Urteil vom 18. Februar 2015, IV R 35/11

Buchwertabspaltung bei Holzeinschlag

BFH IV. Senat

EStG § 4 Abs 3, EStG § 6 Abs 1 Nr 2, EStG § 13 Abs 1 Nr 1

vorgehend Thüringer Finanzgericht , 09. Februar 2011, Az: IV 639/06

Leitsätze

1. Der Einschlag einzelner hiebsreifer Bäume in der Endnutzung führt zu einer Abspaltung eines Teilbetrags vom Buchwert des stehenden Holzes. Die Buchwertabspaltung ist allerdings nur bis zur Höhe des Teilwerts des jeweiligen Bestands zulässig. Reine Durchforstungsmaßnahmen lassen den Buchwert des stehenden Holzes unberührt.

2. Einschläge zur Anlegung von befestigten Wirtschaftswegen oder Lagerplätzen führen immer zur Abspaltung des auf das eingeschlagene Holz entfallenden Teils des Buchwerts. Die Anlage von (unbefestigten) Rückewegen ist demgegenüber als Durchforstungsmaßnahme anzusehen, die keine Minderung des Buchwerts für das stehende Holz zur Folge hat.

Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Thüringer Finanzgerichts vom 10. Februar 2011 IV 639/06 aufgehoben.

Die Sache wird an das Thüringer Finanzgericht zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Die Beteiligten streiten um die Frage, ob die Anschaffungskosten des stehenden Holzes eines Betriebs der Forstwirtschaft nach einem Holzeinschlag zu mindern sind.

2 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) unterhält einen Forstbetrieb. Mit notariellem Vertrag vom 18. Juni 2003 erwarb er Waldflächen in einer Größe von 228,1516 ha. Er ermittelte seinen Gewinn für das Wirtschaftsjahr vom 1. Oktober bis 30. September durch Einnahmen-Überschussrechnung.

3 Der Kläger erklärte für die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2003 betreffend das Rumpfwirtschaftsjahr Juli 2003 bis September 2003 einen Verlust aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von 13.788,91 €. Hierbei machte er Abschreibungen für den Holzbestand von 980,38 € geltend. Er teilte mit, dass ausgehend von 105 096 bei dem Kauf vorhandenen Festmetern Holz in diesem Jahr 72,3 Festmeter verkauft worden seien.

4 Für das Wirtschaftsjahr 2003/04 erklärte der Kläger einen Verlust von 40.298,18 €; hiervon entfielen 10.075 € auf das Streitjahr 2003. Die geltend gemachten Abschreibungen für den Holzbestand betrugen in diesem Wirtschaftsjahr 101.337,67 €. Der Kläger teilte mit, dass er zum 30. September 2004 7 473,28 Festmeter Holz veräußert habe.

5 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) stellte mit Bescheid vom 16. Dezember 2005 für das Jahr 2003 einen Verlust bei den Einkünften des Klägers aus Land- und Forstwirtschaft von 2.452 € gesondert fest. Hiergegen wandte sich der Kläger mit Einspruch vom 22. Dezember 2005. Auch in einem Änderungsbescheid vom

7. Juni 2006, der wegen einer zwischenzeitlich eingereichten geänderten Gewinnermittlung ergangen war, erkannte das FA die geltend gemachten Abschreibungen auf den Holzbestand nicht an. Der Gewinn für das Jahr 2003 wurde nun auf 3.893 € erhöht.

6 Das FA wies den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 11. Oktober 2006 als unbegründet zurück. Die finanzgerichtliche Klage hatte ebenfalls keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) entschied, die Anschaffungskosten des Baumbestands könnten weder durch Buchwertabspaltung noch im Wege der Abschreibung berücksichtigt werden. Eine Teilwertabschreibung komme bei der Einnahmen-Überschussrechnung nicht in Betracht. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2012, 678 veröffentlicht.

7 Mit seiner Revision verfolgt der Kläger sein Ziel weiter, die Anschaffungskosten des stehenden Holzes insoweit anteilig als Betriebsausgaben zu berücksichtigen, als der Holzbestand wegen des Abbaus von Überbeständen, zur Anlage von mit LKW befahrbaren Waldwegen sowie Rückewegen eingeschlagen worden ist.

8 Nicht der Bestand an stehendem Holz auf einer mindestens einen Hektar großen Fläche, sondern bereits der einzelne Baum erfülle die Definition eines Wirtschaftsguts. Ihm könnten Anschaffungskosten zugeordnet werden. Aber auch dann, wenn der einzelne Baum nicht als selbständiges Wirtschaftsgut anerkannt werde, komme es im Streitfall zu einer Gewinnminderung. Das FG habe zu Unrecht angenommen, dass für die Berücksichtigung eines Einschlags eine Mindestgröße von einem Hektar gegeben sein müsse. Es habe zudem nicht nach der Hiebsreife der betroffenen Bestände differenziert und auch nicht berücksichtigt, ob eine gewöhnliche Forstbestandspflege stattgefunden habe.

9 Übersehen habe das FG zudem, dass die Anlage der Waldwege eine Endnutzung dargestellt habe, denn die dafür erforderliche Entfernung von Bäumen sei nicht mit einer Verjüngung oder einem Zuwachs einhergegangen.

10 Der Kläger beantragt,
das Urteil des Thüringer FG vom 10. Februar 2011 IV 639/06 aufzuheben und den Gewinnfeststellungsbescheid 2003 vom 16. Dezember 2005, geändert durch Bescheid vom 7. Juni 2006, unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 11. Oktober 2006 dahingehend zu ändern, dass der Abgang des Baumbestands entsprechend der Gewinnermittlung des Klägers berücksichtigt wird.

11 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

12 Das FG sei zutreffend der Ansicht des Bundesfinanzhofs (BFH) gefolgt, dass nicht der einzelne Baum als Wirtschaftsgut anzusehen sei. Der Holzeinschlag habe im Streitfall auch nicht dazu geführt, dass abspaltbare Wirtschaftsgüter entstanden seien, da die Mindestgröße von einem Hektar bzw. die Wesentlichkeitsgrenze nicht überschritten worden sei.

13 Der Steuerpflichtige müsse nachweisen, wenn eine planmäßige Ernte hiebsreifer Bestände zu einer Minderung der Substanz und des Werts des Baumbestands führe und so eine Buchwertminderung in Betracht komme. Das FG habe keinen solchen wesentlichen Einschlag in hiebsreife Bestände festgestellt.

14 Der Abbau von Übervorräten könne in der Forstwirtschaft keine Endnutzung darstellen. Endnutzung trete kraft Definition bei Erreichen des in dem Forstbetriebswerk geplanten Erntealters ein. Grundsätzlich könne eine Holznutzung zum Abbau von Übervorräten in einem Forstbetrieb im Rahmen einer Vornutzung als Durchforstung oder als Endnutzung erfolgen; Letzteres könne durch Kahlschlag oder ohne Kahlschlag mit künstlicher oder natürlicher Bestandsverjüngung stattfinden.

15 Keine Endnutzung stelle die Erschließung eines Waldes durch die Anlage von mit LKW befahrbaren Wegen oder von Holzlagerplätzen dar. Diese seien dem Nichtholzboden zuzuordnen, da sie nicht direkt der Holzerzeugung, sondern dem forstlichen Betrieb dienten. Rückewege seien der Holzbodenfläche zuzuordnen. Sie stellten kein eigenes Wirtschaftsgut dar. Auch wenn durch die Bestandserschließung zunächst kurzfristig holzfreie Flächen entstünden und die hierfür erforderliche Holzentnahme bei einem jungen Bestand mit vielen Stämmen zunächst groß erscheine, seien diese Gassen mit zunehmendem Alter nicht mehr feststellbar.

Entscheidungsgründe

II

...

16 Die zulässige Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

17 1. Der Kläger erzielt mit seinem forstwirtschaftlichen Betrieb Einkünfte nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Den Gewinn ermittelt er durch Einnahmen-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG. Bei dieser Gewinnermittlungsmethode werden die Anschaffungs- und Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern des nicht abnutzbaren Anlagevermögens gemäß § 4 Abs. 3 Satz 4 EStG erst im Zeitpunkt der Veräußerung oder der Entnahme als Betriebsausgaben berücksichtigt.

18 Das stehende Holz ist ein vom Grund und Boden getrennt zu bewertendes Wirtschaftsgut. Das FG ist im Ausgangspunkt zutreffend davon ausgegangen, dass Wirtschaftsgut nicht der einzelne Baum und auch nicht der gesamte Baumbestand im Eigentum des Steuerpflichtigen ist. Als Wirtschaftsgut ist vielmehr 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 für die Bestimmung des Wirtschaftsguts regelmäßig 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. dazu die eingehende Begründung in den BFH-Urteilen 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; ebenso Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 16. Mai 2012 IV D 4-S 2232/0-01, BStBl I 2012, 595, unter A.I.; Felsmann, Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, A Rz 17 h, 17 l, B Rz 731, 777 f.; Gossert in Korn, § 34b EStG Rz 31 f.; Schmidt/Kulosa, EStG, 33. Aufl. § 13 Rz 8; Märkle/Hiller, Die Einkommensteuer bei Land- und Forstwirten, 11. Aufl., Rz 454a, 454b; Mitterpleiniger in Littmann/ Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 13 Rz 9e; Paul in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 13 EStG Rz 63; von Twickel, Finanz-Rundschau --FR-- 2008, 612; Leingärtner/ Wittwer, Besteuerung der Landwirte, Kap. 44 Rz 1 f.; Wittwer, FR 2008, 617; auch zu Ortenburg/zu Ortenburg, die allerdings die regelmäßig zu fordernde Mindestfläche von einem Hektar ablehnen, in Deutsche Steuer-Zeitung 2005, 782, unter D.III.3., sowie Neue Wirtschafts-Briefe --NWB-- 2009, 3344; anderer Ansicht Kleeberg, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 13 B 195: der einzelne Baum soll das Wirtschaftsgut sein). Nach der Regelung in § 4 Abs. 3 Satz 5 EStG sind die den jeweiligen Beständen zuzuordnenden Anschaffungs- und Herstellungskosten in besondere, laufend zu führende Verzeichnisse aufzunehmen.

19 2. Ausgehend von dieser Bestimmung des Wirtschaftsguts sind auch die steuerlichen Auswirkungen des durchgeführten Holzeinschlags zu beurteilen.

20 a) Der Einschlag einzelner Bäume führt danach nicht zum Untergang eines Wirtschaftsguts und insoweit auch nicht zur Minderung der Anschaffungs- und Herstellungskosten des stehenden Holzes. Dazu bedarf es vielmehr des Einschlags eines Holzbestands im vorstehend erläuterten Sinn.

21 Diese Voraussetzungen hat der erkennende Senat etwa bei einem Kahlschlag als erfüllt angesehen (BFH-Urteil vom 10. November 1994 IV R 68/93, BFHE 176, 541, BStBl II 1995, 779), weil die --nach den Waldgesetzen der Länder vorgeschriebene-- Wiederaufforstung zum Entstehen eines neuen, nach seiner Altersklasse zusammengehörenden Bestands auf der kahlgeschlagenen Fläche führt.

22 Der Senat nimmt an, dass beim Kahlschlag eine Abspaltung des Buchwerts von dem Bestand an stehendem Holz stattfindet. Soll das eingeschlagene Holz verkauft werden, wie es regelmäßig im forstwirtschaftlichen Betrieb der Fall ist, wechselt dieses vom Anlage- in das Umlaufvermögen. Die anteiligen Anschaffungs- oder Herstellungskosten des eingeschlagenen Bestands gehen in die Herstellungskosten des eingeschlagenen Holzes ein. Die Berücksichtigung der anteiligen Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Rahmen der Buchwertabspaltung entspricht der Rechtsprechung des BFH zu der Buchwertabspaltung bei Milch- und Zuckerrübenlieferrechten sowie dem Bezugsrecht für junge Aktien nach einer Kapitalerhöhung (vgl. bereits BFH-Urteile in BFHE 222, 265, BStBl II 2008, 960, und in BFHE 222, 301, BStBl II 2008, 968; vgl. zur Buchwertabspaltung von Milchlieferrechten BFH-Urteil vom 22. Juli 2010 IV R 30/08, BFHE 230, 397, BStBl II 2011, 210; zur Buchwertabspaltung bei Zuckerrübenlieferrechten BFH-Urteil vom 9. September 2010 IV R 43/08, BFH/NV 2011,

227, und zur Abspaltung aus einem alten Aktienrecht BFH-Urteil vom 25. Februar 2009 IX R 26/08, BFHE 224, 504, BStBl II 2009, 658).

23 Die Minderung des Werts des Anlagevermögens durch derartige Einschläge ist danach eine Folge des teilweisen oder vollständigen Untergangs eines oder mehrerer Wirtschaftsgüter des Forstbetriebs und führt zur Herabsetzung des Buchwerts bzw. des im Anlageverzeichnis festgehaltenen Werts des stehenden Holzes (BFH-Urteil in BFHE 222, 265, BStBl II 2008, 960, unter II.1.c, letzter Absatz). Es handelt sich mithin nicht um die Bewertung eines unverändert bestehen gebliebenen Wirtschaftsguts mit einem lediglich gesunkenen Teilwert gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG.

24 b) Auch der Einschlag einzelner hiebsreifer Bäume kann allerdings Auswirkungen auf den Wert des stehenden Holzes haben. Einschläge in der Endnutzung führen zu einer Abspaltung eines Teilbetrags vom Buchwert des stehenden Holzes, der dann auf das zum Umlaufvermögen gehörende geschlagene Holz entfällt (vgl. BFH-Urteil in BFHE 222, 301, BStBl II 2008, 968, unter II.3.b cc (2)). Der Buchwert des verbleibenden Holzbestands repräsentiert dessen Anschaffungs- und Herstellungskosten, kann aber nach Auffassung des Senats durch die Abspaltung nicht unter dessen Teilwert fallen. Der Teilwert des jeweiligen Bestands bildet deshalb die untere 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); Felsmann, a.a.O., A Rz 18 a, 18 j; Schmidt/Kulosa, a.a.O., § 13 Rz 9; zu Ortenburg/zu Ortenburg, NWB 2009, 3344, unter III.1.; Mitterpleiniger in Littmann/Bitz/Pust, a.a.O., § 13 Rz 9g; von Twickel, FR 2008, 612, unter 4.b; Leingärtner/ Wittwer, a.a.O., Kap. 44 Rz 20; Wittwer, FR 2008, 617, unter E.II.2., sowie BMF-Schreiben in BStBl I 2012, 595, unter B.II.2.).

25 Für die Buchwertabspaltung wegen Substanzminderung auf Grund des Einschlags von hiebsreifen Beständen (Endnutzung) bedarf es keines Überschreitens einer (starren) Wesentlichkeitsschwelle (vgl. zu Ortenburg/zu Ortenburg, NWB 2009, 3344; Leingärtner/Wittwer, a.a.O., Kap. 44 Rz 20). 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.

26 c) Eine reine Durchforstungsmaßnahme, also der Einschlag nicht hiebsreifer Bäume, führt demgegenüber weder zu einem Bestandsabgang noch zu einer Wertminderung des fortbestehenden Bestands. Durchforstungsmaßnahmen dienen dem Zweck, durch Entfernung forstwirtschaftlich unerwünschter Bäume dem vorhandenen Bestand ein weiteres ungehindertes Wachstum zu sichern und dadurch Wertsteigerungen des Bestands zu erreichen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 222, 301, BStBl II 2008, 968). Die Substanzminderung durch den Einschlag fällt im Vergleich zur Substanzsicherung des zu erhaltenden Baumbestands nicht ins Gewicht. Dies gilt auch, wenn Durchforstungsmaßnahmen in einem Jahr einen größeren Umfang haben, weil in Vorjahren von derartigen Maßnahmen abgesehen worden ist (vgl. Felsmann, a.a.O., A Rz 17 k; Leingärtner/Wittwer, a.a.O., Kap. 44, Rz 20).

27 d) Zu Durchforstungsmaßnahmen im vorstehenden Sinn rechnet der Senat auch den Einschlag nicht hiebsreifer Bäume zur Anlage eines nicht befestigten Rückewegs.

28 Der Einschlag des Holzes zur Anlage von Rückewegen führt nicht zu einer Substanzminderung und dauerhaften Wertminderung des Bestands und kann deshalb eine Buchwertabspaltung nicht rechtfertigen. Die Anlage von Rückewegen dient lediglich der forstwirtschaftlich gebotenen sinnvollen Bewirtschaftung der Bestände. Mit deren Anlage soll die Befahrbarkeit der Bestände mit schweren Erntemaschinen gewährleistet und die Bestände sollen vor Schäden in Folge der Erntearbeiten in der Vor- und Endnutzungsphase geschützt werden. Die Rückewege werden zudem regelmäßig lediglich in einer Breite angelegt, die allenfalls dem Abstand der einzelnen Bäume des Bestands in der Endnutzungsphase entspricht. Da die Anlage der unbefestigten Rückewege auch nicht zu der Entstehung eines neuen Wirtschaftsguts führt (anders die Anlage von befestigten Forst- und Wirtschaftswegen, dazu unter II.2.e), sind die dafür erforderlichen Holzeinschläge als Durchforstungsmaßnahme einzuordnen, die keine Buchwertabspaltung zur Folge hat (s. dazu unter II.2.c).

29 e) Die Anlage eines befestigten Wirtschaftswegs oder Lagerplatzes führt demgegenüber immer zu einer Minderung des Buchwerts des stehenden Holzes durch Abspaltung eines Teilbetrags davon.

30 Mit dem Beginn der Befestigung eines von LKW befahrbaren Wegs oder Platzes entsteht ein eigenständiges Wirtschaftsgut. Nach der Rechtsprechung des BFH stellen befestigte Wege unbewegliche Gegenstände dar, die einer eigenständigen Bewertung zugänglich sind und auch sonst alle Voraussetzungen für die Annahme eines Wirtschaftsguts erfüllen (vgl. BFH-Urteile vom 19. Oktober 1999 IX R 34/96, BFHE 190, 361, BStBl II 2000, 257, und

vom 14. April 2011 IV R 46/09, BFHE 233, 214, BStBl II 2011, 696). Hof- und Platzbefestigungen, Straßenzufahrten, Befestigungen der Stellplätze und Umzäunungen von Betriebsgrundstücken sind ebenfalls als selbständige Wirtschaftsgüter, nicht als Bestandteile von Gebäuden zu betrachten (vgl. BFH-Urteil vom 4. März 1998 X R 151/94, BFH/NV 1998, 1086, und HHR/Tiedchen, § 5 EStG Rz 611).

31 Mit dem Entstehen des neuen Wirtschaftsguts verselbständigt sich auch das auf seiner Fläche stehende Holz zu einem eigenständigen Bestand, ohne dass dieser eine bestimmte Mindestgröße aufweisen müsste. Dies hat zur Folge, dass sich ein entsprechender Teil vom bisherigen Wert des stehenden Holzes abspaltet. Der Einschlag des Holzes bei Errichtung des befestigten Wegs oder Platzes führt dann zum Untergang dieses Wirtschaftsguts mit der Folge, dass der betreffende Wert entweder dem zum Umlaufvermögen gehörenden geschlagenen Holz zuwächst, soweit dieses zur weiteren betrieblichen Verwendung oder zum Verkauf vorgesehen ist, oder aber den Gewinn sofort mindert, soweit keine Verwendung im Betrieb mehr möglich ist.

32 3. Das Urteil des FG ist aufzuheben und die Sache mangels Spruchreife zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen, denn das FG ist von anderen Grundsätzen ausgegangen. Der Senat kann nicht durchentscheiden, da es an den erforderlichen tatsächlichen Feststellungen fehlt. Diese werden im zweiten Rechtsgang nachzuholen sein.

33 4. Mit der Aufhebung und Zurückweisung zur weiteren Aufklärung des Sachverhalts erledigen sich die Verfahrensrügen des Klägers.

34 5. Die Kostenentscheidung wird nach § 143 Abs. 2 FGO dem FG übertragen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de