

Urteil vom 03. Februar 2010, IV R 27/07

Kein erhöhter Betriebsausgabenpauschsatz von Einnahmen aus Kalamitätsnutzungen in Wirtschaftsjahren nach einer Einschlagsbeschränkung

BFH IV. Senat

EStG § 13, ForstSchAusglG § 4 Abs 1, ForstSchAusglG § 5 Abs 1, ForstSchAusglG § 5 Abs 2, EStG § 34b Abs 3 S 1 Nr 3

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg, 02. Mai 2007, Az: 14 K 369/04

Leitsätze

Der erhöhte Betriebsausgabenpauschsatz nach dem ForstSchAusglG in Höhe von 90 % ist nicht von Einnahmen aus Kalamitätsnutzungen abzusetzen, die in einem Wirtschaftsjahr nach Auslaufen einer Einschlagsbeschränkung steuerlich zu erfassen sind. § 5 Abs. 2 ForstSchAusglG eröffnet dem Steuerpflichtigen in Erweiterung der Regelung in § 5 Abs. 1 ForstSchAusglG lediglich das Wahlrecht, Einnahmen aus Kalamitätsnutzungen mit dem begünstigten Steuersatz gemäß § 34b Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 EStG (nunmehr § 34b Abs. 3 Satz 1 Nr. 3 EStG) zu besteuern, auch wenn die Kalamitätsnutzung erst in einem Wirtschaftsjahr gezogen wird, welches einer Einschlagsbeschränkung nachfolgt.

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob der Betriebsausgabenpauschsatz des § 4 Abs. 1 Satz 1 des Gesetzes zum Ausgleich von Auswirkungen besonderer Schadensereignisse in der Forstwirtschaft (Forstschäden-Ausgleichsgesetz --ForstSchAusglG--) lediglich auf die im Zeitraum der Einschlagsbeschränkung erzielten Einnahmen aus Holznutzung anzuwenden ist.
- 2 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) wurden im Streitjahr (2002) zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger erzielte im Streitjahr u.a. Einkünfte aus Forstwirtschaft, die er nach § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) ermittelte. Aufgrund von Schäden durch den Sturm Lothar Ende 1999 war in seinem Wald in hohem Maße Kalamitätsholz angefallen, das er bis 30. September 2001 eingeschlagen hatte. Teilweise verkaufte er das Kalamitätsholz sofort nach dem Einschlag und teilweise verbrachte er es auf das Nasslager. Im Jahre 2002 verkaufte er das Kalamitätsholz vom Nasslager für insgesamt 103.144 €.
- 3 Auf Grund der Sturmschäden wurde mit Rechtsverordnung vom 8. Februar 2000 die Beschränkung des ordentlichen Holzeinschlags nach § 1 ForstSchAusglG für das Forstwirtschaftsjahr 1999/2000 (1. Oktober 1999 bis 30. September 2000) erlassen (BGBl I 2000, 101). Mit Rechtsverordnung vom 16. November 2000 wurde die Einschlagsbeschränkung auf das Forstwirtschaftsjahr 2000/2001 (1. Oktober 2000 bis 30. September 2001) erstreckt (BGBl I 2000, 1573).
- 4 In der Einkommensteuererklärung 2002 setzte der Kläger im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte aus Forstwirtschaft durch Einnahmen-Überschussrechnung pauschal 90 % der Einnahmen aus dem Kalamitätsholzverkauf als Betriebsausgaben an.
- 5 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) folgte diesem Ansatz zunächst, erließ jedoch am 13. Juli 2004 einen nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung geänderten Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr, in dem er Betriebsausgaben im Zusammenhang mit der Kalamitätsnutzung lediglich in Höhe von 65 % der Einnahmen aus diesen Holzverkäufen gemäß § 51 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung berücksichtigte.
- 6 Die nach erfolglosem Einspruch erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) als unbegründet ab. Dem Kläger stehe der erhöhte Betriebsausgabenpauschsatz gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 ForstSchAusglG von 90 % nicht zu. Der Anspruch lasse sich weder aus § 4 ForstSchAusglG selbst noch aus § 5 Abs. 2 ForstSchAusglG herleiten. Die Urteilsgründe sind in Entscheidungen der Finanzgerichte 2007, 1750 abgedruckt.

- 7 Dagegen richtet sich die Revision der Kläger, mit der sie die Verletzung von Bundesrecht rügen.
- 8 Das FG habe § 4 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 5 Abs. 2 ForstSchAusglG unzutreffend ausgelegt. Zwar finde nach dem Wortlaut des § 4 Abs. 1 Satz 1 ForstSchAusglG der erhöhte Betriebsausgabenabzug von 90 % nur auf Einnahmen aus Holznutzungen Anwendung, die im Wirtschaftsjahr einer Einschlagsbeschränkung angefallen seien. § 5 Abs. 2 ForstSchAusglG erweitere aber den Anwendungsbereich des § 4 Abs. 1 Satz 1 ForstSchAusglG dahin, dass der erhöhte Betriebsausgabenpauschsatz auch bei Einnahmen aus Kalamitätsnutzungen abzusetzen sei, die in den Folgejahren gezogen würden und im ursächlichen Zusammenhang mit einer Einschlagsbeschränkung angefallen seien. Nur diese Auslegung führe im Hinblick auf die Berücksichtigung von Betriebsausgaben zu einer Gleichbehandlung der Forstwirte, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelten, mit den Landwirten, die den Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG ermittelten. Hinzu komme, dass der Kläger mit der teilweisen Einlagerung des Holzes in das Nasslager den Zielsetzungen des ForstSchAusglG stärker Genüge getan habe, als wenn er es nach Einschlag sofort veräußert hätte.
- 9 Die Kläger beantragen sinngemäß,
die Vorentscheidung aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid für 2002, zuletzt geändert am 5. Februar 2008, dahin zu ändern, dass Einkünfte aus der Veräußerung des Kalamitätsholzes in Höhe von insgesamt 10.314 € berücksichtigt werden.
- 10 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 11 Zur Begründung nimmt es vollumfänglich auf die Ausführungen des FG-Urteils Bezug.
- 12 Während des Revisionsverfahrens hat das FA unter dem 5. Februar 2008 einen Änderungsbescheid erlassen.
- 13 Die Beteiligten haben einvernehmlich auf eine mündliche Verhandlung vor dem Senat verzichtet (vgl. § 90 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

Entscheidungsgründe

II.

- 14 1. Das angefochtene Urteil ist aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben, da der während des Revisionsverfahrens ergangene Änderungsbescheid vom 5. Februar 2008 an die Stelle des ursprünglichen Bescheids in der zuletzt geänderten Fassung vom 30. März 2006 getreten ist. Damit liegt dem FG-Urteil ein nicht mehr existierender Bescheid zugrunde mit der Folge, dass auch das angefochtene Urteil keinen Bestand haben kann (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 23. Januar 2003 IV R 71/00, BFHE 201, 269, BStBl II 2004, 43).
- 15 Der Bescheid vom 5. Februar 2008 wurde nach § 68 Satz 1 FGO Gegenstand des Revisionsverfahrens. Da die vom FG festgestellten tatsächlichen Grundlagen des Streitstoffs durch die Änderung des angefochtenen Verwaltungsakts unberührt geblieben sind, bedarf es keiner Zurückverweisung der Sache gemäß § 127 FGO (vgl. Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 6. Aufl., § 127 Rz 2, m.w.N. aus der Rechtsprechung). Das finanzgerichtliche Verfahren leidet nicht an einem Verfahrensmangel, so dass die vom FG getroffenen tatsächlichen Feststellungen durch die Aufhebung des Urteils nicht weggefallen sind; sie bilden daher nach wie vor die Grundlage für die Entscheidung des Senats (BFH-Urteil in BFHE 201, 269, BStBl II 2004, 43).
- 16 2. Der Senat entscheidet in der Sache selbst. Die Klage, die sich nunmehr gegen den im Laufe des Revisionsverfahrens ergangenen geänderten Bescheid richtet, wird als unbegründet abgewiesen.
- 17 Das FG und das FA haben zu Recht die Gewährung des erhöhten Betriebsausgabenpauschsatzes in Höhe von 90 % der im Streitjahr erzielten Einnahmen aus dem Kalamitätsholzverkauf abgelehnt.
- 18 Nach § 4 Abs. 1 Satz 1 ForstSchAusglG können Steuerpflichtige, die Einkünfte aus dem Betrieb von Forstwirtschaft i.S. des § 13 EStG beziehen und die nicht zur Buchführung verpflichtet sind und den Gewinn nicht nach § 4 Abs. 1 EStG ermitteln, im Wirtschaftsjahr einer Einschlagsbeschränkung nach § 1 ForstSchAusglG zur Abgeltung der Betriebsausgaben einen Pauschsatz von 90 % der Einnahmen aus den Holznutzungen absetzen. Die Kläger haben

die in der Einkommensteuererklärung für 2002 angegebenen Einnahmen aus Holzverkäufen nicht im Wirtschaftsjahr einer Einschlagsbeschränkung nach § 1 ForstSchAusglG erzielt. Die Einschlagsbeschränkung galt gemäß der Rechtsverordnung in BGBI I 2000, 1573 lediglich bis einschließlich 30. September 2001.

- 19** a) Das FG hat zutreffend unter Bezugnahme auf das Senatsurteil vom 25. August 1983 IV R 193/80 (BFHE 139, 197, BStBl II 1983, 757) ausgeführt, dass der erhöhte Betriebsausgabenpauschsatz nach dem eindeutigen Wortlaut des § 4 Abs. 1 ForstSchAusglG nur für die Einnahmen aus allen Holznutzungen, d.h. für die ordentlichen und außerordentlichen Holznutzungen, beansprucht werden kann, die in den Wirtschaftsjahren einer Einschlagsbeschränkung erzielt werden.
- 20** Dieses anhand der grammatikalischen Auslegung gewonnene Ergebnis hat das FG auch zutreffend auf die Entstehungsgeschichte, die systematischen Gründe sowie den Sinn und Zweck des § 4 ForstSchAusglG gestützt. Dieser Auslegung des § 4 Abs. 1 ForstSchAusglG sind die Kläger im Revisionsverfahren auch nicht mehr entgegengetreten. Insoweit sieht der Senat von einer weiteren Begründung ab und verweist auf die ausführliche Darstellung in der Vorentscheidung.
- 21** b) Anders als die Kläger meinen, erweitert § 5 Abs. 2 ForstSchAusglG den Anwendungsbereich des § 4 Abs. 1 ForstSchAusglG nicht dahin, dass der erhöhte Betriebsausgabenpauschsatz auch für Kalamitätsnutzungen zu gewähren ist, die in Folgejahren gezogen werden und im ursächlichen Zusammenhang mit einer Kalamitätsnutzung stehen.
- 22** aa) Die in § 5 Abs. 2 ForstSchAusglG enthaltene Fiktion steht schon nach dem Wortlaut in keinerlei Regelungszusammenhang mit § 4 Abs. 1 ForstSchAusglG. Letztere Norm betrifft, wie bereits unter II.2.a ausgeführt, den Abzug von Betriebsausgaben von Einnahmen aus Holznutzungen, die im Wirtschaftsjahr einer Einschlagsbeschränkung erzielt werden. Der erhöhte Betriebsausgabenpauschsatz setzt mithin den Zufluss der Einnahmen aus den Holznutzungen im Wirtschaftsjahr einer Einschlagsbeschränkung voraus (Senatsurteil in BFHE 139, 197, BStBl II 1983, 757).
- 23** § 5 Abs. 2 ForstSchAusglG räumt dem Steuerpflichtigen aber nach dem eindeutigen Wortlaut nur ein Wahlrecht dahin ein, Kalamitätsnutzungen, die in den Folgejahren gezogen werden und im ursächlichen Zusammenhang mit einer Kalamitätsnutzung stehen, welche in der Zeit einer Einschlagsbeschränkung angefallen ist, einkommensteuerlich so zu behandeln, als wären sie im Jahr der Einschlagsbeschränkung angefallen. Die Regelung beinhaltet mithin lediglich das Wahlrecht, den Zeitpunkt der Kalamitätsnutzung (fiktiv) vorzuverlegen. Davon zu unterscheiden ist jedoch der Zeitpunkt des Zuflusses der Einnahmen aus der Kalamitätsnutzung. Ein Wahlrecht, den Zeitpunkt des Zuflusses der Einnahmen vorzuverlegen, beinhaltet § 5 Abs. 2 ForstSchAusglG indes nicht.
- 24** (1) Die Holznutzung erfolgt im Zeitpunkt des Übergangs des Holzes vom Anlage- zum Umlaufvermögen. Eine Holznutzung liegt daher bereits in dem Zeitpunkt vor, in dem das Holz vom Grund und Boden getrennt wird. Dies erfolgt regelmäßig durch Einschlag. Es erscheint sachgerecht, die Holznutzung erst zu dem späteren Zeitpunkt der Aufbereitung des Holzes anzunehmen, wenn die Trennung des Holzes vom Grund und Boden Folge einer Kalamität (etwa eines Sturmschadens) war, da der Forstwirt auf diese Trennung keinen Einfluss hatte (ebenso Felsmann, Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, A 1001; eine solche Regelung war auch in R 212 Abs. 4 der Einkommensteuer-Richtlinien 1998 enthalten). Letztlich kommt es darauf im vorliegenden Streitfall jedoch nicht an. Der Zeitpunkt der Kalamitätsnutzung kann, muss aber nicht, wie der Streitfall belegt, in demselben Wirtschaftsjahr liegen, in dem die Einnahmen aus der Kalamitätsnutzung zufließen. Auch im Streitfall hat der Kläger das Kalamitätsholz zunächst aufbereitet und sodann in ein Nasslager verbracht. Die Einnahmen aus dem Kalamitätsholz flossen sodann erst in einem späteren Wirtschaftsjahr zu.
- 25** (2) Enthält § 5 Abs. 2 ForstSchAusglG nach obigen Ausführungen nur ein Wahlrecht zur Vorverlegung des Zeitpunkts der Kalamitätsnutzung, folgt daraus zugleich, dass damit nur eine Ausdehnung des Anwendungsbereichs des § 5 Abs. 1 ForstSchAusglG intendiert war. Letztere Regelung erweitert den Anwendungsbereich des § 34b Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 EStG (nunmehr § 34b Abs. 3 Satz 1 Nr. 3 EStG). Dabei handelt es sich um eine Tarifvorschrift, die Einkünfte aus Kalamitätsnutzungen einem ermäßigten Steuersatz unterwirft. Ob eine tarifbegünstigte Kalamitätsnutzung im Sinne dieser Norm vorliegt, richtet sich gemäß § 34b Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. § 34b Abs. 4 Nr. 1 EStG und § 34b Abs. 3 Sätze 2 ff. EStG nach der Höhe des Nutzungssatzes des Forstbetriebs sowie nach dem Verhältnis der Kalamitätsnutzung zu anderen Holznutzungen, die in demselben Wirtschaftsjahr gezogen werden. Die Tarifbegünstigung knüpft daher neben dem Umfang aller Holznutzungen maßgeblich auch an den Zeitpunkt der Kalamitätsnutzung an. Für die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes ist es demgegenüber unerheblich, ob die

Einkünfte aus der Kalamitätsnutzung im Wirtschaftsjahr der Nutzung oder in einem späteren Wirtschaftsjahr erzielt werden.

- 26** § 5 Abs. 1 ForstSchAusglG erweitert den Anwendungsbereich des § 34b Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 EStG dahin, dass jegliche Kalamitätsnutzung im Jahr der Einschlagsbeschränkung ungeachtet des Umfangs der anderen Holznutzungen und des Nutzungssatzes der Tarifbegünstigung des § 34b Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 EStG unterfällt. In Anlehnung an die in Bezug genommene Tarifregelung stellt § 5 Abs. 1 ForstSchAusglG konsequent nur auf den Zeitpunkt der Kalamitätsnutzung und nicht auf den Zeitpunkt des Zuflusses der Erlöse aus dieser Nutzung ab. Da § 5 Abs. 2 ForstSchAusglG lediglich das Wahlrecht eröffnet, spätere Kalamitätsnutzungen so zu behandeln, als seien sie im Wirtschaftsjahr der Einschlagsbeschränkung angefallen, wird ebenfalls ausschließlich der Zeitpunkt der Kalamitätsnutzung fiktiv vorverlegt. Daraus folgt zugleich, dass die Regelung ebenfalls nur auf die Ausweitung der Tarifbegünstigung abzielt.
- 27** bb) Dass der Gesetzgeber mit der Regelung in § 5 Abs. 2 ForstSchAusglG den Anwendungsbereich des § 4 Abs. 1 ForstSchAusglG nicht erweitern wollte, ergibt sich auch aus den Gesetzesmaterialien (BTDrucks 10/3271). Dort wird in dem Bericht zu der Beschlussempfehlung des Ausschusses für Ernährung, Landwirtschaft und Forsten im Hinblick auf die von diesem angeregte Einführung des § 5 ForstSchAusglG ausgeführt (BTDrucks 10/3271, S. 13): "Mit der Ausdehnung dieser Regelung" --gemeint ist die Regelung in § 5 Abs. 1 ForstSchAusglG-- "auf die Folgejahre in Absatz 2 wird der holzmarktpolitisch unerwünschten Angebotskonzentration von Kalamitätsholz im Jahr der Einschlagsbeschränkung entgegengewirkt." Diesen Ausführungen lässt sich nicht entnehmen, dass der Gesetzgeber mit § 5 Abs. 2 ForstSchAusglG neben der Tarifbegünstigung auch den erhöhten Betriebsausgabenpauschsatz für Einnahmen (§ 4 Abs. 1 ForstSchAusglG) aus späteren Kalamitätsnutzungen gewähren wollte.
- 28** cc) Eine solche Regelung könnte im Übrigen im Einzelfall auch zu einer nicht sachgerechten Doppelberücksichtigung von Betriebsausgaben führen, soweit das Wirtschaftsjahr der Kalamitätsnutzung und das Wirtschaftsjahr der Vereinnahmung der Erlöse aus der Kalamitätsnutzung auseinander fallen. Die erhöhten Betriebsausgaben im Zusammenhang mit einer Kalamität fallen im Zeitpunkt der Trennung des Holzes bzw. dessen Aufarbeitung an. Diese Betriebsausgaben sind damit in dem Wirtschaftsjahr der Kalamitätsnutzung gewinnmindernd zu berücksichtigen. Übersteigen die Betriebsausgaben den Betriebsausgabenpauschsatz gemäß § 4 Abs. 1 ForstSchAusglG, sind sie in voller Höhe abzugsfähig, da diese Regelung den Betriebsausgabenabzug der Höhe nach nicht begrenzt. Die Gewährung des Betriebsausgabenpauschsatzes gemäß § 4 Abs. 1 ForstSchAusglG im Wirtschaftsjahr des Zuflusses der Einnahmen aus der Kalamitätsnutzung würde daher in diesem Fall zu einer erneuten (pauschalen) Berücksichtigung der zuvor bereits gewinnmindernd berücksichtigten Betriebsausgaben führen.
- 29** dd) Auch nach Sinn und Zweck des § 5 ForstSchAusglG ist keine Ausdehnung des Anwendungsbereichs auf § 4 Abs. 1 ForstSchAusglG geboten. Ausweislich der Gesetzesbegründung (BTDrucks 10/3271, S. 13) soll die in § 5 ForstSchAusglG geregelte einheitliche Anwendung des Steuersatzes gemäß § 34b Abs. 3 Nr. 3 Buchst. c EStG die holzmarktpolitischen Maßnahmen nach dem ForstSchAusglG wirksam unterstützen. Die Tarifbegünstigung sollte daher neben die bereits in § 4 Abs. 1 ForstSchAusglG geregelte "Steuervergünstigung" treten, nicht jedoch den Anwendungsbereich dieser Norm ausdehnen.
- 30** ee) Eine andere Auslegung ist auch nicht aus verfassungsrechtlichen Gründen geboten. Zu Unrecht führen die Kläger in diesem Zusammenhang aus, dass die für die Aufarbeitung des Kalamitätsholzes in den Jahren vor dem Verkauf angefallenen Betriebsausgaben mangels entsprechender Einnahmen nicht abzugsfähig gewesen seien (s. dazu unter II.2.b cc).
- 31** 3. Die Sache ist spruchreif. Der Kläger hat die in Streit stehenden Einnahmen nicht im Wirtschaftsjahr einer Einschlagsbeschränkung bezogen. Ein erhöhter Betriebsausgabenpauschsatz gemäß § 4 Abs. 1 ForstSchAusglG war daher nicht zu gewähren.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de