

Urteil vom 09. März 2017, VI R 86/14

Vorliegen eines Forstbetriebs trotz Nichtbewirtschaftung eines aus drei nicht zusammenhängenden Grundstücken bestehenden Privatwaldes mit einer Größe von insgesamt ca. 7,5 ha - Wirtschaftliches Eigentum

ECLI:DE:BFH:2017:U.090317.VIR86.14.0

BFH VI. Senat

EStG § 4 Abs 1, EStG § 13 Abs 1 Nr 1 S 1 Alt 2, EStG § 14, EStG § 15 Abs 2, EStG § 16 Abs 2 S 2, AO § 39 Abs 2 Nr 1 S 2, EStG VZ 2008

vorgehend FG München, 30. November 2014, Az: 7 K 2162/12

Leitsätze

1. Bei einem Forstbetrieb, insbesondere einem sog. aussetzenden Betrieb, ist die Totalgewinnprognose objektbezogen, d.h. generationenübergreifend über den Zeitraum der durchschnittlichen oder bei Erwerb bereits hergestellter Baumbestände verbleibenden Umtriebszeit des darin vorherrschenden Baumbestands zu ermitteln (Bestätigung der ständigen Rechtsprechung des BFH).
2. Ein Steuerpflichtiger, der durch den Erwerb eines Waldgrundstücks von knapp 5 ha einen Forstbetrieb begründet und diesen durch Hinzuerwerbe auf ca. 7,5 ha erweitert, kann sich regelmäßig auch dann nicht auf Liebhaberei berufen, wenn er ansonsten keine Land- und Forstwirtschaft betreibt, er in der Zeit zwischen Erwerb und Veräußerung weder Bewirtschaftungsmaßnahmen durchgeführt noch Holzeinschläge vornimmt und die auf die verbleibende Umtriebszeit verteilten jährlichen Gewinne 500 € nicht übersteigen.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts München vom 1. Dezember 2014 7 K 2162/12 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sind Eheleute, die für das Streitjahr (2008) zur Einkommensteuer zusammen veranlagt wurden. Der Kläger ist pensionierter Sparkassenleiter. Im Jahr 1994 erwarb er ein 4,92 ha großes Waldgrundstück der Gemarkung A in der Gemeinde B im Landkreis C zum Kaufpreis von 147.600 DM. Im April 1997 erwarb der Kläger ein 1,308 ha großes Waldgrundstück der Gemarkung D im Landkreis E zum Kaufpreis von 10.000 DM und mit notariell beurkundetem Vertrag vom XX. November 2004 ein weiteres 1,2403 ha großes, nicht angrenzendes Waldgrundstück der Gemarkung D zum Kaufpreis von 6.000 €. Mit notariell beurkundetem Vertrag vom XX. Dezember 2007 verkaufte der Kläger die drei Grundstücke an Z zu einem einheitlichen Kaufpreis von 186.380 €. Der Kaufpreis floss dem Kläger im Januar 2008 zu.
- 2 Eine Nutzung durch Holzverkäufe oder Holzverwertung durch den Kläger fand nicht statt. Auch von ihm vorgenommene Bewirtschaftungsmaßnahmen konnten nicht festgestellt werden.
- 3 Die Kläger erklärten gegenüber dem Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) keine Einkünfte des Klägers aus Land- und Forstwirtschaft. Die Einkommensteuerveranlagung für das Streitjahr führte das FA zunächst erklärungsgemäß --aber unter Vorbehalt der Nachprüfung-- ohne Berücksichtigung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft durch. Nach Überprüfung des Sachverhalts durch eine betriebsnahe Veranlagung gelangte das FA zu

der Ansicht, bei den drei Waldgrundstücken des Klägers mit insgesamt 7,46 ha habe es sich um einen forstwirtschaftlichen Betrieb gehandelt, der im Dezember 2007 mit einem Gewinn von 96.040 € veräußert worden sei. Dieser sei mit Zahlung des Kaufpreises im Jahr 2008 zugeflossen. Das FA erließ einen geänderten Einkommensteuerbescheid 2008, in dem es die Einkünfte des Klägers aus Land- und Forstwirtschaft unter Berücksichtigung des Freibetrags nach § 14 des Einkommensteuergesetzes (EStG) i.V.m. § 16 Abs. 4 EStG in Höhe von 45.000 € ansetzte.

- 4 Auf die hiergegen nach erfolglosem Einspruch erhobene Klage setzte das Finanzgericht (FG) die Einkommensteuer aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2015, 379 veröffentlichten Gründen herab. Es war der Ansicht, das FA sei zu Unrecht von einem Forstbetrieb ausgegangen. Denn es könne angesichts der veränderten Lebenswirklichkeit nicht mehr davon ausgegangen werden, dass eine kleinere Privatwaldung, die nicht bewirtschaftet werde, entsprechend der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) einen aussetzenden Forstbetrieb darstelle. Da der Kläger das letzte Grundstück jedoch innerhalb von zehn Jahren seit Anschaffung veräußert habe, sei der insoweit entstandene Gewinn nach § 22 Nr. 2 EStG i.V.m. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG zu erfassen.
- 5 Hiergegen wendet sich das FA mit seiner auf die Verletzung von § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG gestützten Revision.
- 6 Es beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 7 Die Kläger beantragen sinngemäß, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 8 Die Revision des FA ist unbegründet und deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zwar hat das FG das Vorliegen eines Forstbetriebs zu Unrecht verneint. Der Kläger hat den Veräußerungsgewinn jedoch nicht im Streitjahr, sondern bereits im Jahr 2007 realisiert.
- 9 1. Einkünfte, die einem Steuerpflichtigen aus einer Betätigung erwachsen, sind nur dann bei der Bemessung seiner Einkommensteuer zu berücksichtigen, wenn sie sich einer der in § 2 Abs. 1 EStG genannten Einkunftsarten zurechnen lassen. Deshalb setzt die Berücksichtigung des von dem Kläger aus dem Verkauf der Waldgrundstücke erzielten Gewinns voraus, dass dieser aus der Unterhaltung eines forstwirtschaftlichen Betriebs i.S. von § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 Alternative 2 EStG entstanden ist, d.h. aus der planmäßigen Nutzung der natürlichen Kräfte des Waldbodens zur Gewinnung von Nutzhölzern und ihrer Verwertung im Wege der Holzernte (BFH-Urteil vom 13. April 1989 IV R 30/87, BFHE 157, 98, BStBl II 1989, 718).
- 10 a) Ein forstwirtschaftlicher Betrieb erfordert eine selbständige nachhaltige Betätigung, die mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird. Das Merkmal der Gewinnerzielungsabsicht als Voraussetzung für eine einkommensteuerrelevante betriebliche Tätigkeit ergibt sich aus § 15 Abs. 2 EStG, der auch auf die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft i.S. des § 13 EStG anzuwenden ist (BFH-Urteil vom 7. April 2016 IV R 38/13, BFHE 253, 390, BStBl II 2016, 765, m.w.N.).
- 11 b) Gewinnerzielungsabsicht erfordert eine Betätigung, die über eine größere Zahl von Jahren gesehen auf die Erzielung positiver Ergebnisse hin angelegt ist (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25. Juni 1984 GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, unter C.IV.3.c aa (2) der Gründe). An der Gewinnerzielungsabsicht fehlt es, wenn die Gewinnprognose negativ ist und der Steuerpflichtige die verlustbringende Tätigkeit nur aus im Bereich seiner Lebensführung liegenden persönlichen Gründen und Neigungen ausübt (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile vom 11. Oktober 2007 IV R 15/05, BFHE 219, 508, BStBl II 2008, 465, und vom 5. Mai 2011 IV R 48/08, BFHE 234, 11, BStBl II 2011, 792).
- 12 c) Der für die Prüfung der Gewinnerzielungsabsicht maßgebliche Totalgewinn setzt sich aus den in der Vergangenheit erzielten und künftig zu erwartenden laufenden Gewinnen/Verlusten und dem sich bei Betriebsbeendigung voraussichtlich ergebenden Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinn/-verlust zusammen. Die Einkünfteerzielungsabsicht bestimmt sich dabei nach den Besonderheiten der jeweiligen Einkunftsart (BFH-Urteil

vom 29. März 2001 IV R 88/99, BFHE 195, 267, BStBl II 2002, 791). Für den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb ist regelmäßig davon auszugehen, dass die Totalgewinnperiode objektbezogen ist und deshalb mehr als eine Generation umfassen muss (BFH-Urteile vom 24. August 2000 IV R 46/99, BFHE 192, 542, BStBl II 2000, 674, und in BFHE 253, 390, BStBl II 2016, 765). Davon ausgehend ist bei einem Forstbetrieb eine generationenübergreifende Totalgewinnprognose grundsätzlich über den Zeitraum der durchschnittlichen Umtriebszeit des darin vorherrschenden Baumbestands zu erstrecken (zustimmend z.B. Schindler, Die steuerliche Betriebsprüfung --StBp-- 1986, 224). Werden im Rahmen einer Betriebsgründung bzw. eines Betriebserwerbs bereits hergestellte Baumbestände erworben, ist der Prognosezeitraum regelmäßig nach dem Zeitpunkt des Erwerbs bis zur Hiebsreife der Baumbestände zu bemessen (BFH-Urteil in BFHE 253, 390, BStBl II 2016, 765).

- 13** d) Maßgebend ist allein der steuerliche Gewinn. Auf die nach betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten ermittelten Periodenergebnisse kommt es nicht an (BFH-Urteil vom 17. März 2010 IV R 60/07, BFH/NV 2010, 1446, unter II.2.b der Gründe, m.w.N.). Fehlt es an einer Gewinnermittlung und damit an dem Nachweis von Verlusten, kann nicht von einer fehlenden Gewinnerzielungsabsicht ausgegangen werden (BFH-Urteile vom 18. Mai 2000 IV R 27/98, BFHE 192, 287, BStBl II 2000, 524, unter 1.e der Gründe, und IV R 28/98, BFH/NV 2000, 1455; in BFHE 234, 11, BStBl II 2011, 792).
- 14** e) Die Feststellung, ob ein Forstbetrieb mit Gewinnerzielungsabsicht geführt wird, liegt im Wesentlichen auf dem Gebiet der Tatsachenwürdigung (BFH-Urteil vom 20. Januar 2005 IV R 6/03, BFH/NV 2005, 1511).
- 15** 2. Das FG ist von anderen Grundsätzen ausgegangen. Seine Entscheidung kann daher keinen Bestand haben. Der Senat kann jedoch in der Sache selbst entscheiden.
- 16** Der Kläger hat im Jahr 1994 zunächst ein 4,92 ha großes Waldgrundstück erworben und in den Jahren 1997 sowie 2004 zwei weitere Waldgrundstücke zu 1,308 ha sowie 1,2403 ha hinzuerworben. Bei Heranziehung der vorstehend dargestellten Grundsätze handelt es sich bei diesem Besitz mit einer Gesamtfläche von ca. 7,5 ha um einen forstwirtschaftlichen Betrieb.
- 17** a) Unschädlich ist zunächst, dass der Kläger selbst keine Bewirtschaftungsmaßnahmen durchgeführt hat (s. Blümich/Nacke, § 13 EStG Rz 68; ebenso und entgegen der Vorinstanz Felsmann, Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, A Rz 12a und 13b; Mitterpleininger in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 13 Rz 9a; Schmidt/Kulosa, EStG, 36. Aufl., § 13 Rz 13; a.A. Leingärtner/Krumm, Besteuerung der Landwirte, Kap. 4, Rz 31a; Schnitter in Frotscher, EStG, Freiburg 2011, § 13 Rz 50; Forchhammer, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2015, 977). Denn auch derjenige, der eine größere Forstfläche mit einem mit Nutzhölzern aufgeforsteten und schon herangewachsenen, aber noch nicht schlagreifen Waldbestand erwirbt, den Baumbestand dann ohne Arbeitsaufwand sich selbst überlässt, ohne Bestandspflege zu treiben, und nach einigen Jahren das Forstgrundstück veräußert, wird allein dadurch zum Forstwirt, dass er einen Wald erworben hat, der seiner Beschaffenheit nach einen aussetzenden forstwirtschaftlichen Betrieb darstellt und dessen Wertsteigerung durch den natürlichen Aufwuchs ihm als zunächst nicht realisierter Gewinn zufällt (ausführlich BFH-Urteil vom 18. März 1976 IV R 52/72, BFHE 118, 441, BStBl II 1976, 482; ebenso BFH-Urteil vom 18. November 2009 II R 30/08, BFH/NV 2010, 466). Bei dieser Betrachtung spielt auch die Entfernung des Grundstücks vom Wohnort des Steuerpflichtigen keine entscheidende Rolle (BFH-Urteil in BFHE 118, 441, BStBl II 1976, 482).
- 18** b) Dabei ist entgegen den Ausführungen des FG von einem einheitlichen Forstbetrieb des Klägers auszugehen.
- 19** aa) Ob mehrere räumlich voneinander getrennte Wälder einen einheitlichen forstwirtschaftlichen Betrieb bilden, ist aufgrund einer Gesamtbetrachtung der betrieblichen Verhältnisse zu entscheiden. Nach der Verkehrsanschauung und auch im Hinblick auf organisatorische Erschwernisse ist insbesondere die räumliche Entfernung ein Umstand, der in die Gesamtwürdigung einzubeziehen ist. Ihm kommt umso weniger Gewicht zu, je intensiver der Leistungsaustausch zwischen den Betriebsteilen und deren organisatorische und sachliche Verzahnung sind. Umgekehrt steigen mit zunehmender Entfernung die Anforderungen an die Intensität der Verknüpfung der Betriebsteile. Deshalb ist auch die Entfernung zu und zwischen den Grundstücken zu berücksichtigen. Eine feste Grenze für die höchstzulässige Entfernung gibt es indes nicht (BFH-Urteil vom 10. April 1997 IV R 48/96, BFH/NV 1997, 749). Im Einzelfall ist es daher durchaus denkbar, dass auch größere Entfernungen das Gesamtbild eines einheitlichen Betriebs nicht hindern (BFH-Urteil in BFH/NV 1997, 749). Entsprechend hat der IV. Senat des BFH in seinem Urteil in BFH/NV 1997, 749 eine Höchstgrenze von 40 km unter Rückgriff auf die Regelung in § 51a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 des Bewertungsgesetzes abgelehnt. Allerdings hat der IV. Senat auch betont, dass ein landwirtschaftliches Grundstück, das mehr als 100 km von der Hofstelle des Betriebs entfernt liegt, diesem Betrieb

grundsätzlich nicht als Betriebsvermögen zugeordnet werden kann (BFH-Urteil vom 19. Juli 2011 IV R 10/09, BFHE 234, 212, BStBl II 2012, 93). Dem schließt sich der erkennende Senat an.

- 20** bb) Die Entfernung zwischen den beiden Forstarealen in A und D von 55 km steht der Annahme eines einheitlichen Forstbetriebs deshalb im Streitfall nicht entgegen. Da sich beide Areale ausweislich der Ausführungen des Forstsachverständigen in ihrer Beschaffenheit zudem weitgehend entsprachen (mäßig stark bis stark geneigte Steillagen, die überwiegend mit Buchenaltholz und wechselndem Fichten- und Kiefernanteil bestockt sind und auf denen in der jüngeren Vergangenheit keine gezielten forstwirtschaftlichen Maßnahmen stattgefunden haben), war eine einheitliche Bewirtschaftung der Areale ohne weiteres möglich.
- 21** c) Zu Unrecht hat das FG darüber hinaus die Gewinnerzielungsabsicht des Klägers verneint.
- 22** Dies folgt schon daraus, dass der Kläger aus der Veräußerung der Forstgrundstücke einen beachtlichen Gewinn erzielt hat. Über einen Zeitraum von nur 13 Jahren, gemessen vom Zeitpunkt des Erwerbs der ersten Forstfläche, hat er rund das Doppelte seiner ursprünglichen Anschaffungskosten erwirtschaftet. Anhaltspunkte dafür, dass der Verkaufserlös nicht unter marktgerechten Bedingungen festgelegt wurde, sind nicht ersichtlich. Schon aus diesem Grund ist davon auszugehen, dass der forstwirtschaftliche Betrieb des Klägers objektiv geeignet war, einen Gewinn zu erzielen.
- 23** Bestätigt wird dies durch die vom FG eingeholte forstfachliche Stellungnahme, nach der in der verbleibenden Umtriebszeit mit positiven jährlichen Ergebnissen gerechnet werden konnte. Soweit das FG gleichwohl eine Gewinnerzielungsabsicht verneint hat, ist dem unabhängig davon nicht zu folgen, ob die nach der forstwirtschaftlichen Stellungnahme zu erwartenden jährlichen Überschüsse entsprechend den Einwendungen des FA zu erhöhen sind. Zum einen schließt entgegen der Ansicht des FG ein Unterschreiten des mutmaßlichen Jahresgewinns von früher 1.000 DM die Annahme eines Forstbetriebs nicht aus. Denn welcher Gewinn rechnerisch auf die einzelnen Jahre der gesamten Umtriebszeit entfällt, ist nicht entscheidend (BFH-Urteil in BFHE 157, 98, BStBl II 1989, 718; Kube in Kirchhof, EStG, 16. Aufl., § 13 Rz 9 und 12). Maßgeblich ist vielmehr allein, ob nach Ablauf der Umtriebszeit insgesamt ein Gewinn erzielt werden kann, was hier sowohl nach der gutachterlichen Stellungnahme, erst recht aber nach den tatsächlichen Gegebenheiten der Fall ist. Zum anderen kann eine Gewinnerzielungsabsicht nicht mit dem Hinweis auf die Gewinnprognosen eines Gutachtens verneint werden, wenn der Betrieb tatsächlich (erhebliche) Gewinne abwirft. Mutmaßungen über die künftig zu erzielenden Gewinne sind zur Beurteilung der Gewinnerzielungsabsicht vielmehr nur heranzuziehen, wenn Verluste geltend gemacht werden. Denn nur dann können überhaupt Zweifel an der Gewinnerzielungsabsicht aufkommen.
- 24** Der Kläger kann sich auch nicht darauf berufen, er habe nur auf eine Wertsteigerung des Grund und Bodens spekuliert, ohne an den Holzerträgen interessiert gewesen zu sein. Abgesehen davon, dass der Wert land- und forstwirtschaftlicher Flächen auch durch die Ertragserwartungen bestimmt wird und daher Erträge und Bodenwerte einander bedingen, gehörte der Grund und Boden ebenfalls zum forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen des Klägers. Ein Veräußerungsgewinn ist daher bei der Prüfung, ob eine Gewinnerzielungsabsicht vorliegt, einzubeziehen. Durch die Veräußerung des Grundbesitzes hat der Kläger den Wert seines Betriebsvermögens bewusst und gewollt durch einen Umsatzakt realisiert. Diese Betriebsvermögensmehrung ist steuerbar und mangels Steuerbefreiung auch steuerpflichtig.
- 25** 3. Die vom FG geäußerten Einwände (hierzu auch Forchhammer, DStR 2015, 977) gegen die auf die Umtriebszeit gerichtete Totalgewinnprognose greifen nicht durch.
- 26** a) Der Verweis auf den sog. Plenter- oder Dauerwald, bei dem die jeweiligen Baumarten und Altersklassen dauerhaft in einem stabilen Mischungsverhältnis gehalten werden (von Twickel, Finanz-Rundschau --FR-- 2008, 612), trägt schon deshalb nicht, weil dieser in der Bundesrepublik Deutschland nur äußerst selten und wenn überhaupt regelmäßig nur bei Staatsforstbetrieben anzutreffen ist (Wittwer, FR 2008, 617, 622). Auch der Kläger war Eigentümer eines klassischen Altersklassenwaldes mit Beständen an Buchenaltholz sowie wechselndem Fichtenanteil und teilweise noch einer Kiefernbestockung mit wenigen Altersklassen.
- 27** b) Das FG legt zudem nicht nachvollziehbar dar, dass bei dem nach wie vor vorherrschenden Altersklassenwald eine Abkehr vom Kahlschlag durch sukzessiven Holzeinschlag (hierzu Wittwer, FR 2008, 617, Fn. 31; Ortenburg/Ortenburg, Deutsche Steuer-Zeitung --DStZ-- 2005, 782, 788) in Form von Schirmschlag (Auflichtung des gesamten Altbestands), Femelschlag (inselartige Herausnahme einzelner Baumgruppen aus den Beständen) oder Saumschlag (Einschlag in schmalen Streifen ausgehend vom Rand des Bestands) ein Festhalten an der auf die Umtriebszeit gerichteten Totalgewinnprognose ausschließt. Denn auch bei einer naturnahen Waldbewirtschaftung

überschneiden sich die Ernte des während der Umtriebszeit angewachsenen Holzvorrats und der Aufbau des nachfolgenden jungen Bestands regelmäßig nur für eine Phase von fünf bis zehn Jahren (von Twickel, FR 2008, 612, 613). Die Umtriebszeit ist damit auch hier maßgebend für die Bewirtschaftung (von Twickel, FR 2008, 612, 614). Die Endnutzung eines Holzbestands wahlweise durch Kahlschlag oder durch Holzernte mit gleichzeitiger Bestandsverjüngung hat deshalb zwar Auswirkung auf die Beurteilung des Wirtschaftsguts "Bestand" (hierzu von Twickel, FR 2008, 612, 614 f.; Wittwer, FR 2008, 617, 622 ff.), nicht aber auf die grundsätzliche Schätzung eines auf die Umtriebszeit erzielbaren Totalgewinns. Angesichts von Umtriebszeiten bei Fichte, Kiefer und Buche zwischen 100 und 150 Jahren (vgl. von Twickel, FR 2008, 612, Fn. 1; Ortenburg/Ortenburg, DStZ 2005, 782, 788) erscheint eine auf mehrere Jahre erstreckte Endnutzung nicht relevant. Entsprechend der langfristig bemessenen Ausnutzung der natürlichen Kräfte des Waldbodens ist das noch nicht geschlagene Holz zur Erzielung von Einkünften bestimmt, gleichgültig, wer gegenwärtiger Eigentümer ist und wer wann den sich ergebenden Totalgewinn letzten Endes tatsächlich realisieren kann (Schindler, StBp 1986, 224, 227).

- 28** c) Soweit das FG der Ansicht ist, ein "fachfremder Privatmann", der einen Wald erwerbe, ohne diesen selbst zu bewirtschaften oder bewirtschaften zu lassen, könne allein aufgrund dieser Nichtbewirtschaftung kein Forstwirt i.S. des § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 Alternative 2 EStG sein, steht dies im Widerspruch zu der vom IV. Senat begründeten und gefestigten Rechtsprechung, der der erkennende Senat aus den dargestellten Gründen folgt.
- 29** 4. Nach allem stellte die Veräußerung der drei Waldareale eine Betriebsveräußerung im Ganzen i.S. der §§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1, 14 EStG dar. Der dabei erzielte Gewinn ist entgegen der Ansicht des FA nicht erst im Jahr der Kaufpreiszahlung (Streitjahr), sondern bereits im Jahr der Realisation 2007 zu erfassen.
- 30** a) Ein Gewinn aus der Veräußerung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs ist nicht wie der laufende Gewinn auf die Kalenderjahre zu verteilen, in denen das Wirtschaftsjahr liegt, sondern einheitlich in dem Kalenderjahr zu erfassen, in dem er entstanden ist (§ 4a Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 EStG), wobei der Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG zu ermitteln ist (§ 16 Abs. 2 Satz 2 EStG).
- 31** Der Gewinn aus der Veräußerung eines zum Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsguts wird durch einen Umsatz realisiert, bei dem das Entgelt an die Stelle der verkauften Sache tritt. Dies geschieht, wenn der Kaufvertrag wirtschaftlich erfüllt ist, d.h. der Verkäufer seine Leistung im Wesentlichen erbracht hat und deshalb sein Anspruch auf die Zahlung nicht mehr mit ungewöhnlichen Risiken belastet erscheint; von diesem Zeitpunkt an ist das veräußerte Wirtschaftsgut nach den steuerrechtlichen Vorschriften nicht mehr dem Veräußerer, sondern dem Erwerber zuzurechnen (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteil vom 18. Mai 2006 III R 25/05, BFHE 213, 499, m.w.N.). Bei der Veräußerung von Grundstücken ist dies regelmäßig der Fall, wenn Besitz, Nutzungen, Lasten und Gefahr, d.h. das wirtschaftliche Eigentum (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 der Abgabenordnung --AO--), auf den Erwerber übergegangen sind (BFH-Urteil in BFHE 213, 499).
- 32** b) Gemäß Abschnitt VI. des notariellen Kaufvertrags vom XX. Dezember 2007 hatte der Kläger dem Käufer den Besitz sofort zu übergeben. Ausweislich der vertraglichen Vereinbarung gingen damit Nutzen und Lasten, die Gefahr der unverschuldeten Zerstörung und Verschlechterung und das Haftungsrisiko auf den Käufer über, der den Kläger ab diesem Zeitpunkt zudem von der Verkehrssicherungspflicht freizustellen hatte.
- 33** Damit hatte der Kläger zwar noch nicht sein zivilrechtliches, wohl aber sein wirtschaftliches Eigentum an den Grundstücken verloren, mit der Folge, dass der Veräußerungsgewinn bereits mit Vertragsabschluss am XX. Dezember 2007 realisiert war; die Zahlung des Kaufpreises erst im Januar 2008 ist unerheblich.
- 34** Unschädlich ist, dass der Käufer vor Kaufpreiszahlung nicht zum Holzeinschlag --Pfleßmaßnahmen ausgenommen-- berechtigt war. Denn entscheidend für die Frage, ob das wirtschaftliche Eigentum auf einen anderen als den zivilrechtlichen Eigentümer übergegangen ist, ist das Gesamtbild. Wirtschaftliches Eigentum kann deshalb auch dann anzunehmen sein, wenn Besitz, Nutzungen, Lasten und Gefahr nicht in vollem Umfang gegeben sind (BFH-Urteil vom 12. September 1991 III R 233/90, BFHE 166, 49, BStBl II 1992, 182). In diesem Zusammenhang hat der IV. Senat des BFH entschieden, dass es maßgeblich darauf ankommt, wann nach dem Vertrag oder mangels vertraglicher Regelung nach den zivilrechtlichen Regelungen die Gefahr des zufälligen Untergangs und der zufälligen Verschlechterung, d.h. die Substanz des Wirtschaftsguts, auf den Erwerber übergeht. Die Nutzungen (Fruchtziehung) treten dagegen dahinter zurück (vgl. BFH-Urteil vom 22. September 2016 IV R 1/14, BFHE 255, 244, BStBl II 2017, 171, Rz 20 f.).
- 35** 5. Die Kosten des Revisionsverfahrens hat das FA zu tragen (§ 135 Abs. 2 FGO).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de