

AG Bilanzierung und Jahresabschluss

Ansprechpartner und für den Inhalt verantwortlich:
Herr Klee, Landkreistag Baden-Württemberg

Stand: 12.07.2021

Ergänzende Hinweise im Geschäftsbereich der AG Bilanzierung und Jahresabschluss

Vorbemerkung:

Die nachfolgende Ausarbeitung entspricht der Rechtslage zum Veröffentlichungszeitpunkt und wurde (noch) nicht von der Lenkungsgruppe NKHR verabschiedet. Diese Informationen sollen der kommunalen Praxis als zeitnahe Hilfestellung für aktuelle Themen aus dem Geschäftsbereich der jeweiligen Arbeitsgruppe dienen. Gegebenenfalls werden Hinweise in die nächste Auflage des entsprechenden Leitfadens eingearbeitet.

Grundsätze der laufenden Waldbewirtschaftung

Als Vermögensgegenstand ist beim stehenden Holz (Aufwuchs, Bestockung) nicht der einzelne Baum, sondern der in einem selbständigen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehende Baumbestand anzusehen. Dieser ist ein vom Grund und Boden getrennt zu bewertender Vermögensgegenstand des nicht abnutzbaren Sachvermögens. Es liegen damit beim Wald grundsätzlich zwei Vermögensgegenstände vor, zum einen der Baumbestand und zum anderen der Waldboden.

Der Umfang der einzelnen Vermögensgegenstände des Baumbestandes ergibt sich vorrangig aus einem amtlich anerkannten Betriebsgutachten oder aus einem Betriebswerk, ansonsten aus den Regelungen zum Anbauverzeichnis nach § 142 AO (vgl. BMF-Schreiben vom 15. Dezember 1981, BStBl I S. 878, Teilziffer 3.3.3).

Anschaffungskosten

Es gelten auch hier die allgemeinen Grundsätze zu den Anschaffungskosten. Bei entgeltlichem Erwerb eines Waldes sind die Anschaffungskosten auf den Grund und Boden des Waldes und den Baumbestand aufzuteilen. D. h. die anteilig auf die jeweiligen Baumbestände entfallenden Anschaffungskosten sind zu aktivieren. Gegebenenfalls ist bei der Aufteilung der Anschaffungskosten auf den Grund und Boden und den Baumbestand wie beim Verkauf von

Ergänzende Hinweise im Geschäftsbereich der AG Bilanzierung und Jahresabschluss - Grundsätze der laufenden Waldbewirtschaftung

Waldgrundstücken zu verfahren (s. u.). Soweit vertraglich nichts Anderweitiges vereinbart wurde, kann für die Aufteilung zwischen Grund und Boden hilfsweise auf das Verhältnis zwischen den Erfahrungswerten für den Aufwuchs und für den Grund und Boden nach § 62 Abs. 4 Satz 4 GemHVO zurückgegriffen werden.

Demgegenüber führen Kosten für die Bodenverbesserung (z. B. durch Kalkung) zu laufenden Aufwendungen. Zu den Anschaffungsnebenkosten für den Grund und Boden gehören u. a. Notargebühren, Grundbuchgebühren, Vermessungskosten, Maklergebühren oder Grunderwerbssteuer.

Herstellungskosten eines neuen Waldes (Erstaufforstung)

(§ 23 Landeswaldgesetz BW)

Zu den Herstellungskosten des Baumbestandes gehören die Erstaufforstungskosten von bisher noch nicht bestockten Flächen (derzeit nicht mit Bäumen versehene Flächen).

Bezogen auf bereits in der Eröffnungsbilanz aktivierten Waldflächen bedeutet dies, dass dann Herstellungskosten eines Baumbestandes vorliegen, wenn zum Stichtag der Eröffnungsbilanz noch keine Waldfläche, d. h. noch kein Wald nach § 2 Landeswaldgesetz BW, bestand oder wenn in der Eröffnungsbilanz die entsprechende Grundstücksfläche zwar schon als Waldgrundstück aktiviert wurde, aber davon getrennt noch kein Aufwuchs berücksichtigt wurde, weil die entsprechende Fläche tatsächlich noch nicht bestockt war.

Der Erstaufforstung sind Aufwendungen zur Neuanschaffung von forstwirtschaftlich nutzbarem Boden (Kultivierungskosten) vorausgegangen (erstmalige Aufforstung von bisher nicht forstwirtschaftlich genutzten Flächen).

Erstaufforstungen, die innerhalb eines bereits bestehenden forstwirtschaftlichen Betriebs anfallen und unter Berücksichtigung des gesamten Aufforstungsprogramms nicht zu einer erheblichen Vermehrung des Waldbestandes führen, können als laufender Aufwand behandelt werden. Als erheblich kann hierbei im Regelfall ein Umfang von fünf Hektar angesehen werden. Die Aufwendungen haben in diesem Fall den Charakter von Erhaltungsaufwand.

Die Aufforstung beginnt mit den Pflanzmaßnahmen, der Naturverjüngung oder der Saat. Sie endet mit der Sicherung des Baumbestands, die nach Ablauf von fünf Wirtschaftsjahren nach dem Wirtschaftsjahr des Beginns der (erstmaligen) Aufforstung anzunehmen ist. Zu den Aufforstungskosten gehören insbesondere die Aufwendungen für

- Pflanzgut,
- Pflanzung,
- Befestigung des Pflanzguts, z. B. Pfähle und Drähte,

Ergänzende Hinweise im Geschäftsbereich der AG Bilanzierung und Jahresabschluss - Grundsätze der laufenden Waldbewirtschaftung

- Sicherungsmaßnahmen einschließlich Schutzmaterial wie Verbiss- und Fegeschutz
- Pflegemaßnahmen (im Herstellungsjahr) sowie
- Aufforstungslöhne als Fertigungskosten
- Verwaltungskosten inkl. Gemeinkosten als Wahlrecht nach § 44 Abs. 2 Satz 3 GemHVO.

Bei den Aufwendungen für die **Bestandsverjüngung und Bestandssicherung** (nach Ablauf von fünf Wirtschaftsjahren, siehe oben) handelt es sich grundsätzlich um nachträgliche Herstellungskosten. Aus Vereinfachungsgründen können sie aber als laufende Aufwendungen behandelt werden. **Wiederholungspflanzungen**, z. B. für die Wiederherstellung zerstörter Jungpflanzen, sind sofort in vollem Umfang als laufende Aufwendungen zu behandeln.

Dauerhaft festinstallierte Wildzäune sind eigenständige, abnutzbare Vermögensgegenstände des Sachvermögens, die wie bewegliche Vermögensgegenstände zu behandeln sind, sofern sie nicht als temporäre Schutzmaßnahme für Jungbestände verwendet werden.

Umgang mit Wald aus (natürlicher) Sukzession („Wildwuchs“):

Unter Sukzession im nachfolgenden Kontext wird die natürliche Rückkehr der für einen Standort typischen Pflanzen-, Tier- und Pilzgesellschaften verstanden, die sich nach einer Störung aufgrund der vorherrschenden Umweltfaktoren dort wieder einstellt. Sofern Wald aus Sukzession entsteht, kann regelmäßig von einem Zeitraum von zehn Jahren ausgegangen werden, ab dem sich das Klima und die Bodenart eines Waldes eingestellt hat. Die Umwandlung in Wald im Rechtssinne erfolgt sodann auf Antrag bzw. im Rahmen der Forsteinrichtung, die üblicherweise im zehnjährigen Turnus durchgeführt wird. Der so hinzukommende Wald ist als stille Reserve zu behandeln. D.h. der so entstandene Baumbestand wird nicht in Form einer Bilanzverlängerung aktiviert. Das zugehörige Grundstück bzw. der Grundstücksteil ist jedoch in ein Waldgrundstück (Konto 0131) umzugliedern.

Veränderung im bestehenden Wald und in Waldeinrichtungen

1. Holznutzung, die keine Kahlhiebe (Kahlschläge) darstellen (§§ 13, 20 Landeswaldgesetz BW)

Führen Holznutzungen nicht zu Kahlschlägen, bleibt der Baumbestand als Vermögensgegenstand erhalten. Dies gilt insbesondere bei den regelmäßig erforderlich werdenden **Durchforschungsmaßnahmen**. Daher kommt eine Buchwertminderung grundsätzlich nicht in Betracht.

Der **Einschlag einzelner Bäume** führt nicht zum Untergang des Vermögensgegenstands „Baumbestand“ und insoweit auch nicht zur Minderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des stehenden Holzes. Dazu bedarf es vielmehr des Einschlags eines gesamten Baumbestandes. Eine reine Durchforstungsmaßnahme, d. h. der **Einschlag nicht hiebsreifer Bäume**, hat daher weder einen Bestandsabgang noch eine Minderung des fortbestehenden Bestandes zur Folge. Denn die Substanzminderung durch den Einschlag fällt im Vergleich zu der Substanzsicherung des zu erhaltenden Bestandes nicht ins Gewicht. Dies gilt auch, wenn Durchforstungsmaßnahmen in einem Jahr einen größeren Umfang haben, weil in Vorjahren von derartigen Maßnahmen abgesehen wurde.

Soweit infolge einer Holznutzung, die keinen Kahlschlag darstellt und die nicht zu einer Buchwertminderung geführt hat, dennoch eine (öffentlich-rechtliche) Wiederaufforstungsverpflichtung entsteht, sind die Wiederaufforstungskosten nicht zu aktivieren und stellen daher laufende Aufwendungen dar.

Aufwendungen für **Bestandsverjüngung und Bestandssicherung** stellen laufende Aufwendungen dar.

2. Aufwendungen für zufällige Nutzungen

Eingriffe innerhalb eines Baumbestandes zur Beseitigung von Schäden z. B. durch Krankheiten, Wildverbiss oder Unwetter stellen laufenden Aufwand dar.

Nachpflanzungen stellen laufenden Erhaltungsaufwand für den Baumbestand dar.

Soweit durch **Kalamitätsnutzungen** (Holznutzung in Folge höherer Gewalt, auf Grund von Naturereignissen notwendige Einschläge) ein Kahlschlag entsteht, kann abweichend von den nachfolgend dargestellten Grundsätzen der Buchwert dieses Baumbestandes beibehalten werden. Die Wiederaufforstungskosten sind in diesem Fall sofort als Aufwand zu behandeln.

3. Kahlhiebe (Kahlschläge) – Wiederaufforstung (§§ 15, 17 Landeswaldgesetz BW)

Ein Kahlschlag liegt vor, wenn das nutzbare Derbholz auf der gesamten Fläche eines Baumbestandes, der ein selbständiger Vermögensgegenstand ist, eingeschlagen wird und keine gesicherte Verjüngung bestehen bleibt. Dieses gilt gleichermaßen für den Fall, dass auf einer mindestens ein Hektar großen zusammenhängenden Teilfläche ein Kahlschlag erfolgt, unabhängig davon, ob er in verschiedenen aneinander angrenzenden Baumbeständen oder innerhalb eines Baumbestandes vorgenommen wird.

Ergänzende Hinweise im Geschäftsbereich der AG Bilanzierung und Jahresabschluss - Grundsätze der laufenden Waldbewirtschaftung

Dabei sind Einschläge innerhalb eines Zeitraums von fünf aufeinander folgenden Wirtschaftsjahren einheitlich zu beurteilen.

Der Einschlag nicht nur einzelner Bäume, sondern eines gesamten Baumbestandes (Kahlschlag) führt zum Untergang des Vermögensgegenstandes und somit zur Minderung der Anschaffungs- und Herstellungskosten des stehenden Holzes, denn die Wiederaufforstung führt zum Entstehen eines neuen, nach seiner Altersklasse zusammengehörenden Bestands auf der kahlgeschlagenen Fläche.

Wiederaufforstungskosten nach einem Kahlschlag sind Herstellungskosten für den neu entstehenden Vermögensgegenstand Baumbestand und als nicht abnutzbares Sachvermögen zu aktivieren.

Die Wiederaufforstung (§ 17 Landeswaldgesetz BW) beginnt mit den Pflanzmaßnahmen, der Naturverjüngung oder der Saat. Sie endet mit der Sicherung des Baumbestandes, die nach Ablauf von fünf Wirtschaftsjahren nach dem Wirtschaftsjahr des Beginns der Wiederaufforstung anzunehmen ist. Zu den Wiederaufforstungskosten gehören insbesondere die Aufwendungen für Pflanzgut, Pflanzung, Befestigung und Schutz des Pflanzgutes (z. B. Pfähle, Drähte und Schutzzäune), Pflegemaßnahmen einschließlich der Löhne.

4. Geschlagenes Holz

Geschlagenes Holz, das zum Bilanzstichtag noch als wirtschaftliches Eigentum der Gemeinde vorhanden ist, kann als Vorrat (Bilanzposition 1.2.8) bilanziert werden, wenn es nach den Grundsätzen der Vorratsbewertung (siehe Ziffer 3.2.9.4 Leitfaden zur Bilanzierung, 3. Auflage, Juni 2017 zur Thematik „Bewertung von Vorräten“) in einer örtlichen Positivliste geführt wurde.

5. Bewertung von Waldeinrichtungen

Waldwege (§§ 2 Abs. 2, 4 Nr. 3 Landeswaldgesetz BW)

Waldwege gelten nach § 2 Abs. 2 Landeswaldgesetz BW als Wald. Waldwege sind nach § 4 Nr. 3 Landeswaldgesetz BW, die nicht dem öffentlichen Verkehr gewidmeten Wege im Staats-, Körperschafts- und Privatwald.

Bei neuen Waldwegen handelt es sich um gegenüber dem Grund und Boden selbstständige unbewegliche abnutzbare Vermögensgegenstände des Sachvermögens. Abweichend vom vorstehenden Grundsatz sind die zum Stichtag der Eröffnungsbilanz vorhandenen Waldwege

Ergänzende Hinweise im Geschäftsbereich der AG Bilanzierung und Jahresabschluss - Grundsätze der laufenden Waldbewirtschaftung

in den pauschalen Wertansätzen nach § 62 Abs. 4 Satz 4 GemHVO enthalten und insoweit nicht separat zu bilanzieren. Nach dem Stichtag der Eröffnungsbilanz erworbene oder erstmals hergestellte Waldwege sind jedoch mit ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten, auf einem Konto der Kontenart 013 zu buchen und über ihre Nutzungsdauer abzuschreiben:

- befestigte Waldwege (Asphalt, Pflaster, Beton) sind in der Regel der Straßenklasse IV zuzuordnen (Nutzungsdauer 50 Jahre); auch Waldwege mit Doppelnutzung (Waldweg und offizieller Radweg)
- Waldwege ohne befestigte Oberfläche (z.B. mit Grobschotter oder Mineralbeton hergestellt) sind in der Regel der Straßenklasse V zuzuordnen (Nutzungsdauer 15-30 Jahre).

Öffentlich gewidmete Straßen innerhalb des Waldes haben im Regelfall eine eigene Flurstücksnummer und sind nicht Bestandteil des Waldgrundstückes. D.h. sie sind daher getrennt vom Wald separat zu erfassen und zu bewerten.

Waldparkplatz (§ 2 Abs. 3 Nr. 2 Landeswaldgesetz BW)

Waldparkplätze sind nach § 2 Abs. 3 Nr. 3 Landeswaldgesetz BW Bestandteil des Waldes, soweit sie im Wald liegen oder mit ihm verbunden sind. Für sie gelten die gleichen Grundsätze wie für die Waldwege.

Die zum Stichtag der Eröffnungsbilanz vorhandenen Waldparkplätze sind in den pauschalen Wertansätzen nach § 62 Abs. 4 Satz 4 GemHVO enthalten und insoweit nicht separat zu bilanzieren. Nach dem Stichtag der Eröffnungsbilanz erworbene oder erstmals hergestellte Waldparkplätze sind jedoch mit ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten, auf einem Konto der Kontenart 013 zu erfassen und über ihre Nutzungsdauer abzuschreiben.

Wald-/Jagd-/Grill-Hütten

Für die Erfassung und Bewertung von Hütten gelten die Grundsätze der Bilanzierung von Gebäuden, sofern es sich um Gebäude gemäß der nachfolgenden Definition handelt. Um Gebäude handelt es sich, wenn das Bauwerk Menschen oder Sachen durch räumliche Umschließung Schutz gegen Witterungseinflüsse gewährt, den Aufenthalt von Menschen gestattet, fest mit dem Grund und Boden verbunden ist, von einiger Beständigkeit und ausreichend

Ergänzende Hinweise im Geschäftsbereich der AG Bilanzierung und Jahresabschluss - Grundsätze der laufenden Waldbewirtschaftung

standfest ist (siehe Ziffer 2.1.1.1, Seite 21, Leitfaden zur Bilanzierung a.a.O.). Dies bedingt u. a. folgende Voraussetzungen:

- (Merkmal der räumlichen Umschließung) Außenwände sind nicht zwingend erforderlich, jedoch ein Mindestmaß an überdachter Fläche von in der Regel von mehr als 30 qm,
- (Merkmal Aufenthalt von Menschen) das Bauwerk ermöglicht mehr als nur einen vorübergehenden Aufenthalt von Menschen,
- (Merkmal feste Verbindung mit dem Grund und Boden) einzelne oder durchgehende Fundamente, oder eine auf Dauer angelegte Nutzung.

Sofern es sich demgemäß nicht um Gebäude handelt, ist von Betriebsvorrichtungen auszugehen. Die Erfassung erfolgt auf einem Konto der Kontenart 013.

Waldspielplatz (§ 2 Abs. 3 Nr. 2 Landeswaldgesetz BW)

Als Flächen von Erholungseinrichtungen zählen Spielplätze nach § 2 Abs. 3 Nr. 2 Landeswaldgesetz BW zum Wald. Für die Erfassung und Bewertung gelten je nach Ausführung die Grundsätze der Bilanzierung von Ausstattungen von Grünflächen bzw. von selbständigen Spielplätzen.

Die zum Stichtag der Eröffnungsbilanz vorhandenen Waldspielplätze sind in den pauschalen Wertansätzen nach § 62 Abs. 4 Satz 4 GemHVO enthalten. Nach dem Stichtag der Eröffnungsbilanz erworbene oder erstmals hergestellte Waldspielplätze sind jedoch mit ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten und über ihre Nutzungsdauer abzuschreiben. Die Erfassung erfolgt hierbei auf einem Konto der Kontenart 013.

Wildgehege (§ 34 Landeswaldgesetz BW)

Als Flächen von Erholungseinrichtungen zählen Wildgehege nach § 2 Abs. 3 Nr. 2 Landeswaldgesetz BW zum Wald. Für die Erfassung und Bewertung gelten die Grundsätze der Bilanzierung von Grundstücken mit Kultur-, Sport-, Freizeit- und Gartenanlagen wie beispielsweise bebaute zoologische Gärten. Die Erfassung erfolgt auch hierbei auf einem Konto der Kontenart 013.

Hinweis:

Bereits zum Stichtag der Eröffnungsbilanz vorhandene Waldeinrichtungen wie Waldwege, Waldparkplätze, Waldspielplätze oder Wildgehege können bereits i. R. der Eröffnungsbilanz separat erfasst und bewertet werden.

Soweit sie separat bilanziert wurden, stellt deren späterer Ersatz Investitionen dar. Sind sie jedoch in den Pauschalwerten der Eröffnungsbilanz enthalten, stellt der Ersatz lediglich laufenden Aufwand dar (siehe Behandlung von Betriebsvorrichtungen, die in der Eröffnungsbilanz nicht separat bilanziert wurden, Ziffer 2.1.1.1, Seite 23, Leitfaden zur Bilanzierung a.a.O.).

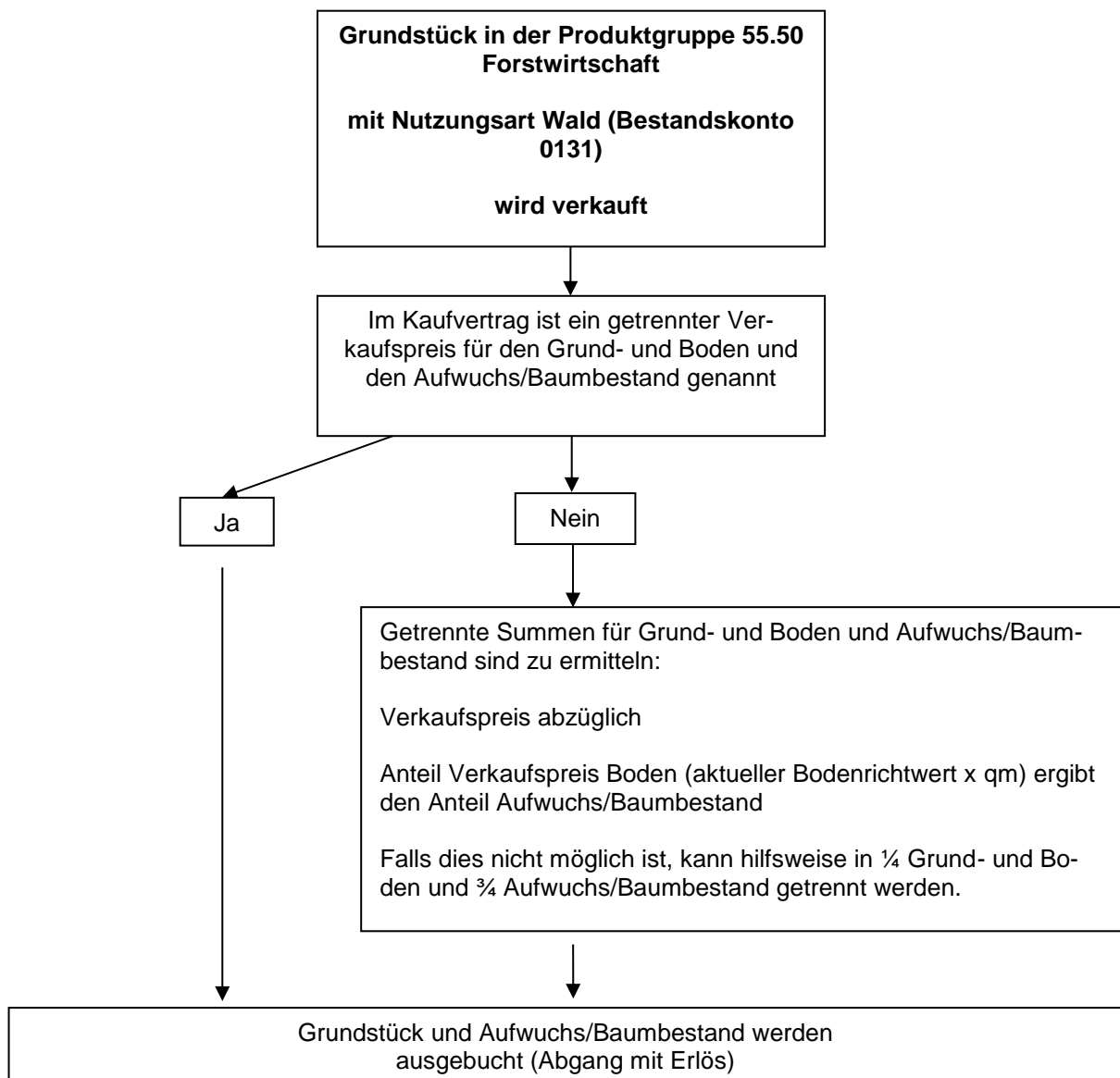
Bei Waldkindergärten ist regelmäßig nicht von einer Waldeinrichtung auszugehen. Der Wald dient insoweit rein als Kulisse.

Abgang/Umnutzung von Wäldern

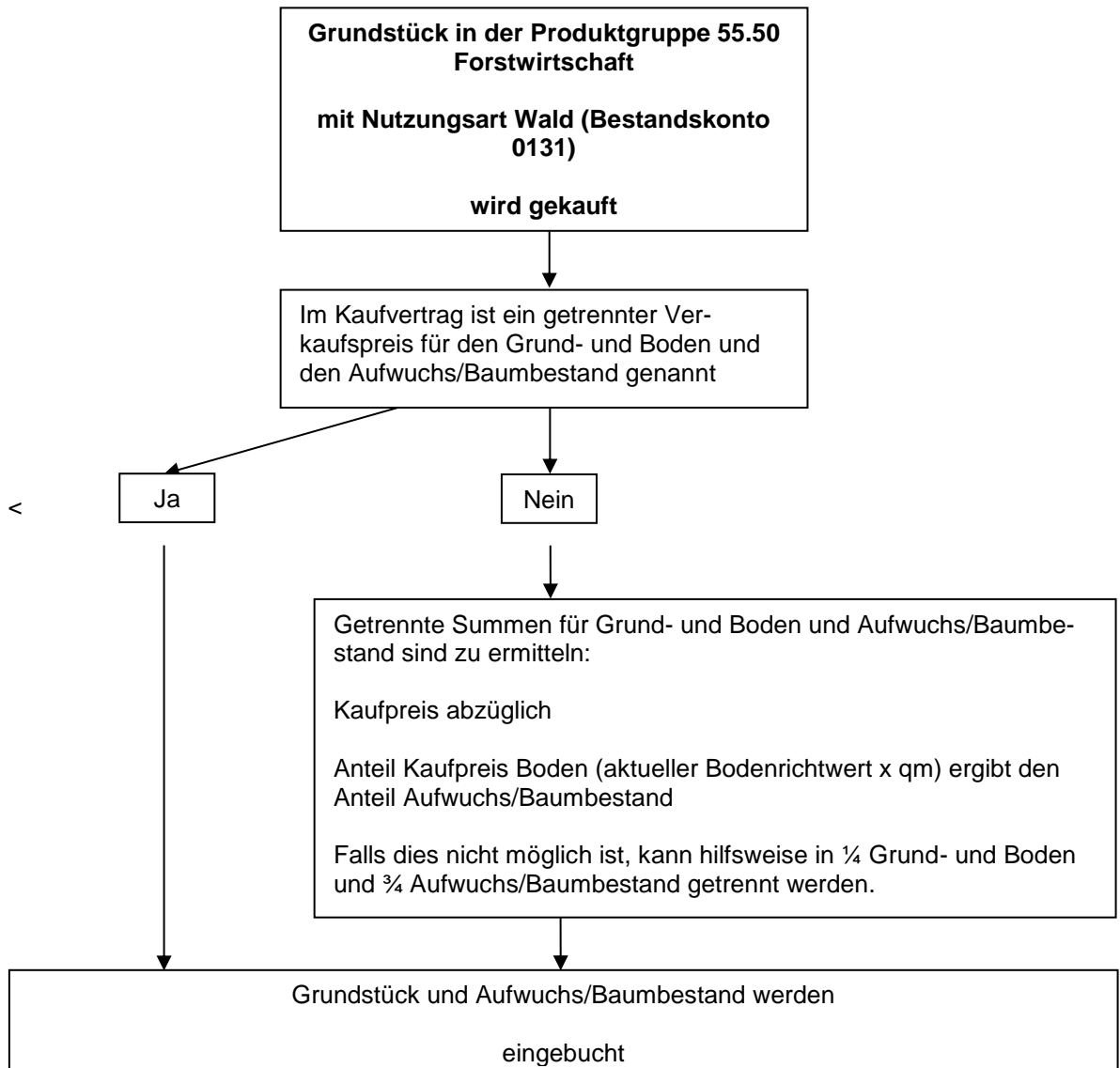
Verkauf von Waldgrundstücken

Bei Verkauf eines Waldgrundstücks ist der Kaufpreis auf die Vermögensgegenstände stehendes Holz (Aufwuchs bzw. Baumbestand) und Grund und Boden aufzuteilen. Gefolgt werden kann dabei grundsätzlich der Vereinbarung der Parteien im Kaufvertrag. Fehlt eine derartige Vereinbarung oder bestehen Bedenken gegen die wirtschaftliche Haltbarkeit der im Kaufvertrag enthaltenen Aufteilung, ist der Kaufpreis nach dem Verhältnis der Verkehrswerte der beiden Vermögensgegenstände aufzuteilen. Zur Ermittlung des Verkehrswertes für Waldgrundstücke kann auf den Bodenrichtwert für Wald zurückgegriffen werden. Falls dies nicht möglich ist, kann hilfsweise auf das Verhältnis der Wertansätze nach § 62 Abs. 4 Satz 4 GemHVO für Waldflächen, d. h. $\frac{1}{4}$ Grund- und Boden und $\frac{3}{4}$ Aufwuchs zurückgegriffen werden.

Übersicht Verkauf von Waldflächen



Übersicht Kauf von Waldflächen



Nutzungsänderungen (Umwandlung von Wald, §§ 9, 10 Landeswaldgesetz BW)

- **Ein Flurstück das bisher der Produktgruppe 55.50 Forstwirtschaft und dem Bestandskonto 0131 zugeordnet war (Waldgrundstück), wird neu einem Produktbereich/Bestandskonto zugeordnet, der typischerweise keinen Aufwuchs hat (z. B. Ackerland, Straßengrundstück)**

Der Grund und Boden des Waldgrundstücks ist mit seinem Buchwert umzubuchen; der Aufwuchs/Baumbestand ist mit seinem Buchwert bei angedachtem späteren Verkauf aus dem Bestandskonto 0131 in das Vorratsvermögen (einem Bestandskonto der Kontengruppe 08) umzubuchen oder bei Vernichtung außerplanmäßig abzuschreiben (Kahlschlag).

- **Ein Flurstück, das bisher einem Produktbereich bzw. Bestandskonto, welcher/welches typischerweise keinen Aufwuchs hat (z. B. Ackerland, Grünland), zugeordnet war, wird dem Wald (Produktgruppe 55.50, Bestandskonto 0131) zugeordnet und erstmalig aufgeforstet**

Der Grund und Boden ist mit seinem Buchwert zum Waldgrundstück (Bestandskonto 0131) umzubuchen; die Erstaufforstung des Baumbestandes ist als Herstellungskosten des Aufwuchs/Baumbestand zu aktivieren (Bestandskonto 0132).

- **Ein Flurstück, das bisher der Produktgruppe 55.50 Forstwirtschaft und dem Bestandskonto 0131 zugeordnet war (Waldgrundstück), wird neu einem Produktbereich / Bestandskonto zugeordnet, der typischerweise ebenfalls Aufwuchs hat (z. B. Grünanlagen) oder umgekehrt.**

Der Grund und Boden sowie der ggf. anteilige Aufwuchs/Baumbestand werden mit ihren Buchwerten umgebucht.