

Erbrecht und Einkommensteuer

In zwei Beiträgen geht es um das Thema der Betriebsübergabe. Der erste Artikel beschäftigt sich mit generellen Fragen der Betriebsübergabe rund um das Erbrecht. Der zweite Artikel, der in der nächsten Ausgabe des Deutschen Waldbesitzers erscheint, fokussiert sich auf die Erbschafts- und Schenkungssteuer.

Die unentgeltliche Weitergabe von Grundbesitz – insbesondere von Wald – ist in der Beratungspraxis nach wie vor ein sehr präsent Thema, denn in den meisten Fällen geht es um erhebliche Vermögenswerte. Zum Leidwesen von Abgebendem und Bereichernden weckt dies natürlich auch Begehrlichkeiten seitens des Finanzamts.

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 Forstbetriebs sollte oberstes Ziel sein. Sehr viel kann hier falsch gemacht werden, was teils erhebliche Kosten nach sich zieht. Durch gute Planung können die meisten Problembeispiele umschifft werden.

Die Entscheidung zur Übergabe des Forstbetriebs 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 Walds 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 Forstbetriebs dar.

Erben oder schenken

Wir beschäftigen uns im Folgenden ausschließlich mit der unentgeltlichen Übergabe des Walds, 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 Erbschaftssteuer (falls die Übertragung anlässlich des Todes des Besitzers durchgeführt wird) und die Schenkungssteuer (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 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 durch die aktuell hohen Preise enorme Gewinne 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, 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 beispielsweise nach einigen Jahren regelmäßig mehr wert, als sein Wert im Jahresabschluss vermuten lässt.

Diese Wertsteigerungen werden als stille Reserven bezeichnet. Da sie 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 unentgelt-

Du gibst alles für die Arbeit.

Hier findest du alles, was du dafür brauchst. LIGNA

22. – 26. Mai 2017

Hannover • Germany

ligna.de



Deutsche Messe

LIGNA

lichen Übertragung liegt in eben jener 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. Somit entsteht keine Einkommensteuer.

Nur wenn die Buchwertfortführung nicht greift, etwa weil nicht alle wesentlichen Be-

triebsgrundlagen übertragen werden oder die Übertragung nicht unentgeltlich ist, werden stille Reserven aufgedeckt. Das kann zu erheblichen Steuerbelastungen führen, falls beim Übergeber nicht

die Voraussetzungen für die Gewährung eines Freibetrags vorliegen. Oft können kleine und mittlere Betriebe diese Belastungen nicht schultern, was meistens das Ende des Forstbetriebs bedeutet.

Wald vererben und verschenken

Reichen gesetzliche Grundregeln?

Viele Menschen vertrauen darauf, dass die gesetzlichen Vorgaben bezüglich des Vermögens bei Heirat und Erbschaft schon eine für sie gute Lösung bieten. In vielen Fällen ist dies auch der Fall. Grundsätzlich ist es in Deutschland möglich, sein Vermögen ohne Ehevertrag und Testament zu verwalten und auch an die nächste Generation weiterzugeben.

Die Annahme, dass nach dem Tod der Ehegatte automatisch das gesamte Vermögen erben wird und anschließend erst die Kinder, ist ein Trugschluss. Selbst bei einer Heirat ohne Ehevertrag erbt der Ehepartner grundsätzlich nur das halbe Vermögen; die zweite Hälfte erhalten die Kinder. Bei anderen eherechtlichen Regelungen wie Gütertrennung oder Gütergemeinschaft kann der Erbteil des hinterbliebenen Ehepartners sogar noch kleiner sein. Fehlen Kinder, erben die Eltern des Ehegatten oder deren Nachkommen. Das heißt, auch Schwager, Neffen oder Cousins kommen unter Umständen als Erben in Betracht.

Regelfall mit Risiko: die Erbengemeinschaft

Das gesetzliche Erbrecht regelt nicht, wer was erbt, sondern nur wie viel. Bei der gesetzlichen Erbfolge entsteht daher in den allermeisten Fällen kraft Gesetz eine Erbengemeinschaft.

Der Gesetzgeber hat bei den erbrechtlichen Grundregelungen primär ein Geldvermögen vor Augen, dass sich

bewerten und teilen lässt. Die Erbengemeinschaft endet, wenn jeder Erbe seinen Anteil bekommen hat.

Bei Immobilien sowie land- und forstwirtschaftlichem Vermögen stoßen die gesetzlichen Regelungen aber an Grenzen, die zunächst zu menschlichen und anschließend zu rechtlichen Konflikten führen, und bei denen das Vermögen nicht selten „unter die Räder“ gerät. Wald stellt einen erheblichen Wertgegenstand dar. Er lässt sich theoretisch beliebig teilen, aber praktisch ist dies in der Regel nicht sinnvoll. Realgeteilte Waldflächen von einem halben Hektar oder weniger sind in manchen Regionen üblich, praktisch aber kaum zu bewirtschaften. Alternativ bleibt die gemeinschaftliche Bewirtschaftung durch die Erbengemeinschaft.

Die Erbengemeinschaft kann die Veräußerung des Walds nur einstimmig beschließen. Für Pflegemaßnahmen ist die Mehrheit der Erbteile erforderlich. Bereits hier können Erbengemeinschaften aus Elternteil und Kindern schnell handlungsunfähig werden.

Schließlich kann jeder Miterbe jederzeit die Auseinandersetzung des Nachlasses verlangen. Einigen sich die Erben nicht gütlich über die Auseinandersetzung oder fehlen die finanziellen Mittel, den ausscheidenden Erben auszuzahlen, kommt es zur öffentlichen Versteigerung.

Da bei einer Versteigerung die Erben selbst mitbieten dürfen, ist die Teilungsversteigerung ein beliebtes Mittel

zahlungskräftiger Erben, zu einem deutlich niedrigeren Preis an das Grundstück zu kommen. Mit dem Willen des Erblassers hat dies alles in der Regel nichts mehr zu tun.

Landwirtschaftliches Erbrecht

Sofern der Wald zu einem aktiven land- oder forstwirtschaftlichen Betrieb gehört, bestehen in den Bundesländern verschiedenste erbrechtliche Sonderregelungen. Sie sollen die politisch nicht gewünschte Zersplitterung der Betriebe durch die Aufteilung unter den Erben und das Entstehen von Erbengemeinschaften verhindern. Die weichenden Hinterbliebenen werden durch die Sonderbestimmungen zugunsten des Hof fortführenden Erben im Vergleich zu den allgemeinen erbrechtlichen Bestimmungen deutlich benachteiligt. Die Voraussetzungen und Auswirkungen müssen im Einzelfall für das jeweilige Bundesland ermittelt werden.

Die Alternativen

Das durch die gesetzliche Erbfolge nicht gelöste Problem, welcher Erbe über welchen Teil des Nachlasses wie etwa den Wald verfügen soll, kann durch aktive Bestimmung des Erblassers in einem Testament, einem Erbvertrag oder durch Schenkungen zu Lebzeiten vermieden werden. Durch Vermächtnisse lassen sich Gegenstände und Grundstücke einzelnen Personen zuteilen.

Bestimmte Erben können in einem gewissen Rahmen bevorzugt oder benachtei-

ligt werden. Durch Auflagen oder Bestimmung eines Testamentverwalters lassen sich Konflikte unter den Begünstigten vermeiden.

Während Erbverträge und Schenkungsverträge über Grundbesitz grundsätzlich notariell beurkundet werden müssen, kann ein Testament auch ohne Hinzuziehung von Notaren, Anwälten und Steuerberatern erstellt und jederzeit geändert werden. Voraussetzung ist nur, dass dies vollständig handschriftlich erfolgt. Empfehlenswert ist die Testamentserstellung ohne umfassende vorherige Beratung in der Regel nicht. Man sollte nicht nur genau wissen, was man will, sondern auch, was man tut.

Die Fixierung auf einzelne Aspekte der Vermögensübertragung kann leicht zu schwerwiegenden Nachteilen an anderer Stelle führen. Das der Absicherung des Ehepartners dienende „Berliner Testament“ kann unter Umständen zu einer Steuerfalle werden.

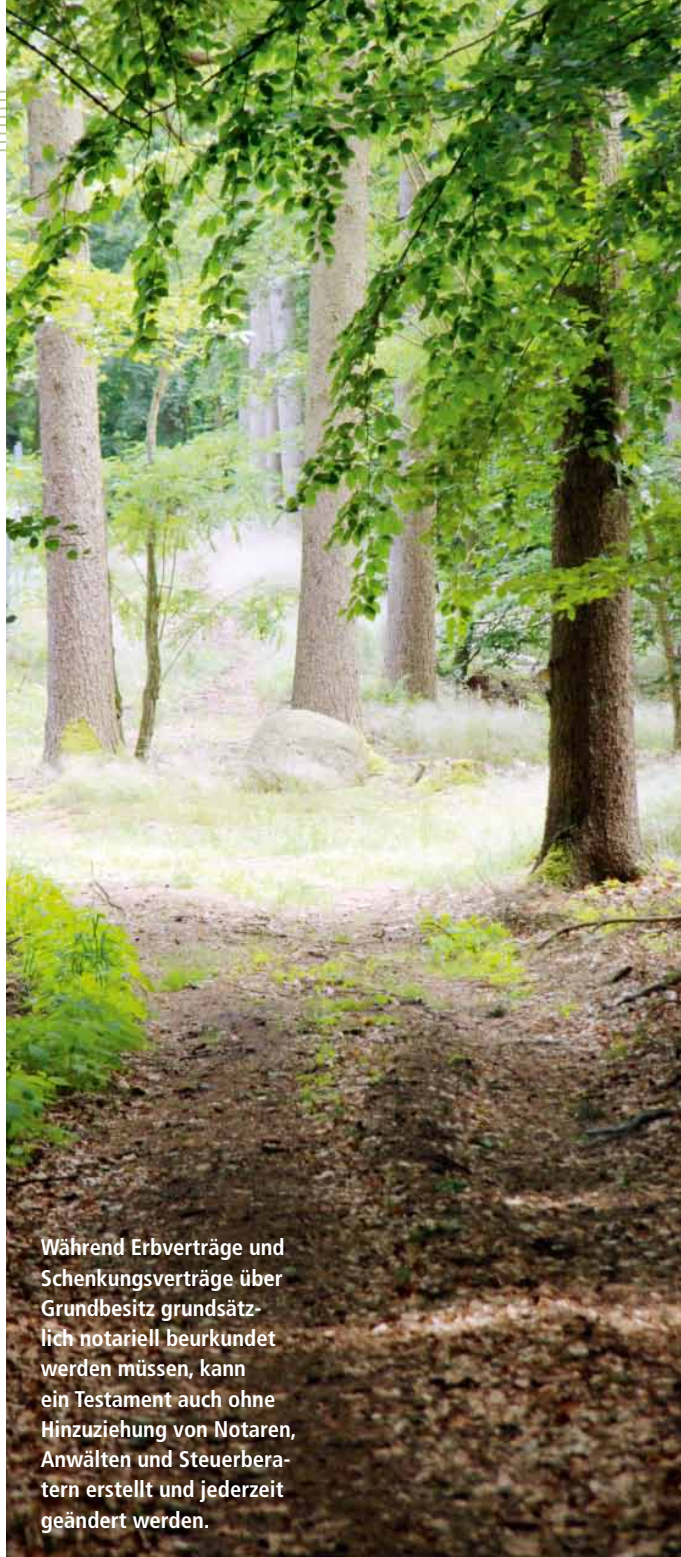
Eine zu einseitige Zuwendung des Nachlasses oder kurzfristige Schenkungen können die Begünstigten unverhofft den Pflichtteilsansprüchen der benachteiligten Miterben oder auch Steuerforderungen der Finanzämter aussetzen. Durch ein durchdachtes Konzept von Schenkung und Testament lassen sich auch große Vermögen steuerfrei und – oftmals wichtiger – in der Familie konfliktfrei auf die nächste Generation übertragen.

≙ Detlev Stöhr, Referent Betriebsleiterkonferenz, AGDW

Eine unentgeltliche Übertragung eines Forstbetriebs 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.

Die unentgeltliche Übertragung eines Forstbetriebs 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 der Begriff der „wesentlichen Betriebsgrund-



Während Erbverträge und Schenkungsverträge über Grundbesitz grundsätzlich notariell beurkundet werden müssen, kann ein Testament auch ohne Hinzuziehung von Notaren, Anwälten und Steuerberatern erstellt und jederzeit geändert werden.

lage“ nach der funktionalen Betrachtungsweise auszuliegen. Ist das Wirtschaftsgut wegen seiner Funktion im Betriebsablauf erforderlich, um den Unternehmenszweck zu erreichen, und besonders 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 eine Eigenjagd. Bei Maschinen kann dies schon fraglich sein. Hier muss man beim Übertragen sehr genau hinsehen, da die gesamte Buchwertfortführung und somit die Steuerneutralität davon abhängt.

Da die Übertragung der wesentlichen Betriebsgrundlagen meistens gegeben ist, fällt die Einkommensteuer in der Regel weg. Spannend wird es bei der Erbschafts- oder Schenkungssteuer, die wir in der nächsten Ausgabe betrachten.

≡ Dr. Marcel Gerds,
Steuerberater,

Lutherstadt Wittenberg,
www.marcel-gerds.de

Den zweiten Teil dieses Beitrags, Waldbewertung, Erbschafts- und Schenkungssteuer, lesen Sie im Heft 3 am 1. Juni. Dass das Thema Generationswechsel im Privatwald auch in anderen Ländern aktuell ist, zeigt ein Beitrag aus den Vereinigten Staaten in diesem Heft auf S. 36.

Foto: T. Freytag



DLG-Waldtage

Innovative Forstpraxis live

15. – 17. September 2017
Brilon – Madfeld

www.facebook.com/DLGWaldtage

www.DLG-Waldtage.de

Projektpartner



Landesbetrieb Wald und Holz
Nordrhein-Westfalen



Fachpartner



Veranstalter



www.DLG.org