

Zeitschrift:	Schweizerische Zeitschrift für Forstwesen = Swiss forestry journal = Journal forestier suisse
Herausgeber:	Schweizerischer Forstverein
Band:	122 (1971)
Heft:	4
Artikel:	Probleme der Waldbesteuerung in der Schweiz
Autor:	Bittig, B.
DOI:	https://doi.org/10.5169/seals-767276

Nutzungsbedingungen

Die ETH-Bibliothek ist die Anbieterin der digitalisierten Zeitschriften auf E-Periodica. Sie besitzt keine Urheberrechte an den Zeitschriften und ist nicht verantwortlich für deren Inhalte. Die Rechte liegen in der Regel bei den Herausgebern beziehungsweise den externen Rechteinhabern. Das Veröffentlichen von Bildern in Print- und Online-Publikationen sowie auf Social Media-Kanälen oder Webseiten ist nur mit vorheriger Genehmigung der Rechteinhaber erlaubt. [Mehr erfahren](#)

Conditions d'utilisation

L'ETH Library est le fournisseur des revues numérisées. Elle ne détient aucun droit d'auteur sur les revues et n'est pas responsable de leur contenu. En règle générale, les droits sont détenus par les éditeurs ou les détenteurs de droits externes. La reproduction d'images dans des publications imprimées ou en ligne ainsi que sur des canaux de médias sociaux ou des sites web n'est autorisée qu'avec l'accord préalable des détenteurs des droits. [En savoir plus](#)

Terms of use

The ETH Library is the provider of the digitised journals. It does not own any copyrights to the journals and is not responsible for their content. The rights usually lie with the publishers or the external rights holders. Publishing images in print and online publications, as well as on social media channels or websites, is only permitted with the prior consent of the rights holders. [Find out more](#)

Download PDF: 15.01.2026

ETH-Bibliothek Zürich, E-Periodica, <https://www.e-periodica.ch>

Probleme der Waldbesteuerung in der Schweiz¹

Von *B. Bittig*, Bern

Oxf. 95

1. Einleitung

Es wird heute in der Wirtschaftspolitik oft von Steuerharmonisierungen gesprochen. Dabei geht es vorerst um eine Harmonisierung der Steuersysteme. Verschiedene Hochschulinstitute und Amtsstellen studieren entsprechende Probleme. Auch in der Schweiz wird seit 1968 an der Schaffung eines kantonalen Mustergesetzes über Steuern gearbeitet (1). Zugleich werden in unserem Lande rechtsvergleichende Studien über bestehende Steuergesetze durchgeführt (2). Eine Steuerharmonisierung kann sich aber nicht nur auf eine Angleichung der Steuersysteme beschränken. Vielmehr sollte sie sich über folgende Gebiete erstrecken: Gleichheit der Steuerarten, Vereinheitlichung der Umschreibung von Steuersubjekt und Steuerobjekt, Vereinheitlichung der Bemessungsgrundlagen, Vereinheitlichung der Verfahrensvorschriften und Vereinheitlichung der Steuerbelastung (3).

Im internationalen Raum macht vor allem die Steuerharmonisierung in der EWG stetige Fortschritte. Die Schweiz wird jedoch davon bis heute noch nicht betroffen. Es ist aber zu erwarten, dass auch bei einem Nichtbeitritt der Schweiz zur EWG die Steuerharmonisierung im EWG-Raum auf unser Land einen Einfluss haben wird. Insbesondere wird bei uns in Zukunft das Verhältnis der direkten zur indirekten Steuer neu überprüft werden müssen, da die heutige Verteilung einen Wettbewerbsnachteil für die exportorientierten Unternehmen darstellt.

2. Waldbesteuerung heute

Bevor auf diese internationale Entwicklung näher eingetreten wird, soll zuerst die heutige Waldbesteuerung in der Schweiz behandelt werden.

Die *Steuern des Bundes* sind die Warenumsatzsteuer und die Wehrsteuer. Die Forstwirtschaft selbst ist von der *Warenumsatzsteuer* befreit (4). Hingegen wird ein Käufer von Nutzholz zum Satze von 5,4 Prozent steuerpflichtig, falls er, ohne Grossist zu sein, für mehr als 1000 Franken pro

¹ Vortrag, gehalten am 1. Februar 1971 anlässlich der Forstwirtschaftlichen Kolloquien an der ETH Zürich.

Vierteljahr Nutzholz von Lieferanten bezieht, die nicht Grossisten sind (5). Dieser Fall ist jedoch unbedeutend, und es braucht deshalb die Warenumsatzsteuer nicht mehr näher betrachtet zu werden.

Die *Wehrsteuer* als direkte Bundessteuer stützt ihre Einschätzungen auf die kantonalen Veranlagungen ab. Für die Bewertung des Waldes im Rahmen der Vermögensteuer ist der Ertragswert massgebend (6). Um einen Ausgleich zwischen den verschiedenen kantonalen Einschätzungsverfahren herbeizuführen, setzt die Eidgenössische Steuerverwaltung für jede Steuerperiode in einem Kreisschreiben die Koeffizienten fest, zu denen die kantonalen Schätzungen für die Veranlagung der Wehrsteuer übernommen werden können (7). Bei Rekursen oder Nichtakzeptierung der kantonalen Einschätzungen kommt das Eidgenössische Schätzungsreglement zur Anwendung (8). Dieses verwendet für die Waldbewertung ein Punktierverfahren. Es werden punktiert: Waldzustand (Baumartenmischung und Pflegezustand, Nutzholzprozent) sowie Erntekosten (Rüstkosten, Transportkosten zum Abfuhrweg). Aus den Grössen Bodengüte, Alter und Baumartenverhältnisse bei Normalvorrat wird der durchschnittliche, laufende Zuwachs bestimmt. Der Ertragswert pro Hektare lässt sich direkt aus einer Tabelle ablesen, und zwar in Funktion der erreichten Punktzahl und des ermittelten durchschnittlichen Zuwaehses. Die Werttabellen des Schätzungsreglementes werden ermittelt, indem von repräsentativen Wäldern der durchschnittliche Reinertrag einer längeren Zeitperiode als Grundlage genommen und mit 4 Prozent kapitalisiert wird (9).

Für die Wehrsteuer erfolgt die Ermittlung des *Einkommens* aus Wald ebenfalls aufgrund der kantonalen Einschätzungen. Im Falle von Einsprachen wird bei buchführenden Betrieben das nachhaltige Einkommen aus den Jahresrechnungen ermittelt. Ist keine Buchhaltung vorhanden, so wird bei Selbstbewirtschaftern das Einkommen aus der Ertragswertschätzung bestimmt, und zwar beträgt der «Netto-Rohertrag» 10 bis 15 Prozent des Ertragswertes. Unter dem Begriff «Netto-Rohertrag» wird der um den Sachaufwand verminderte Ertrag verstanden. Falls keine Selbstbewirtschaftung betrieben wird, erfolgt eine Festlegung des «Nettoertrages» in der Höhe von ungefähr 5 Prozent des Ertragswertes. Dies ist gerechtfertigt, da im ersten Fall der Selbstbewirtschaftung der Personalaufwand vom Netto-Rohertrag abgezogen werden kann, bei der Bewirtschaftung durch Dritte jedoch nicht. Der so ermittelte Nettoertrag ist ein Teil des Roheinkommens.

Was den *Umfang der Steuerpflicht* bei der Wehrsteuer betrifft, so sind die natürlichen Personen seit 1959 von der Vermögensteuer befreit (10). Die meisten juristischen Personen des Privatrechts zahlen eine Steuer vom Ertrag und Kapital (11). Im Zusammenhang mit der Waldbesteuerung können sie zu den Privatwaldeigentümern gezählt werden, und aus Gründen der Einfachheit soll weiterhin nur zwischen Einkommen- und Vermögensteuer unterschieden werden (12). Die öffentlichrechtlichen und kirchlichen

Körperschaften und Anstalten sowie die Körperschaften des kantonalen Rechts (13) sind nur vermögensteuerpflichtig (14). Sie sind überdies für ihr öffentlichen Zwecken dienendes Vermögen weitgehend steuerfrei (15).

Die *Steuersysteme der Kantone und Gemeinden* weisen eine dem schweizerischen Föderalismus entsprechende Vielfalt auf. Diese Aussage gilt auch für die Waldbesteuerung. Eine im Jahre 1970 durch mich durchgeführte Erhebung über die direkten Steuern, welche die faktische Steuerpflicht der verschiedenen öffentlichen Waldeigentümer untersuchte (16), zeigt folgendes Resultat:

Völlige Steuerfreiheit geniessen die öffentlichen Waldeigentümer in den Kantonen Appenzell-Ausserrhoden, Basel-Stadt, Genf, Graubünden, Schaffhausen, Uri und Zürich. Als Gründe für diese Steuerbefreiung kommen in Frage:

1. Eine finanzpolitische Steuerbefreiung zwecks Erreichung eines horizontalen, kantonalen Finanzausgleichs.
2. Die Zuordnung von öffentlichem Wald zum Verwaltungsvermögen der Gemeinden.
3. Ein geringes fiskalisches Interesse an forstlichen Fiskalquellen in finanzstarken Kantonen.

Im Rahmen der gleichen Erhebung wurden die Kantone um Auskünfte über ihre Bewertungsmethoden für steuerliche Zwecke (Einkommen und Vermögen) angefragt. Bei den Waldschätzungsverfahren wurde eine Einteilung in drei Gruppen durchgeführt. Eine erste Gruppe umfasst die Kantone, welche das eidgenössische Schätzungsreglement oder ein ähnliches Verfahren verwenden. Zur zweiten Gruppe wurden diejenigen Kantone gezählt, welche das Berner bzw. ein ähnliches Verfahren verwenden, und die dritte Gruppe umfasst die übrigen Kantone. Das Berner Verfahren unterscheidet sich vom eidgenössischen dadurch, dass es von einem Bruttoerlös in Franken ausgeht, und nur die Kosten punktiert (17).

Die Auswertung der Umfrage zeigte beim Privatwald eine Anlehnung an das eidgenössische Schätzungsreglement in den folgenden Kantonen: Basel-Land, Luzern, Nidwalden, Obwalden, Schaffhausen, Schwyz, Thurgau, Uri und Zürich. Das Berner Verfahren oder eine modifizierte Variante davon haben übernommen: Aargau, Appenzell-Innerrhoden und St. Gallen. Ein eigenes Verfahren haben entwickelt: Graubünden, Neuenburg und Waadt. Über kein Schätzungsreglement verfügen die Kantone: Appenzell-Ausserrhoden, Freiburg, Basel-Stadt, Genf, Glarus, Solothurn (18), Tessin, Wallis und Zug. Bei der letzteren Gruppe kann als Entlastung gesagt werden, dass in der Regel die Waldschätzung durch die kantonalen Oberforstämter aufgrund interner Abmachungen durchgeführt wird. Eine solche Regelung widerspricht jedoch dem Legalitätsprinzip der Verwaltung und vermindert die Rechtssicherheit (19).

Ein wichtiger Punkt ist die Mitwirkung des Forstdienstes bei der Schätzung des Privatwaldes. Die Umfrage hat ergeben, dass in den folgenden Kantonen die Schätzungen ohne einen Vertreter des Forstdienstes durchgeführt werden: Basel-Stadt, Freiburg, Genf, Glarus, Nidwalden, Tessin, Zug und Zürich. Auch wenn in gewissen hier erwähnten Kantonen die Wälder sehr tief eingeschätzt werden, so sollte doch dem Forstdienst zumindest eine beratende Stimme gegeben werden.

Der Steuerwert des *öffentlichen Waldes* wird in der Regel über eine Kapitalisierung der nachhaltigen Reinerträge (Gewinne) ermittelt. In Kantonen, in denen dies nicht der Fall ist, kommen gleiche oder ähnliche Verfahren wie bei der Bewertung des Privatwaldes zur Anwendung. Es sind dies die Kantone Bern, Freiburg, Luzern, Neuenburg, Nidwalden, Schwyz, Solothurn und Thurgau.

Die Ermittlung des *Einkommens* lässt sich grundsätzlich nach zwei verschiedenen Methoden durchführen. Einerseits können Vermögensvermehrungen, welche innerhalb einer Periode eingetreten sind, als Bemessungsgrundlage betrachtet werden, andererseits die Wertströme, welche als Folge von durchgeföhrten Nutzungen entstehen. Die Methode der Besteuerung der Vermögensvermehrung als Einkommen nimmt eine Umtriebszeit als forstliche Bemessungsperiode. Es wird dann für die fiskalische Bemessungsperiode der Zuwachs wertmässig bestimmt und besteuert, und zwar ungeachtet der in dieser Periode realisierten Gewinne aus dem Wald. Bei der Besteuerung der Nutzungen dient der aus dem Holzverkauf oder für Eigenverbrauch ermittelte Reinertrag (Gewinn) als Bemessungsgrundlage; forstliche und fiskalische Bemessungsperioden sind identisch. Dazwischen liegen die Mischformen, bei denen die forstliche Bemessungsperiode länger ist als die fiskalische, aber kürzer als eine Umtriebszeit. Die Umfrage zeigt, dass in den Kantonen beide Verfahren beim Privatwald zu etwa gleichen Teilen angewendet werden, währenddem die Besteuerung der Nutzungen beim öffentlichen Wald überwiegt. Beim letzteren dürfte der Grund in der vermehrten Buchführungspflicht sowie den grösseren durchschnittlichen Betriebsflächen liegen.

Die Betrachtung der heute zur Anwendung gelangenden Methoden der Waldbesteuerung soll mit diesen beiden Steuerarten (Einkommen- und Vermögensteuer) beendet werden, weil die Nebensteuern für gesamtschweizerische Untersuchungen im Zusammenhang mit der Forstwirtschaft entweder keine besondere Beachtung verdienen oder aber für vergleichende Darstellungen ungeeignet sind. Hingegen müssen die bis anhin erwähnten Steuerarten betriebswirtschaftlich noch besonders besprochen werden.

3. Betriebswirtschaftliche Probleme

Für den Fortbestand der Forstwirtschaft ist eine richtige Ermittlung von Einkommen und Vermögen durch den Fiskus von grösster Bedeutung.

Das öffentliche Interesse am Wald ist aus der gesetzlichen Regelung über die Eidgenössische Forstpolizei ersichtlich (20). Deshalb hat sich der Fiskus bei der Steuererhebung der Zielsetzung der Walderhaltung und -vermehrung unterzuordnen. Es ist deshalb auch zwingend, als Grundlage für eine *Vermögensermittlung* den *Ertragswert* zu nehmen, und zwar ungeachtet des Waldeigentümers oder der Lage des Waldes bezüglich Baulandmöglichkeiten.

Der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, welcher auch für die Waldbesteuerung Gültigkeit hat, würde eigentlich eine Vermögensbesteuerung zum Abtriebswert verlangen. Ein Forstbetrieb ist jedoch ein dynamisches System, welches bei einer Erhaltung ganz andere Leistungen erbringt als bei einer Liquidation. Da auch in der allgemeinen Betriebswirtschaftslehre für Bewertungsfragen in zunehmendem Masse zukünftige Nutzenerwartungen als Basis genommen werden, kann die Einschätzung zum Ertragswert für die Waldbesteuerung ohne weiteres vertreten werden. Wie die Untersuchung der Schätzungsverfahren überdies zeigte, ist bei den verschiedenen Schätzmethoden (Bestandeswert, Ertragswert, Abtriebswert) die Grenze zwischen den Wertgrössen fliessend, da infolge der langen Produktionszeiträume in der Forstwirtschaft jede Wertbestimmung mit Unsicherheit behaftet ist.

Für die Ermittlung des Ertragswertes lässt sich als Synthese der in den verschiedenen Kantonen durchgeföhrten Untersuchungen etwa folgendes Vorgehen empfehlen: Bei Vorhandensein einer Buchhaltung kann der Ertragswert durch eine Kapitalisierung der um die Schuldzinsen vermehrten Reinerträge (Gewinne) einer gewissen Periode ermittelt werden. Es ist von Vorteil, wenn das gleitende Mittel der letzten 5 bis 20 Jahre genommen wird. Die Länge der Periode ist abhängig von Preisschwankungen, Nutzungs Schwankungen, Geldentwertung und Kostenentwicklung. Für die Kapitalisierung selbst muss ein zukunftsgerichteter Zinsfuss genommen werden, da jede Bewertung letztlich zukunftsgerichtet sein sollte. Falls keine Buchhaltung vorhanden ist, diese betriebswirtschaftlich nicht befriedigt oder wenn die Bereinigung der Zahlen nur mit grossem Aufwand möglich ist, kann ein Ertragswert über eine Schätzung im Bestande ermittelt werden. Eine solche Schätzung sollte immer auf der Grundlage eines Schätzungsreglementes erfolgen. Die Schaffung eines solchen Reglementes kann am besten anhand eingerichteter und buchhalterisch einwandfrei erfasster Waldungen erfolgen.

In Zukunft dürfte es auch im Rahmen steuerlicher Bewertungen von Vorteil sein, das Hilfsmittel der elektronischen Datenverarbeitung vermehrt zu benützen. Allerdings würde dies eine Änderung der Arbeit der Schätzungscommission bedingen. Diese müsste nicht mehr direkt alle Grössen am Objekt schätzen, sondern nur noch die biologischen und technischen Ge-

gebenheiten im Wald erheben oder erheben lassen. Die Gewichtung der Kosten und Preise würde dann erst anlässlich der Datenverarbeitung erfolgen, wobei laufende Anpassungen an die Marktverhältnisse möglich wären. Dieses Verfahren ist auch bei größerer Anwendung, das heisst wenn nur sehr wenige Argumente erhoben werden, dem Punktierverfahren mindestens ebenbürtig, da auch dieses mit verschlüsselten und nicht absoluten Werten arbeitet. Kann die Erhebung der biologischen und technischen Gegebenheiten noch gleich mit einem Forstinventar (21) verbunden werden oder umgekehrt, und arbeitet die Forsteinrichtung zwecks Zuwachsforschreibung noch mit Simulationsmodellen, so dürfte die höchste Stufe der Wertermittlung erreicht sein. Zugleich wäre dem finanzwissenschaftlichen Postulat der Erhebungsbilligkeit, welches ein möglichst geringer Aufwand bei der Steuererhebung verlangt (22), Genüge getan. Es muss hier mit aller Deutlichkeit festgehalten werden, dass gerade bei der steuerlichen Bewertung des Waldes der Grundsatz der Erhebungsbilligkeit unbedingt gewahrt werden muss. Sind die Steuereinnahmen aus der Forstwirtschaft infolge sinkender Erträge oder schlechter Standorte gering, so ist es aus Gründen der Erhebungsbilligkeit besser, diese Wälder mit tiefen geschätzten Werten zu Besteueren und auf Bewertungsverfahren, welche den gesamten Fiskalertrag der Bewertungsperiode schon zum vornherein verzehren, zu verzichten. Es wäre vorteilhaft, wenn die in diesem Zusammenhang in der Bundesrepublik Deutschland bestehende Vorschrift, welche Betriebe mit weniger als 30 ha Wald nur grob (Holzart, Altersklassenfläche) und solche mit weniger als 2 ha Wald nur über die Fläche einschätzt, auch in unserem Lande angewendet würde (23).

Die *Einkommensteuer* hat als Steuerobjekt das Einkommen der natürlichen und juristischen Personen, wobei im letzteren Fall unter Einkommen dieser Begriff im weitesten Sinne verstanden werden muss. Dabei kann entweder die Quellentheorie als Basis genommen werden, bei welcher nur solche Einkünfte des Steuerpflichtigen erfasst werden, welche ihm aus regelmässig fliessenden Quellen zukommen, oder die Vermögenszuwachstheorie (24). Bei der letzteren wird jede Wertentstehung im Betrieb im weitesten Sinn innerhalb einer Periode als Einkommen aufgefasst. Je nach forstlicher Bewirtschaftungsform (Exploitationsbetrieb, Plantagenbetrieb, Aussetzender Betrieb, Aufbau-Betrieb, Abbau-Betrieb, Normalwald) trägt die eine oder andere Theorie der forstlichen Produktionsweise besser Rechnung. Als Beurteilungskriterien für diese beiden Theorien können dienen: Wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, Liquidität und Periodizität. Die Vermögenszuwachstheorie trägt der Periodizität bei allen Bewirtschaftungsformen Rechnung, dafür sind Liquidität und Leistungsfähigkeit nicht gewahrt. Die Quellentheorie hat den Vorteil, dass bei allen Bewirtschaftungsformen des Waldes die Leistungsfähigkeit und die Liquidität gewahrt sind, währenddem das Prinzip der Periodizität nur beim Exploitationsbetrieb und beim streng

nachhaltigen Normalwald nicht verletzt wird. Als Synthese zwischen den beiden Theorien kommen in Frage:

1. Eine Durchschnittsbesteuerung.
2. Die Nichterfassung gewisser Wertzugänge durch den Fiskus, also die steuerfreie Bildung von Rücklagen.
3. Die steuerliche Entlastung von Übernutzungen.
4. Die Nichtbesteuerung gewisser Waldteile oder anderer Aktiven.
5. Die teilweise oder gänzliche Anwendung proportionaler Steuertarife.

Im Zusammenhang mit der Einkommensteuer ist noch das Problem der *Abschreibungen* und der *Forstreserve* kurz zu besprechen. In einer gesamtschweizerischen Studie über Abschreibungen (25) wurde am Schluss die Forderung aufgestellt, die jährlichen Abschreibungsbeträge seien bis auf die Höhe des Endwertes volumnfänglich dem Steuerpflichtigen zu überlassen. Bei einer solchen Regelung könnte der Steuerpflichtige je nach Wirtschaftslage entweder sofort abschreiben oder die Abschreibung in gleichen oder ungleichen Raten über eine gewisse Zeitdauer ausdehnen. Für die Forstwirtschaft hätte eine solche grosszügige Regelung natürlich viele Vorteile.

Die Zulässigkeit von Sofortabschreibungen ist bei forstlichen Erschliessungsinvestitionen jedoch auch von der Sache her ungeachtet der vorhandenen Steuerrechtsnormen gerechtfertigt. Betriebswirtschaftliche Quervergleiche zwischen Industrie- und Dienstleistungsbetrieben einerseits und Forstbetrieben andererseits zwecks Interpretation allgemein gehaltener Abschreibungsnormen sind wegen der spezifischen Produktionsweise der Forstwirtschaft sehr problematisch. Es muss betont werden, dass ohne Wegnetz und andere Erschliessungsmittel eine Bewirtschaftung des Waldes in den meisten Fällen unmöglich sein dürfte. Damit wird der Ertragswert des Waldes gleich Null. Die Erschliessung stellt also die Voraussetzung für jegliche Bewirtschaftung dar; sie ist mit dem Wald untrennbar verbunden und hat im Falle von permanenten Installationen auch keinen Liquidationswert. Waldbestände und Erschliessung bilden im Ertragswert eine nicht teilbare Einheit; eine getrennte Aktivierung in Ertragswert des Waldes und Liquidationswert der Erschliessungsinvestition ist im Falle permanenter Installationen (Wege, Brücken) betriebswirtschaftlich nicht vertretbar, da sonst Doppelzählungen gemacht würden. Als Beweis dieser Aussage seien nur die heute zur Anwendung gelangenden kantonalen Waldschätzungsverfahren erwähnt, welche alle die Erschliessungsverhältnisse als massgebliches Kriterium für die Ertragswertbestimmung aufführen. Von diesen Tatsachen hat das Steuerrecht Kenntnis zu nehmen. Übrigens finden sich in der ausländischen Literatur ähnliche Argumentationen (26). Im heutigen Zeitpunkt dürften Neuerschliessungen vielfach erst die Voraussetzung einer zeitgemässen Waldbewirtschaftung darstellen, insbesondere im Berggebiet. Im Falle sehr umfangreicher Investitionen im Wegebau kann eine indirekte

Aktivierung dieser Anlagen über eine neue Ertragswertschätzung des Waldes erfolgen. Der Baukostenwert darf jedoch nicht als Aktivierungsbasis genommen werden.

Ebenfalls forstpolitisch aktuell ist die steuerliche Behandlung der *Forstreserve*. Darunter werden Rücklagen verstanden, welche Waldeigentümer mit eingerichtetem öffentlichem Wald aufgrund gesetzlicher Bestimmungen bilden müssen. Diese Rücklagen, welche im betriebswirtschaftlichen Sinne Eigenkapital darstellen, müssen zweckgebunden verwendet werden. Eine Untersuchung von Affolter (27) im Jahre 1963 zeigte, dass auch die Forstreserve in den Kantonen unterschiedlich behandelt wird. Im heutigen Zeitpunkt kann vielfach beobachtet werden, dass die Forstreserve ihrer ursprünglichen Zielsetzung der Erhaltung der Waldsubstanz immer mehr entfremdet wird. Viele Forstreserven werden mit allgemeinen Rücklagen dotiert. Für eine steuerlich einwandfreie Behandlung ist es notwendig, zwischen der Forstreserve und den allgemeinen Rücklagen eindeutig zu unterscheiden, wobei die letzteren keine steuerliche Sonderbehandlung rechtfertigen. Die eigentliche Forstreserve sollte steuerlich wie das Waldvermögen behandelt werden. Insbesondere ist zu prüfen, ob die Forstreserve wie der Wald nicht ausschliesslich öffentlichen Zwecken dient. In einem solchen Fall wäre eine Vermögensteuerbefreiung vorzusehen. Diese Regelung kommt in den meisten Kantonen zur Anwendung. Wird bei Übernutzungen oder Waldverkäufen im Falle von nichtsteuerbefreiten Forstreserven das Waldvermögen, welches als Bemessungsgrundlage dient, nicht um den in die Forstreserve eingelegten Betrag vermindert, so ist dieser Betrag als vermögensteuerfrei zu betrachten. Werden auf dem Aktivum Wald in solchen Fällen Abschreibungen zugelassen, so muss die gesamte Vermögensteuerbelastung aus Wald und Forstreserve nach den Abschreibungen höchstens gleich gross wie vorher oder aber, bedingt durch allfällige Wertverluste, kleiner sein. Wird die Forstreserve überhaupt von der Einkommensteuer erfasst, so sollte dies erst für Entnahmen aus der Forstreserve geschehen. Nur so kann die Zielsetzung der Forstreserve erreicht werden. Dienen diese Entnahmen ausschliesslich der Erhaltung der Waldsubstanz, zum Beispiel bei Entnahmen für Neuaufforstungen und Waldkäufe, so sollte von einer Besteuerung abgesehen werden, da es sich hier nur um Verschiebungen innerhalb der Waldsubstanz handelt. Die Entnahmen für andere forstliche Verbesserungen sind ebenfalls unter diesem Blickwinkel zu prüfen, wobei jedoch auch die bereits bei den Abschreibungen gemachten Ausführungen zu beachten sind.

4. Internationale Steuerharmonisierung

Nachdem nun die Waldbesteuerung im nationalen Rahmen dargelegt wurde, sollen noch kurz die internationalen Entwicklungen aufgezeigt werden. In diesem Zusammenhang ist für die schweizerische Forstwirtschaft

besonders die eventuelle Einführung der *Mehrwertsteuer* von Bedeutung. Hier stellen sich besondere forstpolitische Probleme, weil im Falle einer Steuerbefreiung der Forstwirtschaft dies für die letztere mit Nachteilen verbunden sein kann. Es gilt hier, die Entwicklung aufmerksam zu verfolgen.

In ihrer üblichen Ausgestaltung ist die Mehrwertsteuer eine Umsatzsteuer, welche auf allen Umsätzen der Produzenten erhoben wird, jedoch nur im Ausmass des Wertzuwachses in der betreffenden Produktionsstufe. Sie wird auch nichtkumulative Allphasensteuer genannt. Zur technischen Durchführung sind dabei zwei verschiedene Verfahren möglich: Entweder werden vom weiterverarbeitenden Unternehmer die auf den gelieferten Leistungen lastenden Umsätze oder die auf den gelieferten Leistungen gesondert ausgewiesenen Steuern abgezogen. Die erste Methode nennt sich Vorumumsatzabzug, die zweite Vorsteuerabzug. Da Vorumumsätze schwierig zu ermitteln sind, wird in der Regel die Methode des Vorsteuerabzuges angewendet. Diese Methode verlangt bei der Rechnungstellung an den Abnehmer die Ermittlung der Steuer vom gesamten Umsatz. Davon darf die Vorsteuer, die der bzw. die Lieferanten bereits auf ihren Umsätzen entrichtet haben, abgezogen werden. Der verbleibende Restbetrag ist dann die Steuerschuld. Beim allgemein üblichen Verfahren muss die Umsatzsteuer auf allen Rechnungen gesondert ausgewiesen werden. Das Recht zur Rückforderung der Vorsteuer besteht in dem Augenblick, wo die Ware oder die Leistung eingegangen sind. Die Steuerschuld hingegen entsteht erst bei der Rechnungsstellung an den Abnehmer. Forderungen und Schulden dürfen pro Periode gegenseitig verrechnet, und der Saldo muss an das Steueramt überwiesen werden. Allfällige Guthaben erhält der Steuerpflichtige ausbezahlt. Die im Betrieb vorhandene Ware ist so in keiner Weise von der Mehrwertsteuer belastet, abgesehen von nicht abzugsberechtigten Warengruppen. Ein weiterer Vorteil der Mehrwertsteuer ist die *Nachholwirkung*. Diese tritt ein, wenn von einem Unternehmer steuerbefreite Güter oder Leistungen weiterverarbeitet werden. Ein solcher Unternehmer muss bei der Weiterveräußerung die gesamte Steuer auf dem Umsatz entrichten, ungeachtet des nicht vorhandenen Vorsteuerabzuges. Steuerbefreiungen früherer Stufen werden so wieder aufgehoben, was als Nachholwirkung bezeichnet wird. Die erhöhte Steuerlast sollte für den betreffenden Unternehmer trotzdem keine Auswirkungen haben, da zumindest theoretisch die gesamte Steuer auf den Endverbraucher überwälzt wird. Ermässigungen des Steuersatzes oder Steuerbefreiungen sind nur für jene Unternehmer von besonderem Nutzen, welche vorwiegend an Endverbraucher liefern. Darunter fallen insbesondere die Dienstleistungsbetriebe, nicht aber die Forstwirtschaft.

Sonderregelungen im Zusammenhang mit der Mehrwertsteuer können aus steuersystematischen, sozialen, kulturellen oder staatspolitischen Gründen getroffen werden. Diese können umfassen:

1. Steuerbefreiung;
2. Besteuerung zum halben Steuersatz;
3. Sonderbesteuerung von Betrieben mit niedrigem Gesamtumsatz und
4. Besteuerung nach Durchschnittssätzen.

An einem einfachen Beispiel soll noch kurz die Wirkung der Mehrwertsteuer bei normaler Besteuerung und bei einer Steuerbefreiung der Forstwirtschaft aufgezeigt werden:

Beispiel: Mehrwertbesteuerung zum Satz von 10 %

Produktions-stufe	Ware oder Leistung	Netto-preis	Vor-steuer	Umsatz-steuer	Brutto-preis	Gut-haben beim Steuer-amt	Schulden beim Steuer-amt	Saldo=Steuer-schuld
		Fr.	Fr.	Fr.	Fr.	Fr.	Fr.	Fr.
<i>Forstbetrieb</i>								
Käufe:	4 Motorsägen	3 000.—	300.—		3 300.—	300.—		
Verkäufe:	100 m ³ Nadel-rundholz	10 000.—		1000.—	11 000.—		1000.—	
Saldo Ende der Steuerperiode								700.-
<i>Sägerei</i>								
Käufe:	100 m ³ Nadel-rundholz	10 000.—	1000.—		11 000.—	1000.—		
Verkäufe:	70 m ³ Nadel-Schnittwaren	20 000.—		2000.—	22 000.—		2000.—	
Saldo am Ende der Steuerperiode								1000.-

Das Beispiel zeigt die Geschäftsvorgänge eines Forstbetriebes und einer Sägerei während einer Steuerperiode. Die auf den Investitionen lastenden Vorsteuern dürfen an die Umsatzsteuer angerechnet werden; die Steuerschuld beträgt für den Forstbetrieb Fr. 700.—. Die Sägerei hat nach Abzug der Vorsteuern eine Steuerschuld von Fr. 1000.— zu begleichen. Wird nun

für die Forstwirtschaft eine generelle Steuerbefreiung vorgesehen, so muss angenommen werden, dass aus steuersystematischen Gründen die auf den gekauften Waren und Dienstleistungen lastenden Vorsteuern nicht mehr abgezogen werden können. Der Säger kauft in diesem Fall das Holz für Fr. 10 000.— ein, muss aber beim Verkauf den Umsatz zum normalen Satz von 10 Prozent versteuern; seine Steuerschuld beträgt Fr. 2000.— (Nachholwirkung). Der Forstbetrieb weist einen Mindergewinn von Fr. 300.— aus. Die Konkurrenzfähigkeit des Holzes ist um diesen Betrag verschlechtert, das heisst bei Betrachtung der gesamten Produktionskette vom Rohstoff bis zu den Endprodukten ist das Holz bei einer Steuerbefreiung der Forstwirtschaft um die auf den Investitionen und gekauften Leistungen lastenden Vorsteuern mehrbelastet.

Sollten für die schweizerische Forstwirtschaft Sonderregelungen vorgesehen werden, so muss auf jeden Fall die Möglichkeit des *Optierens* offen gelassen werden. Darunter wird die Erklärung des Steuerpflichtigen verstanden, seine Umsätze für mehrere Jahre der allgemeinen Umsatzbesteuerung zu unterwerfen. Durch das Optieren besteht also die Möglichkeit, von der Sonderregelung zugunsten der allgemeinen Form der Besteuerung abzuweichen. Mit dieser Möglichkeit kann der Steuerpflichtige die für seinen Betrieb als vorteilhafter erachtete Besteuerungsart wählen.

Die Mehrwertbesteuerung im Zusammenhang mit forstlichen Zusammenschlüssen stellt ebenfalls ein betriebswirtschaftliches Problem dar, wie anhand der Regelung in der Bundesrepublik Deutschland beobachtet werden kann (28). Von der schweizerischen Forstwirtschaft muss schon heute die Forderung an den Mehrwertsteuergesetzgeber erhoben werden, alle Leistungen an die Mitglieder von forstlichen Zusammenschlüssen überbetrieblicher Art, auch wenn diese Zusammenschlüsse nur auf bestimmte Funktionsbereiche beschränkt sind, seien von der Mehrwertsteuer zu befreien oder höchstens zu einem ermässigten Satz zu besteuern. Eine Besteuerung der internen Leistungen würde die Bildung von forstlichen Zusammenschlüssen a priori verhindern. Hier muss sich die Mehrwertsteuer mit ihren fiskalischen Interessen eindeutig der Strukturpolitik unterordnen.

5. Immaterielle Leistungen des Waldes und Steuerbefreiung

Um die Leistungen des Waldes für die Volkswohlfahrt zu honorieren, wird vielfach eine generelle Steuerbefreiung des Waldeigentums verlangt. Dazu ist zu bemerken, dass zuerst einmal versucht werden sollte, alle Aufwände, welche im Zusammenhang mit den im öffentlichen Interesse liegenden Waldfunktionen entstehen, den Verursachern anzulasten. Ob in solchen Fällen die Verursacher mit den Gebietskörperschaften, welche über den Waldeigentümer die Steuerhoheit besitzen, identisch ist, muss bezweifelt werden. Selbst wenn dies zutreffen würde, bleibt es fraglich, ob diese Aufwendungen der Waldeigentümer gleich hoch sind wie ihre Steuerschuld aus

dem Waldeigentum. Unter diesem Blickwinkel würde eine entsprechende Steuerbefreiung den tatsächlichen Verhältnissen nicht Rechnung tragen. Auch im Rahmen einer steuerrechtlichen Betrachtung dieses Problemkreises ist eine Steuerbefreiung nicht angezeigt. Die Gerechtigkeitszielsetzung verlangt, dass alle Individuen für gleiche Tatbestände gleich behandelt werden müssen. Die Besteuerung erfolgt nun immer aufgrund der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Dabei ist es irrelevant, ob diese Leistungsfähigkeit im Besitz von Wertschriften, Kunstgegenständen, Häusern, Mobilien oder Wald begründet ist. Die Steuerobjekte bleiben die gleichen, nämlich im letzteren Fall Einkommen und Vermögen aus Waldeigentum. Dient ein Privatwald ausschliesslich öffentlichen Zwecken, dürfte er keinen Ertrag mehr abwerfen, und sowohl Einkommen als auch Vermögen werden Null. Eine Besteuerung entfällt. Ob in einem solchen Fall die Jahresrechnungen von Holzproduktion und Dienstleistungen genau ausgeglichen sein werden, muss bezweifelt werden. Selbst so würde eine durch das Steuersystem induzierte «Steuerbefreiung» den Gegebenheiten nicht voll entsprechen.

Die generelle Abgeltung der im öffentlichen Interesse liegenden Waldfunktionen mittels Steuerbefreiungen ist auch unter dem in der Steuerpraxis angewendeten Grundsatz der Einzelbewertung nicht haltbar. Jeder Wald dürfte durch die Dienstleistungsfunktionen anders belastet sein. So ist es ohne weiteres vorstellbar, dass auch eine Steuerbefreiung bei stadtnahen Waldungen die Aufwendungen für die Erholungsfunktion bei weitem nicht zu decken vermöchte.

Globale Steuerprivilegien versagen ebenfalls unter dem Blickwinkel der Zweck-Mittel-Relation (29), da so überhaupt keine zielgerichtete Politik betrieben werden kann.

Schliesslich muss noch auf die Problematik der Bewertung solcher Leistungen hingewiesen werden. Nachdem es offensichtlich noch nicht gelungen ist, für die Wohlfahrtswirkungen des Waldes eindeutige Werte zu bestimmen, und dies in naher Zukunft auch nicht zu erwarten ist, kann die Frage der Abgeltung nicht gelöst werden.

Es erscheint deshalb als angezeigt, die forstpolitischen Forderungen auf Abgeltung der im öffentlichen Interesse liegenden Waldfunktionen auf die buchmässig erfassten Aufwände oder bei fehlender Buchhaltung auf sonstige eindeutig ausgewiesene Ertragsminderungen zu beschränken. Es besteht sonst die Gefahr, dass vor lauter Bewertungsmethoden und -formeln der Wald als ein System verschiedenster Funktionen nicht mehr gesehen wird.

6. Verbesserungsmöglichkeiten

Aufgrund obiger Ausführungen sollen für die direkten Steuern einige Verbesserungsmöglichkeiten skizziert werden. Es darf bei diesen Vorschlä-

gen aber nicht vergessen werden, dass für die steuerliche Behandlung des Waldes viele Möglichkeiten bestehen. Einige Kantone sind bereits heute nahe am Ziel einer optimalen Besteuerung angelangt.

Als wesentlichste Postulate sind zu erwähnen:

1. Als Steuerwert für sämtliche Waldungen muss der *Ertragswert* oder eine diesem Wert entsprechende Schätzung genommen werden.
2. Die Waldbewertung sowie die Ermittlung des Einkommens aus Wald für steuerliche Zwecke hat durch die kantonalen Oberforstämter oder durch andere gutausgewiesene *Forstleute* zu erfolgen.
3. Die Einschätzungsmethoden müssen schriftlich festgehalten und im ganzen Kanton einheitlich angewendet werden.
4. Die Intensität der Einschätzung hat sich nach dem Wert der Parzelle zu richten. Stark parzellierter Betriebe oder wertlose Waldparzellen sind nur grob einzuschätzen.
5. Zur Ermittlung des forstwirtschaftlich richtigen Einkommens zwecks Veranlagung der Einkommensteuer sind die folgenden Methoden anzuwenden:

Die Vermögenszuwachsmethode bei aussetzenden Nutzungen, welche jedoch keine grösseren Unterbrüche als 5 Jahre aufweisen. Das Einkommen kann in Prozenten des Waldertrages angegeben werden.

Die Quellenmethode bei regelmässigen, nachhaltigen Nutzungen und im Falle von aussetzenden Nutzungen, welche mehr als 5 Jahre auseinander liegen und welche nicht in den Genuss einer Durchschnittsbesteuerung kommen.

Die Methode der Durchschnittsbesteuerung bei stark schwankenden jährlichen Nutzungen oder bei nicht nachhaltigen Betriebsformen.

6. Naturbedingte Übernutzungen sind steuerlich zu entlasten.
7. Zur Ermittlung des Steuerwertes ist in zunehmendem Masse mit der Forsteinrichtung zusammenzuarbeiten.

Sollte die eingangs erwähnte Steuerharmonisierung in der Schweiz in die Tat umgesetzt werden, so wird es nötig sein, die hier gemachten Vorschläge auf eine gesamtschweizerische Basis zu übertragen. Es ist zu hoffen, dass eine Steuerharmonisierung auch bei der Waldbesteuerung eine Vereinheitlichung und Vereinfachung bewirken wird.

Résumé

Les tentatives nationales et internationales d'harmonisation des impôts toucheront également l'imposition des forêts. Par cela, il faudra s'attendre principalement à une unification des prescriptions de procédure en ce qui concerne les impôts directs et à l'introduction de la taxe à la valeur ajoutée (TVA) pour les impôts indirects.

En Suisse, l'imposition des forêts comprend d'une part les impôts fédéraux (impôt sur le chiffre d'affaires et impôt pour la défense nationale), d'autre part les impôts cantonaux et communaux. Les cantons sont compétents pour la répartition de l'impôt pour la défense nationale. Les systèmes d'imposition des cantons et des communes montrent d'une multiplicité qui reflète tout à fait la structure fédéraliste du pays. Ainsi, dans les cantons d'Appenzell Rhodes-Extérieures, Bâle-Ville, Genève, Grisons, Schaffhouse, Uri et Zurich, les propriétaires publics de forêts jouissent-ils d'une exemption totale.

La valeur de la forêt est estimée au moyen du Réglement fédéral d'estimation ou de procédés cantonaux. Les cantons d'Appenzell Rhodes-Extérieures, Fribourg, Bâle-Ville, Genève, Glaris, Soleure, Tessin, Valais et Zoug n'ont cependant aucun règlement de taxation obligatoire.

Comme base pour l'évaluation du capital forestier, il faut utiliser une valeur de rendement. Celle-ci ne peut être évaluée ni par la capitalisation des rendements nets soutenus ni par une estimation sur le terrain. On devrait tendre à l'avenir à une meilleure collaboration avec les aménagistes forestiers.

Pour la détermination du revenu forestier, on a le choix entre différentes méthodes en fonction du mode d'aménagement de la forêt. Les amortissements et les fonds de réserves nécessitent un traitement particulier ; sur ces points, il devrait être tenu compte des modes de production spécifiques de l'économie forestière.

Si la TVA est introduite en Suisse, on aura intérêt à décliner l'offre d'exemption d'impôt de l'économie forestière. Dans le cas de réglementations particulières, il faut que la possibilité d'option soit laissée ouverte. Les regroupements forestiers sont à exempter de la TVA en ce qui concerne leurs prestations internes.

Il n'est pas indiqué d'affranchir la forêt d'impôts dans le but de la dédommager de ses prestations immatérielles, car une telle réglementation ne correspondrait que dans de rares cas aux faits. La seule solution digne d'attention est une indemnisation directe des frais supplémentaires comptabilisés ou des diminutions de rendement constatables d'une manière ou d'une autre.

Traduction : Berney

Anmerkungen

- (1) Steuerharmonisierung, Rückblick und Ausblick, in: Steuer-Revue 25 (1970), 7, 260—262
- (2) Eine solche Studie wird gegenwärtig im Auftrag der Konferenz kantonaler Finanzdirektoren an der Hochschule für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften St. Gallen ausgearbeitet

- (3) Diese Forderung wurde von Cagianut an der 20. ordentlichen Mitgliederversammlung der Schweiz. Vereinigung für Steuerrecht am 5. Juni 1970 in Zürich erhoben. Vgl. Anmerkung (1)
- (4) BRB vom 29. Juli 1941 über die Warenumsatzsteuer (WUB): Art. 11
- (5) WUB: Art. 8, Abs. 1, lit. b. Vgl. auch *Geiger, M.*: Die eidgenössische Warenumsatzsteuer im Lichte der modernen Steuertheorie. Diss. Zürich 1969, S. 41 ff.
- (6) Verfügung des Eidg. Finanz- und Zolldepartements betreffend die Bewertung der Grundstücke gemäss Art. 31 des Wehrsteuerbeschlusses, vom 14. Oktober 1958 (BewVerf): Art. 8
- (7) BewVerf: Art. 8, Abs. 2
- (8) Eidg. Schätzungsreglement, Ausgabe 1970, Brugg
- (9) Eidg. Schätzungsreglement, Ausgabe 1964, S. 68
- (10) BRB über die Erhebung einer Wehrsteuer, vom 9. Dezember 1940 (WStB): Art. 26bis
- (11) WStB: Art. 48 ff.
- (12) Die juristischen Personen des Privatrechts weisen in der Schweiz eine Gesamtwaldfläche von 12 000 ha auf. Eine gesonderte Behandlung ist deshalb nicht nötig. Vgl. Gartenbau-, Fischerei- und private Forstbetriebe 1965, Betriebszählung September 1965, S. 158
- (13) Im Sinne von ZGB Art. 59
- (14) WStB: Art. 51, Abs. 1, lit. c
- (15) WStB: Art. 16, Abs. 2. Vgl. auch *Känzig, E.*: Die Eidgenössische Wehrsteuer, Basel 1962, S. 407. *Perret/Masshardt*: Kommentar zur Eidgenössischen Wehrsteuer 1965 bis 1974, Zürich 1965, S. 46
- (16) Bei den natürlichen Personen ist gemäss BV Art. 4 eine steuerliche Sonderbehandlung nicht gestattet. Eine entsprechende Untersuchung erübrigts sich deshalb.
- (17) Bewertung der landwirtschaftlichen Grundstücke und der Waldungen, Bern 1965, S. 92—97
- (18) Hier ist eine Neuschaffung im Gange
- (19) *Germann, O.*: Grundlagen der Rechtswissenschaft. 2. Aufl., Bern 1968, S. 50 ff.
- (20) Bundesgesetz betreffend die eidgenössische Oberaufsicht über die Forstpolizei, vom 11. Oktober 1902
- (21) *Haegert, L.*: Steuerliche Einflüsse auf die Bewirtschaftung des Privatwaldes. Düsseldorf 1965, S. 93
- (22) *Haller, H.*: Finanzpolitik. 4. Aufl., Tübingen/Zürich 1968, S. 238
- (23) *Schwenke, K.-Th.*: Richtlinien für die Einheitsbewertung in der Forstwirtschaft. Holz-Zentralblatt 93 (1967), 144, 2243—2245
- (24) *Schmölders, G.*: Allgemeine Steuerlehre. 4. Aufl., Berlin 1965, S. 80
- (25) *Lenhard, Th.*: Abschreibungen und Rückstellungen im schweizerischen Steuerrecht. Bern/Stuttgart 1969
- (26) *Niesslein, E.*: Grundsätzliche Überlegungen zur steuerlichen Behandlung der Forstwege. Allg. Forstz. 73 (1962), 1/2, 15—18. *Speer, J.*: Wirkungen der Einkommensteuer auf die Planung forstwirtschaftlicher Betriebe. Allg. Forst- und Jagdzeitung 130 (1959), 4/5, S. 102
- (27) *Affolter, E.*: Ergebnis einer Umfrage über die Einlagen in die Forstreserven und deren Besteuerung. Wald und Holz 45 (1964), 7, 202—210
- (28) *Hodapp, W.*: Rechtsformen und Besteuerung forstwirtschaftlicher Zusammenschlüsse des privaten Rechts. Teil 1: Die Ausgangslage 1969. Mitt. der Baden-Württembergischen Forstlichen Versuchs- und Forschungsanstalt, Heft 18, 1969
- (29) *Leisner, W.*: Die Unzulässigkeiten steuerlicher Fiskalprivilegien. Unter besonderer Berücksichtigung der Forstwirtschaft. Der Betriebsberater 25 (1970), 10, 413