

# Wald vererben und verschenken – Grundlagen und Steuervermeidung

Die unentgeltliche Weitergabe von Grundbesitz – insbesondere von Wald – ist in der Praxis nach wie vor ein sehr präsent Thema. Hier geht es in den meisten Fällen um erhebliche Vermögenswerte. Zum Leidwesen von Abgebendem und Berechtigten weckt dies natürlich auch Begehrlichkeiten seitens des Finanzamtes. Die gute Nachricht gleich vorweg: Bei

geschickter Gestaltung lassen sich die Steuerbelastungen hier so gut wie immer vermeiden. Eine korrekte und möglichst steuergünstige Übergabe des Forstbetriebes sollte oberstes Ziel sein. Sehr viel kann hier falsch gemacht werden, was teils erhebliche Kosten nach sich zieht. Durch gute Planung können die meisten Problemereiche sicher umschifft werden.

Wir beschäftigen uns im Folgenden ausschließlich mit der unentgeltlichen Übergabe des Waldes, also der Vererbung oder der Versenkung. Die Veräußerung ist ein ganz eigenes Thema und soll hier nicht weiter behandelt werden. Drei Steuerarten sind bei der unentgeltlichen Übertragung ganz wesentlich: die Einkommensteuer, die Erbschaft-

steuer (falls die Übertragung anlässlich des Todes des Besitzers durchgeführt wird) und die Schenkungsteuer (falls der Besitzer den Betrieb noch zu Lebzeiten „mit warmen Händen“ überträgt).

## Einkommenssteuer

Generell kann ein Forstbetrieb unentgeltlich vom Alteigentümer an den Nachfolger übergeben werden. Hier sollte der Betrieb im Ganzen übertragen werden, was zur Folge hat, dass die steuerlichen Buchwerte der Wirtschaftsgüter vom Erwerber übernommen werden können. Dies ist ganz entscheidend. Andernfalls wären die „stillen Reserven“ aufzudecken, d. h. die Werte der Wirtschaftsgüter werden mit aktuellen Richt- oder Marktpreisen angesetzt, wobei z. B. bei forstwirtschaftlichen Flächen enorme Gewinne durch aktuell hohe Preise anfallen würden.

Um zu verstehen, worum es eigentlich beim Thema „Stille Reserven“ geht, werfen wir zunächst einen Blick auf deren Entstehung: Erwirbt ein forstwirtschaftlicher Betrieb Wirtschaftsgüter – z. B. Boden mit oder ohne aufstehendem Holz – dann sind die Anschaffungskosten hierfür stets der Wert, mit dem diese Wirtschaftsgüter im Jahresabschluss erscheinen. Ein Wertausschlag über diese Anschaffungskosten hinaus ist im deutschen Recht nicht zulässig. Das hat zur Konsequenz, dass Wertsteigerungen im Anlagevermögen nicht berücksichtigt werden. Der Boden nebst Aufwuchs ist dann beispielsweise nach einigen Jahren mehr wert, als sein Wert im Jahresabschluss vermuten lässt. Diese Wertsteigerungen werden als stille Reserven bezeichnet. Da die Wertsteigerungen aber bilanziell keinen Niederschlag finden, werden sie vom deutschen Fiskus so lange nicht besteuert, bis es zur Aufdeckung der Differenzen kommt.

Der entscheidende steuerliche Vorteil der unentgeltlichen Übertragung liegt in ebenjener Vermeidung der Aufdeckung der stillen Reserven und der ausbleibenden Gewinnrealisierung, da die Buchwerte fortgeführt werden, unabhängig davon, aus welchen Gründen der Gesellschafter seinen Anteil unentgeltlich überträgt. Buchwertfortführung bedeutet, dass keine stillen Reserven aufgedeckt werden und somit hierdurch keine Einkommensteuer entsteht.

Nur wenn die Buchwertfortführung nicht greift, etwa weil nicht alle wesentlichen Betriebsgrundlagen übertragen werden (siehe unten) oder die Übertragung nicht unentgeltlich war, werden stille Reserven aufgedeckt. Das führt meist zu erheblichen Steuerbelas-

tungen. Viele kleine und mittlere Betriebe können diese Belastungen oft nicht schultern, was meistens das Ende des Forstbetriebes bedeutet.

Eine unentgeltliche Übertragung eines Forstbetriebes liegt auch dann vor, wenn der Ausscheidende seinen Anteil zwar entgeltlich überträgt, das Entgelt jedoch aus privaten Gründen (familiäre Erwägungen) höchstens dem Buchwert entspricht oder sogar unter dem Buchwert liegt. Dies wird meistens nur bei Übertragungen innerhalb der Familie der Fall sein. Bei Vereinbarungen zwischen Fremden spricht dagegen eine Vermutung dafür, dass Leistung und Gegenleistung kaufmännisch gegeneinander abgewogen sind und die Übertragung daher immer entgeltlich erfolgt.

In der Praxis kann die Einkommensteuer in der Regel vermieden werden, da die Übertragung der wesentlichen Betriebsgrundlagen meist gegeben ist. Spannend wird es bei der Erbschaft- oder Schenkungsteuer, die wir im Folgenden betrachten.

## Erbschafts- oder Schenkungssteuer

Die Erbschaftsteuer besteuert die unentgeltliche Übergabe von Vermögen in Todesfällen, aber auch zu Lebzeiten des Inhabers. In letzterem Fall spricht man von Schenkungsteuer. Sowohl Erbschaft- und Schenkungsteuer sind jedoch im gleichen Gesetz geregelt und unterscheiden sich nur in wenigen Punkten. Die Erbschaft-/Schenkungssteuer schlägt immer dann zu, wenn bei der Betriebsübergabe kein Geld fließt (bzw. nur sehr wenig im Vergleich zum tatsächlichen Wert des Betriebes).

Im Rahmen der unentgeltlichen Übergabe (aufgrund von Tod oder Schenkung) führt das Finanzamt eine stark vereinfachte Bewertung des Betriebes durch, damit es weiß, worauf es die Steuer erheben soll – es fließt ja kein Geld. Auf den aus der Bewertung resultierenden Betrag wird dann der Steuersatz angewandt, der je nach Verwandtschaftsgrad zwischen Abgeber und Erwerber aber auch nach Wert des Betriebes schwankt.

Bei der Waldbewertung für steuerliche Zwecke sind weder aktuelle Marktpreise noch die tatsächlichen Gewinne des Forstbetriebes relevant (anders z.B. als bei einem Gewerbebetrieb). Es findet lediglich eine Bewertung mittels gewisser Pauschalen statt. Erfreulicherweise liegen diese deutlich unter aktuellen Marktwerten. Steuerlich wird Wald somit weit niedriger bewertet, als es die aktuelle Marktlage widerspiegelt.

Bei der steuerlichen Bewertung von Wald müssen zwei Werte ermittelt werden. Einerseits der so genannte Reingewinn und andererseits der so genannte Mindestwert. Der höhere der beiden Werte ist dann ausschlaggebend. Der Reingewinn je Hektar lässt sich aus einer Tabelle im Bewertungsgesetz ablesen (siehe Tabelle 1). Es findet keine Unterscheidung nach Region oder Betriebsgröße statt.

Die Fläche des Waldes in Hektar ist mit dem Reingewinn aus der Tabelle zu multiplizieren. Dies ist aber nicht der endgültige Wert. Der Reingewinn ist unter Berücksichtigung eines Zinssatzes zu kapitalisieren. Der Zinssatz zur Kapitalisierung des jeweiligen Reingewinns beträgt 5,5 %: Dieser Zinssatz setzt sich aus

Tabelle 1: Anlage 15 zum BewG

Nutzungsart Baumartengruppe	Ertragsklasse	Reingewinn EUR/ha
Buche	I. Ertragsklasse und besser	78
	II. Ertragsklasse	51
	III. Ertragsklasse und schlechter	25
Eiche	I. Ertragsklasse und besser	90
	II. Ertragsklasse	58
	III. Ertragsklasse und schlechter	17
Fichte	I. Ertragsklasse und besser	105
	II. Ertragsklasse	75
	III. Ertragsklasse und schlechter	49
Kiefer	I. Ertragsklasse und besser	26
	II. Ertragsklasse	11
	III. Ertragsklasse und schlechter	11
übrige Fläche der forstwirtschaftlichen Nutzung		11

Tabelle 2: Anlage 15a zum BewG

Werte für das Besatzkapital nach Altersklassen in €/ha										
Altersklasse	I.	II.	III.	IV.	V.	VI.	VII.	VIII.	IX.	X.
Jahre	1–20	21–40	41–60	61–80	81–100	101–120	121–140	141–160	161–180	>180
Buche I. EKL. und besser	32,30	32,30	39,70	61,90	99,70	147,60	179,00	167,30	167,30	167,30
Buche II. EKL.	19,30	19,30	22,20	34,60	54,80	83,30	104,20	99,60	99,60	99,60
Buche III. EKL. und schlechter	6,70	6,70	7,00	12,20	21,30	33,70	45,10	44,60	44,60	44,60
Eiche I. EKL. und besser	38,30	38,50	45,90	60,90	80,20	102,50	129,30	155,40	177,70	200,40
Eiche II. EKL.	22,80	22,80	25,60	33,80	45,50	58,90	76,30	93,80	107,30	120,90
Eiche III. EKL. und schlechter	5,40	5,40	5,50	8,00	12,00	17,20	23,00	29,90	37,50	44,20
Fichte I. EKL. und besser	45,20	61,50	112,50	158,60	186,20	186,20	186,20	186,20	186,20	186,20
Fichte II. EKL.	30,70	35,90	68,30	102,60	123,80	133,60	133,60	133,60	133,60	133,60
Fichte III. EKL. und schlechter	18,40	18,90	34,90	59,20	77,70	88,40	88,40	88,40	88,40	88,40
Kiefer I. EKL. und besser	7,10	7,70	15,20	23,10	29,10	34,40	37,60	37,60	37,60	37,60
Kiefer II. EKL.	0,00	0,10	2,40	6,10	9,00	11,30	12,70	12,70	12,70	12,70
Kiefer III. EKL. und schlechter	0,00	0,00	1,10	5,20	8,80	11,20	12,70	12,70	12,70	12,70

einem Basiszinssatz von 4,5 % und einem Risikozuschlag von 1,0 % zusammen. Aus dem Prozentsatz von 5,5 % ergibt sich ein Kapitalisierungsfaktor von 18,6. Das folgende Beispiel soll die Berechnung deutlich machen:

*Beispiel 1: 100 ha Kiefer, Ertragsklasse 1*  
 $26 \text{ €/ha (aus der Tabelle)} \times 100 \text{ ha} = 2.600 \text{ €}$   
 $2.600 \text{ €} \times 18,6 = 48.360 \text{ €}$

Die 100 ha Kieferwald haben steuerlich einen Wert von 48.360 €.

Für Kleinwaldbesitzer interessant: Für Wald mit einer Gesamtgröße bis zu 10 ha lässt das Finanzamt unabhängig von der Nutzungsart und der Ertragsklasse aus Vereinfachungsgründen die Bewertung mit dem Reingewinn für die Baumartengruppe Kiefer III. Ertragsklasse zu. Aus der Tabelle ergibt sich hier ein Reingewinn von 11 €/ha. Waldbesitzer mit weniger als 10 ha können für eine Bewertung also immer ihre Fläche mit 205,60 € multiplizieren ( $18,6 \times 11 \text{ €/ha} = 205,60 \text{ €/ha}$ ).

Der Reingewinn lässt sich somit relativ leicht errechnen. Nun muss dieser mit dem Mindestwert verglichen werden, dessen Berechnung ein wenig komplizierter ist. Der Mindestwert setzt sich aus dem Wert für

- den Grund und Boden sowie
- dem Wert der sonstigen Wirtschaftsgüter (Besatzkapital)

zusammen. Zum Besatzkapital zählen die Wirtschaftsgebäude, das Anlagevermögen sowie Vorräte.

Für Grund und Boden wird immer ein Pachtpreis von 5,40 Euro je ha zu Grunde gelegt. Es gibt hier keine Unterscheidung nach Ertragsklassen. Der Wertansatz für das Besatzkapital differenziert bei den einzelnen Baumartengruppen nach den Ertragsklassen und insgesamt 10 verschiedenen jeweils 20-jährigen Altersklassen (Tabelle 2).

Die Werte für Grund/Boden und dem Besatzkapital sind zu addieren und ebenfalls mit dem Kapitalisierungsfaktor von 18,6 zu multiplizieren. Erneut soll ein Beispiel die Berechnung verdeutlichen. Wir nehmen hierfür wieder unsere 100 ha Kiefer, Ertragsklasse 1, wobei wir nun zusätzlich das Alter des Bestandes wissen müssen. Wir gehen von 50 Jahren aus:

■ Wertansatz Grund und Boden:  $5,40 \text{ €/ha} \times 100 \text{ ha} = 540 \text{ €}$

■ Wertansatz Besatzkapital; Bsp. 50 Jahre:  $15,20 \text{ €/ha} \times 100 \text{ ha} = 1.520 \text{ €}$

■  $(540 \text{ €} + 1.520 \text{ €}) \times 18,6 = 38.316 \text{ €}$

In unserem Beispiel hat der Forstbetrieb keine weiteren Verbindlichkeiten. Sollten solche existieren, können diesem beim Mindestwert noch abgezogen werden (nicht aber beim Reingewinn).

Nach dem Mindestwertverfahren hätte der Wald einen Wert von 38.316 €. Ein Vergleich mit dem vorher berechneten Reingewinn (48.360 €) ergibt, dass dieser höher ist. Somit wird der Reingewinn angesetzt. Soweit in einem Forstbetrieb mehrere Baumarten-

gruppen vorhanden sind, ist getrennt für jede Baumartengruppe die Mindestbewertung zu ermitteln.

Es wird deutlich, dass der steuerliche Wert des Waldes erheblich unter aktuellen Marktpreisen liegt. Einen 50-jährigen, 100 ha großen Kieferwald gibt es am Markt sicher nicht mehr für knapp 50.000 €.

Die günstige steuerliche Bewertung steht unter der Auflage, dass innerhalb von 15 Jahren keine Veräußerung des Waldes erfolgt. Bei einem Verstoß gegen die Behaltensfristen ist eine Liquidationsbewertung vorzunehmen. Hierbei wird dann der Verkehrswert angesetzt, also eine Bewertung zu aktuellen Marktwerten. Der komplette Erbfall wird dann bis zu 15 Jahre nach dem Erb- oder Schenkungsfall neu aufgerollt.

Nach der Bewertung ist zu prüfen, ob eine Übergabe erbschafts- und schenkungssteuerfrei erfolgen kann, was in den meisten Fällen mithilfe geschickter Beratung möglich ist. Hier ist dann neben dem 15-jährigen Bewertungsvorbehalt noch eine 5- bzw. 7-jährige Behaltensfrist zu beachten.

Somit kann Wald kann nach wie vor steuerfrei im Rahmen der Generationsnachfolge vererbt oder verschenkt werden.

Dr. Marcel Gerds ist Steuerberater in Lutherstadt Wittenberg und auf die Beratung land- und forstwirtschaftlicher Betriebe spezialisiert

