

1. Als Wirtschaftsgut ist beim stehenden Holz 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.

2. 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, soweit dieser die Mindestgröße von einem Hektar umfasst.

3. Der Bestand zählt zum nicht abnutzbaren Anlagevermögen des Forstbetriebs.

EStG § 4 Abs. 1, § 4 Abs. 3, § 6, § 7 Abs. 1, § 13 Abs. 1 Nr. 1.

Urteil vom 5. Juni 2008 IV R 67/05

Vorinstanz: Sächsisches FG
vom 12. Mai 2004 6 K 419/02
(EFG 2004, 1593)

I.

Streitig ist, ob Anschaffungskosten für das stehende Holz eines Forstbetriebs nach einem Holzeinschlag anteilig zu mindern sind.

Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) unterhält einen etwa 110 ha großen Forstbetrieb, der ausschließlich schlagweisen Hochwald (Altersklassenwald) umfasst. Die Gewinnermittlung erfolgt durch Einnahmenüberschussrechnung für das vom Kalenderjahr abweichende Wirtschaftsjahr vom 1. Oktober bis 30. September (vgl. § 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 des Einkommenssteuergesetzes — EStG — i. V. m. § 8c Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung — EStDV —). Im Wirtschaftsjahr 1999/2000 führte der Kläger im Zuge der Forstbestandspflege eine Jungdurchforstung von 63 Festmetern und einen Eicheneinschlag von 18,54 Festmetern durch.

Er erklärte zur gesonderten Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung 1999 für das Wirtschaftsjahr 1999/2000 einen Verlust von 19 163 DM, von dem auf das Kalenderjahr 1999 (Streitjahr) 4 791 DM entfielen. Ausweislich der Gewinnermittlung machte der Kläger „AfA gemäß Abschnitt 212 Abs. 1 EStR n. F.“ in Höhe von 10 992 DM als Betriebsausgaben geltend. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt — FA —)

erkannte den Betriebsausgabenabzug nicht an und stellte davon abweichend für das Wirtschaftsjahr 1999/2000 einen Verlust von 8 171 DM fest, von dem auf das Streitjahr 2 043 DM entfielen.

Die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) als unbegründet ab. Zur Begründung führte es im Wesentlichen aus: Das stehende Holz zähle zu den nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens i. S. von § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG. Es sei daher nicht nach § 7 EStG abschreibungsfähig, sondern nur unter den Voraussetzungen des § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG einer Teilwertabschreibung zugänglich. Die danach erforderliche voraussichtlich dauernde Wertminderung des stehenden Holzes liege im Streitfall indes nicht vor. Zwar sei dem teilweisen Abgang von stehendem Holz durch eine entsprechende Minderung der Anschaffungskosten Rechnung zu tragen. Dies setze jedoch den Kahlschlag wesentlicher Flächen voraus (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs — BFH — vom 10. November 1994 IV R 68/93, BFHE 176, 541, BStBl II 1995, 779). Anders sei der Streitfall zu beurteilen, in dem ein Abgang nur durch Heraus schlagen einzelner Bäume (Durchforstung) gegeben sei. Weder die im Rahmen der Bestandspflege vorgenommene Jungdurchforstung von 63 Festmetern noch der Eicheneinschlag von 18,54 Festmetern stellten einen Kahlschlag wesentlicher Flächen dar. Auch eine Fortführung der pauschalierten Waldwertminderung in Höhe von 3 % nach R 212 Abs. 1 Sätze 4 und 5 der Einkommensteuer-Richtlinien (EStR) 1998, die letztmals für das Wirtschaftsjahr 1998/99 gegolten habe, komme nicht in Betracht. Der Wegfall dieser Regelung begegne auch unter dem Gesichtspunkt des Vertrauensschutzes keinen Einwänden. Denn die bis zum Wirtschaftsjahr 1998/99 von der Finanzverwaltung zugelassene Pauschalierung habe einer Rechtsgrundlage entbehrt. Im Einzelnen wird auf die in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2004, 1593 veröffentlichten Entscheidungsgründe verwiesen.

Dagegen richtet sich die Revision, die der Kläger auf das Vorliegen von Verfahrensfehlern und die Verletzung materiellen Rechts stützt.

Verfahrensfehler:

Das FG habe übersehen, dass die Durchforstungseinschläge nur auf den Flurstücken 102 und 105 der Flur 7 von A-Dorf erfolgt seien. Diese Flurstücke machten insgesamt 2,98 ha aus. Flurstücke solcher Größe und entsprechender wirtschaftlicher Bestockung seien seit jeher als eine Art Wirtschaftseinheit aufgefasst worden. Im Osten Deutschlands seien Teilstücke sogar schon bei einer Größe von 0,5 ha anerkannt worden. Auf diese Sachlage sei sowohl in der Einspruchs- als auch in der Klagebegründung hingewiesen worden.

Zudem sei das FG nicht der Frage nachgegangen, ob der Eicheneinschlag, der ausschließlich in der 3,25 ha großen Abteilung 123b erfolgt sei, mit einer Walderneuerung in Zusammenhang gestanden habe.

Die Entscheidung beruhe auf einem fehlenden oder unsicheren Tatbestand (Verstoß gegen § 76 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung — FGO —). Das FG habe seinen, des Klägers, Einwand nicht berücksichtigt, dass die geltend gemachte Waldwertminderung nicht auf die Regelung in Abschn. 212 Abs. 1 EStR gestützt worden

sei. Vielmehr liege der Ermittlung des Abzugsbetrages das von der X-Gesellschaft erstellte Betriebswerk zugrunde. Der darin ermittelte Nutzungssatz sei von der Oberfinanzdirektion (OFD) mit Bescheid vom 14. Juni 2004 festgestellt worden. Das FG habe sich daher weder mit der Verrechnung der Anschaffungskosten wegen der Holzabgänge auseinandergesetzt noch einen Diskurs über die Notwendigkeit der Wiedereinführung der bisherigen Waldwertminderungsregelung geführt.

Verletzung materiellen Rechts:

Die Vorentscheidung verletze den Grundsatz der Billigkeit. Zu Unrecht habe das FG den Wegfall der 3%igen Waldwertminderung für Wirtschaftsjahre, die vor dem 1. Januar 1999 beginnen, für zulässig erachtet. Die Einführung der pauschalen Waldwertminderung sei eine Reaktion auf das Urteil des BFH vom 19. Dezember 1962 IV 268/59 S (BFHE 77, 107, BStBl III 1963, 357) gewesen. Danach seien die Waldanschaffungskosten im Rahmen eines Betriebsvermögensvergleichs gemäß § 4 Abs. 1 EStG erstmals zu aktivieren gewesen. Mit der Aktivierungspflicht habe sich auch die Frage der Auflösung des Bilanzpostens gestellt, zumal die Forstwirtschaft zum Bilanzstichtag eine Bestandsrechnung nicht erstelle. Die Auflösung habe sich grundsätzlich an der Höhe der Holzabgänge zu orientieren gehabt. Um Schwierigkeiten bei der Durchführung und Überwachung einer Minderung des Aktivums zu vermeiden, sei die pauschalierte Waldwertminderung eingeführt worden. Sie habe deshalb sowohl der Verwaltungsvereinfachung als auch der Vermeidung von Härten gedient. Mangels anderweitiger Anpassungsregelungen sei die Waldwertabschreibung auch heute noch geboten und von dem FG weiterhin anzuwenden. Soweit das FG einen Verstoß gegen die Besteuerungsgleichheit verneine, übersehe es, dass in Deutschland-West belegene Betriebe sich beinahe 40 Jahre der Steuervereinfachung hätten bedienen können, während in Deutschland-Ost belegene Betriebe nunmehr darauf verzichten sollten.

Eine Verletzung von Bundesrecht liege auch in dem neuen Abschn. 212 Abs. 1 EStR. Danach werde der Abzug von Anschaffungskosten nur in dem Maße zugelassen, in dem ein Gewinn durch die Abholzung oder den Weiterverkauf des stehenden Holzes realisiert werde. Steuerlich werde damit die u. a. auch vom sächsischen Waldgesetz vorgeschriebene „Kleinflächenwirtschaft“ verleugnet. Maßnahmen der laufenden Durchforstung, wie sie im Streitfall vorlägen, dürften nicht außer Betracht gelassen werden. Eine Zurechnung des Holzverbrauchs zu den Herstellungskosten der Bäume der Endnutzung würde über die Jahre ein schiefes Bestandsbild entstehen lassen.

Auch der erkennende Senat habe in dem Urteil in BFHE 176, 541, BStBl II 1995, 779 darauf hingewiesen, dass ein Abzug von Waldanschaffungskosten entsprechend der Höhe der Holzabgänge neben der damals noch zulässigen pauschalen Waldwertminderung in Abschn. 212 Abs. 1 EStR vorgenommen werden könne, soweit Letztere nicht zu einer offensichtlich unzutreffenden Besteuerung führe. Der Entscheidung könne insbesondere kein Junktum dahingehend entnommen werden, dass die Erfolgswirksamkeit der Jungdurchforstung oder der Neuanpflanzung von einem späteren Verkauf abhängig zu machen sei.

Die Bestockung des gesamten Forstbetriebs sei auch nicht als ein einziges Wirtschaftsgut zu verstehen. Die Bestockung setze sich vielmehr aus einer Vielzahl von Grundstücken zusammen, die im Betriebswerk als Teilflächen und Unterabteilungen lediglich zusammengeführt worden seien. Die einzelnen Teilflächen seien jedoch als selbständige Wirtschaftsgüter zu beurteilen. Demzufolge sei für die Beantwortung der Frage, ob wesentliche Teile des aktivierten Waldes eingeschlagen worden seien, auf die Teilflächen und nicht auf die gesamte Bestockung abzustellen.

Im Streitfall hätte daher sowohl der Einschlag zwecks Durchforstung, der zudem am Markt nicht verkäuflich gewesen sei, als auch der Einschlag im Altbestand zum Zwecke der Neuaufforstung zu einer Minderung des aktivierten Waldbestandes führen müssen.

Zu Unrecht habe das FG die Problematik unter dem Gesichtspunkt der Teilwertabschreibung beurteilt. Eine Teilwertabschreibung komme bei der Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung, die auch im Streitfall angewandt worden sei, nicht in Betracht. In diesem Zusammenhang sei es deshalb auch unerheblich, ob der Einschlag unterhalb des festgestellten Nutzungssatzes gelegen habe.

Zu Unrecht habe das FA zudem darauf hingewiesen, dass Bemessungsgrundlage für die Waldwertminderung lediglich die anteiligen Anschaffungskosten für die Bestockung seien. Angesichts der fortschreitenden Umweltbelastung des Grund und Bodens müsste auch die Bodenwertverschlechterung in die Waldwertminderung aufgenommen werden.

Der Kläger beantrage sinngemäß, die Vorentscheidung sowie die Einspruchsentscheidung vom 21. Februar 2002 aufzuheben und den Feststellungsbescheid 1999 vom 9. Januar 2001 dahingehend zu ändern, dass ein Verlust von 24 949 DM festgestellt wird.

Das FA beantrage, die Revision zurückzuweisen.

Der Kläger habe beim Ansatz der Waldwertminderung, die er auf der Grundlage des steuerlichen Nutzungssatzes unter Bezugnahme auf die Kommentierung von Kleeberg, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff (EStG, § 13 Rz. B 199 ff.) ermittelt habe, den tatsächlichen Holzeinschlag nicht berücksichtigt. Der Wald (Bestockung) gehöre zu den nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, für den Absetzungen für Abnutzung (AfA) nicht vorzunehmen seien. Ein Abzug der Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Bestockung komme nur in Betracht, wenn wesentliche Teile eingeschlagen würden. Denn durch einen Normaleinschlag werde die Bestockung als Wirtschaftsgut in ihrer Nutzungsmöglichkeit weder eingeschränkt noch geteilt. Im Streitjahr habe der Holzeinschlag deutlich unter dem Nutzungssatz gelegen, weshalb die Ertragsfähigkeit des Waldes nicht beeinträchtigt worden sei. Da auch kein Kahlschlag vorliege, komme eine Minderung der Anschaffungskosten nicht in Betracht.

Der Kläger könne eine Beibehaltung der vom Richtliniengeber nicht mehr gewollten Vereinfachungsregel auch nicht aus Billigkeitsgründen beanspruchen.

Die Beteiligten haben übereinstimmend ihr Einverständnis mit einer Entscheidung ohne mündliche Verhandlung erklärt.

Teil

II.

Die Revision ist unbegründet und deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO).

Die von dem Kläger gerügten Verfahrensfehler hält der Senat, ungeachtet der erheblichen Bedenken gegen deren ordnungsgemäße Darlegung gemäß § 120 Abs. 3 Nr. 2b FGO, jedenfalls nicht für durchgreifend. Von einer Begründung sieht der Senat daher gemäß § 126 Abs. 6 FGO ab.

Der von dem Kläger durchgeführte Holzeinschlag rechtfertigt keine gewinnmindernde Berücksichtigung der für das stehende Holz aufgewandten ursprünglichen Anschaffungskosten (dazu unter 1.). Ebenso wenig können die Anschaffungskosten für das stehende Holz im Wege der linearen Abschreibung nach § 7 EStG (dazu unter 2.) oder durch den Abzug einer im Billigkeitswege gewährten pauschalierten Waldwertminderung entsprechend R 212 Abs. 1 Sätze 4 und 5 EStR 1998 (dazu unter 4.) als Betriebsausgaben berücksichtigt werden.

1. Eine anteilige Ausbuchung der von dem Kläger getätigten Anschaffungskosten für das stehende Holz kommt bei dem im Streitjahr durchgeführten Holzeinschlag nicht in Betracht. Denn die Anschaffungskosten sind nicht dem einzelnen Baum, sondern nur einer Vielzahl von Bäumen in ihrer waldbirtschaftlichen Verbundenheit (Baumbestand) zuzuordnen. Soweit der Holzeinschlag noch vor Eintritt der Hiebsreife im Stadium der Vornutzung, wie im Streitfall, lediglich einzelne Bäume und nicht einen abgrenzbaren Baumbestand betrifft, kommt eine gewinnwirksame Berücksichtigung der dafür aufgewandten Anschaffungskosten nicht in Betracht, da es an dem Abgang bzw. der Abspaltung eines Wirtschaftsgutes fehlt.

a) Der Kläger ermittelt den Gewinn für seinen forstwirtschaftlichen Betrieb durch Einnahmenüberschussrechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG. Anders als Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens werden Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens bei dieser Gewinnermittlungsmethode dem Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG weitgehend gleichgestellt. Die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens sind daher ebenfalls nicht sofort als Betriebsausgaben zu berücksichtigen; vielmehr werden sie erst bei der Veräußerung dem Veräußerungserlös als Betriebsausgabe gegenübergestellt. Soweit es sich um abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens handelt, werden die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten zudem bereits durch die AfA bzw. Substanzverringerung (vgl. § 4 Abs. 3 Sätze 3 und 4 EStG i. V. m. § 7 EStG) als Betriebsausgaben berücksichtigt.

b) Das stehende Holz ist ein vom Grund und Boden getrennt zu bewertendes Wirtschaftsgut des nicht abnutzbaren Anlagevermögens (BFH-Urteile vom 17. Mai 1960 I 35/57 S, BFHE 71, 151, BStBl III 1960, 306, und in BFHE 77, 107, BStBl III 1963, 357; Märkle/Hiller, Die Einkommensteuer bei Land- und Forstwirten, 9. Aufl., Rz. 454; Blümich/Selder, § 13 EStG Rz. 287, 290; Felsmann, Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, B Rz. 731, 777). An dieser gefestigten Rechtsprechung hält der Senat aus folgenden Erwägungen fest:

Die Unterscheidung zwischen Anlage- und Umlaufvermögen richtet sich nach dem Zweck der betrieblichen

Nutzung. Zum Umlaufvermögen gehören Wirtschaftsgüter, die zum Verbrauch im Betrieb oder zur Veräußerung bestimmt sind oder dem Betrieb nur sehr kurzfristig dienen. Demgegenüber werden Wirtschaftsgüter dem Anlagevermögen zugerechnet, die dem Betrieb dauernd zu dienen bestimmt sind (Leingärtner/Wendt, Besteuerung der Landwirte, Kap. 29a, Rz. 10). Für die Einordnung als Anlagevermögen darf dabei die Zeitkomponente „dauernd“ nicht als reiner Zeitbegriff im Sinne von „immer“ oder „für alle Zeiten“ verstanden werden (Senatsurteil vom 5. Februar 1987 IV R 105/84, BFHE 149, 255, BStBl II 1987, 448, mit umfangreichen Nachweisen). Daran anknüpfend wird die stehende Ernte ebenso wie die Pflanzen einer Baumschule dem Umlaufvermögen zugerechnet (Senatsurteil vom 23. April 1998 IV R 25/97, BFH/NV 1998, 1470). Demgegenüber sind Dauerkulturen, wie z. B. Obstzucht-, Spargel- und Rebanlagen, dem Anlagevermögen zuzurechnen (Senatsurteil vom 30. November 1978 IV R 43/78, BFHE 127, 17, BStBl II 1979, 281). Das stehende Holz weist die Besonderheit auf, dass es einerseits Produktionsmittel und andererseits aber das Produkt selbst ist. Produktionsmittel deshalb, weil durch den lebenden Baum der Holzzuwachs erzeugt wird, der den eigentlichen Gegenstand der forstwirtschaftlichen Betätigung bildet. Da sich der Holzzuwachs je nach Baumart über einen Zeitraum von 60 bis 200 Jahren erstreckt, tritt der Produktionsfaktor derart in den Vordergrund, dass eine Zurechnung des stehenden Holzes zum Anlagevermögen bis zum Zeitpunkt des Einschlags geboten ist. Erst mit der Trennung des Holzes von der Wurzel wechselt dieses in das Umlaufvermögen (Blümich/Selder, § 13 EStG Rz. 290; Kleeberg, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a. a. O., § 13 Rz. B 194; Felsmann, a. a. O., B Rz. 778).

c) Eine Zuordnung von Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten kann indes nur bezüglich eines selbständig bewertbaren Wirtschaftsgutes erfolgen. Der Begriff „Wirtschaftsgut“, der mit dem handelsrechtlichen Begriff „Vermögensgegenstand“ weitgehend übereinstimmt, umfasst nicht nur Sachen und Rechte im Sinne des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB), sondern auch tatsächliche Zustände und konkrete Möglichkeiten, d. h. sämtliche Vorteile für den Betrieb, deren Erlangung sich der Kaufmann etwas kosten lässt. Die Auslegung muss auf der Grundlage einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise vorgenommen werden. Deshalb ist nicht jeder Vermögenswert ein Wirtschaftsgut (Vermögensgegenstand). Seine Greifbarkeit macht erst das Wirtschaftsgut (Vermögensgegenstand) aus. Er muss als Einzelheit ins Gewicht fallen und es muss sich um eine objektiv werthaltige Position handeln. Aus dem Grundsatz der selbständigen Bewertbarkeit folgt zudem, dass ein durch Abspaltung entstehendes Wirtschaftsgut (Vermögensgegenstand) erst dann als solches anzuerkennen ist, wenn es sich zumindest wirtschaftlich bereits verselbständigt (realisiert) hat. Die bloße Abspaltbarkeit reicht nicht aus (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 7. August 2000 GrS 2/99, BFHE 192, 339, BStBl II 2000, 632).

Ausgehend von diesen Grundsätzen ist der einzelne Baum eines Waldes nicht als Wirtschaftsgut zu beurteilen. Diese Würdigung folgt aus der besonderen Stellung des einzelnen Baumes im Waldgefüge. Ziel der Forstwirtschaft ist es, durch entsprechende Bewirtschaftungsmaßnahmen einen möglichst umfangreichen und quali-

tativ hochwertigen Holzzuwachs zu erzielen. Ein forstgerechter Baum mit einer nutzbaren Holzausbeute wächst aber nur in der unmittelbaren Umgebung mit anderen Bäumen. Der einzelne Baum ist in die Bestandsstruktur seiner Umgebung eingebunden. Nur durch diese Verbundenheit vermag der einzelne Baum den Umwelteinflüssen standzuhalten und den für den Waldbaum erwünschten Wuchs zu entwickeln. Anders als beispielsweise der einzeln stehende Parkbaum soll der Forstbaum einen möglichst hohen und gleichmäßig gewachsenen astfreien Stamm ausbilden. Dieses Wuchsverhalten setzt aber zunächst eine bestimmte Bestandsdichte voraus. Diese wird erst nach und nach durch Einschlag ausgeglichen, um die förderungswürdigen Bäume in ihrem Wachstum zu befördern (vgl. im Einzelnen zu Ortenburg/zu Ortenburg, Deutsche Steuer-Zeitung — DStZ — 2005, 782). Der besondere Nutzungs- und Funktionszusammenhang zwischen mehreren Bäumen wird deutlich, wenn man exemplarisch den waldbaulichen Entwicklungszyklus eines neu begründeten Baumbestandes in einem schlagweisen Hochwald (oder Altersklassenwald) betrachtet; einer Waldform, die in der Bundesrepublik Deutschland häufig anzutreffen ist. Wird in dieser Waldform ein Bestand künstlich begründet, werden je nach Baumart zwischen 2 000 bis zu 15 000 Pflanzen je Hektar gepflanzt. Bei einer Bewirtschaftung durch Naturverjüngung ist von einem vielfach höheren Anfangsbestand auszugehen. Bis zum Ende der Umtriebszeit reduziert sich die Zahl der ursprünglich angepflanzten Bäume auf etwa 100 bis 300 Bäume je Hektar (sog. Zukunftsbäume oder Z-Bäume). Der übrige Bestand, der zunächst zur Erziehung der Z-Bäume benötigt wird, wird deshalb sukzessive entfernt und je nach Zustand des Holzzuwachses auch in dieser sog. Vornutzungsphase einer Verwertung zugeführt. In der Phase der Endnutzung, die sich, so kein Kahlschlag durchgeführt wird, über mehrere Jahre erstreckt, wird zeitgleich mit dem Altholzeinschlag eine Bestandsverjüngung nach dem o. a. Muster durchgeführt (im Einzelnen zu Ortenburg/zu Ortenburg, DStZ 2005, 782). Während dieser Zyklusfolge verändert sich der Baumbestand fortlaufend in seiner Zusammensetzung. Angesichts der geschilderten Eingebundenheit des einzelnen Baumes in das Bestandsgefüge tritt dieser aber zu keinem Zeitpunkt als selbständig bewertbares Wirtschaftsgut in Erscheinung (ebenso Blümich/Selder, § 13 EStG Rz. 288; Felsmann, a. a. O., B Rz. 778; Leingärtner/Wendt, a. a. O., Kap. 44, Rz. 2; Märkle/Hiller, a. a. O., Rz. 454; a. A. Kleeberg, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a. a. O., § 13 Rz. B 195). Eine Zuordnung der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten zu dem einzelnen Baum, die bei einem Einzelholzeinschlag einen entsprechenden Abgang begründen könnte, scheidet mithin aus.

Ist der einzelne Baum nicht als Wirtschaftsgut anzusehen, folgt daraus indes nicht, dass der gesamte Waldbestand im forstwirtschaftlichen Betrieb als einheitliches Wirtschaftsgut zu beurteilen ist. Anknüpfungspunkt für die Beurteilung der Eigenschaft als Wirtschaftsgut ist der zuvor dargelegte Nutzungs- und Funktionszusammenhang eines Baumbestandes. Dieser erstreckt sich aber regelmäßig nicht auf den gesamten Waldbestand. Ein solcher ist z. B. dann nicht mehr vorhanden, wenn die Baumbestände auf verschiedenen räumlich voneinander entfernt liegenden Grundstückspartellen stehen. Aber auch innerhalb eines arrondierten Forstbetriebs

können sich einzelne Baumbestände, jedenfalls soweit sie einen bestimmten Flächenumfang erreichen, derart aus dem Gesamtbestand herauslösen, dass sie ihrerseits als eine auch optisch wahrnehmbare Einheit in Erscheinung treten, die in einem eigenen selbständigen Nutzungs- und Funktionszusammenhang steht und in ihrer jeweiligen Verbundenheit deshalb als selbständiges Wirtschaftsgut wahrgenommen wird. Davon ist auch der Senat in dem Urteil in BFHE 176, 541, BStBl II 1995, 779 ausgegangen. Dort hatte der Forstwirt einen zusammenhängenden ca. 1 ha umfassenden 80-jährigen Fichtenbestand sowie den kompletten Baumbestand auf drei Einzelpartellen (insgesamt 3,81 ha) jeweils durch Kahlschlag geerntet. Eine derartige Verselbständigung einzelner Baumbestände kann auf Grund verschiedener äußerer Faktoren gegeben sein. In Betracht kommen insoweit Bestandsaufteilungen durch geographische Faktoren, wie z. B. Fluss-/Bachläufe, Wirtschaftswege, aber auch durch die Holzartzusammensetzung und die Altersklassen der Bestände (vgl. Blümich/Selder, § 13 EStG Rz. 288; Felsmann, a. a. O., B Rz. 779; Leingärtner/Wendt, a. a. O., Kap. 44, Rz. 2). Maßgeblich ist insoweit, dass sich die einzelnen Baumbestände anhand dieser objektiven Kriterien deutlich voneinander abgrenzen. Soweit für den einzelnen Forstbetrieb ein amtlich anerkanntes Betriebsgutachten oder ein Betriebswerk erstellt worden ist, hat der Senat grundsätzlich keine Bedenken, für die Aufteilung des Baumbestandes auf verschiedene Wirtschaftsgüter an die darin ausgewiesene kleinste Einheit der forstwirtschaftlichen Waldeinteilung anzuknüpfen, die je nach Bundesland als Bestand, Unterfläche oder Teilfläche (im Weiteren Bestand) bezeichnet wird (ebenso zu Ortenburg/zu Ortenburg, DStZ 2005, 782). Auch dem Betriebswerk des klägerischen Forstes, welches dem Senat vorliegt, lässt sich entnehmen, dass der Ausweis der darin als Teilflächen bezeichneten kleinsten Einheiten unter Berücksichtigung der räumlichen Ordnung, des Bestandsalters oder der Bestandsstruktur erfolgt und dabei ein besonderes Augenmerk darauf gelegt worden ist, dass die Grenzen gut sichtbar und jederzeit nachvollziehbar bleiben. Neben diesen Kriterien hält der Senat es aber ebenso für erforderlich, dass dem einzelnen Bestand ein gewisses Gewicht als Ausdruck seiner Verselbständigung gegenüber dem sonstigen Baumbestand zukommt. Typisierend geht der Senat daher davon aus, dass ein Bestand nur dann als selbständiges Wirtschaftsgut nach außen in Erscheinung tritt, wenn er in der Regel eine Größe von mindestens 1 ha aufweist. Durch diese Mindestgröße wird auch vermieden, dass einzelne Bestände durch forstwirtschaftliche Maßnahmen, etwa durch Verjüngungseinschläge, sukzessive in mehrere Wirtschaftsgüter aufgespalten werden.

Ausgehend von diesen Grundsätzen kommt eine gewinnwirksame Berücksichtigung der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten, jedenfalls solange der Bestand die Hiebsreife noch nicht erreicht hat, nur dann in Betracht, wenn sämtliches Holz eines Bestandes, der ein selbständiges Wirtschaftsgut darstellt, eingeschlagen wird. Dies gilt gleichermaßen für den Fall, dass auf einer mindestens 1 ha großen zusammenhängenden Teilfläche, die mehreren selbständigen Beständen zuzuordnen ist, ein Kahlschlag erfolgt. Da nach § 11 des Bundeswaldgesetzes in Verbindung mit den jeweiligen Landesforstgesetzen kahlgeschlagene Flächen wiederaufgeforstet werden müssen, entsteht dort ein neuer Bestand, der

Teil

II

schon auf Grund seiner Altersklassenzusammensetzung seinerseits regelmäßig als selbständiges Wirtschaftsgut in Erscheinung tritt. Die Entstehung eines neuen Wirtschaftsguts auf einer bisher anderen Wirtschaftsgütern zugerechneten Grundstücksfläche setzt aber voraus, dass sich ein entsprechender Teil von den bisherigen Wirtschaftsgütern abspaltet. Dies bedingt zudem, dass die anteiligen ursprünglichen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten als Betriebsausgaben zu berücksichtigen sind.

d) Nach den Feststellungen des FG, an die der Senat mangels durchgreifender Verfahrensrügen gebunden ist (§ 118 Abs. 2 FGO), hat der Kläger im Streitzeitraum nur einzelne Bäume eingeschlagen. Dies gilt sowohl hinsichtlich der Jungdurchforstung im Rahmen der Forstbestandspflege als auch hinsichtlich des Eicheneinschlags. Letzterer umfasste lediglich 18,54 Festmeter Holz, was angesichts des 3,25 ha großen Eichenbestands eine zu vernachlässigende Größe bedeutet, die einen Wertabgang unter keinem denkbaren Gesichtspunkt rechtfertigen könnte.

Im Streitfall bedarf es deshalb auch keiner Entscheidung, ob und wie der Wertminderung steuerlich Rechnung zu tragen ist, die durch den sukzessiven Einschlag des hiebsreifen Baumbestands eines Altersklassenwaldes in der Phase der Endnutzung eintritt.

2. Eine lineare Absetzung gemäß § 7 Abs. 1 EStG kommt ebenfalls nicht in Betracht. Das Wirtschaftsgut Bestockung ist dem nicht abnutzbaren Anlagevermögen zuzurechnen (BFH-Urteil in BFHE 77, 107, BStBl III 1963, 357; vgl. Blümich/Selder, § 13 EStG Rz. 287; Felsmann, a. a. O., B Rz. 777; Leingärtner/Wendt, a. a. O., Kap. 44, Rz. 20; Märkle/Hiller, a. a. O., Rz. 454). Die Bestockung in ihrem jeweiligen Nutzungs- und Funktionszusammenhang unterliegt grundsätzlich keinem wirtschaftlichen Verzehr, noch ist deren Nutzung zeitlich begrenzt. Die Bestockung weist insoweit die Besonderheit auf, dass sie sich, so keine Kahlschläge vorliegen, nach jedem Einschlag fortlaufend entweder durch Naturverjüngung oder durch partielle Wiederaufforstung wieder regeneriert und erneuten Holzzuwachs produziert. Zwar unterliegt die Bestockung je nach Umfang der Einschläge und der Wiederaufforstung regelmäßig Wertschwankungen; ein völliger Verzehr oder Untergang des Wirtschaftsgutes Bestockung ist damit aber zu keinem Zeitpunkt gegeben. Soweit in der Literatur eine Abschreibung in Anlehnung an die Umtriebszeit eines Bestandes befürwortet wird, liegt dem ein anderer Wirtschaftsgutbegriff zu Grunde (zu Ortenburg/zu Ortenburg, DStZ 2005, 782). Ausgangspunkt dieser Beurteilung ist dabei zunächst, dass regelmäßig eine Waldstruktur in der Form eines sog. schlagweisen Hochwaldes existiert. Dieser weist die Besonderheit auf, dass alle Altersstufen bestandsweise getrennt nebeneinander oder aber in mehreren Schichten innerhalb des Bestandes vorkommen. Dabei soll jeweils der einzelne Altersklassenbestand ein selbständiges Wirtschaftsgut bilden und letztlich mit dem Einschlag des letzten Baumes dieser Altersgruppe verzehrt sein. Diese Betrachtung setzt denknötwendig voraus, dass auf einer Fläche mehrere Wirtschaftsgüter nebeneinander existieren können. Dem vermag der Senat nicht zu folgen. Wie unter 1. ausgeführt, wird der in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehende Baumbestand zu

einem Wirtschaftsgut zusammengefasst. Diese Betrachtung basiert maßgeblich auf der Annahme, dass der einzelne Baum in das Stützgefüge und die Bestandsstruktur seiner unmittelbaren Umgebung eingebunden ist. Diese Einbindung kann aber nicht nur auf die jeweilige Altersklasse, sondern muss auf alle Baumbestände im unmittelbaren Umfeld bezogen werden. Ausgehend von dieser Betrachtung kann bei einer nachhaltigen Bewirtschaftung ein vollständiger Verbrauch des Wirtschaftsguts stehendes Holz (Bestockung) nicht eintreten.

3. Da der Kläger seinen Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung ermittelt, kommt auch eine Teilwertabschreibung gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG nicht in Betracht, da diese Regelung ausschließlich an die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG oder § 5 EStG anknüpft.

4. Schließlich kann der Kläger auch nicht mit Erfolg die Berücksichtigung von anteiligen Anschaffungskosten des stehenden Holzes im Wege der Fortführung der pauschalierten Waldwertminderung nach R 212 Abs. 1 Sätze 4 und 5 EStR 1998 geltend machen. Eine Rechtsgrundlage für die Wiedereinführung dieser Vereinfachungsregelung ist nicht ersichtlich.

Auf Grund der Regelung in Abschn. 212 Abs. 1 Satz 7 EStR 1963 konnten die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten des stehenden Holzes bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG um jährlich 3 % gemindert werden. Die Regelung wurde im Rahmen der Neufassung der EStR 1962 eingeführt (BStBl I 1964, 67). Sie erfolgte als Reaktion auf das Urteil des BFH in BFHE 77, 107, BStBl III 1963, 357. In dieser Entscheidung hatte der BFH in Abkehr von der früheren Rechtsprechung entschieden, dass neben den Waldanschaffungskosten auch die Erstaufforstungskosten aktivierungspflichtig sind. Unter Verweis auf frühere Urteile des Reichsfinanzhofs (Urteile vom 11. Dezember 1929 VI A 1510/29, VI A 1712/28, RStBl 1930, 214 und 217) hat der Richtliniengeber sodann ausgeführt, dass ein Abzug der aktivierten Anschaffungskosten als Betriebsausgaben jedenfalls dann in Betracht kommt, wenn wesentliche Teile des Waldes eingeschlagen werden. Wegen der Schwierigkeiten bei der Durchführung und Überwachung der Minderung des Aktivums nach Maßgabe der Holzabgänge könnten aus Vereinfachungsgründen die aktivierten Anschaffungs- oder Herstellungskosten jährlich um 3 % gemindert werden. Die sog. pauschalierte Waldwertminderung ist seit 1981 auch bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG zugelassen worden (Abschn. 212 Abs. 1 Satz 8 EStR 1981). In den EStR 1998 vom 15. Dezember 1998 (BStBl I 1998, 1518) ist der pauschalierte Abzug von Anschaffungs- oder Herstellungskosten für Wirtschaftsjahre, die ab dem 1. Januar 1999 beginnen, ersatzlos gestrichen worden.

Die von dem Kläger begehrte Wiedereinführung der pauschalierten Waldwertminderung ist unter keinem denkbaren Gesichtspunkt geboten. Die Waldwertminderung ist nach dem insoweit eindeutigen Wortlaut als Vereinfachungsregelung (Typisierungsvorschrift) zu verstehen gewesen. Sie diente erkennbar dem Zweck, die Finanzverwaltung im Einzelfall von der Aufklärung des dem Betriebsausgabenabzug zu Grunde liegenden Sachverhalts zu entbinden. Der Senat kann dahinstehen lassen, ob diese Regelung auf einer sachgerechten Typi-

sierung eines steuerlichen Abzugtatbestandes basierte und mithin einer gerichtlichen Prüfung überhaupt hätte standhalten können (gegen eine Anwendung mit beachtlichen Argumenten: FG Nürnberg, Urteil vom 2. Februar 1983 V 197/78, EFG 1983, 403; FG Münster, Urteil vom 19. Mai 1993 13 K 3537/90 E, EFG 1994, 33; FG Köln, Urteil vom 8. Dezember 2004 7 K 7491/00, EFG 2005, 523). Denn jedenfalls lässt sich dem Gesetz keine anspruchsbegründende Norm entnehmen, auf die der Kläger seinen Anspruch auf den Erlass oder die Beibehaltung einer Typisierungsvorschrift stützen könnte. Da der pauschalierte Betriebsausgabenabzug zudem nur für die Zukunft entfallen ist, der Betriebsausgabenabzug entsprechend den gesetzlichen Vorgaben aber unberührt bleibt, kann die Fortführung oder Beibehaltung der Regelung auch nicht auf Vertrauensschutzerwägungen gestützt werden.