

taxlex

FACHZEITSCHRIFT FÜR STEUERRECHT

Ertragsteuern

Stehendes Holz

Umsatzsteuer

**Anpassung des
Werklieferungsbegriffs
in Deutschland**

Lohnsteuer & Sozialversicherung

**Werbungskosten/
Betriebsausgabenpauschale
für Vereinsmitglieder**

Ertragsteuern

**Die Ökologisierung des
Pendlerpauschales**

Umsatzsteuer

**Die „Recherchedatenbank“
als einheitliche Leistung?**



Die ertragsteuerliche Behandlung des stehenden Holzes

BEITRAG. Stehendes Holz ist ein von Grund und Boden getrenntes, selbständig bewertbares Wirtschaftsgut, für das einige ertragsteuerliche Besonderheiten vorgesehen sind. Für buchführende Land- und Forstwirte besteht gem § 6 Z 2 lit b EStG die Möglichkeit, die jährliche Wertsteigerung des stehenden Holzes aufgrund des biologischen Wachstums durch Ansatz des die Anschaffungskosten übersteigenden Teilwerts gewinnwirksam geltend zu machen. Bei der Veräußerung von Waldflächen kann der zu versteuernde Gewinn des stehenden Holzes und Jagdrechts bis zu einem Veräußerungserlös iHv € 250.000,- optional pauschal mit 35% des Gesamtveräußerungserlöses angesetzt werden. Eine Übertragung stiller Reserven gem § 12 EStG aus der Veräußerung von stehendem Holz auf körperliche Wirtschaftsgüter ist zulässig, eine Übertragung stiller Reserven auf stehendes Holz ist jedoch strittig. Der folgende Beitrag beleuchtet diese Themenbereiche näher. **taxlex 2021/50**



Univ.-Prof. Dr. **Sabine Kanduth-Kristen**, LL.M., StB, ist Universitätsprofessorin an der Alpen-Adria-Universität Klagenfurt, Institut für Finanzmanagement, Abteilung für Betriebliches Finanz- und Steuerwesen und Mitglied der Forschungsgruppe anwendungsorientierte Steuerlehre (FAST).

Mag. **Gert Linder**, Bakk., ist wissenschaftlicher Mitarbeiter in derselben Abteilung.

A. Forstwirtschaftlicher Betrieb und steuerliche Qualifikation des stehenden Holzes

Ein Wald iSd § 1 a ForstG liegt dann vor, wenn die Grundfläche mit forstlichem Bewuchs mindestens 1.000 m² beträgt und der Wald im Durchschnitt eine Breite von 10m aufweist.¹⁾ Zum forstlichen Bewuchs sind Holzgewächse iS des Anhangs zum ForstG (zB Eiche, Buche, Fichte, Tanne usw) zu zählen.²⁾ Sind die Mindestanforderungen für einen Wald iSd § 1 a ForstG erfüllt, ist grds von einem forstwirtschaftlichen Betrieb auszugehen.³⁾

Das stehende Holz ist dem nicht abnutzbaren Anlagevermögen zuzuordnen.

Das stehende Holz ist ein von Grund und Boden getrenntes, selbständig bewertbares Wirtschaftsgut⁴⁾ und wird auch nicht vom Grundstücksbegriff gem § 30 Abs 1 EStG erfasst.⁵⁾ Als Wirtschaftsgut gilt dabei der Baumbestand, der in einem selbständigen Nutzen- und Funktionszusammenhang steht und sich von ggf vorhandenen anderen Baumbeständen des Steuerpflichtigen anhand objektiver Kriterien abgrenzen lässt.⁶⁾ Bis zum Jahr 1985 war in Österreich strittig, ob stehendes Holz zum Anlagevermögen oder Umlaufvermögen eines forstwirtschaftlichen Betriebs gehört. Der VwGH hatte in seinen Erkenntnissen vom 18. 1. 1963, 1520/62, und vom 31. 1. 1964, 1592/63, lediglich ausgeführt, dass es sich beim stehenden Holz nicht um abnutzbares Anlagevermögen handelt.⁷⁾ Mit der Entscheidung des Höchstgerichts aus dem Jahr 1985⁸⁾ wurde klargestellt, dass das stehende Holz dem nicht abnutzbaren Anlagevermögen zuzuordnen ist. Der VwGH begründete seine Rechtsansicht damit, dass das stehende Holz dem Forstwirtschaftlichen Betrieb dient und somit deutlich die Funktion eines Anlagegutes erfüllt. Erst mit der Schlägerung kommt es zu einer Änderung der Zweckbestimmung und daher zu einer Umqualifizierung von Anlage- zu Umlaufvermögen.⁹⁾

Aufgrund der Qualifikation als Anlagevermögen deckt sich die steuerliche Behandlung des stehenden Holzes im Rahmen

einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gem § 4 Abs 3 EStG weitgehend mit jener im Rahmen eines Betriebsvermögensvergleichs gem § 4 Abs 1 EStG.¹⁰⁾

¹⁾ Vgl EStR 2000 Rz 4200b; s näher Böck in *Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke*, EStG (Stand 1. 10. 2019, rdb.at) § 21 Rz 74ff (zB zu Nachhaltsbetrieben und aussetzenden Betrieben sowie zu den Arten der Waldnutzung).

²⁾ Vgl *Hammerl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (19. Lfg, 2017) § 21 Rz 16; Obstbäume und Ziergehölze (vgl dazu EStR 2000 Rz 4200b) sowie einzelne Baumreihen (vgl dazu UFS 30.12.07, RV/O224-K/04) begründen keinen Wald iSd ForstG.

³⁾ Vgl *Hammerl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (19. Lfg, 2017) § 21 Rz 16, wonach für das Vorliegen eines Betriebs grds das Vorhandensein eines Waldes genügt; *Jakom/Peyerl*, EStG⁴ (2021) § 21 Rz 28; EStR 2000 Rz 4200b; *Leyrer*, Waldverkäufe als Grundstücksveräußerungen, SWK 2016, 1396 (1398). Unter Forstwirtschaft wird die Nutzung der natürlichen Kräfte des Bodens zur Gewinnung und Verwertung von Walderzeugnissen (wie zB Holz, Reisig, Tannenzapfen, Moos, Harz, Beeren, Pilze udgl) verstanden (vgl *Brauner* in *Hofstätter/Reichel*, EStG [69. Lfg, 2021] § 21 Rz 32).

⁴⁾ Vgl VwGH 11. 12. 1990, 90/14/0199.

⁵⁾ Vgl EStR 2000 Rz 2302 und 2304; *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG⁴ (2021) § 30 Rz 12; *Unger* in *Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke*, EStG (Stand 1. 10. 2019, rdb.at) § 30 Rz 5.

⁶⁾ Vgl ua BFH 5. 6. 2008, IV R 67/05; 18. 2. 2015, IV R 35/11 und IV R 37/11: Nach dieser Rsp ist als Wirtschaftsgut nicht der einzelne Baum und auch nicht der gesamte Baumbestand des Steuerpflichtigen, sondern „der in einem selbständigen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehende Baumbestand anzusehen, der sich durch geographische Faktoren, die Holzartzusammensetzung oder die Altersklassenzusammensetzung deutlich von den übrigen Holzbeständen abgrenzt und regelmäßig eine Mindestgröße von einem Hektar umfasst“. In Bezug auf die Mindestgröße stellt der BFH eine typisierende Betrachtung an, die eine sukzessive Aufspaltung der Bestände durch forstwirtschaftliche Maßnahmen verhindern soll. Siehe auch dBMF 16. 5. 2012, IV D 4 - S 2232/O-01, BStBl 2012 I, 595.

⁷⁾ Dagegen hat der BFH etwa im Urteil vom 17. 5. 1960, I 35/57 S, bereits vertreten, dass das stehende Holz dem nicht abnutzbaren Anlagevermögen zuzurechnen ist. Siehe weiters BFH 19. 12. 1962, IV 268/59 S; 5. 6. 2008, IV R 67/05; 18. 2. 2015, IV R 35/11 und IV R 37/11.

⁸⁾ Vgl VwGH 27. 3. 1985, 83/13/0079.

⁹⁾ Vgl VwGH 27. 3. 1985, 83/12/0079; 21. 10. 1986, 86/14/0021; EStR 2000 Rz 2304.

¹⁰⁾ Vgl BFH 5. 6. 2008, IV R 67/05. Bei der Gewinnermittlung gem § 4 Abs 3 EStG ist allerdings anders als beim Betriebsvermögensvergleich keine Teil-

B. Ansatz und Bewertung des stehenden Holzes

1. Aktivierung von Anschaffungs- und Herstellungskosten

Aufgrund der Qualifikation als Anlagevermögen müssen Erstaufforstungskosten (Herstellungskosten) und Anschaffungskosten von stehendem Holz bei Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich¹¹⁾ aktiviert und bei Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (inkl Pauschalierung) uE analog zu Grund und Boden in die Anlagekartei aufgenommen werden.¹²⁾ Bei Anschaffung eines Forstes sind die Anschaffungskosten daher auf Grund und Boden und stehendes Holz aufzuteilen.¹³⁾ Als Herstellungskosten zu aktivierende Erstaufforstungskosten sind zB Kosten für die Bodenvorbereitung, das Saatgut und die Setzlinge, die Anzucht von Forstpflanzen für den eigenen Bedarf, das Säen und Pflanzen, den Kulturschutz und das Pflegen des Jungwuchses.¹⁴⁾ Kosten der Erstaufforstung in einem bestehenden Betrieb sind jedoch nicht aktivierungspflichtig, soweit es unter Berücksichtigung des Aufforstungsprogramms zu keiner erheblichen (jährlich nicht mehr als 10%igen) Vergrößerung der Forstfläche kommt.¹⁵⁾ Herstellungskosten wie Pflegemaßnahmen zur Sicherung des Bestandes und Wiederaufforstungskosten sind grds ebenfalls zu aktivieren.¹⁶⁾ Bei Nichtinanspruchnahme des § 6 Z 2 lit b EStG (Ansatz des höheren Teilwerts, s dazu weiter unten) sind diese Kosten allerdings gem § 4 Abs 8 EStG sofort als Betriebsausgaben abzusetzen.¹⁷⁾

2. Laufende Behandlung und Buchwertabgang (Deaktivierung)

Als nichtabnutzbares Anlagevermögen unterliegt stehendes Holz keinem gewöhnlichen Wertverzehr, sondern durch den jährlichen biologischen Zuwachs einer beständigen Wertsteigerung.¹⁸⁾ Eine laufende Absetzung für Abnutzung ist daher ausgeschlossen. Die gewinnwirksame Geltendmachung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten kommt nur im Falle eines Abbaus des Bestands und teilweisen Untergangs des Wirtschaftsgutes „Baumbestand“ in Betracht (Einschlag sämtlichen Holzes eines hiebsunreifen Bestands, Kahlschlag; Einschlag hiebsreifer Bestände im Rahmen der Endnutzung).¹⁹⁾

wertabschreibung und nach hA auch keine Aufwertung auf den höheren Teilwert iSd § 6 Z 2 lit b EStG möglich.

¹¹⁾ Zur Regelung des § 125 Abs 5 BAO, wonach für das stehende Holz keine Bestandsaufnahme erfolgen muss, s Punkt 3.

¹²⁾ Vgl *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB (1993) § 4 Rz 47; EStR 2000 Rz 5024. Zu Erst- und Wiederaufforstungskosten s auch VwGH 21. 10. 1986, 86/14/0021. Zur Aufnahme von Grund und Boden in die Anlagekartei s EStR 2000 Rz 664b, Rz 764 und Rz 3134 sowie für die Pauschalierung EStR 2000 Rz 4157a iVm Rz 4137a.

¹³⁾ Vgl *Hubmann*, Einkommen- und Umsatzsteuer in der Land- und Forstwirtschaft (2016) 108. Die Aufteilung hat grds nach Maßgabe der Verkehrswerte zu erfolgen.

¹⁴⁾ Vgl *Hammerl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (19. Lfg, 2017) § 21 Rz 113/1.

¹⁵⁾ Vgl EStR 2000 Rz 1410f und 5024; *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB (1993) § 4 Rz 47; *Brauner/Stöger/Urban*, Die Behandlung des Vermögensgegenstands Wald im Ertragsteuerrecht, SWK 2010, S 432 (S 433). Aktivierungspflicht besteht jedenfalls bei Begründung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs (*Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB [1993] § 4 Rz 47).

¹⁶⁾ Vgl *Hammerl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (19. Lfg, 2017) § 21 Rz 110.

¹⁷⁾ Vgl *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB (1993) § 4 Rz 47.

¹⁸⁾ Vgl ua *Schweinberger* in *Trauner/Wakounig* (Hrsg), Praxishandbuch der Land- und Forstwirtschaft (2016) Rz 6/76.

¹⁹⁾ Vgl BFH 5. 6. 2008, IV R 67/05; BFH 18. 2. 2015, IV R 37/11.

Der Einschlag einzelner Bäume (ausgenommen hiebsreifer Bäume in der Endnutzungsphase²⁰⁾) berührt die Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht.²¹⁾ Gleiches gilt für die Durchforstung (Einschlag nicht hiebsreifer, unerwünschter Bäume) als bestandserhaltende Maßnahme.²²⁾ Im Falle eines Bestandsabbaus durch Kahlschlag oder im Rahmen der Endnutzung kommt es nach der Rsp des BFH²³⁾ zu einer Buchwertabspaltung, der abgespaltene Buchwert ist bei Verkauf des eingeschlagenen Holzes in weiterer Folge dem Umlaufvermögen zuzuordnen.²⁴⁾ Bei Gewinnermittlung gem § 4 Abs 1 EStG geht der abgespaltene Buchwert in den Wareneinsatz (Herstellungskosten des geschlagenen Holzes) ein, bei Gewinnermittlung gem § 4 Abs 3 EStG wird der Buchwertabgang im Jahr des Einschlags als Betriebsausgabe erfasst.²⁵⁾ In Österreich wird einem Bestandsabbau durch eine Verringerung des Buchwerts Rechnung getragen, wobei in diesem Zusammenhang in der Literatur das Instrument der Absetzung für Substanzverringering angeführt wird.²⁶⁾ Wiederaufforstungskosten nach einem Kahlschlag (Erstaufforstungskosten) sind als Herstellungskosten für das neu entstehende Wirtschaftsgut „Baumbestand“ zu aktivieren.²⁷⁾ Sinkt der Teilwert des stehenden Holzes aufgrund außerordentlicher Schäden mit dauernder Wirkung unter den Buchwert, kann bei doppelter Buchführung eine Teilwertabschreibung vorgenommen werden.²⁸⁾

Bei Buchführung darf das stehende Holz mit dem über den AK/HK liegenden Teilwert angesetzt werden.

Gem § 6 Z 2 lit b EStG besteht für Land- und Forstwirte, die ihren Gewinn mittels Buchführung ermitteln,²⁹⁾ eine gewinnwirksame Aufwer-

²⁰⁾ Vgl BFH 18. 2. 2015, IV R 35/11; 2. 7. 2015, IV R 21/14, wonach eine Mindestgröße für die Buchwertabspaltung nicht besteht. Die Abspaltung ist nach den Urteilen nur bis zur Höhe des Teilwerts des jeweiligen Bestands zulässig.

²¹⁾ Vgl ua BFH 5. 6. 2008, IV R 67/05; 18. 2. 2015, IV R 37/11.

²²⁾ Vgl *Schweinberger* in *Trauner/Wakounig* (Hrsg), Praxishandbuch der Land- und Forstwirtschaft (2016) Rz 6/76; BFH 18. 2. 2015, IV R 35/11 und IV R 37/11; Gleiches gilt für den Einschlag zur Anlage unbefestigter Rückwege. Bei Errichtung befestigter Wege oder von Lagerplätzen kommt es hingegen hinsichtlich des eingeschlagenen Holzes zu einer Buchwertabspaltung (Zuordnung zum Umlaufvermögen, wenn das geschlagene Holz verkauft werden soll oder Erfassung als [sonstige] Betriebsausgabe, wenn eine weitere Verwendung im Betrieb nicht möglich ist).

²³⁾ Vgl BFH 18. 2. 2015, IV R 35/11 und IV R 37/11.

²⁴⁾ Vgl auch VwGH 27. 3. 1985, 83/13/0079. Siehe weiters dBMF 16. 5. 2012, IV D 4 - S 2232/O-01, BStBl 2012 I, 595. Nach Ansicht des dBMF kann der Buchwert bei einem Kahlschlag infolge von Kalamitätsnutzung hingegen beibehalten und die Wiederaufforstungskosten können als Betriebsausgaben abgesetzt werden.

²⁵⁾ Ebenso dBMF 16. 5. 2012, IV D 4 - S 2232/O-01, BStBl 2012 I, 595.

²⁶⁾ Vgl *Schweinberger* in *Trauner/Wakounig* (Hrsg), Praxishandbuch der Land- und Forstwirtschaft (2016) Rz 6/76 mit Hinweis auf *Hammerl*, Einkommensbesteuerung buchführender Land- und Forstwirte, 138f. Siehe auch BMF vom 26. 4. 1995, SWK 1995, A 367, wonach bei Schlägerungen entsprechend der Einschlagmenge abgeschrieben werden kann.

²⁷⁾ Vgl BFH 5. 6. 2008, IV R 67/05; dBMF 16. 5. 2012, IV D 4 - S 2232/O-01, BStBl 2012 I, 595: Die Wiederaufforstung beginnt nach dem Schreiben des dBMF mit Pflanzung oder Saat (ggf auch Naturverjüngung) und endet mit der Sicherung des Baumbestands nach Ablauf von fünf Wirtschaftsjahren nach dem Wirtschaftsjahr des Beginns der Wiederaufforstung.

²⁸⁾ Bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ist eine Teilwertabschreibung nicht zulässig.

²⁹⁾ Vgl EStR 2000 Rz 2301; *Jakom/Laudacher*, EStG¹⁴ (2021) § 6 Rz 94. Nach *Mayr* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (14. Lfg, 2010, § 6 Rz 242) steht das Wahlrecht auch Einnahmen-Ausgaben-Rechnern zu (ebenso *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB [1993] § 6 Rz 93; *Brauner/Stöger/Urban*, SWK 2010, S 432 [S 434f]). Die Bewertungsvorschriften des § 6 EStG sind zwar

tungsmöglichkeit für die aufgrund des Zuwachses bei Wirtschaftsgütern mit biologischem Wachstum eintretende Wertsteigerung auf den die Anschaffungskosten übersteigenden Teilwert. Die Aufwertung ohne Realisationsakt ist für Wirtschaftsgüter des nicht abnutzbaren Anlagevermögens und des Umlaufvermögens möglich.³⁰⁾ Das Wahlrecht zum Ansatz des höheren Teilwerts soll der Eigenart der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe Rechnung tragen, um bei Wirtschaftsgütern mit biologischem Wachstum wie dem heranwachsenden Wald eine kumulierend wirkende Zusammenballung stiller Reserven zu vermeiden.³¹⁾ Durch die Aktivierung des über den Anschaffungskosten liegenden höheren Teilwerts weist der Land- und Forstwirt noch nicht verwirklichte Gewinne aus, die der Besteuerung unterliegen. Somit kommt es zu einer gesetzlich erlaubten Durchbrechung des Realisationsprinzips.³²⁾ Die Aufwertung ist gegen entstandenen Aufwand wie Aufforstungs- und Pflegekosten zu verrechnen.³³⁾ Nach dem Grundsatz der Bewertungsstetigkeit ist ein willkürlicher Wechsel zwischen Inanspruchnahme und Nichtinanspruchnahme der Aufwertungsmöglichkeit³⁴⁾ nicht zulässig.³⁵⁾

Aufgrund von Bewertungsschwierigkeiten³⁶⁾ infolge erheblicher Wertschwankungen wird das Wahlrecht zur Bewertung des stehenden Holzes mit dem höheren Teilwert gem § 6 Z 2 lit b EStG in der Praxis im Regelfall nicht in Anspruch genommen.³⁷⁾ Somit werden die Gewinne erst mit der Veräußerung realisiert. Aufwendungen für die Pflege des stehenden Holzes und Wiederaufforstungskosten sind in diesem Fall nach der ausdrücklichen Anordnung des § 4 Abs 8 EStG als Betriebsausgaben abzusetzen.³⁸⁾ Wird die

auch auf Einnahmen-Ausgaben-Rechner gleichermaßen anzuwenden (vgl dazu EStR 2000 Rz 687), doch aufgrund des Verbots einer Teilwertbeschreibung (vgl EStR 2000 Rz 688) bestehen Bedenken gegen das Aufwertungswahlrecht bei dieser Gewinnermittlungsart (vgl *Mayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG [14. Lfg, 2010] § 6 Rz 242; *Brauner/Stöger/Urban*, SWK 2010, S 432 [S 434]; abl auch *Wittwer*, Auf der Suche nach dem Wirtschaftsgut Wald? FR 2008, 617 [622] für die deutsche Rechtslage vor 1.1.1999).

³⁰⁾ Vgl *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB (1993) § 6 Rz 93.

³¹⁾ Vgl VwGH 6. 11. 1990, 89/14/0244; *Jakom/Laudacher*, EStG¹⁴ (2021) § 6 Rz 93.

³²⁾ Gewinne dürfen grds erst dann ausgewiesen werden, wenn sie realisiert sind (Realisationsprinzip).

³³⁾ Vgl EStR 2000 Rz 2301. (Wieder-)Aufforstungs- und Pflegekosten gehören grds zu den Herstellungskosten des stehenden Holzes, sie gehen in der Aufwertung auf den höheren Teilwert auf (*Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG [19. Lfg, 2017] § 21 Rz 111).

³⁴⁾ Für unterschiedliche Wirtschaftsgüter mit biologischem Wachstum (zB stehendes Holz, stehende Ernte) kann das Wahlrecht uE unterschiedlich genutzt werden.

³⁵⁾ Vgl *Mayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (14. Lfg, 2010) § 6 Rz 240.

³⁶⁾ Zu möglichen Bewertungsmodellen s ua *Brauner/Stöger/Urban*, SWK 2010, S 432 (S 434). Zur Bestandsbewertung unter Berücksichtigung von Baumart, Altersklassenverteilung, Umtriebszeit etc s weiters EStR 2000 Rz 5162ff.

³⁷⁾ Aufgrund des Wahlrechts gem § 125 Abs 5 BAO wird in der Praxis idR auch keine jährliche Bestandsaufnahme durchgeführt (*Brauner/Stöger/Urban*, SWK 2010, S 432 [S 433]).

³⁸⁾ Aktivierungsverbot, vgl EStR 2000 Rz 1408. Die Regelung wurde mit dem 2. AbgAG 1987, BGBl 1987/312, aufgrund der Rsp des VwGH (21. 10. 1986, 86/14/0021), wonach Kosten für die Pflege des stehenden Holzes sowie Wiederaufforstungskosten (abgehend vom Erk des VwGH vom 26. 11. 1974, 1840/73) als Herstellungskosten zu aktivieren sind, auch wenn für das stehende Holz kein Bestandsvergleich vorgenommen wird, zunächst in § 6 Z 2 EStG 1972 verankert, um praktische Schwierigkeiten für Steuerpflichtige, die keinen Bestandsvergleich vornehmen, zu vermeiden (vgl RV 108 BlgNR 17. GP 34f). In § 6 Z 2 EStG 1972 war auch die Regelung

Aufwertung geltend gemacht, schließt dies die Inanspruchnahme des Hälfteuersatzes gem § 37 Abs 6 EStG für Einkünfte aus besonderen Waldnutzungen aus.³⁹⁾ Gem § 37 Abs 6 EStG liegen Einkünfte aus besonderen Waldnutzungen nur vor, wenn für das stehende Holz kein Bestandsvergleich vorgenommen wird.⁴⁰⁾

Der Ansatz des höheren Teilwerts schließt die Inanspruchnahme des Hälfteuersatzes für Einkünfte aus besonderen Waldnutzungen aus.

In Deutschland wurde das Wahlrecht zur Bewertung des nicht abnutzbaren Anlagevermögens und des Umlaufvermögens mit dem höheren Teilwert (§ 6 Abs 1 Nr 2 Satz 3 und 4 dEStG aF) durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. 12. 1998 enden, abgeschafft.⁴¹⁾ Die Abschaffung wurde mit einer Harmonisierung und Befreiung von Ausnahmeregelungen mit dem Ziel der Gesetzesvereinfachung und mit der Befolgung des Realisationsprinzips sowie des Prinzips der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit begründet⁴²⁾ und könnte uE auch für Österreich in Betracht gezogen werden.

3. Bedeutung des § 125 Abs 5 BAO

Gem § 125 Abs 5 BAO ist bei einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb auch im Rahmen einer verpflichtenden oder freiwilligen Buchführung eine jährliche Bestandsaufnahme für das stehende Holz nicht erforderlich. Für buchführende Land- und Forstwirte sieht die auf § 125 Abs 5 BAO basierende Verordnung BGBl 1962/51⁴³⁾ für steuerliche Zwecke die Verpflichtung zur Führung bestimmter Verzeichnisse wie zB Grundstücks-, Anbau- und Ernteverzeichnis etc vor. Die Abstandnahme von einer verpflichtenden jährlichen Bestandsaufnahme war vor Inkrafttreten der BAO, BGBl 1961/194, in § 2 Abs 2 Z 2 der Verordnung über landwirtschaftliche Buch-

enthalten, dass bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben der Ansatz des höheren Teilwertes zulässig ist, wenn das den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) entspricht. Im EStG 1988 wurde die Regelung zur Abzugsfähigkeit von Wiederaufforstungs- und Pflegekosten aus systematischen Gründen in § 4 Abs 8 EStG und die Regelung zum Ansatz des höheren Teilwerts – ohne Bezugnahme auf die GoB – in § 6 Z 2 lit b EStG übernommen (s auch RV 621 BlgNR 17. GP 67 und 68). Die Abzugsfähigkeit gem § 4 Abs 8 EStG gilt somit auch bei Gewinnermittlung gem § 4 Abs 3 EStG.³⁹⁾ Vgl *Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (19. Lfg, 2017) § 21 Rz 112; zu Einkünften aus besonderer Waldnutzung s *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG¹⁴ (2021) § 37 Rz 38.

⁴⁰⁾ Nach hA liegt ein Bestandsvergleich iSd § 37 Abs 6 EStG vor, wenn der höhere Teilwert gem § 6 Z 2 lit b EStG angesetzt wird (vgl *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB [1993] § 37 Rz 15; *Fraberger/Papst in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG [18. Lfg, 2016] § 37 Rz 116/1). Die Aktivierung der Anschaffungs- oder Erstaufforstungskosten, die für das Wirtschaftsgut Wald als nicht abnutzbares Anlagevermögen zwingend vorzunehmen ist, stellt keinen Ausschlussgrund dar (so bereits BFH 19. 12. 1962, IV 268/59 S; s auch *Hiller*, Nochmals: Der Bilanzposten „stehendes Holz“ in der Forstwirtschaft, FR 1998, 512 [513]; *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB [1993] § 37 Rz 15).

⁴¹⁾ Vgl *Wittwer*, FR 2008, 617 (622); *Gossert in Korn*, EStG (Stand 1. 5. 2016) § 34b Rz 33.

⁴²⁾ Siehe BT-Drs 14/23 vom 9. 11. 1998, 171.

⁴³⁾ Zur V s *Böck in Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke*, EStG (Stand 1. 10. 2019, rdb.at) § 21 Rz 50. Die Verordnungsermächtigung war ursprünglich in § 125 Abs 2 BAO enthalten. Art II BGBl 1976/667 ordnete iZm der Neufassung des § 125 BAO durch Art I BGBl 1976/667 an, dass auf Grundlage des § 125 Abs 2 BAO erlassene Rechtsvorschriften als aufgrund des § 125 Abs 5 BAO idF BGBl 1976/667 erlassen galten.

führung vom 5. 7. 1935⁴⁴⁾ enthalten und wurde in der Stamfassung der BAO zunächst in § 125 Abs 2 BAO übernommen⁴⁵⁾ und mit BGBl 1976/667 inhaltsgleich in § 125 Abs 5 BAO verschoben. Nach der Rsp des BFH befreite § 2 Abs 2 Z 2 der genannten Verordnung buchführende Land- und Forstwirte von der jährlichen Bestandsaufnahme, „soweit diese die Änderungen im Wert und in der Zusammensetzung des stehenden Holzes darstellen soll“, diente damit der Erleichterung der Inventur⁴⁶⁾ ohne eines Verlustes der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung, bewirkte aber keine Veränderung der materiellen Gewinnermittlungsvorschriften. Die Gewinnermittlung erfolgt ungeachtet dessen durch Betriebsvermögensvergleich gem § 4 Abs 1 EStG.

Die Bestandsaufnahme für das stehende Holz ist Voraussetzung für den Ansatz des höheren Teilwerts.

Einer Aktivierung der Anschaffungs- und Herstellungskosten (Erstauf- forstungskosten) steht § 125 Abs 5 BAO nicht entgegen. Der VwGH⁴⁷⁾ führt dazu aus: „§ 125 Abs 5 BAO eröffnet zwar dem Steuerpflichtigen im Hinblick auf die oft schwierig festzustellenden Schwankungen im Bestand (Zuwachs, Abgang) und Wert (s § 6 Z 2 letzter Satz EStG 1972) des stehenden Holzes die Möglichkeit, dieses Holz bei einem (für das übrige Betriebsvermögen durchgeführten) Betriebsvermögensvergleich zur Gänze außer Ansatz zu lassen. Diese der leichteren Bilanzierung dienende Bestimmung ändert aber weder etwas am Wesen des stehenden Holzes als Anlagegut, noch besagt sie, daß die (meist unschwer festzustellenden) Anschaffungskosten oder Herstellungskosten dieses Anlagegutes (sofort absetzbare) Betriebsausgaben wären. Die Kosten sind vielmehr wie beim Einnahmen-Ausgabenrechner außerbilanzmäßig (in einem Anlagenverzeichnis) zu aktivieren und bei einem Ausscheiden des Holzes aus dem Betriebsvermögen erforderlichenfalls auch im Schätzungsweg zu berücksichtigen.“ Anders als der VwGH in diesem Erk aus dem Jahr 1986 geht der BFH und wohl auch die hA in Deutschland bei buchführenden Land- und Forstwirten von einer bilanziellen (und nicht außerbilanziellen) Erfassung der Anschaffungs- und Erstaufforstungskosten aus. Bei Ansatz des höheren Teilwerts gem § 6 Z 2 lit b EStG dient die körperliche Bestandsaufnahme dem Nachweis des biologischen Wachstums.⁴⁸⁾ Die Bestandsaufnahme ist daher Voraussetzung für den Ansatz des höheren Teilwerts. Umgekehrt wird wohl auch für die Vornahme einer Teilwertabschreibung ein derartiger Nachweis erforderlich sein.⁴⁹⁾ Der Ausbuchung des (anteiligen) Buchwerts infolge Kahlschlags oder im Rahmen der Endnutzung („Buchwertabspaltung“) steht das Unterlassen der Bestandsaufnahme gem § 125 Abs 5 BAO nicht entgegen.

In Deutschland ist die dem § 125 Abs 5 BAO vergleichbare Bestimmung des § 141 Abs 1 Satz 4 AO aF im Hinblick auf die Streichung der Aufwertungsmöglichkeit auf den höheren Teilwert mit dem Amtshilfe-Richtlinien-Umsetzungsgesetz vom 26. 6. 2013 zur Klarstellung entfallen.⁵⁰⁾

C. Besteuerung von Waldverkäufen

1. Erfassung als betrieblicher Veräußerungsgewinn

Wird ein Waldgrundstück veräußert, hat nicht nur ein buchführender oder ein eine vollständige Einnahmen-Ausgaben-Rechnung aufstellender Forstwirt den Vorgang zu erfassen, sondern auch ein pauschalierter Forstwirt den aus dieser

Veräußerung resultierenden Gewinn als außerordentliche Einnahme neben dem mittels Pauschalierung ermittelten laufenden Gewinn anzusetzen.⁵¹⁾ Dabei ist grds eine Aufteilung des gesamten Veräußerungserlöses auf die einzelnen selbständigen Wirtschaftsgüter (Grund und Boden, stehendes Holz und Jagdrecht) vorzunehmen.⁵²⁾ Die Veräußerung eines Waldes iS des ForstG stellt eine abschließende Nutzung und Verwertung des Wertzuwachses des stehenden Holzes der vergangenen Jahre dar und führt – außer im Falle von Liebhaberei – zu Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft. Auch wenn über Jahre keine Bewirtschaftung erfolgt (aussetzender Betrieb) liegt Betriebsvermögen vor.⁵³⁾ Dementsprechend stellt auch ein im Eigentum von Nichtlandwirten bzw Pensionisten stehender Wald iS des ForstG einen forstwirtschaftlichen Betrieb dar, so dass dessen Veräußerung nicht als private Grundstücksveräußerung, sondern als ein unter die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft fallender betrieblicher Vorgang zu qualifizieren ist.⁵⁴⁾ Wird der gesamte Forst veräußert, kann eine Betriebs- oder Teilbetriebsveräußerung vorliegen,⁵⁵⁾ auf die in der Folge nicht näher eingegangen wird.

Begründet der Baumbewuchs auf dem veräußerten Grund und Boden keinen Wald iS des ForstG (s Punkt A), liegt für sich betrachtet kein forstwirtschaftlicher Betrieb vor und die Veräußerung des Grund und Bodens führt zu Einkünften aus privaten Grundstücksveräußerungen, wobei der Baumbewuchs vom Grundstücksbegriff erfasst ist.⁵⁶⁾

2. Ermittlung des Veräußerungsgewinnes

a) Pauschale Gewinnermittlung iSd § 1 Abs 5 LuF-PauschVO 2015

Gem § 1 Abs 5 LuF-PauschVO 2015 besteht die Möglichkeit, den Gewinn aus der Veräußerung von forstwirtschaftlich genutzten Flächen vereinfacht pauschal zu ermitteln. Dabei ist

⁴⁴⁾ Deutsches RGBI I, 908. Bis zum Inkrafttreten der BAO galt in Österreich die Abgabenordnung vom 22. 5. 1931, Deutsches RGBI I, 161, einschließlich der hierzu ergangenen Durchführungsvorschriften. Mit Inkrafttreten der BAO wurden die Abgabenordnung und die hierzu ergangenen Durchführungsvorschriften aufgehoben (vgl § 320 Abs 1 lit a Z 6 BAO). Nach § 2 Abs 2 Z 2 der V galten Bücher als ordnungsmäßig, wenn sie aufgrund einer jährlichen Bestandsaufnahme die Änderungen im Wert und in der Zusammensetzung des Betriebsvermögens darstellten, wobei sich diese Bestandsaufnahmen nicht auf das stehende Holz zu erstrecken brauchten.

⁴⁵⁾ Die Erläuterungen zur RV (228 BlgNR 9. GP 61) führen dazu lediglich aus, dass besondere Bestimmungen „wie bisher für die buchführenden land- und forstwirtschaftlichen Betriebe gelten“.

⁴⁶⁾ Zum damaligen Zeitpunkt war die Einordnung des stehenden Holzes als Anlage- oder Umlaufvermögen durch den VwGH noch nicht geklärt (s Punkt 1; weiters BMF vom 8. 6. 1979, GZ I/110/1/IV-6-79, SWK 22/1979, A I 242f).

⁴⁷⁾ VwGH 21. 10. 1986, 86/14/0021.

⁴⁸⁾ Vgl Gossert in Korn, EStG (Stand 1. 5. 2016) § 34b Rz 33.

⁴⁹⁾ So meint etwa Hammerl (in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG [19. Lfg, 2017] § 21 Rz 114), dass Wertverluste ohne Bestandsaufnahme zur Gänze außer Ansatz bleiben.

⁵⁰⁾ Vgl Gossert in Korn, EStG (Stand 1. 1. 2019) § 13 Rz 33 und Rz 94.

⁵¹⁾ Vgl EStR 2000 Rz 4195; UFS 9. 12. 2009, RV/0075-L/06.

⁵²⁾ Neben dem stehenden Holz gilt auch das Jagdrecht als ein von Grund und Boden getrenntes, selbständig bewertbares Wirtschaftsgut (vgl dazu VwGH 11. 12. 1990, 90/14/0199; 16. 11. 1993, 90/14/0077; Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG [19. Lfg, 2017] § 21 Rz 65/1).

⁵³⁾ Vgl EStR 2000 Rz 4200 a. Siehe auch BFG 10. 2. 2021, RV/5101334/2019.

⁵⁴⁾ Vgl BFG 10. 2. 2021, RV/5101334/2019 mwN.

⁵⁵⁾ Vgl Petschnigg, Besteuerung von Waldverkäufen, SWK 2012, 314 (315f); Leyrer, SWK 2016, 1396 (1399).

⁵⁶⁾ Vgl EStR 2000 Rz 6621; Leyrer, SWK 2016, 1396 (1398).

der zu versteuernde Gewinn für das stehende Holz (einschließlich des Jagdrechts) pauschal mit 35% des aufgrund und Boden, stehendes Holz und Jagdrecht entfallenden gesamten Veräußerungserlöses anzusetzen.⁵⁷⁾ Diese Art der Gewinnermittlung kann bis zu einem sich aus allen Veräußerungsgeschäften des Kalenderjahres ergebenden Veräußerungserlös von € 250.000,- angewendet werden. Die Gewinnpauschalierung ist gem § 1 Abs 5 der LuF-PauschVO auch für Betriebe zulässig, die ihren Gewinn gem § 4 Abs 3 oder § 4 Abs 1 EStG ermitteln.⁵⁸⁾ Liegt der Veräußerungserlös aller Waldverkäufe pro Kalenderjahr über € 250.000,-, ist eine pauschale Gewinnermittlung nicht erlaubt, der Veräußerungsgewinn ist in dem Fall nach allgemeinen Regeln zu ermitteln (s Punkt b).⁵⁹⁾ Für die Beurteilung der Grenze von € 250.000,- ist der Zeitpunkt des Verpflichtungsgeschäftes und nicht der Zahlungsfluss maßgeblich.⁶⁰⁾

Mit den 35% des auf Grund und Boden, stehendes Holz und Jagdrecht entfallenden Veräußerungserlöses werden die stillen Reserven des stehenden Holzes und des Jagdrechts erfasst,⁶¹⁾ damit sind auch allfällige Buchwerte abgegolten.⁶²⁾ Die Einkünfte unterliegen der progressiven Tarifbesteuerung. Die restlichen 65% des Veräußerungserlöses entfallen auf den Erlös des Grund und Bodens sowie auf die Buchwerte des stehenden Holzes und des Jagdrechts, wobei unter Berücksichtigung der Buchwerte 50% des Gesamtveräußerungserlöses als Erlös für den Grund und Boden anzusetzen ist.⁶³⁾ Hinsichtlich der Gewinnermittlung von Grund und Boden muss zwischen Alt- und Neuvermögen unterschieden werden. Bei Grund und Boden des Altvermögens gem § 30 Abs 4 EStG kann der Gewinn anhand des aufgrund und Boden entfallenden Veräußerungserlöses pauschal nach § 4 Abs 3 a Z 3 lit a EStG ermittelt werden. Wird von der pauschalen Gewinnermittlung nicht Gebrauch gemacht oder liegt Neuvermögen gem § 30 Abs 3 EStG vor, ist vom Teilerlös der Buchwert des Grund und Bodens in Abzug zu bringen.⁶⁴⁾ Der aus Alt- und Neuvermögen resultierende Gewinn unterliegt dem besonderen Steuersatz gem § 30a Abs 1 EStG iHv 30%.

Beispiel 1⁶⁵⁾

Ein pauschalierter Forstwirt hat im Jahr 2001 eine forstwirtschaftlich genutzte Fläche um € 100.000,- erworben. Dabei entfielen € 40.000,- auf den Waldboden. Im Jahr 2020 werden diese Forstflächen um € 160.000,- veräußert. Der Gewinn wird unter Anwendung des § 1 Abs 5 LuF-PauschVO 2015 ermittelt.

Für das stehende Holz und das Jagdrecht wird ein Gewinn iHv € 56.000,- (35% von € 160.000,-) ermittelt. Auf Grund und Boden entfällt ein Veräußerungserlös iHv € 80.000,- (50% von € 160.000,-). Es handelt sich um ein Altgrundstück, weshalb die pauschale Gewinnermittlung gem § 30 Abs 4 EStG angewendet werden kann. Der daraus resultierende Gewinn des Grund und Bodens iHv € 11.200,- (14% von € 80.000,-) ist mit dem besonderen Steuersatz gem § 30a Abs 1 EStG iHv 30% zu versteuern. Alternativ kann der Forstwirt auch zur Regelbesteuerung optieren. Der Gewinn iHv € 56.000,- für das stehende Holz und das Jagdrecht unterliegt dem progressiven Einkommensteuertarif von bis zu 55%.

Variante

Die Forstflächen wurden 2004 entgeltlich erworben. Es liegt Neuvermögen vor, weshalb die pauschale Gewinnermittlung iSd § 30 Abs 4 EStG nicht zulässig ist.

Demzufolge ist vom pauschalen Veräußerungserlös (€ 80.000,-) der aufgrund und Boden entfallende Buchwert (€ 40.000,-) in Abzug zu bringen. Somit muss bezüglich des Grund und Bodens ein Gewinn iHv € 40.000,- mit dem besonderen Steuersatz iHv 30% versteuert werden. Alternativ kann der Forstwirt auch zur Regelbesteuerung optieren. Die Gewinnermittlung für das stehende Holz und das Jagdrecht folgt der oben dargestellten Vorgangsweise.

Ein Vorteil der pauschalen Ermittlung liegt ua darin, dass eine gutachterliche Aufteilung des Veräußerungspreises (s Punkt b) auf Grund und Boden, stehendes Holz und (ggf) Jagdrecht unterbleiben kann. Die Ermittlung ist zudem dann vorteilhaft, wenn die historischen Anschaffungs- und/oder Erstaufforstungskosten nicht bekannt oder sehr gering sind (zB wegen langer Haltedauer oder unentgeltlicher Übernahme des Betriebs). Sind die Anschaffungs- und/oder Erstaufforstungskosten hingegen bekannt, sollte unter Berücksichtigung der Gutachtenskosten ein Vorteilhaftigkeitsvergleich angestellt werden. In Beispiel 1 ergibt die Differenz zwischen Veräußerungserlös und Buchwert – unter der Annahme, dass zwischenzeitlich kein Kahlschlag und keine Endnutzung erfolgte – insgesamt eine Wertsteigerung von lediglich € 60.000,-, während allein die pauschal ermittelte stille Reserve für das stehende Holz und das Jagdrecht € 56.000,- beträgt. Unter Berücksichtigung der Pauschalermittlung für Grund und Boden beträgt die Steuerbemessungsgrundlage insgesamt € 67.200,-.

b) Ermittlung des Gewinnes aufgrund tatsächlicher Verhältnisse

Anstelle der pauschalen Gewinnermittlung iSd § 1 Abs 5 LuF-PauschVO 2015 hat der Land- und Forstwirt das Wahlrecht bzw bei Überschreiten der Grenze von € 250.000,- die Verpflichtung, den Veräußerungsgewinn nach den allgemeinen Regeln zu ermitteln. Die Besteuerungsgrundlagen sind in diesem Fall mittels Sachverständigengutachten nachzuweisen.⁶⁶⁾ Für die

⁵⁷⁾ Vgl EStR 2000 Rz 4195.

⁵⁸⁾ Vgl EStR 2000 Rz 4195; Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG (19. Lfg, 2017) § 21 Rz 169/3; Petschnigg, SWK 2012, 314.

⁵⁹⁾ Vgl Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG (19. Lfg, 2017) § 21 Rz 169; EStR 2000 Rz 4195. Beträgt der gesamte Veräußerungserlös eines Grundstückes mehr als € 250.000,- und entfallen auf den Wald weniger als € 250.000,-, ist eine pauschale Ermittlung dennoch zulässig (vgl Haingartner in Trauner/Wakounig [Hrsg], Praxishandbuch der Land- und Forstwirtschaft [2016] Rz 6/288).

⁶⁰⁾ Vgl EStR 2000 Rz 4195a. Bei einer Veräußerung von Forstflächen gegen Ratenzahlung ist somit der Zeitpunkt des Abschlusses des Verpflichtungsgeschäftes heranzuziehen, der Zeitpunkt des Zuflusses der Raten ist irrelevant.

⁶¹⁾ Vgl EStR 2000 Rz 4196.

⁶²⁾ Vgl EStR 2000 Rz 4195.

⁶³⁾ Vgl EStR 2000 Rz 4195b.

⁶⁴⁾ Vgl EStR 2000 Rz 4195c; Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG (19. Lfg, 2017) § 21 Rz 169/1.

⁶⁵⁾ In Anlehnung an EStR 2000 Rz 4195c.

⁶⁶⁾ Siehe ua BFG 10. 2. 2021, RV/5101334/2019; Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG (19. Lfg, 2017) § 21 Rz 115/1 und 169; Leyrer, SWK

Aufteilung des Veräußerungserlöses auf die einzelnen Wirtschaftsgüter sind die tatsächlichen Werte des stehenden Holzes, Jagdrechts und Grund und Bodens nachzuweisen und die so gewonnene prozentuelle Wertrelation auf den Gesamtverkaufserlös zu übertragen (Verhältnismethode).⁶⁷⁾ Eine allfällige Überzahlung ist eine nicht zu berücksichtigende subjektive Komponente und daher aliquot auf den Grund und Boden und Bestand aufzuteilen.⁶⁸⁾ Die Aufteilung des Kaufpreises im Kaufvertrag hat keine Bindungswirkung. Ein Gutachten als Nachweis unterliegt der freien Beweiswürdigung durch das Finanzamt.⁶⁹⁾

Von den anteiligen Veräußerungserlösen sind die der veräußerten Forstfläche zugehörigen Anschaffungs- bzw Herstellungskosten und Veräußerungskosten abzuziehen. Die seinerzeitigen Anschaffungs- bzw Herstellungskosten für das stehende Holz sind um den zwischen Ankauf und Veräußerung erfolgten Bestandsabbau (s Punkt B.2) zu mindern.⁷⁰⁾ Wurde für das stehende Holz der höhere Teilwert gem § 6 Z 2 lit b EStG angesetzt, ist der sich daraus ergebende Buchwert abzuziehen.⁷¹⁾ Zusätzlich können die anteiligen Veräußerungskosten in Abzug gebracht werden, wobei zu beachten ist, dass der auf Grund und Boden entfallende Anteil nur bei Ausübung der Option zur Regelbesteuerung abzugsfähig ist. Sind keine Anschaffungskosten gegeben, weil der Forst über Generationen hindurch unentgeltlich erworben wurde, bestehen nach Rz 4197 EStR 2000 keine Bedenken, wenn die historischen Anschaffungskosten in Höhe des auf die entsprechenden Flächen entfallenden anteiligen Einheitswertes zum 1. 1. 2014 geschätzt werden.⁷²⁾

Beispiel 2

Ein pauschalierter Forstwirt hat im Jahr 2001 eine forstwirtschaftlich genutzte Fläche um € 100.000,- erworben. Dabei entfielen € 40.000,- auf den Waldboden. Im Jahr 2020 werden diese Forstflächen um € 160.000,- veräußert. Laut Kaufvertrag entfallen auf den Grund und Boden anteilig € 64.000,- und auf das stehende Holz einschließlich des Jagdrechts anteilig € 96.000,- des gesamten Veräußerungserlöses. Der Forstwirt entschließt sich, den Gewinn der veräußerten Forstflächen aufgrund tatsächlicher Verhältnisse zu ermitteln. Für diese Zwecke holt er ein Gutachten ein, welches für den Grund und Boden einen Verkehrswert iHv € 57.600,- (32% vom Gesamtverkehrswert iHv € 180.000,-) und für das stehende Holz einschließlich dem Jagdrecht einen Verkehrswert iHv € 122.400,- (68% vom Gesamtverkehrswert iHv € 180.000,-) bescheinigt.

Die im Kaufvertrag aufgelisteten anteiligen Veräußerungserlöse sind für die Gewinnermittlung nicht bindend. Die anhand des Gutachtens gewonnene Wertrelation ist auf den tatsächlichen Veräußerungserlös zu übertragen. Somit beträgt der Veräußerungserlös für das stehende Holz und das Jagdrecht € 108.800,- (68% von € 160.000,-). Davon sind die Anschaffungskosten iHv € 60.000,- abzuziehen. Der Gewinn für das stehende Holz und das Jagdrecht iHv € 48.800,- unterliegt dem progressiven Einkommensteuertarif. Zusätzlich können die anteiligen Kosten des Gutachtens als Veräußerungskosten berücksichtigt werden (Aufteilung nach Maßgabe der ermittelten Wertrelationen). Auf Grund und Boden entfällt ein Veräußerungserlös iHv € 51.200,- (32% von € 160.000,-). Es handelt sich um ein Altgrundstück, weshalb

die pauschale Gewinnermittlung gem § 30 Abs 4 EStG angewendet werden kann. Der daraus resultierende Gewinn des Grund und Bodens iHv € 7.168 (14% von € 51.200,-) ist mit dem besonderen Steuersatz gem § 30a Abs 1 EStG iHv 30% zu versteuern. Alternativ kann der Forstwirt für Grund und Boden auch zur Regelbesteuerung optieren.

Ohne Berücksichtigung der Gutachtenskosten ergibt sich in Beispiel 2 bei Pauschalermittlung für Grund und Boden insgesamt eine Steuerbemessungsgrundlage von € 55.968,-, wovon € 48.800,- dem Normaltarif unterliegen.

Im Einzelfall, insb bei Jungbeständen oder geringer Bestockung, kann die Gewinnermittlung aufgrund tatsächlicher Verhältnisse gegenüber der pauschalen Gewinnermittlung gem § 1 Abs 5 LuF-PauschVO 2015 somit steuerlich vorteilhafter sein. Wurde für das stehende Holz von der Aufwertung auf den höheren Teilwert gem § 6 Z 2 lit b EStG Gebrauch gemacht (s Punkt B.2), wird dies regelmäßig ebenfalls zutreffen. Steueroptimierungseffekte könnten auch dadurch erzielt werden, dass vor der Veräußerung eine Selbstschlägerung durchgeführt wird, um den Wertanteil des stehenden Holzes am Gesamtverkehrswert zu reduzieren.⁷³⁾

D. Übertragung stiller Reserven iZm stehendem Holz

1. Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des § 12 EStG

Stille Reserven, die im Zuge der Veräußerung von Anlagevermögen aufgedeckt werden, können gem § 12 EStG von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des im Wirtschaftsjahr der Veräußerung angeschafften oder hergestellten Anlagevermögens abgesetzt oder einer Übertragungsrücklage zugeführt werden. Ziel der Bestimmung ist es, eine sofortige Besteuerung anlässlich der Veräußerung von Wirtschaftsgütern zu vermeiden (Steuerstundungseffekt) und somit die Liquidität für Neuinvestitionen aufrechtzuerhalten.⁷⁴⁾ Die Übertragung stiller Reserven ist auf natürliche Personen mit betrieblichen Ein-

2016, 1396 (1397). Zur Wertermittlung s ua *Schweinberger in Trauner/Wakounig* (Hrsg), Praxishandbuch der Land- und Forstwirtschaft (2016) Rz 6/77.

⁶⁷⁾ Vgl EStR 2000 Rz 5082. Die Verhältnismethode ist selbst dann nicht rechtswidrig, wenn sich dadurch ein unrealistisch hoher Holzwert ergibt (vgl dazu VwGH 6. 7. 2006, 2002/15/0175). Abweichend wird nur dann die Differenzwertmethode in Betracht kommen, wenn dadurch ein höherer Bodenwert begründet werden kann.

⁶⁸⁾ Vgl VwGH 6. 7. 2006, 2002/15/0175.

⁶⁹⁾ Vgl EStR 2000 Rz 5180.

⁷⁰⁾ Vgl EStR 2000 Rz 5684; VwGH 21. 10. 1986, 86/14/0021.

⁷¹⁾ Vgl dazu auch VwGH 6. 11. 1990, 89/14/0244.

⁷²⁾ Die Bemessung des Buchwerts anhand der sogenannten Schnellbemessungstabellen (dazu *Böck in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG [Stand 1. 1. 2021, rdb.at] § 17 Rz 101) ist unzulässig (vgl *Petschnigg*, SWK 2012, 314 [315, Fn 9]).

⁷³⁾ Siehe dazu näher *Leyrer*, SWK 2016, 1396 (1399ff). Dabei ist jedoch das Verbot der Großkahlhiebe gem § 82 ForstG zu beachten. Vorteilhaft kann dies insb iZm der pauschalen Einkünfteermittlung für Grund und Boden des Altvermögens sein. Einzukalkulieren sind aber die Gewinne aus der Veräußerung des geschlägerten Holzes in Abhängigkeit von der jeweiligen Gewinnermittlungsart. Bei einem vollpauschalieren Forstwirt (Einheitswert unter € 15.000,-) wäre eine Holzernie vor der Veräußerung abpauschaliert.

⁷⁴⁾ Vgl *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG¹⁴ (2021) § 12 Rz 1; *Hirsch/Kirchmayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (21. Lfg, 2020) § 12 Rz 1.

künften beschränkt, wobei grundsätzlich jede Art der Gewinnermittlung zulässig ist.⁷⁵⁾ Auch für Land- und Forstwirte, die ihren Gewinn unter Anwendung der LuF-PauschVO 2015 ermitteln, kommt eine Übertragung stiller Reserven in Betracht, wenn die Vorgänge (wie Veräußerung von Grundstücken und von stehendem Holz) nicht von der Pauschalierung umfasst sind.⁷⁶⁾

Gem § 12 Abs 1 EStG können nur stille Reserven, die bei der Veräußerung von Anlagevermögen realisiert werden, übertragen werden. Für stille Reserven aus der Veräußerung von Umlaufvermögen steht die Möglichkeit der Übertragung grundsätzlich nicht offen. Die Sonderregelung des § 12 Abs 7 EStG ermöglicht allerdings ausnahmsweise die Übertragung stiller Reserven aus Einkünften aus Waldnutzungen infolge höherer Gewalt.⁷⁷⁾ Das veräußerte Wirtschaftsgut muss im Zeitpunkt der Veräußerung mindestens sieben Jahre zum Anlagevermögen des Betriebs gehört haben. Für Grundstücke und Gebäude, auf die stille Reserven übertragen worden sind, sowie für Gebäude, die nach § 8 Abs 2 EStG beschleunigt abgeschrieben worden sind, beträgt die Frist gem § 12 Abs 3 EStG fünfzehn Jahre.⁷⁸⁾

Gem § 12 Abs 4 Z 3 und 4 EStG ist die Übertragung stiller Reserven auf die Anschaffungskosten von Grund und Boden nur möglich, wenn auch die stillen Reserven aus der Veräußerung von Grund und Boden stammen. Hingegen können auf die Anschaffungs- bzw Herstellungskosten von Gebäuden sowohl stille Reserven aus der Veräußerung von Gebäuden als auch solche aus der Veräußerung von Grund und Boden übertragen werden. Stille Reserven, die aus der Veräußerung von sonstigen körperlichen Wirtschaftsgütern stammen, können nur auf sonstige körperliche Wirtschaftsgüter übertragen werden.⁷⁹⁾ Ebenso müssen auf unkörperliche Wirtschaftsgüter übertragene stille Reserven aus der Veräußerung von unkörperlichen Wirtschaftsgütern stammen.⁸⁰⁾

2. Übertragung stiller Reserven von stehendem Holz und auf stehendes Holz

Während die bei der Veräußerung von stehendem Holz aufgedeckten stillen Reserven nach hA auf körperliche Wirtschaftsgüter übertragbar sind,⁸¹⁾ soll nach der älteren Verwaltungspraxis eine Übertragung auf Wirtschaftsgüter mit biologischem Wachstum wie zB stehendes Holz nicht möglich sein.⁸²⁾ Die Unzulässigkeit der Übertragung wird mit Hinweis auf eine Erledigung des BMF aus 1979⁸³⁾ argumentiert, wonach aufgrund der besonderen Bewertungsmöglichkeiten des § 6 Z 2 lit b EStG eine Übertragung stiller Reserven nicht möglich wäre, allerdings ohne Differenzierung danach, ob die Bewertung mit dem höheren Teilwert gem § 6 Z 2 lit b EStG im konkreten Fall gewählt wurde. Sofern eine Bewertung mit dem höheren Teilwert erfolgt, ist aufgrund der sofortigen Besteuerung der übertragenen stillen Reserven und des damit einhergehenden Verlustes des Steuerstundungseffekts an der Sinnhaftigkeit der Übertragung zu zweifeln.

Auch war zum Zeitpunkt der BMF-Erledigung strittig, ob stehendes Holz dem Anlagevermögen oder Umlaufvermögen zuzuordnen ist.⁸⁴⁾ Inzwischen stellte der VwGH klar, dass das stehende Holz zum nicht abnutzbaren Anlagevermögen gehört.⁸⁵⁾ § 12 Abs 1 EStG nennt explizit Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens als Übertragungsziel, ein Ausschluss einer Übertragung auf stehendes Holz lässt sich § 12 EStG nicht entnehmen.⁸⁶⁾ Wird daher etwa ein Wald neu zugekauft, sollte eine Übertragung von aus sonstigen körperlichen Wirtschafts-

gütern iSd § 12 Abs 4 Z 3 EStG stammenden stillen Reserven bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen auf die anteiligen Anschaffungskosten des stehenden Holzes möglich sein.⁸⁷⁾

Im Falle einer späteren Veräußerung des stehenden Holzes kommt es allerdings bei Anwendung der pauschalen Gewinnermittlung gem § 1 Abs 5 LuF-PauschVO 2015 (s Punkt C.2.a) zu keiner gewinnwirksamen Aufdeckung der übertragenen stillen Reserven, da mit dem ermittelten Veräußerungsgewinn iHv 35% des Gesamtveräußerungserlöses auch allfällige Buchwerte des stehenden Holzes abgegolten sind.⁸⁸⁾ Umgekehrt schließt die pauschale Ermittlung des Veräußerungsgewinnes ihrerseits die Übertragung stiller Reserven aus dem Veräußerungsvorgang uE nicht aus.⁸⁹⁾

Bei Anwendung der LuF-PauschVO 2015 im Rahmen der laufenden Gewinnermittlung ist eine Übertragung stiller Reserven nur für jene Vorgänge möglich, die nicht von der Pauschalierung erfasst sind, wie Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen.⁹⁰⁾ UE gilt dies auch für stille Reserven, die aus der Veräußerung des stehenden Holzes stammen, allerdings sind die Übertragungsmöglichkeiten stark eingengt. In Betracht kommt (lediglich) eine Übertragung auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von stehendem Holz.

⁷⁵⁾ Vgl *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB (1993) § 12 Rz 2f.

⁷⁶⁾ Vgl *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG¹⁴ (2021) § 12 Rz 7; EStR 2000 Rz 3861b.

⁷⁷⁾ Damit wird die Begünstigung auf Teile des Umlaufvermögens ausgeweitet (zur steuerlichen Qualifizierung des geschlägerten Holzes s FN 9).

⁷⁸⁾ Allerdings gelten gem § 12 Abs 5 EStG die Behaltefristen bei einem Ausschneiden von Anlagevermögen infolge höherer Gewalt, durch behördlichen Eingriff oder zur Vermeidung eines solchen nachweisbar unmittelbar drohenden Eingriffes nicht.

⁷⁹⁾ Als sonstige körperliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens gelten vor allem Maschinen, Fuhrpark und Geschäftseinrichtungen. Sowohl das stehende als auch das geschlägerte Holz fallen wohl zweifellos auch darunter.

⁸⁰⁾ Zu den unkörperlichen Wirtschaftsgütern zählen Lizenzen, Konzessionen, Mietrechte und sonstige Rechte.

⁸¹⁾ Vgl VwGH 16. 6. 1987, 86/14/0188, zum EStG 1972; *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG¹⁴ (2021) § 12 Rz 36; *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB (1993) § 12 Rz 9.1; *Hirsch/Kirchmayr* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (21. Lfg, 2020) § 12 Rz 8; EStR 2000 Rz 3891.

⁸²⁾ Vgl *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB (1993) § 12 Rz 35; *Hirsch/Kirchmayr* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (21. Lfg, 2020) § 12 Rz 47; anderer Ansicht *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG¹⁴ (2021) § 12 Rz 36; *Häusle*, Kalamitäts-einkünfte und stille Reserven, SWK 1997, S 337.

⁸³⁾ BMF vom 8. 6. 1979, GZ I/110/1/IV-6-79, SWK 22/1979, A I 242f.

⁸⁴⁾ Vgl *Häusle*, SWK 1997, S 337.

⁸⁵⁾ Siehe FN 8.

⁸⁶⁾ Vgl *Häusle*, SWK 1997, S 337.

⁸⁷⁾ Vgl *Häusle*, SWK 1997, S 337; *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG¹⁴ (2021) § 12 Rz 36.

⁸⁸⁾ Vgl EStR 2000 Rz 4195ff: Die Anschaffungskosten sind bei der Pauschalermittlung des Veräußerungsgewinnes für das stehende Holz irrelevant. Zur Vermeidung dieses Ergebnisses müsste die Anwendung der Pauschalierung für diesen Fall in § 1 Abs 5 der LuF-PauschVO 2015 ausgeschlossen werden.

⁸⁹⁾ Die pauschale Ermittlung ist wie weiter oben ausgeführt im Rahmen aller Gewinnermittlungsarten anwendbar.

⁹⁰⁾ Vgl EStR 2000 Rz 3861a und 3861b.

E. Zusammenfassende Übersicht

	Betriebsvermögensvergleich	Einnahmen-Ausgaben-Rechnung	Voll-/Teilpauschalierung
Anschaffungskosten/ Erstaufforstungskosten	Aktivierung in der Bilanz (Ausnahme für Erstaufforstungskosten in bestehenden Betrieben, wenn keine Überschreitung der 10%-Grenze)	Aufnahme in die Anlagekartei (Ausnahme für Erstaufforstungskosten in bestehenden Betrieben, wenn keine Überschreitung der 10%-Grenze)	Aufnahme in die Anlagekartei (Ausnahme für Erstaufforstungskosten in bestehenden Betrieben, wenn keine Überschreitung der 10%-Grenze)
(anteiliger) Buchwertabgang bei Kahlschlag/Endnutzung	Buchwertminderung	Verminderung der in Evidenz gehaltenen AK/HK	Verminderung der in Evidenz gehaltenen AK/HK
Teilwertabschreibung*)	ja (Wahlrecht)	nein	nein
Aufwertung auf höheren Teilwert (§ 6 Z 2 lit b EStG*)	ja (Wahlrecht/Bewertungstauglichkeit)	nein	nein
Wiederaufforstungs- und Pflegekosten	Betriebsausgaben (§ 4 Abs 8 EStG), wenn § 6 Z 2 lit b EStG nicht angewendet wird. Im höheren Teilwert enthalten (Verrechnung), wenn § 6 Z 2 lit b EStG angewendet wird.	Betriebsausgaben (§ 4 Abs 8 EStG)	abpauschaliert
Pauschale Veräußerungsgewinnermittlung gem § 1 Abs 5 LuF-PauschVO 2015	ja (Wahlrecht), wenn Veräußerungserlöse/Kj ≤ € 250.000,-	ja (Wahlrecht), wenn Veräußerungserlöse/Kj ≤ € 250.000,-	ja (Wahlrecht), wenn Veräußerungserlöse/Kj ≤ € 250.000,-
Übertragbarkeit stiller Reserven gem § 12 EStG aus der Veräußerung von stehendem Holz	ja, Wahlrecht (bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen); auf die AK/HK körperlicher Wirtschaftsgüter	ja, Wahlrecht (bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen); auf die AK/HK körperlicher Wirtschaftsgüter	ja, Wahlrecht (bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen); auf die AK/HK von stehendem Holz
Übertragbarkeit stiller Reserven gem § 12 EStG auf die AK/HK des stehenden Holzes	ja (Wahlrecht), wenn aus körperlichen Wirtschaftsgütern (nicht Grundstücken) stammend	ja (Wahlrecht), wenn aus körperlichen Wirtschaftsgütern (nicht Grundstücken) stammend	ja (Wahlrecht), wenn aus der Veräußerung von stehendem Holz stammend

*) Voraussetzung: Nachweis, daher Bestandsaufnahme erforderlich.

SCHLUSSTRICH

Obwohl zivilrechtlich zum Grund und Boden gehörig, ist das stehende Holz einkommensteuerrechtlich ein von Grund und Boden getrenntes, selbständig bewertbares Wirtschaftsgut und wird auch nicht vom Grundstücksbegriff gem § 30 Abs 1 EStG erfasst. Als nicht abnutzbares Wirtschaftsgut des Anlagevermögens ist es mit den Anschaffungs- bzw. Erstaufforstungskosten zu aktivieren. Wiederaufforstungs- und Pflegekosten sind gem § 4 Abs 8 EStG als Betriebsausgaben abzusetzen und bei Inanspruchnahme der LuF-PauschVO 2015 abpauschaliert. § 6 Z 2 lit b EStG sieht bei buchführenden Land- und Forstwirten für das stehende Holz ein Wahlrecht zum Ansatz des die Anschaffungskosten übersteigenden Teilwerts vor (womit ein Ansatz der Wiederaufforstungs- und Pflegekosten als sofortige Betriebsausgaben nicht in Betracht kommt), doch wird von dieser Bewertungsmöglichkeit in der Praxis aufgrund des damit verbundenen Aufwands und der Bewertungsschwierigkeiten idR nicht Gebrauch gemacht. In Deutschland wurde

diese Aufwertungsmöglichkeit schon vor Jahren abgeschafft, dies wäre auch für Österreich in Betracht zu ziehen.

Bei der Veräußerung von forstwirtschaftlichen Flächen kann der Land- und Forstwirt bis zu einem Veräußerungserlös iHv € 250.000,- innerhalb eines Kalenderjahres zwischen der pauschalen Gewinnermittlung gem § 1 Abs 5 LuF-PauschVO 2015 und der Gewinnermittlung aufgrund tatsächlicher Verhältnisse wählen. Die pauschale Ermittlung muss - trotz der Vereinfachung und geringerer Ermittlungskosten - steuerlich nicht immer vorteilhaft sein, so dass im Einzelfall eine Ermittlung aufgrund tatsächlicher Verhältnisse geprüft werden sollte.

Nachdem stehendes Holz nach hA als Anlagevermögen zu werten ist, ist uE die Übertragung von bei Waldverkäufen aufgedeckten stillen Reserven des stehenden Holzes auch auf neu zugekauftes stehendes Holz möglich. § 12 EStG ist diesbezüglich kein Ausschluss zu entnehmen.