

# Editorial

Liebe Leserinnen und Leser,  
im Oktober 2013 hat die Europäische Kommission gegen die Bundesrepublik ein Vertragsverletzungsverfahren wegen unzureichender Umsetzung der EG-Nitratrichlinie eingeleitet. Im März 2016



hat die EU-Kommission beschlossen, Klage beim Europäischen Gerichtshof einzureichen. Der Bundestag hat am 31. März 2017 der Novelle der Düngeverordnung zugestimmt. Sie beinhaltet verschärfte Düngeregeln. Gemeinsam mit dem angepassten Düngegesetz gehört sie zum sogenannten „Dünge-Paket“. Mit diesem

setzt Deutschland die EG-Nitratrichlinie nunmehr um. Die Änderung des Düngegesetzes ist Voraussetzung für die Novelle der Düngeverordnung. Das Düngegesetz wurde am 10. März 2017 vom Bundesrat beschlossen und am 31. März 2017 im Bundesrat verabschiedet. Das BMEL teilte mit, dass die Verkündung und das Inkrafttreten der Düngeverordnung für Mai 2017 geplant sei. Das Klageverfahren der Europäischen Kommission gegen Deutschland läuft aber noch immer. Das Bayerische Landwirtschaftliche Wochenblatt und agrarheute berichten, dass das BMEL schätzt, dass es etwa 191,2 Millionen Euro pro Jahr kostet, die Forderungen der neuen Düngeverordnung zu erfüllen. Der Berufsstand ist natürlich „not amused“ angesichts des erneuten Aufbaus bürokratischer Hürden. Die Sehnsucht ist groß nach Ent- statt weiterer Belastung.

Ich wünsche Ihnen  
eine erkenntnisreiche Lektüre.

Dr. Marcel Gerds,  
Chefredakteur  
✉ marcel.gerds@agrarrecht.de

**D**ie unentgeltliche Weitergabe von Grundbesitz – insbesondere von Wald – ist in der Beratungspraxis nach wie vor ein sehr präsent Thema. Hier geht es in den meisten Fällen um erhebliche Vermögenswerte. Zum Leidwesen von Abgebenden und Bereicherten weckt dies natürlich auch Begehrlichkeiten seitens des Finanzamtes. Durch entsprechende Gestaltungen 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 Problembereiche sicher umschifft werden.

Die Entscheidung zur Übergabe des Forstes ist sehr schwerwiegend – meist ist es die einzige dieser Art im Leben. Der Grad der juristischen Durchdringung ist sehr hoch (Vertragsrecht, Erbrecht, Bewertungsrecht, Steuerrecht u. a.) und für die meisten kaum zu überblicken.

Mindestens ein Jahr (besser drei Jahre) Vorlaufzeit sollte man einplanen und Zeiträume und Etappenziele für die Übergabe festlegen. Das schlimmste vorstellbare Szenario ist, dass der Alteigentümer des Waldes verstirbt, ohne dass zu seinen Lebzeiten eine Regelung getroffen wurde und ohne dass ein eindeutiges Testament vorliegt. Dies stellt in vielen Fällen das Aus des Forstbetriebes dar.

Wir beschäftigen uns im Folgenden ausschließlich mit der unentgeltlichen Übergabe des Waldes, also der Vererbung oder der Verschenkung. 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 Erbschaftsteuer (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). Zunächst zur Einkommensteuer.

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 Wirtschaftsgü-

## Steuerliche Aspekte der Betriebsnachfolge im Forstbetrieb

ter 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 – wie z. B. Boden mit oder ohne aufstehendem Holz – dann sind die Anschaffungskosten hierfür stets der Wert, mit dem diese Wirtschaftsgüter im Jahresabschluss erscheinen. Ein Wertausweis 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. Jeder Waldbesitzer sollte die Aufdeckung dieser stillen Reserven fürchten, wie der Teufel das Weihwasser.

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 (dazu gleich mehr) oder die Übertragung nicht unentgeltlich war, werden stille Reserven aufgedeckt. Das führt meist zu erheblichen Steuerbelastungen. 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 Ausschließende 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.

Die unentgeltliche Übertragung eines Forstbetriebes setzt den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an den Übernehmer im Rahmen eines wirtschaftlich einheitlichen Vorgangs voraus. Vertraglich vereinbarte Rückfallklauseln und Widerrufsvorbehalte des Übergebers können dem Übergang des wirtschaftlichen Eigentums entgegenstehen, wenn z. B. dem Übergeber ein freies Widerrufsrecht zusteht. Unproblematisch sind Notfallklauseln, z. B. für Ehescheidung des Übernehmers, Nichtvollendung des Studiums oder Zwangsvollstreckung in die übertragene Beteiligung.

Dabei ist dieser Begriff der „wesentlichen Betriebsgrundlage“ nach der funktionalen Betrachtungsweise auszulegen: Ist das Wirtschaftsgut wegen seiner Funktion im Betriebsablauf erforderlich, um den Unternehmenszweck zu erreichen und beson-

\* Steuerberater & landwirtschaftliche Buchstelle, Chefredakteur der Briefe zum Agrarrecht, Vorstand im Progress Genossenschaftsverband e.V.

ders wichtig, um den Betrieb zu führen? Dies ist bei forstwirtschaftlichen Nutzflächen und Gebäuden in den meisten Fällen der Fall. Es gilt zudem für viele immaterielle Wirtschaftsgüter, etwa einer Eigenjagd. Bei Maschinen kann dies schon fraglich sein. Hier muss man beim Übertragen sehr genau hinschauen, da die gesamte Buchwertfortführung und somit die Steuerneutralität davon abhängt.

In der Praxis kann die Einkommensteuer in der Regel sicher umschifft werden, da die Übertragung der wesentlichen Betriebsgrundlagen meist gegeben ist. Spannend wird es bei der Erbschaft- oder Schenkungsteuer. 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).

Nachdem am 30. 9. 2016 der Bundestag der Reform des Erbschaftsteuergesetzes zugestimmt hatte, tat es ihm der Bundesrat am 14. 10. 2016 gleich. Die Änderung gilt rückwirkend ab dem 1. 7. 2016. Was ändert sich für forstwirtschaftliche Betriebe? Zunächst ist zu sagen, dass es keine bahnbrechenden Neuerungen gibt, die die Forstwirtschaft betreffen. Es gibt in einigen Punkten aus Sicht der Forstwirte Verbesserungen, in einigen Punkten wird es gravierende Verschlechterungen geben, die neue bürokratische Hürden aufbauen – auch und besonders bei mittelgroßen und großen Forstbetrieben.

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. Die Vertreter der Waldbesitzer wollen dies selten gedruckt lesen, jedoch entspricht es eindeutig der Realität.

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 ha lässt sich aus einer Tabelle im Bewertungsgesetz ablesen. Es findet keine Unterscheidung nach Region oder Betriebsgröße statt.

Der konkrete Reingewinn für die forstwirtschaftliche Nutzung bestimmt sich nach den Hauptbaumarten Buche, Eiche, Fichte sowie Kiefer. Zudem erfolgt eine Staffelung nach Ertragsklassen. Die Ertragsklasse wird auch als Standortklasse oder Bonität bezeichnet. Zur Einordnung in die entsprechende Nutzungsart und Ertragsklassen kann auf die Daten der im Regelfall vorhandenen Forsteinrichtung (Betriebswerk) zurückgegriffen werden. Die Ermittlung erfolgt aufgrund von Ertragstafeln.

Unter der Voraussetzung einer planmäßigen und nachhaltigen Bewirtschaftung des Waldes unterstellt die Wertermittlung auf der Grundlage des sog. Waldrentierungswerts eine mittlere Erlös- und Kostenstruktur. Das heißt, dass Kalamitäten und sich abzeichnende klimabedingte Risiken nicht berücksichtigt sind. 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. Eine ausführliche Darstellung der Bewertung mit Beispielen findet sich „Deutscher Waldbesitzer“, Ausgabe Dezember 2015.

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. Auch nach der Gesetzesänderung bleibt es nach wie vor dabei, dass forstwirtschaftliche Betriebe in der Rechtsform des Einzelunternehmens oder der Personengesellschaft (GbR, OHG, KG) ganz anders bewertet werden als die GmbHs und Aktiengesellschaften. An der Bewertung der ersten Gruppe ändert sich nach der Reform kaum etwas. Hier bleibt es beim Ansatz pauschaler Sätze aus dem Bewertungsgesetz.

Die Bewertungsebene ist jedoch nur die erste Ebene. Auf der zweiten Ebene wird geprüft, welcher Steuersatz auf die Bewertung angewandt wird und ob nicht eine Steuerbefreiung zur Anwendung kommt. Hier ergeben sich auch für Einzelforstwirte und Personengesellschaften Änderungen. Darauf wird weiter unten noch eingegangen.

Für die forstwirtschaftlichen Kapitalgesellschaften (GmbH und Aktiengesellschaften) ergeben sich auf der Bewertungsebene durch die Reform Änderungen, die jedoch als positiv zu bewerten sind. Im Gegensatz zur den Einzelunternehmen und Personengesellschaften kommt es hier auf den Gewinn des Betriebes an. Dieser wird durch die Vorgaben des Bewertungsgesetzes ein wenig „korrigiert“ und dann mit einem Faktor multipliziert. Der Faktor lag im Jahr 2015 bei 18,2 und im Jahr 2016 bislang bei 17,8. Vereinfacht gesagt: Eine forstwirtschaftliche Kapitalgesellschaft mit einem durchschnittlichen Gewinn von 100.000 € hatte bei der Erbschaft-/Schenkungsteuer Anfang 2016 einen Wert von 1,78 Mio EUR.

Nach der Reform wird der Faktor auf 13,75 festgeschrieben. Das heißt der gleiche Betrieb ist nun „nur“ noch 1,375 Mio. € wert – und das sogar rückwirkend auf den 1. 1. 2016. Die Herabsetzung des Faktors ist zu begrüßen, auch wenn argumentiert werden kann, dass er nach wie vor zu hoch ist.

So viel zur Bewertungsebene. Nun zur Ebene der Steuerfestsetzung. In der Vergangenheit spielte es kaum eine Rolle, wie hoch die Bewertung auf der ersten Ebene ist, da ohnehin eine Steuer-

# Agribusiness geht mit uns!



- Markt-Strategien
- Experten-Tipps
- Praxis-Check

Jetzt testen:

[www.agrarmanager.com/abo](http://www.agrarmanager.com/abo)

befreiung griff, wenn der Betrieb für fünf bzw. sieben Jahre fortgeführt wurde. Diese Steuerbefreiung gibt es nun auch noch unter gewissen, geänderten Umständen. Viele neue Anforderungen betreffen nur in sehr wenigen Fällen die Betriebe der Forstwirtschaft. Hier gibt es eine Ausnahme, die eine große Rolle spielt, weshalb im Folgenden genauer darauf eingegangen werden soll.

Um in den Genuss der Befreiung von der Erbschaft-/Schenkungssteuer zu kommen, mussten Forstbetriebe auch vor der Reform auf die so genannten „Lohnsumme“ achten. Dies mussten sie aber nur tun, wenn sie mehr als 20 Arbeitnehmer hatten. Ein Großteil der Betriebe brauchte sich damit also nicht beschäftigen. Dies ist nun anders. Die Grenze wurde von 20 auf 5 Arbeitnehmer gesenkt. Wenn also Betriebe unentgeltlich übergeben werden, müssen nun auch Betriebe, die mehr als 5 Arbeitnehmer haben, die Lohnsummenregelung beachten. Dies betrifft damit eine höhere Anzahl von Betrieben, wenn auch natürlich nach wie vor nicht den Großteil. Saisonarbeitskräfte zählen glücklicherweise nicht mit, angestellte Familienangehörige aber sehr wohl.

Was beinhaltet die Lohnsummenklausel? Diese soll nach dem Gesetzeswortlaut dem Erhalt von Arbeitsplätzen dienen. Die Lohnsumme ist dabei – wie der Name schon sagt – die Summe der Bruttolöhne eines Jahres. Um die Steuerbefreiung in Anspruch zu nehmen, darf diese Summe in einem bestimmten Zeitraum nach dem Erwerb nicht unter ein gewisses prozentuales Niveau sinken.

Bei der Regelverschonung gilt eine Frist von 5 Jahren und bei der Optionsverschonung eine von 7 Jahren. Betriebe mit 6 bis 10 Arbeitnehmern dürfen eine Lohnsumme von 250 % der Ausgangslohnsumme innerhalb der fünfjährigen Behaltensfrist nicht unterschreiten. Bei der Optionsverschonung beträgt die Lohnsumme 500 % innerhalb von sieben Jahren. Für Betriebe mit 11 bis 15 Arbeit-

nehmern gelten entsprechend Lohnsummen von 300 % und 565 %. Ab 16 Arbeitnehmern sind keine Erleichterungen vorgesehen. Beschäftigte in Mutterschutz oder Elternzeit, Azubis, Langzeiterkrankte und – wie gesagt – Saisonarbeiter werden weder bei der Beschäftigtenzahl noch bei der Lohnsumme mitgerechnet.

In der Praxis wird die Kontrolle der Lohnsumme für die Betriebe einen Verwaltungsaufwand bedeuten. Viel schwerer wiegt dagegen, dass Restrukturierungs- und Rationalisierungsmaßnahmen erschwert werden. Betriebe über 15 Arbeitnehmern dürfen zum Beispiel für die volle Verschonung von der Erbschaft-/Schenkungssteuer in sieben Jahren ihre Arbeitnehmerzahl oder deren Arbeitszeiten nicht reduzieren. So müssten dann z. B. unrentable Betriebszweige nur aus steuerlichen Erwägungen aufrechterhalten werden. Dies ist sicher einer der größten Nachteile der aktuellen Erbschaftsteuerreform, die ansonsten die forstwirtschaftlichen Betriebe wenig betrifft.

Auch Kleinwald kann nach wie vor steuerfrei im Rahmen der Generationsnachfolge vererbt oder verschenkt werden. Aber auch vermögende Personen können Wald steuerfrei weitergeben, auch wenn sie über erhebliches nicht-forstwirtschaftliches Vermögen verfügen. Tatsächlich kann Wald ein Vehikel sein, mit dem wohlhabende Personen große Vermögen steuerfrei vererben oder verschenken können. Dies geschieht beispielsweise über die sogenannte „mittelbare Grundstücksschenkung“. Diese liegt vor, wenn der Schenker dem Beschenkten Geldmittel mit der Bestimmung zur Verfügung stellt, ein (Wald-)Grundstück zu erwerben. Dann wird für die Schenkungssteuer nicht der Wert des Geldes (z. B. 1 Mio. €) nicht steuerbegünstigt) angesetzt, sondern der des Waldes. Dies führt dazu, dass keine Schenkungssteuer anfällt, wenn die entsprechenden Bedingungen eingehalten werden.