



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., gegen den Bescheid des Finanzamtes Wr. Neustadt, vertreten durch Oberrätin Mag. Dagmar Ehrenböck, betreffend Einkommensteuer 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) war Eigentümerin eines Waldes.

Mit Kaufvertrag vom 12. Jänner 2001 veräußerte die Bw. die Liegenschaft EZ mit dem Grundstück 2083 Wald mit einem Katasterausmaß von 146.762 qm an Ing. KH.

Die genannte Liegenschaft stand im Alleineigentum der Bw.; für die Bw. war überdies die Dienstbarkeit des Holzschlägerungsrechtes zu 1/4 einverleibt. „Dieses anteilige Holzschlägerungsrecht bezieht sich auf das ganze Grundstück, ausgenommen auf Teilflächen von 2 x 400 qm“. Die restlichen Holzschlägerungsrechte (3/4) an dem Grundstück, ausgenommen die Teilflächen von 2 x 400qm, standen „auf Grund eines gesonderten Rechtsgrundes“ Ing. KH zu.

Gemäß Punkt 2 des Kaufvertrages verkaufte die Bw. die Liegenschaft einschließlich des ihr zustehenden Holzschlägerungsrechtes um einen Kaufpreis von 1,100.000 S.

Aktenkundig ist ein Schreiben des Öffentlichen Notars, bei welchem der Kaufvertrag abgeschlossen wurde, an die Bw. vom 7. März 2002, wonach auf die Ablöse des Holzschlägerungsrechtes der Bw. ein Teilbetrag von 466.667 S und auf die Grundfläche ein

Teilbetrag von 633.333 S entfalle (eine derartige Aufgliederung lässt sich dem Kaufvertrag selbst nicht entnehmen). „Meines Erachtens (ohne Gewähr) ist das gesamte obige Entgelt nach der derzeitigen Gesetzeslage nicht einkommensteuerpflichtig.“

Am 12. März 2002 reichte die Bw. beim Finanzamt Wiener Neustadt eine Einkommensteuererklärung für das Jahr 2001 ein, worin Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von 0 S erklärt werden.

Mit Bescheid vom 26. März 2003 veranlagte das Finanzamt Wiener Neustadt die Bw. zur Einkommensteuer für das Jahr 2001, wobei es von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von 285.000 S ausging.

Begründend wurde unter anderem ausgeführt:

*„Gemäß Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft vom 30.1.1998 kann der Gewinn aus der Veräußerung von forstwirtschaftlich genutzten Flächen mit 35% des Veräußerungserlöses angenommen werden. Im gegenständlichen Fall beträgt der Gewinn, nach Abzug des Freibetrages gemäß § 24 Abs 4 EStG, S 285.000,-- (S 1.100.00,--, davon 35% = S 385.000,-- minus S 100.000,--):“*

Gegen diesen Bescheid erhab die Bw. mit Schreiben vom 10. April 2003, beim Finanzamt Wiener Neustadt am 15. April 2003 eingelangt, Berufung mit dem Antrag, die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft mit 0 S festzusetzen.

Das Finanzamt habe die „Veräußerung des Schlägerungsrechtes, welches ich von meinem Mann geerbt habe, den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zugeordnet. Da ich in der Vergangenheit keine forstwirtschaftlichen Tätigkeiten unterhalten habe, kann der einmalige Verkauf eines Rechtes niemals als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft qualifiziert werden.

Die Veräußerung eines Rechtes kann höchstens unter § 30 EStG (Spekulationsgeschäfte) fallen und dies nur dann, wenn zwischen dem entgeltlichen Erwerb des Rechtes und der Veräußerung ein Zeitraum von weniger als einem Jahr liegt. Auch dieser Tatbestand ist nicht gegeben, sodass die Veräußerung eines Rechtes jedenfalls steuerfrei zu stellen ist.

Die Einordnung unter die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft kann wohl nur dann gerechtfertigt sein, wenn dies ein Ausfluss einer bisher nachgegangenen Tätigkeit der Land- und Forstwirtschaft ist. Dies trifft bei mir nicht zu.“

Am 24. Mai 2003 verstarb die Bw.

Aktenkundig ist eine Äußerung des bundesweiten Fachbereichs des BMF vom 3. November 2003, wonach es gerade im Bereich von aussetzenden Forstbetrieben üblich sei, dass oft

jahrelang keine Holzschlägerungen durchgeführt werden. „Trotzdem erzielt der Eigentümer dieser Forstfläche Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (gegebenenfalls in Höhe von 0). Die Veräußerung von Forstflächen führt daher in jedem Fall zu Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft (siehe Rz 4194 bis 4200 der EStR).“

Rz 4194 bis 4200 EStR 2000 lauten (idgF):

### **11.3.5 Veräußerung von Forstflächen (§ 1 Abs. 5 der Verordnung)**

**4194**

(geänderte RZ gem. Erlass des BMF vom 28.12.2001, GZ. 06 0104/11-IV/6/01)

*(5) Abweichend von den Absätzen 1 bis 4 können aus der Veräußerung von forstwirtschaftlich genutzten Flächen entstehende Gewinne mit 35% des auf Grund und Boden, stehendes Holzes und Jagdreiches entfallenden Veräußerungserlöses angenommen werden, sofern dieser 220.000 Euro im Einzelfall nicht überschreitet. Dies gilt abweichend vom Abs. 1 auch für buchführende Betriebe, bei denen die Wertveränderungen von Grund und Boden außer Ansatz bleiben.*

**4195**

Werden forstwirtschaftlich genutzte Flächen veräußert, hat auch der Pauschalierer den Gewinn aus dieser Veräußerung neben dem laufenden Gewinn anzusetzen. Das Recht des Steuerpflichtigen, einen entsprechenden Nachweis über ein von den 35% abweichendes Ausmaß vorzulegen, bleibt aber unberührt. Ein vorgelegtes Gutachten als Nachweis unterliegt der behördlichen Beweiswürdigung. Mit den 35% sind auch allfällige Buchwerte des stehenden Holzes abgegolten.

*Beispiel:*

*Veräußerung von 5 ha Forstflächen um 1 Mio S*

*Variante 1: Ansatz mit 35% von 1 Mio S = 350.000 S*

*Variante 2: Einholung eines Sachverständigen-Gutachtens zur Ermittlung der auf die einzelnen veräußerten Wirtschaftsgüter entfallenden Teile des Veräußerungserlöses*

**4196**

Nicht im Pauschalsatz von 35% sind stille Reserven enthalten, die nicht auf das stehende Holz oder Jagtrecht entfallen (zB Gebäude oder Rechte). Daher ist zB der Verkauf von Teilwaldrechten oder Agrargemeinschaftsanteilen nicht als Waldverkauf anzusehen. Diese Verkaufserlöse sind weiterhin nicht von der Pauschalierung erfasst und zur Gänze steuerpflichtig (vgl VwGH 8.10.1991, 91/14/0013).

**4197**

(geänderte RZ gemäß Erlass des BMF vom 22. Juli 2003, GZ. 06 0104/10-IV/6/03)

Macht der Forstwirt von der 35%-Betriebsausgabenpauschalierung nicht Gebrauch, liegen aber Anschaffungskosten, die den veräußerten Forstflächen zuordenbar sind, vor, so sind sie vom Veräußerungserlös (neben den anteiligen Veräußerungskosten) in Abzug zu bringen. Sind keine Anschaffungskosten gegeben, weil der Forst unentgeltlich vom Vorgänger (zumeist Generationen hindurch) erworben wurde, sind die historischen Anschaffungskosten zu schätzen. Es bestehen keine Bedenken, wenn die historischen Anschaffungskosten in Höhe des (auf die entsprechenden Flächen anteilig entfallenden) Einheitswertes zum 1. Jänner 1989 geschätzt werden (s auch Rz 5082 ff). Wurde vom Wahlrecht der Aktivierung des höheren Teilwertes für das stehende Holz nicht Gebrauch

gemacht (§ 4 Abs. 8 EStG), dürfen vom Veräußerungserlös keine Wiederaufforstungskosten in Abzug gebracht werden (VwGH 19.6.2002, 99/15/0264).

#### **4198**

Bei Waldverkäufen innerhalb von 10 Jahren nach dem letzten entgeltlichen Erwerb kann überdies auch hinsichtlich des auf den Grund und Boden entfallenden Teiles des Veräußerungserlöses der Spekulationstatbestand erfüllt sein. Bei Veräußerung gegen Renten sind die Grundsätze der Rentenbesteuerung zu beachten (siehe Rz 7001 ff.).

#### **4199**

Der Forst stellt keine betriebswirtschaftliche Ergänzung der bäuerlichen Betätigung dar, sondern ist vom landwirtschaftlichen Besitz getrennt zu beurteilen (VwGH 28.6.1972, 2230/70).

#### **4200**

Schenkt die Forstwirtin ihrem Sohn ein Waldgrundstück, so ist diese Sachentnahme nach § 6 Z 4 EStG 1988 mit dem gegenwärtigen Teilwert anzusetzen (VwGH 18.1.1963, 1520/62).

Mit Berufungsvorentscheidung vom 3. November 2003, an die Verlassenschaft nach der Bw. zu Handen des ausgewiesenen Verlassenschaftsvertreters adressiert, gab das Finanzamt Wiener Neustadt der Berufung nicht Folge. Gerade im Bereich von Forstbetrieben sei es üblich, dass oft jahrelang keine Holzschlägerungen durchgeführt werden. Trotzdem erziele der Eigentümer dieser Forstfläche Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Die Veräußerung von Forstflächen führe daher in jedem Fall zu Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft

Mit Schreiben vom 2. Dezember 2003, beim Finanzamt Wiener Neustadt am 4. Dezember 2003 eingelangt, beantragte die Verlassenschaft durch ihren Vertreter die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz, ohne sich inhaltlich zur Berufungsvorentscheidung zu äußern.

Mit Bericht vom 6. Februar 2004 legte das Finanzamt Neunkirchen Wr. Neustadt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

#### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Unstrittig ist, dass die Bw. ein 14,6 ha großes Waldgrundstück mit Waldbestand im Jahr 2001 zu einem Kaufpreis von 1,100.000 S unter gleichzeitiger Aufgabe eines ihr an diesem Grundstück zustehenden Holzbezugsrechtes im Umfang von 1/4 veräußert hat.

Aus dem Grundbuch ergibt sich, dass die Bw. seit 1970 im Grundbuch als Eigentümerin der übertragenen Liegenschaft ausgewiesen war.

Der Bw. ist beizupflichten, dass die Veräußerung von Grund und Boden außerhalb der Spekulationsfrist (§ 30 EStG 1988) weder bei einer nur Einkünfte aus nichtselbständiger

---

Arbeit beziehenden Pensionistin noch – zufolge § 4 Abs 1 letzter Satz EStG 1988 - bei einem Land- und Forstwirt zu einkommensteuerpflichtigen Einkünften führt.

Das Finanzamt hat die Veräußerung von Grund und Boden als solche auch nicht besteuert.

Allerdings, und darin liegt der Unterschied zu einem nicht forstwirtschaftlich genutzten Grundstück, wird mit dem Verkauf eines Waldgrundstückes nicht nur der nackte Grund und Boden übertragen, sondern auch das auf diesem Grundstück befindliche stehende Holz. Das von Grund und Boden verschiedene Betriebsvermögen, wozu auch das stehende Holz und Holzbezugssrechte zählen, 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 § 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 G aufgezählten Nadelgehölzen und Laubgehölzen

bestockte Grundflächen, soweit die Bestockung mindestens eine Fläche von 1.000 m<sup>2</sup> 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 (und keine Liebhaberei) anzunehmen (*Quantschnigg/Schuch*, EStHB, § 21 Tz 10 mwN; vgl auch VwGH 3. 2. 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).

Im gegenständlichen Fall ist eine Verbindung des Waldgrundstückes mit einem land- und/oder forstwirtschaftlichen Betrieb nicht gegeben; es liegt kein so genannter „Bauernwald“ vor. Zu prüfen ist daher, ob das bewaldete Grundstück 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 sieht etwa 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 wird. Bei Flächen zwischen 3 und 5 ha sind im Einzelfall die tatsächlichen Verhältnisse gegeneinander abzuwägen (vgl *Felsmann, Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte*, Bonn 1983 ff, 57, A 13). Der BFH hat 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).

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 grundsätzlich nicht maßgebend (vgl *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 21 Anm 74; Doralt, EStG, 4. Auflage, § 21 Rz 16*).

Im Hinblick auf die Größe des gegenständlichen Forstgrundstückes – 14,6 ha – ist nach den obigen Ausführungen jedenfalls von einem forstwirtschaftlichen Betrieb auszugehen, auch wenn bei einem aussetzenden Betrieb eine zeitlang weder eine Bestandspflege durchgeführt und wegen der langen Umtreibszeit 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. Dass die Forstflächen ausschließlich rein privaten Motiven – etwa der Abschirmung des privat genutzten Einfamilienhauses – gedient haben (vgl *Leingärtner/Stalbod, Besteuerung der Landwirte*, Kap 5 Rz 6), wurde von der Bw. nicht vorgebracht und ist auch angesichts der Größe des Waldes nicht anzunehmen.

Holzbezugsrechte allein begründen hingegen noch keinen forstwirtschaftlichen Betrieb, wenn das Unternehmerrisiko der Forsteigentümer trägt (vgl.

*Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 21 Anm 85; Doralt, EStG, 4. Auflage, § 21 Tz. 18*). Davon zu unterscheiden ist das – hier nicht gegebene – Recht, bestimmte Waldgrundstücke auf eigene Kosten zu bewirtschaften (vgl *Urban, Forst & Steuern*, Grenz-Verlag Wien 2004, 77).

Entgegen den Ausführungen der Bw. hat das Finanzamt nicht die Veräußerung des Holzbezugsrechtes versteuert, sondern die Veräußerung des – einen forstwirtschaftlichen Betrieb darstellenden – Waldes unter Ausklammerung des nackten Grund und Bodens.

Grundsätzlich werden zur Ermittlung des Veräußerungsgewinnes die einzelnen Wirtschaftsgüter zunächst mit dem Verkehrswert (nach *Urban, Forst & Steuern*, 173 f: Sachwert) bewertet. Sodann ist der Wertanteil der steuerpflichtigen Verkehrswerte (nach *Urban, Forst & Steuern*, 173 f: Sachwerte) am Gesamtschätzwert festzustellen und die so gewonnene Wertrelation auf den tatsächlichen Verkaufserlös zu übertragen.

Dabei wäre der Wert des (nackten) Grund und Bodens sowie der Wert des stehenden Holzes (Bestandewert, ermittelt nach den Abtriebswerten, den Bestandeserwartungswerten sowie – bei Kulturen und Jungbeständen – abgeleitet von den Bestandeskostenwerten; *Urban, Forst & Steuern*, 174) zu ermitteln.

Veräußerungsgewinn ist die Differenz zwischen dem auf das stehende Holz entfallenden Wertansatz und den Buchwerten des stehenden Holzes. Sind keine Anschaffungskosten des Holzes gegeben, sind diese zu schätzen. So kann nach der „Steirischen Tabelle“ (siehe *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, § 17 Anm 101) prima facie von einem Buchwert in Höhe von 20% des Bestandeserlöses im Zeitpunkt des Verkaufs bei einer Zeitspanne zwischen Erwerb und Verkauf von 30 Jahren ausgegangen werden; hilfsweise kann auch nach Rz 4192 EStR 2000 der Einheitwert zum 1. Jänner 1989 herangezogen werden.

Da die Bw. die hierfür erforderlichen Daten (Wert des Grund und Bodens, Bestandewerte, Buchwerte), die zumeist durch einen Sachverständigen ermittelt werden müssen, nicht bekannt gegeben hat, hat das Finanzamt § 1 Abs 5 der LuF PauschalierungsVO 2001 angewandt, welcher lautet:

*„Abweichend von den Absätzen 1 bis 4 [wonach nicht regelmäßig anfallende Rechtsgeschäfte – wie die gegenständliche Veräußerung – nach allgemeinen Grundsätzen zu versteuern wären] können aus der Veräußerung von forstwirtschaftlich genutzten Flächen entstehende Gewinne mit 35% des auf Grund und Boden, stehendes Holzes und Jagdreiches entfallenden Veräußerungserlöses angenommen werden, sofern dieser 220 000 Euro im Einzelfall nicht überschreitet. Dies gilt abweichend vom Abs. 1 auch für buchführende Betriebe, bei denen die Wertveränderungen von Grund und Boden außer Ansatz bleiben.“*

Das Finanzamt ging zutreffend vom Kaufpreis in Höhe von 1.100.000 S aus, von welchem Gesamtpreis 65% als auf Grund und Boden einerseits und die Buchwerte des stehenden Holzes andererseits entfallend (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, § 17, Anm 100) ausgeschieden wurde, sodass ein Veräußerungsgewinn von lediglich 35% des Kaufpreises, somit von 385.000 S verblieb.

Da das Finanzamt § 1 Abs 5 LuF PauschVO 2001 anwandte, war der Gesamtkaufpreis heranzuziehen und keine weitere Aufteilung vorzunehmen.

---

Auf das ursprüngliche Holzbezugsrecht der Bw. – bei welchem infolge des Eigentums der Bw. an dem Wald Verpflichtete und Berechtigte in einer Person vereint waren – ist nicht weiter einzugehen, da zur lastenfreien Übertragung des Waldes auch die grundbürgerliche Löschung dieses Rechtes gehört. Begrifflich setzt eine Dienstbarkeit voraus, dass ein Eigentümer verbunden wird, zum Vorteil eines *anderen* etwas zu dulden oder zu unterlassen (§ 472 ABGB); im gegenständlichen Fall war die Bw. ohnehin Eigentümerin des Waldes.

Das hinsichtlich eines Teils des Waldes bestanden habende Holzbezugsrecht des Käufers hat den Kaufpreis des Gesamtgrundstückes entsprechend gemindert und kann bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes nach § 1 Abs 5 LuF PauschVO 2001 nicht gesondert berücksichtigt werden.

Es wäre der Bw. freigestanden, einen allenfalls von ihr angenommenen niedrigeren Veräußerungsgewinn nachzuweisen. Dieses Nachweis wurde allerdings nicht geführt, da die Bw. das Vorliegen eines Veräußerungsgewinnes schon dem Grunde nach bestritt. Zu den Ausführungen in der Berufungsverfahrensentscheidung hat sich ihr Vertreter nicht geäußert.

Da es sich offenkundig um den einzigen forstwirtschaftlichen Betrieb der Bw. gehandelt hat, ist das Finanzamt von einer Betriebsveräußerung im Ganzen ausgegangen und hat hierauf den Freibetrag nach § 24 Abs 4 EStG 1988 zur Gänze gewährt und den Veräußerungsgewinn um 100.000 S gekürzt, sodass sich letztlich Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in der vorgeschriebenen Höhe ergaben.

---

Die Vorgangsweise des Finanzamtes erweist sich als rechtsfehlerfrei; die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 14. Jänner 2005