



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 3

GZ. RV/1291-L/10

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers, vom 13. September 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Grieskirchen Wels, vertreten durch HR Mag. Johann Lehner, vom 27. August 2010 betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz Bw) ist von adeliger Herkunft. Durch Übergabsvertrag vom 2. November 1971 erhielt der Bw von seinem Vater eine Vielzahl von Grundstücken, davon über 20 Waldgrundstücke. Aus dem Betriebsprüfungsbericht vom 8. November 1985 betreffend die Jahre 1982 bis 1984 geht hervor, dass der Bw mit Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft aus Pachteinnahmen und aus Einnahmen für die Aufarbeitung von geschlägerten Bäumen veranlagt wurde. Der Bw kündigte dabei an, ab 1986 einen Waldarbeiter einzustellen.

Mit Gesellschaftsvertrag vom Datum errichteten der Bw (zunächst 30%, ab 1998 8%, seit 15. November 2007 ca. 1%) seine Gattin (zunächst 20%, nun ca. 13%) und die beiden Söhne (zunächst je 25%, nun je ca. 43%) die GmbH (in der Folge kurz GmbH) mit dem Geschäftszweig Investment. Geschäftsführer waren ursprünglich der Bw, seine Gattin und der ältere Sohn, seit 6. Mai 2003 nur mehr dieser Sohn.

Mit einem mit dem Stempel der genannten GmbH versehenen **Schriftsatz vom 22. Jänner 2001** teilte der Bw dem Lagefinanzamt mit, dass er mit den in Kopie angeschlossenen, am 19. Dezember 2000 unterschriebenen Verträgen von seiner Cousine deren Besitz samt Nebenrechten übernommen und mit Bewirtschaftungsvertrag die oben genannte Familiengesellschaft mit der Verwaltung betraut habe.

Aus dem **Übergabsvertrag vom 19. Dezember 2000** geht hervor, dass der Bw von seiner Cousine und Adoptivmutter auch den Waldbesitz EZuGrundbuch im Ausmaß von 266.585 m² (I. Pkt. 1 lit. b) übernommen hat, dieser jedoch verpachtet war und der Bw anstelle der Übergeberin als Bestandgeber eingetreten ist (V.) und der übergebene Forst einen Einheitswert von 103.000,00 S hatte.

Aus dem **Bewirtschaftungsvertrag vom 19. Dezember 2000** geht hervor, dass der Bw die GmbH gegen einen vom Gewinn unabhängigen Betrag von monatlich 4.000,00 S (II.) mit der Bewirtschaftung auch des genannten Waldbesitzes (I. Pkt. 1 lit. a) auf unbestimmte Zeit, jedoch mit der Möglichkeit jederzeitiger Kündigung unter Einhaltung einer Frist eines halben Jahres betraut hat. Die Grundstücke sind im selben Kulturzustand zurückzugeben, in welchem sie übernommen wurden. Die GmbH ist zur Bewirtschaftung der forstwirtschaftlichen Flächen wie ein ordentlicher Forstwirt verpflichtet, hat Auf- und Durchforstungsarbeiten fachgerecht durchzuführen bzw. durchführen zu lassen und eventuell anfallendes Schadholz ohne Aufschub aufzuarbeiten bzw. aufarbeiten zu lassen. Schlägerungen hiebsreifer Bestände bedürfen der Anzeige und Zustimmung des Bw (IV). Die GmbH tritt anstelle des Bw in bestehende Pachtverhältnisse ein.

Aus dem **Bewertungsakt** des gegenständlichen Waldbesitzes ist Folgendes ersichtlich:

Einheitswerterklärung zum 1. Jänner 1987:

Der Wald liegt in einer Seehöhe von 460 m. Die mittlere Entfernung von der Waldmitte bis zum Anschlusspunkt an die öffentliche Straße beträgt 1000m. Das Gelände ist eben und mäßig geneigt (bis 20%). Die Bedingungen für den Forstwegebau sind günstig. Die mittlere Transportentfernung von der Holzablage bis zum nächstgelegenen Bahnhof (Sägewerk) beträgt 7 km.

Einheitswerterklärung zum 1. Jänner 1991: Schäden durch Emission und Windwurf (1990)

Von den 26,68 ha sind 21,87 ha verpachtet und wie folgt bewachsen (Holzwachstum - mittel):

	davon entfallen auf die Altersstufen				
Fichte	0-10 Jahre	11-40 Jahre	41-80 Jahre	> 80 Jahre	Summe

	7,50 ha	9,50 ha	7,90 ha	1,13 ha	26,03 ha
Weißkiefer			0,65 ha		<u>0,65 ha</u>
					26,68 ha

Für das **streitgegenständliche** Veranlagungsjahr **2007** wurde der Bw zunächst mit Bescheid vom 17. Februar 2009 erklärungsgemäß mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (Pension), aus Kapitalvermögen und Vermietung und Verpachtung zur **Einkommensteuer** veranlagt.

Im Zuge einer im Jahr **2010** durchgeföhrten **Betriebsprüfung** betreffend die Jahre 2006 bis 2008 legte der Bw zur Bewertung des gegenständlichen Waldgrundstückes ein Schreiben des Gutachter vom 15. Dezember 2006 mit folgendem wesentlichen Inhalt vor:

Bei einer Bewertung von Waldgrundstücken sei eine Zerlegung in einen Boden- und in einen Bestandswert vorzunehmen.

Bodenwert:

Der forstliche Bodenwert werde in der üblichen Bewertungspraxis vom landwirtschaftlichen Boden abgeleitet. Der ortsübliche Verkehrswert bilde dazu die Praxis. Das gegenständliche Gebiet verfüge wegen der Nähe zur Bezirkshauptstadt über einen höheren Verkehrswert als die Landgemeinden. Der mittlere landwirtschaftliche Boden koste im gegenständlichen Gebiet zwischen 3,00 bis 3,50 €. Für den forstlichen Boden unterstelle man ein Drittel davon und somit rechnerisch 1,08 €. Bei der Katastergröße von 26 57 07 m² resultiere daraus ein Bodenwert von 286.964,00 €.

Bestandswert:

Während der Boden über eine gute Nährstoffversorgung verfüge, nutze der darauf befindliche Bestand die Standortgüte nicht aus. Der Bestand sei überschlägert und zum Großteil verwildert. Brombeeren mit vergesellschafteten Himbeeren forderten jährlich hohe Kulturkosten. Holunder und Birken seien jährlich auszuholen. Wegen der latenten Fichtenblattwespengefahr seien teure Mischgehölze, wie Eiche, Buche, Lärche und sonstige Hölzer zu pflanzen. Der jährliche finanzielle Aufwand dürfe mit 8.000,00 bis 10.000,00 € unterstellt werden. Einnahmen aus dem Holzverkauf würden durch die hohen Kulturkosten aufgezehrt. Zu dem Dilemma sei es durch die Verpachtung des gegenständlichen Waldes von 1983 bis 1999 gekommen. Investitionen seien nicht entsprechend den Einnahmen des Waldes getätigt worden, sodass derzeit mehr mit Ausgaben als mit Einnahmen zu rechnen sei. Sehr schwer habe 1990 der Sturm den Waldbestand getroffen. Daraus sei auch der folgende nachhaltige Befall mit Fichtenborkenkäfer (Buchdrucker und Kupferstecher) zu erklären. Der

Bestandwert sei zum jetzigen Zeitpunkt sehr niedrig anzusetzen und dürfe nach Abzug der Ernte- und Wiederbegründungskosten vorsichtig mit 25.000,00 € bewertet werden. Es ergebe sich daher folgende Zusammenfassung:

Bodenwert	286.964,00 €	92,99%
Bestandwert	<u>25.000,00 €</u>	<u>8,01%</u>
Summe	311.964,00 €	100,00%
gerundet	310.000,00 €	

Der Prüfer stellte schließlich sinngemäß im Wesentlichen Folgendes fest (Tz 1 der Niederschrift vom 12. August 2010 und des Berichtes vom 26. August 2010):

Waldverkauf

Mit Übergabsvertrag vom 19. Dezember 2000 hat seine Cousine dem Bw den Waldbesitz EZuGrundbuch im Ausmaß von 266.585 m² geschenkt. Gleichzeitig mit der Übernahme des Waldes hat der Bw diesen an die oben genannte Familien-GmbH verpachtet und das dafür erhaltene Pachtentgelt als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt.

Mit Vertrag vom 16. März 2007 hat der Bw diesen Wald um 280.000,00 € verkauft.

Auch wenn der Wald verpachtet und nicht selbst bewirtschaftet worden sei, handle es sich nach Ansicht des Prüfers um eine land- und forstwirtschaftliche Fläche und einen steuerpflichtigen Verkauf des stehenden Holzes. Laut Gutachten des Herrn Gutachter vom 15. Dezember 2006 sei der Bestandwert mit ca. 8% des Gesamtwertes anzunehmen. Weil der Forst unentgeltlich erworben wurde, seien die historischen Anschaffungskosten der Rechtsvorgängerin zu ermitteln. Es bestünden keine Bedenken die historischen Anschaffungskosten in Höhe des Einheitswertes zum 1. Jänner 1989 zu schätzen. Da es sich um eine Betriebsveräußerung handle, sei noch der Freibetrag von 7.300,00 € abzuziehen. Es ergebe sich folgende Gewinnermittlung:

Verkaufserlös der Liegenschaft	280.000,00 €	
Wert des stehenden Holzes davon 8%		22.400,00 €
abzüglich des Einheitswertes von 103.000,00 S (ÜbergabsV)		-7.485,00 €
abzüglich des Freibetrages für Betriebsveräußerung		<u>-7.300,00 €</u>
Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft		7.615,00 €

Mit Bescheid vom **27. August 2010** nahm das Finanzamt das Verfahren betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 2007 unter Hinweis auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und veranlagte den Bw mit **Einkommensteuerbescheid 2007** selben Tages unter Erhöhung des Einkommens um Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft von 7.615,00 €, woraus sich eine Abgabennachforderung von 3.211,06 € ergab.

Mit **Schriftsatz vom 13. September 2010** er hob der Abgabepflichtige dagegen **Berufung**, beantragte die erklärungsgemäße Veranlagung ohne Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft und begründete dies sinngemäß im Wesentlichen wie folgt:

Mit Übergabsvertrag vom 19. Dezember 2000 habe ihm seine Cousine diesen Waldbesitz im Ausmaß von ca. 27 ha geschenkt.

Da aufgrund der geringen Fläche eine profitable Selbstbewirtschaftung nicht möglich gewesen sei, habe schon seine Cousine diesen Waldbesitz verpachtet und aus der Verpachtung Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt. Der Bw habe daher keinen Forstbetrieb, sondern verpachtetes Grundvermögen übernommen.

Gleichzeitig mit der Übernahme des Waldes habe der Bw diesen an die oben genannte GmbH verpachtet und das dafür erhaltene Entgelt als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung deklariert. Der Bw habe am 16. März 2007 diese Liegenschaft um 280.000,00 € verkauft.

Mit Entscheidung UFS 20.09.2007 RV/0839-W/04 habe der Unabhängige Finanzsenat zur Beurteilung, ob der Verkauf eines verpachteten Fischereirechtes steuerpflichtig ist, in Anschluss an das Urteil des BFH 29.03.2001, IV R 88/99, BStBl II 2002/791, die Auffassung vertreten, dass ein nicht aktiver Land- und Forstwirt, der einen verpachteten land- oder forstwirtschaftlichen Betrieb erwirbt und weiterhin verpachtet, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erziele.

Der Sachverhalt, über den der UFS zu entscheiden hatte, entspreche im Wesentlichen dem hier berufungsgegenständlichen. Auch der Bw habe ein bereits nahezu zur Gänze (80%)verpachtetes Waldgrundstück übernommen, dann zu 100% verpachtet und schließlich veräußert. Der Bw habe nie beabsichtigt, diesen Wald selbst zu bewirtschaften. Der Wald könne deshalb auch nie notwendiges Betriebsvermögen gewesen sein, sondern sei stets Privatvermögen des Bw gewesen. Die Einnahmen aus der Verpachtung des Waldes seien daher beim Bw zu Recht als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung behandelt worden. Der Erlös aus der Veräußerung des Waldes könne deshalb ebenso nicht im Rahmen der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erfasst werden, weil es sich dabei um eine einkommensteuerlich unbedeutliche Veräußerung von Privatvermögen handle.

Mit **Schreiben** vom **3. Mai 2011** hielt die **Berufungsbehörde** dem Bw die oben dargestellten Fakten vor und forderte ihn auf, die Pachtverträge der Übergeberin des gegenständlichen Waldbesitzes vorzulegen und darzulegen, warum die Übergabe vom 19. Dezember 2000 ertragssteuerlich als unentgeltlicher Vorgang (Buchwertfortführung) zu werten sei.

Mit **Schriftsatz** vom **15. Juni 2011** legte der Bw folgende Unterlagen in Kopie vor:

- a) Die ersten zwei Seiten des **Pachtvertrages** vom **19. März 1984**, wonach die Übergeberin einem Landwirt ua die gegenständliche Waldparzelle mit Ausnahme einer in der Natur durch entsprechende Grenzzeichen ausgezeichneten Fläche von 7 ha verpachtet hat
- b) Den undatierten **Nachtrag** zum eben genannten Pachtvertrag, der betreffend die gegenständlichen forstwirtschaftlichen Flächen Folgendes vereinbart:

Von den insgesamt 26,6848 ha sei eine Fläche von 7 ha nicht mitverpachtet. Hinsichtlich der Pachtung der forstwirtschaftlichen Fläche von ca. 19,68 ha wurde in Abänderung zu Punkt XI des Pachtvertrages vom 19. März 1984 im Wesentlichen Folgendes festgelegt:

Recht des Pächters auf Entnahme des für seine landwirtschaftlichen Liegenschaften benötigten Bauholzes gegen Zahlung des jeweiligen Tagespreises

Schlägerungen sind an eine fortfachliche Auszeige durch die Bezirksforstinspektion und die Herstellung des Einvernehmens mit der Verpächterin gebunden

Jährliches Kündigungsrecht beider Vertragsteile per 31. Oktober durch Einschreiben bis 31. Juli

- c) **Pachtvertrag** vom **28. Juli 1988**, mit dem die Übergeberin von den genannten 7 ha zusätzlich 2,19 ha an den Landwirt im Wesentlichen zu folgenden Bedingungen verpachtete:

Halbjährliches Kündigungsrecht zum 30. April und 31. Oktober mit Einschreibbrief 3 Monate zuvor

Schlägerungen sind an eine fortfachliche Auszeige durch die Bezirksforstinspektion und die Herstellung des Einvernehmens mit der Verpächterin gebunden

- d) Handschriftliche Aufstellung des Pächters, wonach er von den 26,6848 ha insgesamt 21,8748 ha gepachtet und von der Übergeberin 4,8100 ha selbst bewirtschaftet wurden

Weiters machte der Bw die Unentgeltlichkeit des Erwerbes (Wert des übernommenen Schlosses und des Waldes mehr als das Doppelte der vereinbarten Gegenleistungen) durch

den Übergabsvertrag vom 19. Dezember 2000 glaubhaft und wies neuerlich darauf hin, dass ihm Wirtschaftsgüter des Privatvermögens und kein Betrieb übergeben worden seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sind gemäß § 21 Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988 (EStG 1988):

1. *Einkünfte aus dem Betrieb von Landwirtschaft, Forstwirtschaft, Weinbau, Gartenbau, Obstbau, Gemüsebau und aus allen Betrieben, die Pflanzen und Pflanzenteile mit Hilfe der Naturkräfte gewinnen. Werden Einkünfte auch aus zugekauften Erzeugnissen erzielt, dann gilt für die Abgrenzung zum Gewerbebetrieb § 30 Abs. 9 bis 11 des Bewertungsgesetzes 1955.*
2. *Einkünfte aus Tierzucht- und Tierhaltungsbetrieben im Sinne des § 30 Abs. 3 bis 7 des Bewertungsgesetzes 1955.*
3. *Einkünfte aus Binnenfischerei, Fischzucht und Teichwirtschaft sowie aus Bienenzucht.*
4. *Einkünfte aus Jagd, wenn diese mit dem Betrieb einer Landwirtschaft oder einer Forstwirtschaft im Zusammenhang steht.*

(2) Zu den Einkünften im Sinne des Abs. 1 gehören auch:

1. *Einkünfte aus einem land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieb. Als Nebenbetrieb gilt ein Betrieb, der dem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb zu dienen bestimmt ist.*
2. *Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, sowie die Vergütungen, die die Gesellschafter von der Gesellschaft für ihre Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen haben. Voraussetzung ist jedoch, dass die Tätigkeit der Gesellschaft ausschließlich als land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit anzusehen ist.*
3. *Veräußerungsgewinne im Sinne des § 24.*

Veräußerungsgewinne sind in § 24 Abs. 1 bis 4 EStG 1988 wie folgt geregelt:

(1) Veräußerungsgewinne sind Gewinne, die erzielt werden bei

1. der Veräußerung
 - des ganzen Betriebes
 - eines Teilbetriebes
 - eines Anteiles eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen ist
2. der Aufgabe des Betriebes (Teilbetriebes).

(2) Veräußerungsgewinn im Sinne des Abs. 1 ist der Betrag, um den der Veräußerungserlös nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Betriebsvermögens oder den Wert des Anteils am Betriebsvermögen übersteigt. Dieser Gewinn ist für den Zeitpunkt der Veräußerung oder der Aufgabe nach § 4 Abs. 1 oder § 5 zu ermitteln. Im Falle des Ausscheidens eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen ist, ist als Veräußerungsgewinn jedenfalls der Betrag seines negativen Kapitalkontos zu erfassen, den er nicht auffüllen muss.

(3) Werden die einzelnen dem Betrieb gewidmeten Wirtschaftsgüter im Rahmen der Aufgabe des Betriebes veräußert, so sind die Veräußerungserlöse anzusetzen. Werden die Wirtschaftsgüter nicht veräußert, so ist der gemeine Wert im Zeitpunkt ihrer Überführung ins Privatvermögen anzusetzen. Bei Aufgabe eines Betriebes, an dem mehrere Personen beteiligt waren, ist für jeden einzelnen Beteiligten der gemeine Wert jener Wirtschaftsgüter anzusetzen, die er bei der Auseinandersetzung erhalten hat.

(4) Der Veräußerungsgewinn ist nur insoweit steuerpflichtig, als er bei der Veräußerung (Aufgabe) des ganzen Betriebes den Betrag von 100 000 S und bei der Veräußerung (Aufgabe) eines Teilbetriebes oder eines Anteiles am Betriebsvermögen den entsprechenden Teil von 100 000 S übersteigt. Der Freibetrag steht nicht zu,

- wenn von der Progressionsermäßigung nach § 37 Abs. 2 oder Abs. 3 Gebrauch gemacht wird,
- wenn die Veräußerung unter § 37 Abs. 5 fällt oder
- wenn die Progressionsermäßigung nach § 37 Abs. 7 ausgeschlossen ist.

Gemäß § 4 Abs. 1 letzter Satz EStG 1988 sind Gewinne oder Verluste aus der Veräußerung oder Entnahme und sonstigen Wertänderungen von Grund und Boden, der zum Anlagevermögen gehört, nicht zu berücksichtigen.

Gemäß § 1 Abs. 5 der für die Veranlagung der Kalenderjahre 2006 bis einschließlich 2010 anzuwendenden Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft, BGBl. II 258/258, können die aus der Veräußerung von forstwirtschaftlich genutzten Flächen entstehenden Gewinne mit 35% des auf Grund und Boden, stehenden Holzes und Jagdreiches entfallenden Veräußerungserlöses angenommen werden, sofern dieser 220.000,00 € im Einzelfall nicht überschreitet.

Der Bw. hat unbestritten am 16. März 2007 ein 266.585 m² (26ha 65a 85m²) großes Waldgrundstück mit Waldbestand für einen Kaufpreis von 280.000,00 € verkauft, das ihm seine Cousine am 19. Dezember 2000 übergeben hat. Nach den glaubwürdigen Ausführungen des Bw im Schriftsatz vom 15 Juni 2011 ist diese Übertragung in Form einer gemischten Schenkung als unentgeltlich iSd Ertragssteuerrechtes anzusehen.

Der Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 14. Jänner 2005, RV/0253-W/04, sind folgende Überlegungen entnommen:

Die Veräußerung von Grund und Boden außerhalb der Spekulationsfrist (§ 30 EStG 1988) unterliegt weder bei einer nur Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beziehenden Person noch - auf Grund der Bestimmung des § 4 Abs. 1 letzter Satz EStG 1988 - bei einem Land- und Forstwirt der Einkommensteuer.

Das Finanzamt hat die Veräußerung des Grund und Bodens als solche auch im bekämpften Bescheid nicht besteuert. Mit dem Verkauf eines Waldgrundstückes wird jedoch nicht nur der

nackte Grund und Boden, sondern auch das auf diesem Grundstück stehende Holz übertragen. Das von Grund und Boden verschiedene Betriebsvermögen, wozu auch das stehende Holz zählt, ist bei Veräußerung gewinnwirksam (vgl. Jilch, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte, 2. Auflage, 222 f.).

Einkommensteuerpflicht besteht - außerhalb von Spekulationsvorgängen - aber auch hier nur, wenn das mitveräußerte Holz nicht zum Privatvermögen, sondern zu einem Betriebsvermögen gehört. Wird etwa ein im Privatvermögen gehaltenes Wiesengrundstück verkauft, auf welchem sich auch einige Bäume befinden, ist eine Einkommensteuerpflicht nicht gegeben, auch wenn der Käufer die Bäume fällen lässt und sie veräußert. Diese Bäume werden sich in aller Regel auch nicht kaufpreisbestimmend ausgewirkt haben.

Anders verhält sich der Fall bei einem Waldgrundstück. Hier ist zu prüfen, ob ein forstwirtschaftlicher Betrieb vorliegt, der entweder zur Gänze oder teilweise veräußert wird.

Gemäß dem oben zitierten § 21 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft unter anderem Einkünfte aus dem Betrieb von Forstwirtschaft.

Wie bei allen betrieblichen Einkunftsarten müssen auch bei der Forstwirtschaft die Merkmale der Selbständigkeit, Nachhaltigkeit, Gewinnerzielungsabsicht und der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr gegeben sein (vgl.

Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 22 Anm. 1). Dabei sind allerdings bei der Forstwirtschaft deren Besonderheiten zu beachten.

Unter Forstwirtschaft wird die Nutzung der natürlichen Kräfte des Bodens zur Gewinnung und Verwertung von Walderzeugnissen (Holz, Reisig, Tannenzapfen, Moos, Harz, Beeren, Pilze, usw.) verstanden (Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 21 Anm. 73). Allein das Vorhandensein eines heranwachsenden Baumbestandes (aussetzender Betrieb) kann für die Annahme eines forstwirtschaftlichen Betriebes ausreichend sein, wenn die übrigen Merkmale (insbesondere Gewinnerzielungsabsicht) vorliegen (Felsmann, Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, Bonn 1983 ff, 55, A 11).

Ein forstwirtschaftlicher Betrieb setzt einen Wald voraus; ein mit Bäumen eingefasstes landwirtschaftliches Grundstück oder einzelne Baumreihen sind kein Wald. Wald sind gem. § 1 Abs. 1 ForstG 1975 mit im Anhang zu diesem Gesetz aufgezählten Nadelgehölzen und Laubgehölzen bestockte Grundflächen, soweit die Bestockung mindestens eine Fläche von 1.000 m² und eine durchschnittliche Breite von 10 m erreicht. Eine über § 1 Abs. 1 ForstG 1975 hinausgehende Mindestgröße ist nicht erforderlich, diese kann aber bei der Abgrenzung zur Liebhaberei und zur Beurteilung einer Teilbetriebseigenschaft von Bedeutung sein (vgl.

Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 21 Anm. 74; Doralt, EStG, 4. Auflage, § 21 Rz 16).

Im Hinblick auf den natürlichen Holzzuwachs ist bei einem Waldbesitz idR auch ohne besondere Planungs- und Nutzungsmaßnahmen und sonstige betriebswirtschaftliche Maßnahmen ein forstwirtschaftlicher Betrieb im Sinne des Einkommensteuerrechts (und keine Liebhaberei) anzunehmen (Quantschnigg/Schuch, EStHB, § 21 Tz 10 mwN; Hofstätter-Reichel, EStG 1988 § 21 Tz 6, unter Hinweis auf VwGH 03.02.1967, 1736/65). Lange Umtriebszeiten und schwankende Erträge bei stetigem Aufwand, aber uU auch aufwandslose Erträge durch das natürliche Wachstum des Holzes haben zu einem besonderen, eigenständigen forstwirtschaftlichen Betriebsbegriff geführt (Gmach in Herrmann/Heuer/Raupach, § 13 Anm. 223).

Auch eine durch Anpflanzung und Samenflug entstandene Waldfläche ist Teil eines Forstbetriebs oder forstwirtschaftlicher Teilbetrieb, solange die Fläche nicht derart umgestaltet wird, dass von einer Entnahme ins Privatvermögen oder der Entstehung notwendigen Privatvermögens auszugehen ist (BFH 18.5.2000, IV R 27/98). Selbst wenn der Forstwirt nicht in das Wachstum der Pflanzen eingreift, ist allein in der Teilnahme am natürlichen Holzzuwachs ein Forstbetrieb anzunehmen. Die Nachhaltigkeit der Nutzung liegt in einem solchen Fall in der steten Hinnahme des Holzzuwachses (vgl. Leingärtner/Stalbod, Besteuerung der Landwirte, Kap 5 Rz 6 mwN).

"Das notwendige Merkmal für das Bestehen eines forstwirtschaftlichen Betriebes ist, auf einen einfachen Nenner gebracht, das Vorhandensein eines Baumbestandes. Gebäude und Inventar gehören zwar auch zum forstwirtschaftlichen Betrieb, sind aber nicht wesensnotwendig... Da bei aussetzenden Betrieben eine Nutzung oft durch Jahrzehnte nicht gegeben ist und eine Bewirtschaftung oft nur in geringem Umfang stattfindet, ist für solche forstwirtschaftlichen Betriebe ein entsprechendes Inventar auch tatsächlich kaum notwendig. An das Vorliegen eines Teilbetriebes werden daher bei aussetzenden Betrieben nur geringe Anforderungen zu stellen sein" (Tischendorf, Steuerforstwirt, Graz-Salzburg 1963 ff, E 342).

Zu prüfen ist, ob das gegenständliche Waldgrundstück allein als forstwirtschaftlicher Betrieb anzusehen ist. Bei kleineren Waldungen und Flächen, die nicht Bestandteil eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes sind, ist auf das Gesamtbild des Einzelfalles abzustellen.

Die zu beurteilende Fläche kann hierbei unter Umständen von Bedeutung sein. So sehe etwa nach der genannten Entscheidung des UFS vom 14 Jänner 2005 die niedersächsische Finanzverwaltung eine forstwirtschaftliche Nutzung bei Flächen unter 3 ha regelmäßig als nicht gegeben an, während bei Flächen über 5 ha regelmäßig ein forstwirtschaftlicher Betrieb

vorliegen werde. Bei Flächen zwischen 3 und 5 ha seien im Einzelfall die tatsächlichen Verhältnisse gegeneinander abzuwegen (vgl. Felsmann, Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, Bonn 1983 ff, 57, A 13). Der BFH habe etwa eine Teilfläche von 5,55 ha als forstwirtschaftlichen (Teil)Betrieb eines aussetzenden forstwirtschaftlichen Betriebes angesehen (9. 12. 1960, IV 67/58; BStBl III 1961, 124).

Nach jüngerer Rechtsprechung des BFH sei eine generelle Fixierung einer Mindestgröße nicht möglich, weil sie von den Umständen des Einzelfalles abhänge (BFH 5.11.1981, IV R 180/77). Auch bei Flächen unter 3 ha hat der BFH die Möglichkeit des Vorliegens eines Forstbetriebes daher nicht a priori verneint (23.9.1971 IV R 52/70 bei 0,7381 ha; 26.6.1985 IV R 149/83 bei 0,7 ha, 18.5.2000 IV R 28/98 bei 2 ha).

In Österreich wird bei Wäldern mit einer Flächengröße unter 10 ha von Kleinstwäldern, bei Wäldern mit einer Flächengröße zwischen 10 und 100 ha von Kleinwäldern gesprochen (vgl. Jilch, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte, 2. Auflage, 94; § 46 BewG 1955); die Größe der Waldfläche ist in Österreich jedoch grundsätzlich nicht maßgebend (vgl. Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 21 Anm. 74; Doralt, EStG, 4. Auflage, § 21 Rz 16).

Der Bw. hat in der Rechtsmittelschrift vom 13. September 2010 für den gegenständlichen Fall nicht das Vorliegen konkreter Kriterien für die Existenz eines Betriebes, nämlich die Selbständigkeit, die Nachhaltigkeit, die Gewinnerzielungsabsicht und die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr bestritten, sondern vermeint unter Hinweis auf die Entscheidung des UFS 20.09.2007, RV/0839-W/04, der Bw habe schon von seiner Cousine keinen Forstbetrieb, sondern verpachtetes Grundvermögen übernommen, diese Verpachtung fortgeführt und 2007 einkommensteuerlich unbeachtliches Privatvermögen verkauft.

Die vom Bw ins Treffen geführte Entscheidung des UFS 20.09.2007, RV/0839-W/04 betrifft den Verkauf eines verpachteten Fischereirechtes und ist mit dem gegenständlichen Fall schon deshalb nicht vergleichbar. Die Berufungsbehörde hält für den gegenständlichen Fall aber auch das Urteil des BFH 29.03.2001, IV R 88/99, wonach ein nicht aktiver Land- und Forstwirt, der einen verpachteten land- oder forstwirtschaftlichen Betrieb erwirbt und weiterhin verpachtet, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt, für nicht entscheidend. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 08.10.1991, 91/14/0013,) ist nämlich die Verpachtung landwirtschaftlicher Flächen nicht schon zwingend mit einer Betriebsaufgabe gleichzusetzen, ja nicht einmal die Verpachtung des gesamten Betriebes (Hinweis auf Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, Einkommensteuerhandbuch², § 24 Tz 44).

Der Bw. übersieht geflissentlich, dass das streitgegenständliche Waldgrundstück eine Gesamtfläche von 266.585 m² und damit von über 26 ha (26 ha 65 a 85 m²) hat. Die zum 1. Jänner 1991 bestehenden Altersstruktur des Baumbestandes des reinen Nadelwaldes (davon 98% Fichte, 2% Weißkiefer) von 28% bis 10-jährige, 37% 11-40-jährige, 31% 41-80-jährige und 4% über 80-jährige Kulturen spricht für eine planmäßige Bewirtschaftung über Jahrzehnte. Die genannten Kulturflächen wurden daher offensichtlich von bzw. für die adeligen Vorfahren des Bw bzw. seiner Cousine angelegt. Auf Grund des unentgeltlichen Erwerbes des Bw. von seiner Cousine sind jedoch ohnehin zwingend die Buchwerte fort zu führen und eine Gesamtbetrachtung anzustellen.

Selbständigkeit liegt vor, wenn der Betrieb auf eigene Rechnung und Gefahr und unter eigener Verantwortung betrieben wird und der Steuerpflichtige das Unternehmerwagnis trägt. Die Rechtsvorgänger der Cousine des Bw haben bei Art und Ausmaß der eben erwähnten Kulturen zweifellos unternehmerische Entscheidungen bzw. Investitionen getätigt und die damit verbundenen Kosten selbst getragen. Weiters wird darauf hingewiesen, dass das Finanzamt zum 1.1.1991 für den gegenständlichen Wald einen forstwirtschaftlichen Betrieb und für diesen einen Einheitswert in Höhe von 103.000,00 S festgestellt und diesen der Rechtsvorgängerin des Bw. zur Gänze zugerechnet hat.

Auch eine einmalige Tätigkeit ist nachhaltig, wenn sie auf Wiederholung angelegt ist oder wenn aus den Umständen auf die Wiederholung oder Fortsetzung dieser Tätigkeit geschlossen werden kann (Wiederholungsabsicht, vgl. VwGH 14.10.1981, 81/13/0050; 10.03.1993, 91/13/0189). Auf obige Ausführungen, wonach bei aussetzenden Betrieben nur geringe Anforderungen zu stellen sind und die Nachhaltigkeit der Nutzung schon in der steten Hinnahme des Holzzuwachses liegt, wird verwiesen. Der Bw. hat auch nicht behauptet, dass er dieses Holz nie verkaufen hätte wollen.

Beim Verpächter einer Land- und Forstwirtschaft sind die Pachtzinse Betriebseinnahmen im Rahmen der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§21) solange der Betrieb nicht veräußert, übergeben oder aufgegeben worden ist. Nach herrschender Meinung liegt eine Betriebsaufgabe nicht vor, solange der Verpächter die Absicht hat, den Betrieb in absehbarer Zeit wieder aufzunehmen und weiterzuführen (Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 21 Anm. 66, unter Hinweis auf VwGH 26.04.1989, 88/14/0096). Auf den Antritt der Pension allein kommt es nicht an; auch in der Einstellung der betrieblichen Grundtätigkeit allein ist nicht zwingend eine Betriebsaufgabe zu sehe (VwGH 19.12.2006, 2006/15/0353).

Zum zitierten Erkenntnis des VwGH 26.04.1989, 88/14/0096 gibt es folgende Rechtssätze 1, 3 und 4, die für den gegenständlichen Fall bedeutsam erscheinen:

Rechtssatznummer 1

Die Verpachtung eines Betriebes bewirkt idR keine Betriebsaufgabe. Betriebsaufgabe liegt aber ausnahmsweise dann vor, wenn das Gesamtbild der Verhältnisse für die Absicht des Verpächters spricht, den Betrieb nach Auflösung des Pachtvertrages nicht mehr weiterzuführen. Es muss dann aber die Gesamtheit der dafür maßgebenden Tatsachen mit hoher Wahrscheinlichkeit darauf hinweisen, dass der Verpächter selbst den Betrieb nie mehr wieder auf eigene Rechnung und Gefahr führen wird, wobei es allerdings nicht nötig ist, dass letzteres wegen rechtlicher oder sachlicher Unmöglichkeit für immer ausgeschlossen ist. Wurde keine Sachlage geschaffen, nach der mit der erforderlichen hohen Wahrscheinlichkeit objektiv darauf zu schließen ist, daß eine neuerliche Führung des Unternehmens durch den Verpächter nicht mehr in Betracht kommt, so liegt auch keine Betriebsaufgabe vor.

Rechtssatznummer 3

Die Vereinbarung einer bloß 16-monatigen Pachtdauer spricht gegen eine Betriebsaufgabe.

Rechtssatznummer 4

Gegen eine Betriebsaufgabe spricht, daß der Pachtvertrag auf eine Betriebsführung durch den Verpächter nach Ende des Pachtverhältnisses Bedacht nimmt (Betriebspflicht des Pächters; Recht des Verpächters, bewegliche Anschaffungen des Pächters abzulösen; Verpflichtung des Pächters, das Pachtobjekt in gutem, gebrauchsfähigen Zustand zu erhalten, beschädigte oder verlorene kurzlebige Wirtschaftsgüter zu ersetzen, mit Ablauf des Pachtvertrages das Pachtobjekt dem Verpächter in betriebsbereitem Zustand zurückzustellen und ihm die bei Ablauf des Pachtvertrages vorhandenen Waren zu verkaufen).

Der Bw und seine Cousins entstammen dem Adel, der eine Jahrhunderte lange Tradition in der Bewirtschaftung von aus Land- und Forstwirtschaft bestehenden Gütern hat. Die Cousins haben ca. 1/5 (ca. 5 ha) des gegenständlichen Waldbesitzes nicht verpachtet. Aus den übrigen 4/5 betreffenden Pachtverträgen vom 19. März 1984 in der Fassung des Nachtrages und vom 28. Juli 1988 geht hervor, dass sich die Übergeberin die Zustimmung zu Schlägerungen von Holz und das jährliche bzw. halbjährliche Kündigungsrecht der Pachtverträge vorbehalten hat. Weiters hat sich der Pächter zur ordnungsgemäßen Durchforstung der gepachteten Waldflächen und zur notwendigen Aufforstung und Jungwuchspflege verpflichtet.

Nach Ansicht der Berufungsbehörde hat die Übergeberin im Lichte der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes den Forstbetrieb ungeachtet der überwiegenden Verpachtung bis zur unentgeltlichen Übergabe (gemischte Schenkung) nicht aufgegeben. Der Bw hat daher gemäß § 6 Z 9 lit. a EStG 1988 die Buchwerte der bisherigen Betriebsinhaberin zu übernehmen (Buchwertfortführung).

Der Bw selbst hat unbestritten 1971 von seinem Vater über 20 Waldgrundstücke übernommen, 1982 bis 1984 Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft aus Pachteinnahmen und Einnahmen für die Aufarbeitung geschlägerter Bäume erzielt und an 1986 einen Waldarbeiter eingestellt. Mit dem Bewirtschaftungsvertrag vom 19. Dezember 2000 hat der Bw den gegenständlichen Waldbesitz (I. Pkt. 1 lit. a) zwar auf unbestimmte Zeit an die Familien-GmbH verpachtet, hat sich jedoch ebenfalls die Möglichkeit jederzeitiger Kündigung

unter Einhaltung einer Frist von nur einem halben Jahr und überdies die Zustimmung für die Schlägerung hiebsreifer Bestände vorbehalten. Die Grundstücke sind außerdem im selben Kulturzustand zurückzugeben, in welchem sie übernommen wurden. Die GmbH ist zur Bewirtschaftung der forstwirtschaftlichen Flächen wie ein ordentlicher Forstwirt verpflichtet, hat Auf- und Durchforstungsarbeiten fachgerecht durchzuführen bzw. durchführen zu lassen und eventuell anfallendes Schadholz ohne Aufschub aufzuarbeiten bzw. aufarbeiten zu lassen.

Mit diesem Pachtvertrag hat der Bw (so wie zuvor die Übergeberin) die Möglichkeit, die wirtschaftlich lukrative Schlägerung hiebsreifer Bestände nach der vereinbarten Anzeige durch die GmbH und Kündigung des Pachtvertrages auf eigene Rechnung durchführen zu lassen. Im Lichte der oben zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann nach dem Gesamtbild daher keine Rede davon sein, dass der Bw 2007 keinen Forstbetrieb, sondern Privatvermögen verkauft hat.

Wenn man das stehende Holz wie der Forstsachverständige zum Verkaufszeitpunkt mit ca. 8% des Gesamtpreises bewertet, ergibt sich abzüglich der großzügig geschätzten anteiligen historischen Anschaffungskosten der Höhe nach unstrittige Gesamtgewinn von 7.615 €. Auch Veräußerungsgewinne iSd § 24 EStG sind in die Totalgewinnbetrachtung einzubeziehen (vgl. VwGH 24.11.1982, 3038/79). Nach Ansicht der Berufungsbehörde bestand im gegenständlichen Fall daher sehr wohl die objektive Gewinnerzielungsmöglichkeit. Dafür sprechen auch die relativ günstigen Geländeverhältnisse und die Verkehrslage. Dass der Bw. die gegebene Gewinnerzielungsmöglichkeit auch zu nützen gewillt war, hat er durch den gegenständlichen Verkauf bewiesen. Nach Ansicht der Berufungsbehörde besteht daher auch kein Zweifel an der Gewinnabsicht.

Dies gilt auch für die erforderliche Beteiligung am allgemeinen Verkehr. Die Bereitschaft hiebreifes Holz an Personen, die einen entsprechenden Preis zahlen, zu verkaufen, ist nach obigen Ausführungen zu bejahen. Daran vermag der Umstand, dass der Bw. das gesamte Waldgrundstück schon vor der Hiebreife samt stehendem Holz veräußert hat, nichts zu ändern.

Nach Ansicht der Berufungsbehörde lag daher nach dem Gesamtbild des gegenständlichen Falles entgegen der Ansicht des Bw. ein forstwirtschaftlicher Betrieb vor, auch wenn bei einem aussetzenden Betrieb eine zeitlang weder eine Bestandspflege durchgeführt und wegen der langen Umtriebszeit vom Bw selbst kein Holzeinschlag vorgenommen wurde (vgl. Leingärtner/Stalbod, Besteuerung der Landwirte, Kap 5 Rz 11 mwN); auch das Fehlen eines besonderen forstwirtschaftlichen Inventars steht der Annahme eines Forstbetriebes nicht entgegen.

Deshalb konnte der Berufung kein Erfolg beschieden sein.

Linz, am 20. Juni 2011