Zur Bedeutung des „stehenden Holzes" bei der Einkommensbesteuerung von Forstwirten

Moritz Graf zu Ortenburg, Rechtsanwalt Steuerberater;
Dipl. Kfm. Dipl. Ing. silv. Rupprecht Graf zu Ortenburg, München*)

A. Einleitung

Die Behandlung des „stehenden Holzes" in der Steuerbilanz wird derzeit wieder lebhaft und kontrovers diskutiert[1]). Die Diskussion wurde dadurch neu entfacht, dass im Jahr 1998[2]) die in den Einkommensteuerrichtlinien 1996 (Abschn. 212 Abs. 1 Satz 5 EStR) enthaltene Regelung, nach der „aus Vereinfachungsgründen die aktivierten Anschaffungs- und Herstellungskosten jedes nach objektiven Kriterien abgrenzbaren Baumbestandes jährlich mit 3 % gemindert werden konnten", für nach dem 31. 12. 1998 beginnende Wirtschaftsjahre aufgehoben wurde. Gleichzeitig wurde Satz 4 dieses Absatzes gestrichen, nach dem „eine Absetzung der aktivierten Anschaffungs- oder Herstellungskosten auch bei laufender Bewirtschaftung nicht ausgeschlossen war, wobei sich die Minderung nach der Höhe der Holzabgänge zu richten hatte". Seither hat sich im Schrifttum keine einheitliche Meinung dazu herausgebildet, welche Konsequenzen sich daraus für die steuerliche Gewinnermittlung forstwirtschaftlicher Unternehmen ergeben.

In diesem Zusammenhang kommt der bislang unklaren Definition des Wirtschaftsguts „stehendes Holz" zentrale Bedeutung zu. Von dieser Definition hängen sowohl der bilanzielle Ausweis als auch in der Folge die bilanzielle Abbildung von Veränderungen des Postens „stehendes Holz" ab.

Gerade im Hinblick darauf, dass in den neuen Bundesländern durch die BVVG seit 1992 große Waldflächen privatisiert wurden, hat die Frage des bilanziellen Ansatzes des „stehenden Holzes„ und der damit verbundenen Folgewirkungen für die Praxis wieder erheblich an Bedeutung gewonnen. In den neuen Bundeslän-

*) Anstoß für den Beitrag gaben anregende Diskussionen über die steuerlichen Folgen eines Walderwerbs mit Dr. Rüdiger Freiherr von Schönberg, dem an dieser Stelle hierfür herzlich gedankt sei.

1) Vgl. Hiller, Aktuelle Einblicke in die Einkommensbesteuerung der Forstwirtschaft, INF 2003, 104; Möhring/Finkenstein/Ortenburg, Die „Waldwertminderung" bei der Ermittlung von Einkünften aus Forstwirtschaft, Forst und Holz 2002, 725; Woltmann, Erneut: Zur Notwendigkeit der Wiedereinführung der Waldwertminderung, INF 2002, 139; Hiller, Nochmals: Die Waldwertminderung nach R 212 Abs. 1 EStR 1996, INF 2002, 9; Buob, Nochmals: Zur Notwendigkeit der Wiedereinführung der Waldwertminderung nach R 212 Abs. 1 EStR 1963–1998, INF 2001, 681; Woltmann, Zur Notwendigkeit der Wiedereinführung der Waldwertminderung nach § 212 Abs. 1 EStR 1963–1988, INF 2001, 553; Kleeberg, Der Bilanzposten „stehendes Holz" in der Forstwirtschaft bei fehlendem Bestandsvergleich, FR 1998, 189; Bruckmeier/Kleeberg, Die Verrechnung der Anschaffungs- und Herstellungskosten für das stehende Holz, INF 2005, 620.

2) EStÄR 1998, BStBl I 1998, 1518, 1526.

dern sind bis zum 31. 12. 2003 nach Angaben der BVVG durch 9.274 Kaufverträge rund 455.000 Hektar Wald veräußert worden.[3]) Vor diesem Hintergrund soll hier die bilanzsteuerliche Behandlung des „stehenden Holzes" näher untersucht werden.

B. Die Gewinnermittlung der Forstbetriebe

I. Buchführungspflicht und Grundsätze der Buchführung

§ 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG definiert den Gewinn eines Forstwirts als Einkünfte aus Forstwirtschaft. Es gelten daher §§ 4 bis 7 k EStG. Buchführende Forstbetriebe müssen den Gewinn durch Bestandsvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG, nicht-buchführende Forstbetriebe nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln.[4]) Die Art der Gewinnermittlung ist für die Frage der steuerrechtlichen Behandlung des Wirtschaftsguts vor allem deshalb von Bedeutung, weil bei der Gewinnermittlung durch Überschussrechnung Anschaffungs- oder Herstellungskosten für nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens erst im Zeitpunkt der Veräußerung oder Entnahme dieser Wirtschaftsgüter als Betriebsausgaben berücksichtigt werden dürfen (§ 4 Abs. 3 Satz 4 EStG) und eine Teilwertabschreibung gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 und Nr. 2 Satz 2 EStG nicht zulässig ist.[5])

Nach § 141 Abs. 1 AO müssen Forstbetriebe, die Umsätze von mehr als 350 000 € im Kalenderjahr, einen Wirtschaftswert der selbstbewirtschafteten Flächen von mehr als 25 000 € oder einen Gewinn von mehr als 30 000 € im Kalenderjahr hatten, Bücher führen und auf Grund jährlicher Bestandsaufnahmen Abschlüsse machen. § 141 Abs. 1 Satz 2 AO bestimmt, dass §§ 238, 240 bis 242 Abs. 1 HGB und §§ 243 bis 256 HGB Anwendung finden. Dadurch ist festgelegt, dass für Forstbetriebe die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung gelten.[6]) Es gilt demnach – was für die folgende Darstellung von besonderem Interesse ist – auch der Grundsatz der Vollständigkeit (Erfassung sämtlicher Wirtschaftsgüter) und das Erfordernis das Teilwertabschreibung gemäß § 253 Abs. 3 HGB (modifiziert durch § 6 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 EStG).

II. Umfang des Bestandsvergleichs

In den Bestandsvergleich gemäß § 4 Abs. 1 EStG sind alle aktiven und passiven Bilanzposten einzubeziehen; nur das stehende Holz kann ausgenommen bleiben. § 141 Abs. 1 Satz 4 AO lässt nämlich zu, dass sich der Bestandsvergleich nicht auf das stehende Holz erstreckt; dem Forstwirt steht hier also ein Wahlrecht zu.

Will ein Forstwirt dieses Wahlrecht nicht in Anspruch nehmen und das stehende Holz in den Bestandsvergleich einbeziehen, so wäre eigentlich neben den Aufwendungen zur Herstellung (Erstaufforstungskosten) oder zur Anschaffung des Holzes (Waldanschaffungskosten) auch der jährliche Zuwachs des Holzes zu aktivieren. Bis einschließlich des Wirtschaftsjahrs 1997/98 bzw. 1998 enthielt § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 4 EStG jedoch das Wahlrecht, den Wert des Zuwachses an stehendem Holz nicht anzusetzen. Ein Forstbetrieb, der nach Aktivierung der Erstaufforstungs- oder der Waldanschaffungskosten gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 4 EStG von einer Höherbewertung absah, konnte daher den einmal gebildeten Aktivposten in seiner Bilanz grundsätzlich – sieht man von einer Waldwertabschreibung ab – unverändert fortführen.

Durch das Steuerentlastungsgesetz 1999 wurde § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 4 EStG ersatzlos gestrichen.[7]) Ein den jährlichen Holzzuwachs berücksichtigender Bestandsvergleich verstößt nunmehr gegen das Verbot des Ausweises eines höheren Teilwerts. Deshalb muss nunmehr bis zum Abgang des Holzes der Bilanzposten „stehendes Holz" – sieht man von einer eventuellen Abschreibung ab – unverändert bleiben. Bislang ungeklärt ist jedoch, wann und in welcher Höhe Veränderungen dieses Postens bilanzsteuerlich zu erfassen sind. Die Antwort darauf hängt vom bilanziellen Ausweis des Wirtschaftsguts „stehendes Holz" ab.

C. Rechtsprechung, Verwaltungsanweisungen und Schrifttum

I. Entwicklung und Stand der Rechtsprechung

1. Die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs

Entgegen § 94 BGB, wonach der Aufwuchs wesentlicher Bestandteil des Grund und Bodens ist, behandelte der Reichsfinanzhof das „stehende Holz" als ein eigenständiges Wirtschaftsgut.[8]) Wirtschaftsgut sei nicht der einzelne Baum, sondern der Wald als wirtschaftlich zusammenhängende Einheit.[9]) Erst im Urteil vom 3. 2. 1932[10]) beschrieb der RFH das Wirtschaftsgut „stehendes Holz" als „eine nach gewissen räumlichen oder sachlichen Merkmalen abgegrenzte Waldfläche". Dabei rechnete er dieses Wirtschaftsgut wohl dem nicht abnutzbaren Anlagevermögen zu.[11])

Unter Hinweis auf die Gesetzesbegründung und die in der Praxis auftretenden Schwierigkeiten, jährlich den Holzzuwachs zu erfassen, entschied der RFH, dass sich der jährliche Bestandsvergleich eines buchführenden Forstwirts nicht auf das „stehende Holz" erstrecken müsse.[12]) Auf der anderen Seite schloss er eine Aktivierung des „stehenden Holzes" aber auch nicht völlig aus. So ließ er in drei Urteilen vom 11. 12. 1929[13]) bei Einschlag, Weiterverkauf des Betriebes oder Vernichtung von Beständen durch Kalamität den Abzug der auf das „stehende Holz" entfallenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Rahmen der Gewinnermittlung ausdrücklich zu, wobei er für den Fall des Holzeinschlages verlangte, dass es sich um einen Abgang wesentlicher Teile des „stehenden Holzes" handeln müsse; laufende Nutzungen rechneten nicht

3) BVVG, Pressemitteilung v. 7. 1. 2005.
4) Die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen (§ 13a EStG) kann hier vernachlässigt werden, da bei Gewinnen von mehr als 1 534 € aus Forstwirtschaft bzw. der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG erfolgen muss (§ 13a Abs. 6 Satz 2 EStG).
5) Vgl. Schmidt/Heinicke, EStG, 24. Aufl., § 4 Rz. 392.
6) Vgl. BFH, BStBl II 1998, 375.
7) Vom 19. 12. 1998, BStBl I 1999, 81.
8) RFH, RStBl 1930, 213; RFH, RStBl 1930, 214; RFH, RStBl 1930, 217; ebenso z.B. BFH, BStBl III 1960, 306; Schmidt/Glanegger, EStG, 24. Aufl., § 6 Rz. 307; BFH, BStBl III 1960, 306.
9) Vgl. RFH, RStBl 1930, 217.
10) Vgl. RFH, RFHE 30, 180.
11) Vgl. RFH, RStBl 1930, 213.
12) RFH, RStBl 1930, 214.
13) RFH, RStBl 1930, 213, RStBl 1930, 214 und RStBl 1930, 217.

dazu.[14]) Zur Begründung verwies der RFH darauf, dass „der Wald wirtschaftlich als zusammenhängende Einheit aufzufassen sei, nicht aber als die praktisch kaum ermittelbare Summe der einzelnen Stämme in ihrem jeweiligen Zustand". Hinzu komme, dass der gemeine Wert des Holzbestandes nicht hinter dem Einheitswert für den Wald, mit dem nach damaliger Rechtslage der Wald bilanziert war, nach Abzug des Wertes für Grund und Boden zurückbleibe; eine Teilwertabschreibung komme deshalb im Regelfall nicht in Betracht. Schließlich sei es praktisch unmöglich, aus dem für das Jahr 1925 festgestellten Einheitswert den etwa auf einzelne Bäume entfallenden Teilbetrag dieses Einheitswertes herauszufinden. Außerdem würde eine Auflösung des Waldbestandes in einzelne Bäume der forstwirtschaftlich gebotenen Auffassung, bestimmte Waldbestände als wirtschaftliche Einheit zu sehen, widersprechen. Gegenstand des Bestandsvergleichs könne nur eine nach räumlichen oder sachlichen Merkmalen (Parzelleneinteilung, Bestandesarten oder Bestandesalter) abgegrenzte Waldfläche sein.

Der laufende Zuwachs könne nicht zum steuerpflichtigen Einkommen hinzugerechnet werden, da seine jährliche Ermittlung und Bewertung einen unverhältnismäßig hohen Aufwand mit sich bringe, zudem mit gravierenden Unsicherheiten behaftet sei und schließlich noch nicht realisierte Gewinne besteuert würden, was gegen das Realisationsprinzip verstieße.[15]) Wiederaufforstungskosten seien mangels eines Bestandsvergleichs für den Grund und Boden sowie das „stehende Holz" nicht zu aktivieren.[16]) Zwar steige mit der Wiederaufforstung der Verkehrswert. Es gehe aber nicht an, die geschaffenen jungen Kulturen als besondere Wirtschaftsgüter zu aktivieren, wenn die Bewertung des Grund und Bodens sowie des aufstehenden Holzes unterbleibe. Die Wiederaufforstung bezwecke lediglich, den Waldboden instandzusetzen, um erneut Bodenerzeugnisse (Holz) hervorzubringen.[17])

2. Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs

Der BFH hat diese Rechtsprechung fortgeführt, ohne wesentliche neue Grundsätze zu entwickeln.

Im Urteil vom 17. 5. 1960[18]) behandelt er das „stehende Holz" als ein vom Grund und Boden getrenntes Wirtschaftsgut, dessen Buchwert bei einer Veräußerung des ganzen Betriebes gewinnmindernd zu berücksichtigen sei. Die grundlegenden Entscheidungen des IV. Senats des BFH vom 19. 12. 1962[19]) knüpfen an diese Aussage an und bezeichnen das „stehende Holz" als ein Wirtschaftsgut des Anlagevermögens, bei dem „kaum in Betracht gezogen werden könne, den Aktivposten laufend linear durch Absetzungen für Abnutzungen nach Maßgabe des § 7 EStG zu verringern". Der Forstwirt müsse den Zuwachs beim Holz in seiner Bilanz nicht ansetzen. Erstaufforstungs- und Waldanschaffungskosten müssten grundsätzlich aktiviert werden. Ein Abzug von Erstaufforstungskosten als Betriebsausgaben sei nur dann zulässig, wenn sie in einem schon bestehenden forstwirtschaftlichen Betrieb anfielen (z.B. wenn ein Forstwirt bisher anderweitig genutzte Betriebsflächen erstmalig aufforstet) und unter Berücksichtigung des gesamten Aufforstungsprogramms nicht zu einer erheblichen Vermehrung des Waldbestandes führten. Dagegen seien Wiederaufforstungskosten im Regelfall laufender Aufwand, da sie im Rahmen eines bestehenden forstwirtschaftlichen Betriebes regelmäßig wiederkehrten.

Spätere Entscheidungen des BFH zu den außerordentlichen Holznutzungen i.S. des § 34b EStG[20]), zum Kahlschlag[21]) und zur Aufteilung eines Gesamtkaufpreises[22]) bestätigen die bisherige Linie, ohne zu den Begriffen „stehendes Holz", zu dessen Einordnung als Umlauf- bzw. Anlagevermögen und zur Frage der Abnutzbarkeit dogmatische Klarheit zu bringen. Der BFH weist dort erneut darauf hin, dass der Waldbestand an den Bilanzstichtagen mit seinen Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewertet werden müsse, dass aber aus Vereinfachungsgründen auf die periodische Bewertung von Waldbeständen verzichtet werde und der Bestand auch nicht mit einem höheren Teilwert anzusetzen sei. Die Anschaffungskosten für den erworbenen Waldbestand minderten bei einer Veräußerung den entstehenden Gewinn. Das gelte unabhängig davon, ob der Forstwirt den Betrieb im Ganzen, einen Teilbetrieb oder nur Teilflächen veräußere oder ob er eine Teilfläche abholze und die so gewonnene Holzmenge veräußere. In die Herstellungskosten des zur Veräußerung bestimmten Holzvorrats gingen die auf den geschlagenen Waldbestand entfallenden Anschaffungskosten ein. Das gelte unabhängig davon, ob der Waldbestand dem Vorratsvermögen oder dem nicht abnutzbaren Anlagevermögen zuzurechnen sei.[23])

3. Die Rechtsprechung der Finanzgerichte

Die Finanzgerichte haben wiederholt entschieden, dass das „stehende Holz" ein nicht abnutzbares Wirtschaftsgut des Anlagevermögens und dass der Veräußerungserlös des Holzes um dessen Buchwert zu mindern sei.[24]) Das FG Münster führt dazu aus, als Voraussetzung für die Berücksichtigung der anteiligen Buchwerte müsse es sich um wesentliche Teile des gesamten Forstes handeln; die Verwertung müsse über das Herausschlagen einzelner Stämme oder die Abholzung kleiner Waldteile hinausgehen. „Jedenfalls Flächen über ein Hektar genügen diesem Erfordernis".[25])

II. Die Auffassung der Finanzverwaltung

Nach Ansicht der Finanzverwaltung ist das „stehende Holz" ein selbständiges Wirtschaftsgut i.S. des § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG.[26]) Eine Aussage dazu, ob der gesamte Bestand eines Betriebes oder nur der Bestand eines abgrenzbaren Waldstücks als Wirtschaftsgut „stehendes Holz" zu verstehen ist, findet sich allerdings in der aktuellen Fassung von Abschn. 212 Abs. 1

14) RFH, RFHE 30, 180.
15) Vgl. RFH, RStBl 1930, 214.
16) Vgl. RFH, RStBl 1943, 346.
17) Ähnlich bereits RFH, RFHE 16, 334.
18) Vgl. BFH, BStBl 1960, 306.
19) Vgl. BFH, BStBl III 1963, 357; BFH, BStBl III 1963, 361.
20) BFH, BStBl II 1994, 629.
21) BFH, BStBl II 1995, 779.
22) BFH, BFH/NV 2002, 1563.
23) BFH, BStBl II 1995, 779.
24) Hessisches FG, EFG 1989, 99; FG Münster, EFG 1994, 33; Sächsisches FG, EFG 2004, 1593.
25) Vgl. FG Münster, EFG 1994, 33.
26) OFD Hannover vom 27. 4. 1989, DStR 1989, 681.

EStR nicht. Die EStR 1996 sprechen in diesem Zusammenhang noch von „jedem nach objektiven Kriterien abgrenzbaren Baumbestand".[27])

Gemäß Abschn. 212 Abs. 1 Satz 2 EStR ist der Abzug der Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Waldes in dem Umfang zulässig, in dem der Gewinn durch Abholzung oder Weiterverkauf des „stehenden Holzes" realisiert wird. Dabei bezeichne „Abholzung" den Einschlag wesentlicher Teile des aktivierten Waldes und nicht das Herausschlagen einzelner Bäume, weil der Wald steuerlich nicht als Summe einzelner Bäume, sondern als wirtschaftlich zusammenhängende Einheit anzusehen sei.[28])

Für Wirtschaftsjahre, die vor dem 1. 1. 1999 begannen, schloss die Verwaltung eine Absetzung der aktivierten Anschaffungs- oder Herstellungskosten auch bei laufender Bewirtschaftung nicht aus, wobei sich die Minderung nach der Höhe der Holzabgänge richtete.[29]) Zudem ließ sie in Abschn. 212 Abs. 1 Satz 5 EStR „aus Vereinfachungsgründen" eine Kürzung des Buchwertes des „stehenden Holzes" um jährlich 3 % der Anschaffungskosten bzw. der Erstaufforstungskosten zu (sog. „Waldwertminderung"). Die Finanzgerichte haben diese Regelung wiederholt verworfen, da sie durch die Regeln zur Absetzung für Abnutzung (AfA) nach § 7 EStG nicht gedeckt sei und auch nicht auf Billigkeitserwägungen gestützt werden könne.[30]) 1998 wurde die „Vereinfachungsregelung" in Abschn. 212 Abs. 1 Satz 5 EStR gestrichen

Wiederaufforstungskosten sieht die Finanzverwaltung – im Gegensatz zu aktivierungspflichtigen Anschaffungs- oder Erstaufforstungskosten – im allgemeinen als sofort abzugsfähige Betriebsausgaben an.[31]) Das gilt auch für Nachaufforstungskosten (Aufwendungen zur Wiederherstellung zerstörter Jungpflanzen).[32])

III. Der Stand der Diskussion im Schrifttum

Die Literatur sieht das „stehende Holz" einhellig als selbständiges Wirtschaftsgut – nicht als Bestandteil des Grund und Bodens – an. Es stelle ein Produktionsmittel dar und sei „mit Rücksicht auf die Eigenart des stehenden Holzes"[33]) dem nicht abnutzbaren Anlagevermögen zuzurechnen. Gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG müsse es mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten aktiviert werden. Erst durch den Einschlag werde es zum Produkt und damit zum Umlaufvermögen. Ein jährlicher Bestandsvergleich des „stehenden Holzes" wird aus Gründen der Praktikabilität für nicht sinnvoll erachtet.[34])

Unterschiedliche Auffassungen werden jedoch dazu vertreten, wie das Wirtschaftsgut „stehendes Holz" zu definieren ist. Die Beantwortung dieser Frage hat Auswirkungen darauf, wie sich der Bilanzposten „stehendes Holz" bei waldbaulichen Veränderungen eines Bestandes entwickelt.

Schäfer plädiert für den einzelnen Baum als Wirtschaftsgut.[35]) Wie kaum ein anderes Produkt weise das Holz – je nachdem, von welcher Baumart, welchem Altersbestand, welcher Wertgruppe, sogar von welchem Baum es stamme – starke Unterschiede in der Beschaffenheit auf. Zudem bestehe zwischen den einzelnen Bäumen – anders als bei Obstbaumanlagen – keine feste Verbindung.

Dagegen will *Buob* den gesamten Waldbestand eines Forstbetriebs als das Wirtschaftsgut „stehendes Holz" behandeln. Er verweist zur Begründung darauf hin, dass nach den Aussagen der Waldreinertragslehre die Ganzheit aller Bäume als Produktionsfaktor und mithin als Wirtschaftsgut anzusehen sei. Der Buchwert der Bestockung bleibe grundsätzlich unverändert und sei nur bei Veräußerung, Tausch oder Vernichtung zusammen mit Grund und Boden auszubuchen.[36])

Die h.M. sieht indes in „einem nach objektiven Kriterien abgrenzbaren Baumbestand"[37]) oder „der gesamten forstlichen Bestockung eines geschlossenen (arrondierten) Waldgebietes"[38]) das Wirtschaftsgut. Sie beruft sich dabei auf Rechtsprechung, Finanzverwaltung und Richtliniengeber. Unklar bleibt allerdings auch hier, was genau unter einem „Bestand" zu verstehen ist. Erschwert wird die Diskussion um den Inhalt des Wirtschaftsguts „stehendes Holz" durch die Verwendung einer forstfachlich nicht korrekten Terminologie; der Hinweis, dass es sich um einen nach objektiven Kriterien (z.B. Holzart, Alter, räumliche Lage) abgrenzbaren Teil des „stehenden Holzes" handeln müsse,[39]) lässt Raum für Interpretationen.

Unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung geht die h.M. im Schrifttum davon aus, dass bei einem Kahlschlag einer nicht unerheblichen Teilfläche des bilanzierten Holzbestandes eine anteilige Minderung des Buchbestandes zu berücksichtigen sei.[40]) Für *Hiller* ist

27) Abschn. 212 Abs. 1 Satz 5 EStR 1996.
28) Abschn. 212 Abs. 1 Satz 3 EStR.
29) Abschn. 212 Abs. 1 Satz 4 EStR 1996; EStÄR 1998, BStBl I 1998, 1518, 1526.
30) FG Nürnberg, EFG 1983, 404; FG Münster, EFG 1994, 33; Sächsisches FG, EFG 2004, 1593; FG Köln, 7 K 7491/90, Urteil vom 8. 12. 2004, Juris.
31) Abschn. 212 Abs. 1 Satz 4 EStR.
32) Vgl. OFD Hannover vom 27. 4. 1989, DStR 1989, 681.
33) Vgl. Vangerow, Zum Urteil des BFH vom 29. 9.66 IV 166/62, StuW 1967, Sp. 275.
34) Vgl. Blümich/Selder, § 13 EStG Rz. 287, 290; Giere in Felsmann, Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, B 777; Wendt in Herrmann/Heuer/Raupach, § 6 EStG Anm. 739 f.; Hiller in Lademann, EStG, § 13 Anm. 223; Kleeberg in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 13 Rz. B 194; Leingärtner/Wendt, Besteuerung der Landwirte, Kap. 44 Rz. 1, 3, 5; Märkle/Hiller, Die Einkommensteuer bei Land- und Forstwirten, 8. Aufl., Rz. 454, 458; Schmidt/Glanegger, EStG, 24. A ufl., § 6 Rz. 307; Schmidt/Seeger, EStG, 24. A ufl., § 13 Rz. 98, 155; Graf Finckenstein, Die Besteuerung privater Forstbetriebe, Frankfurt a.M. 1997, S. 61; Koepsell/Fischer-Tobies, Kollision der Gewinnermittlungsgrundsätze mit der Vereinfachungsregelung zur Waldwertminderung, INF 1995, 422; Schäfer, Die Bilanz des Forstwirts, INF 1983, .125; Vangerow, StuW 1967, Sp. 273; Walter in Altehöfer/Bauer/Eisele/Fichtelmann/Walter, Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft, 4.Aufl., Rz. 1128.
35) Schäfer, INF 1983, 25; ähnlich Kleeberg, FR 1998, 189; ders. in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 13 Rz. B 195.
36) Vgl. Buob, INF 2001, 681; Buob, Stbg 1982, 177.
37) Vgl. Leingärtner/Wendt (Fn. 34), Kap. 44 Rz. 2; HHR/Wendt § 6 EStG Anm. 739; Schmidt/Seeger, EStG, 24. Aufl., § 13 Rz. 98; Blümich/Selder, § 13 EStG, Rz. 288; Mitterpleiniger in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, § 13 EStG Rz 10a; Graf Finckenstein (Fn. 34), S. 61; Koepsell/Fischer-Tobies, INF 1995, 422.
38) Vgl. Hiller, INF 2003, 104.
39) Vgl. Schmidt/Seeger, EStG, 24. Aufl., § 13 Rz. 98.
40) Vgl. Blümich/Selder, § 13 EStG Rz. 290; HHR/Wendt, § 6 EStG Anm. 740; Leingärtner/Wendt (Fn. 34), Kap. 44 Rz. 20; Schmidt/Seeger, EStG, 24. Aufl., § 13 Rz. 98.

die Bedingung eines Kahlschlags einer wesentlichen Fläche erfüllt, wenn der Kahlschlag eine zusammenhängende Waldblöße bewirkt, die Größe der Waldblöße mindestens ein Hektar Holzbodenfläche umfasst und die gewonnene Holzernte mindestens das Zweifache des Nutzungssatzes beträgt.[41]) Dagegen hält *Giere* es nicht für erforderlich, dass der eingeschlagene oder veräußerte Bestand mehr als 10 % des gesamten Holzbestandes des Forstbetriebs ausmache. Auch sei der Begriff „Kahlschlag" nicht eng auszulegen. Ein solcher liege auch vor, wenn der Holzeinschlag für ein Areal sich planmäßig über eine Reihe von Wirtschaftsjahren (bis zu ca. 10) erstrecke.[42])

Wiederaufforstungskosten sind nach verbreiteter Auffassung regelmäßig wiederkehrender Erhaltungsaufwand und daher sofort abziehbare Betriebsausgaben, sofern sie nicht ein erhebliches Maß erreichen.[43]) Abweichend davon plädieren *Kleeberg* und *Buob* für die ausnahmslose Zulassung des Sofortabzugs.[44]) Nach anderer Ansicht führen Wiederaufforstungskosten infolge eines Kahlschlags zu einem neuen Bestand, der als selbständiges Wirtschaftsgut aktivierungspflichtig ist.[45])

D. Das „stehende Holz" als Wirtschaftsgut

I. Der Begriff „Wirtschaftsgut"

Handelsrechtlich sind Vermögensgegenstände (vgl. §§ 246 I, 252, 253, 266, 240, 241 HGB), einkommensteuerrechtlich Wirtschaftsgüter (§§ 4,5,6 EStG) zu aktivieren. Die Begriffe „Vermögensgegenstand" und „Wirtschaftsgut" stimmen inhaltlich überein.[46]) Das EStG definiert den Begriff „Wirtschaftsgut" nicht; die maßgeblichen Kriterien wurden von der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs entwickelt.[47]) Es handelt sich um einen unbestimmten Rechtsbegriff, der unter Berücksichtigung des Maßgeblichkeitsprinzips, anknüpfend an die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung, auszulegen ist.[48]) Der BFH fasst den einkommensteuerrechtlichen

Begriff „Wirtschaftsguts" weit. Für die Begriffsbestimmung sind weniger zivilrechtliche als steuerrechtliche Gesichtspunkte maßgebend.[49])

Ein Gegenstand ist nach der Rechtsprechung des BFH ein Wirtschaftsgut, wenn er einen wirtschaftlichen Wert besitzt, einen greifbaren, längerfristigen Nutzen abwirft[50]) und einer selbständigen Bewertung zugänglich ist[51]). Dabei ist „wirtschaftlicher Wert" jeder Vorteil, dessen Erlangung der Steuerpflichtige sich etwas kosten lässt.[52]) Das Erfordernis der Greifbarkeit des Vermögensvorteils im Sinne einer hinreichenden Konkretisierung stellt kein eigenständiges Merkmal dar, sondern fasst das Kriterium der selbständigen Bewertbarkeit deutlicher.[53]) Selbständig bewertbar ist danach, was als Einzelheit greifbar ist, sich also nicht ins Allgemeine verflüchtigt[54]) und damit vom Firmenwert abgrenzbar ist. Schließlich fordert die Rechtsprechung, dass der Vorteil einen über die Dauer des einzelnen Steuerabschnitts hinausreichenden Wert für das Unternehmen haben muss. Dieses Kriterium wird in der Literatur unter Hinweis auf das Umlaufvermögen sowie auf die von § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG ersichtlich vorausgesetzten kurzlebigen Wirtschaftsgüter zunehmend kritisch gesehen.[55]) Einzelveräußerbarkeit ist kein notwendiges Merkmal eines Wirtschaftsguts,[56]) es reicht aus, dass der Vermögenswert zusammen mit einem Betrieb übertragen werden kann. Auch eine selbständige Nutzbarkeit wird nicht gefordert[57]). Damit bleibt einzig die selbständige Bewertungsfähigkeit nach Maßgabe der Verkehrsanschauung als trennscharfes Merkmal übrig.[58])

II. Forstwissenschaftliche Aspekte

1. Forstliche Waldeinteilung

Im Zuge der periodischen forstlichen Betriebsplanung (Forsteinrichtung) wird die Forstbetriebsfläche in geometrische Unterteilungen gegliedert.[59]) Diese Gliederung bildet die Grundlage einer geordneten und nachhaltigen Betriebsführung und erleichtert die Orientierung im Wald. Meist wird ein vierstufiges System der Waldeinteilung verwendet, das nach Distrikten, Abteilungen, Unterabteilungen und Beständen unterscheidet.[60])

Der Distrikt bildet die größte Einheit. Er stellt im Regelfall einen völlig von Fremdgrund oder einer anderen Landnutzungsart (Landwirtschaft, Bebauung) umschlossenen Waldkomplex dar. Bei ausreichender Größe wird der Distrikt in Abteilungen untergegliedert. Innerhalb der Abteilung werden Unterabteilungen ausgeschieden. Insbesondere Flächen gleichen Standorts, Geländes sowie gleicher Holzbringungsmöglichkeiten werden unter Berücksichtigung der räumlichen Ordnung des Waldes zu Unterabteilungen zusammengefasst.

Distrikt, Abteilung und Unterabteilung werden nach Gesichtspunkten der Übersichtlichkeit, der räumlichen Ordnung und im Einzelfall auch der Waldgeschichte abgegrenzt. Sie stellen daher dauerhafte, im allgemeinen über mehrere Forsteinrichtungsperioden bestehende Waldeinteilungen dar, die nur in zwingenden Ausnahmesituationen geändert werden. Ihre Grenzen sollen sich an möglichst klar erkennbaren Li-

41) Vgl. Hiller, INF 2003, 104.
42) Vgl. Giere (Fn. 34), B 781.
43) Vgl. HHR/Wendt, § 6 EStG Anm. 739 f.; Hiller in Lademann, EStG, § 13 Anm. 226; Märkle/Hiller (Fn. 34), Rz. 456; Schäfer, INF 1983, 125.
44) Vgl. Kleeberg in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 13 Rz. B 201; Buob, INF 2001, 681.
45) Vgl. Blümich/Selder § 13 EStG Rz. 288; Giere in Felsmann (Fn. 34), Schmidt/Seeger, EStG, 24. Aufl., § 13 Rz. 98; Leingärtner/Wendt (Fn. 34), Kap. 44 Rz. 14; Hiller, INF 2003, 104.
46) Vgl. BFH, BStBl II 1988, 348; BFH, BStBl II 1992, 977; BFH, BStBl II 1999, 547; BFH, BStBl II 2000, 632.
47) Vgl. RFH, RStBl 1928, 260.
48) Vgl. Wolffgang in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff:, EStG, § 5 Rz. C 60.
49) Vgl. BFH, BStBl II 1984, 554.
50) Vgl. BFH, BStBl II 1992, 895.
51) Vgl. BFH, BStBl II 1990, 794; BFH, BStBl II 1991, 346; BFH/NV 1997, 105.
52) Vgl. BFH, BStBl III 1965, 414; BFH, BStBl II 1987, 14; BFH, BStBl II 1992, 893.
53) Vgl. HHR/Tiedchen, § 5 EStG Anm. 351.
54) Vgl. BFH, BStBl II 1992, 383.
55) Vgl. HHR/Tiedchen, § 5 ÉStG Anm. 353.
56) Vgl. BFH, BStBl II 1992, S. 529; BFH/NV 1996, 643.
57) Vgl. Blümich/Schreiber, § 5 EStG Rz. 305 m.w.N.
58) Vgl. HHR/Tiedchen, § 5 EStG Anm. 355.
59) Vgl. Kurth, Forsteinrichtung, Berlin 1993, S. 92.
60) Vgl. z.B. Richtlinien für die mittel- und langfristige Forstbetriebsplanung in der Bayerischen Staatsforstverwaltung, München 1982, Abschn. 2. 3.3.

nien (Forstwege, Schneisen, Gräben etc.) orientieren. Alle drei Einteilungsgrößen werden aus betriebstechnischen Überlegungen, nicht aber als waldbauliche Planungseinheit eingerichtet.[61])

Die Unterabteilung wird in einen oder mehrere Bestände als waldbauliche Wirtschaftseinheiten untergliedert.[62]) Als Bestand gilt eine „Einheit von Bäumen einer Art oder mehrerer Arten, die sich nach Alter, Struktur, Aufbau, Baumzusammensetzung (Mischung) und Entwicklungsstufe von den benachbarten Waldflächen unterscheidet und dadurch eine waldbauliche Behandlungseinheit darstellt. Die Fläche muss so groß sein, dass der Teil des Waldes eine eigene Dynamik und ein spezifisches Innenklima entwickeln kann. Der Bestand bildet die kleinste Inventur- und Planungseinheit."[63])

So stellt z.B. eine zwei Hektar große Kulturfläche, auf der sich Fichten und Buchen in Mischung befinden, auf Grund des gleichen Alters und der gleichen Entwicklungsstufe einen einheitlichen Bestand dar, der in Zukunft nach einem gemeinsamen waldbaulichen Konzept behandelt werden wird. Auch wenn sich auf dieser Fläche neben den jungen Bäumen zusätzlich eine Gruppe einzelner verbliebener Exemplare des vorherigen Altholzes befindet, wird kein weiterer Bestand ausgeschieden, da diese Baumgruppe keine eigene Dynamik und kein spezifisches Innenklima entwickeln kann. Liegen jedoch zwei Flächen von je einem Hektar nebeneinander, von denen die eine mit ausschließlich Fichte und die andere mit ausschließlich Buche gleichen Alters bestockt ist, so bildet jede Fläche für sich einen Bestand, da es sich um Reinbestände zweier verschiedener Baumarten handelt.

Auch wenn die Bestände im Zuge der Forsteinrichtung, also alle zehn Jahre, neu ausgeschieden werden können, sollen sie doch langfristig, möglichst bis zur Verjüngung des Bestandes, orientiert sein.[64]) Damit kommt es in der Regel nur während der Verjüngung eines Altholzes zu Veränderungen der Bestandesgröße, weil der Ausweis des Bestandes im Zuge der Forsteinrichtung eine Momentaufnahme darstellt. Wird nämlich die Verjüngung des Altholzes nicht im Zuge eines Kahlschlags mit anschließender Wiederaufforstung durchgeführt, so vollzieht sich die Bestandsverjüngung schrittweise über viele Jahre und zieht sich daher ggf. über mehrere Forsteinrichtungsperioden hin. Findet eine Forsteinrichtung während dieses langfristigen Verjüngungsprozesses statt, so werden temporär auf der Fläche eines ehemals einzigen Altholzbestandes gleichzeitig ein neuer Bestand in Form einer Kultur und ein danebenliegender, allerdings nun kleinerer, verbleibender Altholzbestand ausgewiesen. Sobald das Altholz jedoch vollständig verjüngt ist, wird in der nächsten Forsteinrichtung im Regelfall der neu entstandene Jungbestand die gesamte Fläche des ursprünglichen Altholzbestandes einnehmen.[65])

Wesentlicher Teil der Forsteinrichtung bildet das Bestandesbuch. Es enthält die verbale und zahlenmäßige Beschreibung der einzelnen Bestände sowie die waldbauliche Einzelplanung. Auch der Naturalvollzug wird darin einzelbestandsbezogen vermerkt.[66]) Damit stellt der Bestand die Verbindung zwischen forstlicher Planung und Rechnungswesen dar. Auch aus dieser Funktion des Bestandes wird deutlich, dass eine Veränderung der Bestandesgrenzen ohne zwingende Gründe möglichst unterbleibt.

2. Waldbaulicher Entwicklungszyklus eines Bestandes

Eine steuerrechtlich zutreffende Einordnung forstlicher Betriebsvorfälle setzt ein Grundverständnis forstlicher Betriebsabläufe voraus. Dazu soll im Folgenden skizzenhaft die Entwicklung eines Bestandes dargestellt werden. Dabei wird nur auf die Bewirtschaftung schlagweiser Hochwälder[67]) eingegangen. Herausgestellt werden in diesem Zusammenhang die für das jeweilige Entwicklungsstadium relevanten waldbaulichen Maßnahmen mit den damit verbundenen finanziellen Aufwendungen und Erträgen.

Ein Bestand kann durch Pflanzung oder Naturverjüngung begründet sein. Wird er künstlich begründet, so werden je nach Baumart zwischen 2.000 (Douglasie) und bis zu 15.000 (Eiche) Pflanzen je Hektar gepflanzt.[68]) Insbesondere gepflanzte Kulturen unterliegen bis zu fünf Jahre nach Kulturbegründung dem Risiko des Ausfalls durch biotische und abiotische Schadfaktoren, wie z.B. Verbiss durch Wild oder Schädigung durch Frost. Auch kann es notwendig sein, im Rahmen der Kulturpflege konkurrierende Begleitvegetation zu entfernen. Nach Ablauf der ersten fünf Jahre können die angepflanzten Kulturen dann in der Regel als „gesichert" bezeichnet werden. Die dafür entstehenden Aufwendungen sind ebenso wie Aufwendungen für ggf. notwendige Nachbesserungen und Ergänzungen als Teil der Kulturkosten anzuse-

61) Richtlinien für die mittel- und langfristige Forstbetriebsplanung in der Bayerischen Staatsforstverwaltung, München 1982, Abschn. 2. 3.3.

62) Dem in Bayern, Rheinland-Pfalz und im Saarland verwendeten Begriff „Bestand" stehen inhaltsgleich in Baden-Württemberg und den ostdeutschen Bundesländern die „Teilfläche" sowie in Hessen, Niedersachsen, und Nordrhein-Westfalen die „Unterfläche" gleich (Kurth, Forsteinrichtung, Berlin 1993, S. 102).

63) Vgl. Forsteinrichtung, Anweisung zur Betriebsinventur, Niedersächsisches Forstplanungsamt Wolfenbüttel 1999, S. 66.

64) Vgl. Dienstanweisung für die Forsteinrichtung im öffentlichen Wald, GABl. 1986, 361, Rz. 35.

65) Vgl. Burschel/Huss, Grundriß des Waldbaus, 2. Aufl., Berlin 1997, S. 159 ff.

66) Vgl. Kurth, Forsteinrichtung, Berlin 1993, S. 509 ff.

67) Im schlagweisen Hochwald kommen alle Altersstufen bestandesweise getrennt nebeneinander vor. Waldbauliche Maßnahmen der Verjüngung und der Erziehung finden daher immer räumlich getrennt voneinander statt. Allerdings können in einem schlagweisen Hochwald durchaus auch mehrere Schichten innerhalb des Bestandes vorkommen (z.B. Ober- und Unterstand). Vom schlagweisen Hochwald zu unterscheiden ist der sog. Plenterwald. Im Plenterwald gibt es alle Altersstufen und Durchmesserklassen auf jeder Flächeneinheit in unmittelbarem räumlichen Neben- und Untereinander. Waldbauliche Eingriffe dienen hier meist nicht nur einem Teilzweck, sondern wirken sich als Ernte-, Verjüngungs- und Erziehungsmaßnahme zugleich aus. Plenterwälder können im Rahmen dieser Arbeit allerdings vernachlässigt werden, da sie in der Bundesrepublik Deutschland nur knapp ein Prozent der Gesamtwaldfläche einnehmen. Wälder, die nach dem Prinzip der „naturgemäßen Waldwirtschaft", oft auch als „Dauerwald" bezeichnet, bewirtschaftet werden, sind in keine der beiden Betriebsformen vollständig einzuordnen, jedoch haben sie vielfach noch den Charakter mehrschichtiger Hochwälder (vgl. Burschel/Huss, Fn. 65, S. 174 ff.

68) Vgl. Burschel/Huss (Fn. 65), S. 264.

hen.[69]) Kulturen können aber auch allein durch das Aufkeimen von Samen als Naturverjüngung entstehen.[70]) Solche Naturverjüngungen weisen in der Regel ein Vielfaches der oben genannten Pflanzenzahlen auf. Lediglich in Lücken können Ergänzungen notwendig sein. Zwar bilden am Ende der Produktionszeit (Umtriebszeit) lediglich etwa 100 bis 300 Bäume je Hektar den Altbestand;[71]) jedoch ist es zur Erzielung der gewünschten Qualität des Holzes erforderlich, die Kultur mit einer derart hohen Stammzahl zu beginnen.

An die Phase der Kulturbegründung schließt sich die Jungbestandsphase an. Alle Bestände mit einer Oberhöhe von bis etwa zehn Metern fallen in diese Phase. Das entspricht z.B. bei Eiche, Fichte und Kiefer einem Alter von bis zu 20 bis 25 Jahren;[72]) bei Buche kann sie aber auch erst im Alter 30 abgeschlossen sein.[73]) In der Jungbestandsphase wird durch den Dichtstand der Bäume das Absterben der unteren Äste gefördert und so der erwünschte untere astfreie Stammabschnitt erreicht. Dennoch kann eine Jungbestandpflege erforderlich sein. Die Jungbestandspflege dient der Regulierung der Baumartenmischung sowie der Entfernung besonders schlecht geformter Exemplare.[74]) Insbesondere bei aus Naturverjüngung hervorgegangenen Beständen kann eine Stammzahlreduktion zur Förderung der späteren Bestandesstabilität erforderlich sein.[75]) Kennzeichen aller Maßnahmen im Rahmen der Jungbestandpflege ist, dass auf Grund der geringen Dimension der zu entnehmenden Bäume kein verkaufsfähiges Holz anfällt.[76]) Die Jungbestandspflege ist damit für den Forstwirt defizitär. Außerdem wird bei Baumarten, die natürlicherweise nicht ihre abgestorbenen Äste verlieren, zumeist in der Phase der Jungbestandspflege auch eine Astung vorgenommen. Dabei werden bis zu einer Höhe von meist sechs Metern alle Äste eines Baumes stammnah abgesägt[77]), um durch einen größeren Anteil wertvolles astfreies Holz zu erzeugen.

An die Jungbestandspflege schließen sich die Jungdurchforstung und später die Altdurchforstung an. Ihr Ziel ist dem der Jungbestandspflege ähnlich: Sie dienen dem Wertzuwachs des verbleibenden Bestandes, sichern die Bestandsstabilität und regulieren die Baumartenmischung.[78]) Im Vordergrund steht allerdings durch Entfernen ihrer Konkurrenten nun die gezielte Förderung der Bäume, die einmal den Endbestand bilden sollen.[79]) Es handelt sich dabei um Hiebseingriffe, bei denen verkaufsfähige Sortimente anfallen. Zumeist übersteigen nun die Erlöse des anfallenden Holzes die damit verbundenen Kosten.

Erreicht der Bestand die Umtriebszeit, so steht er zur Endnutzung an. Die Umtriebszeit schwankt stark zwischen den einzelnen Baumarten; als Richtwerte können für Fichte 100, Kiefer 120, Buche 140 und Eiche 180 Jahre angenommen werden.[80]) Ziel der Endnutzung ist nicht nur die Ernte der hiebsreifen Bäume, sondern gleichzeitig das Einleiten der Verjüngung. Es wird daher auch von Verjüngungsnutzung gesprochen. Die forstliche Praxis hat dazu eine Vielzahl verschiedener Techniken entwickelt. Wird der Bestand über mehrere Jahre durch die Entnahme einzelner Bäume bzw. kleinerer Baumgruppen sukzessive geerntet, so spricht man von einer langfristigen Verjüngung. Darunter fallen die Technik des Schirmschlags, bei dem auf ganzer Fläche der Altbestand aufgelichtet und so die Naturverjüngung eingeleitet wird, sowie des Femelschlags, bei dem die Verjüngung von inselartig in den Altbestand geschlagenen Löchern ausgeht.[81]) Wird der Altbestand im Laufe mehrerer Jahre in schmalen Streifen beginnend vom Bestandesrand geerntet, so wird dieses Verfahren als Saumschlag bezeichnet.[82]) Eine flächige Entfernung sämtlicher Bäume wird dagegen als Kahlschlag definiert. Allerdings ist der Übergang vom Saumschlag zum Kahlschlag fließend.[83]) Die Größe, ab der eine Hiebsmaßnahme als Kahlschlag bezeichnet wird, wird unterschiedlich bestimmt. Teilweise wird die Meinung vertreten, ein Kahlschlag beginne bereits bei einer Fläche von 0,3 Hektar;[84]) die herrschende Meinung spricht von einem Kahlschlag allerdings erst ab einer Fläche von über einem Hektar. Ein Bezug der dabei anfallenden Holzmenge zum Nutzungssatz bildet kein Kriterium.[85])

III. Einzelner Baum, gesamter Waldbestand des Betriebes oder einzelner Bestand als Wirtschaftsgut

Zivilrechtlich stellen Pflanzen und damit auch Bäume wesentliche Bestandteile eines Grundstücks dar (§ 94 Abs. 1 Satz 2 BGB). Dagegen unterscheidet das Einkommensteuerrecht zwischen dem Grund und Boden und dem stehenden Holz als zwei eigenständigen und

69) Vgl. Waldwertermittlungsrichtlinien 2000, Abschn. 6. 6.2.
70) Vgl. Dengler, Waldbau, Band II, 6. Aufl., Hamburg und Berlin 1990, S. 57; Burschel/Huss (Fn. 65), S. 215 f.
71) Vgl. z.B. Bayerisches Staatsministerium für Ernährung, Landwirtschaft und Forsten, Pflege und Verjüngung der Buche, München 2000; Bayerisches Staatsministerium für Ernährung, Landwirtschaft und Forsten, Grundsätze für die waldbauliche Behandlung der Fichte im bayerischen Staatswald, Schreiben vom 7. 8. 1997.
72) Vgl. Mosandl/Paulus, Pflegegrundsätze für junge Eichenbestände, Weihenstephan 2002; Bayerisches Staatsministerium für Ernährung, Landwirtschaft und Forsten, Grundsätze für die waldbauliche Behandlung der Fichte im bayerischen Staatswald, Schreiben vom 15. 4. 1993; Bayerische Oberforstdirektion Regensburg, Die Pflege der Kiefernbestände in der Oberpfalz, Regensburg 1996.
73) Vgl. Bayerisches Staatsministerium für Ernährung, Landwirtschaft und Forsten, Pflege und Verjüngung der Buche, München 2000.
74) Vgl. Dengler (Fn. 70), S. 162.
75) Vgl. Burschel/Huss (Fn. 65) , S. 297.
76) Vgl. Kurth, Forsteinrichtung, Berlin 1993, S. 400.
77) Vgl. Burschel/Huss (Fn. 65) , S. 416 ff.
78) Vgl. Bayerische Oberforstdirektion Regensburg, Die Pflege der Kiefernbestände in der Oberpfalz, Regensburg 1996, S.8 ff; Bayerisches Staatsministerium für Ernährung, Landwirtschaft und Forsten, Grundsätze für die waldbauliche Behandlung der Fichte im bayerischen Staatswald, Schreiben vom 7. 8. 1997; Bayerisches Staatsministerium für Ernährung, Landwirtschaft und Forsten, Pflege und Verjüngung der Buche, München 2000; Mosandl/Paulus, Pflegegrundsätze für junge Eichenbestände, Weihenstephan 2002.
79) Vgl. Dengler (Fn. 70), S. 179.
80) Vgl. Waldwertermittlungsrichtlinien 2000, Abschn. 6. 3.3.
81) Vgl. Burschel/Huss (Fn. 65), S. 123 ff.
82) Vgl. Dengler (Fn. 70), S. 285 ff.
83) Vgl. Burschel/Huss (Fn. 65), S. 106 ff.
84) Vgl. Deutscher FSC-Standard, Fassung vom 28. 7. 2004, S. 26.
85) Vgl. Dengler (Fn. 70), S. 269; PEFC-Standards für Deutschland, Fassung vom 19. 1. 2005, S. 8.

selbständig bewertungsfähigen Wirtschaftsgütern.[86]) Diese Ansicht vertreten sowohl die höchstrichterliche Rechtsprechung als auch die h.M. in der Literatur.[87]) Anders als bei nicht abgebauten, mit dem Grund und Boden verbundenen Bodenschätzen, die als nicht selbständig bewertbar gelten, solange der Eigentümer sie nicht nutzt,[88]) gilt das stehende Holz als bereits greifbar und damit als Wirtschaftsgut. Diese unterschiedliche Betrachtungsweise hat ihre Berechtigung; Bodenschätze werden nämlich erst nach ihrer Aufschließung zum selbständigen Wirtschaftsgut, Bäume eines Waldes sind allein infolge ihrer Existenz Produktionsmittel.

Keine Einigkeit besteht darüber, ob das Wirtschaftsgut „stehendes Holz" den gesamten Waldbestand eines Forstbetriebes, einen einzelnen Bestand oder den einzelnen Baum umfasst. Diese Frage soll nunmehr nach den oben dargestellten steuerlichen und forstwissenschaftlichen Kriterien untersucht werden.

1. Der einzelne Baum als Wirtschaftsgut

Der einzelne Baum ist selbständig nutzbar, und zwar als Produktionsmittel und nach seinem Einschlag als Produkt.[89]) Jeder Baum ist zunächst einmal Produktionsmittel, da nur an einem lebenden Baum Zuwachs erfolgen kann. Quantität und Qualität des Zuwachses des einzelnen Baumes sind Inhalt forstwirtschaftlicher Überlegungen und können einzelbaumweise gesteuert werden.[90]) Jeder Baum unterscheidet sich auch als Produkt auf Grund seiner Art (Baumart, Länge, Stärke etc.) und Güte (Form, Astigkeit, Vollholzigkeit, Jahrringsaufbau etc.). Jeder Baum verlangt einen unterschiedlichen Aufwand bei der Pflanzung, Pflege, Ernte und Aufbereitung.[91]) Dies alles könnte dafür sprechen, den einzelnen Baum als Wirtschaftsgut anzusehen, zumal jeder Baum unabhängig von seinem Alter – sobald er eingeschlagen ist – „als Holz" einzeln bewertet werden könnte.

Eine derartige Betrachtung berücksichtigt allerdings zuwenig, dass ein Baum in einem Bestand „lebender Bäume" nicht nur einen Holzwert hat. Der Baum ist vielmehr in das Stützgefüge und die Bestandesstruktur seiner Umgebung eingebunden;[92]) er ist Teil seiner Umgebung, in der er selber vor negativen Witterungseinflüssen (u.a. Schnee und Sturm) geschützt wird und seinerseits seine Umgebung vor solchen Einflüssen schützt. Allein in dieser Verbindung erfüllen Waldbäume (anders als Park- oder Gartenbäume) als geschlossener Pflanzenverband den ihnen zugedachten Nutzungs- und Funktionszusammenhang; ein Baum benötigt den Bestand als ein ihn zum typischen Waldbaum erziehendes Element. Ein forstgerechter Baum mit einer wirtschaftlich nutzbaren Holzausbeute wächst nur in unmittelbarer Umgebung mit anderen Bäumen.[93]) Ein einzelner Waldbaum hat ohne die ihn umgebenden Waldbäume ein „negatives Gepräge" ;[94]) er erscheint für sich allein unvollständig, ist nach seinem äußeren Erscheinungsbild Teil eines Ganzen. Zudem wäre der einzelne Waldbaum im Regelfall für sich allein nicht überlebensfähig: Ein Waldbaum, der „freigestellt" wird, überlebt den nächsten Sturm nicht; auch die nun übermäßige Sonneneinstrahlung würde sehr rasch zu seinem Absterben führen.[95])

In der Praxis ist somit der einzelne Waldbaum nicht „in seiner Einzelheit"[96]) von Bedeutung. Der stehende Baum kann daher bewertungsrechtlich nicht gegenüber dem anderen Baum individualisiert, d.h. abgegrenzt werden. Es wäre falsch, nur den Holzwert des einzelnen Baumes zu sehen, und den darüber hinausgehenden Wert des Baumes als Teil des Bestandesgefüges zu vernachlässigen. Diese Überlegung zeigt, dass der einzelne Baum als Wirtschaftsgut nicht greifbar ist, weil seine Funktion im Bestand sich einer realistischen Bewertung entzieht. Aus dem Grundsatz der selbständigen Bewertbarkeit folgt, dass ein durch Abspaltung entstehendes Wirtschaftsgut (eingeschlagenes Holz) erst dann als solches anzuerkennen ist, wenn es sich zumindest wirtschaftlich bereits verselbständigt (realisiert) hat;[97]) die bloße Abspaltbarkeit ist nach der genannten Entscheidung des Bundesfinanzhofes nicht ausreichend.

Hinzu kommt, dass der einzelne Waldbaum aus betriebswirtschaftlicher Sicht (forstliches Controlling, buchungstechnische Behandlung) nicht als Planungs- und Bezugseinheit dient.[98])

Sieht man dagegen die Bäume eines Bestandes als waldbauliche und betriebswirtschaftliche Einheit, so ist es nur konsequent, den Bestand als solchen als ein Wirtschaftsgut zu behandeln. Die ebenfalls vertretene Auffassung, unter Anerkennung des einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhangs[99]) dennoch den einzelnen Waldbaum als Wirtschaftsgut ansehen und nur aus Gründen der Praktikabilität die Bäume einer bestimmten Einheit als Wirtschaftsgut zusammenzufassen,[100]) scheint diesen Zusammenhang nicht

86) Das Bewertungsrecht, das Grund und Boden und Aufwuchs als wirtschaftliche Einheit auffasst (vgl. §§ 140 Abs. 1, 33 ff. BewG) ist insoweit einkommensteuerrechtlich unmaßgeblich. Das zeigt sich auch daran, dass § 6b EStG begrifflich ebenfalls zwischen Grund und Boden sowie Aufwuchs trennt (vgl. BFH, BStBl II 1987, 670).

87) Vgl. RFH, RStBl 1930,213; RFH, RStBl 1930, 214; RFH, RStBl 1930, 217; BFH, BStBl III 1960, 306; BFH, BStBl III 1961, 398; BFH, BStBl III 1963, 357; BFH, BStBl II 1995, 779; Blümich/Selder, § 13 EStG Rz. 287; Giere in Felsmann (Fn. 34), B 777; HHR/Wendt, § 6 Anm. 739; Hiller in Lademann, EStG § 13 Anm. 223; S. 61; Kleeberg in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 13 Rz. B 194; Leingärtner/Wendt (Fn. 34), Kap. 44 Rz. 2; Märkle/Hiller (Fn. 34), Rz. 454; Schmidt/Glanegger, EStG, 24. Aufl., § 6 Rz. 307; Schmidt/Seeger, EStG, 24. Aufl., § 13 Rz. 98; Graf Finckenstein (Fn. 34), S. 61; Schäfer, INF 1983, 125. Auch in der Waldbewertung erfolgt eine getrennte Betrachtung, vgl. Waldwertermittlungsrichtlinien 2000, Abschn. 3. 1.

88) Vgl. BFH, BStBl II 1992, 893.

89) Vgl. Kleeberg in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 13 Rz. B 195.

90) Vgl. z.B. Mosandl/Knoke, Produktion von Fichtenqualitätsholz durch Astung, AFZ-DerWald 2002, S.120; Knoke/Peter, Zum optimalen Zieldurchmesser bei fluktuierendem Holzpreis – eine Studie am Beispiel von Kiefern-Überhältern, AFJZ, 173. Jg., S.21.

91) Vgl. Kleeberg in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 13 Rz. B 195.

92) Vgl. Kurth, Forsteinrichtung, Berlin 1993, S. 59.

93) Vgl. FG Nürnberg, EFG 1983, 1593.

94) Vgl. BFH, BStBl II 1996, 542.

95) Vgl. Burschel/Huss (Fn. 65), S. 410.

96) Vgl. BFH, BStBl II 1996, 542.

97) Vgl. BFH, BStBl II 2000, 632.

98) Vgl. Kleeberg in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 13 EStG Rz. B 196.

99) Vgl. Kleeberg in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 13 EStG Rz. B 195.

100) So Kleeberg in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 13 EStG Rz. B 196.

ausreichend zu berücksichtigen[101]). Denn ein einheitlicher Nutzungs- und Funktionszusammenhang berechtigt nach Auffassung des Bundesfinanzhofes nicht dazu, mehrere eigenständige Gegenstände im Sinne einer „Zweckeinheit" zu einem einheitlichen Wirtschaftsgut zusammenzufassen[102]). Auch ein möglicher Hinweis auf den hinter § 240 Abs. 3 HGB stehenden Rechtsgedanken vermag eine Zusammenfassung nicht zu rechtfertigen, da diese Vorschrift gerade eine im Wesentlichen gleichbleibende Anzahl von Wirtschaftsgütern voraussetzt, deren Wert nur geringen Veränderungen unterliegt. Demgegenüber vermindert sich die Anzahl der Bäume eines Bestandes im Laufe des Entwicklungszyklus stark, während ihr Wert nicht unwesentlich steigt.

2. Der gesamte Waldbestand des Betriebes als Wirtschaftsgut

Das Wirtschaftsgut „stehendes Holz" umfasst andererseits aber auch nicht den gesamten Waldbestand eines Betriebes. Dies wird zwar zum Teil unter Hinweis auf die Aussagen der Waldreinertragslehre angenommen.[103]) Diese Argumentation ist jedoch für steuerliche Zwecke ohne eigene Aussagekraft, da die Waldreinertragsmodelle lediglich Spezialfälle der Bodenreinertragskalkulationen darstellen[104]).

Ausgangspunkt beider Lehren ist der gesamte Waldbestand eines Betriebes; Untergliederungen dieser Einheit spielen bei diesen Überlegungen keine entscheidende Rolle. Bedingt durch ihre Zielsetzung enthalten beide Lehren keine Aussage zu der Frage, ob der gesamte Waldbestand eines Betriebes, der einzelne Baum oder die Bäume einer bestimmten Einheit ein Wirtschaftsgut in einkommensteuerrechtlichem Sinn darstellen.[105]) Dies kann lediglich nach der Verkehrsauffassung beurteilt werden; hierbei spielen insbesondere Gesichtspunkte des Waldbaus und der Forstplanung eine Rolle.

Nach dem steuerrechtlich maßgeblichen Grundsatz der Einzelbewertung (§ 6 Abs. 1 EStG) sind Gegenstände nur dann nicht einzeln zu bewerten, wenn sie mit einer anderen Sache derart verbunden sind, dass sie nach der Verkehrsauffassung eine Einheit bilden.[106]) Das ist bei dem gesamten Waldbestand des Betriebs nicht der Fall. Denn die Forstplanung geht von kleineren Einheiten (Distrikt, Abteilung, Unterabteilung, Bestand) aus; waldbaulich wird auf Ebene der Bestände gedacht, geplant und gearbeitet und auch betriebswirtschaftliche Überlegungen orientieren sich an Einzelbeständen.[107]) So wird z.B. ein 50jähriger Kiefernbestand durchforstet und zugleich ein u.U. mehrere Kilometer entfernt liegender, zum selben Betrieb gehörender Buchenjungbestand gepflegt. Beide Maßnahmen stehen in keinerlei funktionalem Zusammenhang. Genauso kann der Einschlag einzelner besonders wertvoller Furniereichen aus einem 200jährigen Eichenbestand unabhängig davon erfolgen, ob auf der unmittelbar angrenzenden Fläche gerade eine Fichtenkultur begründet wird. Ebenso sieht die Waldbewertung die Ermittlung des Verkehrswerts grundsätzlich bestandsweise nach dem Einzelwertverfahren vor.[108])

Würde man auf den gesamten Waldbestand des Betriebes zur inhaltlichen Bestimmung des Wirtschaftsguts „stehendes Holz" abstellen, wäre der Umfang des Wirtschaftsguts von Zufälligkeiten wie z.B. der Größe des Betriebes abhängig, obwohl der von der Rechtsprechung geforderte Funktions- und Nutzungszusammenhang darauf hindeutet, dass eine innere Verknüpfung zwischen den Teilen eines Wirtschaftsgutes gegeben sein soll. Auch wäre es z.B. unter sachlichen Gesichtspunkten nicht gerechtfertigt, den Waldbestand mehrerer räumlich auseinander liegender Betriebsteile der häufig nicht arrondierten Forstbetriebe als ein Wirtschaftsgut zu betrachten, obwohl offenkundig zwischen diesen Waldbeständen kein Funktions- und Nutzungszusammenhang vorhanden ist.

3. Der Bestand als Wirtschaftsgut

Aus diesen Überlegungen heraus kann nur der einzelne Bestand im forstwirtschaftlichen Sinn als das maßgebliche Wirtschaftsgut angesehen werden. Einerseits wird der Bestand als kleinste Einheit eines Waldes dem Grundsatz der Einzelbewertung nach § 6 Abs. 1 EStG gerecht, andererseits kann der einzelne Waldbaum auf Grund des Nutzungs- und Funktionszusammenhangs, in dem er sich befindet, nicht individualisiert werden. Der einzelne Bestand wiederum ist selbständig bewertungsfähig und weist kein negatives Gepräge auf; er steht nämlich nicht in einem Nutzungs- und Funktionszusammenhang zu den umliegenden Beständen, da jedem einzelnen Bestand für sich die erforderliche Stabilität anerzogen wird.[109])

Im Schrifttum wird in diesem Zusammenhang von „dem gesamten forstlichen Aufwuchs eines abgegrenzten Anpflanzungsgebietes"[110]) bzw. von „einem nach objektiven Kriterien abgrenzbaren Baumbestand"[111]) oder von „der gesamten forstlichen Bestockung eines geschlossenen (arrondierten) Waldgebietes"[112]) gesprochen. Als Abgrenzungskriterien werden beispielhaft Holzart, Alter und räumliche Lage genannt. Ob damit der Bestand als kleinste Einheit des Waldes im Sinne der forstlichen Betriebsplanung das Wirtschaftsgut darstellt, bleibt jeweils offen.

Lediglich *Hiller*[113]) wendet sich gegen Abgrenzungskriterien, die „in erster Linie betriebsbedingte Erfor-

---

101) Ebenso Schäfer, INF 1983, 25.
102) Vgl. HHR/Tiedchen, § 5 EStG Anm. 395; BFH, BStBl II 1984, 196; BFH, BStBl II 1991, 187.
103) Buob, INF 2001, 681; Buob, Stbg 1982, 177.
104) Vgl. Möhring, Über ökonomische Kalküle für forstliche Nutzungsentscheidungen, Schriften zu Forstökonomie, Band 7; Frankfurt a.M. 1994, S. 74 ff.
105) Vgl. Möhring/Finkenstein/Ortenburg, Forst und Holz 2002, 725.
106) Vgl. BFH, BStBl II 2000, 628.
107) Vgl. Knoke, Eine Bewertung von Nutzungsstrategien für Buchenbestände (Fagus sylvatica L.) vor dem Hintergrund des Risikos der Farbkernbildung, Forstliche Forschungsberichte Nr. 193, München 2003.
108) Vgl. Waldwertermittlungsrichtlinien 2000, Abschn. 3.1 und 6.
109) Vgl. Burschel/Huss (Fn. 65) , S. 86 ff.; Dengler (Fn. 70), S. 175 ff.
110) Vgl. Hiller in Lademann, EStG, § 13 Anm. 223; S. 61; Märkle/Hiller (Fn. 34), Rz. 454.
111) Vgl. Leingärtner/Wendt (Fn. 34), Kap. 44 Rz. 2; HHR/Wendt § 6 Anm. 739; Schmidt/Seeger, EStG, 24. Aufl., § 13 Rz. 98; Blümich/Selder, § 13 EStG Rz. 288; Mitterpleiniger in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, § 13 EStG Rz 10a; Graf Finckenstein (Fn. 34), S. 61; Bruckmeier/Kleeberg, INF 2005, 620.
112) Vgl. Hiller , INF 2003, 104 u. INF 2005, 745.
113) Vgl. Hiller, INF 2003, 104.

dernisse der Bewirtschaftung widerspiegeln". Ohne den Bestand ausdrücklich anzusprechen, verweist er auf die Unterteilungen des Waldes im Kartenwerk der Forsteinrichtung. Diese seien für die Abgrenzung des Wirtschaftsguts „stehendes Holz" ungeeignet, da sie ohne weiteres abänderbar, im Privatwald uneinheitlich und selbst im öffentlichen Wald nicht ländereinheitlich seien. Außerdem seien die Einheiten der forstlichen Betriebsplanung nicht selbständig marktfähig. Diese Bedenken überzeugen nicht, da die kleinste forstliche Planungseinheit wegen der Langfristigkeit der forstlichen Planung beim Vollzug und der Kontrolle von großer Bedeutung ist. Ohne zwingende Gründe werden die Grenzen der Planungseinheit im Rahmen der Forsteinrichtung möglichst wenig verändert.[114]) Demgegenüber ist die fehlende bundeseinheitliche Definition des Bestandes unbeachtlich. Zum einen ist in der Forstwissenschaft definiert, was unter einem Bestand zu verstehen ist; zum anderen wird jeweils betriebsindividuell in der Forsteinrichtung festgelegt, welchen Umfang ein bestimmter Bestand hat; schließlich ergeben sich Umfang und Größe eines Bestandes für jeden geübten Forstwirt ersichtlich aus den natürlichen Gegebenheiten.[115]). Die weitere Begründung *Hillers*, die forstwirtschaftlichen Planungseinheiten (Distrikt, Abteilung, Unterabteilung, Bestand) seien nicht marktfähig, überzeugen schon deshalb nicht, weil die selbständige Marktfähigkeit gerade kein Abgrenzungskriterium für ein Wirtschaftsgut darstellt.[116])

Der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs und des Bundesfinanzhofs kann nicht eindeutig entnommen werden, welche geschlossene Waldfläche der Abgrenzung des Wirtschaftsgutes „stehendes Holz" zu Grunde zu legen ist. Auch die Rechtsprechung des BFH zum Begriff der Sachgesamtheit – auch als „einheitliches Ganzes" bezeichnet – führt in diesem Zusammenhang nicht weiter.[117]) Nach ihr ist ein Wirtschaftsgut keiner selbständigen Nutzung fähig, wenn es mit einem anderen Wirtschaftsgut derart verbunden ist, dass es nur zusammen mit jenem anderen Wirtschaftsgut genutzt werden kann und sich als dessen Teil darstellt. Dahinter steht die Zielrichtung, den Begriff der „selbständigen Nutzungsfähigkeit" bei der Auslegung von § 6 Abs. 2 EStG einzuengen; es soll vermieden werden, durch geschickte Manipulationen Gegenstände in ihre technischen Einzelheiten zu zerlegen und so eine Atomisierung des Begriffs „Wirtschaftsgut" zu erreichen. Jedoch wird dabei vorausgesetzt, dass ein Wirtschaftsgut vorliegt, dem lediglich die selbständige Nutzungsfähigkeit fehlt. Nach der hier vertretenen Auffassung stellt der einzelne Waldbaum gerade kein Wirtschaftsgut dar; die Summe der Waldbäume kann daher keine Sachgesamtheit i.S. der Rechtsprechung des BFH bilden.

In seiner Entscheidung vom 30. 11. 1978 hat der Bundesfinanzhof eine Rebanlage als einheitliches Ganzes behandelt, da die einzelnen Rebstöcke nur als einheitliches Ganzes in Erscheinung träten, in dessen Nutzungs- und Funktionszusammenhang sie unauflöslich eingeordnet seien.[118]) Außerhalb dieser Einheit seien die Rebstöcke einer selbständigen betrieblichen Nutzung nicht mehr fähig. Die einzelnen Rebstöcke seien nach ihrer Einpflanzung mit dem für die Rebanlage vorbereiteten Gelände (Boden, Stützen, u.ä.) und damit zueinander auf Dauer und fest verbunden.

Auch wenn diese Entscheidung zu einem anderen Sachverhalt ergangen ist, sind ihre Grundsätze auf den Bestand von Waldbäumen durchaus übertragbar. Werden Forstpflanzen im Rahmen einer Kulturbegründung in den Boden gepflanzt, so treten sie – ähnlich einer Rebanlage – zusammen mit den übrigen Pflanzen der Kultur nur als einheitliches Ganzes in Erscheinung, in dessen Nutzungs- und Funktionszusammenhang sie unauflöslich eingeordnet sind.[119]) Außerhalb dieser Einheit sind die Forstpflanzen einer selbständigen betrieblichen Nutzung nicht mehr fähig; die bestimmungsgemäße Nutzung des Baumes setzt nämlich seine Hiebsreife voraus. Die Forstpflanzen sind nach ihrer Einpflanzung fest und auf Dauer mit dem Boden und damit zueinander verbunden. Zwar werden sie, anders als Weinreben oder die Bäume einer Obstbaumplantage, nicht durch Stützen und eine Verdrahtung miteinander verbunden.[120]) Jedoch werden die Bäume in das Stützgefüge und die Bestandsstruktur ihrer Umgebung eingebunden und so vor den negativen Witterungseinflüssen geschützt.[121])

IV. Das „stehende Holz" in der Bilanz

Es stellt sich nun die Frage nach dem Ausweis des „stehenden Holzes" in der Bilanz. Vor allem ist zu überlegen, ob es dem Anlage- oder Umlaufvermögen zuzurechnen ist. Zudem ist die Zuordnung des „stehenden Holzes" zu den abnutzbaren oder nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern zu klären. Diese ist deshalb von Bedeutung, da nur bei abnutzbarem Anlagevermögen eine AfA zulässig ist.[122])

1. Das „stehende Holz" als Anlagevermögen

Nach dem Maßgeblichkeitsprinzip ist die handelsrechtliche Abgrenzung zwischen Anlage- und Umlaufvermögen auch steuerlich anzuwenden.[123]) Anlagevermögen und Umlaufvermögen sind Komplementärbegriffe, die daneben keine weitere Vermögensart dulden, d.h. dass das gesamte Betriebsvermögen entweder dem Anlage- oder dem Umlaufvermögen zuzurechnen ist.[124]) Gemäß § 247 Abs. 2 HGB, der auch für bilanzierende Forstwirte gilt,[125]) sind beim Anlagevermögen nur Gegenstände auszuweisen, die bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen. Sind dagegen Wirtschaftsgüter zur Veräußerung oder zum Verbrauch – also nicht zur dauernden betrieblichen Nutzung – bestimmt, so liegt kein Anlagevermögen vor. „Dauernd" bedeutet allerdings nicht „immer" oder „für alle Zeiten", sondern ist im Sinne von „für

114) Vgl. Kleeberg in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 13, Rz. B 196; Dienstanweisung für die Forsteinrichtung im öffentlichen Wald, GABl. 1986, 361, Rz. 35.
115) Vgl. Kurth, Forsteinrichtung, Berlin 1993, S. 101.
116) Vgl. BFH, BStBl II 1992, 529.
117) Vgl. BFH, BStBl III 1967, S. 59.
118) Vgl. BFH, BStBl II 1979, 281.
119) Vgl. BFH, BStBl II 1979, 281.
120) Vgl. Lohse, Behandlung von Bäumen einer Obstbaumplantage als geringwertige Wirtschaftsgüter, INF 1977, 222.
121) Vgl. Kurth, Forsteinrichtung, Berlin 1993, S. 59.
122) Vgl. Schmidt/Drenseck EStG, 24. Aufl., § 7 Rz. 14.
123) Vgl. § 141 Abs. 1 Satz 2 AO.
124) Vgl. Werndl in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 6 Rz. B 6.
125) Vgl. Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 24. Aufl., § 5 Rz. 30.

eine bestimmte, längere Zeit" zu verstehen;[126]) andernfalls könnten abnutzbare Wirtschaftsgüter schon aus tatsächlichen Gründen nicht zum Anlagevermögen gehören.[127]) Jedoch gilt eine längere Verweildauer als Indiz für das Vorliegen einer Daueranlage.[128]) Auch wenn ein Wirtschaftsgut nach einer länger andauernden betrieblichen Nutzung veräußert wird, liegt Anlagevermögen vor, da das Wirtschaftsgut erst nach Erfüllung der betrieblichen Zweckbestimmung verkauft wird.[129]) Es ist also nicht auf die Absicht der späteren Veräußerung, sondern auf die beabsichtigte dauerhafte Nutzung für betriebliche Zwecke abzustellen.[130]) Bei Mischverwendungen entscheidet die dominierende Art der jeweiligen betrieblichen Funktion zum Bilanzstichtag über die Zugehörigkeit zum Anlage- oder Umlaufvermögen.[131]) Aber auch ein Wechsel zwischen beiden Vermögensarten ist möglich, wenn eine Änderung der Zweckwidmung erfolgt. Die Zuordnung zum Zugangszeitpunkt ist folglich nicht für die Zukunft bindend;[132]) maßgeblich ist die Zweckbestimmung zum Bewertungsstichtag.[133]) Nach Ansicht des Bundesfinanzhofes wird ein bisher zum Anlagevermögen gehörendes Wirtschaftsgut erst dann zum Umlaufvermögen, wenn es seinem bisherigen Wirkungskreis entzogen wird, um es zum Verkauf herzurichten und auszustellen oder einem Händler zu übergeben.[134])

Bei der Zuordnung zum Anlage- bzw. Umlaufvermögen hat die Rechtsprechung im Bereich der Land- und Forstwirtschaft zwischen Wirtschaftsgütern, die einen einmaligen Ertrag durch Verkauf erbringen sollen, und Wirtschaftsgütern, die dem Betrieb auf Dauer zu dienen bestimmt sind, unterschieden. Einen einmaligen Ertrag durch Verkauf bringen einjährige Kulturen, zu denen auch das als stehende Ernte bezeichnete Feldinventar eines Landwirts gezählt wird. Die stehende Ernte wird dem Umlaufvermögen zugerechnet.[135]) Genauso gehören Pflanzen einer Baumschulkultur zum Umlaufvermögen.[136]) Das gilt auch für Tiere, die nach ihrer Fertigstellung zur sofortigen Veräußerung, Verarbeitung oder zum Verbrauch bestimmt sind[137]), z.B. Mastschweine und Fleischhennen.[138]) Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens aus dem Bereich der Landwirtschaft stellen vor allem Dauerkulturen, die einen alljährlichen Ertrag durch Verkauf ihrer Früchte oder Pflanzenteile erbringen, dar. Das sind z.B. Hopfen-, Reb-, Spargel- und Obstbaumplantagen.[139]) Entsprechend gehören z.B. Legehennen und Milchvieh aus dem Bereich des lebenden Inventars zum Anlagevermögen.[140]) Tiere des Anlagevermögens sind sowohl zur Nutzung im Betrieb als auch zur Verwendung als Schlachtvieh bestimmt.[141])

Wie ausgeführt, ist der Bestand das Wirtschaftsgut „stehendes Holz".[142]) Dessen bestimmungsgemäße Nutzung ist vor allem die Holzproduktion. Auch fast alle weiteren Funktionen des Bestandes sind darauf ausgerichtet. Der Bestand beginnt, sobald die einzelnen Bäume zu wachsen beginnen. Während dieser viele Jahre dauernden Zeit dient er der langjährigen betrieblichen Nutzung als Produktionsmittel für den Holzzuwachs. Die beabsichtigte Veräußerung des einzelnen Baumes nach seinem Einschlag tritt daher hinter seine Funktion als Produktionsmittel und Teil des Bestandes zurück. Das unterscheidet den Waldbaum wesentlich vom Mastvieh, das als Umlaufvermögen gilt. Die unterschiedliche Behandlung ist deshalb gerechtfertigt, weil das Mastvieh nach der Aufzucht zur sofortigen Veräußerung bestimmt ist, wohingegen der Bestand schon während des Heranwachsens der Bäume dadurch genutzt wird, dass bei Durchforstungsmaßnahmen verkaufsfähige Sortimente anfallen. Je nach Baumart, Standort, waldbaulicher Behandlung und Umtriebszeit werden nämlich mindestens zwischen ca. 30 und 60 % der Gesamtwuchsleistung eines Bestandes bereits im Rahmen von Durchforstungsmaßnahmen geerntet.[143]) Hinzu kommt, dass es bei der Aufzucht von Masttieren immer um das einzelne Tier geht, das möglichst rasch verkauft werden soll, während es bei der „Aufzucht" eines Bestandes darauf ankommt, ein Wirtschaftsgut zu schaffen, das über lange Zeit genutzt werden kann. Die unterschiedliche Behandlung im Vergleich zur stehenden Ernte – ebenfalls Produktionsmittel und Produkt zugleich – rechtfertigt sich zum Einen aus der dargestellten laufenden Nutzung des Bestandes und zum Anderen aus der unterschiedlichen zeitlichen Dimension des Produktionsprozesses.

Erst bei Einschlag erfolgt eine Änderung der Zweckwidmung. Der Baum wird nun seinem bisherigen Wirkungskreis innerhalb des Bestandes entzogen und durch das Fällen, Entasten sowie Auftrennen in verschiedene verkaufsfertige Sortimente zur Veräußerung hergerichtet. Er zählt daher erst ab dem Zeitpunkt des Einschlags und Aufarbeitens zum Umlaufvermögen[144]). Werden Bäume auf Grund höherer Gewalt vom Grund und Boden getrennt, so fehlt es am Vorgang des Erntens. Die Umqualifizierung zum Umlaufvermögen kann in diesem Fall erst nach der Aufarbeitung des Kalamitätsholzes erfolgen.[145])

Die Regelung in § 6b EStG kann demgegenüber nicht zur Einordnung des „stehenden Holzes" als Anlagevermögen herangezogen werden. Gemäß § 6b Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 EStG kann grundsätzlich bei Aufwuchs – und mithin auch beim „stehenden Holz" – eine Übertragung stiller Reserven vorgenommen werden. Zusätzliche Voraussetzung ist jedoch, dass der Aufwuchs gemäß § 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG zum Anlagever-

126) Vgl. MünchKommHGB – Ballwieser § 247, Rz. 15; BFH, BStBl II, 448.
127) Vgl. Werndl in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 6 Rz. B 12.
128) Vgl. HHR/Stobbe, § 6 EStG Anm. 253; Abschn. 41c Abs. 1 Satz 2 EStR (sechs Jahre reichen aus); in diesem Sinne auch BFH, BStBl II 1971, 51.
129) Vgl. HHR/Stobbe, § 6 Anm. 258.
130) Vgl. BFH, BStBl II 1982, 344.
131) Vgl. Werndl in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 6 Rz. B 14.
132) Vgl. HHR/Stobbe, § 6 Anm. 259.
133) Vgl. Blümich/Ehmcke, § 6 EStG Rz. 704.
134) Vgl. z.B. BFH, BFH/NV 1988, 24.
135) Vgl. BFH, BFH/NV 1998, 1470.
136) Vgl. BFH, BFH/NV 1986, S. 664; Nds. FG, EFG, m.w.N.
137) Vgl. BMF v. 14. 11. 2001, BStBl I 2001, 864, Tz. 29.
138) Vgl. Blümich/Selder, § 13 EStG Rz. 291.
139) Vgl. Blümich/Selder, § 13 EStG Rz. 298.
140) Vgl. BFH, BFH/NV 1985, 36.
141) Vgl. BMF v. 14. 11. 2001, BStBl I 2001, 864, Tz. 22.
142) Vgl. Abschn. 0.
143) Vgl. für Fichte, Kiefer, Buche: Ertragstafel Wiedemann (mäßige Durchforstung), für Eiche Ertragstafel Jüttner (mäßige Durchforstung).
144) So auch Bruckmeier/Kleeberg, INF 2005, 620.
145) Vgl. Giere in Felsmann (Fn. 34), B 784.

mögen gehört. Dies ist wie auch im Fall der anderen Wirtschaftsgüter nach § 6b Abs. 1 Satz 2 EStG kumulativ zu prüfen[146]). § 6b EStG trifft somit keine eigenständige Qualifikation des „stehenden Holzes". Dies zeigt sich auch im Vergleich mit der stehenden Ernte des Landwirts. Obwohl diese unter den Begriff des "Aufwuchses„ fällt, können die Vergünstigungen des § 6b EStG für sie nicht in Anspruch genommen werden, da die stehende Ernte zum Umlaufvermögen zählt[147]).

2. Das „stehende Holz" als abnutzbares Anlagevermögen

Gemäß § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG ist bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt, eine AfA vorzunehmen. Ein Wirtschaftsgut ist abnutzbar, wenn seine Nutzung auf Grund technischer, wirtschaftlicher oder rechtlicher Gründe zeitlich begrenzt ist, wenn also die Nutzungsmöglichkeit ab einem bestimmten Zeitpunkt erschöpft ist.[148]) Die begrenzte Nutzbarkeit und der damit zusammenhängende Werteverzehr ergeben sich u.a. durch Verbrauch, Verschleiß, Ausbeutung, äußere Einflüsse oder technischen Fortschritt.[149]) Es ist zwischen technischer und wirtschaftlicher Abnutzung zu unterscheiden. Technische Abnutzung ist der körperliche Verschleiß eines Wirtschaftsguts. Der wirtschaftlichen Abnutzung kommt meist nur eine untergeordnete Bedeutung unter dem Gesichtspunkt einer Verkürzung der technischen Nutzungsdauer zu, da sie von Tatsachen des modischen Geschmacks, des Veraltens infolge neuer Erfindungen oder dem Wandel des Zeitgeschmacks u.ä. beeinflusst wird.[150])

Nach Auffassung des Bundesfinanzhofs ist eine AfA durch technischen Verschleiß auch dann gerechtfertigt, wenn ein wirtschaftlicher Wertverzehr nicht eintritt oder es sogar zu einem wirtschaftlichen Wertzuwachs kommt.[151]) Es bestehe die Möglichkeit, eine technische oder eine wirtschaftliche AfA unabhängig voneinander geltend zu machen. Eine technische AfA könne angesetzt werden, auch wenn wirtschaftlich kein Wertverzehr eintrete – wie etwa bei Herstellungskosten eines Gebäudes, das in den vergangenen Jahren oft nicht an Wert verloren habe.[152]) Genauso könne eine wirtschaftliche AfA in Anspruch genommen werden, wenn das Wirtschaftsgut technisch kaum abgenutzt sei. Eine Saldierung von technischer Abnutzung und wirtschaftlichem Wertzuwachs sei ausgeschlossen.[153]) Nach § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG seien die Anschaffungs- und Herstellungskosten auf die Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung zu verteilen. Deshalb sei die Nutzungsdauer für jedes Wirtschaftsgut grundsätzlich im Einzelfall zu ermitteln.[154])

Auch jeder Bestand erfährt eine technische Abnutzung, da die Bäume einer natürlichen Alterung unterliegen und irgendwann absterben. Auch wenn dieser Prozess sehr lange dauern kann, so ist der Bestand doch letztlich abnutzbar und unterliegt einem Werteverzehr. Neben quantitativen Veränderungen durch eine gegen Ende der Umtriebszeit sinkende Holzmenge begründen auch andere Einflüsse die Abnutzbarkeit. So entstehen mit Überschreiten eines gewissen Alters negative qualitative Veränderungen des Holzes. Besonders betroffen davon ist die Baumart Buche. Durch Bildung eines Farbkerns wird der Wert des Holzes beträchtlich vermindert.[155]) Eine verstärkte Bildung des Farbkerns lässt sich regelmäßig ab einem Alter von etwa 100 bis 120 Jahren beobachten.[156])

In diesem Zusammenhang muss klar zwischen technischer und wirtschaftlicher AfA unterschieden werden. Der Ansatz der technischen AfA ist damit zu begründen, dass der Bestand von seiner Entstehung an nur über eine zeitlich begrenzte Leistungsfähigkeit hinsichtlich der Holzproduktion verfügt; unter forstlichen Aspekten entspricht die Leistungsfähigkeit des Bestandes übrigens der Gesamtwuchsleistung laut den forstlichen Ertragstafeln.

Eine Argumentation dahingehend, dass der Bestand laufenden Zuwachs produziert und damit nicht abschreibungsfähig sei, würde hingegen zum einen die Selbständigkeit von technischer und wirtschaftlicher AfA vermischen, da Wertaspekte nur bei der wirtschaftlichen AfA Berücksichtigung finden dürfen, und zum anderen gegen das Verbot der Bilanzierung des Zuwaches verstoßen.

Rechtsprechung und Schrifttum haben sich dagegen mehrheitlich dafür ausgesprochen, das Wirtschaftsgut „stehendes Holz" dem nicht abnutzbaren Anlagevermögen zuzurechnen. Die Formulierung des Reichsfinanzhofs, dass „Absetzungen wegen Abnutzung zulässig seien",[157]) lässt anklingen, dass der RFH es möglicherweise dem abnutzbaren Anlagevermögen zurechnen wollte. Demgegenüber sieht der Bundesfinanzhof das „stehende Holz" als nicht abnutzbares Wirtschaftsgut des Anlagevermögens an.[158]) Eine Begründung für ihre jeweilige Entscheidung liefern weder RFH noch BFH. Das Schrifttum hat sich fast einhellig dem BFH angeschlossen, wobei allerdings eine detaillierte Begründung ebenfalls fehlt.[159])

Lediglich *Kleeberg* lässt offen, ob es sich beim „stehenden Holz" um ein abnutzbares oder nicht abnutz-

146) Vgl. Schmidt/Glanegger, EStG, 24. Aufl., § 6b Rz. 13.
147) Vgl. Schmidt/Glanegger, EStG, 24. Aufl., § 6b Rz. 13.
148) Vgl. § 253 Abs. 2 HGB; BFH, BStBl II 1990, 50 m.w.N.
149) Vgl. HHR/Stobbe, § 6 EStG Anm. 266.
150) Vgl. HHR/Nolde, § 7 EStG Anm. 175.
151) Vgl. BFH, BStBl II 1986, 355; BFH, BStBl II 2001, 195.
152) Vgl. BFH, BStBl II 1978, 164.
153) Vgl. BFH, BStBl II 1986, 355; BFH, BStBl II 2001, S. 195.
154) Vgl. BFH, BStBl II 1998, 59.
155) Vgl. Dengler (Fn. 82), S. 176.
156) Vgl. Knoke, Eine Bewertung von Nutzungsstrategien für Buchenbestände (Fagus sylvatica L.) vor dem Hintergrund des Risikos der Farbkernbildung, Forstliche Forschungsberichte Nr. 193, München 2003, S17.
157) Vgl. RFH, RStBl 1930, 213.
158) Vgl. BFH, BStBl III 1963, 357.
159) Vgl. Blümich/Selder, § 13 EStG Rz. 287; Giere in Felsmann (Fn. 34), B 777; Gossert/Halbig in Korn, EStG, § 13 Rz. 43; HHR/Gmach, § 13 EStG Anm. 224; HHR/Wendt, § 6 EStG Anm. 739; Hiller in Lademann, EStG, § 13 Anm. 223; Leingärtner/Wendt (Fn. 34), Kap. 44 Rz. 2; Märkle/Hiller (Fn. 34), Rz. 454; Mitterpleiniger in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, § 13 EStG Rz 10a; Buob, Die einkommensteuerliche Behandlung der Bestockung, StBp 1965, 37; Held, Nochmals: Die Abschreibung auf das stehende Holz, StBp 1964, 301; Hiller, INF 2003, 104; Graf Finckenstein (Fn. 34), S. 61; Märkle/Hiller, Einkommensteuerliche Privilegien der Forstwirtschaft, INF 1983, 1; Schäfer, INF 1983, 25.

bares Wirtschaftsgut handelt:[160]) Diese Frage könne dahingestellt bleiben, da sein Vorschlag, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des „stehenden Holzes" bei Holzabgang mit den Holzerlösen zu verrechnen[161]), unabhängig davon gelte, ob es sich um die Summe nicht abnutzbarer oder abnutzbarer Wirtschaftsgüter handle. Erkennbar tendiert er aber zum abnutzbaren Anlagevermögen, wenn er ausführt, „der Wald sei kein immerwährendes, einheitliches Wirtschaftsgut im Sinne des Einkommensteuerrechts".[162])

Gemäß § 7 Abs. 1 Satz 2 EStG bemisst sich die Absetzung nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts. Die technische Abnutzung ist im Regelfall maßgeblich für die Bemessung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer.[163]) Die Nutzungsdauer beginnt regelmäßig mit der Anschaffung oder Herstellung. Zeitpunkt der Herstellung ist derjenige der Fertigstellung.[164]) Ein Wirtschaftsgut ist fertiggestellt, wenn es bestimmungsgemäß genutzt werden kann.[165])

Nach diesen Grundsätzen ist das Wirtschaftsgut „stehendes Holz" – definiert als Bestand – fertiggestellt, wenn der Bestand mit der Holzproduktion beginnt. Dies ist der Fall, sobald der Bestand nach seiner Begründung als „gesichert" angesehen werden kann. Nicht jede Kultur, die gepflanzt ist, überlebt; in den Anfangsjahren ist sie durch biotische und abiotische Schadfaktoren gefährdet.[166]) Erst wenn die Kultur ohne weitere waldbauliche Pflegemaßnahmen bestehen kann, hat sie sich etabliert und ist zum Produktionsmittel geworden. Das wird nach ca. fünf Jahren nach Anlage der Kultur eintreten. Bei dieser Betrachtung wird der Bestand als Produktionsfaktor verstanden; er ist nicht Produkt. Produkt ist erst das eingeschlagene Holz. Dies steht im Einklang mit der Zuordnung des Bestands zum Anlagevermögen, wogegen erst das eingeschlagene Holz Umlaufvermögen ist.

Nicht einfach ist es, den Abschreibungszeitraum zu bestimmen. Dieser bemisst sich bei Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer. Das ist der Zeitraum, in dem das Wirtschaftsgut unter Berücksichtigung der Verhältnisse seines Einsatzes im Betrieb verwendet oder genutzt werden kann. Man unterscheidet zwischen technischer Nutzungsdauer (Zeitraum bis zum körperlichen Verschleiß des Wirtschaftsgutes) und wirtschaftlicher Nutzungsdauer (Zeitraum, in dem das Wirtschaftsgut rentabel genutzt werden kann).[167])

Bei Beständen ist als Abschreibungszeitraum auf die wirtschaftliche Nutzungsdauer abzustellen, da es betriebswirtschaftlich keinen Sinn macht, mit der Endnutzung bis zum natürlichen Ende der Bäume zu warten. Die wirtschaftliche Nutzungsdauer dürfte daher im Regelfall der Umtriebszeit, d.h. der geplanten Nutzungsdauer des Bestands, die im Rahmen der Forsteinrichtung festgelegt wird, entsprechen.

§ 7 Abs. 1 EStG sieht vor, dass die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichmäßig auf die Gesamtdauer der Nutzung zu verteilen sind. Gemäß § 7 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 4 EStG ist die Abschreibung vorzunehmen. Es besteht somit eine Pflicht zur Absetzung.

Das Abschreibungsvolumen umfasst die vollen Anschaffungs- und Herstellungskosten. Eine Kürzung des Abschreibungsvolumens nach den Grundsätzen zur Berücksichtigung eines "Schrottwerts„ bzw. allgemein des nach Ende der Nutzungsdauer noch erzielbaren Verkaufserlöses kommt in diesem Zusammenhang nicht in Betracht, da bei zutreffender Betrachtung ein solcher Verkaufserlös nicht erzielbar ist. Der BFH nimmt in ständiger, jedoch häufig kritisierter[168]) Rechtsprechung an, dass bei der Bemessung der Abschreibungsbemessungsgrundlage ein am Ende der Nutzungsdauer erzielbarer Veräußerungserlös von den Anschaffungs- und Herstellungskosten abzusetzen ist und damit die Abschreibungsbemessungsgrundlage mindert, wenn der Veräußerungserlös im Verhältnis zu den Anschaffungskosten erheblich ist[169]). Diese Grundsätze kommen insbesondere auch bei der Abschreibung von Milchkühen zur Anwendung, bei denen der Schlachtwert die Abschreibungsbemessungsgrundlage vermindert[170]). In Abgrenzung zu dem entschiedenen Fall handelt es sich zwar beim "stehenden Holz„ um abnutzbares Anlagevermögen. Jedoch kann bei ihm am Ende der Nutzungsdauer kein Veräußerungserlös entstehen, da als Wirtschaftgut der Bestand anzusehen ist; dieser wird als solcher nie veräußert, sondern bleibt bis zu seiner Auflösung mit allen seinen Funktionen vorhanden. Im Rahmen der Nutzung des Bestandes kommt es nur zu einer Veräußerung einzelner Stämme, die als Produkt des Bestandes anzusehen und damit eher mit der Milch als mit der Milchkuh zu vergleichen sind. Mit Veräußerung des letzten Holzes eines Bestands hört dieser auf, als forstwirtschaftliche Einheit zu existieren. Es kommt somit nie zu einer Veräußerung des bilanzierten Wirtschaftsguts "stehendes Holz„, sondern nur zur laufenden Veräußerung des von ihm produzierten Holzes, das mit Einschlag zu einem selbständigen Wirtschaftsgut des Umlaufvermögens wird.

Die Berücksichtigung eines Veräußerungserlöses wäre zudem mit unzumutbaren Prognoseunsicherheiten behaftet. Abgesehen von der Schwierigkeit, den relevanten Zeitpunkt für die Ermittlung des Veräußerungserlöses festzulegen, können weder die Menge noch der Preis des noch verkaufsfähigen Holzes verlässlich bestimmt werden. Allein aufgrund der zeitlichen Dimension der Nutzungsdauer ist es unmöglich, eine zutreffende Aussage über die Preisstruktur des Holzmarkts in 100 Jahren zu treffen.

Als Ergebnis kann daher festgehalten werden, dass die Herstellungskosten einer Kultur bzw. die Anschaffungskosten eines Bestandes auf die voraussichtliche Umtriebszeit des durch die Kultur begründeten Bestandes bzw. auf die voraussichtliche restli-

160) Vgl. Kleeberg in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 13 Rz. B 194.
161) Bruckmeier/Kleeberg, INF 2005, 620.
162) Kleeberg in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 13 Rz. B 195.
163) Vgl. HHR/Nolde, § 7 EStG Anm. 175.
164) Vgl. § 9a EStDV; Abschn. 44 Abs. 1 Satz 5 EStR; HHR/Nolde, § 7 EStG Anm. 160.
165) Vgl. HHR/Stobbe, § 6 EStG Anm. 276.
166) Vgl. Abschn. 0.
167) Vgl. Schmidt/Drenseck, EStG, 24. Aufl., § 7 Rz. 80.
168) Herrmann/Heuer/Raupach, § 7 EStG Rz. 155; Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, § 7 EStG Rz. 146.
169) BFH, BStBl II 1968, 268; BFH, BStBl II 1971, 800.
170) BFH, BStBl II 1999, 14; BFH, BStBl II 1993, 284.

che Umtriebszeit des erworbenen Bestandes zu verteilen sind.

E. Auswirkungen von Veränderungen beim „stehenden Holz" auf die Bilanz

I. Darstellung des Holzzuwachses in der Bilanz

1. Kulturbegründung

Die ständige Rechtsprechung behandelt seit der Entscheidung des Reichsfinanzhofs vom 11. 12. 1929[171]) Wiederaufforstungskosten als sofort abzugsfähigen Betriebsaufwand. Zur Begründung verwies der RFH darauf, dass es nicht angehe, junge Kulturen als besondere Wirtschaftsgüter zu aktivieren, wenn die Bewertung des Grund und Bodens und des „stehenden Holzes" unterbliebe.[172]) Aufwendungen für die Wiederanpflanzung von Waldbeständen seien genauso zu behandeln wie die Bestellung abgeernteter Felder. Dass Pflanzung- und Erntezeit in der Forstwirtschaft weit länger auseinander lägen als in der Landwirtschaft, begründe keine Verschiedenheit in der Behandlung der Bewirtschaftungskosten. Die Wiederaufforstung bezwecke lediglich, den Waldboden instandzusetzen, erneut Bodenerzeugnisse (Holz) hervorzubringen; die Ausgaben für die Wiederaufforstung stellten daher Aufwendungen zur Erzielung von Einkünften und somit Betriebsausgaben dar.

Der Bundesfinanzhof ist dieser Argumentation gefolgt, wenn er ausführt, dass „Wiederaufforstungskosten im Allgemeinen laufenden Aufwand darstellten, weil sie im Rahmen eines bestehenden forstwirtschaftlichen Betriebes regelmäßig wiederkehrten". Er betont allerdings, dass er unter Umständen einen anderen Standpunkt einnehmen würde, wenn die Wiederaufforstungskosten ein erhebliches Ausmaß annähmen.[173]) Im selben Urteil weist der BFH darauf hin, dass unter Beachtung der besonderen Verhältnisse in einem Forstbetrieb sogar von einer Aktivierung von Erstaufforstungskosten Abstand genommen werden dürfe; diese dürften sofort als Betriebsausgaben berücksichtigt werden, wenn der Forstwirt innerhalb seines Betriebes bisher anderweitig genutzte Flächen im Rahmen seines Wirtschaftsplanes erstmalig aufforste und dies nicht zu einer erheblichen Vermehrung des Waldbestandes führe. Dabei sei das gesamte Aufforstungsprogramm zu berücksichtigen, soweit es in einem Zuge, wenn auch über mehrere Wirtschaftjahre verteilt, durchgeführt werde.

Wie oben ausgeführt, folgen weite Teile der Literatur dieser Auffassung,[174]) ebenso auch die Finanzverwaltung.[175]) Abweichend davon befürworten *Buob* und *Kleeberg* die ausnahmslose Zulassung des Sofortabzugs. *Buob* lehnt eine Aktivierungspflicht als „Rückfall in die Bodenreinertragslehre" ab.[176]) *Kleeberg* spricht sich gegen eine kasuistische Aktivierungspflicht aus und hält einen ausnahmslosen Sofortabzug für sachlich gerechtfertigt, da der Sofortabzug eine gleichartige Behandlung aller Forstbetriebe sicherstelle. Zudem entstünden große Wiederaufforstungsflächen in der Regel nur durch Naturkatastrophen. Führe der Forstwirt dann zeitlich und räumlich massiert die Wiederaufforstung durch, sei eine Aktivierung des Aufwands gerade in solchen Fällen unbillig und sachlich nicht gerechtfertigt.[177])

Giere macht in diesem Zusammenhang auf eine Widersprüchlichkeit in der Rechtsprechung aufmerksam: Auf der einen Seite werde im Fall der Veräußerung oder des Einschlags wesentlicher Teile eines Waldbestandes der anteilige Buchwert des „stehenden Holzes" gewinnmindernd berücksichtigt. Daraus lasse sich schließen, dass weder der einzelne Stamm noch der gesamte Waldbestand des Forstbetriebs das Wirtschaftsgut bilde. Auf der anderen Seite seien Wiederaufforstungskosten im Allgemeinen sofort abzugsfähige Betriebsausgaben. Das spreche wiederum für die Zusammenfassung des gesamten Holzbestandes zu einem Wirtschaftsgut, bei dem eine teilweise Wiederaufforstung nur eine „Reparatur" sei.[178])

Auf Grund der oben dargestellten forstlichen Besonderheiten muss jedoch zwingend der Bestand als Wirtschaftsgut betrachtet werden. Wird ein Altbestand verjüngt, so entsteht ein neuer Bestand, der wieder die Merkmale eines Wirtschaftsguts aufweist.[179]) Auch im Rahmen der Erstaufforstung entsteht ein neues Wirtschaftsgut. Eine Differenzierung zwischen Erst- und Wiederaufforstung ist also nicht begründet. Da der Forstwirt den neuen Bestand begründet, ist der Bestand gemäß § 255 Abs. 2 HGB i.V.m. § 141 Abs. 1 Satz 2 AO mit den Herstellungskosten zu bilanzieren. Steuerrechtlich bilden die Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts alle Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Wirtschaftsguts, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen.[180]) Dazu gehören die Materialkosten einschließlich der notwendigen Materialgemeinkosten, die Fertigungskosten, insbesondere Fertigungslöhne, einschließlich der notwendigen Fertigungsgemeinkosten, die Sonderkosten der Fertigung und der Wertverzehr von Anlagevermögen, soweit er durch die Herstellung des Wirtschaftsguts veranlasst ist. Aufforstungskosten umfassen also alle Kosten, die bis zum Zeitpunkt der Fertigstellung anfallen. Zeitpunkt der Fertigstellung ist der Zeitpunkt, wenn die Kultur „gesichert" ist,[181]) d.h. eine ausreichend große Anzahl dem Verjüngungsziel entsprechender Pflanzen nicht mehr akut vom Absterben bedroht ist. Aktivierungspflichtig sind somit die Materialkosten der Pflanzen, die Löhne für das Einsetzen und die Befestigung der Pflanzen im Boden sowie etwaige Sonderkosten, die z.B. für die Vorbereitung der Kulturfläche, Düngung,

171) Vgl. RFH, RStBl 1930, 214.
172) Vgl. RFH, RStBl 1943, 346.
173) Vgl. BFH, BStBl III 1963, 357.
174) Vgl. HHR/Wendt, § 6 EStG Anm. 739 f.; Hiller in Lademann, EStG, § 13 Anm. 226; Märkle/Hiller (Fn. 34), Rz. 456; Schäfer, INF 1983, 125.
175) Vgl. Abschn. 212 Abs. 1 Satz 4 EStR; OFD Hannover vom 27. 4. 1989, DStR 1989, 681; FinMin Nordrhein-Westfalen, Schreiben v. 5. 3. 1990, DStR 1990, 214; FinMin Bayern, Schreiben v. 16. 3. 1990, DStR 1990, 317.
176) Vgl. Buob, INF 2001, 681.
177) Vgl. Kleeberg in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 13 Rz. B 201.
178) Vgl. Giere in Felsmann (Fn. 34), B 778.
179) Vgl. Blümich/Selder, § 13 EStG Rz. 288; Giere in Felsmann (Fn. 34), B 447; Schmidt/Seeger, EStG, 24. Aufl., § 13 Rz. 98; Leingärtner/Wendt (Fn. 34), Kap. 44 Rz. 14.
180) Vgl. Abschn. 33 Abs. 1 EStR.
181) Vgl. Waldwertermittlungsrichtlinien 2000 – WaldR2000; Abschn. 6. 2.2.

Nachbesserung oder Kulturpflege anfallen.[182]) Nachaufforstungskosten stellen demgegenüber Erhaltungsaufwand dar.[183])

Im hier dargestellten Zusammenhang ist schließlich von Bedeutung, ob eine Jungbestandspflege zu nachträglichen Herstellungskosten oder zu Erhaltungsaufwand führt, der im Jahr des Abflusses als Betriebsausgabe abziehbar ist.[184]) Die begriffliche Unterscheidung zwischen Herstellungs- und Erhaltungsaufwand ist zwar fließend.[185]) Erhaltungsaufwand stellen aber jedenfalls diejenigen Aufwendungen dar, durch die ein bereits hergestelltes Wirtschaftsgut zwar verändert, aber weder erweitert noch über seinen ursprünglichen Zustand hinaus wesentlich verbessert wird. Das gilt insbesondere für Aufwendungen, die lediglich dazu dienen, die Nutzungsfähigkeit des Wirtschaftsguts zu erhalten.[186])

Zum Zeitpunkt einer Jungbestandspflege gilt ein Bestand – wie oben ausgeführt – als bereits hergestellt. Fraglich ist, ob das Wirtschaftsgut „Bestand" durch die Jungbestandspflege über seinen ursprünglichen Zustand hinaus wesentlich verbessert wird. Die Nutzungsfähigkeit des Bestandes hängt wesentlich von den in ihm wachsenden Baumarten und deren Qualität ab. Drohen unerwünschte Baumarten auf Grund ihrer Wuchsdynamik das Bestandesziel zu verhindern, so ist ihre Entfernung notwendig. Dasselbe gilt für Bäume, die auf Grund ihrer physischen Überlegenheit durch ihre Beastung besser geformte Bestandsmitglieder in ihrer Entwicklung behindern. Eine Entnahme dieser Bäume im Zuge einer Jungbestandspflege betrifft den ganzen Bestand. Durch sie werden der Bestand in seinem ordnungsgemäßen Zustand erhalten und seine Nutzungsfähigkeit bewahrt. Der damit verbundene Aufwand ist somit Erhaltungsaufwand.[187])

Der Qualifizierung der Kosten einer Jungbestandspflege als Erhaltungsaufwand steht nicht entgegen, dass im Rahmen dieser Tätigkeit eine z.T. erhebliche Stammzahlreduktion erfolgt, um die Bestandsstabilität zu verbessern. Das Wesen des Bestandes ändert sich durch diese Maßnahmen nämlich nicht. Wie die Stabilität eines Gebäudes von seinem Fundament abhängt, so hängt die Stabilität eines Bestandes von den Wurzeln seiner Bäume ab. Stehen die Bäume derart dicht, dass sie sich gegenseitig in ihrem Wurzelwachstum behindern, so kann ein weiteres Wurzelwachstum nur durch die Entnahme konkurrierender Bäume ermöglicht werden.[188]) Bilden die einzelnen Bäume kein ausreichendes Wurzelgeflecht aus, so wird der Bestand mit zunehmendem Alter auf Grund der wachsenden Höhe der Bäume zunehmend instabil. Die Jungbestandspflege ist also einer Sicherung der Standfestigkeit eines Gebäudes vergleichbar, bei der die Verstärkung oder Ausbesserung der Fundamente durchgeführt wird. Durch die Verbesserung der Fundamente wird jedoch nicht die Wesensart eines Gebäudes verändert. Nach Ansicht des BFH handelt es sich daher bei den Aufwendungen zur Verstärkung eines Fundaments um Erhaltungsaufwand.[189])

Anders verhält es sich bei der Astung eines Bestandes. Im Holzertrag ist rein quantitativ kein Unterschied zwischen einem geasteten und einem ungeasteten Bestand feststellbar. Qualitativ aber erfährt ein Bestand geasteter Bäume dadurch jedoch eine erhebliche Wertsteigerung, die eine wesentliche Verbesserung über den ursprünglichen Zustand hinaus begründet. Aufwendungen für die Astung können daher als aktivierungspflichtige nachträgliche Herstellungskosten betrachtet werden.

2. Laufender Zuwachs

„Stehendes Holz" unterliegt einem natürlichen Mengenzuwachs und damit auch einem Wertzuwachs.[190]) Jedoch kann dieser Mengen- und Wertzuwachs nicht kontinuierlich genutzt werden; er wird erst akkumuliert im Zuge des Einschlags realisiert. Der Zeitpunkt des Zuwachses und der Realisationszeitpunkt liegen daher in der Regel viele Jahre auseinander.

Wie schon dargestellt, enthielt § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 4 EStG hinsichtlich des Zuwachses des stehenden Holzes das Wahlrecht, den Wert des Zuwachses dennoch zu aktivieren. Dieses Wahlrecht wurde durch das Steuerentlastungsgesetz 1999[191]) ersatzlos beseitigt. Daher verstößt nunmehr der Ausweis des jährlichen Holzzuwachses gegen das Verbot des Ausweises eines höheren Teilwerts. Würde der jährliche Holzzuwachs in der Bilanz angesetzt, würden noch nicht realisierte Gewinne ausgewiesen. Ein solches Vorgehen wäre nicht mit dem Realisationsprinzip vereinbar, das gemäß § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB i.V.m. § 141 Abs. 1 Satz 2 AO auch für buchführende Forstwirte gilt.

II. Darstellung des Holzabgangs in der Bilanz

1. Veräußerung des Waldes

Wird ein forstwirtschaftlicher Betrieb oder Teilbetrieb veräußert, so ist der Veräußerungsgewinn gemäß §§ 14, 16 EStG zu ermitteln. Veräußerungsgewinn ist der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Betriebsvermögens übersteigt.[192])

Seit der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs[193]) ist es allgemeine Auffassung,[194]) dass bei der Veräußerung eines Waldes im Ganzen oder in Teilen die für den Wald oder den Waldteil gebildeten Bilanzansätze ergebniswirksam auszubuchen sind. Die Veräußerung von forstwirtschaftlichem Betriebsvermögen müsse zum gleichen Ergebnis führen wie die Veräußerung gewerblichen Betriebsvermögens. Dieser Vorgang unterscheidet sich damit nicht von der bilanziellen Behandlung beim Verkauf anderer Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens.

---

182) Vgl. Leingärtner/Wendt (Fn. 34), Kap. 44 Rz. 12.
183) OFD Hannover vom 27. 4. 1989, DStR 1989, 681.
184) Vgl. Blümich/Ehmcke, § 6 EStG Rz. 522.
185) Vgl. BFH, BStBl III 1966, 324.
186) Vgl. BFH, BStBl II 1993, 41 m.w.N.
187) A.A. Leingärtner/Wendt (Fn. 34), Kap. 44 Rz.13: Laufende Pflege- und Bewirtschaftungskosten sind nachträgliche Herstellungskosten.
188) Bayerisches Staatsministerium für Ernährung, Landwirtschaft und Forsten, Grundsätze zur waldbaulichen Behandlung der Fichte im bayerischen Staatswald, Schreiben vom 15. 4. 1993.
189) Vgl. BFH, BStBl III 1965, 168.
190) Vgl. Giere in Felsmann (Fn. 34), B 777.
191) Vom 19. 12. 1998, BStBl I 1999, 81.
192) Vgl. § 16 Abs. 2 Satz 1 EStG.
193) Vgl. RFH, RStBl 1930, 213.
194) Vgl. BFH, BStBl II 1995, 779.

2. Einschlag oder Kalamitätsnutzung

a) Durchforstung

Bei einer Durchforstung werden einzelne Bäume eingeschlagen; der Bestand als solcher bleibt bestehen. Die Rechtsprechung vertritt seit der Entscheidung des Reichsfinanzhofs vom 11. 12. 1929[195]) die Auffassung, dass das „Herausschlagen einzelner Bäume" nicht zu einer Reduzierung des Aktivpostens „stehendes Holz" in der Bilanz führe.[196]) Zwar hat der Bundesfinanzhof dies so nicht ausdrücklich formuliert; er scheint aber diese Frage nicht anders beantworten zu wollen, wenn er ausführt, dass „Teilflächen abgeholzt" sein müssen, um eine Verrechnung der Kosten für den erworbenen Holzbestand mit den Erlösen anerkennen zu können.[197])

Das Schrifttum hat sich dem überwiegend angeschlossen.[198]) Lediglich *Kleeberg* verweist darauf, dass die steuerliche Gleichbehandlung aller Forstbetriebe eine Verrechnung aktivierter Anschaffungs- oder Herstellungskosten für das „stehende Holz" gebiete[199]). Er hat deshalb Methoden zur Verrechnung der Einschlagsmenge mit dem Holzbestand und damit im Ergebnis zur Reduzierung des Wertansatzes für das Wirtschaftsgut „stehendes Holz" entwickelt. Diese Vorgehensweise ist zwar vom wirtschaftlichen Ergebnis her wünschenswert, dogmatisch aber inkonsequent, da sie letztlich doch wieder auf den einzelnen Baum und dessen Abgang abstellt. Hat man sich jedoch (zutreffend) dafür entschieden, den Bestand als Wirtschaftsgut anzusehen, so müssen die damit verbundenen bilanziellen Konsequenzen folgerichtig gezogen werden. Durch eine reine Durchforstung wird der Bestand im fortwirtschaftlichen Sinn indessen nicht aufgelöst, sondern er existiert fort. Damit kann es nicht zum Abgang eines Wirtschaftsguts kommen. Dem Substanzabgang von unselbständigen Teilen des Wirtschaftsguts „Bestand" ist vielmehr nach allgemeinen Grundsätzen im Rahmen der Abschreibung Rechnung zu tragen. Auch dadurch ist gewährleistet, dass nicht die Grundregel verletzt wird, in der Bilanz einen nicht mehr vorhandenen Wert ausweisen zu dürfen.

Stellt ein Bestand das Wirtschaftsgut „stehendes Holz" dar, ist es nur konsequent, die Frage, ob Durchforstungsmaßnahmen zu einer Buchwertminderung führen, danach zu entscheiden, ob der Buchwert des Bestandes in Folge der Durchforstung überhaupt gesunken ist, also eine außerordentliche Abschreibung (Teilwertabschreibung) zusätzlich zur planmäßigen Abschreibung gerechtfertigt ist.

Eine Teilwertabschreibung ist gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG möglich, wenn sich der Teilwert auf Grund einer voraussichtlich dauerhaften Wertminderung verringert hat. Der Teilwert ist als der Betrag definiert, den ein Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut unter der Annahme der Betriebsfortführung ansetzen würde.[200]) Der Teilwert abnutzbarer Wirtschaftsgüter entspricht – zu den auf die Anschaffung oder Herstellung folgenden Bilanzstichtagen – den um die AfA verminderten Anschaffungs- oder Herstellungskosten.[201]) Eine dauernde Wertminderung liegt vor, wenn der Teilwert während eines erheblichen Teils der Restnutzungsdauer den Wert, der sich bei Berücksichtigung von planmäßigen Abschreibungen ergibt, nicht erreicht,[202]) d.h. wenn der Wert nachhaltig abgesunken erscheint.[203]) Maßgeblich hierfür sind die Verhältnisse am Bewertungsstichtag, wie sie sich dem Steuerpflichtigen bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung darstellen.[204])

Eine Teilwertabschreibung des Bestands könnte also bei einer Durchforstungsmaßnahme nur in Betracht kommen, wenn der künftige Zuwachs des Bestands nicht in den Teilwertansatz einfließen müsste. Das Verbot, den laufenden Zuwachs zu aktivieren, ließe einen solchen Gedankenansatz aufkommen. Jedoch sind dem Teilwertbegriff Bilanzierungsregeln fremd. Untergrenze des Teilwerts ist der Einzelveräußerungspreis, Obergrenze sind die Wiederbeschaffungskosten des Wirtschaftsguts.[205]) Die Frage, wie das Wirtschaftsgut zu bilanzieren ist, spielt dabei keine Rolle. Die frühere Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zu § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 4 EStG a.F. lässt erkennen, dass der BFH den Zuwachs in die Teilwertbetrachtung einbezogen wissen will. [206])

Durchforstungsmaßnahmen führen somit im Regelfall nicht zu einer Teilwertabschreibung, gleicht doch der laufende Zuwachs innerhalb weniger Jahre die entnommene Holzmenge aus.[207]) Das gilt selbst dann, wenn die Durchforstung unmittelbar nach Anschaffung des Bestandes durchgeführt wird. Zwar ist davon auszugehen, dass bei einer nur kleinen Zeitspanne (1 bis 2 Jahre) zwischen Anschaffung und Durchforstung der Zuwachs des Bestandes den Wert der entnommenen Holzmenge nicht kompensieren kann und daher der Teilwert zunächst unter den Buchwert sinkt. Die Minderung des Teilwerts ist jedoch in diesem Fall nicht von Dauer und rechtfertigt daher keinen niedrigeren Wertansatz. Die Möglichkeit des Ansatzes des niedrigeren Teilwerts bei einer voraussichtlich nicht dauernden Wertminderung ist nämlich für nach dem 31. 12. 1998 endende Wirtschaftsjahre steuerrechtlich nicht mehr zulässig; das für frühere Wirtschaftsjahre geltende Recht zum Ansatz des niedrigeren Teilwerts ist damit entfallen.[208]) Damit ist auch eine Teilwertabschreibung bei größeren Einschlägen in einem kurz zuvor angeschafften Wald nicht mehr möglich.[209])

Beispiel:

Ein Fichtenbestand von einem Hektar Größe mit einem Holzvorrat von 200 Efm wird im Jahr 2005 erworben. Der laufende Holzzuwachs beträgt 8 Efm pro Jahr und

195) Vgl. RFH, RStBl 1930, 217.
196) Vgl. Sächsisches FG, EFG 2004, 1593.
197) BFH, BStBl II 1995, 779.
198) Blümich/Selder, § 13 EStG Rz. 290; HHR/Wendt, § 6 EStG Anm. 740; Leingärtner/Wendt (Fn. 34), Kap. 44 Rz. 20; Schmidt/Seeger , EStG, 24. Aufl., § 13 Rz. 98.
199) Kleeberg in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 13 Rz. B 199; Bruckmeier/Kleeberg, INF 2005, 620.
200) Vgl. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG.
201) Schmidt/Glanegger, EStG, 24. Aufl., § 6 Rz. 232.
202) BFH, BStBl II 1975, 294.
203) BFH, BFH/NV 1987, 442.
204) BFH, BStBl II 1975, 294; BMF, BStBl I 2000, 372, Tz. 4.
205) Vgl. Schmidt/Glanegger, EStG, 24. Aufl., § 6 Rz. 226.
206) Gl. A. Giere in Felsmann (Fn. 34), B 781.
207) Vgl. Blümich/Selder, § 13 EStG Rz. 289; Giere in Felsmann (Fn. 34), B 737 e.
208) § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG i.d.F. des StEntlG 1999 ff., BGBl. I 1999, 402.
209) Die gegenteilige Auffassung von Märkle/Hiller, INF 1983, 1 entspricht nicht mehr dem geltenden Rechtsstand.

Hektar. Noch im selben Jahr wird eine Durchforstung durchgeführt, die den Holzvorrat des Bestandes vorübergehend um 20 % mindert. Daher hat der Bestand nach der Durchforstung nur noch einen Holzvorrat von 160 Efm. Das Wachstum der verbliebenen Bäume führt dazu, dass der Teilwert des Bestands nach etwa fünf Jahren (2010) wieder die Höhe der Anschaffungskosten erreicht haben wird.[210])

Erwähnt sei noch, dass Durchforstungsmaßnahmen auch nicht in den Anwendungsbereich von § 7 Abs. 6 EStG fallen. Zwar wird Substanz verbraucht; jedoch wächst in den Folgejahren wieder Substanz zu. Der Grundgedanke des § 7 Abs. 6 EStG, nach dem ein vorhandener Nutzungsvorrat sich durch Ausbeute verringert, trifft auf Durchforstungsmaßnahmen, die einen nachwachsenden Bestand reduzieren, gerade nicht zu.[211]) Entscheidend ist auch in diesem Zusammenhang, dass Wirtschaftgut eben nicht der einzelne Baum, sondern der Bestand in seiner Gesamtheit ist.

b) End- oder Kalamitätsnutzung

Ziel der Endnutzung ist der Abbau des Bestandes. Im Zuge der Endnutzung wird der Bestand genutzt. Der Zeitraum der Nutzung beginnt mit den ersten Hiebsmaßnahmen im Rahmen der Endnutzung, die bereits vor Erreichen der Umtriebszeit liegen können, und endet mit dem Einschlag des letzten Baumes des Bestandes; dieser Zeitpunkt markiert das Ende der Umtriebszeit. Der Endnutzung gleichzusetzen ist eine Kalamitätsnutzung. Zwar fällt einer Kalamität nicht unbedingt der gesamte Bestand zum Opfer; jedoch bedeutet eine Kalamität immer einen substantiellen Substanzverzehr und kann als zwangsweise und verfrühte Endnutzung verstanden werden.

§ 7 Abs. 6 EStG ermöglicht Betrieben, die einen Verbrauch der Substanz mit sich bringen,[212]) die Absetzung für Substanzverringerung (AfS) nach Maßgabe des Substanzverzehrs. § 7 Abs. 6 EStG regelt Absetzungen „bei" solchen Betrieben. Obwohl diese Formulierung dahin missverstanden werden könnte, wird damit nicht etwa die Abschreibung für das Unternehmen bzw. den Betrieb insgesamt, sondern lediglich für solche Wirtschaftsgüter angesprochen, deren Nutzungsvorrat sich durch Ausbeute verringert.[213]) Im Unterschied zur AfA, die sich i.d.R. an der durch die Abnutzung eingetretenen qualitativen Verschlechterung des Wirtschaftsgutes orientiert, wird hier der durch den Verbrauch der Substanz bedingten mengenmäßigen Verminderung Rechnung getragen; es geht also darum, die Ausgaben für den Erwerb des Wirtschaftsguts (den Anschaffungsaufwand) auf den Zeitraum seiner Nutzung zu verteilen.[214]). Letztlich kommt aber auch in der Substanzausbeute ein Wertverzehr zum Ausdruck.[215])

Der hiebsreife Bestand eines Waldes ist durchaus mit einem Kiesvorkommen vergleichbar Er verringert sich während der Endnutzungszeit durch den Einschlag, um sich schließlich ganz zu erschöpfen. Geht man aber davon aus, dass das Wirtschaftsgut „stehendes Holz" bei Beginn der Endnutzungsphase in Folge der linearen AfA (§ 7 Abs. 1 EStG) im Regelfall nahezu abgeschrieben sein wird, so ist für eine AfS kein Platz.

Davon abgesehen würde bei End- oder Kalamitätsnutzung auch eine Teilwertabschreibung zum Tragen kommen, da in diesen Fällen die Teilwertminderung im Regelfall von Dauer wäre. Eine Teilwertabschreibung kann während der Phase der Endnutzung auch im Hinblick auf eintretende qualitative Verschlechterungen (z.B. Rotfäule bei der Fichte und Rotkernigkeit bei der Buche) in Betracht kommen.

Zu erwähnen ist noch, dass Schrifttum[216]), Rechtsprechung[217]) und Finanzverwaltung[218]) Buchwertabgänge für eingeschlagenes Holz nur dann berücksichtigen wollen, wenn „eine wesentliche Teilfläche" abgeholzt ist. Zur Begründung wird auf die Grundsätze zur Teilwertabschreibung bzw. auf § 2 Abs. 2 EStG (Nettoprinzip)[219]) verwiesen, wobei diskutiert wird, wann die Voraussetzungen für die Annahme einer wesentlichen Teilfläche vorliegen. Die von *Hiller*[220]) angeführten Abgrenzungskriterien für die Wesentlichkeit einer Waldfläche (z.B. Größe der Fläche: 10 % der Waldbetriebsfläche oder ein Hektar; gewonnene Holzmenge: das zweifache des Nutzungssatzes) erscheinen willkürlich und nicht aussagekräftig im Hinblick darauf, ob ein Bestand als Wirtschaftsgut zu existieren aufgehört oder sich vermindert hat. Hat sich nämlich ein Bestand, der bisher mit seinem Buchwert ausgewiesen war, aufgelöst oder reduziert, so muss er – unabhängig davon, wie groß er ist und wie viel Holz noch geerntet werden konnte – ausgebucht oder herabgesetzt werden, damit die Bilanz richtig bleibt. Deshalb kann für die Teilwertabschreibung keine Rolle spielen, ob eine wesentliche Teilfläche abgeholzt wurde; entscheidend ist allein, ob die eingetretene Bestandsminderung von Dauer ist.

3. Rückstellung für Wiederaufforstungskosten

Wird ein Bestand endgenutzt, so entstehen Blößen, falls keine Naturverjüngung vorhanden ist.

Nach den Waldgesetzen des Bundes und der Länder muss der Forstwirt seinen Wald nach anerkannten forstlichen Grundsätzen nachhaltig, pfleglich, planmäßig und sachkundig bewirtschaften[221]). Dazu zählt, kahlgeschlagene oder verlichtete Flächen wiederaufzuforsten sowie Kulturen und Naturverjüngungen rechtzeitig und sachgerecht nachzubessern, zu schützen und zu pflegen.[222]) Diese Verpflichtung können die Forstbehörden zwangsweise durchsetzen[223]).

---

210) Bei dieser Rechnung wurde ein für alle Stärkeklassen einheitlicher Holzpreis unterstellt. In der Praxis wird der Teilwert auf Grund des mit zunehmender Stärke des Holzes verbundenen höheren Holzpreises noch eher die Anschaffungskosten erreichen.
211) Vgl. BFH, BStBl II 1968, 30.
212) Typischerweise Bergbauunternehmen und Steinbrüche.
213) Vgl. Werndl in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 7 Rz. H 1.
214) Vgl. BFH, BStBl II 1989, 37.
215) Vgl. Blümich/Brandis, § 7 EStG Rz. 586.
216) Blümich/Selder, § 13 EStG Rz. 290; HHR/Wendt, § 6 EStG Anm. 740; Leingärtner/Wendt (Fn. 34), Kap. 44 Rz. 20; Schmidt/Seeger, EStG, 24. Aufl., § 13 Rz. 98.
217) BFH, BStBl II 1995, 779.
218) Abschn. 212 Abs. 1 Satz 3 EStR.
219) BFH, BStBl II 1995, 779.
220) Hiller, INF 2003, 104.
221) Vgl. § 11 BWaldG; Klose/Orf, Forstrecht, 2. Aufl. 1998, § 11 Rz. 53.
222) Vgl. § 17 Abs. 2 Waldgesetz Baden-Württemberg.
223) Vgl. LWaldG Baden-Württemberg v. 31. 8. 1995, BWGBl. 1995, 685; Thüringer Waldgesetz v. 6. 8. 1993, Thür. GVBL 1993, 470.

Wer Wiederaufforstungskosten als sofort abzugsfähige Betriebsausgaben ansieht,[224]) muss bei am Bilanzstichtag noch nicht begonnener oder noch nicht beendeter Wiederaufforstung unter bestimmten Voraussetzungen die Bildung einer Rückstellung fordern.[225]) Da indessen nach der hier vertretenen Ansicht der Bestand das Wirtschaftsgut darstellt, sind die Wiederaufforstungskosten als Herstellungskosten aktivierungspflichtig. Daher kommt eine Rückstellung für Wiederaufforstung nicht in Betracht, da gemäß § 249 HGB eine Verbindlichkeitsrückstellung für Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht zulässig ist.

F. Schlussbemerkung

Nach nahezu einhelliger Ansicht bildet weder der einzelne Baum noch der gesamte Waldbestand eines Forstbetriebes, sondern „ein nach objektiven Kriterien abgrenzbarer Baumbestand" das Wirtschaftsgut „stehendes Holz". Hinsichtlich einer exakten Definition des Wirtschaftsguts besteht aber weiterer Klärungsbedarf. Aus dem durch die Rechtsprechung entwickelten Rechtsbegriff des „Wirtschaftsguts", unter Zuhilfenahme forstwissenschaftlicher Aspekte der Waldeinteilung und des Waldbaus, kann aber der Bestand im Sinne der Forstplanung als das maßgebliche Wirtschaftsgut identifiziert werden. In Übereinstimmung mit der Literatur ist das „stehende Holz" ein Wirtschaftsgut des Anlagevermögens, spricht doch die Funktion der Holzproduktion sowie die lange Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen gegen eine Zuordnung zum Umlaufvermögen. Der Bestand ist fertiggestellt, sobald er „gesichert" ist. Dieses Wirtschaftsgut ist abnutzbar; denn auch Waldbestände unterliegen einer natürlichen Sterblichkeit. Die Nutzungsdauer des Bestands entspricht der Umtriebszeit. Daher sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Bestands gleichmäßig auf diese Zeit zu verteilen.

Die Kosten der Kulturbegründung sind als Herstellungskosten eines neuen Bestands zu aktivieren, während die Kosten der Jungbestandspflege Erhaltungsaufwand darstellen. Eine Aktivierung der Kulturkosten stellt nach Ansicht von Rechtsprechung und Finanzverwaltung bislang die Ausnahme dar, wird aber von Teilen des Schrifttums bereits gefordert. Unumstritten ist, dass sich der laufende Zuwachs nicht gewinnerhöhend auswirken darf; seine Aktivierung verstieße gegen das Verbot des Ausweises nicht realisierter Gewinne.

Eine differenzierte Betrachtung erfordert der Holzabgang. Unstreitig muss bei Veräußerung des Waldes der Veräußerungserlös um den anteiligen Buchwert des „stehenden Holzes" gemindert werden. Ebenfalls im Einklang mit der herrschenden Ansicht ist der Ansatz des niedrigeren Teilwerts nach einer Durchforstung nicht zulässig, da auf Grund des laufenden Zuwachses die Wertminderung nicht von Dauer ist. Bei der Endnutzung eines Bestandes ist ein noch vorhandener Buchwert auszubuchen. Eine Rückstellung für Wiederaufforstungskosten ist entgegen der h.M. sowie der Ansicht der Finanzverwaltung nicht zulässig. Bildet nämlich der Bestand das Wirtschaftsgut, so sind Wiederaufforstungskosten zu aktivierende Herstellungskosten, für die die Bildung einer Rückstellung unzulässig ist.

Die Streichung des Abschn. 212 Abs. 1 Satz 5 EStR 1996 hat keine grundsätzliche Änderung gebracht. Neu ist allerdings, dass der Forstwirt bestandsweise Aufzeichnungen über die anteiligen Anschaffungs- oder Herstellungskosten des „stehenden Holzes" führen muss, um die AfA zu berechnen. Vor diesem Hintergrund könnte die Wiedereinführung einer Vereinfachungsregelung für die Praxis sehr hilfreich sein. Eine solche Regelung könnte so ausgestaltet sein, dass der gesamte Posten „stehendes Holz" des Forstbetriebs jährlich gleichmäßig um einen Bruchteil der Umtriebszeit zu mindern wäre. Ihr Vorteil läge in einer erheblichen Reduktion des Buchführungsaufwands, da sich dadurch eine bestandsweise Berechnung der AfA erübrigen würde. Dem steht allerdings gegenüber, dass gerade bei einer Anschaffung des Waldes in der Regel die ältesten Bestände die höchsten Anschaffungskosten verursachen, auf sie aber zugleich auf Grund der kürzeren Rest-Umtriebszeit eine höhere AfA entfällt. Eine Vereinfachungsregelung, die eine gleichmäßige AfA des gesamten Postens „stehendes Holz" vorsieht, würde also den tatsächlichen Gegebenheiten widersprechen, indem in der ersten Hälfte des Abschreibungszeitraumes eine zu niedrige AfA vorzunehmen wäre. Diese Wirkung würde sich später jedoch umkehren und ausgleichen. Letztlich hätte eine Vereinfachungsregelung somit nur Finanzierungseffekte; sie würde jedoch in der Veranlagungspraxis eine erhebliche Vereinfachung sowohl für den Steuerpflichtigen als auch für die Finanzverwaltung mit sich bringen.

224) HHR/Wendt, § 6 EStG Anm. 739 f.; Hiller in Lademann, EStG, § 13 Anm. 226; Märkle/Hiller (Fn. 34), Rz. 456; Schäfer, INF 1983, 125.

225) Giere in Felsmann (Fn. 34), B 448; Landwirtschaftskartei Baden-Württemberg, K I Nr. 6.