fallen. Der Teilwert des jeweiligen Bestands bildet deshalb die Grenze der Buchwertabspaltung durch Einschlag in der Endnutzung (vgl. BFH-Urteil in BFHE 222, 301, BStBl II 2008, 968, unter II.3.b cc (2), sowie in BFHE 249, 182, Rz 24).
- 22 Für die Buchwertabspaltung wegen Substanzminderung auf Grund des Einschlags von hiebsreifen Beständen (Endnutzung) bedarf es keines Überschreitens einer (starr)en Wesentlichkeitsschwelle. Für eine solche Mindestgrenze gibt es keine Notwendigkeit; sie könnte vielmehr geeignet sein, forstwirtschaftlich unvorteilhafte Maßnahmen zu bewirken. Allerdings trägt der Steuerpflichtige nach allgemeinen Grundsätzen die Feststellungslast für die Höhe des abgespaltenen Buchwerts (BFH-Urteil in BFHE 249, 182, Rz 25).
- 23 c) Das FG hat in seinem Urteil diese Grundsätze zu Grunde gelegt. Die Feststellung des FG, dass die Klägerin Holzeinschläge nur in hiebsreifen Beständen der Beigeladenen vorgenommen hat, ist für den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindend, weil das FA gegen diese Feststellung keine zulässigen und begründeten Rügen erhoben hat.
- 24 Auf der Grundlage seiner den Senat bindenden Feststellungen ist das FG auch zutreffend davon ausgegangen, dass sich durch den Holzeinschlag im Rumpfwirtschaftsjahr August 2005 bis Juni 2006 Anschaffungskosten in Höhe von insgesamt 25.072,72 € vom Buchwert der eingeschlagenen hiebsreifen Bestände abgespalten haben.
- 25 Es sind auch keine Umstände dafür ersichtlich, dass die im Wege der Buchwertabspaltung zu berücksichtigenden Anschaffungskosten nach den oben dargelegten Grundsätzen durch den Ansatz des Teilwerts des verbleibenden Holzbestands der Höhe nach beschränkt sind. Da die Klägerin die verfahrensgegenständlichen Holzeinschläge bereits im Jahr der Anschaffung der Holzbestände vorgenommen hat, kann weder nach Aktenlage noch nach dem Vorbringen des FA davon ausgegangen werden, dass der Teilwert des verbleibenden Holzbestands die infolge der Buchwertabspaltung gekürzten ursprünglichen Anschaffungskosten überstiegen hat.
- 26 3. Zu Unrecht hat das FG allerdings die anteiligen Anschaffungskosten bei der Ermittlung des Gewinns der

Gesamthand berücksichtigt. Der Tenor der Vorentscheidung ist deshalb insoweit richtigzustellen, als der Gesamthandsgewinn der Klägerin abgeändert worden ist. Gegenstand der Klage war, wie unter II.1. dargelegt, ausschließlich die Feststellung der Sonderbetriebsverluste der Beigeladenen.

- 27** Die Entscheidung des FG stellt sich gleichwohl als im Ergebnis richtig dar, weil die Anschaffungskosten für das stehende Holz in Höhe von 25.072,72 € als Sonderbetriebsaufwand der Beigeladenen (siehe dazu ebenfalls unter II.1.) für das Rumpfwirtschaftsjahr August 2005 bis Juni 2006 zu berücksichtigen waren und deshalb ein entsprechender Sonderbetriebsverlust der Beigeladenen festzustellen war. Auf die Höhe der Gesamteinkünfte aus Land- und Forstwirtschaft hat dies keine Auswirkung. Auch sind die Sonderbetriebsverluste entsprechend der nicht angefochtenen Gewinnverteilungsquote auf die Beigeladenen zu verteilen, da diese Quote im Streitjahr dem jeweiligen Bruchteilseigentum an den Forstflächen entsprach.
- 28** Die Einkünfte für das Wirtschaftsjahr August 2005 bis Juni 2006 und damit für das Streitjahr 2005 ermitteln sich daher wie folgt:

29

| | Wirtschaftsjahr August 2005 bis Juni 2006 | Streitjahr 2005: Gemäß § 4a Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 EStG: Gewinnanteil 5/11 |
|---|---|--|
| Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft | 735,28 € | gerundet: 334 € |
| Gesamthandsgewinn | 25.808,00 € | gerundet: 11.731 € |
| Sonderbetriebsverlust | 25.072,72 € | gerundet: 11.397 € |

- 30** Der angefochtene Gewinnfeststellungsbescheid ist deshalb wie folgt abzuändern:

31 Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft: 334 €

Die Einkünfte setzen sich wie folgt zusammen:

Gewinn aus Gesamthandsbilanz: 11.731 €

Verlust aus Sonderbilanzen der Beigeladenen: 11.397 €

- 32** 4. Die Kosten des Verfahrens trägt das FA nach § 135 Abs. 2 FGO. Da die Beigeladenen das Verfahren weder durch Sachvortrag noch durch die Stellung eines eigenen Sachantrags wesentlich gefördert haben, entspricht es nicht der Billigkeit, dem FA nach § 139 Abs. 4 FGO die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen aufzuerlegen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de