

„1-ha-Grenze“ und „10-%-Grenze“ führen zu unsachgemäßen Ergebnissen

Einzelfragen bei der Bilanzierung des Waldbestands

MORITZ GRAF ZU ORTENBURG · RUPPRECHT GRAF ZU ORTENBURG*

L Althoefer/Bauer/Eisele/Fichtelmann/Walter, Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft, NWB, 6. Aufl. 2009, erscheint vorauss. Dezember 2009, ISBN:978-3-482-49306-5

Die bisher umstrittenen Fragen im Zusammenhang mit der Bilanzierung des Waldes sind durch den BFH mit seinen Urteilen v. 5. 6. 2008 - IV R 67/05 (BStBl 2008 II S. 960) und IV R 50/07 (BStBl 2008 II S. 968) weitgehend geklärt worden. In Abkehr von seiner bisherigen Rechtsprechung hat der BFH dogmatisch fundiert den „Bestand“ als das maßgebliche Wirtschaftsgut herausgearbeitet. Insbesondere die erstmalige detaillierte Auseinandersetzung mit den forstwirtschaftlichen Bezügen der Thematik und deren Berücksichtigung im Rahmen der Bestimmung des Wirtschaftsguts „Bestand“ ist ausdrücklich zu begrüßen. Wie so oft führt jedoch auch hier eine dogmatisch klare Lösung in der Praxis zu erheblichem Umsetzungsaufwand. Dies hat auch bereits der BFH in seinen Urteilen erkannt und versucht, die praktische Relevanz der neuen dogmatischen Linie durch die Einführung von größenbezogenen Mindestanforderungen abzumildern. Diese Eingrenzungsversuche werden in der Literatur aufgegriffen und zum Teil noch ausgedehnt. Nachfolgend wird aufgezeigt, dass diese Ansätze jedoch in ihrer Konsequenz sowohl zu bilanziell unzutreffenden Ergebnissen führen als auch grundlegende forstwirtschaftliche Zusammenhänge außer Acht lassen. Zusätzlich entstehen zwangsläufig Interpretationsunsicherheiten. Zur Veranschaulichung werden die in Rechtsprechung und Literatur diskutierten größenbezogenen Mindestanforderungen auf ihre Vereinbarkeit mit den in der Forstwirtschaft anerkannten Bewirtschaftungsformen überprüft.

Inhaltsübersicht

- I. Mindestgröße des Bestands
- II. Lebensdauer des Bestands
- III. Steuerliche Auswirkungen des Holzeinschlags

I. Mindestgröße des Bestands

1. BFH: Selbständiges Wirtschaftsgut nur bei Mindestgröße von einem Hektar

Nach den eingangs zitierten Urteilen des BFH und der als nunmehr herrschend zu bezeichnenden Auffassung im Schrifttum (Ortenburg/Ortenburg, DStZ 2005 S. 782; Twickel, FR 2008 S. 612; Wittwer, FR 2008 S. 617; Schmidt/Kulosa, EStG § 13 Rz. 8; Leingärtner/Wittwer, Besteuerung der Landwirte, Kap. 44 Rz. 2) ist maßgebendes Wirtschaftsgut weder der einzelne Baum noch der gesamte betriebliche Waldbestand, sondern jeder (nach Holzart, Alter, räumlicher Lage) abgrenzbare Teil des stehenden

Wirtschaftsgut ist der Bestand

* Rechtsanwalt Wirtschaftsprüfer Steuerberater Moritz Graf zu Ortenburg ist Partner in der Kanzlei Ortenburg & Partner, München, und Dipl.-Kfm. Dipl.-Ing. silv. Rupprecht Graf zu Ortenburg ist Unternehmensberater, München.

Holzes, wobei an die kleinste im Betriebswerk ausgewiesene Einheit angeknüpft werden kann. Einschränkend wird vom BFH darauf abgestellt, dass in der Regel die kleinste ausgewiesene Einheit eine Größe von mindestens 1 ha aufweisen müsse, um als Wirtschaftsgut anerkannt werden zu können. Das Schrifttum gibt diese Mindestgröße meist wieder, ohne sich damit im Einzelnen auseinanderzusetzen. Nach Ansicht des BFH solle durch die Mindestgröße vermieden werden, dass einzelne Bestände durch forstwirtschaftliche Maßnahmen, etwa durch Verjüngungsschläge, sukzessive in mehrere Wirtschaftsgüter aufgespalten würden. Typisierend sei daher davon auszugehen, dass ein Bestand nur dann als selbständiges Wirtschaftsgut in Erscheinung trete, wenn er in der Regel die Mindestgröße von 1 ha aufweise.

BFH: Mindestgröße 1 ha

Die vom BFH verlangte Mindestgröße hat nach dessen Auffassung zur Konsequenz, dass eine gewinnwirksame Berücksichtigung der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten, solange der Bestand die Hiebsreife noch nicht erreicht hat, nur dann in Betracht kommt, wenn sämtliches Holz eines Bestands, der ein selbständiges Wirtschaftsgut ist, eingeschlagen wird. Dies soll gleichermaßen für den Fall gelten, dass auf einer mindestens 1 ha großen zusammenhängenden Teilfläche, die **mehreren** selbständigen Beständen zuzuordnen ist, ein Kahlschlag erfolgt. Dort entstehe ein neuer Bestand, der schon aufgrund seiner Altersklassenzusammensetzung seinerseits regelmäßig als selbständiges Wirtschaftsgut in Erscheinung trete (BFH IV R 67/05 unter II, 1, c). Diese Formulierung erweckt den Eindruck, eine gewinnwirksame Berücksichtigung der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten komme dann nicht in Betracht, wenn bei **einem** Bestand auf einer Teilfläche von 1 ha ein Einschlag erfolge. Dies macht jedoch keinen Sinn; vermutlich handelt es sich hier nur um eine ungenaue Formulierung in der Begründung des Urteils.

Holzabgang vor Hiebsreife

BFH: Berücksichtigung der AK/HK nur bei Einschlag von mindestens 1 ha

2. Flächenbezogene Argumentation des BFH ist willkürlich

Die flächenbezogene Argumentation des BFH ist willkürlich und missachtet die grundlegende Arbeit der Forsteinrichtung, nämlich das überlegte Festlegen von Beständen nach waldbaulichen Differenzierungsmerkmalen als kleinste Planungseinheit (Dienst-anweisung für die Forsteinrichtung des öffentlichen Waldes Baden-Württemberg (FED 2000), 1. 1. 2002 - Az. 55-8632.00, Rz. 22). Schon aus Gründen der Praktikabilität wird die Forsteinrichtung Bestände so groß als möglich fassen. Dennoch ist es in der Praxis regelmäßig unvermeidbar, Bestände von weniger als 1 ha zu bilden.

Mindestgrößenerfordernis mit waldbaulichen Grundsätzen nicht vereinbar

Auch die öffentlichen Förderprogramme gehen bei der Förderung des Anbaus standortgerechter Baumarten als Zuwendungsvoraussetzung für die Forstkultur von deutlich unter 1 ha Mindestbestandsfläche aus; je nach Bundesland schwankt dabei die Mindestfläche zwischen 0,1 und 0,3 ha (z. B. Richtlinie über die Gewährung von Zuwendungen zur Förderung forstwirtschaftlicher Maßnahmen in den Ländern Niedersachsen und Bremen, RdErl. des Niedersächsischen Ministeriums für den ländlichen Raum, Ernährung, Landwirtschaft und Verbraucherschutz v. 16. 10. 2007 - 406-64030/1-2.2, Nr. 10.7 und 16.2.6 (0,3 ha); Richtlinie des Ministeriums für Ernährung und ländlichen Raum Baden-Württemberg über die Gewährung von Zuwendungen für nachhaltige Waldwirtschaft (RL/NWW) v. 1. 12. 2007 - Az. 52-8678.01, Nr. 3.7.2 (0,1 ha); Richtlinie für Zuwendungen zu waldbaulichen Maßnahmen im Rahmen eines forstlichen Förderprogramms, Bekanntmachung des Bayerischen Staatsministeriums für Landwirtschaft und Forsten v. 12. 3. 2007 - F2-NW 264-1716, Abschn. 4.4.1 (0,1 ha bei Erstaufforstung)). Daraus lässt sich schließen, dass Bestände dieser Größenordnung bereits ein typisches Innenklima entwickeln können und langfristig das angestrebte Produktionsziel sicherstellen (Anweisung zur Betriebsregelung in den Niedersächsischen Landesforsten (B.A. 87), RdErl. des Niedersächsischen Ministeriums für den ländlichen Raum, Ernährung,

Forstlich und bilanziell
unrichtige Ergebnisse

Landwirtschaft und Verbraucherschutz v. 30. 3. 1998 - 403 F 64300 - 36 Stichwort „Bestand“).

Die vom BFH geforderte Mindestgröße ist auch nicht notwendig und führt zu unerwünschten Ergebnissen.

Beispiel 1 ► Bei einem Fichtenaltholz von 12 ha ist durch Borkenkäfer oder durch Femelschlag mitten im Bestand eine Blöße von 0,6 ha entstanden. Diese Blöße wird mit Buchen zugepflanzt. Nach waldbaulichen Gesichtspunkten stellt die auf der Fläche von 0,6 ha wachsende Buche einen eigenen Bestand dar. Es wäre widersinnig, diesen Bestand als Teil des Wirtschaftsguts Fichtenaltholz zu behandeln, nur weil die Mindestgröße von 1 ha nicht erreicht ist.

Beispiel 2 ► Bei einem Fichtenaltholz von 7 ha ist keine Naturverjüngung aufge-
laufen. Die Verjüngung soll daher künstlich mittels Pflanzung erfolgen; die dazu not-
wendige Fläche wird durch Saumschlag – einer Form des Kahlschlags – geschaffen. Der
erste Saumschlag hat eine Größe von 0,5 ha. Eiche, gemischt mit Hainbuche, wird
gepflanzt. Die Einrichtung behandelt die Fläche als eigenen Bestand, da diese sich von dem
angrenzenden Bestand – dem Fichtenaltholz – ganz klar unterscheidet.

Es dürfte im vorliegenden Fall außer Frage stehen, dass es sich bei der Eichenfläche um eine
eigene waldbauliche Behandlungseinheit handelt, die eine Eigendynamik und auch ein
spezifisches Innenklima entwickeln kann, sich also von dem Fichtenaltholz abgrenzt.
Diesen Bestand von dem Fichtenaltholz nicht abzuspalten, wäre waldbaulich uner-
wünscht. Konsequenterweise sollte dieser Bestand dann aber auch bilanziell als ein
selbständiges Wirtschaftsgut behandelt werden.

Beispiel 3 ► Bei einem mittelalten 55-jährigen Fichtenbestand (11 ha) ist durch
Windwurf eine Schneise von 0,8 ha entstanden; im Hinblick auf die Standortverhältnisse
soll Erle gepflanzt werden. In der Forsteinrichtung werden die Erlen als eigener Bestand
ausgewiesen, da sie sich von dem umliegenden Bestand deutlich unterscheiden, was auch
nach außen hin sichtbar in Erscheinung tritt.

Warum der Erlenbestand gleichwohl kein selbständiges Wirtschaftsgut sein soll, ist nicht
nachvollziehbar. Auch nicht einsehbar ist, warum sich die Anschaffungs- bzw. Herstel-
lungskosten der auf der Teilfläche durch den Sturm geworfenen Fichten nicht gewinn-
mindernd auswirken sollen. Inkonsequent ist das Ergebnis auch insofern, als der BFH ja bei
einem endgenutzten Bestand die Verrechnung der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten
mit den Erlösen zulassen will, und zwar unabhängig davon, ob die Mindestfläche von 1 ha
erreicht ist.

Beispiel 4 ► Bei einem Fichtenaltholz von 6 ha wurde mittels Saumschlag auf einer
1 ha großen Teilfläche das Altholz eingeschlagen; die Verjüngung ist nur lückenhaft auf ca.
60 % der Fläche gekommen. Die dazwischen liegenden Kahlstellen (ca. 40 % der Fläche)
werden mit einer anderen Baumart ausgepflanzt.

Nach der Rechtsprechung des BFH ist unklar, ob in diesem Fall ein neues Wirtschaftsgut
entstanden ist. Zwar wurde auf einer Fläche von 1 ha sämtliches Holz eingeschlagen,
jedoch ist auf 60 % der Fläche Naturverjüngung vorhanden, so dass möglicherweise die
Nämlichkeit des Bestands erhalten blieb. Die Kosten der Nachpflanzung wären dann wohl
nicht Herstellungskosten für einen neuen Bestand, sondern sofort abzugsfähige Betriebs-
ausgaben. Vom Umfang der Naturverjüngung würde somit abhängen, ob aus dem Bestand
ein neues Wirtschaftsgut entsteht oder nicht. Hier zeigt sich, zu welchen Schwierigkeiten
die Auffassung des BFH in der Praxis führt.

Gerade diese Beispiele zeigen, dass die Begründung des BFH, sukzessive Aufspaltungen einzelner Bestände durch forstwirtschaftliche Maßnahmen in mehrere Wirtschaftsgüter vermeiden zu wollen, nicht sachgerecht ist. Letztendlich führt dies dazu, dass forstwirtschaftliche Gegebenheiten um einer vermeintlichen buchhalterischen Vereinfachung willen unberücksichtigt bleiben.

II. Lebensdauer des Bestands

1. BFH: Altbestand und Verjüngung bilden ein Wirtschaftsgut

Zwar haben auch Bäume nur eine begrenzte Lebenszeit. Wirtschaftsgut ist jedoch nicht der einzelne Baum, sondern der Bestand. Als solcher ist er nach Auffassung des BFH nicht von der Lebenszeit der einzelnen Bäume abhängig, weil er sich regelmäßig durch Verjüngung und/oder Nachpflanzung erneuert (BFH IV R 50/07 und BFH, Urteil v. 10. 6. 2008 - VIII R 68/06, BStBl 2008 II S. 973). Aus der für die Bewirtschaftung maßgeblichen Umtriebszeit ergäbe sich nichts anderes, da es sich dabei nicht um einen körperlichen Verschleiß des Bestands handele. Die Nutzbarkeit des Bestands werde daher weder durch die Lebenszeit noch durch die Umtriebszeit der jeweils konkret vorhandenen Bäume begrenzt. Altbestand und Verjüngung bildeten ein Wirtschaftsgut. Anders sei dies, wenn die Nutzung des Bestands durch Kahlschlag bzw. Kalamität erfolge; dann gehe das Wirtschaftsgut unter. Bei dem neu gepflanzten Bestand handele es sich um ein neues Wirtschaftsgut. Die Nämlichkeit des Wirtschaftsguts sei im Falle eines Kahlschlags nicht mehr gegeben.

BFH: Berücksichtigung des Holzabgangs bei Hiebsreife nur im Falle des Kahlschlags

2. Auffassung des BFH ist nicht mit forstwirtschaftlichen Grundsätzen vereinbar

Die vom BFH vorgenommene Differenzierung ist aus forstlicher Sicht nicht gerechtfertigt. Wird im Rahmen der Waldverjüngung unter einem noch existierenden Schirm alter Bäume eine Kultur begründet (Voranbau), führt dies zu demselben Ergebnis wie ein Kahlschlag: Der Altbestand wird eingeschlagen und ein neuer Bestand begründet. Der Umfang der forstlichen Maßnahme und deren zeitliche Abfolge – beim Voranbau zeitlich überlappend, beim Kahlschlag zeitlich aufeinanderfolgend – hat auf dieses Ergebnis keinen Einfluss. Auch der Voranbau als eine bestimmte waldbautechnische Verjüngungsform führt zur Begründung eines neuen Bestands, wie dies auch nach einem Kahlschlag der Fall ist.

Unterschiedliche Verjüngungsformen dürfen nicht zu unterschiedlichen Ergebnissen führen

Unterschiedliche Verjüngungsformen wurden nur entwickelt, um den individuellen Licht- und Wärmebedürfnissen der Baumarten im Jugendstadium gerecht zu werden (Dengler, Waldbau, Band II, 6. Aufl., S. 268; Burschell/Huss, Grundriss des Waldbaus, 2. Aufl. 1997, S. 105). Dieser Auffassung folgen auch die forstlichen Förderrichtlinien der Bundesländer. Hier werden regelmäßig Wiederaufforstungen nach Kalamität (Kahlschlag) und Waldumbau durch Voranbau unter Schirm gleichgesetzt (vgl. z. B. Abschn. 2.1.1. der Richtlinie v. 12. 3. 2007, a. a. O.; Richtlinie über die Gewährung von Zuwendungen zur Förderung forstwirtschaftlicher Maßnahmen im Land Sachsen-Anhalt (Förderrichtlinie Forst LSA 2007); RdErl. des MLU v. 30. 7. 2007 - 43.3-64033/32.2.1, Abschn. C 2.2.1). Der BFH übersieht diese in der Forstwirtschaft anerkannte Betrachtungsweise.

Beispiel 5 ► *Unter einem 75-jährigen 5 ha großen Fichtenaltholz wird aus Gründen des Waldumbaus Buche gepflanzt (Voranbau). Nachdem sich die Buche in den Folgejahren gut entwickelt hat und der Bestand als gesichert gelten kann, wird das Fichtenaltholz nach 12 Jahren abgeräumt.*

Forstwirtschaftlich können auf einer Fläche mehrere Bestände existieren

Nach Auffassung des BFH wäre in diesem Fall das Fichtenaltholz und der nachfolgende Buchenbestand ein Wirtschaftsgut, da die Verjüngung bereits zu Lebzeiten des Altbestands etabliert war. Unter forstfachlichem Blickwinkel handelt es sich allerdings um zwei unterschiedliche Bestände, was auch – wie sich insbesondere an der Baumart und am Alter zeigt – der natürlichen Betrachtung entspricht. Zur Unterstützung seiner Auffassung führt der BFH an, „dass ansonsten beim Altersklassenwald auf einer Fläche mehrere Wirtschaftsgüter nebeneinander existieren würden“. Das Argument überzeugt jedoch nicht. Das Steuerrecht kennt seit langem den Fall, dass sich auf einer Fläche mehrere Wirtschaftsgüter befinden. Beispielsweise können reale Teile eines Gebäudes (z. B. das Erdgeschoss) selbständige Wirtschaftsgüter sein, wenn sie in unterschiedlichem Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit den übrigen Gebäudeteilen stehen (Schmidt/Weber-Grellet, EStG § 5 Rz. 135). Auch freistehende Gebäude auf demselben zivilrechtlich nur eine Sache bildenden Grundstück sind in der Regel selbständige Wirtschaftsgüter (BFH, Urteil v. 28. 6. 1983 - VIII R 179/79, BStBl 1984 II S. 196).

Der vom BFH in diesem Zusammenhang angeführte Hinweis auf den einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang zwischen Altbestand und Verjüngung wirkt gekünstelt. Die Verjüngung ist – insbesondere wenn es sich um eine andere Baumart handelt – gegenüber dem Altbestand unterschiedlich. Im Bereich der Tierhaltung wäre die Vorstellung, den Nachwuchs zusammen mit dem Muttertier als ein Wirtschaftsgut anzusehen, abwegig. Warum soll dies im pflanzlichen Bereich – nur weil die Verjüngung einige Jahre unter dem Schirm des Altbestands besser heranwächst – anders sein? Es könnte sein, dass der BFH mit diesem Kunstgriff versucht, bestimmte Folgerungen, die sich aus einer konsequenten Umsetzung des Wirtschaftsgutbegriffs „Bestand“ ergeben könnten, zu vermeiden. Zu denken ist hier an die Diskussion, ob der Bestand abschreibbar ist (Ortenburg/Ortenburg, DStZ 2005 S. 782; Twickel, FR 2008 S. 612; Wittwer, FR 2008 S. 617; Schmidt/Kulosa, EStG § 13 Rz. 8; Leingärtner/Wittwer, Besteuerung der Landwirte, Kap. 44 Rz. 2).

III. Steuerliche Auswirkungen des Holzeinschlags

1. Unterscheidung zwischen Durchforstung und Endnutzung

Durchforstung hat keine Auswirkungen auf Bilanzansatz

Beim Holzeinschlag wird zwischen Durchforstungen und Endnutzungen unterschieden. Bei Durchforstungen werden einzelne Bäume eingeschlagen. Bei der Endnutzung wird der hiebsreife Bestand insgesamt geerntet. Da Durchforstungen die Bestandsstabilität sichern und die Baumartenmischung regulieren, dienen sie dem Wertzuwachs des Bestands. Durchforstungsmaßnahmen haben daher keinen Einfluss auf den Bilanzansatz des Wirtschaftsguts „Bestand“ (BFH IV R 50/07). Anders ist dies bei der Endnutzung. Die Ernte des Holzes hat eine Minderung der Substanz und damit des Werts des Wirtschaftsguts „Bestand“ zur Folge; die Minderung des Werts wird als Buchwertabspaltung durchgeführt (BFH, Urteil v. 19. 12. 2007 - VIII R 13/05, BStBl 2008 II S. 568). Die für den Bestand aufgewandten Anschaffungskosten/Herstellungskosten gehen nach dem Einschlag in die Herstellungskosten des zur Veräußerung bestimmten Holzvorrats ein und sind deshalb als Umlaufvermögen zu aktivieren. Erst bei der Veräußerung des Holzvorrats mindern sie den Erlös aus der Veräußerung des Holzes.

Endnutzung führt zu Substanzminderung = Minderung des Bilanzansatzes

Bei Holzeinschlag entsteht Umlaufvermögen

2. Sukzessiver Holzeinschlag

Wesentlichkeitsgrenze von 10 % bei sukzessivem Holzeinschlag?

Im Regelfall erfolgt die Endnutzung eines Bestands nicht in einem Wirtschaftsjahr, sondern zieht sich über einen längeren Zeitraum hin. Erfolgt die Holznutzung über einen längeren Zeitraum, soll nach einer im Schrifttum vertretenen Auffassung die Buchwertminderung des Wirtschaftsguts „Bestand“ nur dann in Betracht kommen, wenn der jährliche Einschlag eine Wesentlichkeitsgrenze überschreitet (Wittwer, FR 2008 S. 617;


Bruckmeier, Agrar- und Umweltrecht 2009 S. 173; Nesselrode, StC 2008 S. 36; Lein-
gärtner/Wittwer, Besteuerung der Landwirte, Kap. 44 Rz. 20). Die Wesentlichkeitsgrenze
soll dann erreicht sein, wenn sich der Holzeinschlag auf 10 % der Bestandsfläche bzw.
10 % des Altholzbestands erstreckt. Dahinter steht die Annahme, dass sich die Nutzung
im Regelfall nicht über mehr als zehn Jahre erstrecken wird (Wittwer, FR 2008 S. 617).

Die Wesentlichkeitsgrenze findet im Gesetz keine Grundlage; sie ist daher abzuleh-
nen. Anlagevermögen, zu dem das Wirtschaftsgut „Bestand“ gehört, ist mit den
Anschaffungskosten/Herstellungskosten zu bewerten; Abgänge beim Anlagevermögen
sind – unabhängig von deren Umfang – inventarmäßig zu erfassen und müssen im
Buchwertansatz des Wirtschaftsguts ihren Niederschlag finden. Auch die Voraussetzungen
für eine Festbewertung (§ 240 Abs. 3 HGB) sind im vorliegenden Fall nicht gegeben.

Davon abgesehen, führt die Vereinfachungsregelung gerade nicht zu einer Vereinfachung,
sondern im Gegenteil zu einer Verkomplizierung. Zutreffenderweise wird daher
im Schrifttum bereits eine Vielzahl von Fragen diskutiert, die sich bei der Anwendung der
Vereinfachungsregelung stellen (vgl. Nesselrode, StC 2008 S. 36; Bruckmeier, Agrar- und
Umweltrecht 2009 S. 173). Hinzu kommt, dass die Vereinfachungsregelung zu unge-
rechtfertigten Gewinnverschiebungen zwischen den einzelnen Wirtschaftsjahren führt.

Wesentlichkeitsgrenze
führt zu bilanziell falschen
Ergebnissen

Auch keine Vereinfachungswirkung
erzielbar

Beispiel 6  (Efm = Erntefestmeter) In einem hiebsreifen 17 ha großen Fichtenaltholz
wird im Jahr 01 mit der Endnutzung begonnen. Der Holzvorrat soll 200 Efm/ha betragen,
so dass der gesamte Holzvorrat auf der Fläche Efm 3.400 erreicht. Mittels Saumschlag wird
auf einer Fläche von 0,9 ha (180 Efm/ha) Altholz eingeschlagen.

Weder im Hinblick auf die Fläche noch im Hinblick auf den Holzvorrat würde im
Beispielfall die Wesentlichkeitsgrenze überschritten. Im Ergebnis müsste somit im Wirt-
schaftsjahr 01 ein zu hoher Gewinn ausgewiesen werden. Hinzu kommt, dass im
vorliegenden Fall aufgrund der in den Waldgesetzen vorgesehenen Kahlschlagsbeschrän-
kungen auf eine Höchstfläche von 1 ha auch in den Folgejahren die Wesentlichkeitsgrenze
nicht überschritten würde, so dass erst im Jahr des letztmaligen Einschlags der kumulierte
Holzabgang aus den vorhergehenden Jahren des Einschlags gewinnmindernd berücksich-
tigt werden könnte. Dies wäre gegebenenfalls erst nach Jahrzehnten möglich, und zwar je
nach Größe der Einschläge in den einzelnen Jahren. Dass dieses Ergebnis wenig be-
friedigend ist, liegt auf der Hand, zumal in den „Zwischenjahren“ falsche Bilanzen in Kauf
genommen werden müssten.

3. Bestandserschließung

In den letzten 20 Jahren hat die maschinelle Holzernte mit Hilfe von Harvestern und
Rückezügen zunehmend die motormanuellen Verfahren abgelöst. Vor allem in jüngeren
und mittelalten Beständen ist die maschinelle Holzernte ein rationelles und bestand-
pflegliches Holzernteverfahren. Allerdings führt die Befahrung von Waldböden mit
schweren Maschinen zu Bodenverdichtungen, die allenfalls langfristig reversibel sind.
Daher wird eine ganzflächige Befahrung des Bestands mit Holzerntemaschinen durch
die systematische Anlage eines Feinerschließungsnetzes von Rückegassen vermieden.
Holzerntemaschinen dürfen nach der Errichtung des Gassensystems nur noch auf den
Rückegassen fahren.

Auswirkung der
Bestandserschließung
auf den Bestand

Die Anlage des Feinerschließungssystems erfolgt im Rahmen der Jungdurchfor-
stung, sobald der Bestand bis auf eine Höhe von vier Metern keine Grünäste mehr hat, die
später in die Fahrspur hineinwachsen und die Arbeit der Maschinen behindern könnten
(vgl. Burschell/Huss, Grundriss des Waldbaus, 2. Aufl., S. 324). Ein Fichtenbestand
beispielsweise erreicht dieses Stadium im Alter von 25 Jahren.

Breite und Abstand der Rückegassen unterliegen technischen Restriktionen. Bedingt
durch eine Fahrzeugbreite von knapp über 3 m sind Rückegassen üblicherweise auf 4 m

Breite angelegt. Als Distanz zwischen zwei Gassen wird meistens ein Abstand von 30 m, selten auch 40 m, vorgegeben (vgl. z. B. Bodenschutz beim Befahren von Waldböden, Bayerisches Staatsministerium für Ernährung, Landwirtschaft und Forsten, Schreiben v. 4. 2. 1997 S. 2). Bedingt durch eine maximale Kranreichweite von ca. 10 m setzen sich allerdings zunehmend Gassenabstände von 20 m durch (vgl. Burschell/Huss, Grundriss des Waldbaus, 2. Aufl., S. 325).

Verlust von Produktionsfläche

Die Konzentration der unvermeidlichen Bodenverdichtung auf die Rückegassen wird mit einem erheblichen Verlust an Produktionsfläche erkaufte. Bei einer Gassenbreite von 4 m und einem Abstand von 30 m ergibt sich auf einem 1 ha großen Bestand eine dauerhaft baumfreie Gassenfläche von 1.333 qm, das entspricht 13 % der Bestandsfläche; bei einem Gassenabstand von 20 m ergibt sich eine Gassenfläche von 2.000 qm, also 20 % der Bestandsflächen.

Gassenfläche stellt Nichtholzboden dar

Diese Fläche wird bis zum Erreichen der Umtriebszeit als Gassenfläche dauerhaft baumfrei bleiben und ist somit temporärer Nichtholzboden, vergleichbar der Fläche von befestigten Forstwirtschaftswegen. Der Einschlag auf der Gassenfläche entspricht daher in ihrem Wesen einer vorgezogenen Endnutzung und ist nicht mit der Entnahme einzelner Bäume im Zuge einer Durchforstung vergleichbar. Es ist nicht anders zu sehen, als wäre gleich bei Anlage des Bestands die entsprechende Fläche nicht bepflanzt worden; auch dann wären die Herstellungskosten insoweit nicht aktiviert worden. Daher ist der anteilige Holzabgang gewinnmindernd auszubuchen.

Vorgezogene Endnutzung mit gewinnminderndem Buchwertabgang

FAZIT

Die derzeit diskutierten größenbezogenen Mindestanforderungen an das Wirtschaftsgut „Bestand“ und seinen berücksichtigungswürdigen Buchwertabgang, namentlich die „1-ha-Grenze“ sowie die „10%-Grenze“, führen aufgrund der forstwirtschaftlichen Bewirtschaftungspraxis zu unsachgemäßen Ergebnissen. Diese Grenzen sind weder mit den allgemeinen steuerlichen Vorschriften noch mit den forstwirtschaftlichen Gegebenheiten, zu deren bilanziell zutreffender Abbildung sie eigentlich beitragen sollten, zu vereinbaren. Nicht zutreffend erscheint es daher, das Wirtschaftsgut und dessen teilweisen Buchwertabgang über Hilfskonstruktionen einschränken zu wollen. Ausgangspunkt für eine dogmatisch saubere und gleichzeitig jedoch praxistaugliche Lösung muss vielmehr der Gedanke sein, dass im Altersklassenwald jede Form der Endnutzung unabhängig vom zeitlichen Rahmen und dem Umfang des Einschlags einen teilweisen Buchwertabgang zur Folge hat. Jedes andere Ergebnis würde dazu führen, dass es zu einem Ausweis von nicht vorhandener Substanz in der Bilanz kommt, die somit den forstwirtschaftlichen Zustand des Waldes nicht zutreffend wiedergibt. Hat man diesen zwingenden Grundsatz akzeptiert, kann zur Vermeidung eines übermäßigen Verwaltungsaufwands darüber nachgedacht werden, den sukzessiven Buchwertabgang mit Hilfe von Vereinfachungsverfahren darzustellen, die sich an den forstlichen Gegebenheiten, maßgeblich also der Umtriebszeit, orientieren.

AUTOR

Moritz Graf zu Ortenburg,

Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, ist Partner in der Kanzlei Ortenburg & Partner, München. Die Beratung land- und forstwirtschaftlicher Betriebe stellt einen Tätigkeitsschwerpunkt der Kanzlei dar. Derzeit werden die Konsequenzen der neuen BFH-Rechtsprechung zur Waldwertminderung in der Beratungspraxis umgesetzt.

Rupprecht Graf zu Ortenburg,

Dipl.-Kfm., Dipl.-Ing. silv., ist als Unternehmensberater in München tätig.