

**Die betriebswirtschaftliche Bedeutung der Grundsteuer
für Forstbetriebe nach der Reform und ihre Einordnung
im europäischen Vergleich**

Dissertation

zur Erlangung des Doktorgrades (Dr. forst.)

der Fakultät für Forstwissenschaften und Waldökologie

der Georg-August-Universität Göttingen

vorgelegt von

Janis Meyerhof

geboren am 05. Januar 1992 in Celle

Göttingen, März 2023

1. Gutachter: Prof. Dr. Bernhard Möhring

2. Gutachterin: Prof. Dr. Carola Paul

Tag der mündlichen Prüfung: 13.07.2023

Ich bedanke mich sehr herzlich bei Herrn Prof. Dr. Möhring für die Anleitung, die vielen konzeptionellen Hinweise, Ratschläge und Anregungen sowie das stets offene Ohr!

Darüber hinaus bedanke ich mich bei den weiteren Mitgliedern des Betreuungsausschusses, Frau Prof. Dr. Paul und Herrn Prof. Dr. Oestreicher. Die Kommentierung des Forschungsansatzes und der Arbeitsergebnisse waren stets hilfreich und sehr gewinnbringend. Den Niedersächsischen Landesforsten gebührt Dank für die Bereitstellung der Datengrundlage. Nicht zuletzt bedanke ich mich bei Herrn Dr. Wierling für die Sensibilisierung betreffs des in dieser Dissertation behandelten Themas.

Abstract

On the occasion of the property tax reform, this study deals with the economic significance of property tax A – status January 2023. The focus is on forestry enterprises in the Lower Saxony State Forests on the one hand and model enterprises on the other. Based on these enterprises, the relevant changes in value and the expected changes in the burden of the land tax reform are analysed. A comparison is also made with the significance of property tax A for land used for agriculture. In addition, any tax effects of the land tax A are subject of the study.

Against the background of the property tax reform law passed in 2019 and the associated new valuation system, a comparison of the valuation system and property tax burden on forestry land in selected EU countries was also carried out in order to classify the new concept and compare it with alternative concepts. The calculations of the property tax burdens of the model farms in other European countries generally refer to the year 2019. Consequently, any distortions caused by the corona pandemic can be excluded.

Assuming the same property tax assessment rates of the municipalities in the old and new system, in some cases the burden of property tax A will be higher. The rates of property tax increase are higher for lower-yielding locations than for higher-yielding ones. In addition, there is a disparity between the future regional-specific burdens on forestry land and the farm-specific burdens on agricultural land. The intra-European comparison of systems and property tax burdens shows that some states are operating with outdated values and that there are many exemption options for land used for forestry.

Zusammenfassung

Die vorliegende Untersuchung setzt sich anlässlich der Grundsteuerreform mit der betriebswirtschaftlichen Bedeutung der Grundsteuer A - Stand Januar 2023 - auseinander. Dabei stehen Forstämter der Niedersächsischen Landesforsten einerseits und forstliche Modellbetriebe andererseits im Mittelpunkt. Ausgehend von diesen Betrieben werden die durch die Grundsteuerreform einschlägigen Wert- und zu erwartenden Belastungsveränderungen analysiert. Auch ein Vergleich mit der Bedeutung der Grundsteuer A für landwirtschaftlich genutzte Flächen wird hergestellt. Daneben sind etwaige Steuerwirkungen der Grundsteuer A untersuchungsgegenständlich.

Vor dem Hintergrund des 2019 verabschiedeten Grundsteuerreformgesetzes und des damit verbundenen neuen Bewertungssystems erfolgte, um das neue Konzept einordnen und mit alternativen Konzepten vergleichen zu können, außerdem ein Bewertungssystem- und Grundsteuerbelastungsvergleich von forstwirtschaftlich genutzten Flächen in ausgewählten Staaten der EU. Die Berechnungen der Grundsteuerbelastungen der Modellbetriebe im europäischen Ausland beziehen sich i.d.R. auf das Jahr 2019. Folglich können etwaige durch die Coronapandemie bedingte Verzerrungen ausgeschlossen werden.

Bei Unterstellung gleicher Grundsteuerhebesätze im alten und neuen System wird es in einigen Fällen zu einer höheren Belastung durch die Grundsteuer A kommen. Die Grundsteuersteigerungsraten fallen für ertragsschwächere Standorte höher aus als für ertragsstarke. Daneben ist eine Belastungsdisparität zwischen den zukünftig regionalspezifischen Belastungen forstwirtschaftlich genutzter Flächen und den betriebsspezifischen Belastungen landwirtschaftlicher Flächen festzustellen. Der innereuropäische Vergleich der Systeme und Grundsteuerbelastungen zeigt auf, dass einige Staaten mit veralteten Werten agieren und für forstwirtschaftlich genutzte Flächen vielfältige Befreiungsoptionen bestehen.

Inhaltsverzeichnis

1. Einleitung	1
1.1 Zielsetzung und forschungsleitende Fragestellung.....	3
1.2 Aufbau.....	4
2. Rechtlicher Hintergrund in der Bundesrepublik Deutschland.....	5
2.1 Die Grundsteuer	5
2.1.1 Das Bewertungsgesetz und der Einheitswert (alte Regelung).....	6
2.1.2 Das Grundsteuergesetz	13
2.2 Bundesverfassungsgerichtsurteil vom 10. April 2018.....	17
2.3 Das Grundsteuerreformgesetz vom 26. November 2019	19
2.3.1 Länderöffnungsklausel	20
2.3.2 Das neue System zur Bewertung von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben	20
3. Grundsteuerliche Bewertung und Grundsteuerbelastung ausgewählter Forstämter der Niedersächsischen Landesforsten und von Modellbetrieben im alten und neuen System	25
3.1 Material und Methoden	25
3.1.1 Die Niedersächsischen Landesforsten	25
3.1.2 Reinerträge der untersuchten Betriebe	27
3.1.3 Teilsteuerverrechnung	28
3.1.4 Einheitswertbescheide	30
3.1.5 Grundsteuerwerte	31
3.1.6 Hebesätze.....	31
3.1.7 Modellgrundlagen.....	32
3.2 Ergebnisse	32
3.2.1 Einheitswerte ausgewählter Forstämter.....	32
3.2.2 Grundsteuerwerte ausgewählter Forstämter und Wertveränderungen (Forstwirtschaft).....	36
3.2.3 Grundsteuerbelastung (Forstwirtschaft)	37
3.2.4 Grundsteuerbelastung der Reinerträge (Forstwirtschaft)	46
3.2.5 Wertsteigerung und Grundsteuerbelastung von landwirtschaftlichen Flächen im Vergleich zu forstwirtschaftlichen Flächen.....	49
3.2.6 Tatsächliche Ertragsmöglichkeiten von Forstbetrieben und deren Auswirkungen auf die gegendüblichen Bewertungsfaktoren	60
3.2.7 Modellbetriebe.....	62
3.2.8 Einordnung der Niedersächsischen Landesforsten innerhalb Niedersachsens und Niedersachsens innerhalb der Bundesrepublik.....	74
4. Grundsteuerliche Bewertung und Grundsteuerbelastung von forstwirtschaftlich genutzten Flächen in ausgewählten Staaten der EU	78

4.1 Material und Methoden	78
4.1.1 Literaturrecherche und Gesetzestextstudium.....	78
4.1.2 Expertenbefragungen.....	78
4.1.3 Modellbetriebe.....	79
4.1.4 Veranlagungssimulation.....	80
4.2 Vergleichende Analyse der Grundsteuerbelastung von forstwirtschaftlich genutzten Flächen ..	80
4.2.1 Historie der Grundbesitzbesteuerung in Europa.....	80
4.2.2 Forstwirtschaft, BIP und Staatseinnahmen.....	86
4.2.3 Steuerliche Behandlung von Grundbesitz, Bewertung von forstwirtschaftlich genutzten Flächen und Liegenschaftsbesteuerung.....	109
4.2.4 Modellbetrieb, dessen Bewertung und Grundsteuerbelastung	131
4.2.5 Synopse	142
4.2.6 Typologisierung.....	144
5. Diskussion	149
5.1 Veränderte Steuerbelastung durch die Grundsteuer A	149
5.2 Ertragsmöglichkeiten von Forstbetrieben.....	152
5.3 Wirkungen der Grundsteuer	153
5.4 Analyse der Grundsteuersysteme ausgewählter Staaten der EU	156
6. Literaturverzeichnis.....	161
Anhang	I

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Gegenüberstellung § 33 GrStG a.F. & § 33 GrStG n.F. (Quelle: Eigene Darstellung) [* (s. Fußnote Nr. 6)].....	17
Abbildung 2: Forstliche Wuchsgebiete (Quelle: Thünen-Institut 2012).....	22
Abbildung 3: Gegendübliche Bewertungsfaktoren (Quelle: Eigene Darstellung).....	23
Abbildung 4: Forstämter der NLF und deren Flächen (Quelle: Niedersächsisches Ministerium für Ernährung, Landwirtschaft und Verbraucherschutz 2021).....	26
Abbildung 5: Wirtschaftswerte der forstwirtschaftlichen Nutzung (Quelle: Einheitswertbescheide; Eigene Darstellung).....	35
Abbildung 6: Wertsteigerung der Einheitswerte (tatsächlich Wirtschaftswerte) gegenüber den Grundsteuerwerten (Quelle: Eigene Darstellung).....	37
Abbildung 7: Grundsteuerbelastung der forstwirtschaftlich genutzten Fläche (Quelle: Eigene Darstellung).....	38
Abbildung 8: Grundsteuerbelastung der forstwirtschaftlich genutzten Fläche je Flächeneinheit (Quelle: Eigene Darstellung).....	39
Abbildung 9: Entwicklungstrend der Grundsteuerbelastung (Quelle: Eigene Darstellung).....	40
Abbildung 10: Steigerungsraten in Abhängigkeit von der alten GrSt-Belastung (Quelle: Eigene Darstellung).....	41
Abbildung 11: Steigerungsrate der Grundsteuerbelastung in Abhängigkeit des Anteils der sonst. Baumarten gem. Einheitsbewertung (Quelle: Eigene Darstellung).....	42
Abbildung 12: Steigerungsrate der Grundsteuerbelastung in Abhängigkeit des Anteils der Baumartengruppe Fichte gem. Einheitsbewertung (Quelle: Eigene Darstellung).....	43
Abbildung 13: Wirtschaftswert Forst [€/ha] in Abhängigkeit des Anteils der Baumartengruppe Fichte (Quelle: Eigene Darstellung).....	43
Abbildung 14: Wirtschaftswert Forst [€/ha] in Abhängigkeit des Anteils der Baumartengruppe "Sonstige" (Quelle: Eigene Darstellung).....	44
Abbildung 15: Wirtschaftswert der forstwirtschaftlich genutzten Flächen und Grundsteuersteigerungsraten (Quelle: Eigene Darstellung).....	44
Abbildung 16: Grundsteuerbelastung der jeweiligen Bemessungsgrundlage (Quelle: Eigene Darstellung).....	45
Abbildung 17: Durchschnittlich Betriebsergebnisse im Fünfjahreszeitraum 2013 - 2017 (Quelle: Eigene Darstellung).....	46
Abbildung 18: Betriebsergebnisse in Abhängigkeit der Baumartengruppe Fichte (Quelle: Eigene Darstellung).....	47
Abbildung 19: Grundsteuerbelastung des Reinertrags im alten und neuen System (Quelle: Eigene Darstellung).....	48
Abbildung 20: Die alte und neue Grundsteuerbelastung des Reinertrags (Quelle: Eigene Darstellung).....	48
Abbildung 21: Wertsteigerung der Bemessungsgrundlage landwirtschaftlich genutzter Flächen im Vergleich zu den forstwirtschaftlich genutzten Flächen (Quelle: Eigene Darstellung).....	49
Abbildung 22: Grundsteuerbelastung der landwirtschaftlich genutzten Fläche im alten und neuen System (Quelle: Eigene Darstellung).....	51
Abbildung 23: Steigerungsraten der Grundsteuerbelastung landwirtschaftlich genutzter Flächen (Quelle: Eigene Darstellung).....	51
Abbildung 24: Ertragsmesszahlen der landwirtschaftlich genutzten Fläche, Landwirtschaftliche Vergleichszahl (LVZ) und Grundsteuersteigerungsrate (Quelle: Eigene Darstellung).....	52

Abbildung 25: Grundsteuersteigerungsrate in Abhängigkeit der Landwirtschaftlichen Vergleichszahl (LVZ) (Quelle: Eigene Darstellung)	53
Abbildung 26: Grundsteuerbelastung eines 100 ha großen Ackerbaubetriebes im neuen und alten System in Abhängigkeit der Ertragsmesszahl (EMZ)/ha (Quelle: Eigene Darstellung)	54
Abbildung 27: Steigerungsraten der Grundsteuer landwirtschaftlich genutzter Flächen im Vergleich zu forstwirtschaftlich genutzten Flächen (Für die Berechnung des Mittelwertes wurde für die forstwirtschaftlich genutzten Flächen das Forstamt Reinhausen berücksichtigt) (Quelle: Eigene Darstellung)	55
Abbildung 28: Grundsteuerbelastung des Reinertrags (Forstwirtschaft) bzw. des Pächterlöses (Landwirtschaft) (Quelle: Eigene Darstellung)	57
Abbildung 29: Die Bewertung der Hofffläche (jeweils 0,8 ha) (Quelle: Eigene Darstellung).....	59
Abbildung 30: Wertsteigerungsraten der Hofffläche eines landwirtschaftlichen Betriebes in Abhängigkeit der LVZ (Quelle: Eigene Darstellung)	60
Abbildung 31: Schadflächen der NLF im Wuchsgebiet Harz im Oktober 2021, Maßstab 1:100.000 (Quelle: GIS NLF).....	61
Abbildung 32: Gegendübliche Bewertungsfaktoren gem. multipler linearer Regression in Abhängigkeit der Fichtenschadfläche (Quelle: Eigene Darstellung)	62
Abbildung 33: Einheitswerte von Fichtenmodellbetrieben unterschiedlicher Ertragsklassen, B° 1,0 (Quelle: Eigene Darstellung).....	63
Abbildung 34: Einheitswerte von Kiefernmodellbetrieben unterschiedlicher Ertragsklassen, B° 1,0 (Quelle: Eigene Darstellung).....	64
Abbildung 35: Einheitswerte von Pappelmodellbetrieben unterschiedlicher Ertragsklassen, B° 1,0 (Quelle: Eigene Darstellung).....	64
Abbildung 36: Normalwerte in Niedersachsen (Quelle: BewG§55Abs.3/4DV; eigene Darstellung) ..	65
Abbildung 37: Steigerungsraten der Grundsteuerbelastung in Fichtennormalwäldern verschiedener Ertragsklassen (Quelle: Eigene Darstellung).....	67
Abbildung 38: Steigerungsrate der Grundsteuerbelastung in Kiefernnormalwäldern verschiedener Ertragsklassen (Quelle: Eigene Darstellung).....	68
Abbildung 39: Steigerungsrate der Grundsteuerbelastung in Pappelnormalwäldern verschiedener Ertragsklassen (Quelle: Eigene Darstellung).....	68
Abbildung 40: Steigerungsrate der Grundsteuerbelastung in Buchenbetrieben (Quelle: Eigene Darstellung)	69
Abbildung 41: Flächenzu- und verkaufsgrenzen [ha] im alten System und in den untersuchten Wuchsgebieten im neuen System ohne Auslösen der Wertfortschreibung (Quelle: Eigene Darstellung)	71
Abbildung 42: Durchschnittliche Normalwerte (Quelle: Anlage 3 BewG § 55 Abs. 3 / 4 DV; Eigene Darstellung)	75
Abbildung 43: Durchschnittliche Normalwerte in den alten Bundesländern (Quelle: Anlage 3 BewG § 55 Abs. 3 / 4 DV; Eigene Darstellung).....	76
Abbildung 44: Durchschnittliche Normalwerte und gegendübliche Bewertungsfaktoren (Quelle: Eigene Darstellung)	77
Abbildung 45: Baumartenanteile (Quelle: Bundesministerium für Nachhaltigkeit und Tourismus 2019)	87
Abbildung 46: Aufteilung der Steuern und Sozialabgaben in Österreich 2019 (Quelle: Statistik Austria II/2020, eigene Darstellung).....	89
Abbildung 47: Baumartenanteile außerhalb der Plantagen (Quelle: Ministero delle politiche agricole alimentari e forestali 2017, eigene Darstellung).....	91

Abbildung 48: Aufteilung der Steuern und Sozialabgaben in Italien 2019 (Quelle: Eurostat 2020, eigene Darstellung).....	93
Abbildung 49: Einschlag (in Mio. Fm) und Umsatz (in Mio. EUR) im französischen Staatswald (Quelle: ONF 2018).....	94
Abbildung 50: Baumartenanteile im französischen Wald (Quelle: IGN 2019, eigene Darstellung)	95
Abbildung 51: Steuerarten und -anteile 2019 (Quelle: République française 2020, eigene Darstellung)	97
Abbildung 52: Die Gemeinschaften und Regionen Belgiens (Quelle: Ministerium der Deutschsprachigen Gemeinschaft Belgiens 2020)	98
Abbildung 53: Baumartenanteile in Belgien (Quelle: Perin et al. 2018, eigene Darstellung).....	100
Abbildung 54: Steuerarten und -Anteile der föderal erhobenen Steuern 2019 (Quelle: FÖD 2020, eigene Darstellung).....	101
Abbildung 55: Anteile unterschiedlicher Bestockungen bzw. Baumarten an Spaniens Waldfläche (Quelle: Ministerio de agricultura, pesca y alimentación 2021, eigene Darstellung)	102
Abbildung 56: National erhobene Steuern und deren Anteile 2019 (Agencia Tributaria 2021).....	104
Abbildung 57: Einnahmen der Autonomen Regionen, Provinzen und Gemeinden 2019 (Quelle: Ministerio de Hacienda 2021; eigene Darstellung)	105
Abbildung 58: Baumartenverteilung in Schweden (Quelle: Institutionen för skoglig resurshushållning 2019, eigene Darstellung).....	107
Abbildung 59: Steuerarten und Anteile in Schweden (Quelle: Skatteverket 2021; eigene Darstellung)	108
Abbildung 60: Baumartenanteile in Deutschland (Quelle: BWI 3)	109
Abbildung 61: Einordnung der Grundsteuersysteme auf Grundlage der Steuergrundsätze nach Neumark (1972) (Quelle: Eigene Darstellung)	147

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Hundertsätze des Altersklassenwaldes differenziert nach Baumartengruppe, Alters- und Ertragsklasse (Quelle: Anlage 3 BewG § 55 Abs. 3 / 4 DV)	9
Tabelle 2: Normalwerte der auszugswise dargestellten Baumartengruppe Fichte in Schleswig-Holstein (1101 - 1103) und Niedersachsen (2101 - 2105) differenziert nach Bewertungsgebiet und Ertragsklasse (Quelle: Anlage 1 BewG § 55 Abs. 3 / 4 DV)	10
Tabelle 3: Vergleichswert der forstwirtschaftlichen Nutzung eines niedersächsischen Forstbetriebes (Quelle: Einheitswertbescheid 2012)	11
Tabelle 4: Vergleichswert der landwirtschaftlichen Nutzung eines niedersächsischen Forstbetriebes (Quelle: Einheitswertbescheid 2012)	12
Tabelle 5: Gegendübliche Bewertungsfaktoren in Niedersachsen (Quelle: Eigene Darstellung)	23
Tabelle 6: Untersuchungsgegenständliche Forstbetriebe	27
Tabelle 7: Beispielberechnung Teilsteuersatz (Quelle: Eigene Darstellung)	30
Tabelle 8: Einheitswerte und Wirtschaftswerte einzelner Nutzungen (Quelle: Einheitswertbescheide; eigene Darstellung).....	33
Tabelle 9: Fläche der forstwirtschaftlichen Nutzung und Wirtschafts- bzw. Einheitswert (Quelle: Einheitswertbescheide; eigene Darstellung).....	33
Tabelle 10: Fläche der landwirtschaftlichen Nutzung und entsprechende Wirtschaftswerte (Quelle: Einheitswertbescheide; eigene Darstellung).....	35
Tabelle 11: Grundsteuerwerte ausgewählter Forstämter (Quelle: Eigene Darstellung)	36
Tabelle 12: Durchschnittliche Richtwertdeckungsbeiträge 2020 (Quelle: LWK 2021).....	58
Tabelle 13: Ergebnis der multiplen linearen Regression (Quelle: Eigene Darstellung).....	61
Tabelle 14: Waldreinerträge unter Berücksichtigung der Grundsteuer im alten System (Quelle: Möhring et al. 2022, verändert).....	70
Tabelle 15: Zusammensetzung des Einheitswertes des Modellbetriebs.....	74
Tabelle 16: Baumartenanteile der Plantagenwirtschaft (Quelle: Ministero delle politiche agricole alimentari e forestali 2017, verändert).....	90
Tabelle 17: Grundsteuerbefreiungsoptionen (Quelle: Steuergesetzbuch, eigene Darstellung)	119
Tabelle 18: Katastereinkommen von Waldflächen (Quelle: Statbel II/2020)	125
Tabelle 19: Optionale Zuschläge gem. Art. 72.3 Gesetz zur Finanzierung der Gemeinden (Quelle: Eigene Darstellung)	128
Tabelle 20: Katasterwerte in Soria 2020 (Quelle: Picardo, Gutierrez 2021).....	130
Tabelle 21: Einheitswert des Modellbetriebs (Quelle: Eigene Darstellung)	132
Tabelle 22: Modellbetrieb Frankreich (Quelle: Eigene Darstellung)	134
Tabelle 23: Durchschnittliche Katastereinkommen (Quelle: Kroth et al. 1977, verändert)	135
Tabelle 24: Katastermietwert und Katastereinkommen 2021 (Quelle: Eigene Darstellung)	135
Tabelle 25: Katastereinkommen Modellbetrieb (Quelle: Eigene Darstellung)	136
Tabelle 26: Katastereinkommen ohne Bestände, für die Befreiungsoptionen gelten (Quelle: Eigene Darstellung)	136
Tabelle 27: Herleitung des durchschnittlichen Globalsteuersatzes 2019 (Quelle: Eigene Darstellung, abgeleitet aus offiziellen Angaben).....	137
Tabelle 28: Modellbetrieb Spanien (Quelle: Eigene Darstellung)	139
Tabelle 29: Katasterwert des spanischen Modellbetriebs (Quelle: Eigene Darstellung).....	139
Tabelle 30: Modellbetrieb Deutschland	141
Tabelle 31: Einheitswert des Modellbetriebes in Deutschland (Quelle: Eigene Darstellung)	141
Tabelle 32: Synopse der untersuchungsgegenständlichen Staaten (Quelle: Eigene Darstellung).....	142
Tabelle 33: Einordnung der Grundsteuersysteme nach. Davis und Johnson (1986).....	145

1. Einleitung

Die Grundsteuer zählte einst zu den wichtigsten Einnahmequellen des Staates. In den vorindustriellen, agrarisch geprägten Epochen war das Produktionsmittel Boden und Grundbesitz unmittelbarer Ausdruck von ökonomischer Leistungsfähigkeit. Der Grund und Boden war einer Erhebung von Beiträgen zur Finanzierung des Fiskus leicht zugänglich (Grünekle 1956). Steuern dienten nach Schneeloch et al. (2016) in dieser Zeit und noch bis in die 70' er Jahre des 20. Jahrhunderts hinein ausschließlich dem Zweck der Sicherstellung der Staatsfinanzierung.

Mitte des letzten Jahrhunderts als die Industrialisierung weit vorangeschritten bzw. weitestgehend abgeschlossen war und das Steuersystem u.a. mit der allgemeinen Einkommensteuer andere Schwerpunkte setzte, galt die Grundsteuer nach Grünekle (1956) nach wie vor als eine der wichtigsten forstlichen Steuern überhaupt. Die Form der Grundsteuererhebung über einen Ertragswert hin zu einer Grundertragsteuer und über einen Vermögenswert hin zu einer Grundwertsteuer, die ein Flurstückskataster und eine Bonitierung der einzelnen Grundstücke voraussetzte, entwickelte sich im 19. Jahrhundert (Bräuer 1927). Alle Reformen waren dem Problem der Findung einer Bemessungsgrundlage ausgesetzt, die die Leistungsfähigkeit realistisch erfasst und die Steuerlast gerecht verteilt (Grünekle 1956).

Wissenschaftliche Literatur, die sich mit der Grundsteuer auseinandersetzt und ihre Bedeutung für Forstbetriebe analysiert, war nach Grünekle (1956) in der ersten Hälfte des 20. Jahrhunderts rar und ist heute ebenso selten. Vermutlich auch aufgrund ihrer für einzelne Betriebe im Vergleich zu anderen Steuern geringeren Relevanz und ihres Fixkostencharakters als Realsteuer gem. § 3 Abs. 2 AO wurde der Grundsteuer in der Forstwirtschaft in den letzten Jahrzehnten keine große Aufmerksamkeit zuteil.

Grünekle (1956) behandelt die betriebswirtschaftliche Bedeutung der Grundsteuer auf Grundlage anderer rechtlicher Vorgaben und kommt folglich zu Ergebnissen, die keine Gültigkeit mehr haben. In Niedersachsen hatten private Forstbetriebe im Jahre 1954 demnach durchschnittlich 10,4 DM/ha/a an Grundsteuern zu entrichten, was einer Belastung des Einheitswertes von 1,89 % und einer Belastung der Einnahmeüberschüsse von 14,4 % entsprach. Die Niedersächsische Landesforstverwaltung zahlte 1953 Grundsteuern in Höhe von durchschnittlich 14 DM/ha/a, was 1,97 % des Einheitswertes und 34,1 % der Einnahmenüberschüsse ausmachte.

Eine ausführliche innereuropäische Studie führten Kroth et al. (1977) durch. Sie befasst sich mit der Bewertung des Waldes für steuerliche Zwecke und analysiert die Steuerbelastung von privaten Forstbetrieben in ausgewählten Ländern Europas. Dabei wird ein einheitlicher Modellbetrieb zugrunde gelegt. Der Steuerbelastungsvergleich schließt auch die Grund- bzw. Liegenschaftsbesteuerung ein und liefert wertvolle Erkenntnisse. Für die Bundesrepublik Deutschland wurde eine Grundsteuerbelastung des einheitlichen Modellbetriebs von 4,18 DM/ha errechnet. Dies entsprach einer Belastung von 1,4 % des unterstellten Einheitswertes und von 5 % des unterstellten Reinertrags vor Steuern.

Ähnlich, allerdings die Land- und Forstwirtschaft gemeinsam berücksichtigend, agieren Parsche et al. (2001). Hier stehen jedoch die grundsteuerlichen Belastungen der Werte im Vordergrund, die betriebswirtschaftliche Bedeutung der Grundsteuerbelastung für Forstbetriebe wird weniger deutlich, was auch für andere Publikationen (z.B. Agatha et al. (2017)) gilt.

Die forstökonomische Fachliteratur beschäftigt sich also in äußerst überschaubarem Umfang mit der Grundsteuer und deren betriebswirtschaftlichen Bedeutung für Forstbetriebe. Selbst die allgemeine Steuerlehre nimmt nur wenig Raum ein, obwohl die Forstwirtschaft gem. § 41 Abs. 2 BWaldG steuerlich zu fördern ist und daraus eine Abgrenzung gegenüber anderen Wirtschaftssektoren entsteht. Die Arbeiten und auch Aufsätze zur allgemeinen forstlichen Steuerlehre heben insbesondere auf die ertragsteuerlichen Besonderheiten ab. Hier sind steuerliche Vergünstigungen im Rahmen des Forstschäden–Ausgleichsgesetzes, Untersuchungen bezüglich der Buchwertabspaltung im Falle von Holzeinschlägen oder aber Analysen im Zusammenhang mit § 34 b EStG zu nennen, derer sich z.B. Möllmann und Möhring (2017) widmeten.

Anlässlich der Verabschiedung des Grundsteuer-Reformgesetzes (GrStRefG) 2019 analysiert die vorliegende Arbeit, auch im Kontext der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, die Bedeutung der Grundsteuer A, insbesondere für Forstbetriebe und schließt somit eine Lücke.

Nach Rose (1992) lassen sich die Aufgaben der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre in die Steuerwirkungslehre (Wirkung auf Liquidität, Reinvermögen und Betriebsorganisation), die Steuerplanungslehre und einen normativen Ansatz, der im Grunde aus der Analyse der Steuerwirkungen zu abstrahieren ist, untergliedern. Diese Aufgaben haben sich u.a.

bezüglich der Größen bzw. Tatbestände oder Sachverhalte, auf die die Steuern wirken, weiterentwickelt.

So besteht ein Ziel der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre nach Hundsdoerfer et al. (2008) darin, die aus Steuerrechtsnormen abzuleitenden Steuerbelastungen zu quantifizieren. Die Messung der Steuerbelastung kann dabei entscheidungsorientiert, in Form der Steuerwirkungen auf Handlungsalternativen, oder bezogen auf die persönliche Steuerlast erfolgen. Die Steuerwirkungsanalyse beschäftigt sich also vorrangig mit den steuerlichen Konsequenzen unternehmerischer Entscheidungen (Schneeloch et al. 2016). Aus der Quantifizierung der Steuerbelastungen werden dann nach Hundsdoerfer et al. (2008) im Rahmen der Steuerplanungslehre Handlungsempfehlungen für Unternehmen erarbeitet, die darauf abzielen, ein unternehmerisches Ziel unter Berücksichtigung der Besteuerung ökonomisch effizient zu erreichen. Dabei profitiert auch der Gesetzgeber, dem durch die betriebswirtschaftliche Steuerlehre bewusst oder unbewusst gesetzte Anreizsysteme aufgezeigt bzw. deren Möglichkeiten zuteilwerden. Letztendlich mündet die Zielsetzung also in der Steuerrechtsgestaltung, im Steuerrechtsdesign. Schneeloch et al. (2016) sprechen im Zusammenhang mit den beiden zuletzt genannten Aufgaben von der Steuergestaltungslehre und der rechtskritischen betriebswirtschaftlichen Steuerlehre.

Ein Schwerpunkt dieser Arbeit liegt im Sinne der Steuerwirkungsanalyse auf der Quantifizierung der Steuerbelastung durch die Grundsteuer A. Darüber hinaus soll untersucht werden, welche veränderten Steuerwirkungen das auf Bundesebene verabschiedete Grundsteuer-Reformgesetz entfaltet und ob bzw. welche Konsequenzen im Rahmen der Steuergestaltung erwartet werden dürfen.

1.1 Zielsetzung und forschungsleitende Fragestellung

Die vorliegende Arbeit soll einen Überblick über die grundsteuerlichen Bewertungsmechanismen forstwirtschaftlicher Betriebe liefern und untersuchen, ob die neuen Bewertungsmaßstäbe und das neue Grundsteuersystem am Beispiel Niedersachsens veränderte Steuerbelastungen durch die Grundsteuer A nach sich ziehen. Außerdem dient die Untersuchung der Frage, ob aufgrund veränderter Steuerwirkungen eine größere Handlungsrelevanz der Grundsteuer erwartet werden kann.

Des Weiteren sollen die durch das Grundsteuerreformgesetz zu erwartenden Veränderungen der Steuerbelastung für land- und forstwirtschaftliche Betriebe vor dem Hintergrund der Leistungsfähigkeit verglichen werden.

Auch die Bewertungsgrundlagen werden hinterfragt. Die gem. Grundsteuer-Reformgesetz auf Grundlage der Baumartenanteile gem. Bundeswaldinventur (BWI 3) innerhalb eines forstlichen Wuchsgebietes errechneten Reinerträge sollen mit den tatsächlichen Reinerträgen der untersuchten Betriebe und deren Ertragsmöglichkeiten verglichen werden.

Eine Gegenüberstellung der Besteuerungsgrundlagen, die im Rahmen der Grundsteuererhebung oder der Erhebung vergleichbarer Steuern für forstwirtschaftlich genutzte Flächen in ausgewählten Staaten der EU zum Tragen kommen, liefert einen internationalen Analyserahmen. Der rechtskritischen betriebswirtschaftlichen Steuerlehre soll also auch Rechnung getragen werden, indem die neuen Grundsteuerbelastungen forstwirtschaftlich genutzter Flächen und die Erhebungsgrundlagen innerhalb Europas eingeordnet werden.

Die abzuleitenden forschungsleitenden Fragestellungen ergeben sich wie folgt.

- 1) Zieht die Grundsteuerreform neue Belastungen für forstwirtschaftliche Betriebe durch die Grundsteuer A nach sich und gibt es Unterschiede zwischen der Land- und Forstwirtschaft? Was sind die wesentlichen Ursachen einer etwaigen Belastungsveränderung?
- 2) Werden durch die neue Steuerbemessungsgrundlage für Forstbetriebe deren Ertragsmöglichkeiten angemessen berücksichtigt?
- 3) Entfaltet die Grundsteuer für Forstbetriebe Steuerwirkungen auf Entscheidungen wie bspw. die Baumartenwahl, von Flächenzu- oder Verkäufen oder Flächenstilllegungen und welchen Einfluss haben Kalamitäten? Korrespondiert die Grundsteuerreform mit allgemeinen Zielen der Forstpolitik?
- 4) Welche betriebswirtschaftliche Bedeutung hat die Grundsteuerbelastung forstwirtschaftlich genutzter Flächen in anderen Ländern der EU, wie korrespondieren die jeweiligen Systeme mit den Besteuerungsprinzipien?

1.2 Aufbau

Der erste Abschnitt dieser Arbeit (Kapitel 2 und 3) behandelt die sich in Folge des Grundsteuer-Reformgesetzes verändernden Grundsteuerbelastungen für forst- und landwirtschaftliche Betriebe in Niedersachsen bzw. in der Bundesrepublik Deutschland. Dies geschieht, indem vorab der rechtliche Hintergrund skizziert und die

Einheitswertbescheide von acht Forstämtern¹ der Niedersächsischen Landesforsten herangezogen werden. Andererseits werden Modellbetriebe geschaffen, die einen grundsätzlichen Überblick über die sich verändernden Steuerbelastungen liefern und im Rahmen der Steuerwirkungsanalyse dienlich sind. Diese forstlichen Modellbetriebe sollen die durch die Case-Study festgestellten Ergebnisse auf die wesentlichen Triebfedern reduzieren. Der eher untypische Aufbau, der sich dadurch auszeichnet, dass verallgemeinernde Modelle nach spezifischen Einzelfällen angeführt werden, resultiert aus der an den Aufgaben der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre orientierten Abfolge der forschungsleitenden Fragestellungen.

Der zweite Abschnitt (Kapitel 4) rückt ausgewählte Staaten der EU, die jeweilige Bedeutung der Forstwirtschaft und die Bewertung forstwirtschaftlich genutzter Flächen für die Besteuerung des Grundbesitzes in den Fokus. Dabei quantifiziert und erläutert ein an den durchschnittlichen forstlichen Bestockungsverhältnissen des jeweiligen Mitgliedsstaates ausgerichteter Modellbetrieb, der anhand der jeweils geltenden rechtlichen Vorgaben exemplarisch der Besteuerung von Grund und Boden unterworfen wird, die unterschiedlichen Steuerbelastungen und Systeme. Die Analyse lässt eine Einordnung der neuen Steuerbelastungen durch die Grundsteuer A für forstwirtschaftliche Betriebe in Niedersachsen bzw. der Bundesrepublik auf europäischer Ebene zu.

In Kapitel 5 werden die Ergebnisse vor dem Hintergrund der forschungsleitenden Fragestellungen diskutiert.

2. Rechtlicher Hintergrund in der Bundesrepublik Deutschland

2.1 Die Grundsteuer

Die Grundsteuer stellt neben der Erbschaftsteuer nach Wegfall der Vermögen- und Gewerbesteuer eine der noch verbliebenen Substanzsteuern dar, die sich im Allgemeinen auf Roh- oder Reinvermögensgrößen und nicht auf das Einkommen, den Ertrag oder die Umsätze von Steuersubjekten beziehen. Sie wird von den Gemeinden erhoben und ist jährlich zu entrichten, wobei Steuergegenstand Betriebe der Land- und Forstwirtschaft einerseits und Grundstücke andererseits sind. Rechtsgrundlagen für die Erhebung der

¹ Die Forstämter der Niedersächsischen Landesforsten sind jeweils durch einen eigenen Einheitswertbescheid für die Grundsteuer veranlagt. Trotz der Tatsache, dass es sich um keine selbständigen juristischen Personen handelt, kann im Kontext dieser Arbeit synonym von Betrieben gesprochen werden.

Grundsteuer liefern das Bewertungsgesetz (BewG) und das Grundsteuergesetz (GrStG) (Rose 1997).

Die Grundsteuererhebung fußt auf einem dreistufigen Verfahren. Auf Grundlage des Einheitswertes, dessen Feststellung durch das jeweils zuständige Finanzamt erfolgt, wird durch Multiplikation mit der Steuermesszahl der Grundsteuermessbetrag berechnet. Auf Gemeindeebene wird dann die tatsächlich zu entrichtende Grundsteuer durch Multiplikation des Grundsteuermessbetrages mit dem Grundsteuerhebesatz der Gemeinde determiniert (Stöckel 2016). Für die alten Bundesländer gelten dabei andere Bewertungsmaßstäbe als für die neuen Bundesländer. Im Falle der Betriebe der Land- und Forstwirtschaft wird von der Grundsteuer A, im Falle der Grundstücke von der Grundsteuer B gesprochen (Rose 1997). Das jährliche Grundsteueraufkommen beläuft sich auf rd. 14 Mrd. EUR. Damit zählt die Grundsteuer zu den wichtigsten Einnahmequellen der Gemeinden. Die Grundsteuer A hat einen Anteil von rd. 3 % am Gesamtaufkommen (Statistisches Bundesamt 2019).

2.1.1 Das Bewertungsgesetz und der Einheitswert (alte Regelung²)

Das Bewertungsgesetz regelt die Bewertung von Vermögensgegenständen zu steuerlichen Zwecken. Es definiert die Vermögensgegenstände, ordnet sie und legt ihre Zugehörigkeit fest (Rose 1997). Im Rahmen dieser Arbeit sollen ausschließlich die gesetzlichen Grundlagen zur grundsteuerlichen Bewertung von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben dargestellt und von anderen Ausprägungen des Grundbesitzes abgegrenzt werden.

So unterschied die Einheitsbewertung des inländischen Grundbesitzes gem. § 19 Abs. 1 BewG Betriebe der Land- und Forstwirtschaft, Grundstücke und Betriebsgrundstücke. Erstere waren gem. § 33 Abs. 1 S. 2 BewG die wirtschaftliche Einheit des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens. Zu einem solchen Betrieb gehörten bisher gem. § 34 Abs. 1 BewG der Wirtschaftsteil und der Wohnteil.

Während der Wirtschaftsteil durch die Nutzung der Flächen und die Nebenbetriebe repräsentiert wurde, diente der Wohnteil in Form von Gebäuden gem. § 34 Abs. 3 BewG dem Betriebsinhaber, seinen Familienangehörigen und den Altenteilern zu Wohnzwecken. Der Wohnungswert wurde gem. § 47 BewG nach den Regelungen ermittelt, die im Falle des Grundvermögens (also der Grundstücke) auf Mietwohngrundstücke anzuwenden waren.

² Der Einheitswert wird bis zum 01.01.2025 die Bemessungsgrundlage zur Erhebung der Grundsteuer bleiben und Gültigkeit haben. Dennoch wird der klaren Abgrenzung halber das Präteritum verwendet, wenn die „alte Regelung“ im Fokus steht.

Dabei war der vorgegebene Wert für die Mieterträge aufgrund der vielfach besonderen Lage der Betriebe um 15 % zu verringern.

Zum Wirtschaftsteil des Betriebes zählten auch Wirtschaftsgebäude und Hofflächen, die nicht Wohnzwecken zu dienen bestimmt waren. Diese Flächen waren gem. § 40 Abs. 3 BewG in die jeweilige Nutzung einzubeziehen. Im Falle von Forstbetrieben wurde diese Fläche gem. Abschnitt 4.04 Abs. 2 Nr. 7 BewR L (Richtlinien für die Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens) mit einem Festwert von 50 DM/ha bewertet.

Gem. § 48 BewG wurden der Wirtschafts- und Wohnungswert des jeweiligen Betriebes addiert, um den Einheitswert zu bestimmen. Fehlte es an einem Wohnungswert, was für die untersuchten Forstbetriebe gilt, bildete der Wirtschaftswert, der sich aus den Vergleichswerten der einzelnen Nutzungen zusammensetzte, allein den Einheitswert (Bayerisches Staatsministerium der Finanzen 2009). Diese Bewertungspraxis spiegeln auch die in dieser Arbeit verwendeten Einheitswertbescheide wider, was noch darzustellen ist.

In den neuen Bundesländern galten die Bewertungsvorschriften für land- und forstwirtschaftliches Vermögen gem. §§ 125 – 128 BewG. Statt eines Einheitswertes wurde ein so genannter Ersatzwirtschaftswert ermittelt. Die Wohnzwecken dienenden Gebäude waren nicht Teil des Betriebes, sondern zählten zum Grundvermögen (Rose 1997). Gem. § 125 Abs. 7 BewG betrug der für die forstwirtschaftliche Nutzung unmittelbar zugrunde gelegte Ersatzvergleichswert 125 DM/ha³.

Das zur Anwendung kommende Bewertungsverfahren fußte auf kapitalisierten Erträgen (Rose 1997). Aus § 36 BewG folgt, dass ein Ertragswert zugrunde zu legen war, der von der Ertragsfähigkeit abhängt. Die Ertragsfähigkeit wiederum „ist der bei ordnungsgemäßer und schuldenfreier Bewirtschaftung mit entlohnten fremden Arbeitskräften gemeinhin und nachhaltig erzielbare Reinertrag. Ertragswert ist das Achtzehnfache dieses Reinertrags“ (§ 36 Abs. 2 S. 2 und S. 3 BewG). Durch § 37 BewG wurde determiniert, dass ein vergleichendes Verfahren zur Ermittlung des Ertragswertes vorgesehen war, weshalb von Vergleichswerten gesprochen wurde. Die Vergleichszahlen wurden über die Hauptbewertungsstützpunkte gem. § 39 BewG vorweg ermittelt und dann durch den Bewertungsbeirat gem. §§ 63 ff. BewG vorgeschlagen. Die Hauptbewertungsstützpunkte

³ Der Ersatzwirtschaftswert errechnet sich aus der Summe der Ersatzvergleichswerte. Die vorliegende Arbeit baut auf der Bewertung der landwirtschaftlichen und forstwirtschaftlichen Nutzung des Wirtschaftsteils gem. § 34 Abs. 2 lit. a bzw. lit. b BewG in dem Gebiet der alten Bundesländer auf.

zeichneten sich durch gegendübliche Ertragsbedingungen aus und sollten eine gleichmäßige Bewertung sicherstellen.

Der in DM errechnete Einheitswert (im Falle eines nicht vorhandenen Wohnteils der Wirtschaftswert als Summe der Vergleichswerte der einzelnen Nutzungsarten) wurde gem. § 30 BewG auf volle hundert DM abgerundet und in Euro umgerechnet. Der errechnete Betrag wurde auf volle Euro abgerundet. Es galt ein Umrechnungskurs von 1,95583 DM = 1 EUR (Landesamt für Steuern Niedersachsen 2021).

2.1.1.1 Forstwirtschaftliche Nutzung

Die Vorschriften zur Bewertung der forstwirtschaftlichen Nutzung sind den §§ 53 – 55 BewG und der Verordnung zur Durchführung des § 55 Abs. 3 und 4 des Bewertungsgesetzes (BewG § 55 Abs 3 / 4 DV) zu entnehmen. Abschnitt 4 BewR L widmet sich der Bewertung en détail.

Für Hochwald kam das so genannte Altersklassenverfahren zur Anwendung, während Mittel- und Niederwälder, Laubholz außer Pappel, Waldwiesen und Wildäcker, wenn sie nicht zur landwirtschaftlichen Nutzung gehörten, Wirtschaftswege, die 5 m Breite überschritten, Samenplantagen oder Pflanzkämpfe und, wie schon festgestellt, Hofflächen mit einem Festwert von 50 DM/ha bewertet wurden (Abschnitt 4.04 BewR L).

Der Vergleichswert gem. § 55 BewG wurde durch die Ermittlung der Ertragsfähigkeit eines Nachhaltsbetriebes unter Zuhilfenahme von Normalwerten bestimmt. Der Nachhaltsbetrieb zeichnet sich durch ein regelmäßiges Alters- oder Vorratsklassenverhältnis (Plenterwald [in dieser Arbeit unberücksichtigt]) aus⁴. Der Normalwert stellte gem. § 55 Abs. 3 BewG den Ertragswert je ha einer Holzartengruppe des Nachhaltsbetriebes dar; der Bewertungsbeirat schlug die Normalwerte in einem Bewertungsgebiet vor. Anlässlich der letzten Hauptfeststellung, auf die noch einzugehen sein wird und die auf den 01.01.1964 datiert, durfte der Normalwert 3.200 DM/ha nicht überschreiten. Dieser Normalwert galt für die Baumartengruppe Fichte, Ertragsklasse 1 A bei einem Bestockungsgrad (B°) von 1,0. Da die Altersklassen zu unterschiedlichen Anteilen an den Normalwerten des Nachhaltsbetriebes beteiligt sind, waren diese Anteile zu quantifizieren. Hierin sehen Kroth et. al (1977) eine besondere Schwierigkeit, da der Ertragswert nicht zerlegt werden kann.

⁴ Folglich greift die Normalwertbestimmung auf das Normalwaldmodell nach Hundeshagen und Heyer zurück, welches Mitte des 19. Jahrhunderts entwickelt wurde und die Nachhaltigkeit der Bewirtschaftung eines Forstbetriebes durch die modellhafte Vorstellung einer gleichmäßigen Altersklassenausstattung zu jeweils gleichen Flächenanteilen veranschaulicht (Zürcher 1965).

Diese Zerlegung ist jedoch Voraussetzung dafür, den Ertragswert des mit gleichen Altersklassen ausgestatteten Nachhaltbetriebes auf den konkret zu bewertenden Betrieb bzw. die einzelnen Altersklassen mit zumeist sehr unterschiedlicher Flächenausstattung anzuwenden. Laut Kroth et al. (1977) wurden für die Nachhaltbetriebe in den Bewertungsgebieten neben den Normalwerten auch Zerschlagungswerte berechnet. Die wertmäßigen Anteile der einzelnen Altersklassen an diesem Zerschlagungswert wurden dann auf die Anteile einer Altersklasse am Ertragswert übertragen und als Hundertsätze gem. § 55 Abs. 4 BewG determiniert. Die Bestimmungen gem. § 55 Abs. 4 BewG zeigen auf, wie die Hundertsätze berechnet wurden, wobei statt des Begriffes Zerschlagungswert synonym der Abtriebswert einschlägig ist. Die Hundertsätze galten nach § 55 Abs. 4 S. 3 BewG einheitlich für alle Bewertungsgebiete. Sie sind, wie die Normalwerte und die Zugehörigkeiten der Gemeinden zu den Bewertungsgebieten, den Anlagen der BewG § 55 Abs. 3 / 4 DV zu entnehmen (vgl. Tabelle 1).

Tabelle 1: Hundertsätze des Altersklassenwaldes differenziert nach Baumartengruppe, Alters- und Ertragsklasse (Quelle: Anlage 3 BewG § 55 Abs. 3 / 4 DV)

Fichte									
Altersklasse Jahre	Ertragsklasse								
	I und besser	I,25	I,50	I,75	II	II,25	II,50	II,75	III und schlechter
1-20	-	-	-	-	-	-	-	-	-
21 - 40	22	20	18	16	15	13	11	10	8
41 - 60	84	83	81	80	78	76	73	70	67
61 - 80	164	164	165	165	165	165	165	165	165
über 80	230	233	236	239	242	246	251	255	260
Kiefer									
Altersklasse Jahre	Ertragsklasse								
	I	I,25	I,50	I,75	II	II,25	II,50	II,75	III
1-20	-	-	-	-	-	-	-	-	-
21 - 40	20	17	15	13	10	7	4	2	-
41 - 60	65	65	64	64	64	64	64	64	63
61 - 80	118	118	118	118	118	118	118	118	118
81 - 100	175	175	176	176	177	177	178	178	179
über 100	222	225	227	229	231	234	236	238	240
Pappel									
Altersklasse Jahre	Ertragsklasse								
	I	I,25	I,50	I,75	II	II,25	II,50	II,75	III
1-10	-	-	-	-	-	-	-	-	-
11 - 20	26	25	24	23	21	18	15	12	9
21 - 30	94	92	90	87	84	81	78	75	71
31 - 40	167	167	167	168	168	168	168	168	169
über 40	213	216	219	222	227	233	239	245	251

Gem. § 1 BewG § 55 Abs. 3 / 4 DV wurden Normalwerte für die Baumartengruppen Fichte, Kiefer und Pappel festgesetzt. Dabei zählte sämtliches Nadelholz, abgesehen von der Lärche, die zur Kiefer gehörte, und die Weymouthskiefer zur Baumartengruppe der Fichte. Für sämtliches Laubholz, außer die Pappel, galt gem. § 55 Abs. 6 BewG i. V. m. BewG § 55 Abs. 3 / 4 DV bzw. Abschnitt 4.04 Abs. 3 Nr. 1 BewR L der Festwert von 50 DM/ha.

Die Bundesländer sind in Anlage 1 BewG § 55 Abs. 3 / 4 DV, aus der die Normalwerte hervorgehen, kodifiziert. Niedersachsen wird die Ziffer 21 zugewiesen, wobei 5 Bewertungsgebiete unterschieden werden (vgl. Tabelle 2).

Tabelle 2: Normalwerte der auszugsweise dargestellten Baumartengruppe Fichte in Schleswig-Holstein (1101 - 1103) und Niedersachsen (2101 - 2105) differenziert nach Bewertungsgebiet und Ertragsklasse (Quelle: Anlage 1 BewG § 55 Abs. 3 / 4 DV)

Holzart und Ertragsklasse	Bewertungsgebiet								
	1101	1102	1103	2101	2102	2103	2104	2105	
Fichte I,00	1282	1502	1700	1565	1699	1707	1445	1699	
	25	1145	1352	1538	1412	1538	1542	1299	1538
	50	1008	1202	1377	1260	1377	1376	1153	1377
	75	871	1052	1216	1108	1216	1210	1006	1216
II,00	734	903	1055	956	1055	1045	860	1055	
	25	606	765	906	813	905	892	723	905
	50	479	628	758	671	755	740	586	755
	75	351	490	610	528	605	588	449	605
III,00	224	353	462	386	455	435	312	455	
	25	118	240	339	266	329	298	193	329
	50	-	127	217	146	202	161	73	202
	75	-	-	95	-	76	-	-	76

Durch Multiplikation der jeweiligen Normalwerte mit dem jeweiligen Hundertsatz errechnete sich ein Ertragswert der jeweiligen Altersklasse. Dieser Ertragswert war gem. § 55 Abs. 9 BewG aufgrund rückläufiger Reinerträge um 40 % zu vermindern. Da sich der Ertragswert gem. § 55 Abs. 3 BewG auf eine Fläche von einem ha bezieht, die vollbestockt ist, war dieser mit der Fläche der jeweiligen Altersklasse und dem jeweiligen durchschnittlichen B° zu multiplizieren (Abschnitt 4.04 Abs. 4 BewL R). Die so berechneten Ertragswerte der einzelnen Altersklassen und Baumartengruppen wurden addiert und ergaben in Summe den Vergleichswert der forstwirtschaftlichen Nutzung bzw. den Wirtschaftswert (wenn keine weitere Nutzungsart vorliegt) des Forstbetriebes bzw. bei Fehlen eines Wohnteils (s.o.) seinen Einheitswert.

Im Falle des Auftretens von Rotfäule in der Fichte oder eines hohen C-Holz Anteils in der Kiefer oder von Splitterschäden konnten Abschläge vom Normalwert vorgenommen werden (Abschnitt 4.21 – 4.23 BewR L). Aus Tabelle 3 geht exemplarisch die Berechnung des Vergleichswertes der forstwirtschaftlichen Nutzung eines niedersächsischen Forstbetriebes hervor.

Tabelle 3: Vergleichswert der forstwirtschaftlichen Nutzung eines niedersächsischen Forstbetriebes (Quelle: Einheitswertbescheid 2012)

Anlage zum Einheitswertbescheid auf den 1.1.2005 vom 8. 3.2012									
*** Ermittlung des forstwirtschaftlichen Vergleichswerts Regelbewertung *** (Minderung um 40 % ist berücksichtigt)									
Bewertungsgebiet 2102									
Holzarten- gruppe / Alters- klasse	Er- trags- klasse	Nor- mal- wert DM/ha	Zu-/Ab- rechnung DM/ha	Bericht- tigter Normal wert Sp.3 + Sp.4	Be- stok- kungs- grad	v.H.- Satz (-40%)	Wert je Hektar Spalte 5 x Spalte 6 x Spalte 7 / 100 (mindestens 50 DM/ha)	Fläche in Hektar	Ertrags- wert (DM) Spalte 8 x Spalte 9
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Fichte bis 20	I,00	1 699		1 699	0,90	0	50,00	335,9	16 795,00
bis 40	I,00	1 699		1 699	0,85	15	187,75	2 562,3	481 020,57
bis 60	I,00	1 699		1 699	0,80	50	679,60	707,9	481 088,84
bis 80	II,25	905		905	0,75	99	671,96	208,8	140 305,24
bis 100	II,75	605		605	0,80	153	740,52	30,1	22 289,65
bis 120	II,75	605		605	0,70	153	647,95	11,8	7 645,81
Kiefer unbest.	I,50	457		457	0,00	0	50,00	5,8	290,00
bis 20	I,50	457		457	0,95	0	50,00	711,0	35 550,00
bis 40	I,50	457		457	0,90	9	50,00	1 962,9	98 145,00
bis 60	I,50	457		457	0,80	38	138,92	1 418,5	197 058,02
bis 80	II,25	199		199	0,70	71	98,90	541,5	55 534,57
bis 100	II,75	65		65	0,60	107	50,00	208,1	10 405,00
bis 120	II,75	65		65	0,65	143	60,41	219,6	13 266,03
Über 120	II,75	65		65	0,60	143	55,77	206,8	11 533,23
Übrige Fläche							50,00	5 610,2	280 510,00
							Summe	14 741,0	1 849 436,96
							Vergleichswert		1 849 436 DM

Die notwendigen Daten waren durch Flächenbegänge zu ermitteln und in einer Waldzustandsübersicht gem. Abschnitt 4.12 BewR L zu dokumentieren. Alternativ konnte auf die Daten des Forsteinrichtungswerkes zurückgegriffen werden (Abschnitt 4.17 BewR L).

2.1.1.2 Landwirtschaftliche Nutzung

Die landwirtschaftliche Nutzung, Acker- und Grünlandflächen umfassend, wurde in Abhängigkeit der Ertragsmesszahlen bewertet. Die Ertragsmesszahlen gehen zurück auf die Bodenschätzung gem. Bodenschätzungsgesetz, also die Acker- und Grünlandzahlen, die dem Liegenschaftskataster entnommen werden können. Die Ertragsmesszahl ist das Produkt aus Acker- bzw. Grünlandzahl und der Flächengröße in Ar (Bayerisches Landesamt für Steuern 2009). Die Gesetzesgrundlage zur Zugrundelegung der Bodenschätzung liefert § 50 Abs. 1 BewG.

Aus der durch 100 geteilten Ertragsmesszahl wurde die landwirtschaftliche Vergleichszahl in 100 je ha abgeleitet. Diese ist der Quotient aus der Betriebsmesszahl und der Flächengröße in ha. Die Betriebsmesszahl entspricht der Ertragsmesszahl in 100 abzüglich der Abschläge, die aus einer Überprüfung der Bodenschätzung resultieren, und der Abschläge für die natürlichen Ertragsbedingungen (z.B. Kosten für Grabenräumung oder Hagelgefährdung) und zu- oder abzüglich der Beträge, die die wirtschaftlichen Ertragsbedingungen des Einzelbetriebs charakterisieren. (§ 38 Abs. 2 BewG i. V. m. Bayerisches Staatsministerium der Finanzen 2009).

Der 100 Vergleichszahlen entsprechende Ertragswert ergibt sich aus § 40 BewG. Für die landwirtschaftliche Nutzung ohne Hopfen und Spargel belief sich der Wert gem. § 40 Abs. 2 BewG auf 37,26 DM. Zum Zeitpunkt der letzten Hauptfeststellung auf den 01.01.1964 ging der Gesetzgeber also davon aus, dass bei der höchsten Vergleichszahl von 100 ein Ertrag von 207 DM/ha erwirtschaftet werden könnte. Diese Aussage resultiert aus folgender Berechnung:

$$3.726 \text{ DM/ha} / 18 \text{ (Kapitalisierungsfaktor [Zinssatz von rd. 5,5 \%](s.o.))} = 207 \text{ DM/ha}$$

Durch Multiplikation der Vergleichszahl je ha mit 37,26 DM errechnete sich der Hektarwert. Der Vergleichswert der landwirtschaftlichen Nutzung resultierte aus Multiplikation des Hektarwertes mit der Flächengröße einschließlich der Hof- und Gebäudefläche, die zum Wirtschaftsteil des Betriebes gehörte (s.o.) (Bayerisches Staatsministerium der Finanzen 2009). Tabelle 4 veranschaulicht die Ermittlung des Vergleichswertes der landwirtschaftlichen Nutzung von 164 ha Größe eines niedersächsischen Forstbetriebes. Die besonderen Vorschriften zur Berücksichtigung einer etwaigen Tierhaltung oder sonstiger Nutzungsarten sollen nicht näher beschrieben werden.

Tabelle 4: Vergleichswert der landwirtschaftlichen Nutzung eines niedersächsischen Forstbetriebes (Quelle: Einheitswertbescheid 2012)

Landwirtschaft		Ackerland		Grünland
Ertragsmesszahlen		2711,00		3224,00
Überprüfung der Bodenschätzung	0x	0,00	16x	515,84
		2711,00		2708,16
natürliche Ertragsbedingungen	0x	0,00	2x	54,16
bereinigte Ertragsmesszahlen		2711,00		2654,00
Summe der bereinigten Ertragsmesszahlen		5365,00		
wirtschaftl. Ertragsbedingungen	-19x	1019,35		
Zwischensumme		4345,65		
Preis - und Lohnverhältnisse	-3,71x	161,22		
Betriebsmesszahlen		4184,43		
Betriebszahl	4184,43 durch 163,9128 ha	25,52		
Vergleichszahl		25,5		
Hektarwert	25,5x37,26DM	950,13		
Vergleichswert	950,13 x 163,9128 ha			155738 DM

2.1.1.3 Hauptfeststellung, Fortschreibungen und Nachfeststellung

Das Bewertungsgesetz sieht gem. § 21 vor, dass es in einem Turnus von sechs Jahren zur Hauptfeststellung der Einheitswerte kommt. Diese Hauptfeststellungen bleiben jedoch seit dem 01.01.1964 aus, weshalb im Zusammenhang mit § 21 BewG das Bundesverfassungsgerichtsurteil aus 2019 zu berücksichtigen ist, welches im Einzelnen an anderer Stelle dargestellt wird. Die Ergebnisse der Hauptfeststellung zum 01.01.1964 kamen erstmals 1974 zur Anwendung (Rose 1997).

Die Fortschreibungen des Einheitswertes sind in § 23 BewG geregelt. Es galt Wert-, Art- und Zurechnungsfortschreibungen zu unterscheiden. Darüber hinaus zogen Fehler, soweit sie bekannt geworden sind, eine Fortschreibung des Einheitswertes nach sich. Eine Zurechnungsfortschreibung erfolgte dann, wenn der Eigentümer einer wirtschaftlichen Einheit mit Einheitswert wechselte und dieser Wechsel steuerlich von Relevanz war. Eine Artfortschreibung wäre beispielsweise bei Veränderung des Charakters eines Grundstückes vorzunehmen gewesen. Die Wertfortschreibung geschah, wenn sich der Einheitswert um 10 %, mindestens jedoch um 5.000 DM, oder um mehr als 100.000 DM erhöhte bzw. um 10 %, mindestens jedoch 500 DM, oder um 5.000 DM verringerte (Rose 1997).

Zur Nachfeststellung des Einheitswertes kam es gem. § 23 BewG dann, wenn eine wirtschaftliche Einheit neu entstand oder diese erstmalig steuerlich von Relevanz war. Fiel eine wirtschaftliche Einheit weg, war der Einheitswert gem. § 24 BewG aufgehoben. Dies galt gem. § 24 Abs. 1 Nr. 2 BewG auch dann, wenn eine Steuerbefreiung dazu führte, dass der Einheitswert der Besteuerung nicht mehr zugrunde gelegt wurde (Rose 1997).

2.1.2 Das Grundsteuergesetz

Der Steuergläubiger (Gemeinde) bestimmt gem. § 1 Abs. 1 GrStG, ob Grundbesitz innerhalb der Gemeinde der Grundsteuer unterliegt. Das GrStG wurde im Zuge der Verabschiedung des Grundsteuer-Reformgesetzes vom 26. November 2019 (GrStRefG), welches noch fokussiert wird, geändert und angesichts des neuen Grundsteuersystems angepasst⁵. Die Änderungen treten gem. § 37 Abs. 2 GrStG n.F. zum 01.01.2025 in Kraft.

Steuergegenstand sind gem. § 2 GrStG die Betriebe der Land- und Forstwirtschaft und die Grundstücke. Die Steuer entsteht gem. § 9 Abs. 2 GrStG zu Beginn eines Kalenderjahres. Sie ist gem. § 10 Abs. 1 GrStG jährlich vom Steuerschuldner, dem der Steuergegenstand bei Feststellung des Einheits- bzw. Grundsteuerwertes zuzurechnen ist, zu entrichten. Dabei ist zu berücksichtigen, dass keine subjektive Steuerpflicht besteht, sondern die Grundsteuer gem. § 12 GrStG am Steuergegenstand hängt (Rose 1997).

Der Grundsteuertarif ergibt sich aus Steuermessbetrag und Hebesatz. Ersterer war gem. § 13 GrStG a.F. durch die Anwendung eines Tausendsatzes auf den Einheitswert, die so genannte Steuermesszahl, zu ermitteln. Gem. § 13 GrStG n.F. wird ein Promillesatz auf den Grundsteuerwert, der noch charakterisiert wird, angewendet, um den Steuermessbetrag zu

⁵ Im Text wird teilweise zwischen alter und neuer Fassung unterschieden. Sollte keine Unterscheidung erfolgen, ist das Gesetz in den betreffenden Passagen nicht verändert worden. Im Zusammenhang mit der alten Fassung (a.F.) wird der klaren Abgrenzung wegen das Präteritum verwendet.

bestimmen. Der Tausendsatz, also die Steuermesszahl, belief sich gem. § 14 GrStG a.F. für Betriebe der Land- und Forstwirtschaft auf 6/1000, gem. § 14 GrStG n.F. sind nun 0,55 Promille einschlägig. Die Feststellung des Steuermessbetrages findet gem. § 16 Abs. 1 GrStG zum Zeitpunkt der Hauptfeststellung gem. Bewertungsgesetz statt. Über den Hebesatz ist gem. § 25 GrStG bis zum 30. Juni eines Kalenderjahres für ein oder mehrere Kalenderjahre seitens der Gemeinden zu beschließen. Der Hebesatz muss gem. § 25 Abs. 4 GrStG für alle land- und forstwirtschaftlichen Betriebe der Gemeinde einheitlich sein. Das gleiche gilt für den Hebesatz, der für die Grundstücke zur Anwendung kommt. Die zu entrichtende Grundsteuer ist gem. § 28 GrStG zu je einem Viertel zum 15.02., 15.05., 15.08. und 15.11. fällig.

Die Grundsteuer berechnet sich gem. der dargestellten rechtlichen Grundlagen für land- und forstwirtschaftliche Betriebe also wie folgt:

$$\begin{array}{r} \text{Einheitswert bzw. Grundsteuerwert (neues System)} \\ \times \text{ Steuermesszahl (6/1000 bzw. 0,55/1000 [neues System])} \\ \hline = \text{ Steuermessbetrag} \end{array}$$

$$\begin{array}{r} \text{Steuermessbetrag} \\ \times \text{ Hebesatz} \\ \hline = \text{ Grundsteuer} \end{array}$$

Das Grundsteuergesetz sieht für bestimmte Gegebenheiten Steuerbefreiungen oder einen Steuererlass vor. Erstere sind in den §§ 3 – 8 GrStG geregelt und gelten für bestimmte Eigentumsverhältnisse bzw. Verwendungen des Steuergegenstandes. So unterliegt bspw. der Grundbesitz juristischer Personen des öffentlichen Rechts oder von Religionsgemeinschaften nicht der Grundsteuer, sofern er für einen öffentlichen Gebrauch oder im Rahmen mildtätiger Zwecke bzw. für Gottesdienste benutzt wird (Rose 1997).

Bedeutsamer im Zusammenhang mit dieser Arbeit sind die Regelungen gem. §§ 32 und 33 GrStG a.F. bzw. n.F.. So ist die Grundsteuer gem. § 32 Abs. 1 Nr. 1 GrStG zu erlassen, wenn die Erhaltung des Steuergegenstandes beispielsweise aus Gründen des Naturschutzes im öffentlichen Interesse liegt und die erzielten Einnahmen (Rohertrag) i.d.R. unter den jährlichen Kosten liegen.

Das Verwaltungsgericht Lüneburg stellt, der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichtes und des Bundesfinanzhofes folgend, mit Urteil v. 07.10.2011 (Az: 2 A 240/10) fest, dass ein kausaler Zusammenhang zwischen dem öffentlichen Interesse aufgrund der Bedeutung des Steuergegenstandes für den Naturschutz und seiner Unrentierlichkeit bestehen muss. Die Voraussetzung des öffentlichen Interesses ist bei Naturschutzgebieten, Natur- oder Nationalparks oder Naturdenkmälern anzunehmen, wobei Naturschutzgebiete aufgrund eines Veränderungsverbot es grundsätzlich privilegiert sind, so das VG Lüneburg. Zur Erfüllung der zweiten Voraussetzung der Überschreitung des Rohertrags durch die jährlichen Kosten ist lt. VG Lüneburg eine Gewinn- und Verlustrechnung vorzunehmen, die zwischen Flächen innerhalb eines privilegierten Schutzgebietes und außerhalb des privilegierten Schutzgebietes differenziert. Die Unwirtschaftlichkeit der Flächen innerhalb des Schutzgebietes muss aus den Auflagen der Schutzgebietsverordnung resultieren, sodass ein Einnahmeüberschuss zu erzielen wäre, wenn kein Schutzgebietsstatus einschlägig wäre.

Freiwillige Flächenstilllegungen erfüllen die Voraussetzung des öffentlichen Interesses i.d.R. nicht, wenn sie außerhalb von Schutzgebieten gem. Naturschutzgesetz liegen. Gilt innerhalb von Schutzgebieten gem. Schutzgebietsverordnung kein Veränderungsverbot, muss eine besondere Wertigkeit für den Naturschutz nachgewiesen werden (Feldmann 2018).

In § 33 GrStG a.F. und § 33 GrStG n.F. ist der Grundsteuererlass wegen wesentlicher Ertragsminderung (a.F.) bzw. wegen wesentlicher Reinertragsminderung bei Betrieben der Land- und Forstwirtschaft (n.F.) geregelt. In der alten Fassung folgte aus einer Rohertragsminderung um mehr als 50 %, für die der Steuerschuldner nicht verantwortlich ist, ein Erlass der Grundsteuer um 25 %. Wenn sich der normale Rohertrag um 100 % verringerte, war die Grundsteuer um 50 % zu erlassen. Die neue Fassung trifft abgesehen von der Tatsache, dass die Bezugsgröße der tatsächliche Reinertrag⁶ ist, die gleiche Regelung.

⁶ Gem. Roscher (2020) ist aufgrund des Gesetzesfolgenverweises in § 236 BewG die Steuerbemessungsgrundlage in Form des gegendüblichen Bewertungsfaktors als tatsächlicher Reinertrag aufzufassen. Gem. A 33 Erlass betr. Anwendung des Grundsteuergesetzes ab 1. Januar 2025 (AEGrStG) lässt sich die betriebsindividuelle Reinertragsminderung aufgrund standardisierter Bewertungsparameter nicht durch die Finanzverwaltung feststellen. Die Nachweispflicht liegt gem. Erlass beim Grundstückseigentümer.

Beide Fassungen setzen für die Gewährung des Erlasses voraus, dass eine Einziehung der Grundsteuer unbillig wäre. In der neuen Fassung ist zusätzlich Bedingung, dass für den jeweiligen Betrieb und das jeweilige Wirtschaftsjahr des Erlasses kein steuerlicher Gewinn ermittelt worden sein darf⁷.

Damit unterscheidet sich die neue Fassung dieses Abschnittes grundlegend von § 32 GrStG, der eine Differenzierung zwischen beeinträchtigten und nicht beeinträchtigten Flächen vorsieht (s.o.).

§ 33 Abs. 3 GrStG a.F. enthielt die besondere Bestimmung, dass im Falle dessen, dass der Wirtschaftsteil eines Betriebes ausschließlich die forstwirtschaftliche Nutzung umfasst, sich die Ertragsminderung nach der Veränderung der Ertragswerte der forstwirtschaftlichen Nutzung im Zuge einer Wertfortschreibung richtete. Das gleiche galt gem. § 33 Abs. 4 S. 2 GrStG a.F. für den Teil der forstwirtschaftlichen Nutzung im Falle eines gemischten Betriebes. Die prozentuale Ertragsminderung war dann gem. § 33 Abs. 4 S. 3 GrStG a.F. insgesamt unter Berücksichtigung der Anteile der einzelnen Nutzungen am Wirtschafts- bzw. Einheitswert des Betriebes zu ermitteln. § 33 Abs. 5 GrStG a.F. bzw. § 33 Abs. 3 GrStG n.F. konstatieren, dass eine Ertragsminderung kein Erlassgrund ist, wenn sie im Zuge einer Fortschreibung des Einheitswertes (a.F.) bzw. des Grundsteuerwertes (n.F.) berücksichtigt werden kann oder bei rechtzeitiger Antragsstellung berücksichtigt hätte werden können.

Ein Erlass wird gem. § 34 GrStG nur auf Antrag gewährt, der bis zum 31. März des Folgejahres zu stellen ist. Sollte der Erlass auf Grundlage von § 32 GrStG (Naturschutz) gewährt werden, bedarf es gem. § 34 Abs. 3 GrStG keiner jährlichen Wiederholung der Antragsstellung.

Zur Veranschaulichung enthält Abbildung 1 eine Gegenüberstellung der Anpassungen in § 33 GrStG durch das GrStRefG.

⁷ Die Grundsteuerrichtlinien von 1978 (GrStR 1978) bezogen sich gem. Nr. 38 Abs. 5 S. 6 ff ebenfalls auf das steuerliche Betriebsergebnis und determinierten, dass die Einziehung der Grundsteuer dann unbillig wäre, wenn das Betriebsergebnis negativ ist. Damit wurde allerdings nicht akzentuiert, dass ein steuerlicher Gewinn unmittelbar zur Folge hätte, dass das Einziehen der Grundsteuer nicht unbillig wäre.

§ 33 GrStG a.F.:	§ 33 GrStG n.F.:
„Erlaß wegen wesentlicher Ertragsminderung“	„Erlass wegen wesentlicher Reinertragsminderung bei Betrieben der Land- und Forstwirtschaft“
Erlaß um 25 %, wenn der Rein-/Rohertrag um mehr als 50 % gemindert ist	
Erlaß um 50 %, wenn der Rein-/Rohertrag um 100 % gemindert ist	
Der Steuerschuldner hat die Rein-/Rohertragsminderung nicht zu vertreten	
Rohertrag bei ordnungsgem. Bewirtschaftung als Maßstab	Tatsächlicher Reinertrag als Maßstab*
Neuer Ertragswert der forstw. Nutzung durch Wertfortschreibung gem. § 22 BewG entscheidend	Der Betrieb darf keinen Gewinn erzielen. Nachweispflicht durch Grundstückseigentümer (A 33 AEGrStG)
Kein Erlassgrund, wenn die Ertragsminderung durch Fortschreibung berücksichtigt werden kann	

Abbildung 1: Gegenüberstellung § 33 GrStG a.F. & § 33 GrStG n.F. (Quelle: Eigene Darstellung) [* (s. Fußnote Nr. 6)]

2.2 Bundesverfassungsgerichtsurteil vom 10. April 2018

Das Bundesverfassungsgericht stuft die Grundlagen zur Erhebung der Grundsteuer mit Urteil vom 10.04.2018 (1 BvR 1401/18) als verfassungswidrig ein und verlangt, bis Ende 2019 ein neues Verfahren zu entwickeln, was nach einer Umsetzungszeit von maximal 5 Jahren das alte Verfahren abzulösen hat. Würde der Gesetzgeber dieser Forderung nicht nachkommen, droht eine Aussetzung der Grundsteuer (Löhr 2019).

Im Einzelnen stellt das Gericht fest, dass die Regelungen gem. Bewertungsgesetz zur Bewertung des Grundvermögens nicht mit dem Gleichheitsgrundsatz gem. Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar sind. Durch die Tatsache, dass die Einheitsbewertung in den alten Bundesländern auf Wertverhältnissen vom 01.01.1964 beruht und turnusmäßig geplante Hauptfeststellungen bis heute ausbleiben, kommt es zu Ungleichbehandlungen und Wertverzerrungen bei der Bewertung des Grundvermögens. Die alten, als verfassungswidrig eingestuften Bewertungsmaßstäbe für das Grundvermögen dürfen lt. Urteil bis längstens 31.12.2024 zur Anwendung kommen (Eisele 28/2019).

In der Urteilsbegründung stellt das Bundesverfassungsgericht unter anderem auch auf die historische Entwicklung der Einheitsbewertung seit Verabschiedung des Bewertungsgesetzes im Jahre 1934 ab. Die zum 01.01.1935 durchgeführte Hauptfeststellung wurde im Zuge der Kriegswirren nicht, wie vorgesehen, im sechsjährigen Turnus wiederholt, sodass es im Rahmen der Änderung des Bewertungsgesetzes 1965 zu einer neuen Hauptfeststellung kam. Ein Ziel des Gesetzgebers bestand 1965 darin, durch die neue Hauptfeststellung eine steuerliche Bewertung durchzuführen, die dem Verkehrswert der Bewertungsgegenstände möglichst nahekommt. Da die Bewertungsarbeiten viel Zeit

beanspruchten, sollte die nächste Hauptfeststellung gem. einer Gesetzesverabschiedung zur Änderung und Ergänzung bewertungsrechtlicher Vorschriften v. 22. Juli 1970 dann auf Grundlage eines besonderen Gesetzes erfolgen. Da es nie zur Verabschiedung eines solchen Gesetzes kam, besteht keine Rechtsgrundlage für eine neue Hauptfeststellung der Einheitswerte. Der lange Hauptfeststellungszeitraum führt zu Wertverzerrungen, da die Werte des Grundvermögens untereinander in keinem realitätsgerechten Verhältnis mehr stehen.

Die durch die Wertverzerrungen gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstoßenden Bewertungsmaßstäbe sind, so das Bundesverfassungsgericht weiter, nicht durch einen zu hohen Verwaltungsaufwand, der mit einer neuen Hauptfeststellung verbunden wäre, zu rechtfertigen. Auch die Tatsache, dass im Allgemeinen von einer geringen Belastungswirkung der Grundsteuer ausgegangen würde, was nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichtes aufgrund der einerseits periodisch zu leistenden Zahlungen und der andererseits sich stetig erhöhenden Hebesätze der Gemeinden nicht zutrifft, ist kein ausreichender Rechtfertigungsgrund. Der Gesetzgeber kann zwar der Praktikabilität eines steuerlichen Massenverfahrens gegenüber der Detailschärfe Vorrang einräumen, allerdings nur dann, wenn die ermittelten Werte realitätsgerecht in Relation zueinander stehen. Der Typisierung bei Vernachlässigung der Berücksichtigung von besonderen Faktoren des Einzelfalls darf sich der Gesetzgeber beispielsweise aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung bedienen. Die Vorteile der Typisierung müssen dann die Ungleichbehandlung aufwiegen und das Bewertungsverfahren hat sich realitätsgerecht am typischen Fall zu orientieren. Diese Bedingungen erfüllt das Einheitswertverfahren im Falle der Bewertung des Grundvermögens mit zunehmender Dauer des Hauptfeststellungszeitraumes nicht.

Folglich bezieht sich das Urteil nicht auf die Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens für grundsteuerliche Zwecke, sondern ausschließlich auf das Grundvermögen. Eisele (29/2019) geht davon aus, dass es in Ermangelung eines Ausschlusses der Übertragung der im Rahmen der Bewertung des Grundvermögens in den alten Bundesländern greifenden, verfassungswidrigen Aspekte auf die Bewertungsansätze des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens zu einer umfassenden Neuregelung kommt. Das GrStRefG regelt die Bewertung für grundsteuerliche Zwecke nämlich allumfassend.

Nun gilt es zu berücksichtigen, dass das Urteil des Bundesverfassungsgerichtes aufgrund eines Vorlagebeschlusses des Bundesfinanzhofes v. 22.10.2014 (II R 37/14) nicht

überraschend war und bereits 2016 ein Reformvorschlag des Bewertungsrechtes durch die Bundesländer Hessen und Niedersachsen vorgelegt wurde, um einer vermuteten Verfassungswidrigkeit zu begegnen (Reformvorschlag Bundesrat, Drucksache 515/16). Dieser Entwurf behandelte sowohl das Grundvermögen als auch land- und forstwirtschaftliche Betriebe und bildete die Grundlage für das 2019 verabschiedete Grundsteuerreformgesetz. Dass das Bundesverfassungsgericht das Urteil ausschließlich auf das Grundvermögen beziehen wird, war 2016 aufgrund der Vorverfahren und vorliegenden Verfassungsbeschwerden, die sich auf das Grundvermögen beziehen, vorstellbar aber nicht abzusehen.

Reformgedanken reichen zurück in das Jahr 1995 als das Bundesverfassungsgericht den Einheitswert als Bemessungsgrundlage für die Vermögen- und Erbschaftsteuer prüfte und für nicht verfassungskonform erklärte. Die Finanzministerkonferenz sah in der Folge vor, den Einheitswert für die Erhebung der Grundsteuer nur noch übergangsweise Verwendung finden zu lassen und mittelfristig zu eruieren, ob die Steuergläubiger in Form der Gemeinden nicht eine eigene Steuerbemessungsgrundlage entwickeln könnten (Eisele 32/2016).

Die Länder beschlossen 2016 im Bundesrat den Gesetzesentwurf zur Reform der Grundsteuer, der von den Ländern Niedersachsen und Hessen vorgelegt wurde. Der Beschluss steht im Zusammenhang mit einer Vereinbarung im Koalitionsvertrag aus 2013 zwischen CDU, CSU und SPD (CDU/CSU/SPD 2013).

Während das Bundesverfassungsgericht die Unvereinbarkeit der Einheitsbewertung des Grundvermögens mit der Verfassung postuliert, gingen die Reformbestrebungen der Bundesregierung und der Länder also schon deutlich früher deutlich weiter. Im Zusammenhang mit der Analyse des neuen Bewertungsansatzes für land- und forstwirtschaftliches Vermögen wird auch die Urteilsbegründung des Bundesverfassungsgerichtes im Falle der Einheitsbewertung des Grundvermögens aufgegriffen.

2.3 Das Grundsteuerreformgesetz vom 26. November 2019

Mit Verabschiedung des GrStRefG Ende 2019 (Bundessteuerblatt 2019 Teil I, 69. Jahrgang Nr. 21) kann der Gesetzgeber die seitens des Bundesverfassungsgerichtes geforderten Anpassungen vorlegen. Diese führen dazu, dass die Grundsteuer nicht ausgesetzt werden muss, sondern bis zum 31.12.2024 auf Grundlage der Einheitsbewertung trotz der teilweise festgestellten Verfassungswidrigkeit erhoben werden darf.

Kernelement sind die Änderungen des Bewertungsgesetzes. Daneben werden in anderen Gesetzen bzw. Gesetzestexten, die sich auf die Einheitsbewertung bzw. den Einheitswert beziehen, entsprechend der neuen Bewertungsmaßstäbe Anpassungen vorgenommen.

2.3.1 Länderöffnungsklausel

Dem Druck diverser Bundesländer, insbesondere Bayern betreffend, folgend, wird es zumindest im Bereich der Bewertung des Grundvermögens einige Abweichungen vom Bundesmodell, vorgegeben durch die mit Verabschiedung des GrStRefG greifenden Änderungen des BewG, geben (Schmidt 2020). Durch das Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes vom 15. November 2019 wird den Ländern die Möglichkeit eröffnet, von der Gesetzgebung des Bundes abzuweichen. Unter Art. 72 Abs. 3 Nr. 7 GG ist die Grundsteuer eingefügt worden. Vom wertabhängigen Modell des Bundes abzuweichen, ist vorrangig für die Bewertung des Grundvermögens auf Länderebene im Gespräch bzw. in Planung oder schon umgesetzt. Es steht jedoch nicht zu erwarten, dass es zu 16 unterschiedlichen Regelungen kommt (Feldner und Stoklassa 2019).

In Niedersachsen wird es bspw. ein vom Bundesmodell abweichendes Bewertungsverfahren für das Grundvermögen, ein „Flächen-Lage-Modell“ nach bayerischem Vorbild geben. Im Falle der Bewertung von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben greift abgesehen von wenigen, im Rahmen dieser Untersuchung irrelevanten Ausnahmen (vgl. § 11 NGrStG) das Bundesverfahren gem. GrStRefG. Die Regelungen für die Bewertung des Grundvermögens sollen einfacher handhabbar sein, als es das Bundesmodell vorsieht. Sie werden durch das NGrStG vom 07. Juli 2021 normiert (Niedersächsisches Finanzministerium 2021).

2.3.2 Das neue System zur Bewertung von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben

Das neue Bewertungssystem für land- und forstwirtschaftliche Betriebe fußt auf Artikel 1 und Artikel 3 des GrStRefG, auf deren Grundlage das BewG ergänzt und das Grundsteuergesetz verändert wird. Die Bewertungsgrundlagen kommen ab dem 01. Januar 2022, dem Termin der ersten Hauptfeststellung, zur Anwendung und sind den §§ 232 – 242 BewG zu entnehmen. Ziel des neuen Verfahrens ist es, die Bewertung zu vereinfachen und ein System zu entwickeln, welches möglichst vollautomatisiert zum Einsatz kommen kann. Dabei soll im Sinne einer Vermeidung aufwendiger Aufnahmen auf vorhandene Daten zurückgegriffen werden (Eisele 29/2019).

Bei dem neuen Bewertungsverfahren handelt es sich um ein typisiertes Ertragswertverfahren, welches einen Sollertrag pro Flächeneinheit unterstellt. Der durchschnittliche Reinertrag als Sollertrag wird für jede Nutzungsart einzeln ermittelt, mit

der jeweiligen Nutzfläche multipliziert, anschließend addiert und ergibt in Summe und kapitalisiert den neuen, so genannten Grundsteuerwert. Im Gegensatz zum Einheitswert im Falle der alten Bundesländer (vgl. Kapitel 2.1.1), der auch den Wohnteil zum Betrieb rechnete, gehört der Wohnteil gem. § 232 Abs. 4 Nr. 1 BewG nun nicht mehr zum Betrieb, sondern zum Grundvermögen (Eisele 29/2019). Ansonsten gehören gem. § 232 Abs. 1 S. 2 BewG alle Wirtschaftsgüter zum Betrieb, die ihm dauernd zu dienen bestimmt sind. Es werden gem. § 234 Abs. 1 Nr. 1 BewG die landwirtschaftliche Nutzung, die forstwirtschaftliche Nutzung, die weinbauliche Nutzung, die gärtnerische Nutzung und übrige land- und forstwirtschaftliche Nutzungen unterschieden. Für die vorliegende Untersuchung sind ausschließlich die beiden zuerst genannten Nutzungsarten von Relevanz.

Die sonstigen Grundlagen weichen von den bisherigen Regelungen nur marginal ab. Gem. § 218 BewG werden land- und forstwirtschaftliches Vermögen einerseits und das Grundvermögen andererseits unterschieden. Betriebsgrundstücke werden wie land- und forstwirtschaftliches Vermögen bewertet, wenn sie, losgelöst vom Gewerbebetrieb, zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehörten bzw. wie das Grundvermögen, wenn sie, losgelöst vom Gewerbebetrieb, zum Grundvermögen zählten. Die Hauptfeststellung der Grundsteuerwerte erfolgt gem. § 221 BewG in einem Turnus von sieben Jahren.

Die Fortschreibungsarten und Bedingungen für eine Nachfeststellung oder Aufhebung des Grundsteuerwertes haben sich, abgesehen vom neuen Terminus, nicht in einem für diese Untersuchung relevanten Maße geändert. Gem. § 222 BewG sind nach wie vor die Wert-, Art- oder Zurechnungsfortschreibung sowie die Fehlerfortschreibung zu unterscheiden, wie bereits beschrieben. Geändert haben sich allerdings die Wertgrenzen der Wertfortschreibung. So ist die Wertfortschreibung gem. § 222 Abs. 1 BewG dann vorzunehmen, wenn sich der auf volle 100 Euro abgerundete Grundsteuerwert um mehr als 15.000,- EUR gegenüber dem letzten Feststellungszeitpunkt unterscheidet.

Neben einer Erklärungspflicht besteht gem. § 228 Abs. 2 BewG auch eine Anzeigepflicht, der der Eigentümer der wirtschaftlichen Einheit innerhalb eines Monats nach Jahresbeginn nachzukommen hat, wenn sich im vorherigen Kalenderjahr Änderungen ergeben haben, die Einfluss auf den Grundsteuerwert nehmen.

Der Grundsteuerwert wird gem. § 230 BewG grundsätzlich auf volle 100 EUR abgerundet.

Wie bereits erwähnt, ist der typisierte Ertragswert die ausschlaggebende Größe des Bewertungsansatzes. Dieser Ertragswert ist gem. § 236 Abs. 2 BewG Ausdruck der

Ertragsfähigkeit, die wiederum darstellt, wie hoch der nachhaltig erzielbare Reinertrag des jeweiligen Betriebes ausfällt. Dieser Reinertrag ist bei ordnungsgemäßer Bewirtschaftung und Einstellung fremder Arbeitskräfte für schulden- und pachtfreie Betriebe zu erzielen. Zurückgegriffen wird auf einen Durchschnitt der letzten zehn Jahre (§ 236 Abs. 3 S. 2 BewG). Gem. § 236 Abs. 4 BewG beläuft sich der Kapitalisierungsfaktor des Reinertrags auf 18,6, um den Ertragswert des Betriebes zu bestimmen.

2.3.2.1 Forstwirtschaftliche Nutzung

Aus § 237 Abs. 3 BewG geht hervor, wie der Reinertrag der forstwirtschaftlichen Nutzung zu berechnen ist. Dieser ergibt sich aus der Addition der Flächenwerte, die das Ergebnis einer Multiplikation der jeweiligen Eigentumsfläche mit dem so genannten gegendüblichen Bewertungsfaktor darstellen. Die Bewertungsfaktoren sind nach den forstlichen Wuchsgebieten, wie in Abbildung 2 ersichtlich, abgegrenzt und stellen, orientiert an der Baumartenzusammensetzung nach der dritten Bundeswaldinventur (BWI 3), die durchschnittlichen Reinerträge innerhalb des jeweiligen Wuchsgebietes pro Jahr und ha dar. Zu entnehmen sind diese gegendüblichen Bewertungsfaktoren Anlage 28 BewG.



Abbildung 2: Forstliche Wuchsgebiete (Quelle: Thünen-Institut 2012)

Die für die 82 forstlichen Wuchsgebiete anhand ihrer Baumartenzusammensetzung zugrunde gelegten Reinerträge als gegendübliche Bewertungsfaktoren wurden seit Vorliegen des Gesetzesentwurfes im Jahre 2016 bis Ende 2021 zweimal angepasst. Zuletzt

2. Rechtlicher Hintergrund in der Bundesrepublik Deutschland

durch die Verordnung zur Neufassung der Anlagen 27 bis 33 BewG vom 29.06.2021 (BewGAnl27bis33NeufV)⁸. Tabelle 5 gibt einen Überblick über die neun in Niedersachsen relevanten Wuchsgebiete.

Tabelle 5: Gegendübliche Bewertungsfaktoren in Niedersachsen (Quelle: Eigene Darstellung)

		in EUR/ha		
		Drucksache 515/16	26.11.2019	29.06.2021
Wuchsgebiete in Niedersachsen		Gesetzesentwurf 2016	GrStRefG 2019	BewGAnl27bis33NeufV 2021
13	Ostniedersächsisches Tiefland	114,59	63,54	66,34
14	Niedersächsischer Küstenraum	132,18	82,39	79,05
15	Mittelwestniedersächsisches Tiefland	113,28	68,36	67,41
16	Westfälische Bucht	114,23	75,20	70,03
17	Weserbergland	168,77	108,98	101,93
18	Nordwestdeutsche Berglandschwelle	116,89	81,14	73,10
19	Nordwestliches Harzvorland	105,67	71,78	65,70
36	Harz	247,03	144,55	142,70
37	Mitteldeutsches Trias-Berg- und Hügelland	164,20	104,94	98,77

Im bundesrepublikanischen Vergleich ergibt sich das in Abbildung 3 ersichtliche Bild.

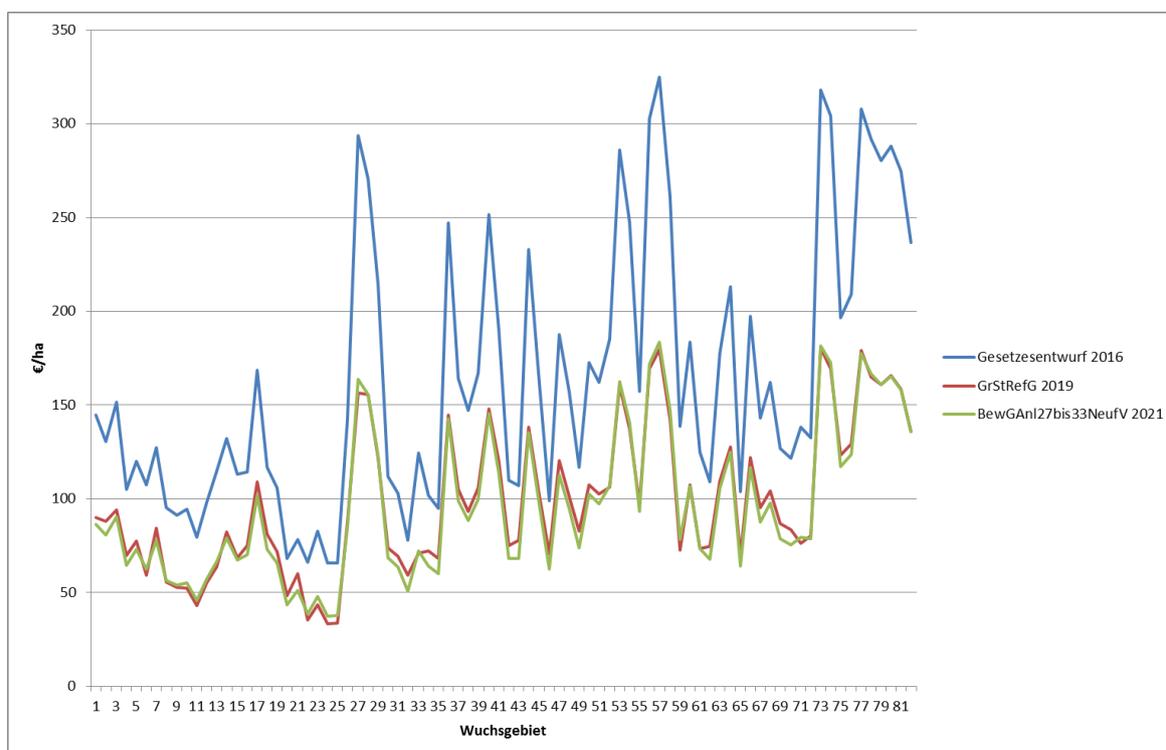


Abbildung 3: Gegendübliche Bewertungsfaktoren (Quelle: Eigene Darstellung)

Sollte eine forstwirtschaftliche Nutzung aufgrund vorliegender Bewirtschaftungsbeschränkungen ausbleiben, so wird die jeweilige Fläche wie Geringstland bewertet (§ 237 Abs. 3 S. 4 BewG). Der Bewertungsfaktor für Geringstland ist Anlage 31

⁸ Gem. mündlicher Information des Thünen-Instituts resultierte die stärkere Veränderung der gegendüblichen Bewertungsfaktoren im GrStRefG gegenüber dem Gesetzesentwurf aus 2016 aus einer Einbeziehung der Staatsforstbetriebe. Die Änderungen durch die BewGAnl27bis33NeufV 2021 folgen aus dem vorgegebenen zehnjährigen Zeitraum vor Hauptfeststellung gem. § 236 Abs. 3 S. 2 BewG.

BewG zu entnehmen und mit 0,33 €/Ar (GrStRefG) bzw. 0,38 €/Ar (BewGAnl27bis33NeufV) zu beziffern⁹.

Die Hofffläche des Betriebes, also die Fläche der Hofstelle ist gem. § 237 Abs. 8 BewG mit dem dreifachen Bewertungsfaktor nach Anlage 32 BewG zu multiplizieren. Der Bewertungsfaktor beträgt gem. GrStRefG 6,72 €/Ar, gem. BewGAnl27bis33NeufV 6,62 €/Ar.

Auch für Windenergieanlagenstandorte, Abbau- und Unland werden besondere Bewertungsfaktoren definiert, die nicht näher dargestellt werden sollen (vgl. GrStRefG).

Der Grundsteuerwert ergibt sich, wie bereits erwähnt, gem. § 239 Abs. 1 BewG, indem die Summe der Reinerträge bzw. der Flächenwerte mit dem Kapitalisierungsfaktor 18,6 multipliziert wird.

2.3.2.2 Landwirtschaftliche Nutzung

Die in Kapitel 2.3.2 genannten Grundzüge gelten für alle Nutzungsarten, so auch für die landwirtschaftliche Nutzung, Grün- und Ackerland betreffend.

Die Regelungen zur Bestimmung des Reinertrags sind § 237 Abs. 2 BewG zu entnehmen. So errechnet sich dieser aus der jeweiligen Eigentumsfläche multipliziert mit den Bewertungsfaktoren gem. Anlage 27 BewG. Diese stellt einerseits auf einen Grundbetrag, der sich gem. GrStRefG auf 2,32 €/Ar, gem. BewGAnl27bis33NeufV auf 2,52 €/Ar beläuft, und andererseits auf einen auf die Ertragsmesszahl bezogenen Faktor in Höhe von 0,044 €/Ertragsmesszahl (GrStRefG) bzw. 0,041 €/Ertragsmesszahl (BewGAnl27bis33NeufV) ab¹⁰. Zusätzlich sind im Falle einer verstärkten Tierhaltung, die zwei Vieheinheiten je ha überschreitet, Zuschläge vorgesehen, die nicht näher beleuchtet werden sollen.

Der Einheitswert rückte die Ertragsmesszahl bzw. die bereinigte Ertragsmesszahl und letztendlich die daraus resultierende landwirtschaftliche Vergleichszahl, also die Leistungs- bzw. Ertragsfähigkeit der Flächen in den Fokus (s. Kapitel 2.1.1). Fortan spielt die Ertragsfähigkeit angesichts des Bewertungsfaktors von 0,041 €/Ertragsmesszahl eine weniger bedeutsame Rolle, was noch zu zeigen sein wird.

⁹ Für die Hauptfeststellung auf den 01.01.2022 gelten die Werte aus der BewGAnl27bis33NeufV.

¹⁰ Für die Hauptfeststellung auf den 01.01.2022 gelten die Werte aus der BewGAnl27bis33NeufV. Die Anpassungen resultieren aus § 236 Abs. 3 S. 2 BewG.

Die Bewertung der Hoffläche wird gem. GrStRefG zwischen land- und forstwirtschaftlicher Nutzung nicht unterschiedlich gehandhabt.

3. Grundsteuerliche Bewertung und Grundsteuerbelastung ausgewählter Forstämter der Niedersächsischen Landesforsten und von Modellbetrieben im alten und neuen System

3.1 Material und Methoden

Um die forschungsleitenden Fragestellungen zu untersuchen, wurde sich sowohl einer Case-Study als auch Modelluntersuchungen bedient. Die betriebswirtschaftlichen Folgen einerseits und etwaig abzuleitende Handlungsempfehlungen andererseits können so anschaulich dargestellt werden. Die Untersuchungsgrundlagen und Rahmenbedingungen sowie die angewandte Methodik sollen im Folgenden detailliert beschrieben werden.

3.1.1 Die Niedersächsischen Landesforsten

Die Niedersächsischen Landesforsten (NLF) gingen als Anstalt öffentlichen Rechts aus der Landesforstverwaltung hervor, die bis einschließlich 2004 als Teil des niedersächsischen Landwirtschaftsministeriums die Bewirtschaftung und Verwaltung des Landeswaldes organisierte (Janßen 2005). Mit Ausgründung der NLF zum 01.01.2005 durch die Verabschiedung des Gesetzes über die Anstalt Niedersächsische Landesforsten vom 16. Dezember 2004 wurde die Anstalt öffentlichen Rechts mit Sitz in Braunschweig nicht nur mit der Bewirtschaftung des Landeswaldes betraut, sondern auch Grundstückseigentümerin der Landeswaldflächen. Im Bereich des forstwirtschaftlichen Betriebs erzielen die NLF seit 2007, abgesehen von den zurückliegenden Kalamitätsjahren 2019 und 2020 (NLF Geschäftsberichte 2019 und 2020), Gewinne, die anteilig an das Land abgeführt werden. Daneben übernehmen sie gegen Kostenerstattung Aufgaben des Landes, wie bspw. waldpädagogische oder hoheitliche Aufgaben. Das kameralistische Buchführungssystem wurde mit Gründung der NLF durch die kaufmännische Buchführung abgelöst und die Grundstücke mit einem Buchwert von rd. 1 Mrd. EUR, getrennt nach Boden und aufstockendem Bestand, aktiviert (NLF Geschäftsbericht 2017).

Die NLF ist Eigentümerin von rd. 330.000 ha Fläche, die sich, wie aus Abbildung 4 hervorgeht, über ganz Niedersachsen erstreckt (Unternehmensportrait). In allen größeren Wuchsgebieten befinden sich forst- und landwirtschaftlich genutzte Grundstücke, für die Grundsteuern bezahlt werden, da grundsätzlich kein Befreiungsgrund gem. GrStG greift (s. Kapitel 2.1.2). Die Zuständigkeit für diese Flächen ist auf 24 Forstämter verteilt, die grundsteuerlich eigene Forstbetriebe darstellen und deren Flächen für den Zweck der

3. Grundsteuerliche Bewertung und Grundsteuerbelastung ausgewählter Forstämter der Niedersächsischen Landesforsten und von Modellbetrieben im alten und neuen System

Erhebung der Grundsteuer A durch einen eigenen Einheitswertbescheid des jeweils zuständigen Finanzamtes bewertet sind.

Damit wird die Untersuchung verschiedener Forstbetriebe in verschiedenen Wuchsgebieten hinsichtlich ihrer ursprünglichen Bewertung für grundsteuerliche Zwecke durch Studium der Einheitswertbescheide und hinsichtlich der erzielbaren Deckungsbeiträge durch das Heranziehen der jeweiligen Gewinn- und Verlustrechnungen möglich.



Abbildung 4: Forstämter der NLF und deren Flächen (Quelle: Niedersächsisches Ministerium für Ernährung, Landwirtschaft und Verbraucherschutz 2021)

Untersuchungsgegenständlich sind nur diejenigen Forstämter, deren Forstbetriebsfläche in Gänze in einem der forstlichen Wuchsgebiete gem. Thünen-Institut 2012 zu verorten ist (vgl. Abbildung 2). Eine Ausnahme stellt das Forstamt Nienburg dar, dessen Forstbetriebsfläche nicht gänzlich, sondern zu rund 95 % einem Wuchsgebiet zugeordnet werden kann - ein Forstort von 527 ha Größe liegt außerhalb jenes Wuchsgebietes, was ausschließlich bei der Berechnung des Grundsteuerwertes Berücksichtigung erfährt (GIS NLF). Durch diese Selektion kann, wie die folgenden Kapitel zeigen werden, ein unmittelbarer Vergleich des neuen Systems mit dem alten Altersklassenverfahren erfolgen, ohne dass Flächenanteile aus der Einheitsbewertung herausgerechnet werden müssten, die außerhalb der Wuchsgebiete lägen, innerhalb derer ein Flächenschwerpunkt des jeweiligen Forstamtes zu verorten ist. Diesem Ansatz ist geschuldet, dass hier nur acht Forstämter in sechs für Niedersachsen maßgeblichen Wuchsgebieten analysiert werden.

3. Grundsteuerliche Bewertung und Grundsteuerbelastung ausgewählter Forstämter der Niedersächsischen Landesforsten und von Modellbetrieben im alten und neuen System

Tabelle 6: Untersuchungsgegenständliche Forstbetriebe

Wuchsgebiet	Forstamt
Niedersächsisches Küstenraum (14)	Harsefeld
Ostniedersächsisches Tiefland (13)	Unterlüß
Ostniedersächsisches Tiefland (13)	Göhrde
Mittelwestniedersächsisches Tiefland (15)	Nienburg
Harz (36)	Riefensbeek
Mitteldeutsches Trias- Berg- und Hügelland (37)	Dassel
Weserbergland (17)	Oldendorf
Mitteldeutsches Trias- Berg- und Hügelland (37)	Reinhausen

Die acht Forstämter umfassen gem. jeweiliger Einheitswertbescheide eine Fläche von insgesamt 107.857 ha, was rd. 1/3 der Eigentumsfläche der Niedersächsischen Landesforsten entspricht. Die außen vor bleibenden Wuchsgebiete 16, 18 und 19 nehmen nur marginale Flächenanteile des Bundeslandes ein, sodass eine Vernachlässigung vertretbar ist. Während in den Forstämtern Unterlüß, Göhrde und auch Nienburg ein Kieferschwerpunkt mit geringeren Fichtenanteilen vorliegt, zeichnet sich das Forstamt Harsefeld durch höhere Fichtenanteile aus. In Riefensbeek und Dassel kann von einem Fichtenschwerpunkt, in Oldendorf und Reinhausen von Buchendominanz gesprochen werden (GIS NLF).

Die NLF als Anstalt öffentlichen Rechts ist aufgrund ihrer forstwirtschaftlichen Tätigkeit abseits eines Betriebes gewerblicher Art gem. § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG weder körperschaftsteuer- noch anderweitig ertragsteuerpflichtig.

3.1.2 Reinerträge der untersuchten Betriebe

Die Leistungen bzw. Tätigkeiten der Niedersächsischen Landesforsten sind in fünf Produktbereiche untergliedert:

Produktbereich 1: Produktion von Holz und anderen Erzeugnissen (Forstbetrieb)

Produktbereich 2: Schutz und Sanierung (Naturschutz)

Produktbereich 3: Sicherung der Erholungsfunktion (Erholung und Waldpädagogik)

Produktbereich 4: Betreuung, Leistungen für Dritte (Forstbetreuung und Ausbildung)

Produktbereich 5: Hoheits- und sonstige behördliche Aufgaben

Während das Land Niedersachsen für seine Aufgaben, die seitens der Niedersächsischen Landesforsten durch die Produktbereiche 2 – 5 übernommen werden, Mittel aus dem Landeshaushalt in Form von Finanzhilfen zur Verfügung stellt, wird Produktbereich 1, also der originäre Forstbetrieb, selbständig finanziert (NLF Geschäftsbericht 2020).

Die betriebswirtschaftlichen Ergebnisse unter Berücksichtigung aller Einnahmen und Ausgaben sowie unter ausschließlicher Berücksichtigung der Einnahmen aus dem Holzverkauf sind unterjährig vor Steuern oder einer Gewinnabführung durch den so genannten Monatsbericht über das Intranet abrufbar. Die Kostenleistungsrechnung, die durch die Mitarbeiter tagtäglich auszufüllen ist, garantiert dabei eine sachgerechte Verteilung der Personalkosten auf die Produktbereiche und einzelne Produkte. Die Sachkosten, die ebenfalls zu verteilen sind, werden gem. interner Angaben des Controllings entstehungsgerecht unmittelbar verbucht oder, im Falle einer Bedeutung für mehrere Produktbereiche, anhand automatisierter Verteilungsschlüssel aufgeteilt und zugewiesen.

Die Ergebnisse sind sowohl für den Gesamtbetrieb als auch für einzelne Dienststellen, also auch die einzelnen Forstämter, einsehbar. Im Zuge dieser Arbeit wurde das Betriebsergebnis in Form des Einnahmenüberschusses aus Holzkaufverträgen über die Ausgaben für den Forstbetrieb herangezogen. Also der Betrag, der dem Gewinn des originären Forstbetriebes ohne Berücksichtigung sonstiger Einnahmeoptionen jenseits des Holzverkaufes entspricht.

Ausgegangen wird hier nicht von einem bestimmten Jahreswert, sondern von einem Durchschnittswert der jährlichen Betriebsergebnisse aus dem Holzverkauf in Produktbereich 1 über die Jahre 2013 – 2017. Der gewählte Fünfjahreszeitraum stellt in gewissem Maße einen „Normalzustand“ dar. Er trägt der Tatsache Rechnung, dass Sturmtief Friederike im Januar 2018 den Holzmarkt und die wirtschaftliche Tätigkeit der Niedersächsischen Landesforsten stark beeinflusste und sich infolge von Dürreperioden in den Jahren 2018 – 2020 Borkenkäfergradationen anschlossen, die zu einer Katastrophe ungeahnten Ausmaßes führten (NLF Geschäftsbericht 2020).

Im Falle der Reinerträge, die im Zusammenhang mit den landwirtschaftlich genutzten Flächen erzielt werden, können durchschnittliche Pachterlöse die Grundstückseigentümersicht repräsentieren. Allerdings soll auch dargestellt werden, welche Reinertrags- bzw. Deckungsbeitragsoptionen einschlägig sind. Dies geschah im Anhalt an die Richtwertdeckungsbeiträge 2020, die von der Landwirtschaftskammer Niedersachsen publiziert wurden.

3.1.3 Teilsteuerrechnung

Zwischen Ertrag- und Grundsteuer bestehen Abhängigkeiten. Die Höhe der Grundsteuer nimmt durch ihre Abzugsfähigkeit Einfluss auf die Höhe der Ertragsteuer, wenn die Gewinnermittlung des land- oder forstwirtschaftlichen Betriebes nicht auf Grundlage von

3. Grundsteuerliche Bewertung und Grundsteuerbelastung ausgewählter Forstämter der Niedersächsischen Landesforsten und von Modellbetrieben im alten und neuen System

Durchschnittssätzen (§ 13 a EStG) erfolgt (Rose 1997). Folglich ist die tatsächliche Steuerbelastung der Grundsteuer differenzierter als augenscheinlich anzunehmen. Um diese Steuerbelastung zu quantifizieren und direkt auf die Flächen- bzw. Betriebswerte beziehen zu können, können Teilsteuersätze gem. Rose (1992) berechnet werden.

Die Teilsteuersätze, die sich auf die primärökonomischen Größen beziehen, werden durch Umformung der Steuerrechtsregelungen ermittelt. Für die vorliegende Fragestellung ergeben sich folgende Teilsteuersätze:

Die Einkommensteuer (ESt) ist unter besonderer Berücksichtigung der Grundsteuer (GrSt) das Ergebnis folgender Berechnung:

$$ESt = S_{ESt} * (zVE - GrSt)$$

S_{ESt} = Einkommensteuersatz; zVE = zu versteuerndes Einkommen [vor Abzug der Grundsteuer (GrSt)]

Die Grundsteuer wird wie folgt berechnet:

$$GrSt = S_{GrSt} * GrStW$$

S_{GrSt} = Grundsteuersatz; $GrStW$ = Grundsteuer- bzw. Einheitswert

Durch Umformung und Ausklammern ergeben sich durch folgende Rechenschritte die Teilsteuersätze:

$$ESt = S_{ESt} * (zVE - S_{GrSt} * GrStW)$$

$$\begin{aligned} ESt + GrSt &= S_{ESt} * (zVE - S_{GrSt} * GrStW) + S_{GrSt} * GrStW \\ &= S_{ESt} * zVE - S_{ESt} * S_{GrSt} * GrStW + S_{GrSt} * GrStW \\ &= zVE * S_{ESt} + GrStW * (-S_{ESt} * S_{GrSt} + S_{GrSt}) \end{aligned}$$

$$T_1 = S_{ESt}$$

$$T_2 = -S_{ESt} * S_{GrSt} + S_{GrSt}$$

Nun kann der Teilsteuersatz zwei (T_2) in Abhängigkeit des Einkommensteuersatzes und Grundsteuertarifs die Totalsteuerwirkung auf den Flächen- bzw. Betriebswert quantifizieren. Der Wert der Darstellung ergibt sich daraus, dass durch einen Vergleich der Teilsteuersätze nach bisherigem Einheitswertverfahren und dem neuen System direkt abgeleitet werden

3. Grundsteuerliche Bewertung und Grundsteuerbelastung ausgewählter Forstämter der Niedersächsischen Landesforsten und von Modellbetrieben im alten und neuen System

kann, ob eine potentielle Belastungsveränderung durch Entlastungen oder Erhöhungen anderer Steuerarten kompensiert würde.

Als Beispiel sei ein 100 ha großer Fichtenbetrieb im Wuchsgebiet Harz angeführt. T_2 beläuft sich im alten System bezogen auf den Einheitswert auf 1,62 %, im neuen System auf 1,78 % (vgl. Tabelle 7). Der niedrige durchschnittliche Einkommensteuersatz in Höhe von 10 % trägt den geringen Einkünften aus dem Forstbetrieb Rechnung und ist exemplarisch aufzufassen¹¹.

Tabelle 7: Beispielberechnung Teilsteuersatz (Quelle: Eigene Darstellung)¹²

Fi U = 100		
II,5. Ertragsklasse	alt	neu
zvE	14.270,00 €	14.270,00 €
Einheitswert/ Grundsteuerwert	22.097,00 €	265.400,00 €
Steuermesszahl	6/1000	0,55/1000
Hebesatz [%]	300	300
Grundsteuer	397,75 €	437,91
Grundsteuertarif* [%]	1,8	1,98
Einkommensteuersatz [%]	10	10
*Bezogen auf den Einheitswert		
T_2	1,62	1,78

Die Steigerung des Teilsteuersatzes T_2 folgt in etwa der Erhöhung des Grundsteuertarifs. Aufgrund der geringen Grundsteuerbeträge im Verhältnis zum Betriebsgewinn kann die erhöhte Grundsteuer nicht durch eine reduzierte Einkommensteuer kompensiert werden. Je höher der Einkommensteuersatz, desto stärker nähern sich die Teilsteuersätze T_2 im alten und neuen System an.

Aufgrund des marginalen Einflusses der Abzugsfähigkeit der Grundsteuer bei der Berechnung des zu versteuernden Einkommens und aufgrund der Tatsache, dass die Niedersächsischen Landesforsten nicht ertragssteuerpflichtig sind (s.o.), soll im Folgenden nicht auf die Teilsteuersätze zurückgegriffen werden.

3.1.4 Einheitswertbescheide

Grundlage der Case-Study sind die jeweils aktuellsten Einheitswertbescheide der untersuchten Forstämter. Dabei handelt es sich vornehmlich um Wertfortschreibungen. Die Einheitswertbescheide wurden direkt über die jeweils zuständigen Forstämter angefordert.

¹¹ Tatsächlich lag der durchschnittliche Einkommensteuersatz der Grundtabelle 2022 für ein Einkommen von 14.300,- € bei 6 %.

¹² Die Berechnungsgrundlagen der Grundsteuerbelastung werden an anderer Stelle erläutert.

3.1.5 Grundsteuerwerte

Die Berechnung der Grundsteuerwerte geschah auf Grundlage der Vorgaben gem. Grundsteuerreformgesetz und der Verordnung zur Neufassung der Anlagen 27 bis 33 BewG vom 29.06.2021.

3.1.6 Hebesätze

Die Zerlegungsbescheide, die die Fläche der Forstbetriebe auf die unterschiedlichen Gemeinden verteilen, konnten Verwendung finden, um die zu entrichtende Grundsteuer zu berechnen, ohne die Grundsteuerbescheide der einzelnen Gemeinden zu sichten oder auf NLF-interne Datenbanken zurückzugreifen.

Die Grundsteuerbelastung wurde also kalkuliert, indem ein flächengewichteter durchschnittlicher Hebesatz, der die Hebesätze der Belegenheitsgemeinden des jeweiligen Betriebes widerspiegelt, zur Anwendung kam.

Im Falle der Forstämter Riefensbeek und Dassel ist zu berücksichtigen, dass nicht unerhebliche Flächenanteile gem. jeweiliger Zerlegungsbescheide in so genannten gemeindefreien Gebieten liegen. Hier gilt für die Grundsteuer die Verordnung über die Erhebung der Gewerbe- und der Grundsteuer in gemeindefreien Gebieten vom 02. Oktober 2008, sodass keine Grundsteuer A zu entrichten ist. Lediglich die Kreisumlage wäre zu berücksichtigen, da die Verwaltung der gemeindefreien Gebiete gem. § 17 Abs. 2 Verordnung über die Verwaltung gemeindefreier Gebiete vom 15. Juli 1958 auch den NLF übertragen werden kann. Um diese Spezialität des öffentlichen Forstbetriebes, die zu Verzerrungen bzgl. der Rückschlüsse auf die Bewertung führt und allgemeine Aussagen erschwert, zu normalisieren, wurde für diese Flächen ein für die benachbarten Gemeinden üblicher Hebesatz unterstellt (Forstamt Riefensbeek: 350 %, Forstamt Dassel: 340 %).

Es wurde des Weiteren unterstellt, dass die Hebesätze im neuen und alten System identisch sind. Nach König (2022) haben die Gemeinden öffentlich versichert, den Hebesatz zum 01.01.2025 so anzupassen, dass eine aufkommensneutrale Grundsteuerreform sichergestellt ist. Ausschließlich in Niedersachsen hat dieses Bekenntnis Einzug in das Grundsteuergesetz gehalten (Marx 2022). Allerdings gilt die betreffende Regelung gem. § 7 NGrStG lediglich für die Grundsteuer B. Davon abgesehen bedeutet aufkommensneutral nicht belastungsneutral. Die Vorgehensweise, einen gleichen Hebesatz im neuen und alten System zu unterstellen, ist insgesamt also durchaus zu rechtfertigen.

3.1.7 Modellgrundlagen

Im Anhalt an das Altersklassenverfahren der Einheitsbewertung werden Fichten-, Kiefern-, Pappel- und Buchenbetriebe bei einem Bestockungsgrad von 1,0 unterschieden. Dabei werden sowohl eine Altersklasse unterstellt, als auch Normalwaldverhältnisse zugrunde gelegt. Bei der Einheitsbewertung werden in Niedersachsen fünf Bewertungsgebiete unterschieden (s. Kapitel 2.1.1). Um für ganz Niedersachsen repräsentative Werte zu erhalten, wird als Normalwert der arithmetische Mittelwert der jeweiligen Ertragsklasse verwendet.

Ohne Berücksichtigung von Abschlügen, die z.B. im Falle von Rotfäule oder Splitterschäden die Normalwerte vermindern, ohne Wirtschaftsgebäude oder Hofflächen ergeben sich durch dieses Vorgehen repräsentative Vergleichswerte der forstwirtschaftlichen Nutzung bzw. repräsentative Einheitswerte von Modellbetrieben, die mit den neuen Grundsteuerwerten in den untersuchungsgegenständlichen Wuchsgebieten verglichen werden können.

Sodann können die Modellbetriebe genutzt werden, um etwaig veränderte Steuerwirkungen zu analysieren.

Um die durch die Kalamität der letzten Jahre vielerorts massiv beeinflussten tatsächlichen Ertragsoptionen zu beurteilen, wird anhand des Wuchsgebietes Harz auf die Schadenskartierung der NLF zurückgegriffen. Zur Untersuchung der Auswirkungen der bedeutenden Flächenverluste in der Fichte auf die gegendüblichen Bewertungsfaktoren wurde auf Grundlage der Baumartenanteile in den Wuchsgebieten gem. BWI 3 mittels multipler linearer Regression ermittelt, welche Reinerträge für die Baumartengruppen jeweils unterstellt wurden. Dabei wurden für die Fichte und Kiefer Baumartengruppen gebildet. Die Baumartengruppe Fichte zeichnet sich durch die Fichte, Douglasie und Tanne aus, die Baumartengruppe Kiefer durch Kiefer und Lärche. Durch Verringerung der Fichtenanteile gem. Schadenskartierung lassen sich so unmittelbare Folgen für die gegendüblichen Bewertungsfaktoren darstellen. Tannen- und Douglasienanteile belaufen sich im Harz gem. BWI 3 auf 0,4 %, sodass sie vernachlässigt werden können. Auch in den anderen untersuchten Wuchsgebieten sind ihre Anteile äußerst gering.

3.2 Ergebnisse

3.2.1 Einheitswerte ausgewählter Forstämter

Um die forstwirtschaftliche Nutzung von der landwirtschaftlichen Nutzung abzugrenzen, wird der jeweilige Wirtschaftswert der einzelnen Nutzungen in Euro aus dem DM-Betrag

3. Grundsteuerliche Bewertung und Grundsteuerbelastung ausgewählter Forstämter der Niedersächsischen Landesforsten und von Modellbetrieben im alten und neuen System

des Einheitswertbescheides abgeleitet und für die folgenden Untersuchungen auf volle Euro abgerundet, sodass die Werte auch als Einheitswerte gelten könnten. Ohne diese Abrundung ergeben sich aus den Einheitswertbescheiden die in Tabelle 8 dargestellten Wertverhältnisse.

Tabelle 8: Einheitswerte und Wirtschaftswerte einzelner Nutzungen (Quelle: Einheitswertbescheide; eigene Darstellung)

Wuchsgebiet	Forstamt	Einheitswert	Fowi	Lawi	Geringstland	Teichwirtschaft & Fischzucht	Datiert
14	Harsefeld	2.010.269 €	1.877.378 €	129.120 €	4.486 €		01.01.2015
13	Unterlüß	1.464.186 €	1.268.420 €	190.825 €	4.960 €		01.01.2009
13	Göhrde	1.054.079 €	837.248 €	209.955 €	1.608 €	5.316 €	01.01.2005
15	Nienburg	1.267.339 €	1.181.952 €	79.628 €	5.790 €		01.01.2005
36	Riefensbeek	3.300.644 €	3.249.525 €	50.070 €	1.052 €		01.01.2014
37	Dassel	3.117.448 €	2.919.365 €	198.134 €			01.01.2011
17	Oldendorf	660.333 €	604.742 €	55.624 €			01.01.2010
37	Reinhausen	491.249 €	491.262 €				01.01.2011

Die absoluten Flächenanteile der Baumartengruppen und die Größe der forstwirtschaftlichen Nutzung gem. jeweiliger Einheitswertbescheide sind Tabelle 9 zu entnehmen.

Tabelle 9: Fläche der forstwirtschaftlichen Nutzung und Wirtschafts- bzw. Einheitswert (Quelle: Einheitswertbescheide; eigene Darstellung)

Wuchsgebiet	Forstamt	Wirtschaftswert Forst	Fläche Forstwirtschaft [ha]	Baumartengruppe Fi [ha]	Baumartengruppe Ki [ha]	Baumartengruppe Pa [ha]	Sonstige Baumarten [ha]
14	Harsefeld	1.877.377 €	11106	3360	4163		3583
13	Unterlüß	1.268.419 €	18886	2860	11497	7	4521
13	Göhrde	837.247 €	15505	1675	8737		5093
15	Nienburg	1.181.952 €	10805	1850	4691		4264
36	Riefensbeek	3.249.525 €	15129	9755	382		4992
37	Dassel	2.919.365 €	18749	6275	948	13	11514
17	Oldendorf	604.742 €	7653	1057	544	4	6048
37	Reinhausen	491.249 €	7308	897	569		5842

Der kleinste Betrieb mit einer forstwirtschaftlich genutzten Fläche von 7.308 ha ist das im Wuchsgebiet „Mitteldeutsches Trias- Berg- und Hügelland“ unweit von Göttingen gelegene Forstamt Reinhausen. Fast 80 % der Fläche wird den sonstigen Baumarten zugeordnet, was den hohen Buchenanteil gem. Forsteinrichtungswerk widerspiegelt (GIS NLF). Der Wirtschaftswert der forstlichen Nutzung, der, da keine anderen Nutzungsarten vorhanden sind, den Einheitswert repräsentiert, beträgt 491.249,- € bzw. 67,22 €/ha.

Der zweitgrößte Betrieb mit einer forstwirtschaftlich genutzten Fläche von 18.749 ha liegt im Solling, im gleichen Wuchsgebiet wie das Forstamt Reinhausen. Da die Baumartengruppe Fichte des Forstamtes Dassel weniger Fläche einnimmt als im Falle des Forstamtes Riefensbeek, zieht die größere Betriebsfläche nicht den höchsten Wirtschaftswert bzw., wenn ausschließlich die forstwirtschaftliche Nutzung einschlägig wäre, den höchsten Einheitswert nach sich. Der Wirtschaftswert der forstlichen Nutzung beläuft sich auf 2.919.365,- € bzw. 155,71 €/ha.

3. Grundsteuerliche Bewertung und Grundsteuerbelastung ausgewählter Forstämter der Niedersächsischen Landesforsten und von Modellbetrieben im alten und neuen System

Das im Harz gelegene Forstamt Riefensbeek mit einer forstlich genutzten Betriebsfläche von 15.129 ha bei einem Anteil der Baumartengruppe Fichte von rd. 64,5 % wird mit einem Wirtschaftswert der forstwirtschaftlich genutzten Fläche von 3.249.525,- € bewertet, also 214,79 €/ha. Bei einer geringeren Gesamtfläche gegenüber dem Forstamt Dassel von rd. 19 % übersteigt der Wirtschaftswert der forstwirtschaftlich genutzten Flächen jenen des Forstamtes Dassel um 11 %. Die Fläche der Baumartengruppe Fichte ist im Forstamt Riefensbeek um rd. 55,5 % größer als im Forstamt Dassel.

In den Forstämtern Unterlüß und Gohrde, die im Wuchsgebiet „Ostniedersächsisches Tiefland“ zu verorten sind, und auch Harsefeld und Nienburg dominiert die Baumartengruppe Kiefer. Die Fläche der Baumartengruppe Fichte ist, diese Betriebe betreffend, im Forstamt Harsefeld, welches im Wuchsgebiet „Niedersächsischer Küstenraum“ liegt, mit 3.360 ha am größten. Der Wirtschaftswert der forstwirtschaftlichen Nutzung beläuft sich in diesem Betrieb auf 1.877.377,- €, mithin 169,04 €/ha.

Es reihen sich in absteigender Werthöhe und sich verringernder Flächengrößen der Baumartengruppe Fichte die Forstämter Unterlüß, Nienburg und Gohrde ein. Die Kiefernanteile in den Forstämtern Unterlüß und Gohrde liegen bei rd. 61 % bzw. 56 %. Im Forstamt Nienburg, gelegen im Wuchsgebiet „Mittelwestniedersächsisches Tiefland“, liegt der Flächenanteil der Baumartengruppe Kiefer bei 43 %.

Die Verhältnisse im Forstamt Oldendorf, welches dem Wuchsgebiet Nr. 17 „Weserbergland“ zuzuordnen ist, sind mit jenen des Forstamtes Reinhausen zu vergleichen. Bei einem hohen Buchenanteil und einer Gesamtfläche der forstwirtschaftlichen Nutzung von 7.653 ha rangiert der Wirtschaftswert dieser Nutzung bei 604.742,- €, also 79,02 €/ha.

Die Wirtschaftswerte der forstwirtschaftlichen Nutzung je Flächeneinheit sind in Abbildung 5 zusammengefasst gegenübergestellt.

3. Grundsteuerliche Bewertung und Grundsteuerbelastung ausgewählter Forstämter der Niedersächsischen Landesforsten und von Modellbetrieben im alten und neuen System

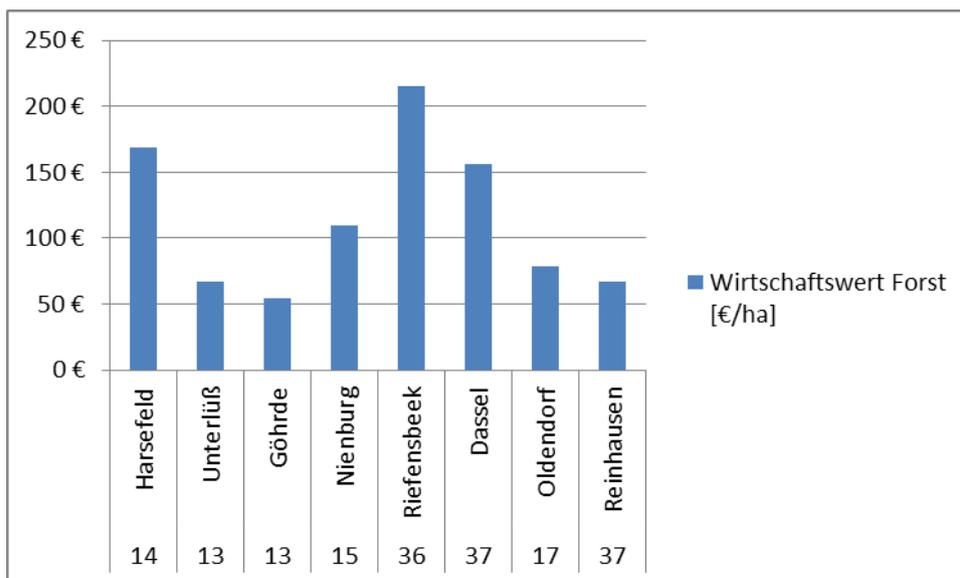


Abbildung 5: Wirtschaftswerte der forstwirtschaftlichen Nutzung (Quelle: Einheitswertbescheide; Eigene Darstellung)

Den forschungsleitenden Fragestellungen folgend sind auch die Wirtschaftswerte der landwirtschaftlichen Nutzung (Tabelle 10) von Bedeutung.

Tabelle 10: Fläche der landwirtschaftlichen Nutzung und entsprechende Wirtschaftswerte (Quelle: Einheitswertbescheide; eigene Darstellung)

Wuchsgebiet	Forstamt	Fläche Landwirtschaft [ha]	Wirtschaftswert Landwirtschaft	EMZ (Produkt aus Acker-/ Grünlandzahl und Ar) in 100	LVZ
14	Harsefeld	241	129.100 €	7073	28,1
13	Unterlüß	457	190.825 €	15227	21,9
13	Göhrde	392	209.954 €	12548	28,1
15	Nienburg	164	79.627 €	5935	25,5
36	Riefensbeek	145	50.000 €	5480	18,1
37	Dassel	320	198.100 €	13694	32,5
17	Oldendorf	63	55.600 €	3168	46,5
37	Reinhausen	0	0 €		

Im Forstamt Göhrde beläuft sich dieser Wert auf 209.954,- € bei einer landwirtschaftlich genutzten Fläche von 392 ha, mithin auf 535,60 €/ha. Die Ertragsmesszahl (EMZ) in 100 beträgt 12.548 und die landwirtschaftliche Vergleichszahl in 100 (LVZ) 28,1. Im Falle des Forstamtes Unterlüß, dessen landwirtschaftlich genutzte Flächen mit 417,56 €/ha bewertet ist, beträgt die LVZ 21,9 trotz der vergleichsweise hohen Ertragsmesszahl in 100 von 15.227. Hier wird der Einfluss der Bereinigung der Ertragsmesszahlen und der Berücksichtigung der Ertragsbedingungen deutlich.

Die drittgrößte landwirtschaftliche Nutzfläche weist der Forstbetrieb Dassel mit 320 ha auf, wobei die Bewertung mit 619,06 €/ha an zweiter Stelle rangiert. Die vergleichsweise hohe LVZ von 32,5 bestimmt dieses Bild. Die LVZ der landwirtschaftlich genutzten Flächen des Forstamtes Harsefeld von 28,1 entspricht jener der gleichermaßen genutzten Flächen des

3. Grundsteuerliche Bewertung und Grundsteuerbelastung ausgewählter Forstämter der Niedersächsischen Landesforsten und von Modellbetrieben im alten und neuen System

Forstbetriebs Göhrde. Bei einer um ca. 150 ha geringeren Flächengröße stellt sich ein Wirtschaftswert von 535,68 €/ha ein.

Die höchste LVZ von 46,5 ist im Forstamt Oldendorf einschlägig. Die landwirtschaftlich genutzte Fläche von 63 ha wird mit 55.600 €, also 882,54 €/ha bewertet. Die niedrigste LVZ von 18,1 weisen die landwirtschaftlich genutzten Flächen des im Harz gelegenen Forstamtes Riefensbeek auf. Bei einer Flächengröße von 145 ha wird der Wirtschaftswert mit 344,83 €/ha veranschlagt.

Die nur geringfügig größere landwirtschaftlich genutzte Fläche des Forstamtes Nienburg von 164 ha wird bei einer LVZ von 25,5 mit einem Wirtschaftswert von 485,53 €/ha bewertet. Im Forstamt Reinhausen liegen, wie bereits verdeutlicht, ausschließlich forstwirtschaftlich genutzte Flächen vor.

3.2.2 Grundsteuerwerte ausgewählter Forstämter und Wertveränderungen (Forstwirtschaft)

Werden die gegendüblichen Bewertungsfaktoren aus 2021 zugrunde gelegt, ergeben sich die neuen Grundsteuerwerte gem. Tabelle 11.

Tabelle 11: Grundsteuerwerte ausgewählter Forstämter (Quelle: Eigene Darstellung)

Wuchsgebiet	Forstamt	Fläche Forstwirtschaft [ha]	GrStRefG_V.v.29.06.2021 Bewertungsfaktor [€/ha]	Grundsteuerwert
14	Harsefeld	11106	79,05 €	16.329.800,00 €
13	Unterlüß	18886	66,34 €	23.303.500,00 €
13	Göhrde	15505	66,34 €	19.131.700,00 €
15	Nienburg	10805	67,41 €	13.602.800,00 €
36	Riefensbeek	15129	142,70 €	40.154.400,00 €
37	Dassel	18749	98,77 €	34.445.000,00 €
17	Oldendorf	7653	101,93 €	14.509.300,00 €
37	Reinhausen	7308	98,77 €	13.424.700,00 €

Mit rd. 40 Mio. € wird das Forstamt Riefensbeek beim höchsten gegendüblichen Bewertungsfaktor von 142,70 €/ha mit dem höchsten Grundsteuerwert bewertet. Den niedrigsten Wert erreicht mit rd. 13,4 Mio. € das Forstamt Reinhausen bei einem gegendüblichen Bewertungsfaktor von 98,77 €/ha¹³. Die Wertveränderungen gehen aus Abbildung 6 hervor. Durchschnittlich steigt der Wert um rd. 1.611 %.

¹³ Zu berücksichtigen ist, dass die verwendeten Termini unterstellen, dass ausschließlich forstwirtschaftlich genutzte Flächen zu den jeweiligen Betrieben zählen und damit von einem Grundsteuer- bzw. Einheitswert gesprochen werden kann.

3. Grundsteuerliche Bewertung und Grundsteuerbelastung ausgewählter Forstämter der Niedersächsischen Landesforsten und von Modellbetrieben im alten und neuen System

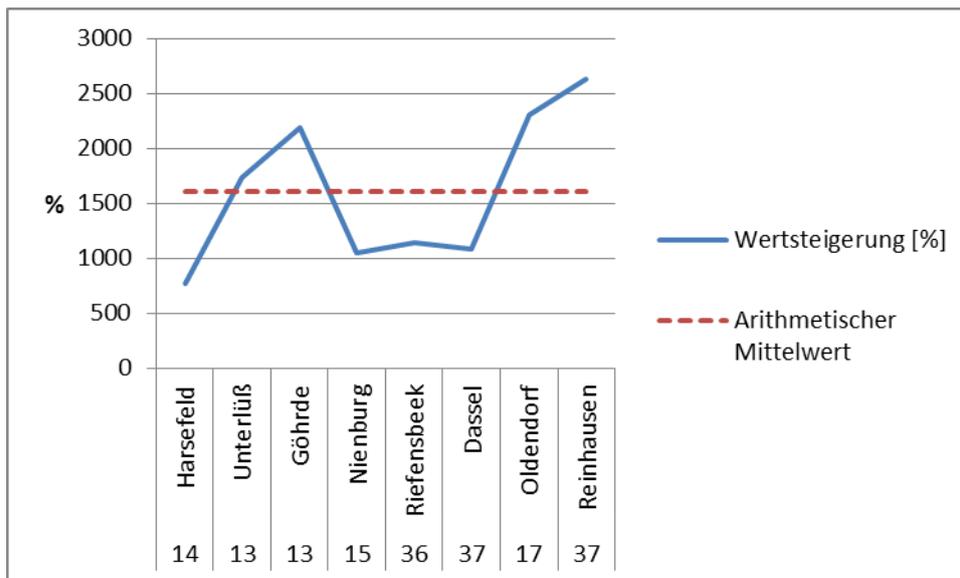


Abbildung 6: Wertsteigerung der Einheitswerte (tatsächlich Wirtschaftswerte) gegenüber den Grundsteuerwerten (Quelle: Eigene Darstellung)

Die Wertsteigerung ist im Falle des Forstamtes Reinhausen mit 2.633 % am größten. Es reihen sich nach abnehmender Wertsteigerungsrate die Forstämter Oldendorf (2.299 %), Göhrde (2.185 %), Unterlüß (1.737 %), Riefensbeek (1.135 %), Dassel (1.080 %), Nienburg (1.051 %) und Harsefeld mit einer Steigerungsrate von 770 % ein.

Die Grundsteuerwerte und die Wertsteigerungsraten haben unmittelbaren Einfluss auf die Intensität der Grundsteuerbelastungsveränderung. Maßgeblich sind die Baumartenanteile innerhalb der Betriebe, was noch zu zeigen sein wird.

3.2.3 Grundsteuerbelastung (Forstwirtschaft)

Bis auf eine Ausnahme wird die Grundsteuerbelastung der forstwirtschaftlich genutzten Fläche in allen Betrieben steigen. Zunächst soll die Belastung auf die Fläche bezogen werden.¹⁴

¹⁴ Die Berechnung der Grundsteuerbelastung erfolgte auf Basis der Einheits- bzw. Grundsteuerwerte unter Berücksichtigung der alten bzw. neuen Steuermesszahl und einheitlicher Hebesätze wie in Kapitel 3.1 dargestellt.

3. Grundsteuerliche Bewertung und Grundsteuerbelastung ausgewählter Forstämter der Niedersächsischen Landesforsten und von Modellbetrieben im alten und neuen System

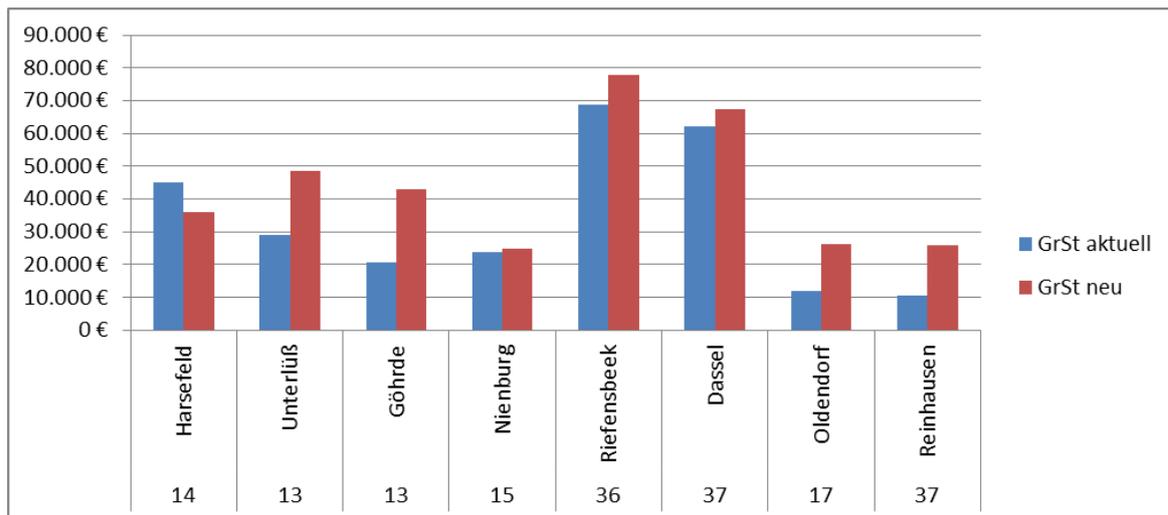


Abbildung 7: Grundsteuerbelastung der forstwirtschaftlich genutzten Fläche (Quelle: Eigene Darstellung)

Absolut sind für die forstwirtschaftlich genutzten Flächen des Forstbetriebes Riefensbeek bei Zugrundelegung eines flächengewichteten, durchschnittlichen Hebesatzes gem. Kapitel 3.1.6 die höchsten Grundsteuern zu entrichten. Werden bisher rd. 69.000,- € Grundsteuern gezahlt, werden es zukünftig rd. 78.000,- € sein. Auch das Forstamt Dassel hat absolut hohe Beträge für die Grundsteuer aufzuwenden und wird sich mit erhöhten Forderungen konfrontiert sehen.

Die geringsten Beträge von rd. 10.000,- € sind für die forstwirtschaftlich genutzten Flächen des Forstbetriebes Reinhausen an Grundsteuern zu zahlen. Zukünftig wird sich dieser Betrag allerdings auf rd. 26.000,- € belaufen. Die enormen Steigerungsraten des Wertes schlagen sich hier in der Grundsteuerbelastung nieder. Ähnliche Veränderungen bei vergleichbaren Größenordnungen dürfen für die forstwirtschaftlich genutzten Flächen des Forstamtes Oldendorf erwartet werden.

Für den Forstbetrieb Harsefeld, dessen Wertsteigerungsrate am geringsten ausfällt, wird sich die Grundsteuerbelastung der forstwirtschaftlich genutzten Fläche von rd. 45.000,- € auf rd. 36.000,- € reduzieren.

Die Veränderungen je Flächeneinheit sind in Abbildung 8 dargestellt.

3. Grundsteuerliche Bewertung und Grundsteuerbelastung ausgewählter Forstämter der Niedersächsischen Landesforsten und von Modellbetrieben im alten und neuen System

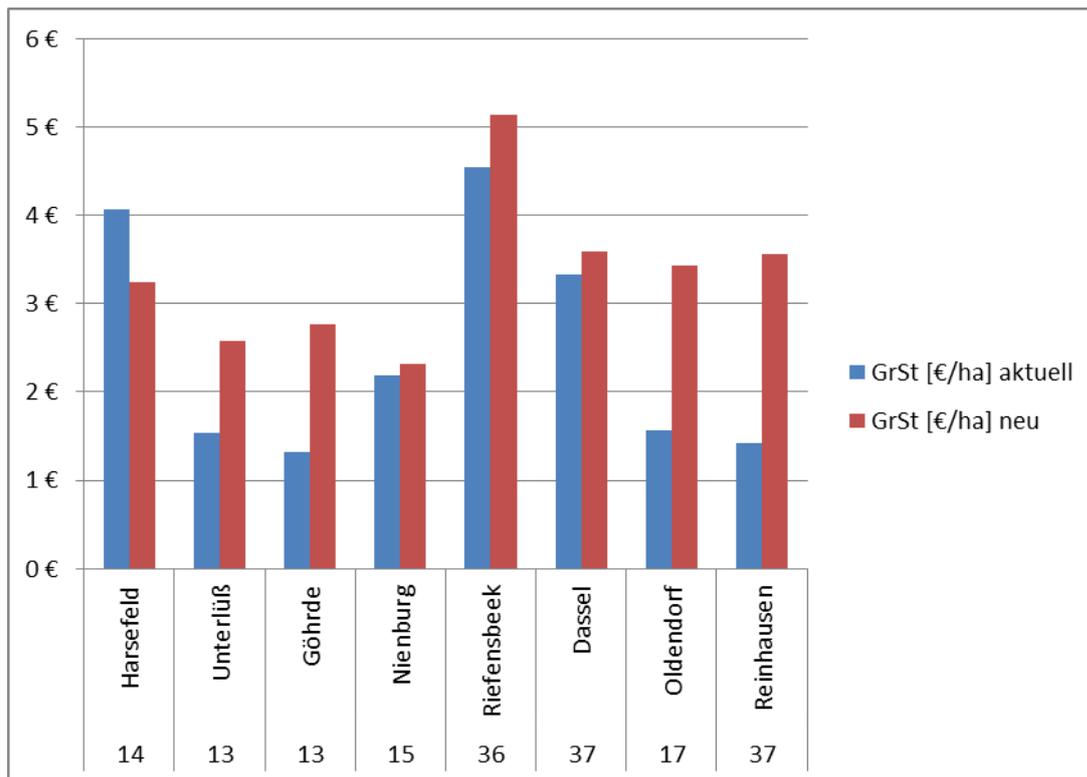


Abbildung 8: Grundsteuerbelastung der forstwirtschaftlich genutzten Fläche je Flächeneinheit (Quelle: Eigene Darstellung)

Während das Forstamt Riefensbeek für die forstwirtschaftlich genutzten Flächen bisher 4,54 €/ha Grundsteuer bezahlte, wird die Belastung um 13 % auf 5,14 €/ha steigen. Ähnlich gering fallen die Steigerungsraten im Forstamt Dassel (8 %) und Nienburg (5%) aus.

Im Wuchsgebiet „Ostniedersächsisches Tiefland“ erhöht sich die Belastung von 1,32 €/ha um 109 % auf 2,76 €/ha, das Forstamt Göhrde betreffend und von 1,53 €/ha um 68 % auf 2,57 €/ha im Falle des Forstamtes Unterlüß.

Die schon beschriebene stärkste Belastungsveränderung ist in den Forstämtern Reinhausen (151 %) und Oldendorf (120 %) festzustellen. Hier erhöht sich die zu entrichtende Grundsteuer von 1,42 €/ha bzw. 1,56 €/ha auf 3,56 €/ha bzw. 3,43 €/ha.

Abbildung 9 sortiert die Forstbetriebe anhand der bisherigen und der zu erwartenden Grundsteuerbelastung. Deutlich wird, dass einer bisher geringen Grundsteuerbelastung je Flächeneinheit eine zukünftig deutlich höhere Grundsteuerbelastung gegenübersteht. Ist die Grundsteuerbelastung hoch, fällt die Steigerungsrate gering aus.

3. Grundsteuerliche Bewertung und Grundsteuerbelastung ausgewählter Forstämter der Niedersächsischen Landesforsten und von Modellbetrieben im alten und neuen System

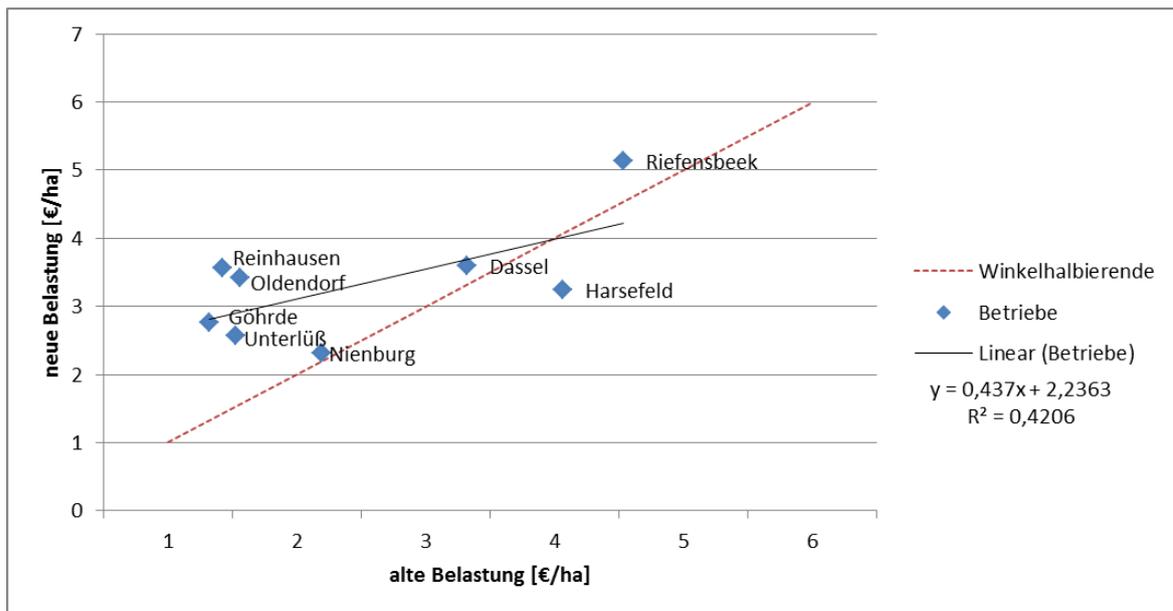


Abbildung 9: Entwicklungstrend der Grundsteuerbelastung (Quelle: Eigene Darstellung)

Wird die Korrelation zwischen alter und neuer Belastung anhand der vorliegenden Betriebe linear abgebildet, so ergebe sich folgende Gleichung:

$$y = 0,437 x + 2,2363$$

Die aus dieser Gleichung abgeleiteten, auf die alte Grundsteuerbelastung für die forstwirtschaftlich genutzten Flächen bezogenen Steigerungsraten sind in Abbildung 10 dargestellt. Ab einer bisherigen Grundsteuerbelastung von rd. 4,- €/ha für forstwirtschaftlich genutzte Flächen kann davon ausgegangen werden, dass sich die Grundsteuerbelastung ab 2025 verringert. Liegt die derzeitige Grundsteuerbelastung unterhalb des genannten Schwellenwertes, ist mit einer zukünftig höheren Belastung zu rechnen, die sich mit Verringerung der derzeit zu zahlenden Beträge deutlich vergrößert.

3. Grundsteuerliche Bewertung und Grundsteuerbelastung ausgewählter Forstämter der Niedersächsischen Landesforsten und von Modellbetrieben im alten und neuen System

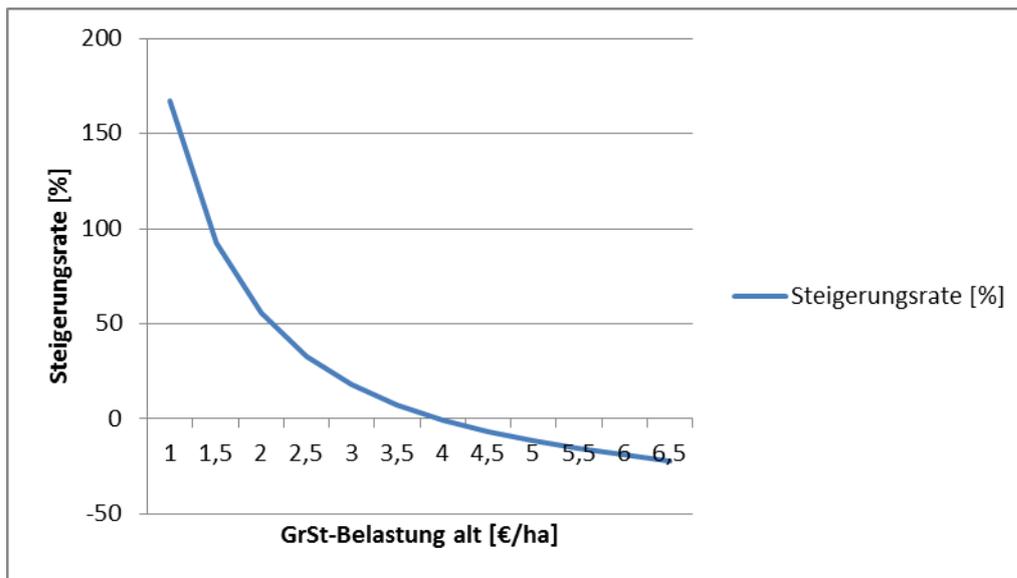


Abbildung 10: Steigerungsrate in Abhängigkeit von der alten GrSt-Belastung (Quelle: Eigene Darstellung)

Aufgrund der geringen Anzahl der untersuchten Betriebe und der unterstellten linearen Korrelation bei einem Bestimmtheitsmaß von $R^2 = 0,4206$ zwischen alter und neuer Belastung sind diese Aussagen zwar ableitbar, allerdings nur als Größenordnung aufzufassen.

Es wurde bereits deutlich, dass die Baumartenzusammensetzung und insbesondere der Anteil der Baumartengruppe „Sonstige“ maßgeblichen Einfluss auf die Steigerungsrate hat, da die Einheitsbewertung für eben diese Baumartengruppe bisher einen Pauschalwert von 50 DM/ha zugrunde legte und die neuen Bewertungsmaßstäbe deutlich höhere Werte vorsehen. Die Korrelation zwischen dem Anteil dieser Baumartengruppe und der Belastungssteigerung je ha ist allerdings weniger deutlich, wie aus Abbildung 11 hervorgeht. Die Betriebe Unterlüß, Gohrde und Dassel laufen eher gegen den Trend.

Im Wuchsgebiet 13 weisen die Betriebe Unterlüß und Gohrde trotz vergleichsweise geringer Anteile der sonst. Baumarten von 24 % bzw. 33 % hohe Steigerungsrate auf (68 % bzw. 109 %).

In den buchengeprägten Forstbetrieben steht einer Steigerungsrate von 120 % ein Anteil der sonstigen Baumarten von 79 % (Oldendorf) und einer Steigerungsrate von 151 % ein Anteil dieser Baumartengruppe von 80 % (Reinhausen) gegenüber. Durch die Lage in unterschiedlichen Wuchsgebieten muss hier der Einfluss der unterschiedlichen gegendüblichen Bewertungsfaktoren berücksichtigt werden. Im Falle des Forstamtes Oldendorf, also des Wuchsgebietes Weserbergland (17), liegt dieser bei 101,93 €, im Falle

3. Grundsteuerliche Bewertung und Grundsteuerbelastung ausgewählter Forstämter der Niedersächsischen Landesforsten und von Modellbetrieben im alten und neuen System

des Forstamtes Reinhausen bei 98,77 €. Die Bewertungsfaktoren sind also nicht ausschlaggebend.

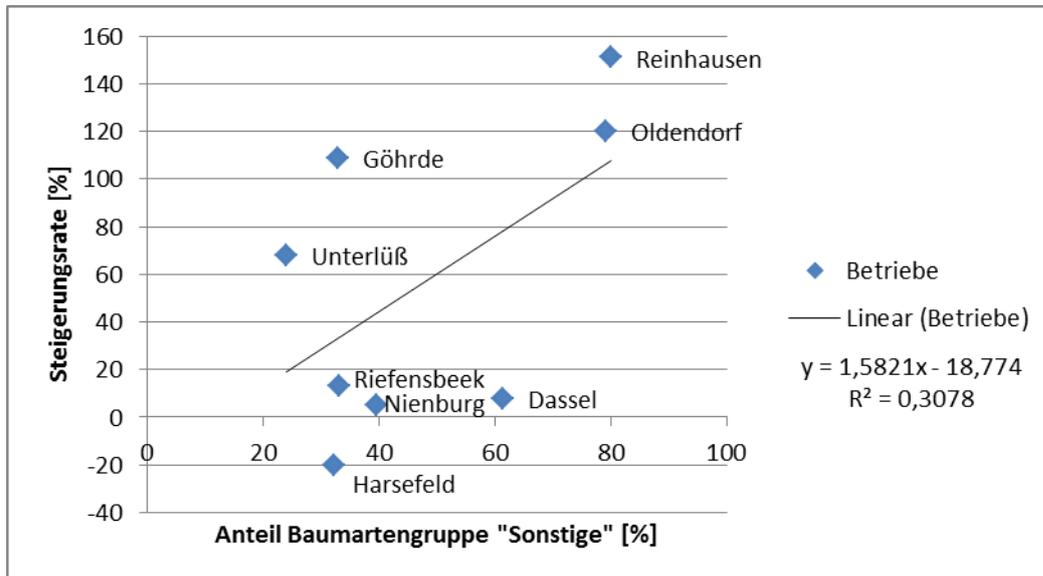


Abbildung 11: Steigerungsrate der Grundsteuerbelastung in Abhängigkeit des Anteils der sonst. Baumarten gem. Einheitsbewertung (Quelle: Eigene Darstellung)

Die Hauptursache liegt in dem deutlich höheren Einheitswert (wenn ausschließlich die forstwirtschaftlich genutzten Flächen zum Betrieb zählten) des Forstamtes Oldendorf. Dieser übertrifft jenen des Forstamtes Reinhausen um rd. 23 %.

Bei einem vergleichsweise hohen Anteil sonstiger Baumarten von 61 % fällt die Steigerungsrate im Forstamt Dassel mit lediglich 8 % sehr gering aus. Der Anteil der Baumartengruppe Fichte liegt im Forstamt Dassel bei 33 % und ist damit vergleichsweise hoch.

Wird der Zusammenhang zwischen dem Anteil der Baumartengruppe Fichte und der Belastungssteigerung dargestellt, so ergibt sich der Abbildung 12 zu entnehmende Verlauf.

3. Grundsteuerliche Bewertung und Grundsteuerbelastung ausgewählter Forstämter der Niedersächsischen Landesforsten und von Modellbetrieben im alten und neuen System

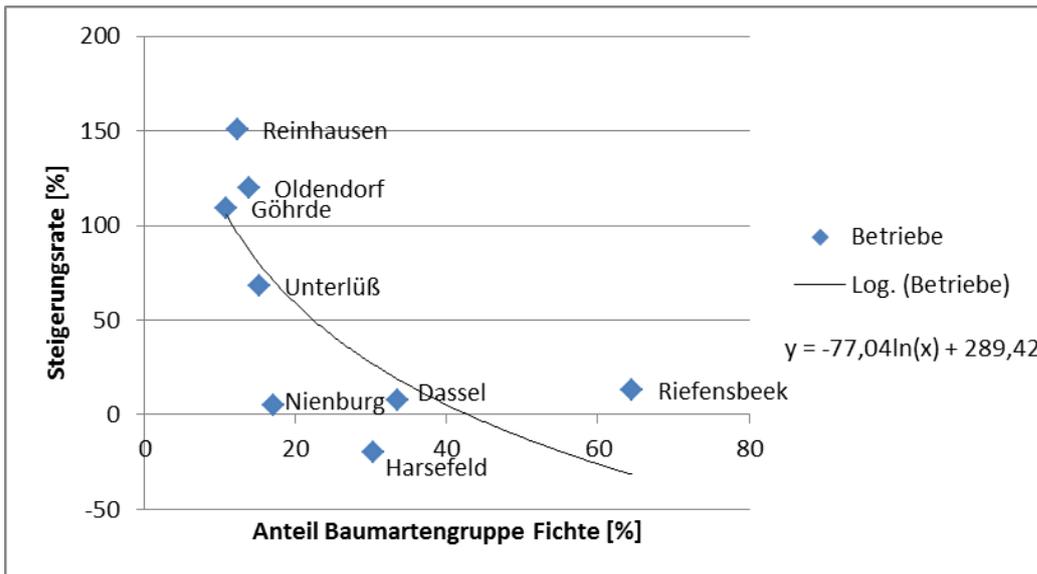


Abbildung 12: Steigerungsrate der Grundsteuerbelastung in Abhängigkeit des Anteils der Baumartengruppe Fichte gem. Einheitsbewertung (Quelle: Eigene Darstellung)

Der Wirtschafts – bzw. Einheitswert im Zuge der Einheitsbewertung hängt maßgeblich vom Anteil der Baumartengruppe Fichte ab (vgl. Abbildung 13).

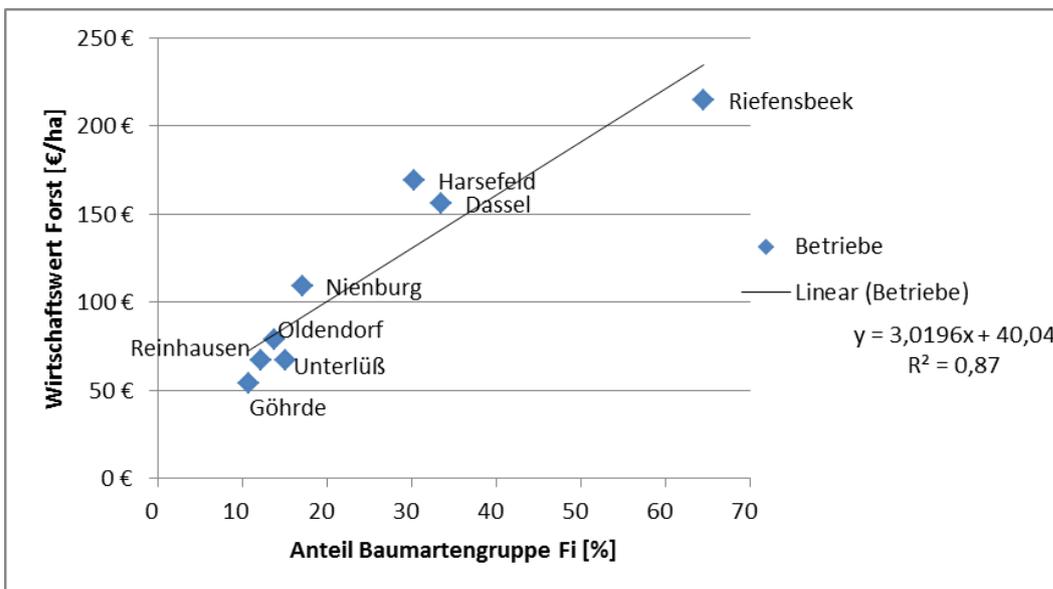


Abbildung 13: Wirtschaftswert Forst [€/ha] in Abhängigkeit des Anteils der Baumartengruppe Fichte (Quelle: Eigene Darstellung)

Der Einfluss des Anteils sonstiger Baumarten auf den Wirtschaftswert ist deutlich geringer. Es ergibt sich ein positiver linearer Zusammenhang und ein Bestimmtheitsmaß von $R^2 = 0,0635$ (vgl. Abbildung 14).

3. Grundsteuerliche Bewertung und Grundsteuerbelastung ausgewählter Forstämter der Niedersächsischen Landesforsten und von Modellbetrieben im alten und neuen System

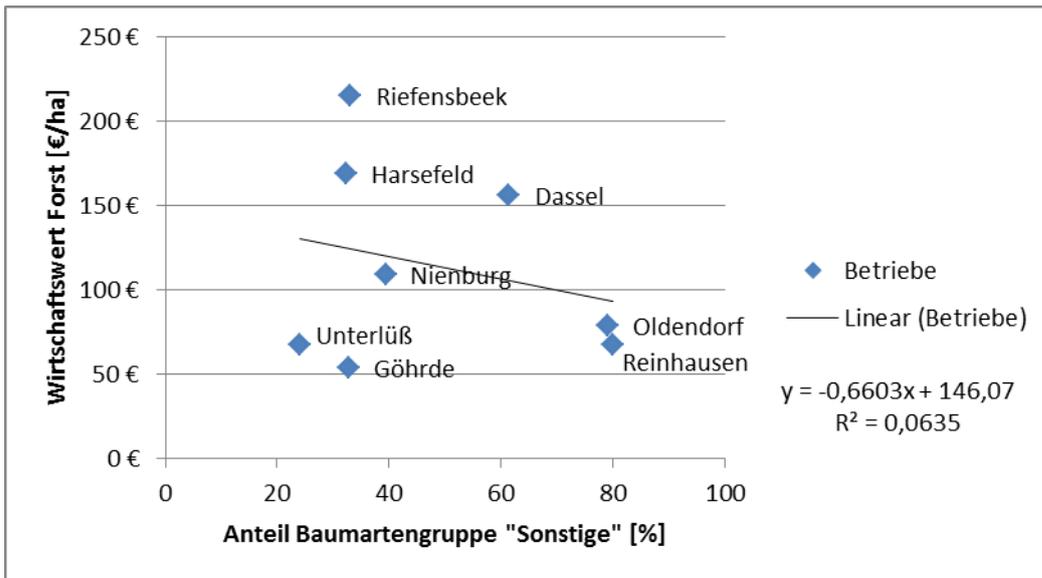


Abbildung 14: Wirtschaftswert Forst [€/ha] in Abhängigkeit des Anteils der Baumartengruppe "Sonstige" (Quelle: Eigene Darstellung)

Eine Gegenüberstellung der Wirtschaftswerte der forstwirtschaftlichen Nutzung und der Grundsteuersteigerungsraten enthält Abbildung 15.

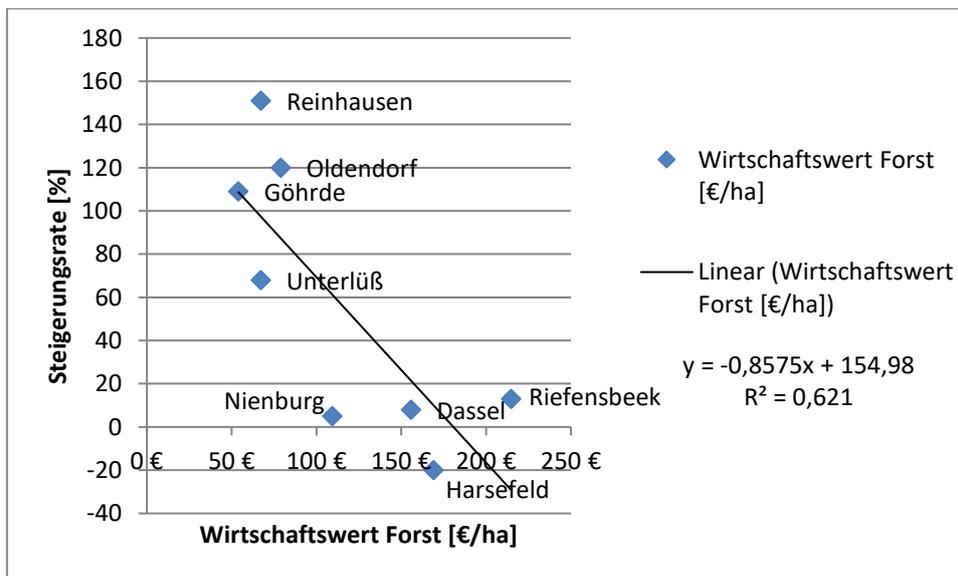


Abbildung 15: Wirtschaftswert der forstwirtschaftlich genutzten Flächen und Grundsteuersteigerungsraten (Quelle: Eigene Darstellung)

Folglich besteht ein enger Zusammenhang zwischen Wirtschaftswert und Grundsteuersteigerungsraten. Hohen Wirtschaftswerten stehen geringe Grundsteuersteigerungsraten gegenüber, während geringe Wirtschaftswerte vielfach hohe Grundsteuersteigerungsraten nach sich ziehen.

3. Grundsteuerliche Bewertung und Grundsteuerbelastung ausgewählter Forstämter der Niedersächsischen Landesforsten und von Modellbetrieben im alten und neuen System

Wurde die Grundsteuerbelastung bisher auf die forstwirtschaftlich genutzte Fläche bezogen, wird nun die Belastung der Werte, also die Belastung der Bemessungsgrundlage dargestellt.

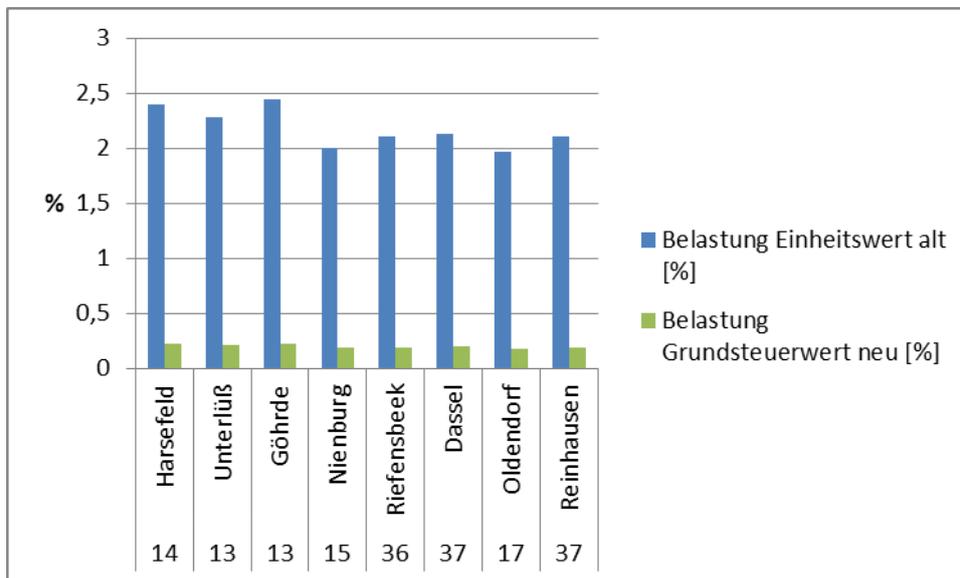


Abbildung 16: Grundsteuerbelastung der jeweiligen Bemessungsgrundlage (Quelle: Eigene Darstellung)

Die derzeitig einschlägige Grundsteuerbelastung des Einheitswertes der forstwirtschaftlich genutzten Fläche nimmt Werte zwischen 1,97 und 2,44 % an. Durchschnittlich wird ein Betrag von 2,18 % des Einheitswertes der forstwirtschaftlich genutzten Fläche an Grundsteuer A bezahlt. Die neue Belastung bezogen auf den bisherigen Einheitswert schwankt zwischen 1,92 und 5,29 %, im Mittel ist eine Belastung von 3,41 % zu nennen.

Die Belastung des Grundsteuerwertes der forstwirtschaftlich genutzten Fläche schwankt im neuen System zwischen 0,18 und 0,22 %. Durchschnittlich kann eine Belastung von 0,2 % des Grundsteuerwertes festgestellt werden.

Folglich wird die Bemessungsgrundlage im alten und neuen System sehr unterschiedlich belastet. Während sich die Werte durchschnittlich um 1.611 % erhöhen, also versechzehnfachen, reduziert sich die Belastung der Bemessungsgrundlage um rd. das Elffache.

Den Ergebnissen zufolge kann überwiegend von einer zukünftig größeren Grundsteuerbelastung der forstwirtschaftlich genutzten Flächen ausgegangen werden. Dies würde zwar zu einer Verringerung des auszuweisenden Gewinns führen und in diesem Zusammenhang mit einer Verringerung potentieller Ertragsteuern einhergehen. Die Bedeutung dieses Effektes ist allerdings gering und für die untersuchten Betriebe irrelevant.

3.2.4 Grundsteuerbelastung der Reinerträge (Forstwirtschaft)

Die Betriebsergebnisse aus dem Holzeinschlag als Durchschnittswert des Fünfjahreszeitraums von 2013 – 2017 folgen in etwa den gegendüblichen Bewertungsfaktoren (2021) und somit den Wertverhältnissen, auch was den Einheitswert betrifft. Abbildung 17 verschafft einen Überblick.

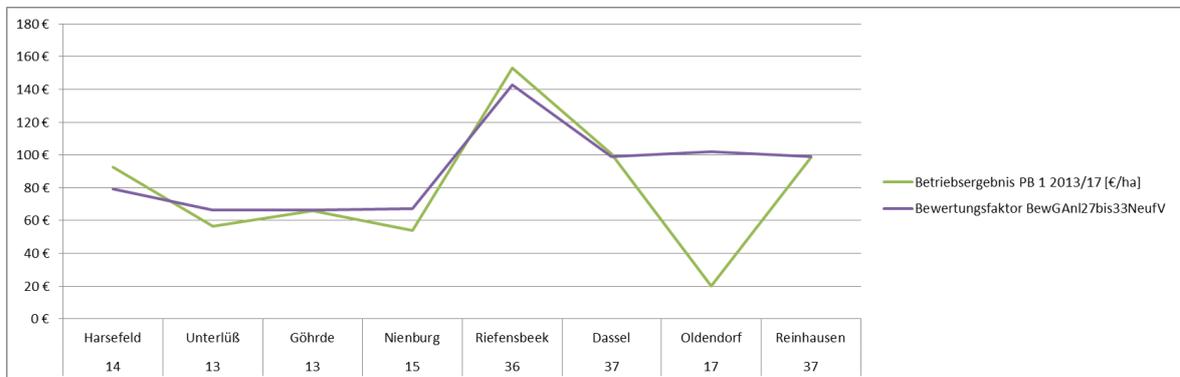


Abbildung 17: Durchschnittlich Betriebsergebnisse im Fünfjahreszeitraum 2013 - 2017 (Quelle: Eigene Darstellung)

Das höchste durchschnittliche Betriebsergebnis in Produktbereich 1, wobei ausschließlich die Holznutzung herangezogen wurde, über die Jahre 2013 – 2017 von 152,95 €/ha hat das Forstamt Riefensbeek vorzuweisen. Der geringste Betrag von lediglich 20,13 €/ha ist im Forstamt Oldendorf zu finden. Aufgrund eines durch Naturschutzbelange hervorgerufenen niedrigen Hiebssatzes ist der geringe Betrag zu erklären. Hier weicht der gegendübliche Bewertungsfaktor am stärksten von den festgestellten Verhältnissen ab.

Bei ähnlichen Baumartenanteilen erzielt das Forstamt Reinhausen ein Betriebsergebnis von 98,70 €/ha. Der im gleichen Wuchsgebiet liegende Forstbetrieb Dassel fällt durch das zweitbeste Betriebsergebnis von 100,90 €/ha auf.

Die beiden im ostniedersächsischen Tiefland gelegenen Forstbetriebe Unterlüß und Gohrde, die hohe Kiefernanteile beherbergen, erreichen Betriebsergebnisse von 56,30 €/ha bzw. 66,08 €/ha.

Das Betriebsergebnis des Forstamtes Harsefeld von 92,60 €/ha liegt, wie im Übrigen nur noch im Falle der Forstämter Riefensbeek und Dassel zutreffend, leicht oberhalb des gegendüblichen Bewertungsfaktors.

In Nienburg kann bei einem gegendüblichen Bewertungsfaktor von 67,41 €/ha ein Betriebsergebnis von 54,08 €/ha erwirtschaftet werden.

3. Grundsteuerliche Bewertung und Grundsteuerbelastung ausgewählter Forstämter der Niedersächsischen Landesforsten und von Modellbetrieben im alten und neuen System

Die Variabilität der Betriebsergebnisse scheint, wie aus Abbildung 18 hervorgeht, unter anderem vom Anteil der Baumartengruppe Fichte abzuhängen.

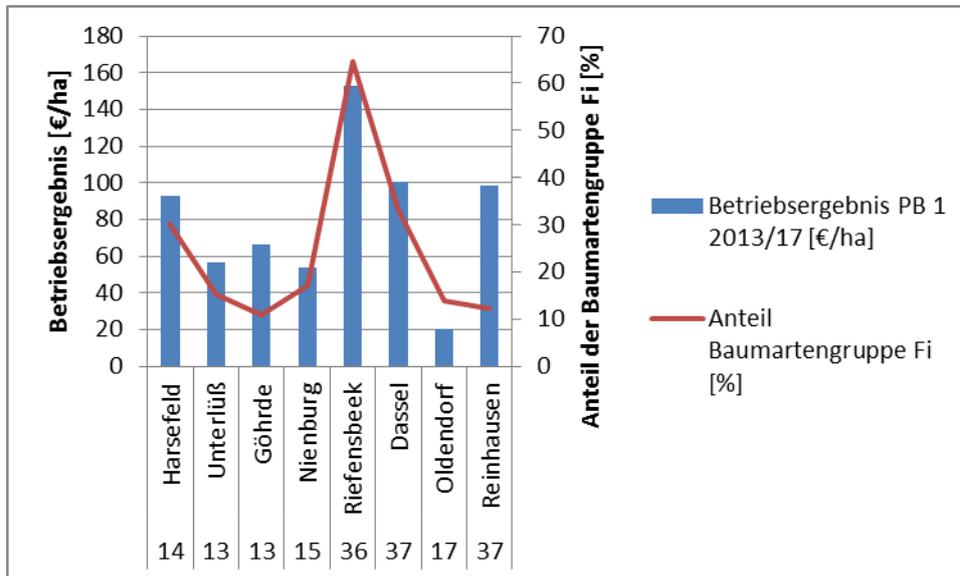


Abbildung 18: Betriebsergebnisse in Abhängigkeit der Baumartengruppe Fichte (Quelle: Eigene Darstellung)

Wird der Zusammenhang zwischen Betriebsergebnis und Anteil der Baumartengruppe Fichte durch eine lineare Korrelation abgebildet, ergibt sich ein Bestimmtheitsmaß von $R^2 = 0,6756$.

Die Abweichung der Betriebsergebnisse von den gegendüblichen Bewertungsfaktoren ist moderat. Allerdings fällt auf, dass die Betriebsergebnisse in den meisten Fällen unter dem jeweiligen gegendüblichen Bewertungsfaktor liegen.

Wird die Grundsteuerbelastung des Reinertrags im derzeit geltenden Grundsteuersystem untersucht und diese mit der Belastung des Reinertrags im neuen System verglichen, ergibt sich das Abbildung 19 zu entnehmende Bild.

3. Grundsteuerliche Bewertung und Grundsteuerbelastung ausgewählter Forstämter der Niedersächsischen Landesforsten und von Modellbetrieben im alten und neuen System

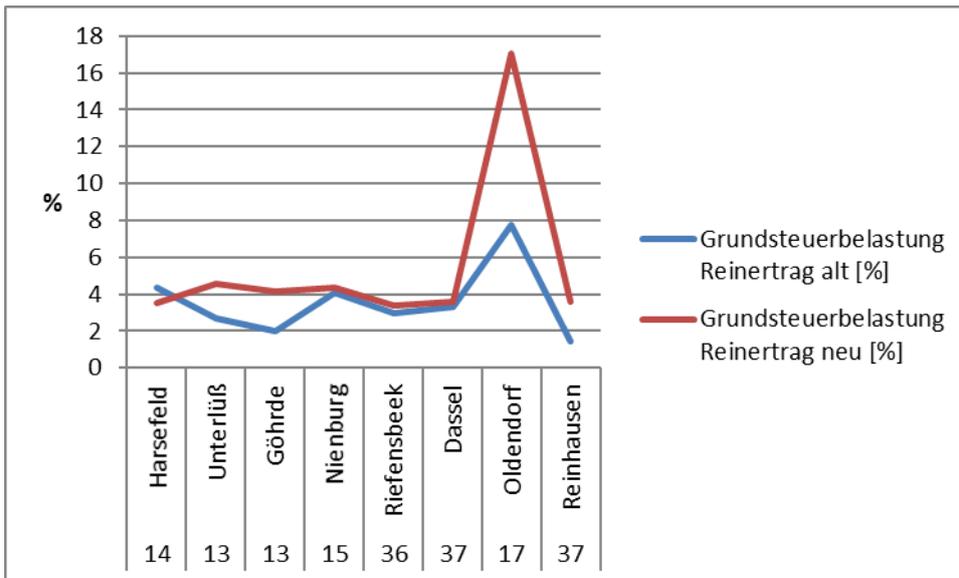


Abbildung 19: Grundsteuerbelastung des Reinertrags im alten und neuen System (Quelle: Eigene Darstellung)

Neben der Tatsache, dass für alle Betriebe, bis auf das Forstamt Harsefeld betreffend, natürlich auch die Belastung des Reinertrags steigt, fällt auf, dass die Belastung des Reinertrags gleichmäßiger erfolgt. Das Forstamt Oldendorf mit einem sehr geringen Reinertrag sticht hervor (s.o.) und läuft dieser Gleichmäßigkeit insofern zuwider. Abbildung 20 veranschaulicht die Veränderung.

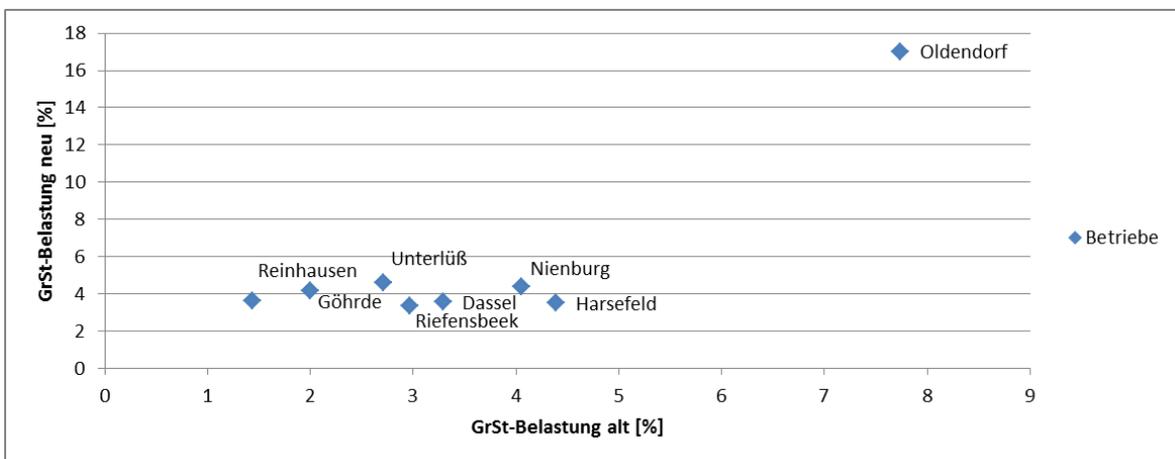


Abbildung 20: Die alte und neue Grundsteuerbelastung des Reinertrags (Quelle: Eigene Darstellung)

Die neue Grundsteuerbelastung des Reinertrags beläuft sich auf rd. 4 % und wird im Vergleich zur derzeitigen Situation weniger variabel ausfallen. Durchschnittlich werden die Reinerträge der untersuchten Betriebe im alten System mit Grundsteuern in Höhe von 3,5 %, im neuen System mit 5,8 % belastet.

3.2.5 Wertsteigerung und Grundsteuerbelastung von landwirtschaftlichen Flächen im Vergleich zu forstwirtschaftlichen Flächen

Die Einheits- bzw. Wirtschaftswerte der landwirtschaftlich genutzten Flächen der analysierten Forstbetriebe sind Kapitel 3.2.1 zu entnehmen.

Auch im Falle des Grundsteuerwertes für landwirtschaftlich genutzte Flächen kann von deutlich höheren Werten ausgegangen werden als bisher. Der höchste Grundsteuerwert bei der größten landwirtschaftlich genutzten Fläche ist im Forstamt Unterlüß mit 3.305.000,- €, also 7.231,95 €/ha zu finden. Gegenüber dem Einheits- bzw. Wirtschaftswert der landwirtschaftlich genutzten Fläche steigt der Wert um 1.632 %, was der zweithöchsten Wertsteigerungsrate entspricht. Die höchste Wertsteigerung in Höhe von 2.097 % ist im Forstamt Riefensbeek auszumachen. Der Wert steigt von 50.000,- € bzw. 344,83 €/ha auf 1.098.500,- € bzw. 7.575,86 €/ha.

Den höchsten durchschnittlichen Grundsteuerwert von 8.506,35 €/ha bei der geringsten Wertsteigerungsrate von 864 % weisen die landwirtschaftlich genutzten Flächen des Forstamtes Oldendorf auf. Die Fläche ist hier mit rd. 63 ha am kleinsten.

Durchschnittlich steigen die Werte der landwirtschaftlich genutzten Fläche um 1.376 %. Im Falle der forstwirtschaftlich genutzten Flächen liegt die Wertsteigerungsrate unter Berücksichtigung der forstwirtschaftlich genutzten Flächen des Forstamtes Reinhausen durchschnittlich bei 1.611 %. Abbildung 21 stellt die Wertsteigerungsraten einander gegenüber.

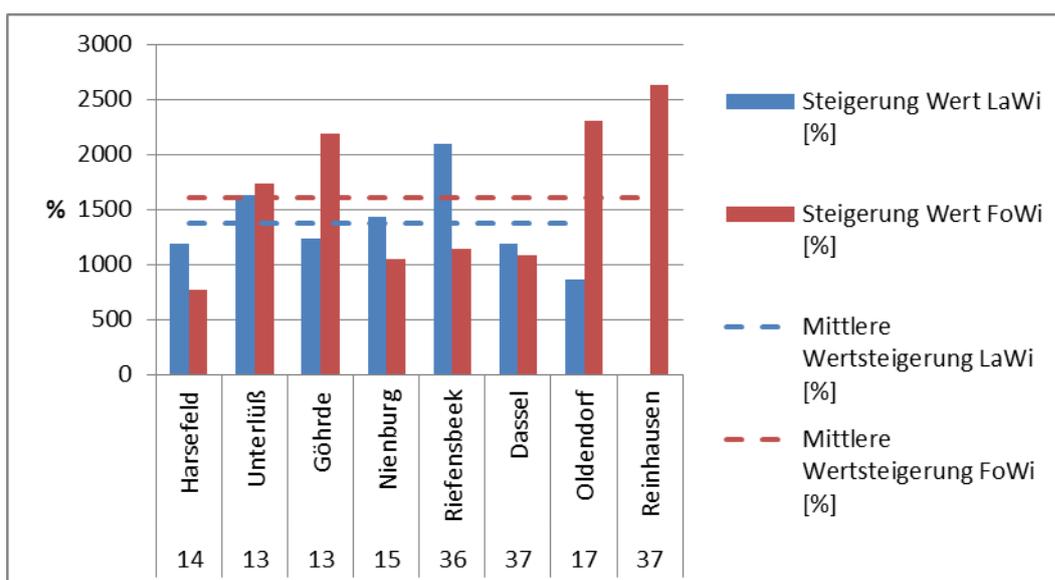


Abbildung 21: Wertsteigerung der Bemessungsgrundlage landwirtschaftlich genutzter Flächen im Vergleich zu den forstwirtschaftlich genutzten Flächen (Quelle: Eigene Darstellung)

3. Grundsteuerliche Bewertung und Grundsteuerbelastung ausgewählter Forstämter der Niedersächsischen Landesforsten und von Modellbetrieben im alten und neuen System

In den Forstämtern Nienburg, Riefensbeek, Harsefeld und Dassel liegt die Wertsteigerungsrate der landwirtschaftlich genutzten Fläche über der Wertsteigerungsrate der forstwirtschaftlichen Flächen. In diesen Betrieben fällt die Wertsteigerung der forstwirtschaftlich genutzten Fläche aufgrund der in den vorherigen Kapiteln dargestellten Zusammenhänge am geringsten aus. Größte Differenzen der Wertsteigerung liegen in den Forstämtern Göhrde und Oldendorf sowie in Riefensbeek vor. Bzgl. dieser Betriebe sind die niedrigen Einheitswerte (tatsächlich Wirtschaftswerte) der landwirtschaftlichen Flächen (Riefensbeek) bzw. forstwirtschaftlich genutzten Flächen (Oldendorf und Göhrde) ursächlich.

Ähnliche Beobachtungen, was die durchschnittlich geringeren Wertsteigerungsraten der landwirtschaftlich genutzten Flächen gegenüber jenen, die forstwirtschaftlich genutzt werden, angeht, lassen sich bezüglich der Grundsteuerbelastung machen. So ist, wie für die forstwirtschaftlichen Flächen auch, eine allgemein höhere Belastung durch die Grundsteuer A festzustellen, allerdings durchschnittlich weniger gravierend als im Falle der Forstwirtschaft.

In den Forstämtern Unterlüß und Riefensbeek, die durch hohe Wertsteigerungsraten auffallen, wird die Grundsteuerbelastung der landwirtschaftlich genutzten Flächen um 59 % bzw. 101 % steigen (vgl. Abbildung 22). Die dritthöchste Belastungssteigerung ist mit einer Rate von 41 % im Forstamt Nienburg einschlägig. Es folgen die Forstämter Göhrde, Harsefeld und Dassel. Im Forstamt Oldendorf steht eine Entlastung zu erwarten, die Grundsteuersteigerungsrate beläuft sich hier auf -12 %. Die Belastungssteigerung folgt folglich der Wertsteigerung.

Aktuell ist im Forstamt Oldendorf der höchste Betrag an Grundsteuern für die landwirtschaftlichen Flächen zu entrichten. Er beläuft sich auf 17,46 €/ha, zukünftig werden 15,43 €/ha zu Buche schlagen.

3. Grundsteuerliche Bewertung und Grundsteuerbelastung ausgewählter Forstämter der Niedersächsischen Landesforsten und von Modellbetrieben im alten und neuen System

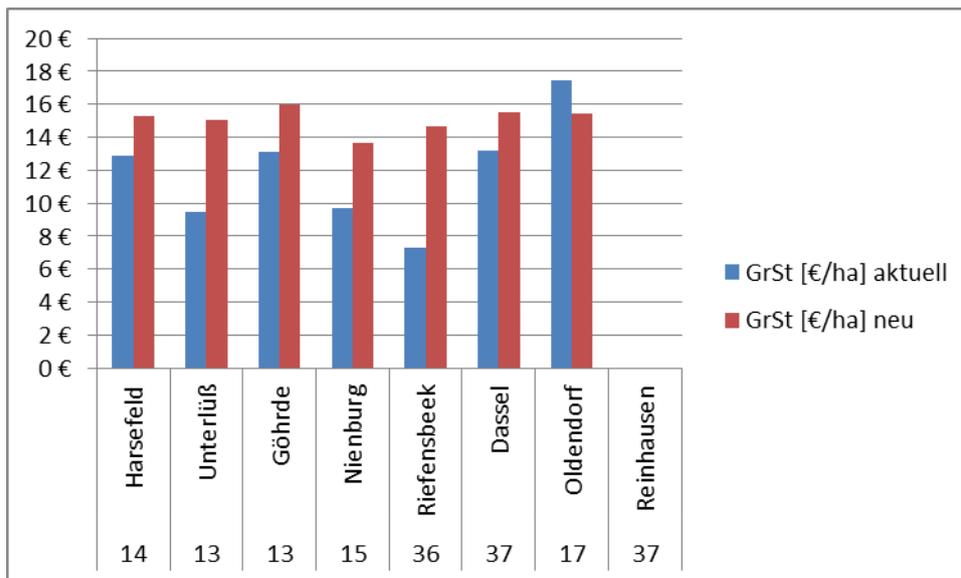


Abbildung 22: Grundsteuerbelastung der landwirtschaftlich genutzten Fläche im alten und neuen System (Quelle: Eigene Darstellung)

Die Steigerungsraten gehen aus Abbildung 23 hervor.

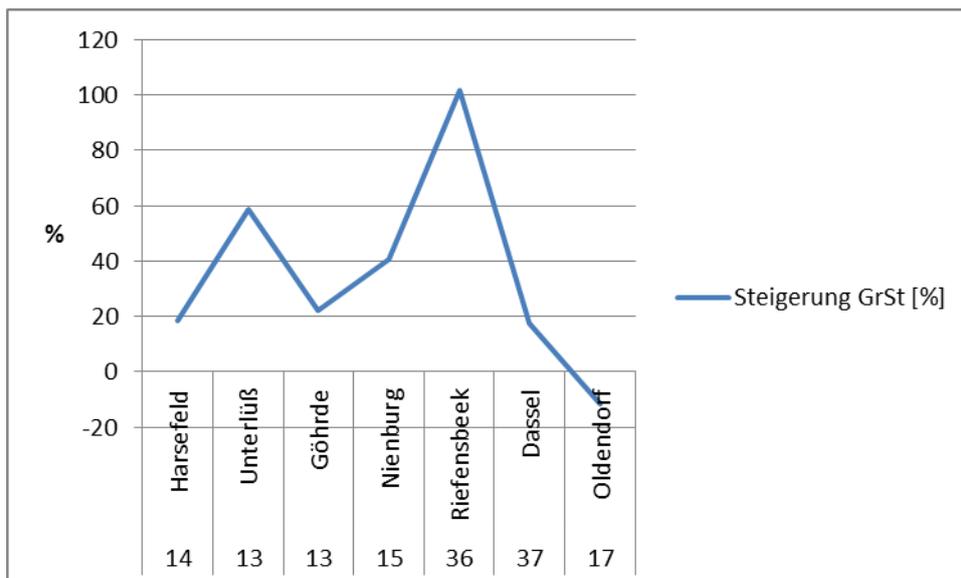


Abbildung 23: Steigerungsraten der Grundsteuerbelastung landwirtschaftlich genutzter Flächen (Quelle: Eigene Darstellung)

Auffällig ist, dass die Belastung je Flächeneinheit weniger variabel zu werden scheint und sich bei rd. 15,- €/ha einpendelt. Durchschnittlich liegt die alte Grundsteuerbelastung bei 11,87 €/ha, die neue auf Basis der Grundsteuerwerte bei 15,08 €/ha, wobei die Standardabweichung im Falle der bisherigen Verhältnisse bei 3,09 und bezüglich der neuen Grundlagen bei 0,69 liegt.

3. Grundsteuerliche Bewertung und Grundsteuerbelastung ausgewählter Forstämter der Niedersächsischen Landesforsten und von Modellbetrieben im alten und neuen System

Die gleichmäßigere Belastung ist Ausdruck dessen, dass die Ertragsfähigkeit, also die Leistungsfähigkeit der landwirtschaftlich genutzten Flächen bei der Berechnung des Grundsteuerwertes eine weniger bedeutsame Rolle spielt als bisher. Pro Ertragsmesszahl ist für die landwirtschaftliche Nutzung ein Wert von 0,041 € vorgesehen. Folglich lohnt eine Analyse des Verhältnisses zwischen der Ertragsfähigkeit und den Steigerungsraten.

Wie aus Abbildung 24 hervorgeht, unterscheiden sich die Landwirtschaftliche Vergleichszahl (LVZ) und die Ertragsmesszahl (EMZ) in 100 je ha teilweise deutlich. So liegt letztere im Falle der landwirtschaftlich genutzten Flächen des Forstamtes Riefensbeek 109 % über der LVZ.

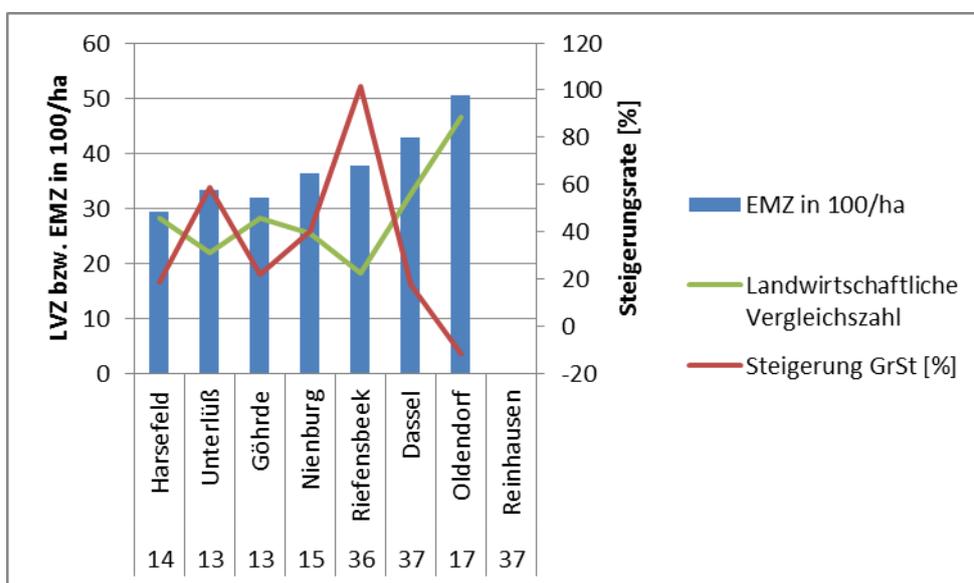


Abbildung 24: Ertragsmesszahlen der landwirtschaftlich genutzten Fläche, Landwirtschaftliche Vergleichszahl (LVZ) und Grundsteuersteigerungsrate (Quelle: Eigene Darstellung)

Im Falle des Forstamtes Harsefeld wiederum ist kaum ein Unterschied zwischen EMZ in 100 je ha und LVZ festzustellen. Festzuhalten gilt, dass die LVZ in allen Fällen unter der EMZ in 100 je ha liegt. Dies muss berücksichtigt werden, da die LVZ im Gegensatz zur EMZ bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage keine Rolle mehr spielen wird. Auffällig ist auch, dass die Steigerungsrate der Grundsteuerbelastung und die LVZ im Falle der Forstämter Göhrde und Harsefeld nahezu identisch sind.

Der Zusammenhang zwischen der LVZ und den Steigerungsraten der Grundsteuerbelastung ist eindeutig und kann, wie in Abbildung 25 dargestellt, logarithmisch ausgedrückt werden.

3. Grundsteuerliche Bewertung und Grundsteuerbelastung ausgewählter Forstämter der Niedersächsischen Landesforsten und von Modellbetrieben im alten und neuen System

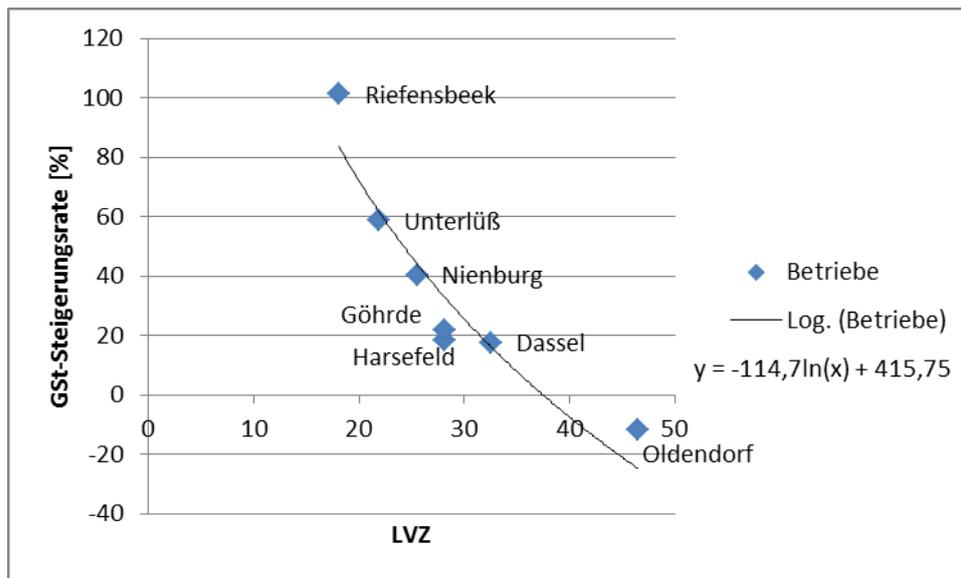


Abbildung 25: Grundsteuersteigerungsrate in Abhängigkeit der Landwirtschaftlichen Vergleichszahl (LVZ) (Quelle: Eigene Darstellung)

Aus dieser Darstellung lässt sich ableiten, dass die Steigerungsraten maßgeblich von der LVZ abhängen. Wird die Gleichung

$$y = -114,7 \ln(x) + 415,75$$

bei $y = 0$ nach x aufgelöst, so kann anhand der untersuchten Daten eine Aussage darüber getroffen werden, ab welcher LVZ mit einer Erhöhung der Grundsteuerbelastung bzw. einer Verringerung zu rechnen ist.

Dies ist bei $LVZ = 37,52$ der Fall. Liegt die LVZ darüber, wird die Grundsteuerbelastung zukünftig umso stärker sinken, je höher die LVZ ist. Liegt sie darunter, wird die Grundsteuerbelastung umso stärker steigen, je niedriger die LVZ ausfällt. Mit anderen Worten kann festgehalten werden, dass bei landwirtschaftlich genutzten Flächen gute Ertragsbedingungen, also leistungsfähige Böden, eine Grundsteuerentlastung und schwache Böden eine steigende Grundsteuerbelastung nach sich ziehen. Eine stärkere Belastung oder Entlastung ist betriebsspezifisch und nicht, wie im Falle des neuen Systems für die forstwirtschaftlich genutzten Flächen, regionalspezifisch.

Wie bereits erwähnt, wird die LVZ bei der Berechnung der Grundsteuerwerte im Gegensatz zur Berechnung der Einheitswerte keine Bedeutung haben, sodass eine Ableitung der Gegebenheiten durch Einsetzen der EMZ sinnvoll ist. Dies kann geschehen, indem die durchschnittliche Abweichung der EMZ in 100 je Hektar von der LVZ berücksichtigt wird. Im Falle der vorliegenden Betriebe macht die LVZ durchschnittlich einen Anteil an der EMZ

3. Grundsteuerliche Bewertung und Grundsteuerbelastung ausgewählter Forstämter der Niedersächsischen Landesforsten und von Modellbetrieben im alten und neuen System

in 100 je ha von rd. 76,5714 % aus. Folglich wäre der Schnittpunkt bei EMZ in 100 je Hektar = 49.

Angesichts der Tatsache, dass die Bemessungsgrundlage der Grundsteuer für landwirtschaftlich genutzte Flächen ausschließlich von ihrer Größe und Ertragsfähigkeit in Form der LVZ (Einheitswert) bzw. EMZ (Grundsteuerwert) abhängt und unter Berücksichtigung des oben genannten Verhältnisses zwischen LVZ und EMZ, lassen sich die Veränderungen in einem typisierten 100 ha großen Ackerbaubetrieb mit unterschiedlichen Ertragsmesszahlen in 100 je ha bei einem unterstellten Hebesatz für die Grundsteuer A von 300 % darstellen, wie in Abbildung 26 ersichtlich.

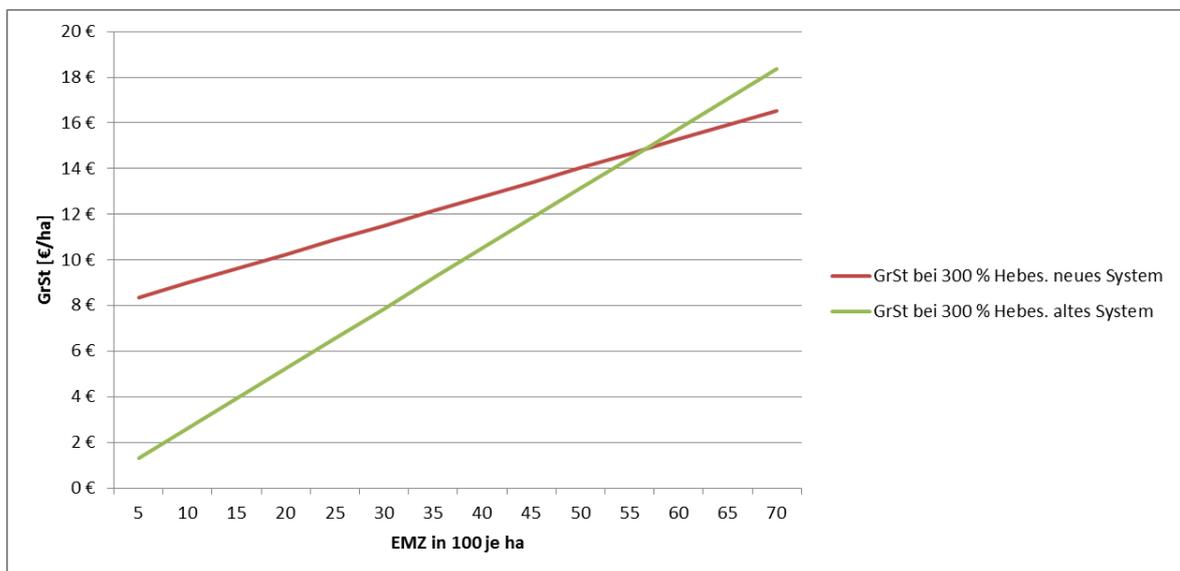


Abbildung 26: Grundsteuerbelastung eines 100 ha großen Ackerbaubetriebes im neuen und alten System in Abhängigkeit der Ertragsmesszahl (EMZ)/ha (Quelle: Eigene Darstellung)

Der zukünftig geringere Einfluss der EMZ wird durch die geringere Steigung der roten Gerade gegenüber der grünen deutlich. Die Grundsteuerbelastung schwankt im neuen System zwischen rd. 8,36 €/ha und 16,54 €/ha, im alten System schwankt sie zwischen rd. 1,31 €/ha und 18,38 €/ha. Wird der Schnittpunkt der alten und neuen Belastung herangezogen, so fällt auf, dass dieser, anders als im Falle des Modells gem. Abbildung 25 durch die LVZ der analysierten Betriebe als Basis festgestellt, bei EMZ in 100 je ha = 56,59 liegt. Rechnerisch ist folgende Gleichung nach EMZ aufzulösen:

$$[\text{Neues System:}] (((2,52 * 100 + 100 * \text{EMZ} * 0,041) * 100) * 18,6) * 0,55/1000) * (300/100)$$

$$= [\text{Altes System:}] (((37,26/1,95583) * (\text{EMZ} * 0,765714)) * 100) * 6/1000) * (300/100)$$

3. Grundsteuerliche Bewertung und Grundsteuerbelastung ausgewählter Forstämter der Niedersächsischen Landesforsten und von Modellbetrieben im alten und neuen System

Der Einfluss des Verhältnisses zwischen LVZ und EMZ ist bedeutend. Je näher sich LVZ und EMZ in 100 je ha kommen, desto schwächer können die Böden sein, um von einer Entlastung zu profitieren. Festgehalten werden kann, dass mit einer Entlastung ab einer EMZ/ha von ca. 5000 gerechnet werden kann.

Die Modelle zeigen, dass die landwirtschaftlich genutzten Flächen in einigen Fällen von einer Grundsteuerentlastung profitieren werden. Diese Entlastung nimmt mit steigender Leistungsfähigkeit zu, da die Ertragsmesszahl gem. § 9 BodSchätzG die Ertragsfähigkeit der jeweiligen Grundstücke beschreibt.

Durchschnittlich werden im Falle der untersuchten Betriebe die landwirtschaftlichen Flächen im neuen System bezogen auf die Grundsteuerbelastung in Euro je Flächeneinheit um 35,34 % stärker belastet als im alten. Für die forstwirtschaftlich genutzten Flächen werden zukünftig je Flächeneinheit durchschnittlich um 56,75 % höhere Grundsteuern zu zahlen sein.

Abbildung 27 veranschaulicht den Vergleich.

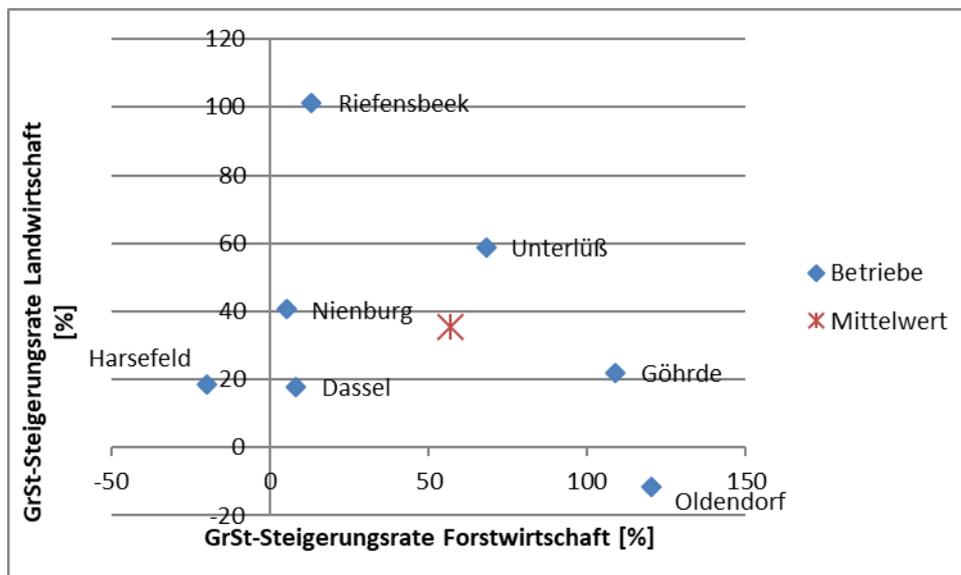


Abbildung 27: Steigerungsraten der Grundsteuer landwirtschaftlich genutzter Flächen im Vergleich zu forstwirtschaftlich genutzten Flächen (Für die Berechnung des Mittelwertes wurde für die forstwirtschaftlich genutzten Flächen das Forstamt Reinhausen berücksichtigt) (Quelle: Eigene Darstellung)

Ein klarer Zusammenhang zwischen den Wert- und Grundsteuersteigerungsraten der land- und forstwirtschaftlich genutzten Flächen ist nicht festzustellen. Allerdings ist die leichte Tendenz zu erkennen, dass geringe Wertsteigerungsraten der landwirtschaftlich genutzten Flächen vielfach hohen Wertsteigerungsraten forstwirtschaftlich genutzter Flächen gegenüberstehen. Hohe Wertsteigerungsraten der landwirtschaftlich genutzten Flächen

stehen eher geringen Wertsteigerungsraten der forstwirtschaftlichen Flächen gegenüber. Wird dieser Zusammenhang linear abgebildet, so wird angesichts des Determinationskoeffizienten $R^2 = 0,132$ deutlich, dass nur sehr vorsichtig von einer Tendenz gesprochen werden kann.

3.2.5.1 Die Grundsteuerbelastung in Abhängigkeit der Reinerträge

Die Grundsteuerbelastung sollte im Rahmen der Leistungsfähigkeit auch auf die potentiellen Reinerträge bzw. die Pachterlöse projiziert werden. Letztere wären im Falle der untersuchten Forstbetriebe greifbarer als die Reinerträge, die durch die Bewirtschaftung der landwirtschaftlich genutzten Flächen erzielt werden können. Letztendlich gilt es aber auch, die Perspektive zu wechseln. Hierbei ist zu berücksichtigen, dass keine Differenzierung zwischen Grün- und Ackerland erfolgt.

Insgesamt verpachten die Niedersächsischen Landesforsten im Jahr 2020 gem. interner Datenbank rd. 784 ha landwirtschaftliche Flächen. Vorrangig handelt es sich dabei um Ackerflächen. Die Pachteinnahmen belaufen sich auf durchschnittlich 621,58 €/ha/a.

Da die Ertragsmesszahl gem. § 9 BodSchaetzG die Ertragsfähigkeit einer landwirtschaftlich genutzten Fläche ausdrückt und das Produkt aus Acker- oder Grünlandzahl und der Fläche in Ar ist, erscheint es ob der Vergleichbarkeit von Acker- und Grünlandzahl (Acker- und Grünlandschätzungsrahmen) durchaus opportun, diesen Pachterlös für die landwirtschaftlich genutzten Flächen der jeweiligen Betriebe zu unterstellen. Anders ausgedrückt kann genutzt werden, dass die Bemessungsgrundlage der Grundsteuer auf die Ertragsmesszahl und nicht unmittelbar auf die Eigenschaft Grün- oder Ackerland abstellt. Allerdings ist zu berücksichtigen, dass dieser Unterschied in der Realität gravierend ist und die möglichen Reinerträge des Ackerbaus jene übersteigen, die sich aus der Bewirtschaftung des Grünlands ergeben (LWK 2021).

Abbildung 28 verdeutlicht, dass der Reinertrag der forstwirtschaftlich genutzten Flächen stärker belastet wird als die Pachterlöse der landwirtschaftlich genutzten Flächen. Lediglich im Forstamt Göhrde war es bisher so, dass die unterstellten Pachterlöse etwas stärker belastet wurden als die Reinerträge der Forstwirtschaft (um rd. 0,11 %). Zukünftig wird jedoch auch hier von einer stärkeren Belastung der Reinerträge der Forstwirtschaft ausgegangen werden können.

3. Grundsteuerliche Bewertung und Grundsteuerbelastung ausgewählter Forstämter der Niedersächsischen Landesforsten und von Modellbetrieben im alten und neuen System

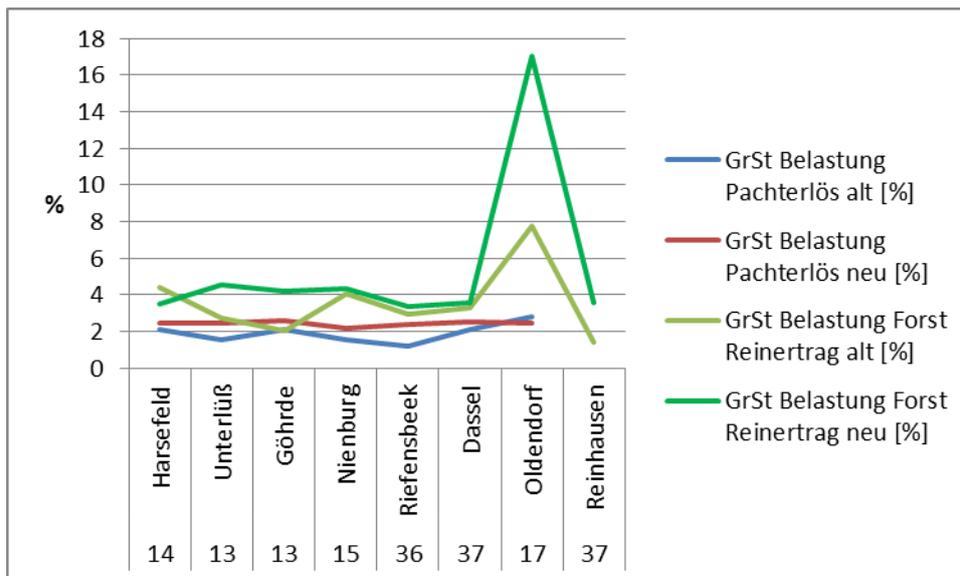


Abbildung 28: Grundsteuerbelastung des Reinertrags (Forstwirtschaft) bzw. des Pächterlöses (Landwirtschaft) (Quelle: Eigene Darstellung)

Wird der mittlere Deckungsbeitrag der landwirtschaftlichen Produktion ohne Prämienzahlungen der EU, ohne Pachtzahlungen, vor Steuern und ohne Berücksichtigung der Gemeinkosten als Mittelwert über alle Ertragsniveaus gem. Tabelle 12 zugrunde gelegt, ergibt sich eine noch größere Differenz zwischen den Ertragsbelastungen der Landwirtschaft und der Forstwirtschaft durch die Grundsteuer. Es ist darauf hinzuweisen, dass der Mittelwert nicht alle Nutzungsformen umfasst (Spargel bspw. ist deshalb ausgeklammert, weil das GrStRefG hier eine Sondernutzung mit einem besonderen Bewertungsfaktor vorsieht) und das Erreichen hoher Ertragsniveaus von den tatsächlichen biotischen und abiotischen Bedingungen abhängt.

Nichtsdestoweniger bleibt festzuhalten, dass bei Unterstellung des über die Tabelle 12 zu entnehmenden Anbauvarianten gebildeten durchschnittlichen Deckungsbeitrags von 1.128,58 €/ha durchschnittlich eine Grundsteuerbelastung der Deckungsbeiträge von 1,05 % im alten und 1,34 % im neuen System einschlägig ist.

3. Grundsteuerliche Bewertung und Grundsteuerbelastung ausgewählter Forstämter der Niedersächsischen Landesforsten und von Modellbetrieben im alten und neuen System

Tabelle 12: Durchschnittliche Richtwertdeckungsbeiträge 2020 (Quelle: LWK 2021)

	Mittlerer Richtwertdeckungsbeitrag [€/ha]
Weizen nach Getreidevorfrucht	801,49 €
Weizen nach Blattvorfrucht	845,15 €
Dinkel nach Getreidevorfrucht	756,41 €
Dinkel nach Blattvorfrucht	799,71 €
Winterfuttergerste	678,19 €
Winterroggen	481,22 €
Wintertriticale	745,27 €
Sommerbraugerste	350,02 €
Winterbraugerste	423,31 €
Sommerhafer	540,66 €
Winterraps	886,04 €
Ackerbohnen	335,75 €
Futtererbsen	282,32 €
Speisekartoffeln	2.480,57 €
Stärkekartoffeln	3.162,95 €
Pflanzkartoffeln	3.950,43 €
Frühkartoffeln	2.591,88 €
Zuckerrüben	704,26 €
Körnermais	786,18 €
Silomais Biogas	1.456,43 €
Ganzpflanzensilagen für Biogasanlagen	642,01 €
Mittelwert	1.128,58 €

Wird der in Niedersachsen in den Wirtschaftsjahren 2016/17 – 2020/21 erzielte durchschnittliche Betriebsgewinn landwirtschaftlicher Betriebe von 63.420,- € (Lehmann 2022) bei 37.800 Betrieben auf die landwirtschaftlich genutzte Fläche von 2.598.200 ha (Niedersächsisches Ministerium für Ernährung, Landwirtschaft und Verbraucherschutz 2022) bezogen, ergebe sich ein Betrag von rd. 922,67 €/ha. Folglich scheinen die Größenverhältnisse in etwa den durchschnittlichen Bedingungen zu entsprechen.

3.2.5.2 Einfluss der Hofstelle

Wie bereits erwähnt, werden die Hof- und Gebäudeflächen land- und forstwirtschaftlicher Betriebe zukünftig identisch bewertet, was bisher nicht der Fall war. Die Unterschiede sollen im Modell veranschaulicht werden.

3. Grundsteuerliche Bewertung und Grundsteuerbelastung ausgewählter Forstämter der Niedersächsischen Landesforsten und von Modellbetrieben im alten und neuen System

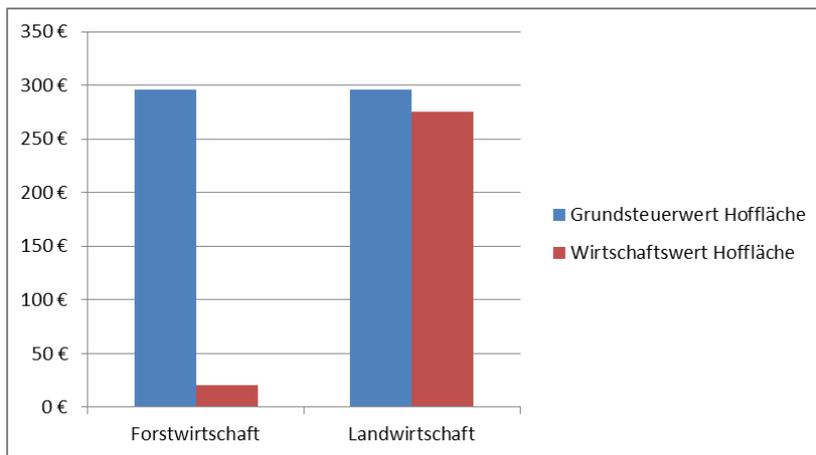


Abbildung 29: Die Bewertung der Hoffläche (jeweils 0,8 ha) (Quelle: Eigene Darstellung)

Abbildung 29 ist zu entnehmen, wie sich die Maßgaben zur Bewertung der Hoffläche für einen Forstbetrieb und für einen Ackerbaubetrieb auswirken.

Die Hoffläche des Forstbetriebs mit einer modellhaft unterstellten Größe von 0,8 ha wurde mit einem Wirtschaftswert von 20,45 € bewertet. Die neuen Bewertungsgrundlagen führen zu einer Wertsteigerung dieser Flächen um 1.345 %. Der Grundsteuerwert beläuft sich auf 295,52 €.

Im Falle des Ackerbaubetriebes, bei dem bei einer landwirtschaftlich genutzten Fläche von 100 ha modellhaft eine Ertragsmesszahl in 100 von 3.774 und eine landwirtschaftliche Vergleichszahl von 18,1 unterstellt wird, erhöht sich der Wert der Hoffläche gleicher Größe von 275,85 € (Wirtschaftswert) auf 295,52 € (Grundsteuerwert), also um 7 %.

Der landwirtschaftliche Modellbetrieb verdeutlicht, dass die Wertsteigerungsraten für die Hofflächen durch das neue Bewertungssystem deutlich moderater ausfallen als für Forstbetriebe.

Da die Hoffläche der landwirtschaftlichen Betriebe in die jeweilige Nutzung einzubeziehen ist, hängt ihr Wirtschaftswert aktuell an der LVZ. Selbst bei einer LVZ von 5 käme die Wertsteigerungsrate mit 288 % nicht an die Wertsteigerung heran, die Forstbetriebe aufgrund der bisherigen Pauschalbewertung der Hoffläche mit 50 DM/ha trifft.

Bei höheren landwirtschaftlichen Vergleichszahlen kann mit einer Verringerung der Hofflächenwerte gerechnet werden.

3. Grundsteuerliche Bewertung und Grundsteuerbelastung ausgewählter Forstämter der Niedersächsischen Landesforsten und von Modellbetrieben im alten und neuen System

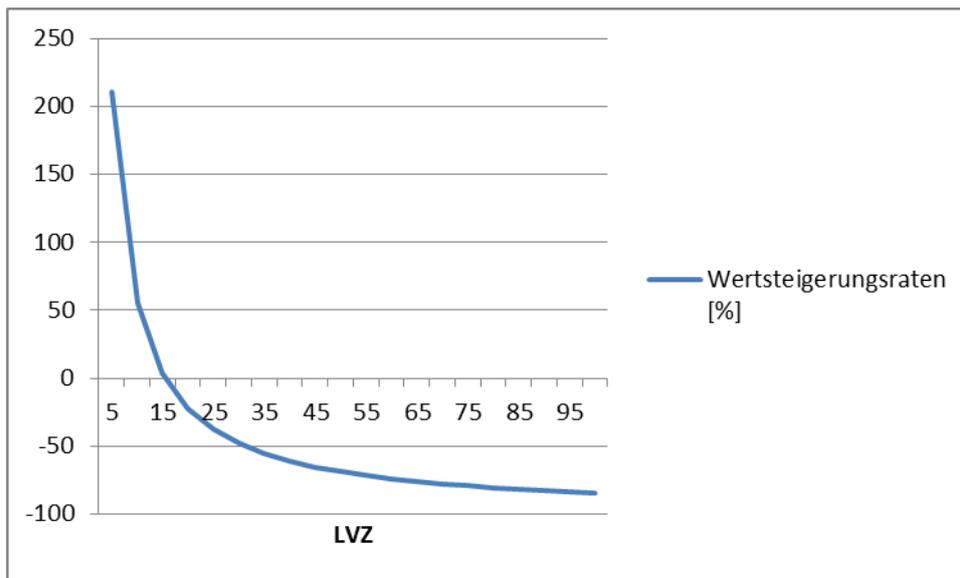


Abbildung 30: Wertsteigerungsraten der Hoffläche eines landwirtschaftlichen Betriebes in Abhängigkeit der LVZ (Quelle: Eigene Darstellung)

3.2.6 Tatsächliche Ertragsmöglichkeiten von Forstbetrieben und deren Auswirkungen auf die gegendüblichen Bewertungsfaktoren

Wie im vorherigen Kapitel 3.2.4 zu lesen war, entsprechen die gegendüblichen Bewertungsfaktoren in den untersuchungsgegenständlichen Wuchsgebieten den in der Vergangenheit zu erzielenden Reinerträgen der forstwirtschaftlichen Nutzung weitestgehend. Durch die bereits erwähnte Kalamität und einen enormen Flächenverlust von Fichtenbeständen in den zurückliegenden Jahren seit 2018, stellt sich die nun vorliegende Ertragsoption vielfach gänzlich anders dar.

Als Beispiel sei das Wuchsgebiet Harz mit einem Fichtenanteil gem. BWI 3 von 56,5 % angeführt. Aus Abbildung 31 gehen die Schadflächen der NLF hervor, wobei Kahlflächen in Rot und Flächen, die sich durch das Belassen der Dürrständer auszeichnen, in Gelb dargestellt sind.

3. Grundsteuerliche Bewertung und Grundsteuerbelastung ausgewählter Forstämter der Niedersächsischen Landesforsten und von Modellbetrieben im alten und neuen System

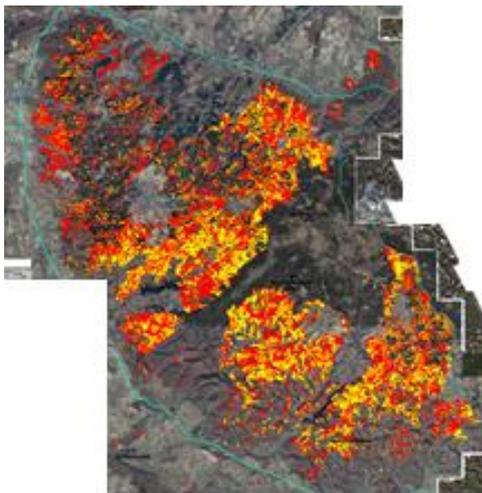


Abbildung 31: Schadflächen der NLF im Wuchsgebiet Harz im Oktober 2021, Maßstab 1:100.000 (Quelle: GIS NLF)

Die NLF verloren bis Mitte 2022 gem. interner Angaben des Forstplanungsamtes 85 % ihrer harzer Fichtenbestände. Diese Flächen werden in den nächsten zwei Jahrzehnten keinerlei Erträge generieren. Die Wiederaufforstung erfolgt investiv nicht mit der Fichte, sodass sich die Baumartenzusammensetzung gravierend ändern wird.

Mittels multipler linearer Regression können über die bekannten Baumartenanteile in den Wuchsgebieten gem. BWI 3 und die gegendüblichen Bewertungsfaktoren die unterstellten Reinerträge je Baumartengruppe geschätzt werden (s. Kapitel 3.1.7). Die Regressionskoeffizienten sind als Reinerträge in Euro/ha zu interpretieren.

Die statistisch signifikanten Ergebnisse (P-Werte < 0,05) der multiplen linearen Regression bei einem adjustierten Bestimmtheitsmaß von 0,98 sind in Tabelle 13 dargestellt. Die Spalte t-Statistik enthält den Quotienten aus Koeffizient und Standardfehler. Durch die Koeffizienten, die den gem. GrStRefG unterstellten Reinerträgen je Baumartengruppe gem. BWI 3 sehr nahe kommen dürften, kann der Einfluss des Umfangs der Fichtenschadflächen auf die gegendüblichen Bewertungsfaktoren näherungsweise ermittelt werden¹⁵.

Tabelle 13: Ergebnis der multiplen linearen Regression (Quelle: Eigene Darstellung)

	<i>Koeffizienten</i>	<i>Standardfehler</i>	<i>t-Statistik</i>	<i>P-Wert</i>	<i>Untere 95%</i>	<i>Obere 95%</i>
Schnittpunkt	0	#NV	#NV	#NV	#NV	#NV
Bu, Ei	61,18	4,68	13,08	2,36967E-21	51,86	70,49
Sonst. Laubholz	51,78	5,80	8,93	1,472E-13	40,24	63,33
Fi	224,05	3,27	68,47	2,00829E-71	217,53	230,56
Ki	32,30	3,66	8,84	2,24545E-13	25,02	39,58

¹⁵ Das hohe Bestimmtheitsmaß und die signifikanten Ergebnisse deuten darauf hin, dass die regionalen Unterschiede bzgl. des Zuwachses und der Ertragsmöglichkeiten nur in geringem Maße berücksichtigt wurden.

3. Grundsteuerliche Bewertung und Grundsteuerbelastung ausgewählter Forstämter der Niedersächsischen Landesforsten und von Modellbetrieben im alten und neuen System

Dieser Einfluss bzgl. der in dieser Arbeit untersuchten Wuchsgebiete geht aus Abbildung 32 hervor. Dabei wurde für die Fichtenschadfläche angenommen, dass sie in den Folgejahren keinerlei Erträge generieren.

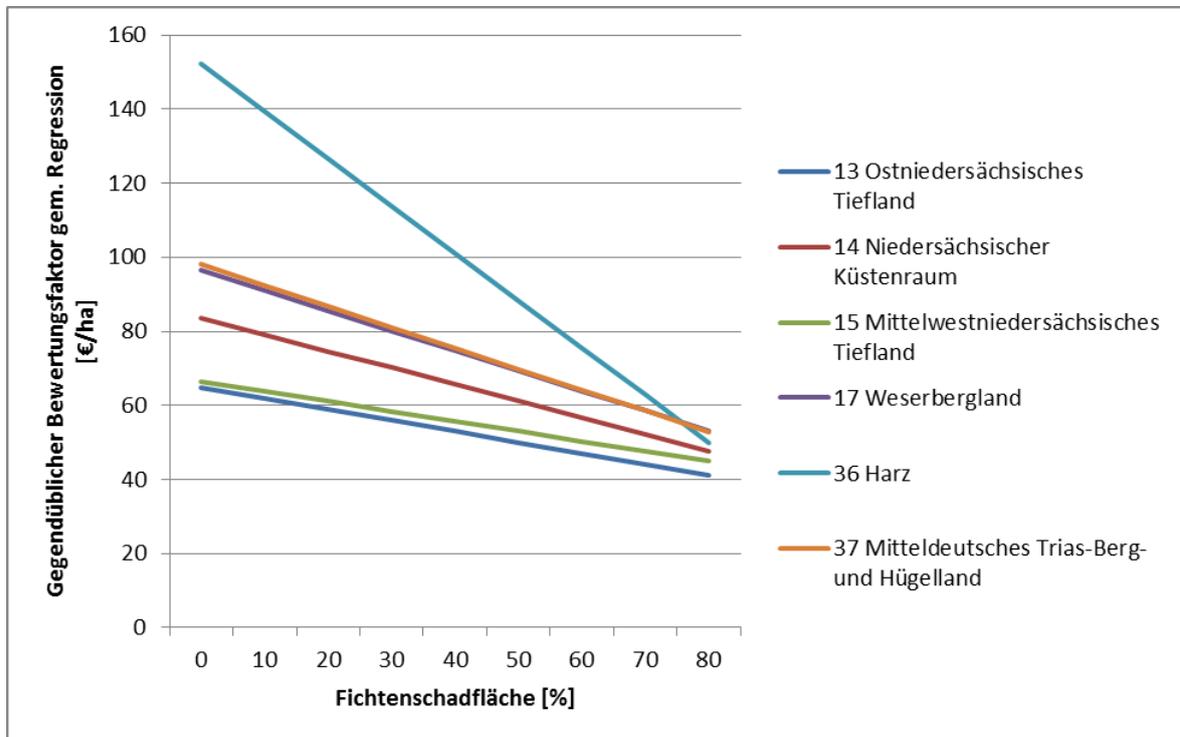


Abbildung 32: Gegendübliche Bewertungsfaktoren gem. multipler linearer Regression in Abhängigkeit der Fichtenschadfläche (Quelle: Eigene Darstellung)

Im Harz mit einst hohen Fichtenanteilen ist die Bedeutung der Waldschäden in der Fichte offensichtlich hoch. Bei einem Verlust von 60 % der Fichtenbestände müsste sich der gegendübliche Bewertungsfaktor halbieren. Auch in den Wuchsgebieten mit geringeren Fichtenanteilen gem. BWI 3 hat der Verlust von Fichtenbeständen eine Bedeutung für den gegendüblichen Bewertungsfaktor. Eine Anpassung der Bewertungsfaktoren ist derzeit (Stand Januar 2023) nicht vorgesehen.

Der Einfluss von Kalamitäten auf die Grundsteuerbelastung sowie die wesentlichen Triebfedern der Belastungsveränderungen lassen sich durch Modellbetriebe abstrahieren.

3.2.7 Modellbetriebe

Unter den in Kapitel 3.1.7 genannten Bedingungen können folgende Modellbetriebe unterschieden werden.

3. Grundsteuerliche Bewertung und Grundsteuerbelastung ausgewählter Forstämter der Niedersächsischen Landesforsten und von Modellbetrieben im alten und neuen System

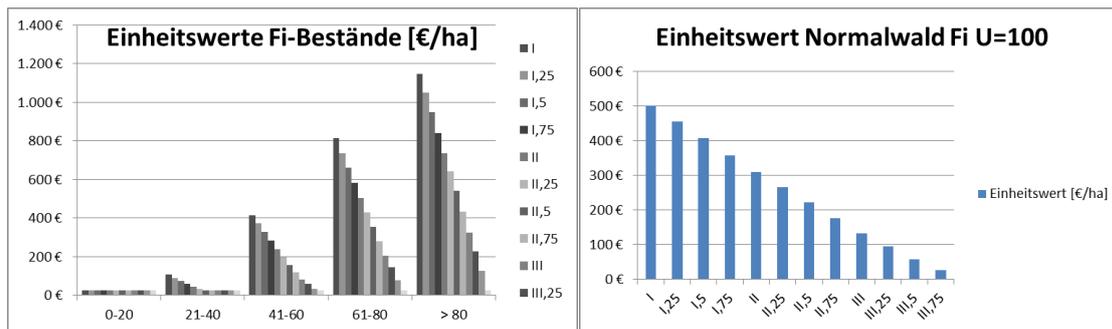


Abbildung 33: Einheitswerte von Fichtenmodellbetrieben unterschiedlicher Ertragsklassen, B° 1,0 (Quelle: Eigene Darstellung)

Der Einheitswert eines 100 ha großen Fichtenbetriebes, dessen Bestände ausschließlich der 5. Alters- und 1. Ertragsklasse angehören, beläuft sich auf 114.478,- € (1.144,78 €/ha). Dieser Betrag ist das Ergebnis folgender Berechnung:

$$\frac{\text{Durchschnittlicher Normalwert der fünf Bewertungsgebiete} * B^\circ * (\text{Hundertsatz} * 0,6) * \text{Fläche[ha]}}{1,95583}$$

Dabei ist auf die Vorgaben zur Abrundung zu achten, sodass es zweier Rechenschritte bedarf:

$$1.623 \text{ DM} * 1,0 * \left(\frac{230 * 0,6}{100}\right) * 100 = 223.974 \text{ DM}$$

$$223.900 \text{ DM} / 1,95583 = 114.478,25 \text{ €}$$

Der Einheitswert eines Fichtenbetriebes mit normal verteilten Altersklassen bei einer Umtriebszeit (U) von 100 Jahren beträgt 501,06 €/ha, wenn alle Bestände der 1. Ertragsklasse angehören. Dies kann unter Berücksichtigung der Flächenanteile der einzelnen Altersklassen aus der oben beschriebenen Rechnung, wenn sie für alle Altersklassen durchgeführt wird, abgeleitet werden¹⁶. Niedriger fallen die höchsten Einheitswerte der Kiefernbetriebe aus, wie Abbildung 34 veranschaulicht.

¹⁶ Der Rechenweg lautet: ((Einheitswert Fichtenbestände 1. Ertragsklasse, Altersklasse 1) * 0,2) + ((Einheitswert Fichtenbestände 1. Ertragsklasse, Altersklasse 2) * 0,2) + [...] + ((Einheitswert Fichtenbestände 1. Ertragsklasse, Altersklasse 5) * 0,2)

3. Grundsteuerliche Bewertung und Grundsteuerbelastung ausgewählter Forstämter der Niedersächsischen Landesforsten und von Modellbetrieben im alten und neuen System

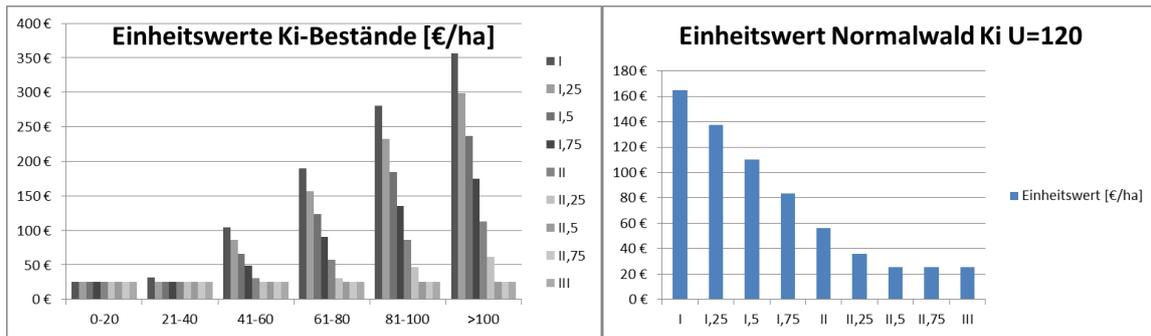


Abbildung 34: Einheitswerte von Kiefernmodellbetrieben unterschiedlicher Ertragsklassen, B° 1,0 (Quelle: Eigene Darstellung)

So ist der Einheitswert eines Kiefernbetriebes mit 355,85 €/ha zu beziffern, wenn alle Bestände zur 6. Altersklasse gehören und ausnahmslos die 1. Ertragsklasse erreicht wird. Im Falle des Normalwaldes beläuft sich der Einheitswert bei einer unterstellten Umtriebszeit von 120 Jahren auf 19.755,- € (164,63 €/ha), wobei alle Bestände in der 1. Ertragsklasse bonitiert sein müssen.

Ein Pappelbetrieb wird bei ausschließlich vorkommender 5. Alters- und 1. Ertragsklasse mit einem Einheitswert von 943,33 €/ha bewertet, ein 50 ha großer Betrieb im Falle normal verteilter Altersklassen mit 22.363,- €, wobei die 1. Ertragsklasse in allen Beständen bei U = 50 vorausgesetzt wird.

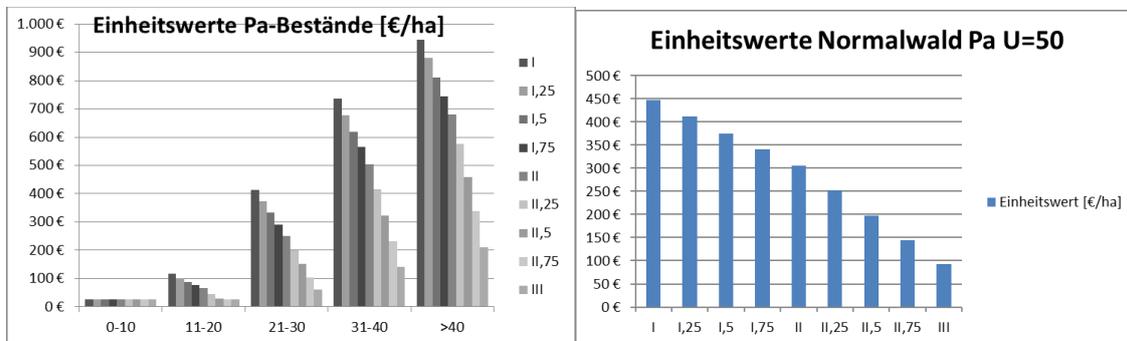


Abbildung 35: Einheitswerte von Pappelmodellbetrieben unterschiedlicher Ertragsklassen, B° 1,0 (Quelle: Eigene Darstellung)

Laubholz außer Pappel wird, wie in Kapitel 2.1.1 zu lesen ist, pauschal mit 50 DM/ha bewertet, sodass auf die Darstellung der Verhältnisse im Buchenbetrieb verzichtet werden kann. Dieser wird mit $50 \text{ DM} / 1,95583 = 25,56 \text{ €/ha}$ bewertet.

Um die Einheitswerte mit den neuen Grundsteuerwerten und die daraus folgenden Steuerwirkungen vergleichen zu können, wird für die Modellbetriebe ein Hebesatz und ein Wuchsgebiet unterstellt werden müssen, innerhalb dessen Grenzen der Modellbetrieb liegt.

3.2.7.1 Werttreibende Faktoren

Wie aus Abbildung 3 hervorgeht, wird bezüglich der Forstbetriebe und ihrer Bewertung die Lage der Flächen und ihre damit verbundene Zuordnung zu einem der 82 Wuchsgebiete innerhalb der Bundesrepublik der entscheidende werttreibende Faktor. Da die Bewertungsfaktoren anhand der Baumartenzusammensetzung innerhalb eines Wuchsgebietes berechnet wurden, ist die Baumart nur mittelbar eine entscheidende Einflussgröße. Den Einzelbetrieb betreffend, hat sie keinerlei Bedeutung.

Der Einheitswert hob hingegen auf die konkreten Bestockungsverhältnisse innerhalb eines Betriebes ab. Eine entscheidende Rolle spielten die Baumart und die Ertragsklasse, die den Normalwert bestimmen. Darüber hinaus wurde zwischen in Niedersachsen bspw. fünf Bewertungsgebieten unterschieden, die sich an den Grenzen von Finanzamtsbezirken und Gemeinden orientieren.

Die durchschnittlichen Normalwerte für Niedersachsen und die einzelnen Normalwerte je Baumart, Ertragsklasse und Bewertungsgebiet sind Abbildung 36 zu entnehmen.

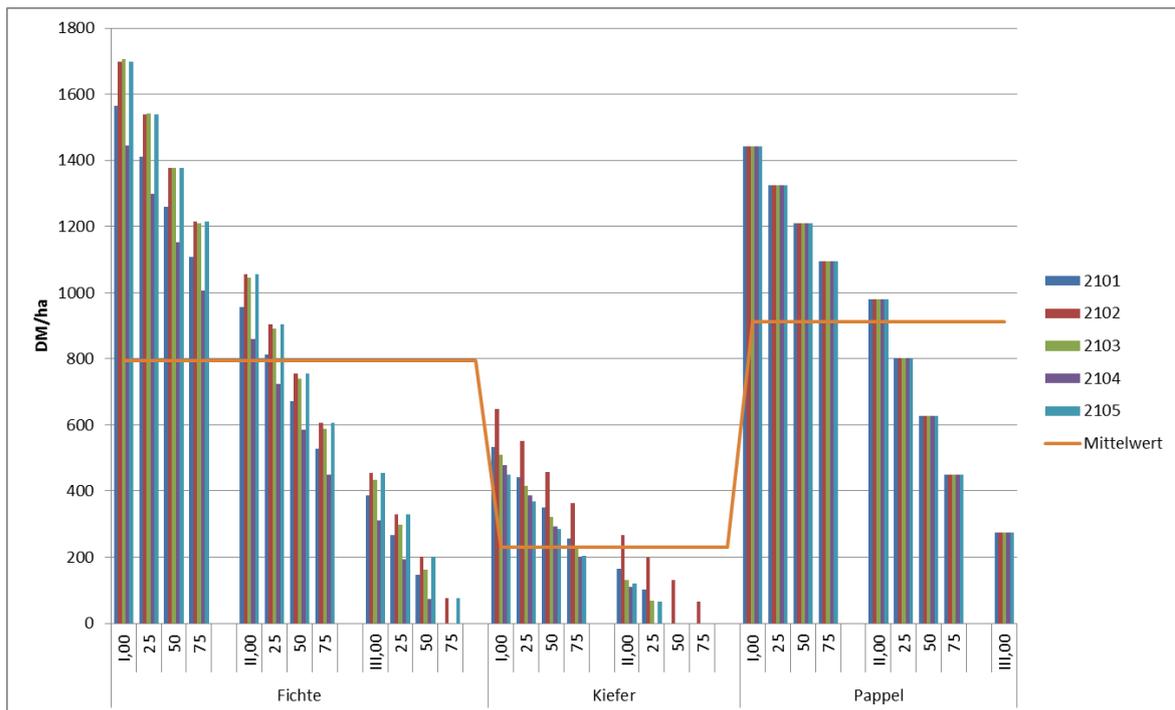


Abbildung 36: Normalwerte in Niedersachsen (Quelle: BewG§55Abs.3/4DV; eigene Darstellung)

Beim Mittelwert handelt es sich um einen Durchschnittswert über alle Bewertungsgebiete und alle Ertragsklassen. Dieser Durchschnittswert ist im Falle der Pappel mit rd. 912 DM/ha am größten. Die Fichte erreicht einen Durchschnittswert von rd. 794 DM/ha, die Kiefer einen solchen von rd. 229 DM/ha. Die Spitzenwerte sind in der Baumartengruppe Fichte zu finden;

3. Grundsteuerliche Bewertung und Grundsteuerbelastung ausgewählter Forstämter der Niedersächsischen Landesforsten und von Modellbetrieben im alten und neuen System

mit 1.707 DM/ha ist der höchste Normalwert im Bewertungsgebiet 2103, 1. Ertragsklasse einschlägig. Zum Bewertungsgebiet 2103 zählt gem. Anlage 2 BewG § 55 Abs. 3 / 4 DV das südwestliche (Weserbergland) und Süd-Niedersachsen.

Die Unterschiede zwischen den Bewertungsgebieten sind nur in wenigen Fällen deutlich ausgeprägt. So fällt auf, dass im Falle der Baumartengruppe Fichte im Bewertungsgebiet 2101 und 2104 vergleichsweise geringere Normalwerte zugrunde gelegt werden. Zum Bewertungsgebiet 2101 zählen die Finanzamtsbezirke im Küstenraum. Das Bewertungsgebiet 2104 umfasst Teile Ost- und Südostniedersachsens, unter anderem auch den Finanzamtsbezirk Goslar und einige Gemeinden des Finanzamtsbezirkes Herzberg am Harz, also weite Teile des Harzes (Anlage 2 BewG § 55 Abs. 3 / 4 DV).

Die Baumartengruppe Kiefer betreffend, sticht das Bewertungsgebiet 2102 mit vergleichsweise hohen Normalwerten hervor. Das Bewertungsgebiet erstreckt sich gem. Anlage 2 BewG § 55 Abs. 3 / 4 DV über die Lüneburger Heide und Teile des westniedersächsischen Tieflands.

Die Normalwerte der Pappel unterscheiden sich unter den Bewertungsgebieten nicht.

Das Alter der Bestände legte den zugrunde zu legenden Hundertsatz fest (vgl. Tabelle 1). Folglich stellte auch das Alter der innerhalb des Betriebes stockenden Bestände eine bedeutsame Einflussgröße dar.

3.2.7.2 Veränderung der Grundsteuerbelastung

Ausgehend von den skizzierten Modellbetrieben können die Grundsteuerbelastungsveränderungen bei Unterstellung eines Wuchsgebietes und eines Hebesatzes exemplarisch untersucht werden. Werden Normalwaldverhältnisse und ein identischer Hebesatz im alten und neuen System zugrunde gelegt, ergeben sich Belastungssteigerungsraten gem. Abbildung 37 für die Fichtennormalwälder.

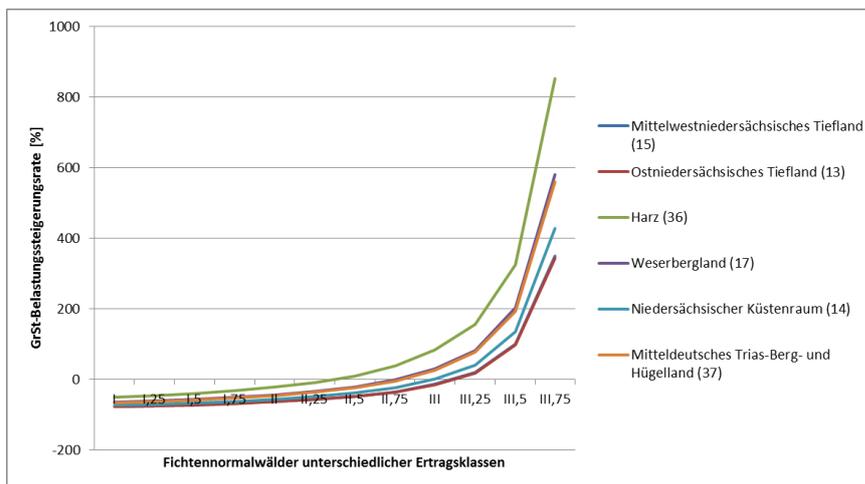


Abbildung 37: Steigerungsraten der Grundsteuerbelastung in Fichtennormalwäldern verschiedener Ertragsklassen (Quelle: Eigene Darstellung)

Je nach Höhe des gegendüblichen Bewertungsfaktors und der Ertragsklasse zeichnet sich eine Grundsteuerentlastung bzw. stärkere Grundsteuerbelastung ab. Es gilt zu berücksichtigen, dass das Modell unterstellt, dass alle Bestände des jeweiligen Betriebes der gleichen Ertragsklasse zuzuordnen sind. Der Fichtennormalwald, der sich dadurch auszeichnet, dass alle Bestände sehr wüchsig sind und der 1. Ertragsklasse zugeordnet werden, kann in allen Wuchsgebieten von einer Grundsteuerentlastung profitieren¹⁷. Die Entlastungshöhe nimmt dabei mit abnehmender Höhe des gegendüblichen Bewertungsfaktors zu. Befindet sich ein Fichtennormalwald im Wuchsgebiet 36 (Harz) und erreichen alle Bestände die Ertragsklasse 2,5, ist mit einer Belastungssteigerungsrate von rd. 10 % zu rechnen. Die Belastung erhöht sich mit sich verringernder Bonität und steigendem Bewertungsfaktor.

Werden die Kiefernnormalwälder unter den gleichen Rahmenbedingungen untersucht, fällt auf, dass Grundsteuerentlastungen deutlich seltener sind, was die deutlich geringeren Einheitswerte verursachen. Abbildung 38 verschafft einen Überblick.

¹⁷ Die unterschiedlichen Bewertungsgebiete gem. Anlage 2 BewG § 55 Abs. 3 / 4 DV sind nicht separat berücksichtigt; Basis sind durchschnittliche Normalwerte über alle Bewertungsgebiete.

3. Grundsteuerliche Bewertung und Grundsteuerbelastung ausgewählter Forstämter der Niedersächsischen Landesforsten und von Modellbetrieben im alten und neuen System

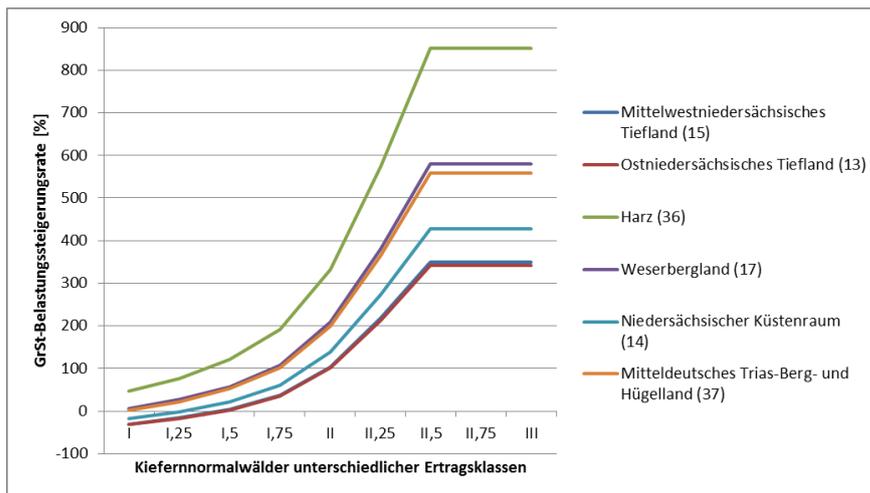


Abbildung 38: Steigerungsrate der Grundsteuerbelastung in Kiefernnormalwäldern verschiedener Ertragsklassen (Quelle: Eigene Darstellung)

In den Wuchsgebieten 36, 17 und 37 ist selbst im Falle 120 ha großer Kiefernnormalwälder, deren Bestände die 1. Ertragsklasse erreichen, von einer Belastungssteigerung auszugehen. Im Wuchsgebiet 13 „Ostniedersächsisches Tiefland“, wo die Kiefer vielerorts waldbildprägend ist, ist unter den Modellannahmen zukünftig mit einer höheren Belastung zu rechnen, wenn die Bestände eines Betriebes mit normaler Altersklassenverteilung nicht in der Lage sind, eine Ertragsklasse von mind. 1,25 zu erreichen.

Pappelnormalwälder, die in der Praxis wohl kaum existieren mögen, werden zukünftig entlastet, wenn es sich um Betriebe mit wüchsigen Beständen handeln sollte. Einzelheiten sind Abbildung 39 zu entnehmen.

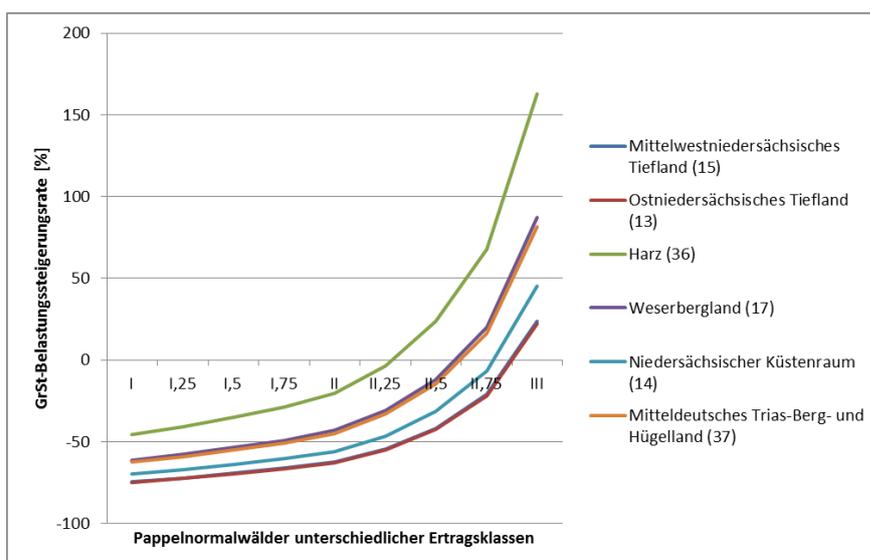


Abbildung 39: Steigerungsrate der Grundsteuerbelastung in Pappelnormalwäldern verschiedener Ertragsklassen (Quelle: Eigene Darstellung)

3. Grundsteuerliche Bewertung und Grundsteuerbelastung ausgewählter Forstämter der Niedersächsischen Landesforsten und von Modellbetrieben im alten und neuen System

Die Laubholzbetriebe fallen durch die durch geringe Einheitswerte hervorgerufenen hohen Belastungssteigerungsraten auf. Da die Ertragsklasse aufgrund des auf 50 DM/ha festgesetzten Pauschalwertes für die Berechnung des Einheitswertes irrelevant ist, vervielfacht sich die Grundsteuerbelastung in allen Fällen, wie aus Abbildung 40 hervorgeht. Anschauungsobjekt ist ein 140 ha großer Buchenbetrieb. Je höher der gegendübliche Bewertungsfaktor, desto größer die Belastungssteigerung durch das neue System der Grundsteuerberechnung.

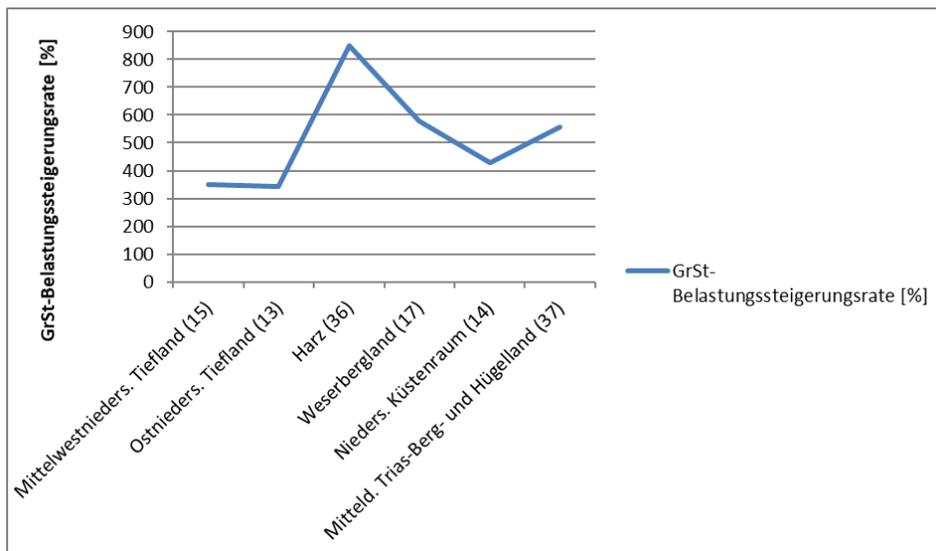


Abbildung 40: Steigerungsrate der Grundsteuerbelastung in Buchenbetrieben (Quelle: Eigene Darstellung)

Standen bisher die Steuerbelastungsveränderungen im Fokus, soll im Folgenden die Steuerplanung analysiert werden.

3.2.7.3 Einfluss der Baumartenwahl auf die Grundsteuer für forstwirtschaftlich genutzte Flächen

Wirkt sich die Investitionsentscheidung der zu pflanzenden Baumart aus einzelbetrieblicher Perspektive ab dem 01.01.2025 nicht mehr auf die Grundsteuerbelastung aus, da bestockungsunabhängige regionale Wertfaktoren gelten, so war dies, wie das Kapitel 3.2.7.1 verdeutlicht, bisher anders. Die Grundsteuerwirkung auf diese Entscheidung war jedoch auch im alten System ökonomisch gering. Dies soll folgende Berechnung in Form einer Gegenüberstellung der durch die Grundsteuerbelastung ergänzten Waldreinerträge gem. Möhring et al. (2022)¹⁸ verdeutlichen.

¹⁸ Während Möhring et al. (2022) bei der Fichte eine Umtriebszeit von 80 Jahren unterstellen, gilt für die Fichtenmodellbetriebe in dieser Arbeit $U = 100$. Die Grundsteuerberechnung in Tabelle 14 weicht insofern von den Modellberechnungen in dieser Arbeit ab. Die Ergebnisse gehen von der 1. Ertragsklasse und einem Hebesatz von 300 % aus.

3. Grundsteuerliche Bewertung und Grundsteuerbelastung ausgewählter Forstämter der Niedersächsischen Landesforsten und von Modellbetrieben im alten und neuen System

Tabelle 14: Waldreinerträge unter Berücksichtigung der Grundsteuer im alten System (Quelle: Möhring et al. 2022, verändert)

	Fi	Ki	Bu
Umtriebszeit [Jahre]	80	120	140
Vornutzungen [Efm/ha/a]	4,2	4,4	4,9
Endnutzungen [Efm/ha/a]	5,7	2,7	3,3
Gesamte Nutzung [Efm/ha/a]	9,8	7	8,2
erntekostenfreie Holzerlöse [€/Efm]	57,00 €	37,00 €	35,00 €
Kulturkosten [€/ha]	1.605,00 €	2.527,00 €	2.715,00 €
Läuterungskosten [€/ha]	600,00 €	600,00 €	600,00 €
erntekostenfreie Holzerlöse [€/ha/a]	561,00 €	257,00 €	284,00 €
Kulturkosten [€/ha/a]	20,00 €	21,00 €	19,00 €
Läuterungskosten [€/ha/a]	8,00 €	5,00 €	4,00 €
Deckungsbeitrag [€/ha/a]	533,00 €	231,00 €	261,00 €
Fixe Gemeinkosten [€/ha/a]	160,00 €	160,00 €	160,00 €
Reinertrag der Holzproduktion ohne GrSt [€/ha/a]	373,00 €	71,00 €	101,00 €
Grundsteuer [€/ha/a]	7,65 €	2,96 €	0,46 €
Reinertrag der Holzproduktion [€/ha/a]	365,35 €	68,04 €	100,54 €

Es wird unterstellt, dass die Grundsteuer in den fixen Gemeinkosten gem. Möhring et al. (2022) noch nicht enthalten ist. Sehr deutlich wird, dass die Grundsteuer keinen Einfluss auf die Rangfolge der Reinerträge hat.

Ohne Berücksichtigung von Risiken dürfte im Falle der Baumartenwahl die grundsteuerliche Privilegierung der Baumart Buche und des sonstigen Laubholzes außer der Pappel keine Entscheidungswirkungen entfaltet haben bzw. bis 2025 entfalten.

3.2.7.4 Grundsteuerliche Bedeutung von Zu- und Verkäufen forstwirtschaftlich genutzter Flächen

Da sich die Wertfortschreibungsgrenzen und -kriterien verändern, ist die Gegenüberstellung der Auswirkungen für Forstbetriebe lohnend. Ausgehend von Modellbetrieben, deren Bestände in der 2. Ertragsklasse einzuordnen sind und die sich durch eine normale Altersklassenverteilung auszeichnen, gibt Abbildung 41 darüber Aufschluss, ab wann die Grenzen für eine Wertfortschreibung erreicht sind.

3. Grundsteuerliche Bewertung und Grundsteuerbelastung ausgewählter Forstämter der Niedersächsischen Landesforsten und von Modellbetrieben im alten und neuen System

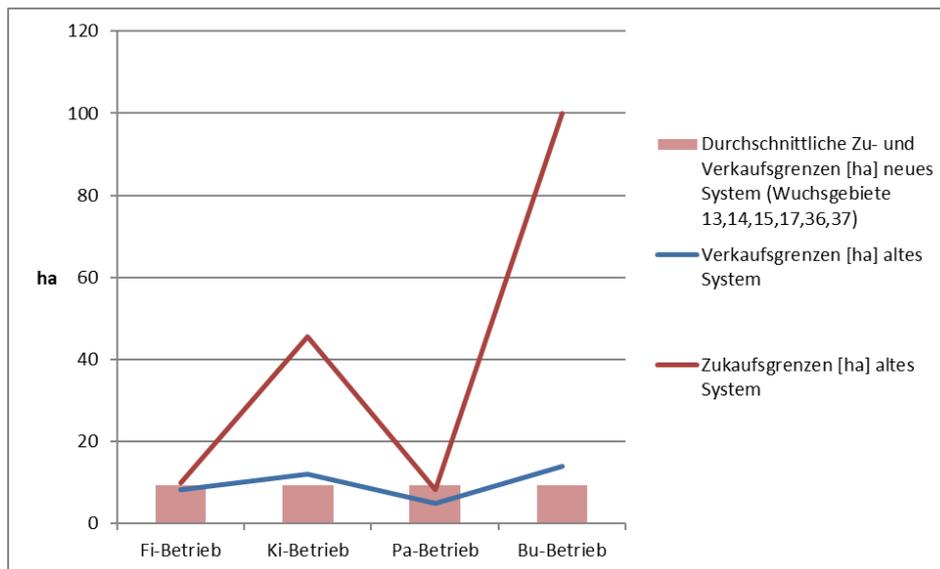


Abbildung 41: Flächenzu- und verkaufsgrenzen [ha] im alten System und in den untersuchten Wuchsgebieten im neuen System ohne Auslösen der Wertfortschreibung (Quelle: Eigene Darstellung)

Dabei werden bezüglich der ver- bzw. zugekauften Flächen zum jeweiligen Betrieb durchschnittliche Ertragswerte unterstellt, das heißt, die Bestockung zu- oder verkaufter Flächen entspricht der Bestockung des Betriebes, was naturgemäß zu starken Verzerrungen gegenüber der Realität führen kann. Es wird also davon ausgegangen, dass sich die Betriebe entsprechend ihrer Bestockung erweitern und das Zu- und Verkäufe zwischen bestehenden Betrieben stattfinden, wobei nie ganze Betriebe veräußert oder gekauft werden.

Durch die Vereinheitlichung der Wertfortschreibungsgrenzen im neuen Berechnungssystem der Grundsteuer nach oben und nach unten wird die zuge- oder verkaufte Fläche gleich groß ausfallen, um die Wertfortschreibungsgrenzen zu überschreiten. Bisher ergaben sich, wie die blaue und rote Linie zeigen (Abbildung 41), unterschiedliche Grenzen, wenn Zu- oder Verkäufe getätigt wurden. Dabei hätte ein 140 ha großer Buchenbetrieb unter den Modellannahmen bis zu 100 ha mit Buche bestockter Fläche erwerben können, ohne an die Wertfortschreibungsgrenzen zu stoßen. Im Falle des Fichtenbetriebes wäre eine Erweiterung durch eine mit Fichten bestockte Fläche mit rd. 10 ha deutlich geringeren Ausmaßes gewesen, wenn die Wertfortschreibungsgrenzen nicht überschritten werden sollten, was durch die hohen Einheitswerte nachvollziehbar ist.

Die alten Verkaufsgrenzen variierten weniger stark und reichten von rd. 8 ha (Fichtenbetrieb) bis 14 ha (Buchenbetrieb). Die Verkaufsgrenzen im alten System sind in etwa mit den sich durch das neue Berechnungsverfahren des Grundsteuerwertes ergebenden Flächenveränderungsgrenzen vergleichbar. Je höher der Bewertungsfaktor in einem

Wuchsgebiet, desto weniger groß muss die ver- oder zugekaufte Fläche sein, um eine Wertfortschreibung auszulösen.

Auch bei diesen Überlegungen ist die absolut geringe Höhe der Grundsteuerbelastung zu berücksichtigen, die sich kaum auf die Waldreinerträge der Betriebe auswirkt. Eine Entscheidung über den Umfang eines Flächenzu- oder -verkaufes wird trotz der dargestellten Verschiebungen angesichts des Verhältnisses zwischen Ertragsoptionen und Verkehrswerten nicht von der Grundsteuerbelastung abhängen. Die bereits thematisierten Waldschäden berücksichtigend, erhöhen höhere Grundsteuerbelastungen bei nicht mehr vorhandenen Ertragsoptionen allerdings den Druck auf die Liquidität. Höhere Grundsteuerbelastungen könnten Flächenverkäufe in solchen Fällen eher erforderlich werden lassen als geringere Belastungen.

3.2.7.5 Einfluss des Naturschutzes bzw. von Flächenstilllegungen auf die Grundsteuer für forstwirtschaftlich genutzte Flächen

Kapitel 2.1.2 ist zu entnehmen, dass sich die Voraussetzungen für einen Grundsteuererlass aus Gründen des Naturschutzes im alten System nicht von den Grundlagen im neuen System unterscheiden. Wenn also die Unrentierlichkeit einer Fläche beispielsweise innerhalb eines grundsätzlich privilegierten Naturschutzgebietes auf die Bewirtschaftungsbeschränkungen gem. Naturschutzgebietsverordnung zurückzuführen sein sollte, stiege die Grundsteuerentlastung eines Betriebs mit zunehmender Naturschutzgebietsfläche im neuen und alten System gleichermaßen. Zu berücksichtigen wäre allerdings, dass die Antragsstellung auf einen Erlass der Grundsteuer aufgrund höherer Grundsteuerbelastungen attraktiver wird. Darüber hinaus werden Flächen, die aufgrund von Bewirtschaftungsbeschränkungen keiner Nutzung unterliegen, im neuen System wie Geringstland bewertet.

Freiwillige Flächenstilllegungen außerhalb von Schutzgebieten führen nicht direkt zu einem Erlass der Grundsteuer, da das öffentliche Interesse am Erhalt des Grundbesitzes schwer nachzuweisen sein dürfte (vgl. Kapitel 2.1.2).

Klarer verhält es sich für die im Wald der NLF ausgewiesenen NWE 10 – Flächen (Natürliche Waldentwicklung auf 10 % der Landeswaldfläche), die aufgrund von Forderungen der Politik, also im weitesten Sinne der Öffentlichkeit, einer natürlichen Entwicklung überlassen werden. Hier sollte eine Antragstellung bzgl. eines Erlasses der Grundsteuer, gerade unter dem Eindruck steigender Belastungen, erfolgen.

3.2.7.6 Einfluss von Kalamitäten auf die Grundsteuer für die forstwirtschaftlich genutzten Flächen

Der Erlass der Grundsteuer aufgrund einer Kalamität käme dann zum Tragen, wenn die Voraussetzungen gem. § 33 GrStG erfüllt sind (vgl. Kapitel 2.1.2). Dabei sieht das Grundsteuergesetz, wie aus Abbildung 1 hervorgeht, in der neuen Fassung andere Voraussetzungen vor als in der alten Fassung. Bisher galt als Bemessungsgrundlage der normale Rohertrag, wobei sich die Verminderung des Rohertrags im Falle der forstwirtschaftlich genutzten Flächen auf die Veränderung der Ertragswerte bezieht¹⁹. Die neue Fassung orientiert sich am tatsächlichen Reinertrag und legt in diesem Zusammenhang aufgrund des Gesetzesfolgenverweises in § 236 BewG die Steuerbemessungsgrundlage, also einen Durchschnittswert aus dem zehnjährigen Zeitraum vor Hauptfeststellung des Grundsteuerwertes zugrunde. Dieser ist allerdings nicht betriebsspezifisch, sodass gem. AEGrStG eine Nachweispflicht für den Eigentümer entsteht (vgl. Kapitel 2.1.2).

Um die Unterschiede zu verdeutlichen, soll der Fichtenmodellbetrieb mit normaler Altersklassenverteilung im Wuchsgebiet Harz herangezogen werden. Als Reinertrag werden 142,70 €/ha unterstellt.

Ein Sturmereignis führt dazu, dass der Betrieb 50 % seiner Fichtenfläche verliert, wobei die einzelnen Altersklassen zu gleichen Anteilen betroffen sind. Wenn der Betrieb im betreffenden Jahr keinen Gewinn erzielen würde und nachgewiesen werden kann, dass es zu einer entsprechenden relevanten Reinertragsminderung kam, könnte eine Grundsteuerentlastung die Folge sein.

Der Einheitswert des Modellbetriebes, dessen Wertfortschreibung im alten System für einen Erlass der Grundsteuer von Relevanz war, setzt sich aus den Ertragswerten gem. Tabelle 15 zusammen. Fielen 50 % der einzelnen Altersklassen aus, wäre der Einheitswert im Zuge der Wertfortschreibung um weniger als 50 % reduziert. Dies liegt an dem mindestens zugrunde zu legenden Ertragswert von 50 DM/ha.

¹⁹ Die alte Fassung orientierte sich an der Verminderung des Wirtschafts- bzw. Einheitswertes der forstwirtschaftlichen Nutzung im Zuge des Entstehens von Freiflächen, also an der durch die Kalamität verursachten Wertfortschreibung des Einheitswertes.

3. Grundsteuerliche Bewertung und Grundsteuerbelastung ausgewählter Forstämter der Niedersächsischen Landesforsten und von Modellbetrieben im alten und neuen System

Tabelle 15: Zusammensetzung des Einheitswertes des Modellbetriebs

Altersklasse	Ertragswerte	Ertragswerte nach Wertfortschreibung
0-20	511,20 €	511,20 €
21-40	511,20 €	511,20 €
41-60	3.149,40 €	1.830,30 €
61-80	7.096,60 €	3.803,90 €
> 80	10.829,00 €	5.670,10 €
Einheitswert	22.097 €	12.326 €

Die Voraussetzungen für einen Erlass der Grundsteuer wären im alten System nicht erfüllt.

Eine zusätzliche Hürde stellt die Tatsache dar, dass der jeweilige Betrieb keine Gewinne erzielen darf, um von einer Grundsteuerentlastung infolge einer Kalamität zu profitieren. Diese Regelung ist lediglich insofern neu, als dass sie im Grundsteuergesetz explizit auftaucht. Im alten Verfahren gab es gem. Grundsteuer-Richtlinien von 1978 den Hinweis, dass eine Einziehung der Grundsteuer unbillig wäre, wenn das Betriebsergebnis negativ ist.

Im Rahmen einer Fortschreibung (§ 33 Abs. 3 GrStG n.F.) wäre eine Kalamität zukünftig völlig irrelevant, da die Bewertung des Betriebs ausschließlich von seiner Lage bzw. Zugehörigkeit zu einem Wuchsgebiet abhängt.

Für Laubholzbetriebe außer die Pappel wird die neue Regelung dazu führen, dass ein Erlass infolge von Kalamitäten überhaupt in Frage kommt. Bisher nämlich konnten sich die Ertragswerte zumindest längerfristig durch die Wiederbewaldungsverpflichtung gem. § 12 Abs. 4 NWaldLG nicht verringern.

3.2.8 Einordnung der Niedersächsischen Landesforsten innerhalb Niedersachsens und Niedersachsens innerhalb der Bundesrepublik

Niedersachsen ist zu rd. 25 % bewaldet (rd. 1.200.000 ha). Die Waldfläche nimmt einen Anteil von ca. 10 % an der Waldfläche Deutschlands ein. Überwiegend (zu 59 %) befindet sich der niedersächsische Wald in Privateigentum, wobei 45 % dieser Fläche zu Betrieben gehören, deren Betriebsfläche kleiner als 20 ha ist. Die NLF besitzen 28 % und der Bund 5 % der niedersächsischen Waldfläche, Körperschaften, wie Gemeinden oder Religionsgemeinschaften, gehören 8 %. Über alle Eigentumsarten werden durchschnittlich 5,6 Efm Holz je ha und Jahr eingeschlagen, wobei im Landeswald (NLF) der höchste Hiebssatz (6,7 Efm/ha/a) zu verzeichnen ist, gefolgt vom Körperschaftswald (6,1 Efm/ha/a), Privatwald (5,1 Efm/ha/a) und Bundeswald (4,9 Efm/ha/a) (BWI 3).

3. Grundsteuerliche Bewertung und Grundsteuerbelastung ausgewählter Forstämter der Niedersächsischen Landesforsten und von Modellbetrieben im alten und neuen System

Die NLF sind folglich in der Lage, die Forstwirtschaft in Niedersachsen unter Berücksichtigung der Tatsache, dass es sich um einen öffentlichen Forstbetrieb handelt, in weiten Teilen zu repräsentieren.

Im Falle der Einheitsbewertung verhalten sich die durchschnittlichen Normalwerte über alle Ertragsklassen und alle Bewertungsgebiete Niedersachsens zu den gleichen Werten über einen Bundesdurchschnitt (alte Bundesländer) wie in Abbildung 42 dargestellt. Die Baumartengruppe Fichte wird im Durchschnitt über alle Ertragsklassen und über alle Bewertungsgebiete der Bundesrepublik (alte Bundesländer) mit einem Normalwert von 1.186,94 DM/ha veranschlagt²⁰. Dieser Wert liegt rd. 50 % über jenem, der in Niedersachsen²¹ zu verzeichnen ist. Der durchschnittliche Normalwert der Baumartengruppe Kiefer über alle Ertragsklassen und Bewertungsgebiete ist ebenfalls höher als der durchschnittliche Normalwert in Niedersachsen. Die Differenz beläuft sich allerdings auf lediglich 40 DM. Die Baumart Pappel betreffend, übertrifft der durchschnittliche Normalwert in Niedersachsen jenen über sämtliche Bewertungsgebiete um rd. 15 %.

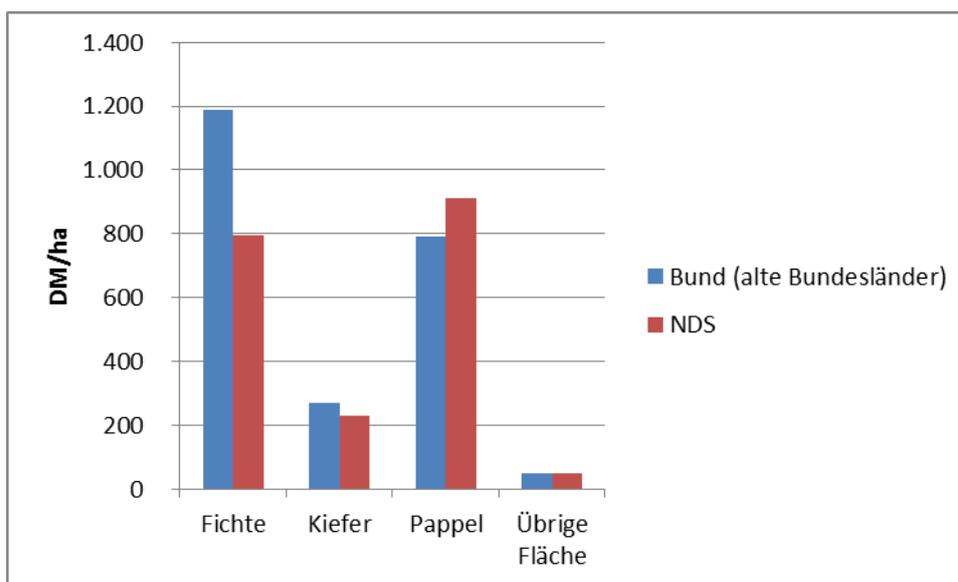


Abbildung 42: Durchschnittliche Normalwerte (Quelle: Anlage 3 BewG § 55 Abs. 3 / 4 DV; Eigene Darstellung)

Die gegendüblichen Bewertungsfaktoren in den 82 Wuchsgebieten der Bundesrepublik (inkl. der neuen Bundesländer) sind in Abbildung 3 dargestellt.

²⁰ Zunächst wurde ein durchschnittlicher Normalwert über alle Bewertungsgebiete der alten Bundesländer je Ertragsklasse berechnet. Im Anschluss wurde der durchschnittliche Normalwert über alle Ertragsklassen ermittelt. Es erfolgte keine Flächengewichtung. (Quelle: Anlage 1 BewG § 55 Abs. 3 / 4 DV, vgl. Tabelle 2)

²¹ Die durchschnittlichen Normalwerte wurden analog über die 5 Bewertungsgebiete Niedersachsens (2101 – 2105) ermittelt.

3. Grundsteuerliche Bewertung und Grundsteuerbelastung ausgewählter Forstämter der Niedersächsischen Landesforsten und von Modellbetrieben im alten und neuen System

Der arithmetische Mittelwert über alle Bewertungsfaktoren in der Bundesrepublik (inkl. der neuen Bundesländer) beläuft sich auf 96,26 €, in Niedersachsen nimmt dieser Betrag für die dort relevanten Wuchsgebiete einen Wert von 85,- € an. Der über alle Baumartengruppen ermittelte arithmetische Mittelwert der durchschnittlichen Normalwerte gem. Abbildung 42 in der Bundesrepublik (alte Bundesländer) liegt 15,8 % über jenem Wert Niedersachsens; der Mittelwert der gegendüblichen Bewertungsfaktoren liegt 13,2 % über dem in Niedersachsen einschlägigen Mittelwert der Bewertungsfaktoren in den dort relevanten Wuchsgebieten. Ein Vergleich dieser Verhältnisse ist insofern unzulänglich, als dass im neuen Bewertungsverfahren auch die neuen Bundesländer inbegriffen sind. Der durchschnittliche Bewertungsfaktor in den Wuchsgebieten, die sich über die alten Bundesländer erstrecken, übertrifft jenen in Niedersachsen um rd. 6,7 %.

Einen Vergleich der mittleren Normalwerte über alle Ertragsklassen und Bewertungsgebiete in den alten Bundesländern enthält Abbildung 43. Bayern und Baden-Württemberg fallen im Falle der Baumartengruppe Fichte durch die höchsten Normalwerte auf, gefolgt von Hessen und Rheinland-Pfalz. Höchste durchschnittliche Normalwerte in der Baumartengruppe Kiefer weisen die Länder Bayern, Bremen und Berlin auf. Die Pappel wird ebenfalls in Bayern am höchsten bewertet. In Nordrhein-Westfalen liegt der zweithöchste Normalwert vor. Identische durchschnittliche Normalwerte für die Pappel werden in Niedersachsen, Bremen und Berlin zugrunde gelegt.

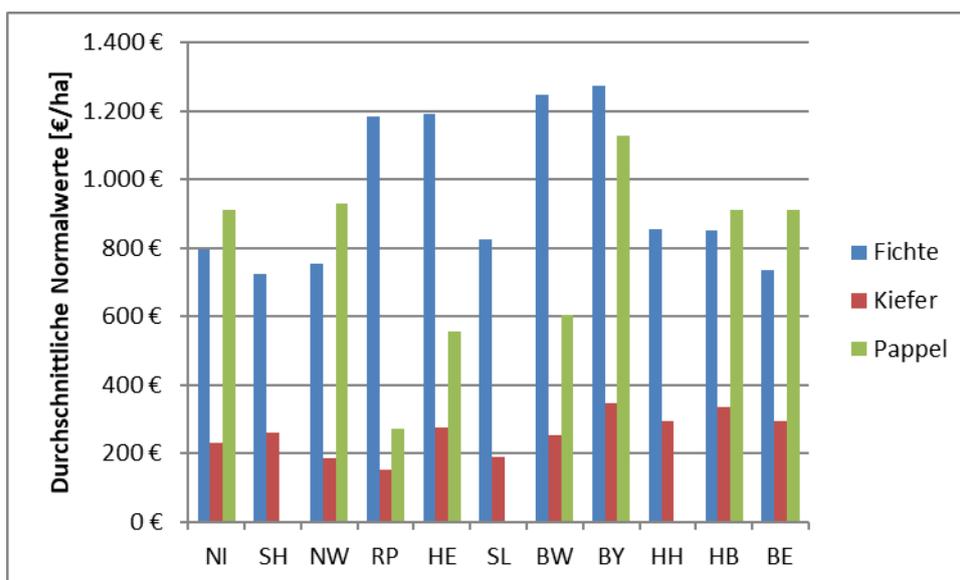


Abbildung 43: Durchschnittliche Normalwerte in den alten Bundesländern (Quelle: Anlage 3 BewG § 55 Abs. 3 / 4 DV; Eigene Darstellung)

3. Grundsteuerliche Bewertung und Grundsteuerbelastung ausgewählter Forstämter der Niedersächsischen Landesforsten und von Modellbetrieben im alten und neuen System

Werden die arithmetischen Mittelwerte der Bewertungsfaktoren in den alten Bundesländern miteinander verglichen, wobei keine Flächengewichtung vorgenommen wurde und einige Wuchsgebiete Ländergrenzen überschreiten, und den Bewertungsansätzen des Altersklassenverfahrens gegenübergestellt, so ergibt sich das in

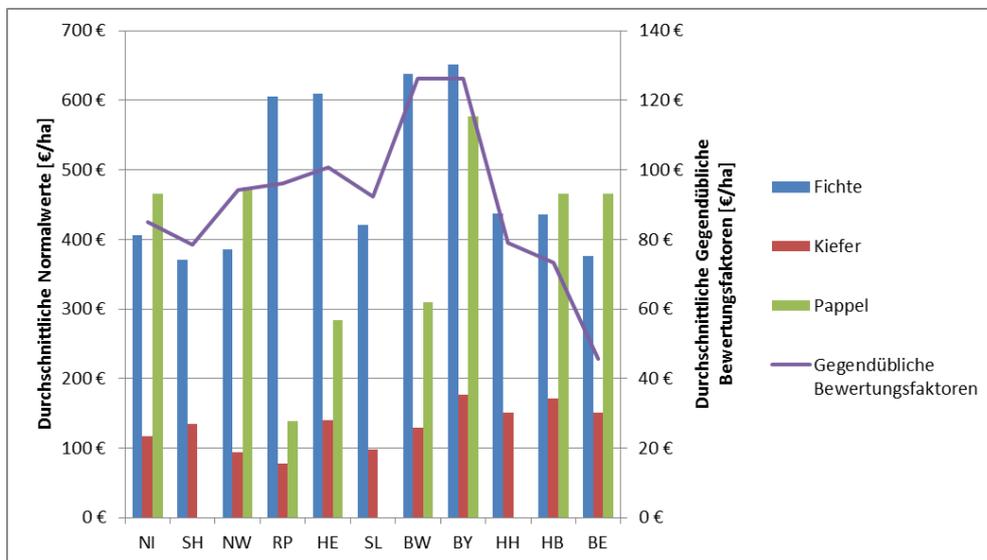


Abbildung 44: Durchschnittliche Normalwerte und gegendübliche Bewertungsfaktoren (Quelle: Eigene Darstellung)

Abbildung 44 dargestellte Bild. Es fällt auf, dass die gegendüblichen Bewertungsfaktoren, abgesehen von einigen Ausnahmen, in etwa den Wertverhältnissen des Altersklassenverfahrens der Einheitsbewertung folgen.

Wird das Verhältnis zwischen durchschnittlichen gegendüblichen Bewertungsfaktoren und den durchschnittlichen Normalwerten der Baumartengruppe Fichte untersucht, so fällt auf, dass Rheinland-Pfalz und Hessen (15,9 % und 16,53 %) sowie Berlin und Bremen (12,13 % und 16,83 %) durch einen vergleichsweise niedrigen Anteil des gegendüblichen Bewertungsfaktors an den jeweiligen durchschnittlichen Normalwerten herausstechen. In Niedersachsen, Schleswig-Holstein, Baden-Württemberg und in Bayern liegt der Anteil zwischen 19,38 % und 21,22 %, in Hamburg bei 18,06 %.

Insgesamt kann ausgehend von den Bewertungsansätzen in Niedersachsen von mittleren Verhältnissen gesprochen werden. Die Analyse in diesem Kapitel deutet darauf hin, dass die festgestellten Ergebnisse pars pro toto exemplarisch für die Verhältnisse in der Bundesrepublik stehen.

4. Grundsteuerliche Bewertung und Grundsteuerbelastung von forstwirtschaftlich genutzten Flächen in ausgewählten Staaten der EU

4.1 Material und Methoden

Um die Formen der Besteuerung des forstlichen Grundbesitzes im internationalen Vergleich zu identifizieren und die Steuerbelastungen von forstwirtschaftlich genutzten Flächen zu quantifizieren, bedurfte es zunächst einer Auseinandersetzung mit den rechtlichen Grundlagen. Die Erkenntnisse wurden durch Expertenbefragungen verifiziert. Ausgehend von einem Modellbetrieb wurden die rechtlichen Grundlagen dann angewandt, um die unterschiedlichen Belastungen zu kalkulieren.

Damit die unterschiedlichen Belastungen miteinander verglichen werden können, muss die Struktur der Forstwirtschaft in den jeweiligen Ländern mit einbezogen werden. Einen Vergleichsmaßstab liefern die vor dem Hintergrund unterschiedlicher klimatischer Bedingungen vorhandenen Bestockungs- und Zuwachssituationen. Dies setzt voraus, nicht mit einem einheitlichen Modellbetrieb, sondern mit an den durchschnittlichen forstökonomischen Verhältnissen des jeweiligen Landes orientierten Modellbetrieben zu agieren.

4.1.1 Literaturrecherche und Gesetzestextstudium

Die Literaturrecherche erstreckte sich vornehmlich über die einschlägigen Gesetzestexte. Die in der jeweiligen Landessprache verfassten, für diese Arbeit relevanten Gesetzespassagen wurden durch den frei zugänglichen Übersetzerdienst DeepL SE ins Deutsche übersetzt. Da diese Übersetzungen im Detail unscharf sein können, diente Sekundärliteratur dazu, die gewonnenen Erkenntnisse abzusichern.

4.1.2 Expertenbefragungen

Um Kontakte zu ausgewiesenen Experten in den jeweiligen Ländern herzustellen, wurde zunächst die „European State Forest Association (EUSTAFOR)“ konsultiert. Die Geschäftsführung informierte die Mitgliedsbetriebe und öffnete so die Tür für die schriftliche Kommunikation. Für jedes untersuchte Land, abgesehen von Österreich und Schweden²², wurde ein individueller Fragebogen erstellt (s. Anhang) und ein schriftliches Interview geführt.

Direkte Antworten erreichten den Verfasser aus Frankreich und Spanien. Der öffentliche belgische Forstbetrieb „Naturinvest“ verwies auf den „Föderalen Öffentlichen Dienst

²² In Schweden fällt keine Grundsteuer für forstwirtschaftlich genutzte Flächen an und im Falle Österreichs bestanden keine sprachlichen Hürden.

Finanzen (FÖD)“. Über ein öffentliches Kontaktformular wurde der Fragebogen an diese Behörde verschickt. Die Beantwortung durch den FÖD erfolgte zeitnah.

Der in 2021 und 2022 angeschriebene italienische Verein öffentlicher forstwirtschaftlicher Betriebe „Associazione Nazionale Attività Regionali Forestali (ANARF)“ antwortete nicht, sodass 2022, ebenfalls erfolglos, auch der italienische Landwirtschaftsverband „Confagricoltura“ angeschrieben worden ist. Daneben wurde die „Agenzia delle Entrate“, die den Fragebogen nicht beantwortete, sondern auf die Gemeinden verwies, kontaktiert. Das nationale Finanzministerium, welches über ein öffentliches Kontaktformular konsultiert worden ist, meldete lediglich eine Eingangsbestätigung der Anfrage. Die schließlich kontaktierte Gemeinde Bozen beantwortete den Fragebogen.

Damit liegen belastbare Informationen aus den Ländern Italien, Frankreich, Belgien und Spanien vor, die in die Analyse einbezogen werden konnten. Für Österreich und Schweden wurde, wie bereits zu lesen war, auf eine Expertenbefragung verzichtet. Die ausgewählten Länder repräsentieren wichtige Europäische Staaten, die sich durch ähnliche volkswirtschaftliche, aber auch forstwirtschaftliche Verhältnisse auszeichnen. Auch die Waldeigentumssituation²³ ist vergleichbar.

4.1.3 Modellbetriebe

Wie bereits erwähnt, wurde kein einheitlicher Modellbetrieb kreiert, sondern ein jeweiliger Durchschnittsbetrieb, der die forstlichen Besonderheiten des jeweiligen Staates und die dortigen Bewertungsansätze berücksichtigt. Dabei umfassen die Modellbetriebe grundsätzlich eine Fläche von 1.000 ha. Die erntekostenfreien Holzerlöse wurden auf Basis der Holzpreise, die in den öffentlichen Forstbetrieben ÖBf AG (Österreich), Ufficio Promozione del Territorio (Trient für Italien), ANB und DNF (Belgien), ONF (Frankreich) und den Staatsforstbetrieben des Testbetriebsnetzes Forst (Deutschland) erzielt werden konnten, und der länderspezifischen durchschnittlichen Zuwächse bzw. Einschläge ermittelt²⁴. Dabei wurden die Jahre 2013 – 2017 berücksichtigt. Im Falle der unterstellten Holzerntekosten wurden für Deutschland die Durchschnittswerte der Staatsforstbetriebe des

²³ Anders als in bspw. Polen dominiert in den untersuchungsgegenständlichen Staaten der Privatwald (Roering 2005). Da die Restitution des Waldeigentums in den ehemaligen Ostblockstaaten nach 1989 in unterschiedlicher Ausprägung geschah und teilweise viel Zeit beanspruchte, bleiben diese Staaten unberücksichtigt.

²⁴ In Spanien und Schweden wurden keine Erträge von Modellbetrieben berechnet, da keine Grundsteuer für forstwirtschaftlich genutzte Flächen anfällt bzw. umfangreiche Befreiungsoptionen bestehen.

Testbetriebsnetzes Forst über den gleichen Zeitraum zugrunde gelegt. Für Österreich wurde auf publizierte Daten der ÖBf AG zurückgegriffen (Nachhaltigkeitsberichte).

4.1.4 Veranlagungssimulation

Um die Steuerbelastung zu veranschaulichen, werden die Flächen der Modellbetriebe anhand der rechtlichen Bewertungsvorgaben und Grundsätze der Liegenschaftsbesteuerung unterworfen. Auf die Darstellung sonstiger Steuern wurde verzichtet.

4.2 Vergleichende Analyse der Grundsteuerbelastung von forstwirtschaftlich genutzten Flächen

4.2.1 Historie der Grundbesitzbesteuerung in Europa

Die Entwicklung der Besteuerung von Grund und Boden ist eng mit der Entwicklung der Steuersysteme im Allgemeinen sowie dem politischen und gesellschaftlichen Wandel verbunden. Schon im römischen Reich wurde ein Kataster entwickelt, um die Grundsteuer (tributum soli), die neben der Kopfsteuer (tributum capitis) die zweite große Einnahmequelle der Herrschenden darstellte, zu erheben. Die landwirtschaftlichen Flächen betreffend, kam unter Kaiser Diokletian (284 – 305 n. Chr.) die Idee auf, die Besteuerung des Grund und Bodens nicht an den tatsächlichen Erträgen, sondern an Sollerträgen zu bemessen. Ansonsten war es üblich, den zehnten Teil der Erträge als Steuer zu entrichten (Hacke 2012).

Dieser „Zehnt“ wurde unter den Fränkischen Königen, die in Mitteleuropa auf das römische Reich folgten, weiterhin eingetrieben bzw. dem Klerus vorbehalten. Die von den Römern etablierten, inzwischen veralteten Kataster fanden keine Verwendung mehr. Im Mittelalter gab es unterschiedlichste Systeme der Erhebung von Steuern und Abgaben. Neben denen sich immer stärker durchsetzenden Zöllen und Mauten einerseits und indirekten Steuern andererseits wurde auch der Grund und Boden besteuert. Zu nennen wäre hier die so genannte Bede, die zunächst freiwillig seitens der Bauern an die Fürsten zu entrichten war und später in vielen Fürstentümern zu einer direkten Pflichtabgabe wurde (Brands et al. 2001).

Um 1200 in der Zeit der Kreuzzüge prägte Mitteleuropa neben dem Heiligen römischen Reich deutscher Nation als Verbund diverser Königreiche und Fürstentümer, die teil- und zeitweise nur in lehensrechtlicher Bindung angeschlossen waren, das Königreich Frankreich. Im Norden bzw. Osten erstreckten sich u.a. die Königreiche England, Dänemark, Schweden, Polen und Ungarn sowie Sizilien. Die Iberische Halbinsel beherrschte auf dem Gebiet des heutigen Spaniens im Norden im Wesentlichen das Königreich Kastilien. Im Süden regierten die muslimischen Almohaden, ansonsten einte alle zuvor genannten

Königreiche der christliche Glaube und ihre Zugehörigkeit zur lateinischen Kirche (Lückemeier, Astor 2022).

Bemerkenswert ist das in dieser Zeit, nämlich im Jahre 1248, in Kraft getretene Mailänder Kataster I, welches als Grundsteuerkataster fungierte und eine Aufteilung der Fläche in Parzellen und deren Bewertung vornahm. Ermöglicht wurde dieses Vorgehen durch das 1183 seitens des Kaisers des „Heiligen römischen Reiches deutscher Nation“ zugestandene Recht auf Selbstregulierung. Im Jahre 1760 trat unter Maria Theresia das seit 1718 entwickelte Mailänder Kataster III in Kraft, welches das österreichische Katasterwesen beeinflusste (Twaroch et al. 2016). Die Lombardei wurde im Jahre 1796 von Napoleon erobert. Sie zählt zu den ersten Eroberungen im Zuge des Italienfeldzuges (Migge 2005).

Da die Aufklärung und die Französische Revolution 1789 Strahlkraft auf die gesellschaftlichen Ordnungen und Staatsformen in ganz Europa entfaltete, ist die Entwicklung des Steuersystems im Ancien Régime und nach 1789 zu berücksichtigen. Im Absolutismus gelang es, den Staat zu zentralisieren und die Macht der Könige durch ein Finanz- und Militärmonopol zu sichern. Diese Veränderung beruhte auf den im Zuge des deutlich früheren hundertjährigen Krieges zwischen den Königreichen England und Frankreich zu Buche schlagenden erhöhten Kriegs- und Heeresausgaben, die die Bevölkerung durch höhere Steuern zu finanzieren hatte (Colliard, Montialoux 2007). So galt es, unter anderem die „Taille“ zu entrichten, von der sowohl Klerus als auch Adel befreit waren. Auf dem Land gab es für Bauern im Gegensatz zur städtischen Bevölkerung keine Möglichkeit, die Taille zu vermindern oder einer Zahlung zu entgehen (Krause 2018). Die Maßstäbe, nach denen sie erhoben wurde, variierten regional und sie war als Repartitionssteuer aufgesetzt: Der König gab vor, auf welchen Betrag sich die jährlichen Einnahmen aus der Taille zu belaufen hätten. Wie die Steuerlast in den Steuerbezirken und Gemeinden auf die nicht privilegierten Bauern und Bürger umzulegen ist, war nicht vereinheitlicht. In Südfrankreich handelte es sich um eine Grundsteuer, die das Einkommen aus Immobilienbesitz belastete, in Nordfrankreich war eher von einer Gesamteinkommensteuer zu sprechen. Auch der seit 1749 vornehmlich seitens des dritten Standes zu entrichtende Zwanzigste hatte Grundzüge einer Besteuerung von Grund und Boden, da u.a. die Einkünfte aus Immobilienbesitz herangezogen worden sind (Schubert 2008).

Als am 26.08.1789 durch die von der französischen Nationalversammlung verabschiedete Erklärung der Menschen- und Bürgerrechte der Absolutismus in Frankreich der

Vergangenheit angehörte und die ständischen Privilegien abgeschafft wurden, sollte auch ein an der Gleichheit der Bürger bzw. sonstigen Errungenschaften der Revolution orientiertes Steuersystem eingeführt werden. Dieses sollte die Vermögensumstände des Einzelnen berücksichtigen und zur Finanzierung der Verwaltung und des Militärs beitragen. Die Besteuerung des Grund und Bodens war ein Hauptbaustein. Die Arbeiten zur Aufstellung eines dafür notwendigen Katasters, das den aufklärerischen Gedanken Rechnung trug, dauerten 50 Jahre. Die konstituierende bzw. gesetzgebende Versammlung 1790 – 1791 legitimierte im Wesentlichen die Erhebung einer Grundsteuer und eine Besteuerung erwirtschafteter Gewinne (Colliard, Montialoux 2007). Ab 1807 begannen die Arbeiten zur Aufstellung eines Reinertragskatasters in Parzellenform (Twaroch et al. 2016).

Die Idee der Gleichmäßigkeit der Besteuerung war jedoch keineswegs neu. Schon die 1776 von Adam Smith skizzierten Steuergrundsätze enthielten diesen Gedanken. In England wurden einige dieser Aspekte Ende des 18. Jahrhunderts aufgegriffen und im Zuge des durch die Kriege mit Napoleon erhöhten Finanzbedarfes durch eine Einkommensteuer mit progressivem Steuersatz umgesetzt (Özdemir 2014).

In den preußischen Provinzen Rheinland und Westfalen, die seit Anfang des 19. Jahrhunderts unter der direkten Herrschaft Napoleons standen, kam es ebenfalls zur Anlage eines Katasters, welches die Erhebung der französischen Grundsteuer ermöglichte. Unter dem Einfluss Napoleons und aufgrund der Tatsache, nach dem Frieden von Tilsit im Jahre 1807 neue Einnahmequellen erschließen zu müssen, beschloss das Königreich Preußen durch das Edikt vom 27. Oktober 1810 die Vereinheitlichung der verschiedenen Grundsteuersysteme in den Provinzen. Diese ging gleichzeitig mit der Abschaffung jedweder Privilegien des Adels und einer gleichmäßigen Verteilung einher. Der Beschluss wurde im gesamten Staatsgebiet Preußens allerdings erst am 21. Mai 1861 umgesetzt (Brands et al. 2001).

Im Laufe des 19. Jahrhunderts gab es in den vielen deutschsprachigen Klein- und Kleinststaaten Grundertragssteuern und Grundwertsteuern. Während erstere auf die erzielbaren Reinerträge abstellten und ihrem Wesen nach einkommensteuerähnlichen Charakter hatten, suchten zweitere, den Vermögenswert zu belasten. Die Formen und Entwicklungen waren vielfältig. Wertkataster für Waldflächen gab es bis auf wenige Ausnahmen nicht. Vielmehr orientierte sich die Besteuerung am Ertrag der Wälder, der auf der Ertragsfähigkeit des Bodens und den Bestockungsverhältnissen, insbesondere der Baumart und den gewöhnlichen Umtriebszeiten abstellte (Grünekle 1956).

Dies ist ein wesentlicher Unterschied zu den Wertkatastern der landwirtschaftlichen Flächen, die einzig und allein die Ertragsfähigkeit des Bodens und nicht etwa die Kultur oder die sonstigen Bewirtschaftungsverhältnisse berücksichtigten. Der Unterschied ist Ausdruck der langen Produktionszeiträume in der Forstwirtschaft einerseits und fehlender standörtlicher Kartierungen von insbesondere Privatwaldflächen andererseits. Konsequenterweise griffen die verschiedenen Grundsteuergesetze in den deutschen Staaten diesen Ansatz in Ermangelung der Berücksichtigung von Holzvorräten oder Bestockungsgraden jedoch vielfach nicht auf (Grünekle 1956).

Die preußische Grundsteuer von 1861 löste 33 zu unterscheidende Grundsteuersysteme ab und sollte auf einem Kataster basieren, wobei jede Parzelle zu vermessen war. Zu erfassen waren die Größe, der jeweilige Grundstückseigentümer und der landwirtschaftliche Reinertrag. Die Kosten für die Vermessung und die Erstellung des Katasters sollten die doppelte Höhe der Einnahmen aus der Grundsteuer nicht übersteigen. Die Siedlungen und Ortschaften wurden bei diesen Arbeiten nicht berücksichtigt. Für diese Immobilien war eine Gebäudesteuer vorgesehen, die sich am Mietwert orientierte. Zur Erhaltung und Fortentwicklung des im vorgesehenen Zeitfenster fertiggestellten Katasters wurden eigene Büros eingerichtet. Diese Büros wurden später zu Katasterämtern (Brands et al. 2001).

Trotz des neuen Reinertragskatasters war die preußische Grundsteuer als Repartitionssteuer angelegt: Jedem Kreis wurde ein Steuerkontingent auferlegt, welches auf die Steuersubjekte entsprechend der Ergebnisse der Katastrierung verteilt wurde. Das Kataster unterschied acht Kulturformen (z.B. Äcker, Holzungen, Unland, Wiesen), denen innerhalb eines Kreises bis zu acht Bonitätsklassen zugeordnet werden konnten. Der Reinertrag ergab sich durch Schätzung des Rohertrags abzüglich der Bewirtschaftungskosten, wobei ein über mehrere Jahre errechneter Durchschnittswert Verwendung fand. Im Falle der Holzungen hing der Rohertrag von der Ertragsfähigkeit des Bodens und der Bestockung bzw. der Betriebsklasse sowie der jeweiligen Umtriebszeit ab. Abgezogen wurden Holzernte-, Verwaltungs- und Kulturkosten. Auch das Risiko von Kalamitäten wurde durch pauschale Abzüge berücksichtigt. Die zugrunde gelegten Holzpreise entsprachen einem Durchschnittswert aus den Jahren 1837 – 1860 (Grünekle 1956).

Im Laufe der Industrialisierung verlor die Grundsteuer, die auf Basis einer hauptsächlich agrarisch geprägten Volkswirtschaft entstand, an Bedeutung und war schließlich als Staatssteuer nicht mehr aufrechtzuerhalten. Durch die Steuerreform von 1893 wurde die Steuer im Königreich Preußen den Gemeinden übertragen (Brands et al. 2001).

Auf Staatsebene wurde eine Vermögensteuer, die preußische Ergänzungssteuer eingeführt, die sich am gemeinen Wert des Vermögens, also auch des Immobilienbesitzes orientierte, wobei der Wert von Waldflächen mit dem 25-fachen Wert des nachhaltigen Reinertrags veranschlagt worden ist. Nachdem die Grundsteuer nach dem ersten Weltkrieg in der Weimarer Republik 1923 wieder zur Staatssteuer wurde und sich an den Werten der preußischen Ergänzungssteuer bemaß, sollte es Ende der 1920'er Jahre im Zuge zunehmender Zentralisierung zu einer reichseinheitlichen Grundsteuerregelung kommen (Grünekle 1956).

Es tauchte die Einheitsbewertung auf, die den Anspruch erhob, einen einheitlichen Wert des gleichen Objektes für von den Gemeinden, Ländern und dem Reich erhobene Steuern festzusetzen. Die Vereinheitlichung der Grundsteuer wurde nach der Verabschiedung eines Reichsbewertungsgesetzes 1925 schließlich 1936 umgesetzt (Grünekle 1956).

Während sich die Entwicklung der Grundbesitzbesteuerung in Belgien in weiten Teilen an Frankreich orientierte, ist auch die Grundsteuergeschichte in Österreich, Italien, Spanien und Schweden von Belang. Während Italien und auch Spanien unter dem Einfluss, was letzteres, bzw. unter der Herrschaft, was ersteres Land betrifft, Napoleons Ende des 18. bzw. Anfang des 19. Jahrhunderts mit dem französischen Staatsmodell konfrontiert wurden, verhält es sich in Schweden und Österreich anders. Doch zunächst sei die Entwicklung in Spanien beleuchtet.

Die Etablierung eines Katasters erfolgte nicht nur aus Besteuerungserwägungen heraus, sondern auch aufgrund einer neuen Beziehung zum Eigentumsgedanken, der durch die u.a. im Zuge der französischen Revolution in Europa hervorgerufenen Umbrüche auch das spanische Volk erreichte. In einem ersten Schritt ging es darum, das Land zu vermessen. Zeitversetzt wurde das Grundeigentum durch eine einfache Erklärung der Besitzer dann einer Bewertung unterzogen. Mit der Gründung des nationalen geographischen Instituts im Jahre 1870 begannen die Vermessungsarbeiten. Durch die Verabschiedung eines entsprechenden Gesetzes 1906, welches 1910 und 1913 weiterentwickelt worden ist, wurde ein Kataster geschaffen, das eine gleichmäßige Bewertung der Grundstücke vorsah. Dieses Gesetz ist Vorläufer der heutigen legislativen Grundlagen (Defensor del pueblo de españa 2012).

Auch in Italien erfolgte die Einrichtung eines Katasters, auf das das heutige System zurückzuführen ist, Ende des 19. Jahrhunderts. Die Arbeiten dauerten von 1886 – 1956,

wobei in einigen Landesteilen auf bereits existierende Kataster zurückgegriffen werden konnte. Es handelt sich um ein Kataster, welches auch die Erträge der Bewirtschaftung in Form des Katastereinkommens beinhaltet bzw. beinhaltet. Das Ziel der Aufstellung des Katasters bestand vornehmlich darin, eine einheitliche und gerechte Besteuerung des Grund und Bodens zu erreichen (Agenzia entrate 2018).

In Österreich konnten die Habsburger zur Sicherstellung einer gleichmäßigen Besteuerung des Grund und Bodens, wie bereits erwähnt, Anleihen aus dem Mailänder Kataster ziehen. Doch zunächst kam es durch die thesesianische Grundsteuerregulierung 1747 zu einer dauerhaften Einteilung der Ländereien in Herrenland und Bauernland, was die Verpflichtungen der Bauern gegenüber den Grundherren einschränkte und 1748 Grundlage dafür war, dass sowohl die Bauern als auch die Grundherren steuerpflichtig wurden. Die Einführung eines Grundstückskatasters, das den Ertragswert als Bewertungsmaßstab der Parzellen zugrunde legte, gelang 1784 in Tirol. Der Ertragswert wurde aufgrund von Erklärungen der jeweiligen Eigentümer bestimmt. Ein Jahr später wurde in weiten Teilen des damaligen Österreichs die Grundsteuer eingeführt, die sich am Ertrag des Bodens orientieren sollte. Allerdings wurden aus Kostengründen nur die ertragsfähigen Grundstücke, insgesamt eine Fläche von 207.370 km² vermessen. Die ständischen Steuerprivilegien wurden in den Jahren 1785 – 1789 abgeschafft. Die Steuersätze variierten von Land zu Land und waren für das Bauernland höher als für das Herrenland. Im Jahre 1806 begannen auf Geheiß des Kaisers dann die Arbeiten für eine Aufstellung eines Grundsteuerkatasters für das gesamte Territorium der Habsburger Monarchie. Die Ständeprivilegien sollten gänzlich fallen. Konkret wurde eine Grundsteuerregulierungs-Hofkommission geschaffen, die ab 1810 tätig wurde. Es sollte eine einheitliche Parzellierung und Schätzung der Grundstücke auf Basis ihrer Reinerträge Einzug halten, die eine gleichmäßige Besteuerung über alle Länder und Provinzen sicherstellte. Die Arbeiten beanspruchten 44 Jahre und stellten durch Triangulierung, die militärischen Ursprungs war, eine genaue Vermessung des gesamten Kaisertums Österreich sicher (Twaroch et al. 2016). Seit 1955, also der Gründung der Bundesrepublik Österreich wird die Grundsteuer auf Basis des Einheitswertes nach dem Vorbild des deutschen Bewertungsgesetzes von 1935 erhoben. Das deutsche Bewertungsgesetz wurde nach dem Anschluss Österreichs 1938 im Jahre 1940 in Kraft gesetzt und galt auch nach 1945 bis 1955 (Adametz 2018).

In Schweden ist die Besteuerung des Grund und Bodens mit der bereits geschilderten Entwicklung vergleichbar. Von Naturalabgaben der Bauern an die Herrschenden über den

„Zehnt“ der Kirche, dessen Erhebung sich nach der Reformation der Staat bemächtigte, bis hin zu einer sehr frühen Anlage von Grundbüchern, die bereits im 16. Jahrhundert begann, ähneln sich die Ansätze. Ab Mitte des 17. Jahrhunderts wurden mehrere direkte Steuern zu einer Steuer auf den Grund und Boden mit Einkommensteuercharakter zusammengefasst, wobei sie nach wie vor aus mehreren Komponenten bestand. Sie unterlag einem ständigen und vielgestaltigen Wandel (Skatteverket 2022).

4.2.2 Forstwirtschaft, BIP und Staatseinnahmen

4.2.2.1 Österreich

Die Bundesrepublik Österreich erstreckt sich über eine Fläche von 83.882,31 km² (Statistik Austria 2020). Auf 47,9 % dieser Fläche stockt Wald (ProHolz Austria 2020). Gem. Statistik Austria (2021) umfasst die landwirtschaftliche Nutzfläche rd. 2,7 Mio. ha. Die restliche Landesfläche ist durch Verkehrswege und Siedlungsbereiche sowie ungenutzte Offenlandstrukturen charakterisiert.

Der österreichische Privatwaldanteil liegt deutlich über jenem der Bundesrepublik Deutschland und beträgt rd. 82 %. Nur 18 % des Waldes sind öffentlicher Wald, wobei das Gros der Bundesrepublik gehört (15 %). Ländern und Gemeinden gehört ein Anteil von 3 % (ProHolz Austria 2020). Die Privatwaldfläche von rd. 3,3 Mio. ha besitzen ca. 145.000 Einzelfamilien (Land & Forstbetriebe Österreich 2020), woraus abgeleitet werden kann, dass sich die durchschnittliche Betriebsgröße auf rd. 23 ha beläuft.

Den größten Anteil des öffentlichen Waldbesitzes bewirtschaftet die Österreichische Bundesforste AG. Das Unternehmen verfügt über eine Fläche von 850.000 ha, wobei die Waldfläche rd. 510.000 ha umfasst (ÖBf AG 2019).

In 2017 bis 2019 schlugen die ÖBf AG durchschnittlich 1,5 Mio. Fm Holz ein, folglich nur 3 Fm/ha/a. Hier gilt es zu berücksichtigen, dass der Wirtschaftswald eine Fläche von lediglich 339.000 ha ausmacht. Auf diese Waldfläche gerechnet, relativieren sich die Größenverhältnisse und es kann von einem Einschlag von 4,4 Fm/ha/a gesprochen werden (ÖBf AG 2020).

Das Bundesamt für Wald schloss die letzte Waldinventur auf Basis von 11.000 Stichproben 2018 ab. Die wichtigste Baumart ist mit einem Flächenanteil von 57,4 % die Fichte. Ihr folgt die Buche mit einem Anteil von 11,9 % (Land & Forst Betriebe Österreich II/2020). Weitere nennenswerte Anteile macht, die sonstigen Baumarten betreffend, der Ahorn aus. Er stockt

4. Grundsteuerliche Bewertung und Grundsteuerbelastung von forstwirtschaftlich genutzten Flächen in ausgewählten Staaten der EU

auf einer Fläche von rd. 342.000 ha (BfW 2020). Abbildung 45 verschafft einen visuellen Überblick.

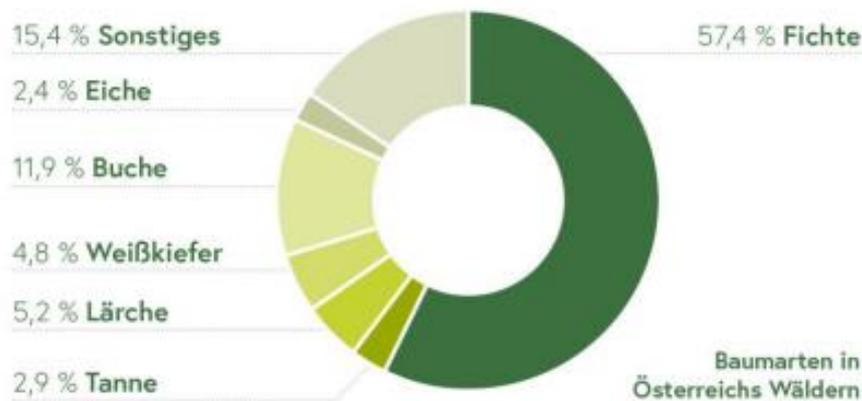


Abbildung 45: Baumartenanteile (Quelle: Bundesministerium für Nachhaltigkeit und Tourismus 2019)

Angesichts des Zuwachses von durchschnittlich 7,43 Vfm/ha/a verwundert die im vorherigen Absatz genannte Größenordnung des Holzeinschlags der ÖBf nicht. Über alle Waldeigentumsarten werden 26,2 Mio. Vfm Holz eingeschlagen. Das macht rund 88 % des Zuwachses aus. Der Holzvorrat beläuft sich auf 1,17 Mrd. Vfm, also 292,5 Vfm/ha (Bundesministerium für Nachhaltigkeit und Tourismus 2019).

Die Forstwirtschaft steht im Allgemeinen vielfach vor den technischen Herausforderungen, die die Lage des Landes mit erheblichen Alpenanteilen in sich birgt. Diese Lage bedingt auch die Tatsache, dass der Wald neben der Nutz-, Schutz- und Erholungsfunktion eine weitere Dimension des Schutzes erfüllt. So stehen nicht nur Boden-, Grundwasser- und der Naturschutz generell im Vordergrund, sondern auch der Erosions-, Lawinen- und Steinschlagschutzwald sowie Schutzwälder gegen so genannte Rutschhänge. Rund 20 % der Waldfläche erfüllt diese alpinen Funktionen (TU Graz 2020).

Die von der Landwirtschaftskammer Österreichs herausgegebenen waldbaulichen Empfehlungen legen ähnliche Maßstäbe an die Bewirtschaftung des Waldes wie in Deutschland. Die Standorteigenschaften und die Klimaveränderung sollten die Hauptkriterien für die Baumartenwahl darstellen. Die Nutzungskonzepte sehen baumartenabhängige Durchforstungsmodelle und Endnutzungen vor. Die Kahlschlagswirtschaft wird nicht fokussiert (Weinfurter 2013).

Die rechtliche Grundlage für die Bewirtschaftung des Waldes und den Umgang mit ihm im Allgemeinen liefert das Forstgesetz von 1975 (ForstG 1975).

Gem. § 1 Abs. 2 Forstgesetz 1975 besteht die Zielsetzung des Gesetzes darin, den Wald und die Produktionskraft des Bodens zu erhalten sowie eine nachhaltige Waldbewirtschaftung sicherzustellen. Anders als die Walddefinition gem. BWaldG stellt das Forstgesetz 1975 auf Holzgewächse ab, die als Anhang in das Gesetz aufgenommen eine abschließende Liste speisen und auf einer mindestens 1.000 qm großen Fläche stocken müssen, um von Wald sprechen zu können. Darüber hinaus muss die Fläche eine durchschnittliche Breite von mindestens 10 m aufweisen. Gem. § 1 a Abs. 2 und 3 ForstG 1975 gehören auch vorübergehend nicht mit forstlichem Bewuchs versehene Grundflächen sowie solche nicht bestockten Flächen, die in räumlichem oder forstbetrieblichem Zusammenhang mit den Waldflächen stehen (z.B. Holzlagerplätze, Waldschneisen und Rückewege), zum Wald.

Eine Besonderheit des ForstG 1975 und seiner Walddefinition ist der in § 3 vollzogene Verweis auf das Grenz- und Grundsteuerkataster. So gelten die in diesem Kataster als Wald ausgewiesenen Flächen so lange als Wald, wie die zuständige Behörde nicht festgestellt hat, dass es sich nicht um Wald handelt.

Die Bevölkerung erwirtschaftete 2019 ein Bruttoinlandsprodukt von 398,5 Mrd. EUR. Die Gesamteinnahmen des Staates über alle Ebenen beliefen sich 2019 auf 195,5 Mrd. EUR (49 % des BIP) (Statista 2021). Die Steuern und Sozialbeiträge betragen 171,5 Mrd. EUR, folglich erreichten sie einen Anteil von 43 % des Bruttoinlandprodukts (Statistik Austria II/2020).

Der Betrag an Steuern und Sozialabgaben setzt sich wie in Abbildung 46 dargestellt zusammen. Neben den Einkommen- und Vermögensteuern spielen die Produktions- und Importabgaben eine bedeutende Rolle. Sie machen einen Anteil von rd. 33 % der Gesamteinnahmen des Staates aus. Unter einer Obergruppe innerhalb dieser Kategorie werden sonstige Produktionsabgaben zusammengefasst. Hier taucht auch die Grundsteuer A auf, die Einnahmen in Höhe von 34 Mio. EUR generiert und damit einen Anteil von 0,02 % an den Staatseinnahmen einnimmt (Statistik Austria II/2020).

Dieser geringe Anteil erfährt größere Bedeutung, wenn der der vertikalen Gewaltenteilung folgenden Verteilung der Steuereinnahmen Aufmerksamkeit geschenkt wird. Die Gemeinden nämlich erheben die Grundsteuer mit Festsetzung des Hebesatzes gem. § 27 GrStG 1955 (Grundsteuergesetz 1955) und ihnen allein kommen die Einnahmen zugute.

4. Grundsteuerliche Bewertung und Grundsteuerbelastung von forstwirtschaftlich genutzten Flächen in ausgewählten Staaten der EU

Insgesamt wurden 2019 über die Grundsteuer 721 Mio. EUR vereinnahmt. Somit erreicht sie einen Anteil von 0,37 % an den Gesamtstaatseinnahmen (Statistik Austria II/2020).

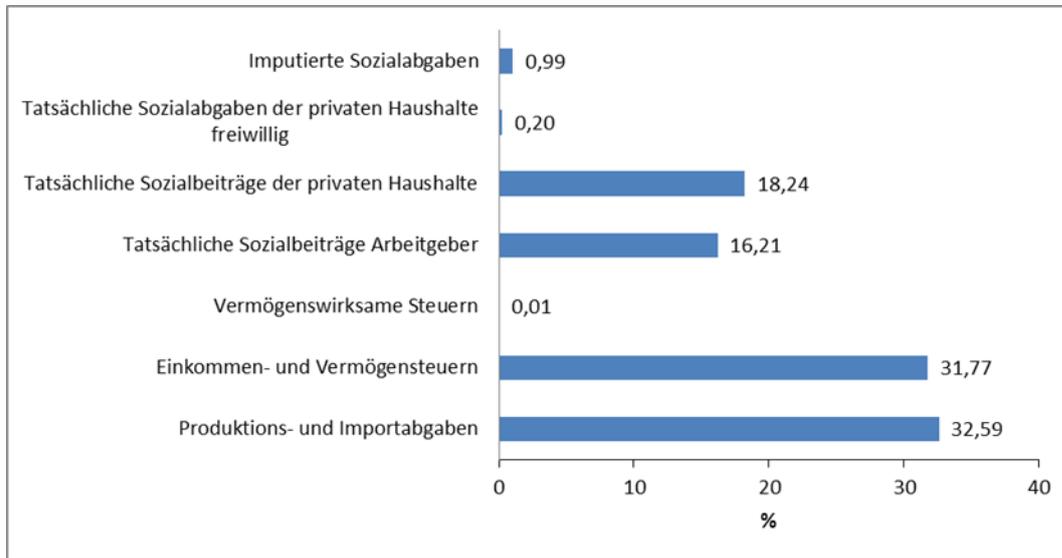


Abbildung 46: Aufteilung der Steuern und Sozialabgaben in Österreich 2019 (Quelle: Statistik Austria II/2020, eigene Darstellung)

4.2.2.2 Italien

Die Republik Italien umfasst eine Fläche von 301.340 km². Stand 2017 macht die landwirtschaftlich genutzte Fläche einen Anteil von 43,6 % aus. Das Land ist zu 31,6 % bewaldet. Folglich erstreckt sich die Waldfläche über 9,52 Mio. ha (Wirtschaftskammer 2020). Wird sonstiges bewaldetes Land hinzugerechnet, kann von einer bewaldeten Fläche von 11,1 Mio. ha ausgegangen werden (Ministero delle politiche agricole alimentari e forestali 2017).

Der Anteil der Waldfläche in Privateigentum beläuft sich auf 66,4 %. In öffentlichem Eigentum befindet sich die restliche Waldfläche. Hier ist zwischen dem Staat, den Gemeinden und anderen Institutionen zu unterscheiden (Ministero delle politiche agricole alimentari e forestali 2017).

Im Jahre 2019 legte das italienische Landwirtschaftsministerium einen Waldbericht vor, der wesentliche Daten zusammenfasst. Knapp 80 % des Privatwaldes gehört einzelnen Privatpersonen. Unternehmen besitzen rund 7 % der Privatwaldfläche. Nicht weiter zu definierendes Privateigentum beläuft sich auf 10 % und sonstiges auf 5 %. Das Gros des öffentlichen Waldes befindet sich in Kommunal- bzw. Provinzialbesitz (rd. 65 %). Dem Staat und den Regionen gehören rd. 24 % der Waldfläche in öffentlichem Besitz. Restliche Anteile werden unter sonstigen oder nicht weiter zu definierenden Kategorien öffentlichen

4. Grundsteuerliche Bewertung und Grundsteuerbelastung von forstwirtschaftlich genutzten Flächen in ausgewählten Staaten der EU

Besitzes subsumiert (Ministero delle politiche agricole alimentari, forestali e del turismo 2019).

Der öffentliche Waldbesitz weist eine große organisatorische Heterogenität auf. In der Lombardei beispielsweise wurden Forstkonsortien geschaffen, die sowohl private, als auch öffentliche Wälder bewirtschaften. In anderen Regionen wiederum gibt es Institutionen, die ausschließlich den öffentlichen Wald bewirtschaften (Ministero delle politiche agricole alimentari, forestali e del turismo 2019). In der „European State Forest Association (EUSTAFOR)“ vertritt der Verein „ANARF (Associazione Nazionale Attività Regionali Forestali)“ die öffentlichen italienischen Forstbetriebe. Der Zusammenschluss versteht sich als das Wissen um forstliche Themen bündelndes Organ. Gewinnabsichten werden nicht verfolgt (ANARF 2022).

Die Waldfläche Italiens nahm von 2005 bis 2015 um 5,8 % zu. Mittelfristige Bewirtschaftungspläne im Rahmen einer Forsteinrichtung liegen für nur 15,7 % der Wälder vor. Neben der Waldbewirtschaftung, wie sie auch hierzulande geläufig ist, ist die Plantagenwirtschaft von Belang. Insgesamt stocken rund 122.252 ha plantagenartige Bestände in Italien (Ministero delle politiche agricole alimentari e forestali 2017). Die größten Flächenanteile machen hier Pappelarten aus. Auch die Douglasie wird in Plantagenform angebaut. Die Anteile sind jedoch verhältnismäßig gering (vgl. Tabelle 16).

Tabelle 16: Baumartenanteile der Plantagenwirtschaft (Quelle: Ministero delle politiche agricole alimentari e forestali 2017, verändert)

	Fläche [ha]	Anteil [%]
Populus spp.	66.269	54,2
Eucalyptus spp.	19.629	16,1
Andere Laubbäume	21.359	17,5
Pseudotsuga spp.	2.598	2,1
Pinus radiata	2.978	2,4
Andere Nadelbäume	1.835	1,5
Indigene Nadelbäume	7.587	6,2
Summe	122.255	100

Die Baumartenanteile außerhalb der Plantagen sind in Abbildung 47 dargestellt.

4. Grundsteuerliche Bewertung und Grundsteuerbelastung von forstwirtschaftlich genutzten Flächen in ausgewählten Staaten der EU

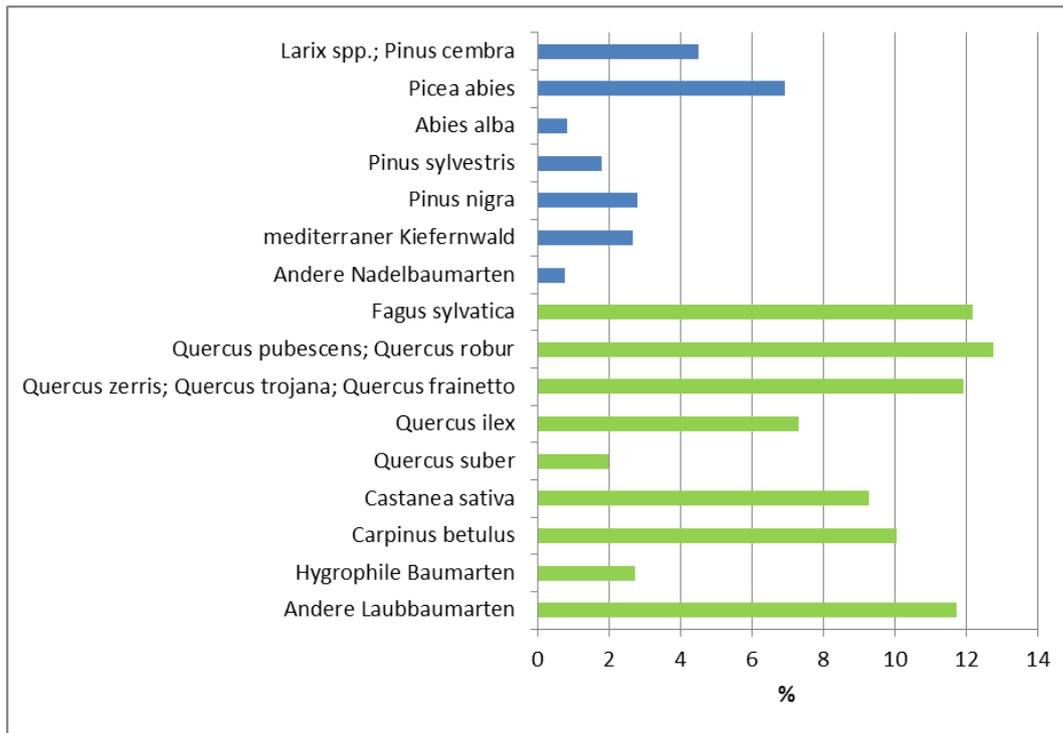


Abbildung 47: Baumartenanteile außerhalb der Plantagen (Quelle: Ministero delle politiche agricole alimentari e forestali 2017, eigene Darstellung)

Die Nadelbaumarten erreichen einen Flächenanteil von rund 20 %. Rotfichte, Zirbelkiefer und Lärchenarten sind die am stärksten verbreiteten Nadelholzgewächse. Die Rotbuche und Eichenarten machen fast 50 % der Laubholzbestände aus. Auch die Hängebirke und Esskastanie erreichen nennenswerte Anteile. Insgesamt fällt die sehr große Baumartenvielfalt und Heterogenität auf.

Die Ziele der Waldbewirtschaftung sind vielgestaltig. Neben der Holzgewinnung hat der Wald eine Schutzfunktion, eine übergeordnete Bedeutung für die Hydrologie und soziale Funktionen.

Der jährliche Zuwachs der italienischen Wälder beläuft sich auf 38,4 Mio. Fm, unter Einbeziehung der sonstigen bewaldeten Fläche folglich auf nur 3,6 Fm/ha. Das Ministero delle politiche agricole alimentari e forestali (2017) geht davon aus, dass von diesem Zuwachs rund 30 Mio. Fm nutzbar wären. Eingeschlagen werden offiziell lediglich 6 Mio. Fm/a, also rund 0,5 Fm/ha/a (Durchschnitt 2012 – 2015). Im Jahre 2015 wurden 61 % des eingeschlagenen Holzes als Feuerholz und nur 39 % als Bauholz verwendet. In Italien hat die Kahlschlagswirtschaft einen hohen Stellenwert. Die durchschnittliche Größe eines Kahlschlags belief sich 2015 auf 0,98 ha (Ministero delle politiche agricole alimentari e forestali 2017).

4. Grundsteuerliche Bewertung und Grundsteuerbelastung von forstwirtschaftlich genutzten Flächen in ausgewählten Staaten der EU

Das italienische Forstgesetz „Decreto legislativo 3 aprile 2018, n. 34“ bezeichnet den Wald als nationales Erbe, welches in öffentlichem Interesse steht. Während dieses Forstgesetz in 18 Regionen Italiens gilt, gilt in den autonomen Provinzen Bozen und Trient ein anderes.

In Südtirol ist das Forstgesetz vom 21. Oktober 1996, Nr. 21 von Belang. Es verleiht dem Wald neben einer Nutz-, Schutz- und Erholungsfunktion gem. Artikel 1 Abs. 2 auch eine Sozial- und Lebensraumfunktion.

Den Artikeln 3, 4 und 5 des „Decreto legislativo 3 aprile 2018, n. 34“ ist zu entnehmen, welche Flächen als Wald definiert werden. So gelten gem. Artikel 3 Abs. 3 alle von Baumvegetation bedeckten Gebiete, die eine Mindestgröße von 2.000 qm und eine durchschnittliche Mindestbreite von 20 m aufweisen, als Wald. Gem. Abs. 4 haben die Regionen die Möglichkeit, andere Walddefinitionen festzulegen. Inwieweit von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht wird, ist im Zuge der dieser Arbeit zugrundeliegenden Fragestellung nicht von Belang.

Das nationale Waldgesetz von 2018 umfasst 19 Artikel. Interessant ist der des Öfteren zu findende Verweis auf europäische Regelungen. So hätte die nationale Waldstrategie gem. Art. 6 die europäische Waldstrategie von 2013 zu berücksichtigen. Die nationale Waldstrategie wird vom Landwirtschaftsministerium ressortübergreifend und im Einvernehmen mit weiteren Ministerien entwickelt. Sie gilt für 20 Jahre und ist alle 5 Jahre zu aktualisieren. Das Gesetz rückt auch die Nutzfunktion des Waldes und die Versorgung mit dem Rohstoff Holz in den Fokus.

Die Bevölkerung erwirtschaftete 2019 ein Bruttoinlandsprodukt von 1.787,7 Mrd. EUR. Die Staatseinnahmen betragen 2019 841,1 Mrd. EUR und machten damit einen Anteil von 47 % des BIP aus. Sie beziehen sich auf die Gesamteinnahmen des Zentralstaates, der Regionen, Provinzen und Gemeinden (Statista II/2021). Die Steuereinnahmen auf Zentralstaatsebene beliefen sich auf 471,62 Mrd. EUR, folglich auf 26 % des Bruttoinlandsprodukts (Ministero dell'economia e delle finanze 2020).

Die Steuern und Abgaben setzen sich wie in Abbildung 48 dargestellt zusammen. Die Produktions- und Importabgaben, von denen rund 43 % die Mehrwertsteuer ausmacht, sind mit rund 34,3 % am stärksten an den Einnahmen beteiligt. Die Einkommen- und Vermögensteuern sowie Nettosozialbeiträge nehmen ebenfalls große Anteile ein (Eurostat 2020).

4. Grundsteuerliche Bewertung und Grundsteuerbelastung von forstwirtschaftlich genutzten Flächen in ausgewählten Staaten der EU

Der Anteil der Grundsteuer (IMI, IMIS, IUC [s. Kapitel 4.2.3.2]) an den Gesamteinnahmen des Staates ist vergleichsweise hoch. Sie macht einen Anteil von 2 % der Gesamteinnahmen und von 27 % der Steuereinnahmen der Kommunen aus. Absolut beliefen sich die Einnahmen 2019 auf 16,3 Mrd. EUR (Ministero dell'economia e delle finanze 2020). Steuergläubiger sind die Gemeinden zu 65,8 % (Claus et al. 2016).

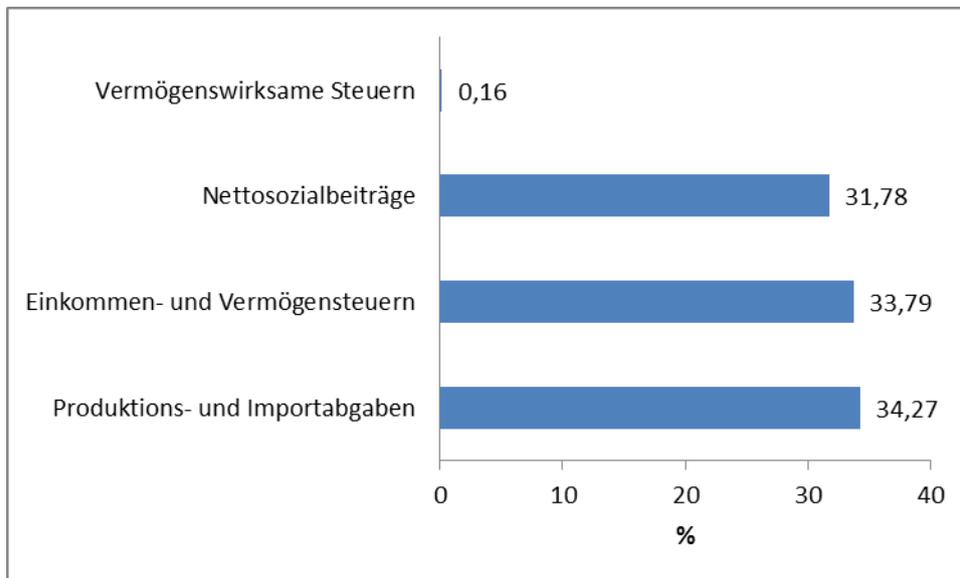


Abbildung 48: Aufteilung der Steuern und Sozialabgaben in Italien 2019 (Quelle: Eurostat 2020, eigene Darstellung)

4.2.2.3 Frankreich

Die Fläche Frankreichs kann auf verschiedene Weisen angegeben werden. Ohne die Überseegebiete weist Frankreich (France métropolitaine) eine Fläche von rd. 544.000 km² auf. Inklusiv der Überseegebiete umfasst es eine Fläche von rd. 633.000 km² (Bundeszentrale für politische Bildung 2020).

Die Waldfläche Frankreichs beläuft sich auf 16,8 Mio. ha, wobei hier nur die Waldfläche außerhalb der Überseegebiete gemeint ist. Demnach ist Frankreich zu rd. 30 % bewaldet (IGN 2019). In den Überseegebieten stocken 8,3 Mio. ha Wald (Geves 2020). Die landwirtschaftliche Nutzfläche macht einen Flächenanteil von 52,4 % aus (Knoema 2020).

Auch in Frankreich befindet sich der überwiegende Teil der Wälder in Privatbesitz. Die Wälder in öffentlichem Besitz erreichen einen Anteil von lediglich 25 %. Rd. 1,5 Mio. ha sind Staatseigentum und 2,7 Mio. ha gehören hauptsächlich Gemeinden bzw. sonstigen öffentlichen Einrichtungen (IGN 2019).

Die sonstigen öffentlichen Wälder werden zumeist vom „Office national des Forêts“ (ONF) gepflegt und bewirtschaftet. Das ONF übernimmt als nationales Forstamt und Behörde der

4. Grundsteuerliche Bewertung und Grundsteuerbelastung von forstwirtschaftlich genutzten Flächen in ausgewählten Staaten der EU

französischen Regierung bzw. als öffentliches Industrie- und Handelsunternehmen (EPIC) auch hoheitliche Aufgaben (Damgé 2015). Es betreut rund 11.500 Waldeigentümer. Darüber hinaus wird ihm die Bewirtschaftung des Staatswaldes anvertraut. Stand 2019 ist das ONF ohne Berücksichtigung der Überseegebiete für einen Einschlag von 12,9 Mio. Fm verantwortlich. Die Wälder der Überseegebiete werden ebenfalls vom ONF verwaltet, sodass insgesamt von einer bewirtschafteten Fläche von knapp 11 Mio. ha ausgegangen werden kann (ONF 2020).

Der Umsatz aus Holzverkäufen betrug im Jahr 2019 ohne Berücksichtigung der Überseegebiete 491 Mio. EUR. Dabei entfielen 256 Mio. EUR auf die Staats- und 253 Mio. EUR auf die kommunalen Wälder. Im Staatswald belief sich der Einschlag im Durchschnitt der Jahre 1999 – 2018 auf 6,2 Mio. Fm (s. Abbildung 49). Folglich werden rd. 4,13 Fm/ha/a eingeschlagen.



Abbildung 49: Einschlag (in Mio. Fm) und Umsatz (in Mio. EUR) im französischen Staatswald (Quelle: ONF 2018)

Die Waldfläche Frankreichs wächst stetig, im Durchschnitt seit 1985 um 90.000 ha p.a.. Dabei konzentrierte sich die Waldflächenzunahme auf den Mittelmeerraum und die Bretagne. Die Aufforstungsraten sind im Südosten des Landes am höchsten (IGN 2019).

Die dominierende Baumart der französischen Wälder ist mit einem Anteil von 21 % die Edelkastanie. Sonstige Laubhölzer machen einen Anteil von 18 % aus. Die Rotfichte und Gemeine Kiefer erreichen jeweils einen Anteil von 9 %. Insgesamt überwiegt mit einem Anteil von 65 % das Laubholz (vgl. Abbildung 50) (IGN 2019).

Der Holzvorrat der französischen Wälder ist nach Deutschland und Schweden der dritthöchste innerhalb Europas. Insgesamt umfasst er 2,8 Mrd. Kubikmeter. Durchschnittlich kann von 174 Fm/ha ausgegangen werden. Im öffentlichen Wald ist der Vorrat mit 198

4. Grundsteuerliche Bewertung und Grundsteuerbelastung von forstwirtschaftlich genutzten Flächen in ausgewählten Staaten der EU

Fm/ha höher als im Privatwald mit 166 Fm/ha. Auch regional variieren die Vorräte aufgrund der unterschiedlichen Klimabedingungen stark. Die niedrigsten Vorräte stellen sich im Mittelmeerraum der mediterranen Zone ein. In den zurückliegenden 30 Jahren ist der Holzvorrat um nahezu 50 % gestiegen (IGN 2019).

Der Zuwachs über die gesamte Waldfläche außerhalb der Überseegebiete beläuft sich auf 5,7 Fm/ha/a.

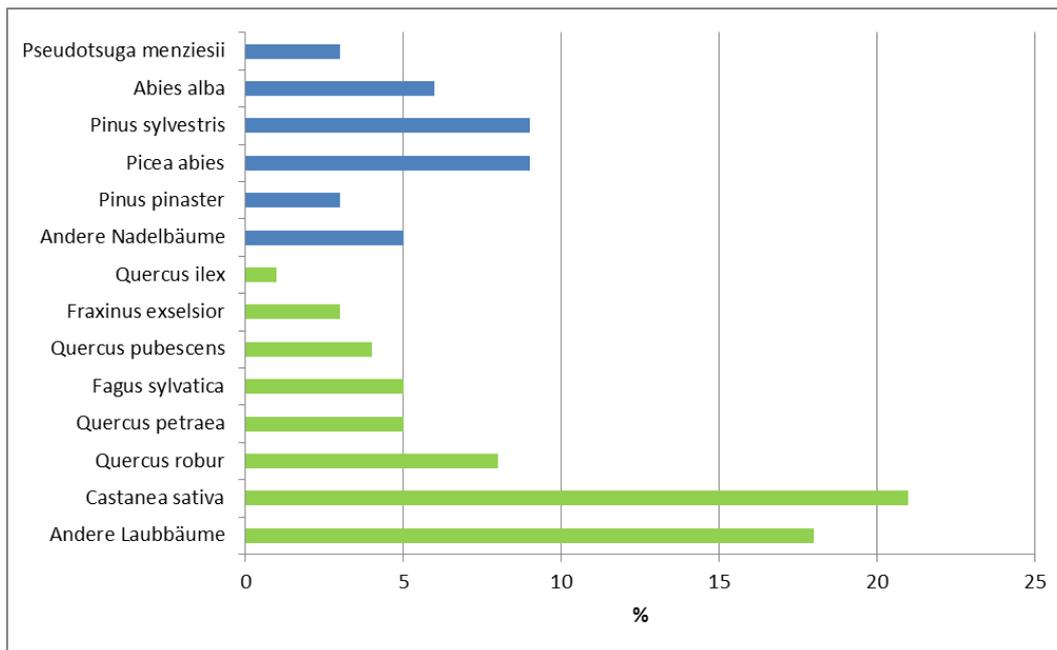


Abbildung 50: Baumartenanteile im französischen Wald (Quelle: IGN 2019, eigene Darstellung)

Dabei fällt ein Anteil von rd. 59 % auf das Laub- und von rd 41 % auf das Nadelholz. Die geringsten Zuwächse sind in den Mittelmeerregionen zu verzeichnen (IGN 2019).

Im Durchschnitt der Jahre 2009 – 2017 umfasst der jährliche Holzeinschlag rd. 48 Mio. Fm. Das entspricht einem Volumen von ca. 70 % des bundesdeutschen Holzeinschlags bei einer um rd. 47 % größeren Waldfläche. Hier zeigt sich deutlich der Einfluss des Zuwachses und der damit verbundenen Holzvorräte. Pro Hektar werden in Frankreich durchschnittlich 3,1 Fm/a an Holz geerntet. Trotz der dargestellten Baumartenverteilung ist das Einschlagsvolumen im Nadelholz um rd. 6 % höher als im Laubholz (IGN 2019).

Das französische Waldgesetz „LOI n° 2001-602 du 9 juillet 2001 d’orientation sur la forêt“ aus dem Jahre 2001 fokussiert eine Forstpolitik, die sowohl das Wachstum als auch die nachhaltige Entwicklung und den Schutz des Waldes sowie die Arbeitnehmer im Bereich der Forstwirtschaft im Blick hat. Das Gesetz stellt auf die wirtschaftliche, ökologische und

4. Grundsteuerliche Bewertung und Grundsteuerbelastung von forstwirtschaftlich genutzten Flächen in ausgewählten Staaten der EU

soziale Funktion des Waldes ab. Im Wesentlichen widmet sich das Gesetz sieben Schwerpunktthemen (Forêt Investissement 2020).

- Sicherstellung der nachhaltigen Entwicklung und Bewirtschaftung unter Berücksichtigung der nationalen Gesetze
- Unterstützung und Stärkung der sozialen Funktionen
- Anreizschaffung für Waldinvestitionen
- Stärkung der Nutzfunktion
- Verbesserung der Organisation forstwirtschaftlicher Einrichtungen und Berufe
- Verbesserung der Arbeitsbedingungen der Arbeitnehmer
- Verbesserung der Schutzfunktion

Artikel L111-2 des Waldgesetzes enthält eine Definition, nach der als Wald Flächen gelten, die Plantagen von Waldarten oder Wiederaufforstungen darstellen. Darüber hinaus gelten solche Flächen als Wald, die aufgeforstet werden sollen. Gem. eines Rundschreibens vom 18. Januar 1971 (Journal Officiel: N° 120, Le Numéro: 0,50 F, Lundi 24 et Mardi 25 Mai 1971) sind Wälder pflanzliche Formationen, die Stämme von Waldbäumen umfassen und deren Kronenwachstum erwarten lassen kann, dass der Großteil des Landes, auf dem die pflanzliche Formation stockt, von deren Kronen bedeckt wird.

Im Jahre 2019 belief sich das nominale Bruttoinlandsprodukt auf 2.426 Mrd. EUR. Die Gesamtstaatseinnahmen aller Ebenen 2019 können mit 1.275,1 Mrd. EUR beziffert werden (Statista III/2021). Sie machen also einen Anteil von 52,6 % des BIP aus.

Abbildung 51 gibt einen Überblick über die Steuerarten und –anteile 2019. Mit rd. 44,9 % macht die Umsatzsteuer den größten Anteil aus. Die Einkommensteuer mit 21 % und die Körperschaftsteuer mit 16,1 % der Steuereinnahmen erreichen zusammen mehr als $\frac{3}{4}$ der USt-Einnahmen. Die inländische Verbrauchsteuer auf Energieerzeugnisse generiert vergleichsweise geringe Einnahmen von 4,1 %. Zu den sonstigen Steuern, die einen Anteil von 13,9 % erreichen, zählt auch die Grundsteuer (République française 2020).

4. Grundsteuerliche Bewertung und Grundsteuerbelastung von forstwirtschaftlich genutzten Flächen in ausgewählten Staaten der EU

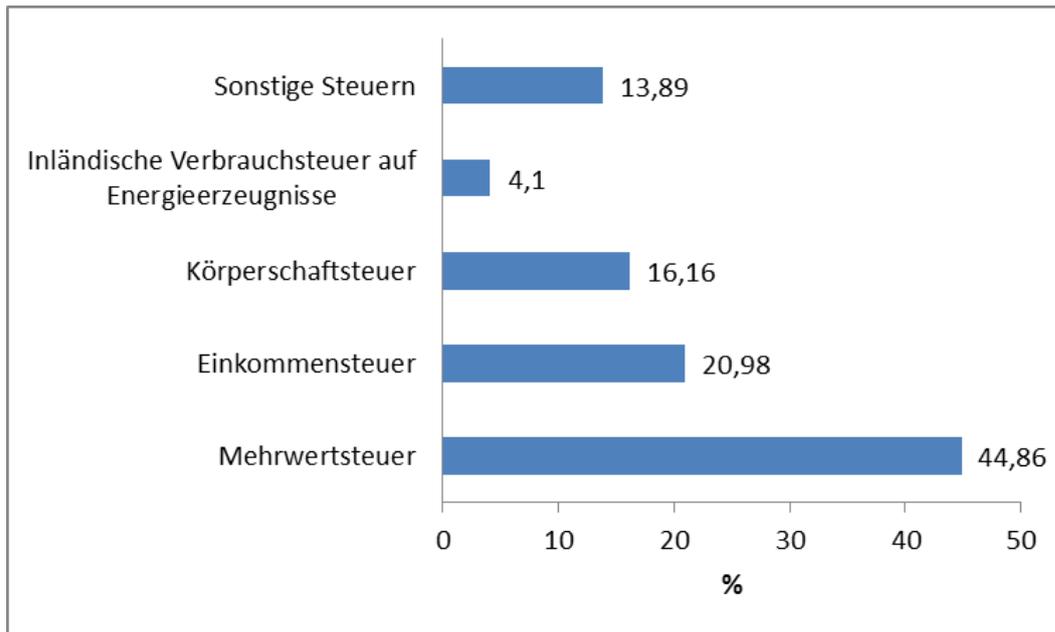


Abbildung 51: Steuerarten und -anteile 2019 (Quelle: République française 2020, eigene Darstellung)

Die Einnahmen aus der Grund- und Wohnsteuer (TFPB, TFPNB & TH [s. Kapitel 4.2.3.3]) belaufen sich nach Lamy (2020) auf 59,061 Mrd. EUR. Damit machen sie einen Anteil von 4,6 % an den Gesamteinnahmen des Staates aus. Ohne die Wohnsteuer, also nur die Grundsteuer für bebaute und unbebaute Immobilien berücksichtigend, ergibt sich ein Anteil von 2,8 % (35,618 Mrd. EUR). Die Einnahmen aus der Grundsteuer für unbebaute Immobilien (taxe foncière propriété non bâties) wiederum belaufen sich auf 1,092 Mrd. EUR und erreichen damit einen Anteil von 0,0009 % an den Gesamteinnahmen in Höhe von 1.275,1 Mrd. EUR. Steuergläubiger sind zu 99,8 % die Kommunen und zu 0,2 % der Staat.

4.2.2.4 Belgien

Belgien setzt sich aus drei Regionen (Flandern, Wallonie und Brüssel) sowie drei Sprachgemeinschaften, die flämische, die französische und die deutsche, zusammen (Belgischer föderaler öffentlicher Dienst 2022).

Die Regionen und deren Befugnisse können mit denen der Länder der Bundesrepublik Deutschlands verglichen werden. Die nächstkleinere Verwaltungseinheit bilden zehn Provinzen, die sich über 581 Gemeinden erstrecken (Ministerium der Deutschsprachigen Gemeinschaft Belgiens 2020).

4. Grundsteuerliche Bewertung und Grundsteuerbelastung von forstwirtschaftlich genutzten Flächen in ausgewählten Staaten der EU



Abbildung 52: Die Gemeinschaften und Regionen Belgiens (Quelle: Ministerium der Deutschsprachigen Gemeinschaft Belgiens 2020)

Die landwirtschaftliche Nutzfläche beträgt Stand 2019 1.356.426 ha, wobei davon rd. 63 % Ackerflächen ausmachen. Die Waldfläche Belgiens umfasst 604.513 ha und nimmt damit einen Anteil von rd. 18 % der Gesamtfläche Belgiens (rd. 3,4 Mio. ha) ein. In den letzten 30 Jahren hat sich die Waldfläche um rd. 5.000 ha verringert. Nennenswerte Flächenanteile nehmen darüber hinaus Verkehrswege und Bebauung sowie Wasserflächen ein (Statbel 2020).

In allen Regionen Belgiens ist der Privatwaldanteil höher als der Anteil von Wäldern in öffentlichem Besitz. Letztere machen einen Anteil von ca. 44 % aus, während der Privatwald Flächenanteile von 56 % einnimmt (Laurent et al. 2010).

In Flandern liegt der Anteil von Wäldern in öffentlichem Besitz bei rd. 30 %, in der Wallonie bei 48 % und in Brüssel bei 0 %. Die Waldfläche Belgiens erstreckt sich zu knapp 80 % über die Wallonie (Laurent et al. 2010). Die durchschnittliche Betriebsgröße pro privatem Waldbesitzer beläuft sich auf 2,5 ha. Es kann von rd. 100.000 Waldeigentümern ausgegangen werden (Perin et al. 2018).

Die öffentlichen Wälder in der Wallonie befinden sich im Besitz der Region oder der Provinzen und Gemeinden. Auch andere juristische Personen des öffentlichen Rechts können Eigentümer sein, wenn in der Wallonie von öffentlichem Waldbesitz die Rede ist. Für die Bewirtschaftung dieser Wälder ist das „Departement de la Nature et des Forêts“ (DNF) zuständig (DNF 2015).

In Flandern obliegt die Bewirtschaftung der öffentlichen Wälder der Agentur für Natur und Wald bzw. Natuurinvest. In Brüssel ist die Brussels Environment für die Wälder zuständig. Die Regionen besitzen 11 %, die Gemeinden und Provinzen 28 % und die Kirchen rd. 3 % der Waldfläche (Perin et al. 2018).

In Flandern nehmen neben der Kiefer die Erle und Weide größere Flächenanteile ein. Reine Laubholzbestände erreichen einen Anteil von 54 %, während Nadelholzbestände einen solchen von 27 % ausmachen. In diesem Zusammenhang ist interessant, dass in den öffentlichen Wäldern der Anteil reiner Nadelholzbestände mit 33 % höher ist als in den Privatwäldern mit 24 %. Der Vorrat der Wälder beläuft sich auf 273,65 Fm/ha (Agentschap Natuur & Bos 2020).

Der Einschlag in den öffentlichen Wäldern Flanderns kann mit rd. 220.000 Fm pro Jahr beziffert werden. Insgesamt werden in Flandern jährlich rd. 850.000 Fm Holz eingeschlagen (Perin et al. 2018).

Die Wallonie betreffend, stammen die aktuellsten Waldinventur-Daten aus 2015, veröffentlicht vom DNF. Die Fichte ist die Hauptbaumart. Das Laubholz macht Anteile von 54 % aus. Hier dominiert die Rotbuche. Im öffentlichen Wald sind Laubholzbestände etwas häufiger als Nadelholzbestände, im Privatwald ist es umgekehrt. Der Vorrat liegt bei 235 Fm/ha. Jährlich werden rd. 4,7 Mio. Fm Holz eingeschlagen (DNF 2015).

Da der Waldanteil in Brüssel nach Perin et al. (2018) verschwindend gering ist, soll im Folgenden auf die Verhältnisse im gesamten Staatsgebiet eingegangen werden.

Die hohen Fichtenanteile in der Wallonie und geringe Waldfläche in Flandern sorgen dafür, dass die Fichte, auch auf die Landesgrenzen bezogen, die Hauptbaumart ist (knapp 34 % Flächenanteil). Vielerorts ist die Eiche bestandesbildprägend. Sie nimmt einen Flächenanteil von ca. 18 % ein, gefolgt von der Buche, die einen Anteil von knapp 12 % erreicht (Perin et al. 2018).

4. Grundsteuerliche Bewertung und Grundsteuerbelastung von forstwirtschaftlich genutzten Flächen in ausgewählten Staaten der EU

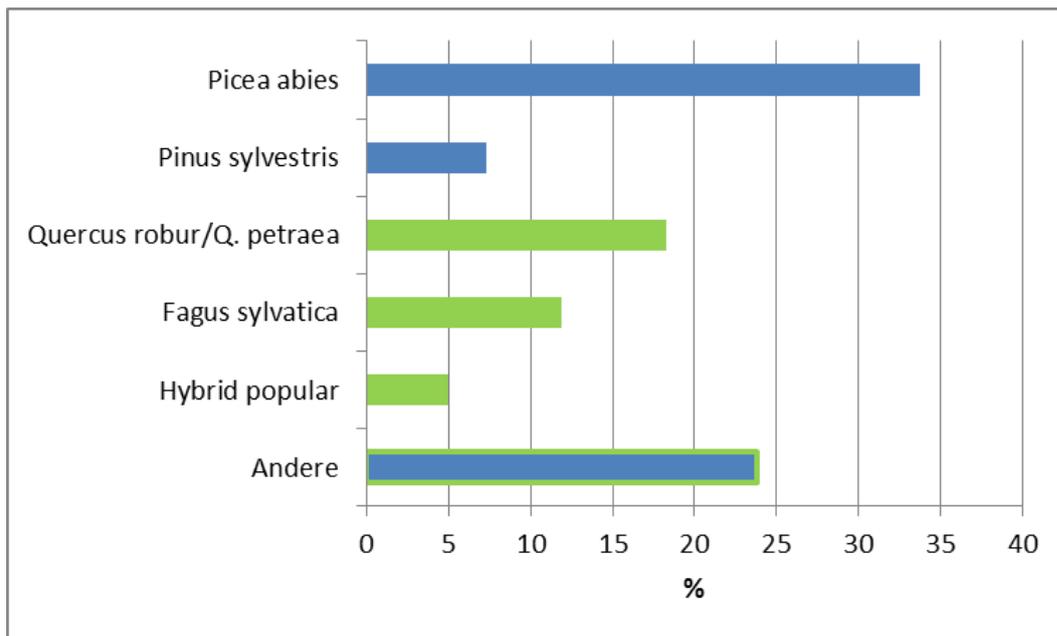


Abbildung 53: Baumartenanteile in Belgien (Quelle: Perin et al. 2018, eigene Darstellung)

Der Holzeinschlag beläuft sich gem. Perin et al. (2018) auf rd. 5,6 Mio. Fm p.a. Damit nimmt er einen Wert von ca. 9,3 Fm/ha/a an, was darauf hindeutet, dass bei entsprechend hohen Zuwächsen nur geringe Waldflächenanteile stärkeren Nutzungsbeschränkungen unterliegen. Über öffentliche Angaben der ANB und der DNF kann ein durchschnittlicher Holzeinschlag von 8,43 Fm/ha/a ermittelt werden (s. Kapitel 4.2.4.4).

Im Jahr 2019 belief sich das nominale BIP Belgiens auf 473 Mrd. EUR (Statistisches Bundesamt 2020). Die Staatseinnahmen aller Ebenen betrugen 238,3 Mrd. EUR und erreichen damit einen Anteil von 50,4 % des BIP (Statista IV/2021). Die Abgaben in Form von Steuern und Sozialbeiträgen erstreckten sich 2019 auf einen Anteil von 45,9 % des BIP (Eurostat 2020).

Die föderal erhobenen Steuern umfassen 2019 116,67 Mio. EUR. Zusätzlich werden durch die regionalen Behörden Steuern erhoben, wie beispielsweise der Immobiliensteuervorabzug (IStV [s. Kapitel 4.2.3.4]), der eine Form der Grundbesitzbesteuerung darstellt. Aus Abbildung 54 geht die Aufteilung der wichtigsten staatlichen Steuereinnahmen hervor, die regional erhobenen Steuern, wie die Grundbesitzbesteuerung, gehören nicht dazu (Föderaler öffentlicher Dienst Finanzen 2020).

Stand 2019 macht der Anteil der Steuereinnahmen aus dem IStV 0,01 % der gesamten Steuereinnahmen aus. Absolut schlagen 37,4 Mio. EUR zu Buche (Föderaler öffentlicher Dienst Finanzen 2020).

4. Grundsteuerliche Bewertung und Grundsteuerbelastung von forstwirtschaftlich genutzten Flächen in ausgewählten Staaten der EU

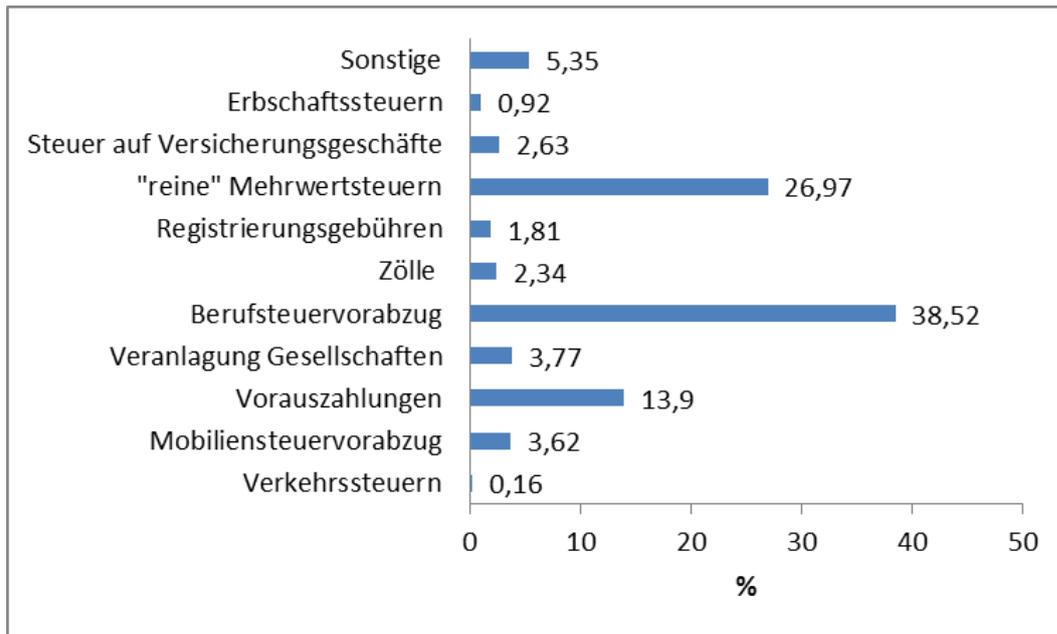


Abbildung 54: Steuerarten und -Anteile der föderal erhobenen Steuern 2019 (Quelle: FÖD 2020, eigene Darstellung)

4.2.2.5 Spanien

Spanien besteht aus 17 autonomen Gemeinschaften und zwei autonomen Städten, die jeweils über ein Parlament und eine Regierung verfügen und sich aus insgesamt 50 Provinzen zusammensetzen (Instituto de Turismo de España 2020).

Spaniens nicht kultivierte Ökosysteme umfassen eine Fläche von knapp 26,3 Mio. ha, was einem Anteil von rd. 52 % der Landesfläche entspricht. Zu berücksichtigen ist, dass die Waldinventur zwischen mit Bäumen bestockten Flächen und sonstigen Waldökosystemen, zu denen auch Grünland, Feuchtbiotope, Dünen und sandige Flächen zählen, unterscheidet. Während erstere einen Anteil von 29 % ausmachen (rd. 15 Mio. ha), erstrecken sich die sonstigen Ökosysteme über einen solchen von 23 % (Ministerio de agricultura, pesca y alimentación 2021). Alberdi et al. (2017) nennen eine absolute Waldfläche von 18.541.971 ha²⁵, was einem Flächenanteil von rd. 37 % der Gesamtfläche Spaniens entspricht. Die landwirtschaftliche Nutzung erstreckt sich über eine Fläche von 23,2 Mio. ha, während die restlichen Flächenanteile Verkehrswege, Siedlungen und sonstige Nutzungsformen darstellen (Europäische Kommission 2021).

Der Wald in öffentlichem Besitz macht einen Anteil von 29,1 % aus, sodass auch in Spanien das Gros der Waldfläche (70,9 %) in Privatbesitz ist. Öffentliche Waldbesitzer sind die

²⁵ Eine ähnliche Größenordnung ist der Forststatistik aus 2020 des spanischen Landwirtschaftsministeriums zu entnehmen, die sich auf die Walddefinition der FRA (Global Forest Resources Assessment) bezieht.

4. Grundsteuerliche Bewertung und Grundsteuerbelastung von forstwirtschaftlich genutzten Flächen in ausgewählten Staaten der EU

autonomen Gemeinschaften, lokale öffentliche Körperschaften oder der Staat (Alberdi et al. 2017).

Die Forstwirtschaft unterscheidet sich von jener anderer Länder insbesondere dadurch, dass 35 % der Einnahmen nicht aus dem Holzverkauf stammen, sondern Nichtholzprodukten, wie Kork, Kastanien, Honig, Pinienkernen oder der Jagd zuzuordnen sind (Alberdi et al. 2017). Eine weitere Besonderheit ist der große Flächenanteil von agrosilvopastoralen Landnutzungsformen im Südwesten Spaniens, den so genannten Dehesas. Hier wird der Wald stark aufgelichtet und dient in erster Linie als Waldweide. Die absolute Fläche dieser Landnutzungsform beläuft sich auf 2,3 Mio. ha. Die charakteristischen Baumarten sind Steineiche (*Quercus ilex*) und Korkeiche (*Quercus suber*), wobei 30 – 50 Individuen auf einem Hektar stocken (Moreno et al. 2017).

Nadelwald stockt auf einer Fläche von rd. 6,8 Mio. ha, Laubwald auf einer solchen von rd. 10,2 Mio. ha und Mischwald nimmt eine Fläche von 1,3 Mio. ha ein. Dabei dominieren in der östlichen Landeshälfte die Nadel- und in der westlichen die Laubbäume. Über die Anteile der zu unterscheidenden Bestockungen bzw. Baumarten gibt Abbildung 55 einen Überblick.

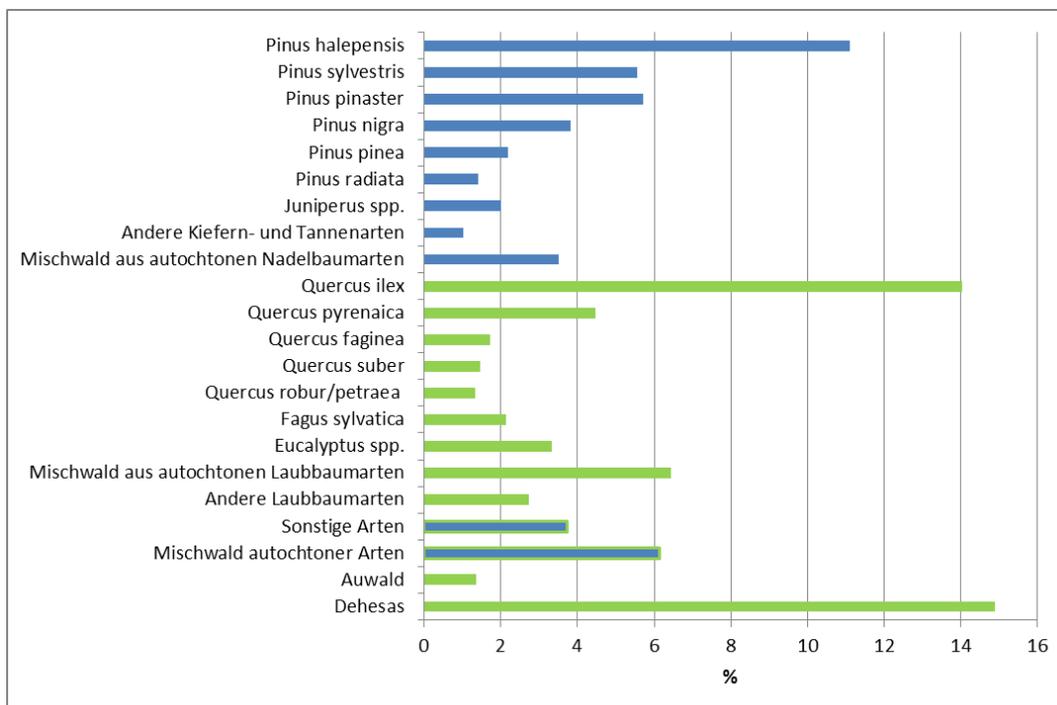


Abbildung 55: Anteile unterschiedlicher Bestockungen bzw. Baumarten an Spaniens Waldfläche (Quelle: Ministerio de agricultura, pesca y alimentación 2021, eigene Darstellung)

4. Grundsteuerliche Bewertung und Grundsteuerbelastung von forstwirtschaftlich genutzten Flächen in ausgewählten Staaten der EU

Die Laubbaumarten betreffend, nimmt die Steineiche die größten Flächenanteile ein. Im Falle des Nadelholzes dominiert die Aleppo-Kiefer (*Pinus halepensis*).

Der Vorrat der spanischen Wälder beläuft sich auf rd. 1 Mrd. Fm, wobei jährlich rd. 46,2 Mio. Fm zuwachsen. Es kann also von einem durchschnittlichen Holzvorrat von lediglich 54 Fm/ha ausgegangen werden. Im Jahre 2018 wurden 19,8 Mio. Fm Holz eingeschlagen zuzüglich 1,3 Mio. Fm Brennholz, wobei rund 54 % auf Nadel- und 46 % auf Laubholz entfielen (Ministerio de agricultura, pesca y alimentación 2021). Pro Jahr kann also von einem durchschnittlichen Einschlag von rd. 1 Fm/ha ausgegangen werden. Angesichts dieser Zahlen ist es nicht verwunderlich, dass ein großer Teil des Umsatzes der Forstwirtschaft aus den Nadelholzprodukten stammt.

Das nominale Bruttoinlandsprodukt nahm 2019 einen Wert von 1.245 Mrd. EUR an (Statistisches Bundesamt II/2020). Die Staatseinnahmen erreichten rd. 486,75 Mrd. EUR. Sie setzen sich aus Steuern und Abgaben an den Zentralstaat, die autonomen Gemeinschaften, die Provinzen und Gemeinden zusammen und machten 2019 also einen Anteil von rd. 39 % des BIP aus (Statista V/2020).

Auf nationaler Ebene wurde einer dem Finanzministerium angeschlossenen Agentur, der „Agencia Estatal de Administración Tributaria“, die Steuerverwaltung übertragen. Diese Agentur veröffentlicht jährliche Berichte über die Steuereinnahmen und deren Charakteristika. Im Jahr 2019 erreichten die von der Agentur verwalteten Steuern einen Betrag von rd. 212,8 Mrd. EUR (Agencia Tributaria 2021). Der Betrag setzt sich aus den direkten Steuern, im Wesentlichen der Einkommen- und Körperschaftsteuer, und indirekten Steuern, im Wesentlichen der Mehrwertsteuer und Verbrauchssteuern, zusammen (vgl. Abbildung 56).

4. Grundsteuerliche Bewertung und Grundsteuerbelastung von forstwirtschaftlich genutzten Flächen in ausgewählten Staaten der EU

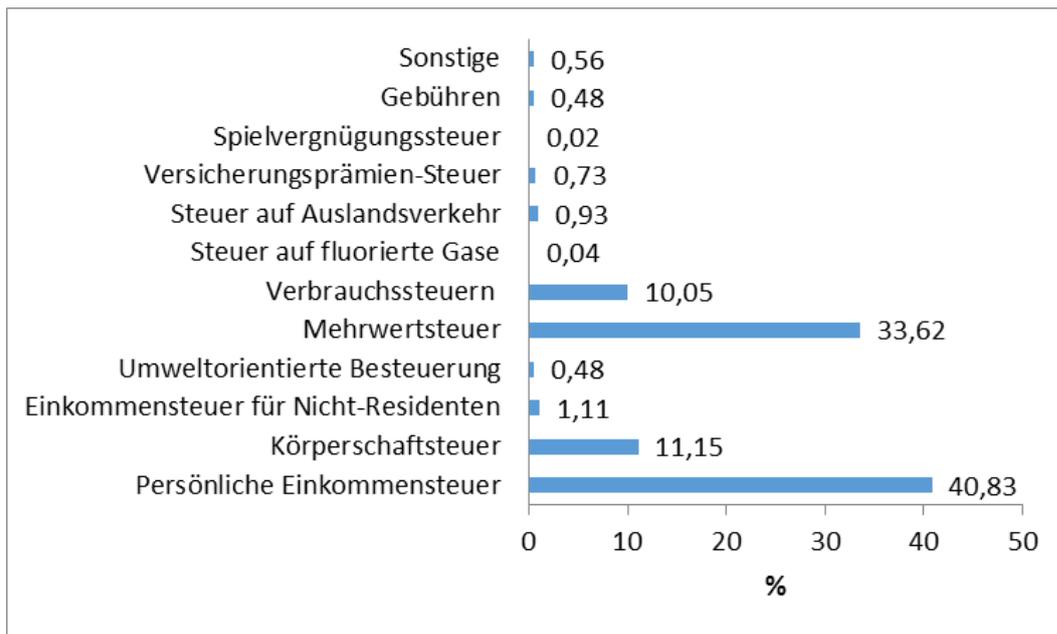


Abbildung 56: National erhobene Steuern und deren Anteile 2019 (Agencia Tributaria 2021)

Daneben gibt es ein lokales Steuersystem und das Steuersystem der autonomen Regionen. Letztere erhalten auch Anteile aus den national erhobenen Steuern und generieren Steuereinnahmen aus der Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie der Steuer aus Vermögensübertragungen, Unternehmenstransaktionen und dokumentierten Rechtsakten (I.T.P.). Die Provinzen und Gemeinden profitieren von der seitens des Staates übertragenen Erhebung der Grundsteuer (I.B.I. [s. Kapitel 4.2.3.5]), der Steuer auf wirtschaftliche Aktivitäten (I.A.E.) und der Steuer auf Kraftfahrzeuge (I.V.T.M.). Neben diesen von den Gemeinden obligatorisch zu erhebenden Steuern können optional die Steuer auf Bauwerke und eine Steuer auf die Wertsteigerung von Grundstücken erhoben werden (INEAF Business School 2021).

Der im Rahmen dieser Arbeit relevante Anteil der Grundsteuer (I.B.I.) ist insofern von größerer Bedeutung, als dass die I.B.I. den Großteil der Einnahmen einer Gemeinde ausmacht. Es ist keine Seltenheit, dass ihr Anteil an den Gesamteinnahmen einer Gemeinde bei über 40 % liegt. Im Durchschnitt über alle Gemeinden liegt der Anteil der I.B.I. 2019 bei 23 % ihrer jeweiligen Einnahmen (Delgado 2020). Insgesamt umfassen die Einnahmen der autonomen Regionen, Provinzen und Gemeinden 2019 rd. 76,8 Mrd. EUR. Hier gilt es zu berücksichtigen, dass die Einnahmen auch die Anteile aus den national vereinnahmten Steuern und Abgaben enthalten.

4. Grundsteuerliche Bewertung und Grundsteuerbelastung von forstwirtschaftlich genutzten Flächen in ausgewählten Staaten der EU

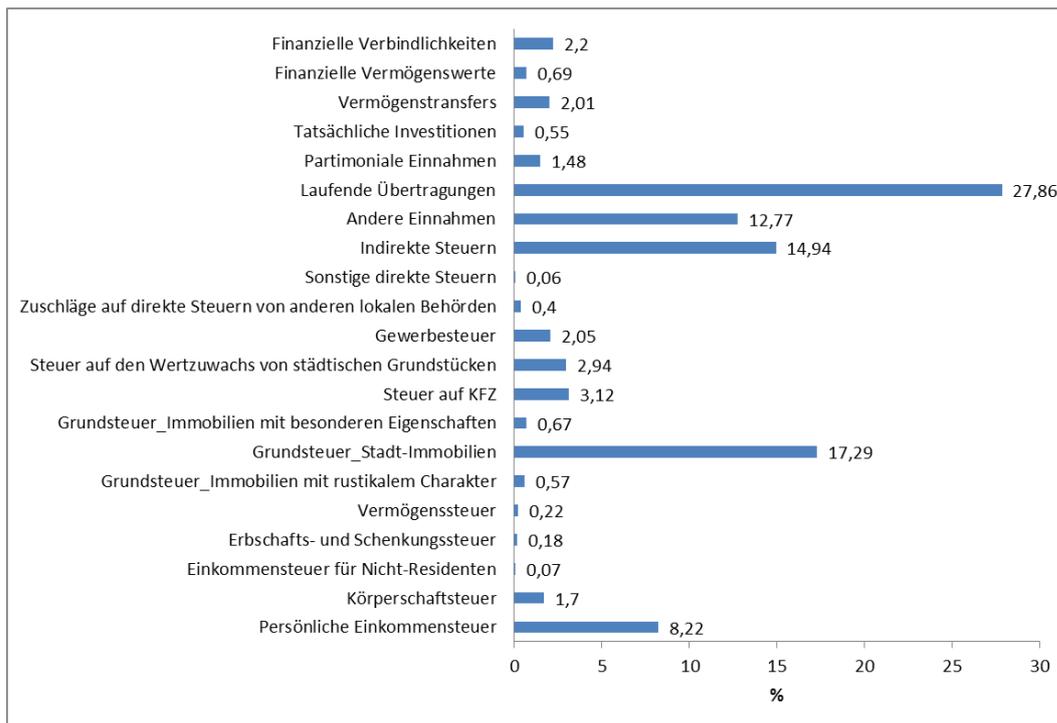


Abbildung 57: Einnahmen der Autonomen Regionen, Provinzen und Gemeinden 2019 (Quelle: Ministerio de Hacienda 2021; eigene Darstellung)

Abbildung 57 zeigt, dass der Anteil der Grundsteuer nicht unerheblich ist. Es werden insgesamt 14,2 Mrd. EUR eingenommen, was einem Anteil von knapp 3 % an den Gesamteinnahmen aller staatlichen Ebenen entspricht (Ministerio de Hacienda y Funcion Pública 2021).

4.2.2.6 Schweden

Schwedens Fläche exklusive der Territorialgewässer und inklusive der Binnengewässer umfasst 447.430 km² (Knoema 2021). Die Wälder machen Stand 2015 einen Flächenanteil von 62,5 % dieser Fläche aus, erstrecken sich folglich über 27.980.000 ha. Da sich die Binnengewässer über einen Flächenanteil von knapp 9 % erstrecken, wird der Waldflächenanteil Schwedens oft mit 69 % beziffert. Nur 3 % der Landfläche exklusive der Binnengewässer sind bebaut. Bezogen auf die Gesamtfläche ergibt sich ein Wert von lediglich 2,7 %. Äcker nehmen eine Fläche von rd. 325.600 ha und damit einen Anteil von rd. 7,3 % an der Gesamtfläche ein. Der Anteil von Mooren, unbewaldeten Bergen und natürlichem Grasland beläuft sich auf 18,2 % (SCB 2021).

Die ausgedehnten Waldflächen Schwedens sprechen dafür, dass die Forstwirtschaft eine erhebliche, volkswirtschaftlich bedeutsame Rolle spielt. Rd. 23.300.000 ha Wald gelten als Nutzwald, sodass nicht genutzte Wälder nahezu vernachlässigbar sind. Der Gesamtvorrat des in den Nutzwäldern stockenden Holzes beläuft sich auf rd. 3 Mrd. Fm. Demnach liegt

4. Grundsteuerliche Bewertung und Grundsteuerbelastung von forstwirtschaftlich genutzten Flächen in ausgewählten Staaten der EU

der durchschnittliche Holzvorrat bei nur 129 Fm/ha, was nicht einmal der Hälfte des Holzvorrates der bundesrepublikanischen Wälder entspricht. Der Anteil privater Waldeigentümer überwiegt deutlich und liegt insgesamt, private Aktiengesellschaften (25 % der Waldfläche) inkludiert, bei 75 %. Staatliche Aktiengesellschaften machen einen Anteil von 14 %, sonstige staatliche Eigentümer und der Staat von 6 % bzw. 3 % aus. Sonstigen öffentlichen Eigentümern gehören 2 % der Waldfläche (Sveaskog 2021).

Interessant ist, dass staatliche Aktiengesellschaften den öffentlichen Waldbesitz dominieren. Hier ist die Sveaskog AB als größte Waldbesitzerin Schwedens zu nennen, die zu 100 % dem schwedischen Staat gehört. Der Holzverkauf, der Verkauf von Energieholz, Setzlingen und forstwirtschaftlichen Dienstleistungen stellt das Hauptgeschäft des Unternehmens dar (Sveaskog 2021).

Die privaten Wälder sind meistens Mitglied eines von drei sehr großen forstwirtschaftlichen Zusammenschlüssen (Södra, Mellanskog und Norraskog). Diese Zusammenschlüsse sind angesichts ihrer Größe nicht mit Forstbetriebsgemeinschaften oder Forstwirtschaftlichen Vereinigungen innerhalb der Bundesrepublik vergleichbar, übernehmen aber auch die Holzvermarktung für die angeschlossenen Waldbesitzer (Rosenberg 2021). In Nordschweden besitzt SCA (Svenska Cellulosa Aktiebolaget) als größter privater Waldbesitzer Europas 2,6 Mio. ha Wald (SCA 2021). Auch diese Größenordnung und vor allen Dingen waldbesitzinkludierte Geschäftstätigkeit eines holzverarbeitenden Unternehmens sind der hiesigen Forstwirtschaft fremd.

Der Nadelholzanteil über alle Waldbesitzarten liegt bei 81 %, wobei die Fichte einen Anteil von 42 % und die Kiefer einen solchen von 39 % einnimmt. Die Laubbaumarten betreffend, dominiert die Birke, die einen Anteil von rd. 12 % erreicht. Abbildung 58 verschafft einen visuellen Überblick.

4. Grundsteuerliche Bewertung und Grundsteuerbelastung von forstwirtschaftlich genutzten Flächen in ausgewählten Staaten der EU

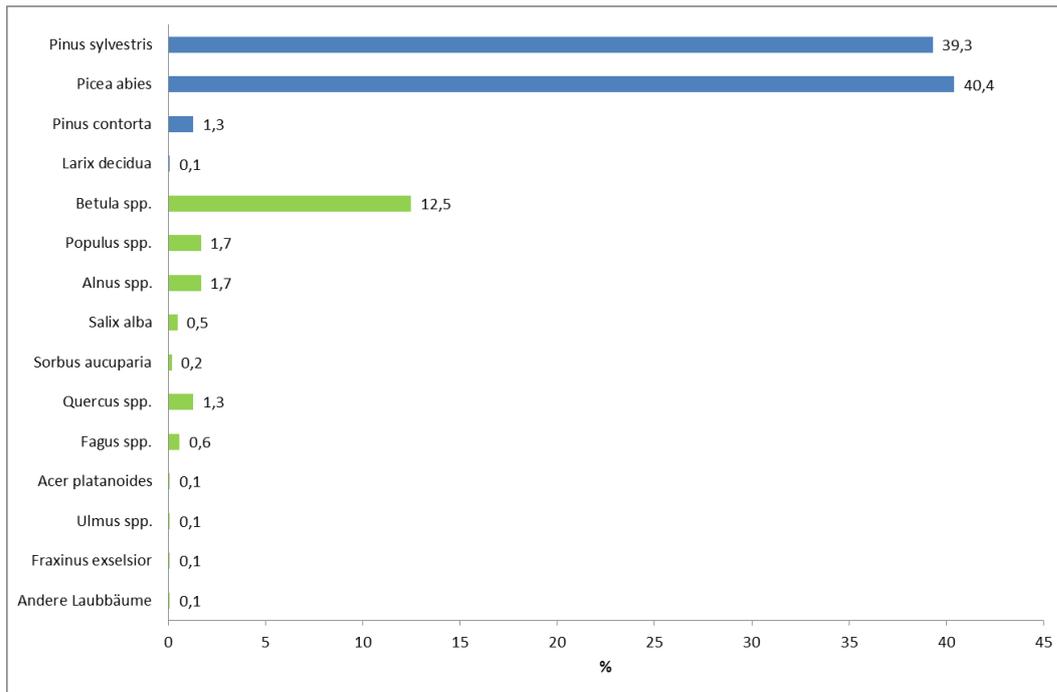


Abbildung 58: Baumartenverteilung in Schweden (Quelle: Institutionen för skoglig resurshushållning 2019, eigene Darstellung)

Insgesamt werden jährlich rund 85 Mio. Fm Holz eingeschlagen. Der durchschnittliche Zuwachs liegt bei 4,3 Fm/ha/a. Der Gesamtholzeinschlag nimmt einen Wert von durchschnittlich 3 Fm/ha/a an. Neben der klassischen Durchforstung spielt die Kahlschlagswirtschaft eine größere Rolle. Nach einem Kahlschlag kommt es dann zu großflächigen Verjüngungsmaßnahmen (Sveaskog 2021).

Das nominale BIP Schwedens belief sich 2019 auf 474 Mrd. EUR (Statistisches Bundesamt 2021). Die Staatseinnahmen erreichten einen Betrag von 2.459.879 mnkr²⁶, mithin rd. 235 Mrd. EUR (Ekonomifakta 2021).

Folglich machen die Staatseinnahmen einen Anteil von 49,5 % des BIP aus.

Den größten Anteil der Steuereinnahmen nimmt Stand 2019 die Einkommensteuer mit 58,5 % ein, gefolgt von der Umsatzsteuer mit 20,3 %. Zu den Steuern aus Kapitaleinkünften zählt in der offiziell einsehbaren Nomenklatur der Staatseinnahmen auch die Grundsteuer (Fastighetsskatt [s. Kapitel 4.2.3.6]). Insgesamt machen diese Steuern einen Anteil von 6 % der Steuereinnahmen des Staates aus. Die Einkommensteuer auf Geschäftseinkommen liegt mit 8,6 % noch über den Steuern aus Kapitaleinkünften.

²⁶ Die Abkürzung mnkr steht für Millionen Kronen; 1 EUR entspricht 10,4827 kr (Dezember 2019).

4. Grundsteuerliche Bewertung und Grundsteuerbelastung von forstwirtschaftlich genutzten Flächen in ausgewählten Staaten der EU

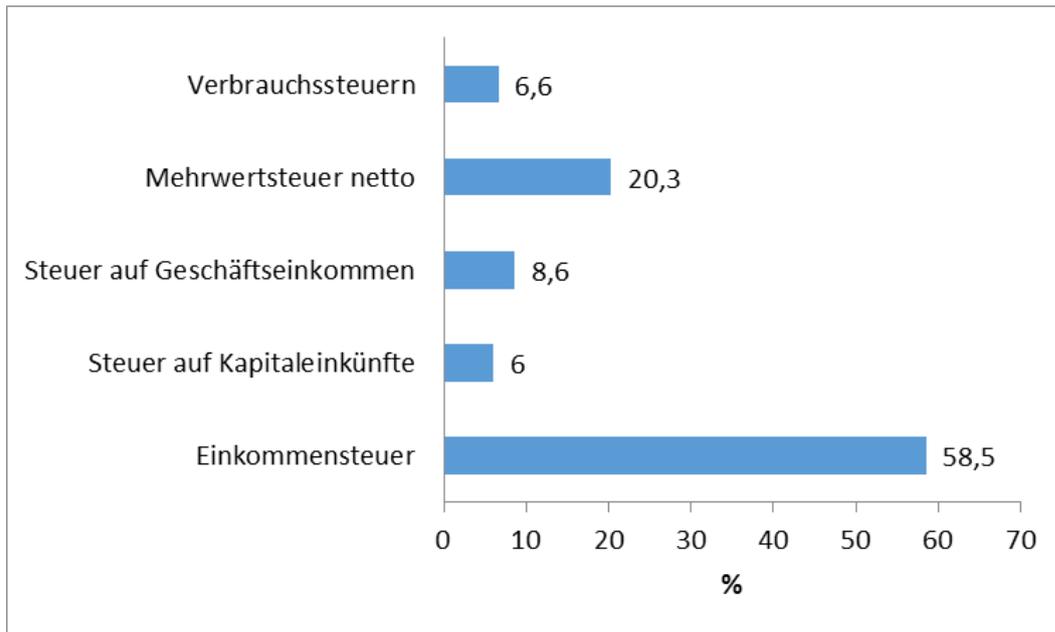


Abbildung 59: Steuerarten und Anteile in Schweden (Quelle: Skatteverket 2021; eigene Darstellung)

Das Grundsteueraufkommen beläuft sich Stand 2019 auf 33,9 mdkr²⁷, folglich schlagen rd. 3,23 Mrd. EUR zu Buche. Das entspricht einem Anteil von 1,6 % am Gesamteueraufkommen und von rd. 1,4 % an den Staatseinnahmen (Skatteverket 2021).

4.2.2.7 Deutschland

Eine Grundkenntnis des Lesers vorausgesetzt, sollen ausschließlich die für den Modellbetrieb relevanten Ergebnisse der BWI 3 skizziert werden. In der Bundesrepublik Deutschland stocken rd. 11,4 Mio. ha Wald, was einem Flächenanteil an der Gesamtlandesfläche von 32 % entspricht. Der Holzvorrat beläuft sich auf rd. 325 Fm/ha, wobei jährlich durchschnittlich 10,7 Fm/ha zuwachsen (BWI 3). Die Baumartenanteile sind Abbildung 60 zu entnehmen.

²⁷ Die Abkürzung mdkr steht für Milliarden Kronen.

4. Grundsteuerliche Bewertung und Grundsteuerbelastung von forstwirtschaftlich genutzten Flächen in ausgewählten Staaten der EU

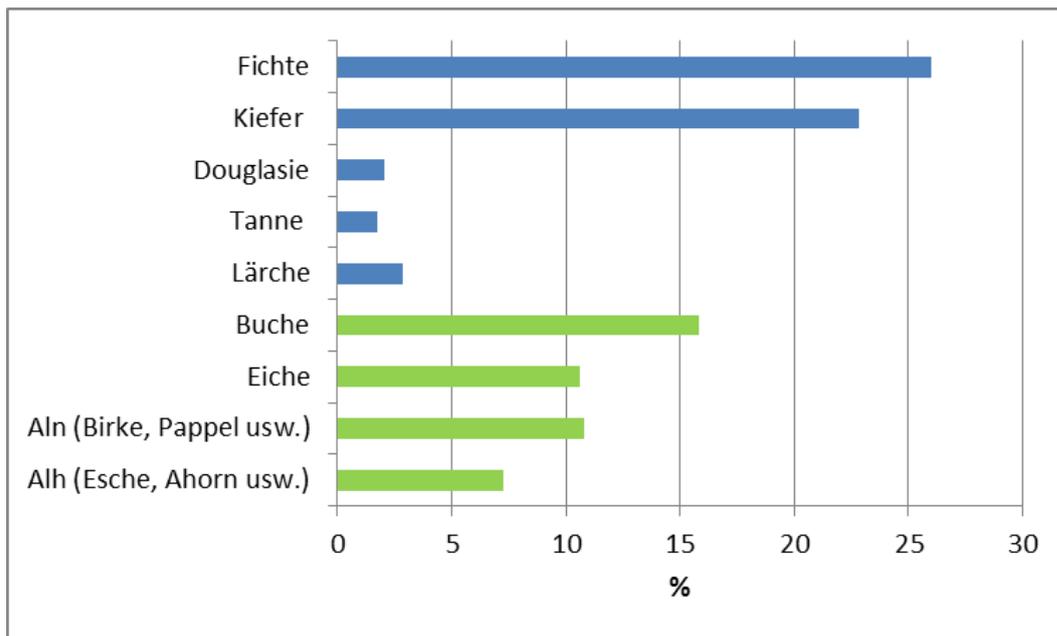


Abbildung 60: Baumartenanteile in Deutschland (Quelle: BWI 3)

In den Jahren von 2013 – 2017 wurden durchschnittlich 4,72 Fm/ha/a an Holz eingeschlagen (Statistisches Bundesamt 2022).

Das nominale BIP belief sich in 2019 auf rd. 3.473,35 Mrd. EUR. Die Staatseinnahmen erreichten einen Betrag in Höhe von 1.542,69 Mrd. EUR. Das Grundsteueraufkommen in Höhe von 14,4 Mrd. EUR macht einen Anteil von rd. 0,9 % an den Gesamtstaatseinnahmen aus. Der Anteil der Grundsteuer A an den Grundsteuereinnahmen belief sich 2019 auf 2,7 %, mithin auf rd. 400 Mio. EUR (Statistisches Bundesamt II/2022).

4.2.3 Steuerliche Behandlung von Grundbesitz, Bewertung von forstwirtschaftlich genutzten Flächen und Liegenschaftsbesteuerung

4.2.3.1 Österreich

Zunächst gilt es festzuhalten, dass das österreichische Bewertungsgesetz (BewG 1955) zwischen Grundvermögen und land- und forstwirtschaftlichem Vermögen unterscheidet. Auch ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb kann über Grundvermögen verfügen. Dies ist immer dann der Fall, wenn eine höherwertige Verwendung der Grundstücke in Form von Bau- oder Industrieland oder von Verkehrswegen möglich ist (§ 52 Abs. 2 BewG 1955).

Das Grundvermögen ist in bebaute und unbebaute Grundstücke einzuteilen. Der Wertmaßstab für die steuerliche Behandlung ist der gemeine Wert der Grundstücke. Für die so genannten Einheitswerte gelten die Wertverhältnisse vom 01.01.1973, die gem. Abgabenänderungsgesetz 1982 pauschal um 35 % zu erhöhen sind. Der Bodenwert, der für die unbebauten Grundstücke maßgeblich ist, ergibt sich aus einer Kaufpreissammlung des

Finanzamtes. Der Wert der Gebäude, der im Falle bebauter Grundstücke dem Bodenwert hinzuzufügen ist, wird aus den Neuherstellungswerten gem. der Anlage zu § 53 a BewG 1955 ermittelt (Bundesministerium für Finanzen 2020).

Die Bewertung land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke orientiert sich gem. BewG 1955 nicht am gemeinen Wert, sondern am Ertragswert. Die Besteuerung des Grundvermögens und der land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke erfolgt direkt durch die Grundsteuer. Indirekt spielt die Grunderwerbsteuer eine Rolle. Die Schenkung- und Erbschaftsteuer wird in Österreich seit dem 01.08.2008 nicht mehr erhoben. Die Grunderwerbsteuer jedoch fällt auch bei Grundstücksvererbungen oder –schenkungen an (Erbrechtsinfo 2020). Auch eine Vermögensteuer gibt es in Österreich nicht. Die ungleiche Steuerverteilung zwischen Einkommen und Vermögen wird seitens der Europäischen Kommission kritisiert (Ferschli et al. 2019).

Die Rechtsgrundlage für die Erhebung der Grundsteuer bildet das Grundsteuergesetz von 1955 (GrStG 1955). Ihr unterliegt gem. § 1 GrStG 1955 land- und forstwirtschaftliches Vermögen, das Grundvermögen und Betriebsvermögen, soweit es in Grundstücken besteht. Auch in Österreich wird zwischen Grundsteuer A für agrarisch genutzte Grundstücke und Grundsteuer B für das Grundvermögen unterschieden. Steuerschuldner ist der Eigentümer des Grundbesitzes.

Gem. § 2 GrStG 1955 bestehen einige Steuerbefreiungskriterien. So heißt es in § 2 Nr. 1 GrStG 1955, dass der Grundbesitz des Bundes, eines Landes, einer Gemeinde oder eines Gemeindeverbandes dann von der Grundsteuer befreit wäre, wenn er für einen öffentlichen Dienst oder Gebrauch, den wiederum § 6 GrStG 1955 definiert, benutzt wird. Die sonstigen Befreiungen, die sich aus § 2 GrStG 1955 ergeben, beziehen sich auf Grundbesitz, der mildtätigen Zwecken, der Kirche oder Religionsgesellschaften oder der Allgemeinheit dient.

Für land- und forstwirtschaftlichen Grundbesitz trifft das Grundsteuergesetz in § 8 Sonderregelungen. Dieser unterliegt nämlich auch dann der Grundsteuer, wenn er den mildtätigen oder sonstigen Zwecken gem. § 2 GrStG 1955 (abgesehen von § 2 Nr. 9 GrStG 1955) unmittelbar dient. Einzige Ausnahme sind Flächen bis 10 ha, die Lehr- oder Versuchszwecken zu dienen bestimmt sind.

Das Verfahren der Grundbesteuerung erfolgt ähnlich wie in der Bundesrepublik Deutschland. Die Erhebung verläuft dreistufig. Zunächst ermittelt das Finanzamt den Einheitswert. Dieser wird gem. § 13 GrStG 1955 zerlegt, wenn Grundstücke mehrerer

4. Grundsteuerliche Bewertung und Grundsteuerbelastung von forstwirtschaftlich genutzten Flächen in ausgewählten Staaten der EU

Gemeinden betroffen sind. Über die Multiplikation des Einheitswertes mit der Steuermesszahl wird der Steuermessbetrag festgestellt. Die jeweilige Gemeinde, innerhalb dessen Verwaltungsgrenzen das Grundstück zu verorten ist, multipliziert den Steuermessbetrag mit ihrem Hebesatz (nach Finanzausgleichgesetz bis zu 500 %). Dabei kann der Hebesatz für land- und forstwirtschaftliche Betriebe gem. § 27 GrStG 1955 von denen der übrigen Grundstücke abweichen. Die Steuermesszahl beläuft sich für land- und forstwirtschaftliche Betriebe nicht, wie hierzulande, auf 6/1.000 (altes Verfahren), sondern gem. § 19 GrStG 1955 für die ersten 3.650 € des Einheitswertes auf 1,6/1.000, für den restlichen Betrag des Einheitswertes auf 2/1.000.

Das Verfahren der Bewertung forstwirtschaftlich genutzter Flächen in der Republik Österreich fußt auf dem BewG 1955 und ähnelt, wie die Erhebung der Grundsteuer, dem deutschen Verfahren. Es orientiert sich ebenfalls am Normalwaldmodell und über Hundertsätze angepassten kapitalisierten Reinerträgen einzelner Ertragsklassen verschiedener Baumartengruppen unterschiedlicher Altersklassen. So konstatiert § 46 Abs. 2 S. 3 BewG 1955: „Die Hektarsätze für das forstwirtschaftliche Vermögen ergeben sich nach dem Verhältnis zum Normalwaldbetrieb und sind nach den verschiedenen in Betracht kommenden Baumarten, Ertragsklassen und erzielbaren Holzpreisen sowie vom Umstand, ob auf Grund der forstwirtschaftlichen Betriebsgröße eine überwiegend regelmäßige Nutzung möglich ist, zu differenzieren.“

Eine Besonderheit des österreichischen Bewertungsgesetzes ist die forstwirtschaftliche Abteilung (§ 47 BewG 1955) im Bewertungsbeirat gem. § 41 BewG 1955, der das Bundesministerium für Finanzen berät und diesem hilft, die so genannten Hektarsätze (Ertragswerte) festzustellen. Die letzte Hauptfeststellung der Einheitswerte erfolgte zum 01.01.2014. Gem. § 20 BewG 1955 findet sie im Turnus von neun Jahren statt. Zur Neufeststellung kommt es nach § 21 BewG 1955 dann, wenn sich die Wertverhältnisse um mehr als 5 %, mindestens jedoch um 300 EUR oder um mehr als 1.000 EUR verändert haben.

Wie bereits erwähnt, gilt sowohl für landwirtschaftliche als auch forstwirtschaftliche Betriebe die Bewertung durch Ertragswerte. Gem. § 32 Abs. 2 BewG 1955 ist der dem Einheitswert zugrundeliegende Ertragswert das 18-fache des in den Jahren erzielten durchschnittlichen Reinertrags, den ein schuldenfreier Betreib nachhaltig erbringen kann, der über Wirtschaftsgebäude verfügt und mit fremden Arbeitskräften bewirtschaftet wird. EU Fördermittel, die wiederkehrende Direktzahlungen darstellen, sind zu 33 %

hinzuzurechnen²⁸. Gem. § 25 BewG 1955 sind die Einheitswerte grundsätzlich auf volle 100 Euro abzurunden.

Die durch das Bewertungsgesetz determinierten Bewertungsvorschriften, insbesondere jene des § 46 Abs. 2 und 3 BewG 1955 i.V.m. § 44 BewG 1955, nach dem das Bundesministerium für Finanzen die Entscheidung über die Einheitswerte im „Amtsblatt zur Wiener Zeitung“ zu veröffentlichen hat und diese anschließend bis zur nächsten Hauptfeststellung rechtsverbindliche Wirkung entfalten, schlagen sich in eben dieser Veröffentlichung nieder.

So ist der „Kundmachung des Bundesministers für Finanzen über die Bewertung von forstwirtschaftlichem Vermögen“ vom 05. März 2014 zu entnehmen, wie die Bewertung im Einzelnen zu erfolgen hat.

Die Verordnung differenziert zwischen Betrieben mit mehr als 100 ha Forstbetriebsfläche, behandelt in Abschnitt 1, und solchen mit weniger als 100 ha Forstbetriebsfläche, Gegenstand des Abschnittes 2.

Die einzelnen Hektarsätze, getrennt nach den Baumartengruppen Fichte und Weißtanne, Lärche, Weißkiefer, anderes Nadelholz sowie Eiche, anders Laubholz und Zirbe gelten für Normalwaldbetriebe mit Wirtschafts-Hochwaldcharakter und regelmäßigem Altersklassenverhältnis. Sie werden nach Ertragsklassen und vier Ertragsregionen differenziert ausgewiesen und sind Gegenstand der Anlagen der Verordnung. Die Ertragsklassen stellen die absolute Bonität des Bestandes dar (dGZ 100 [durchschnittlicher Gesamtzuwachs im Alter von 100 Jahren]) und nicht, wie hierzulande, die relative Bonität (LWK Österreich 2020). Insofern sind die Ertragsklassen mit den deutschen Leistungsstufen vergleichbar. Über die einzelnen Hektarsätze für Betriebe über 100 ha Forstbetriebsfläche sowie solche, die nicht größer als 100 ha sind, geben die Tabelle 1 und Tabelle 2 des Anhangs einen Überblick.

Die Differenzierung erfolgt bei Betrieben mit bis zu 100 ha Forstbetriebsfläche deutlich weniger detailliert als im Falle größerer Betriebe.

Die Ertragsregionen (A-D; Tabelle 1 des Anhangs) orientieren sich an regionalen Besonderheiten und Vermarktungsmöglichkeiten. Ihnen werden die jeweiligen Gemeinden gem. Anlage 8 der Kundmachung zugeordnet. Insbesondere spielen hier die

²⁸ Die EU-Direktzahlungen sind für landwirtschaftliche Betriebe von Belang.

4. Grundsteuerliche Bewertung und Grundsteuerbelastung von forstwirtschaftlich genutzten Flächen in ausgewählten Staaten der EU

Bahninfrastruktur und Logistikkosten eine Rolle. Weitere gesetzte Voraussetzungen für die Ermittlung der Hektarsätze sind:

- „a) Die absolute Seehöhe des flächenmäßigen Schwerpunktes liegt nicht über 700 Meter.
- b) Die mittlere Bringungsentfernung bis zum öffentlichen Verkehrsnetz übersteigt einen Kilometer nicht.
- c) Die Bedingungen für die Holzernte sind durch schlepperbefahrbares und gleichförmiges Gelände gekennzeichnet oder es besteht die Möglichkeit der Lieferung bergab bis maximal 100 Meter.
- d) Bei Forststraßenbau und Forststraßenerhaltung beträgt der Felsanteil oder eine erforderliche Schottertragschicht nicht mehr als 10% der Weglänge.
- e) Weitere Umstände, die die nachhaltige Ertragsfähigkeit des Betriebes wesentlich beeinflussen, sind nicht vorhanden (keine räumlich getrennte Lage).“ (§ 1 Abs. 2 Kundmachung des Bundesministers für Finanzen über die Bewertung von forstwirtschaftlichem Vermögen vom 05. März 2014)

Schäden, wesentlich abweichende Verhältnisse, Wirtschafterschwernisse und -beschränkungen sowie forstschädliche Luftverunreinigungen führen zu definierten Abschlägen. Ergibt sich durch diese Abschläge ein geringerer Hektarsatz als der entsprechende Hektarsatz für Standortschutzwald mit möglicher Holznutzung, so findet der Hektarsatz für den Standortschutzwald mit möglicher Holznutzung Verwendung. Sonderbetriebsklassen (Nichtholzbodenflächen, Krummholzflächen, Christbaumkulturen, Ausschlagwald oder Auwälder) erfahren eine gesonderte Bewertung.

Kleinstbetriebe mit nicht mehr als 10 ha Forstbetriebsfläche werden nach einheitlichen Hektarsätzen, die für die politischen Bezirke der einzelnen Bundesländer ausgewiesen werden, bewertet.

Die je Altersklasse zur Anwendung kommenden Hundertsätze können Tabelle 3 und Tabelle 4 des Anhangs entnommen werden.

Die Hektarsätze müssen je nach Bestandesalter mit den Hundertsätzen multipliziert werden, da die Altersklassen zu bestimmten Anteilen am erzielbaren Reinertrag beteiligt sind. Die Hundertsätze sind aus dem Verhältnis der Wertanteile je Altersklasse am Zerschlagungswert des normalen Nachhaltsbetriebes abgeleitet (Kroth et al. 1977).

Die Hektarsätze der Sonderbetriebsklassen sind in Tabelle 5 und Tabelle 6 des Anhangs dargestellt. Demnach beläuft sich der Mindesthektarsatz auf 60 EUR bzw. 35 EUR. Die Hektarsätze gelten für vollbestockte Bestände. Sollten die Bestände eine Minderbestockung aufweisen, so wird dies berücksichtigt, indem der jeweilige Hundertsatz nur für die um die Minderbestockung verminderte Fläche angewendet wird. Der Flächenanteil der Minderbestockung selbst wird Blößen zugeordnet und mit dem Hundertsatz für Blößen bewertet.

Die Bewertung der Gebäude, die zum Betrieb gehören, erfolgt gem. § 32 Abs. 4 BewG 1955 nicht gesondert. Sie werden bei der Ermittlung der Ertragswerte berücksichtigt.

4.2.3.2 Italien

In Italien werden sowohl landwirtschaftliche Flächen, zu denen auch forstwirtschaftliche Grundflächen zählen, als auch bebaute Grundstücke einer Substanzbesteuerung unterworfen. Dabei gelten in den Provinzen Bozen und Trient, bebaute Grundstücke betreffend, andere Regelungen als im übrigen Land. Die Bewertung der Immobilien orientiert sich an deren Kategorie (Amministrazioni comunali 2020). Im Falle landwirtschaftlicher Flächen wird ein Ertragswert zugrunde gelegt, der so genannte Katasterertrag. Dieser Katasterertrag entspricht einer Schätzung, die deutlich unter den tatsächlichen Erträgen liegt (Parsche et al. 2007).

Das italienische Zivilgesetzbuch von 1942 in der Fassung vom 31. Mai 2010 definiert im 2. Abschnitt des 2. Titels den Begriff eines landwirtschaftlichen Unternehmens. Demnach zeichnet einen landwirtschaftlichen Unternehmer aus, dass er der Bewirtschaftung des Bodens, der Forstwirtschaft oder der Tierhaltung sowie damit verbundenen Tätigkeiten nachgeht.

Wie bereits erwähnt, ist die Besteuerung des bebauten Grundbesitzes in Italien nicht einheitlich geregelt. Während in der Provinz Bozen die kommunale Grundsteuer (IMI [Imposta municipale immobiliare]) erhoben wird, fällt in Trient die einfache Grundsteuer (IMIS [Imposta immobiliare semplice]) an. In den übrigen Regionen Italiens wurde bis 2020 eine einheitliche Gemeindesteuer (IUC [imposta unica comunale]) erhoben, die auf zwei Steuersätzen basierte: Der Gemeindesteuer (IMU [imposta municipale unica]) und einer Abgabe für Dienstleistungen (TASI [Tassa servizi indivisibili]), die zum 01.01.2020 in die IMU integriert wurde. Die TASI bezieht sich gem. § 669 Stabilitätsgesetz 2014 seit dem

4. Grundsteuerliche Bewertung und Grundsteuerbelastung von forstwirtschaftlich genutzten Flächen in ausgewählten Staaten der EU

01.01.2016 ausschließlich auf Gebäude und nicht auf landwirtschaftliche Flächen (Pagliaro 2020).

Die IMI in Bozen wurde mit dem Landesgesetz Nr. 3 vom 23. April 2014 eingeführt. Gegenstand der Steuer ist gem. Artikel 3 der Besitz von Gebäuden und Baugrundstücken. Zu den Baugrundstücken zählen gem. Art. 4 lit. d nicht diejenigen Flächen bzw. Grundstücke, die zu landwirtschaftlichen Unternehmen gehören. Folglich wird der Besitz land-, forst- oder weidewirtschaftlich genutzter Grundflächen nicht der IMI unterworfen. Landwirtschaftlich zweckgebundene Gebäude werden anhand ihres Katasterwertes, der sich aus dem Produkt aus Katasterertrag und nach der Gebäudekategorie gem. Art. 8 Abs. 2 Landesgesetz Nr. 3 zu unterscheidenden Multiplikatoren ergibt, bewertet. Gem. Art. 9 Abs. 5 gilt für diese Gebäude, die Mitarbeiter des Betriebes oder Büroräume beherbergen, ein ermäßigter Steuersatz von 0,2 %.

Die in Trient erhobene IMIS galt es ab dem 01.01.2015 zu entrichten. Sie folgt im Wesentlichen den Bestimmungen der IMI (Comune di Trento 2020).

In den übrigen Regionen, also dem weitaus größten Teil des Landes, orientiert sich die IUC bzw. die aus ihr abgeleitete und sie seit 2020 ersetzende IMU am Wert und der Art eines Gebäudes. Die TASI wird für die Inanspruchnahme kommunaler Dienstleistungen erhoben. Im Grunde gehört auch die TARI, die Abfallsteuer, mit in das Portfolio der IUC (Amministrazioni comunali 2020).

Für landwirtschaftliche Flächen ist in ganz Italien grundsätzlich die IMU zu entrichten. Allerdings gelten Ausnahmen. So besteht die Steuerpflicht gem. Art. 1 Abs. 758 Gesetzesdekret Nr. 160/2019 nicht für landwirtschaftliche Flächen, die in den Gemeinden liegen, die im Rundschreiben aus Juni 1993²⁹ aufgeführt sind sowie für diejenigen Flächen, die in der landwirtschaftlichen Rentenversicherung eingetragenen professionellen Landwirten gehören. Ein professioneller Landwirt oder Berufslandwirt zeichnet sich gem. Art. 1 des Gesetzesdekrets Nr. 99/2004 grundsätzlich dadurch aus, dass er einer landwirtschaftlichen Tätigkeit gem. Zivilgesetzbuch (s.o.) nachgeht, über eine angemessene berufliche Qualifikation verfügt und mindestens 50 % seiner Gesamtarbeitszeit den landwirtschaftlichen Tätigkeiten widmet und aus diesen mindestens 50 % des Gesamteinkommens bezieht.

²⁹ Das Rundschreiben benennt diejenigen Gemeinden, die sich in bergigen Gefilden befinden.

4. Grundsteuerliche Bewertung und Grundsteuerbelastung von forstwirtschaftlich genutzten Flächen in ausgewählten Staaten der EU

Darüber hinaus gilt eine Steuerbefreiung für Flächen, die auf kleineren Inseln liegen sowie solche, die sich durch eine land- oder forstwirtschaftliche Nutzung auszeichnen und kollektives Eigentum darstellen (Amministrazioni comunali 2020).

Für öffentliche Gebäude oder Grundstücke, zu denen auch der öffentliche Wald zählt, ist grundsätzlich keine Grundsteuer zu entrichten (Russo 2022).

Für die übrigen Flächen ist ab dem 01.01.2020 gem. Art. 1 Abs. 752 Gesetzesdekret Nr. 160/2019 je nach Gemeinde ein Steuersatz zwischen 7,6 und 10,6 Promille zu zahlen. Der Steuersatz ist gem. Art. 1 Abs. 746 Gesetzesdekret Nr. 160/2019 auf ein Katastereinkommen, das einen Aufschlag von 25 % erfährt und mit einem Multiplikator von 135 multipliziert wird, anzuwenden.

Das wesentliche Element der Bewertung von Grundstücken ist also der Katasterertrag oder das Katastereinkommen. Es wird vom Katasteramt bestimmt und geht zurück auf Art. 23 des Gesetzesdekrets Nr. 652 vom 13. April 1939.

Jedem landwirtschaftlich genutzten Grundstück wird ein Eigentümer- und ein Agrarertrag zugewiesen. Dabei kommt ein vergleichendes Verfahren zur Anwendung. Die Verfahrensschritte lassen sich in folgende Teilaufgaben gliedern:

- Qualifizierung
- Klassifizierung
- Festlegen von Schätzungstarifen
- Zuordnung der Parzellen
- Berechnung des Eigentümer- und des Agrarertrags

Der Qualifizierungsprozess zeichnet sich dadurch aus, dass die innerhalb einer Gemeinde vorkommenden Pflanzenarten bzw. Kulturtypen unter Verwendung eines vorgegebenen Rasters³⁰ definiert werden. Innerhalb dieser Typen kommt es dann zur Klassifizierung von Ertragsniveaus, die sich an topographischen, agronomischen und wirtschaftlichen Faktoren orientieren, wobei die erste Klasse die ertragsstärkste darstellt. Dabei beläuft sich die

³⁰ Das Raster ist im Original Anhang A der Anweisung XV der Generaldirektion für Grundbuchangelegenheiten und technische Dienste vom 14. September 1931 zu entnehmen. Das Raster enthält unter Nr. 25 die Rubrik Hochwald, unter Nr. 26 die Rubrik Niederwald und unter Nr. 27 die Rubrik Mittelwald.

Rentabilitätsdifferenz von Klasse zu Klasse auf rd. 20 %. Der nächste Schritt, das Festlegen der Tarife, erfolgt durch die Analyse von repräsentativen Beispielbetrieben, den so genannten Modellbetrieben. Anschließend wird jede Parzelle den gebildeten Klassen, denen sie am ehesten entsprechen, zugeordnet und es kommt über deren Flächengröße zur Berechnung der einzelnen Eigentümer- und Agrareinkommen.

Der zuletzt genannte Vorgang unterliegt Veränderungen und Aktualisierungen. Die davor durchzuführenden Bewertungsschritte wurden letztmalig auf Grundlage des Wirtschaftsjahrs 1978/79 bestritten (Agenzia entrate 2018).

Das der Besteuerung zugrundeliegende Katastereinkommen ist das Ergebnis folgender Berechnung:

Katastereinkommen = Eigentümer Einkommen (Reddito Dominicale [R.D.]) x 1,25 x 135

Durch die Expertenbefragung und Veröffentlichungen liegen Übersichten des Katastereinkommens bzw. der o.g. Tarife von Wäldern in den Gemeinden der Provinz Bozen, aber auch der Gemeinde San Benedetto dei Marsi in der Provinz L'Aquila vor. In dieser zentral in Italien, in den Abruzzen gelegenen Gemeinde wird Hochwald gem. „Amtlichem Mitteilungsblatt Nr. 65 vom 19. März 1990“ einheitlich mit einem Katasterertrag (R.D.) von 12.000 Lira/ha, mithin rd. 6,20 €/ha bewertet³¹, wohingegen für die Niederwälder gem. oben beschriebener Klassifizierung von Ertragsniveaus drei Klassen gebildet worden sind. Wälder, die der Klasse 1 zugeordnet werden, sind mit einem Katasterertrag (R.D.) von 25.000 Lira/ha, solche der Klasse 2 mit 19.000 Lira/ha und jene der Klasse 3 mit 14.000 Lira/ha bewertet. Über den Katasterertrag (R.D.) von Wäldern in den Steuerbezirken der Provinz Bozen gibt Tabelle 7 des Anhangs Aufschluss³².

4.2.3.3 Frankreich

Auch in Frankreich unterliegt der Besitz von Immobilien einer Substanzbesteuerung. Dabei wird zwischen bebauten und unbebauten Grundstücken unterschieden. Darüber hinaus werden Immobilien, die im Besitz juristischer Personen sind, im Anhalt an deren Verkehrswert besteuert. Für ein Immobilienvermögen von über 1,3 Mio. EUR ist in Frankreich außerdem eine Vermögensteuer zu zahlen (EPP Rechtsanwälte 2020).

³¹ Es wird ein Umrechnungskurs unterstellt, wonach gilt: 1 € = 1.936,27 Lira (MEF 2022).

³² Die Tabelle enthält ebenfalls unterschiedliche Klassen, die die Berücksichtigung zu differenzierender topographischer, agronomischer und wirtschaftlicher Faktoren zulassen.

4. Grundsteuerliche Bewertung und Grundsteuerbelastung von forstwirtschaftlich genutzten Flächen in ausgewählten Staaten der EU

Als Grundsteuer im eigentlichen Sinne (geregelt im Abschnitt II, Artikel 1.380 – 1.406 des französischen Steuergesetzbuches) kann die Grundsteuer auf bebaute Grundstücke (taxe foncière sur les propriétés bâties [TFPB]), die Grundsteuer auf unbebaute Grundstücke (taxe foncière sur les propriétés non bâties) und die Wohnsteuer (taxe d'habitation) verstanden werden. Während letztere vom Bewohner einer Immobilie zu entrichten ist, ist die Grundsteuer jährlich vom Eigentümer bzw. Nutznießer zu zahlen. Die Steuer auf Immobilien im Besitz juristischer Personen in Höhe von 3 % des Verkehrswertes fußt auf Artikel 990 D des französischen Steuergesetzbuches. Hier sind jedoch einige Ausnahmen gem. Artikel 990 E vorgesehen.

Zur Grundsteuer auf unbebaute Grundstücke zählt zusätzlich eine interkommunale Abgabe und eine Abgabe an die Landwirtschaftskammer (Arnaud-Emery 2017).

Gem. Art. 1.382 des Steuergesetzbuches sind vor allem staatliche Gebäude von der Grundsteuer auf bebaute Grundstücke (TFPB) befreit. Berechnungsgrundlage der Steuer ist der Katastermietwert. Dieser ergibt sich aus dem um 50 % verminderten potentiellen Mietertrag des Gebäudes. Dieser Mietertrag wird jährlich aktualisiert. Die Steuersätze werden dann durch die Kommunen festgelegt. Für Steuerpflichtige mit unterdurchschnittlichem Einkommen, behinderte und ältere Menschen können Ermäßigungen und Ausnahmeregelungen bestehen (Ministère de l'économie des finances et de la relance 2020). Die Bewertung der bebauten Grundstücke geht gem. einer Verordnung des Sénats zurück auf das Jahr 1970 (Sénat 1989 seconde session ordinaire de 1988 – 1989; Annexe au procès-verbal de la séance du 21 juin 1989; N° 404).

Im Falle der unbebauten Grundstücke fußt der Bewertungsmaßstab auf Untersuchungen in den Jahren vor 1961, seit 1961 ist der Katastermietwert festgestellt, seit 1975 für die unbebauten Grundstücke der Überseegebiete, außer für Mayotte, wo es 2012 zur Feststellung der Werte kam (Camus 2021).

Seit 2011 erheben die Departements und Regionen keine Grundsteuer mehr auf unbebaute Grundstücke, sodass diese ausschließlich den Gemeinden zugutekommt. Die Steuersätze variierten 2019 von 7,34 % in Mayotte bis 159,37 % in Lozère³³ (JDN 2021).

³³ Der Begriff Katastermietwert ist insofern irreführend, als dass suggeriert wird, von einem kapitalisierten Ertrag auszugehen. Da es jedoch nicht zu einer Kapitalisierung des Ertrages kommt, sind die teilweise sehr hohen Steuersätze weniger verwunderlich.

4. Grundsteuerliche Bewertung und Grundsteuerbelastung von forstwirtschaftlich genutzten Flächen in ausgewählten Staaten der EU

Alle landwirtschaftlichen Flächen, die Äcker, Wiesen, Weiden, Obstgärten, Weinberge, Wälder, Moore, Seen, Teiche oder Gärten darstellen, unterliegen gem. Steuergesetzbuch einer Grundsteuerermäßigung in Höhe von 20 %. Für Ländereien dieser Kategorien, die auf Korsika liegen, gilt eine vollständige Steuerbefreiung, für solche, die in den Überseegebieten zu verorten sind, eine Ermäßigung in Höhe von 80 %.

Das Steuergesetzbuch sieht außerdem temporäre Steuerbefreiungen vor. So gilt für aufgeforsteten oder wiederaufgeforsteten Wald, der vor dem 11. Juli 2001 entstand, eine Steuerbefreiung von 30 Jahren. Sollte die Kultur nach dem 11. Juli 2001 angelegt worden sein, so gilt für Pappelplantagen eine Steuerbefreiung über 10 Jahre, über 30 Jahre für Nadelhölzer und über 50 Jahre für Hart- und Laubhölzer. Im Falle einer natürlichen Verjüngung gilt für die nächste Waldgeneration eine Steuerbefreiung von 30 Jahren für Weich- und von 50 Jahren für Harthölzer. Pappelplantagen sind von dieser Befreiung ausgeschlossen. Für ungleichmäßig verjüngten Wald kann über 15 Jahre eine Steuerermäßigung um 25 % gewährt werden. Diese Ausnahme kann gem. Art. 1.395 des Steuergesetzbuches nach Ablauf der 15 Jahre erneut beantragt werden. Für Flächen, die in Natura 2000 Gebieten liegen und die durch einen Managementplan bewirtschaftet werden, kann eine Steuerbefreiung über 5 Jahre beantragt werden. Tabelle 17 fasst die einzelnen Ermäßigungen bzw. Befreiungskriterien zusammen.

Tabelle 17: Grundsteuerbefreiungsoptionen (Quelle: Steuergesetzbuch, eigene Darstellung)

Fläche	Dauer der Befreiung	Ermäßigungsrate	Erklärung
Kultur (Pflanzung oder Saat)	10 Jahre für Pappelplantagen	100%	6704-IL
	30 Jahre für Nadelhölzer		
	50 Jahre für Laubholz		
Naturverjüngung	30 Jahre für Nadelhölzer	100%	6707 und Bescheinigung des nationalen Forstamtes
	50 Jahre für Laubholz		
Unregelmäßig verjüngte Flächen	15 Jahre (verlängerbar)	25%	6707 und Bescheinigung des nationalen Forstamtes
NATURA 2000	5 Jahre (verlängerbar)	100%	Verpflichtungserklärung

Zusätzlich gibt es temporäre Steuerbefreiungen auf Beschluss der regionalen Behörden. Für Walnussbaumplantagen wird eine Steuerbefreiung von 8 Jahren ab dem auf die Pflanzarbeiten folgenden Jahr gewährt, für Trüffelbaumplantagen, also solche Flächen, deren Pflanzmaterial mit Trüffelsporen geimpft oder auf die Trüffel anderweitig eingebracht worden sind, gilt eine automatische Steuerbefreiung über 50 Jahre im Falle dessen, dass die Kultur nach 2004 angelegt worden ist. Auch für mit Olivenbäumen bepflanzte Flächen können die regional zuständigen Behörden Ausnahmen beschließen (Republique Francaise II/2020).

4. Grundsteuerliche Bewertung und Grundsteuerbelastung von forstwirtschaftlich genutzten Flächen in ausgewählten Staaten der EU

Bei unvorhersehbaren Schadereignissen natürlichen Charakters kann eine Rückerstattung der Grundsteuer im Verhältnis zum erlittenen Schaden erfolgen (Republique Francaise II/2020).

Gem. Art. 1400 des Steuergesetzbuches hat auch das staatliche Forstamt, also ONF, die Grundsteuer zu entrichten.

Die Steuerbemessungsgrundlage für unbebaute Grundstücke ist gem. Art. 1.396 des Steuergesetzbuches der um 20 % verminderte Katastermietwert, das so genannte Katastereinkommen.

Der Katastermietwert wird im Anhalt an die Bestimmungen der Art. 1.509 bis 1.515 des Steuergesetzbuches festgelegt und geht, was seine Ermittlung betrifft, gem. Artikel 1.509 I letztendlich zurück auf eine allgemeine Anweisung zur Bewertung von unbebauten Immobilien vom 31.12.1908 (République Francaise II/2020).

In dieser Anweisung wurde gem. Art. 18 festgelegt, dass 13 Gruppen von Eigentums- bzw. Kulturarten zu unterscheiden sind:

1. Acker
2. Natürliche Wiesen und Weiden
3. Obstgärten und Obstkulturen von Bäumen und Sträuchern
4. Weinberge
5. Wälder, Erlenbruchwälder, Weidengebüsch, Weidenhaine
6. Heide, Sümpfe und Ödland
7. Steinbrüche. Schiefergruben, Sandgruben, Torfmoore
8. Seen, Teiche, Tümpel, Tränken, Brunnen, nicht schiffbare Kanäle und Nebengebäude, Salinen und Salzgärten
9. Gärten, die keine Ziergärten sind, und Grundstücke, die dem Gemüse-, Blumen- und Zierpflanzenanbau dienen, Baumschulen
10. Baustellen, Lagerplätze, Baugrundstücke, Privatstraßen
11. Ziergrundstücke, Parks, Gärten, Wasserflächen
12. Eisenbahnen, Schifffahrtskanäle und Nebengebäude
13. Böden von bebauten Grundstücken und ländlichen Gebäuden, Höfe und Nebengebäude

Innerhalb einer Gemeinde werden in jeder der ersten 12 Gruppen Klassen festgelegt und dabei die Fruchtbarkeit des Bodens, die topographische Lage und der Wert der erzeugten Produkte berücksichtigt. Gem. Art. 19 der allgemeinen Anweisung zur Bewertung von unbebauten Immobilien vom 31.12.1908 wird im Falle von Wäldern von dieser allgemeinen Vorgehensweise insofern abgewichen, als dass exemplarisch die Klassen Nieder-, Mittel-, Laub- und Nadelwald vorgegeben sind und diese noch einmal in Klassen aufgeteilt werden können, wenn die Gegebenheiten, wie z.B. Qualitätsunterschiede, danach verlangen. Das Alter der Bestände ist nicht zu berücksichtigen (République Française II/2020).

Das Verfahren zur Bestimmung des Katastermietwertes von Wald wird durch Art. 26 der allgemeinen Anweisung zur Bewertung von unbebauten Immobilien vom 31.12.1908 detaillierter beschrieben und durch das Amtsblatt der öffentlichen Finanzen vom 12.09.2012 (BOI-IF-TFNB-20-10-20-20³⁴) erläutert.

Demnach ist die Grundlage der Bewertung gem. Ziffer 120 der zuletzt genannten Bestimmung ein Ertragswert. Der Bruttoertragswert ergibt sich aus dem Holzzuwachs einer Klasse auf Grundlage der jeweiligen Umtriebszeit multipliziert mit einem durchschnittlichen Holzverkaufserlös. Es kann nach unterschiedlichen Sortimenten (beispielsweise Säge- oder Industrieholz) unterschieden werden. Sonstige Erträge aus anderweitigen Nutzungen (z.B. Harz oder Früchte) werden nicht berücksichtigt. Von diesem Bruttoertrag werden durchschnittliche Kosten für die Unterhaltung, Versicherung und Wiederaufforstung abgezogen, um den Nettoertrag zu erhalten. Der Katastermietwert ist dann gem. Ziffer 130 der anlässlich der letzten Revisionen 1963 und 1974 um 10 % (Verwaltungskosten und Risiken) verminderte Nettoertrag.

Die vom Bruttoertrag abziehbaren Kosten orientieren sich an von der jeweiligen Waldregion abhängigen Prozentsätzen, deren Spannen auf nationaler Ebene vorgegeben sind.

Auf der Ebene der Waldregionen, die gem. einer Bestimmung zur Harmonisierung der Bewertung der unbebauten Grundstücke (BOI-IF-TFNB-20-10-20-30³⁵) je Departement auszuweisen sind, aber auch Departementgrenzen überschreiten können, und die homogene Waldstrukturen zusammenführen, werden Referenzwerte berechnet, die eine gleichmäßige

³⁴ Die Abkürzung steht für das entsprechende öffentlich einsehbare amtliche Mitteilungsblatt der französischen Regierung.

³⁵ Bei der Bestimmung zur Harmonisierung der Bewertung der unbebauten Grundstücke handelt es sich ebenfalls um ein amtliches Mitteilungsblatt der französischen Regierung, welches unter der genannten Abkürzung öffentlich einsehbar ist.

Bewertung sicherstellen sollen. Es wird ein Höchst-, Mindest- und Durchschnittskatastermietwert kalkuliert, an dem sich die Gemeinden orientieren können.

Die Waldregionen wurden soweit wie möglich an die landwirtschaftlichen Regionen angepasst. Es existierten 309 nationale Waldregionen, die 2009 in 12 große ökologische und 91 Sylvo-ökologische Regionen (SER) umgewandelt wurden. Fünf der 91 Regionen stellen Wassereinzugsbereiche dar (L'IF 2011).

Grundsätzlich werden bei der vorzunehmenden Klassifizierung die Holzartengruppen Pappelhaine (Peupleraies), Weiden (Bois oseraies), Laubwälder (Futaies feuillues), Nadelwälder (Futaies résineuses), Mischwälder (Futaie mixte), Mittelwälder (Taillis sous futaie), Niederwälder (Tailles simples) und sonstige Hölzer (Bois divers) unterschieden, die zusätzlich Qualitäts- bzw. Produktivitätsklassen zugeordnet sind (CNPf 2019).

Das Katastereinkommen wird zusammenfassend also in drei Schritten wie folgt hergeleitet:

1. Zuwachs * Durchschnittspreis = Bruttoergebnis
2. Bruttoergebnis – waldregionsspezifische Kosten * 0,9 = Nettoergebnis = Katastermietwert
3. Nettoergebnis * 4/5 = Katastereinkommen

Auch für das Katastereinkommen gibt es einen Indexierungskoeffizienten. Bis 1980 waren diese Departement-spezifisch. Zum 01.01.1980 kam es zu einer vereinfachten Revision und von 1981 bis 2019 erhöhten sich die Katasterwerte für unbebaute Immobilien um das 2,237-fache (République Française 2021). Seit 2018 wird das Katastereinkommen anhand des Verbraucherpreisindex aktualisiert (CNPf 2019).

Gem. des Amtsblattes für öffentliche Finanzen vom 12.09.2012 (BOI-IF-TFNB-20-10-20-30) werden in Gemeinden, in denen die Forstwirtschaft aufgrund mangelnder Ressourcen eine untergeordnete Rolle spielt und die Referenzwerte nicht ermittelt werden können, die Ertragswerte durch Vergleich mit sonstigen Kultur-/ oder Anbauformen hergeleitet.

4.2.3.4 Belgien

Die Besteuerung des Besitzes bzw. des Einkommens von Immobilien stellt auf dem Katastereinkommen ab. Es bildet die Grundlage für den Immobiliensteuervorabzug aber auch die steuerbaren Immobilieneinkünfte im Zuge der Steuer der natürlichen Personen. Das Katastereinkommen entspricht dem mittleren Nettomietwert einer Immobilie bezogen auf

einen Stichtag, die so genannte Referenzzeit. Stichtag dieser Referenzzeit ist der 01. Januar 1975 (Föderaler Öffentlicher Dienst Finanzen 2020).

Es wird zwischen bebauten und unbebauten Immobilien unterschieden. Diese Unterscheidung drückt sich in der Herleitung des Nettomietwertes aus. Im Falle bebauter Immobilien wird der Bruttomietwert um einen Unkostenanteil von pauschal 40 %, im Falle unbebauter um 10 % gemindert, um den Nettomietwert zu bestimmen. Vorgesehen ist, dass das Katastereinkommen, also der mittlere Nettomietwert, alle 10 Jahre neu ermittelt wird. Seit 1991 wird das Katastereinkommen jedoch durch den Verbraucherpreisindex erhöht oder vermindert (Föderaler Öffentlicher Dienst Finanzen 2020).

Der Immobiliensteuervorabzug dient der Besteuerung von Grundbesitz. Die Steuer wird von den Regionen erhoben und hat grundsteuerähnlichen Charakter. Der Immobiliensteuervorabzug setzt sich aus einem Basissteuersatz sowie dem Provinz- und Gemeindezuschlagshundertstel zusammen. Steuerpflichtig ist der Eigentümer, Nutznießer oder Pächter einer Immobilie (Föderaler Öffentlicher Dienst Finanzen II/2020).

In der Flämischen Region bildet der „Vlaamse Codex Fiscaliteit“, der Flämische Steuerkodex, die Gesetzesgrundlage. Der Immobiliensteuervorabzug ist im 1. Kapitel des 2. Titels geregelt. Der Basissteuersatz beträgt 3,97 %. Für Sozialwohnungen, die im Rahmen dieser Arbeit nicht näher definiert zu werden brauchen, beläuft sich der Basissteuersatz auf 2,54 %. Die Provinzzuschlagshundertstel dürfen folgende Anzahl nicht überschreiten:

Antwerpen: 145,33; Limburg: 214,52; Ostflandern: 148,47; Flämisch-Brabant: 171,75; Westflandern: 186,22

Die Ermäßigungen auf bebaute Immobilien sollen nicht näher beschrieben werden.

Für Wald gilt eine Steuerbefreiung, wenn es sich um Flächen handelt, die für die Erzeugung forstlichen Vermehrungsgutes zugelassen oder als Naturschutz- oder Waldschutzgebiet anerkannt sind.

In der Wallonischen Region und Brüssel sind die einschlägigen Rechtsgrundlagen des Immobiliensteuervorabzugs im Einkommensteuergesetzbuch zu finden. In der Wallonie beläuft sich der Basissteuersatz auf 1,25 %, für Sozialwohnungen auf 0,8 % des Katastereinkommens.

4. Grundsteuerliche Bewertung und Grundsteuerbelastung von forstwirtschaftlich genutzten Flächen in ausgewählten Staaten der EU

Im Falle von Natur- oder Waldreservaten oder Flächen, die innerhalb eines NATURA-2000 Gebietes liegen, gilt eine Steuerbefreiung. Auch in der Wallonie erheben die Provinzen und Gemeinden Zuschlaghundertsätze, die den weitaus größten Anteil der Steuerlast ausmachen. So erhalten die Gemeinden 59 % und die Provinzen 38,5 % der Steuereinnahmen (Wallonie 2020).

In der Region Brüssel-Hauptstadt sind der Basissteuersatz und der Steuersatz für Sozialwohnungen identisch zu denen der Wallonie. Die für bebaute Immobilien geltenden Ermäßigungen sind vergleichbar (Föderaler Öffentlicher Dienst Finanzen 2018).

Auch in Flandern ist das Einkommensteuergesetzbuch von 1992 („Wetboek van de Inkomstenbelastingen“) zu berücksichtigen. Hier ist in Artikel 7 geregelt, dass sich die Besteuerung am Katastereinkommen der Immobilie zu orientieren hat. Dieses wiederum ist in Art. 471 definiert.

Das Vorgehen zur Bestimmung des Katastereinkommens ist in Kapitel II des Einkommensteuergesetzbuches von 1992 geregelt und ist für alle Regionen identisch. Gem. Art. 479 wird das Katastereinkommen unbebauter Grundstücke durch Vergleich mit dem für Ackerland, Heuwiesen und Nutzgärten ermittelten Katastereinkommen pro ha hergeleitet. Im Falle von Waldflächen ist Art. 481 einschlägig. Demnach werden die Waldflächen anhand der Art des jeweiligen Bestandes, der Beschaffenheit des Bodens und ihrer Lage in drei Klassen eingeteilt. Dies geschieht, ohne dass die tatsächlichen Einschläge oder hypothetischen Hiebssätze berücksichtigt werden. Zuständig für die Zuordnung sind die Landwirtschaftsministerien. Das Katastereinkommen der ersten Klasse entspricht dem Durchschnitt des niedrigsten Katastereinkommens, das in den Gemeinden einer Region für Ackerland festgestellt worden ist. Bewaldete Grundstücke, die der zweiten oder dritten Klasse zugeordnet werden, weisen ein Katastereinkommen von 60 % bzw. 30 % des Katastereinkommens, welches für die Wälder der ersten Klasse innerhalb einer Region festgestellt worden ist, auf.

Folglich orientiert sich die Ermittlung des Katastereinkommens von Waldflächen an landwirtschaftlichen Flächen und deren Pachtpreisen. Für Waldflächen ist keine Methodik zur Herleitung des Katastereinkommens entwickelt worden, sondern nur zur Einordnung der Flächen in die jeweilige Klasse.

Für Waldgrundstücke ergibt sich 2019 das in Tabelle 18 dargestellte Bild.

4. Grundsteuerliche Bewertung und Grundsteuerbelastung von forstwirtschaftlich genutzten Flächen in ausgewählten Staaten der EU

Tabelle 18: Katastereinkommen von Waldflächen (Quelle: Statbel II/2020)

Wald	
Anzahl der Parzellen	518.120
Katastereinkommen	8.999.117 €
Steuerpflichtiges Katastereinkommen	6.318.782 €
Steuerfreies Katastereinkommen	2.680.335 €
Steuerpflichtige Fläche [ha]	584.477
Steuerfreie Fläche [ha]	20.036
Durchschnittliches Katastereinkommen [€/ha]	14,89 €
Durchschnittliches Katastereinkommen steuerpflichtiger Waldflächen [€/ha]	10,81 €

Folglich liegt das durchschnittliche Katastereinkommen einer Waldfläche bei rd. 14,90 €/ha³⁶. Dieses Katastereinkommen wird indexiert der Besteuerung zugrunde gelegt. Der Indexierungskoeffizient belief sich 2018 auf 1,7863 (Föderaler Öffentlicher Dienst Finanzen 2018). Im Jahr 2019 ist ein Indexierungskoeffizient von 1,8230 einschlägig (Fiscalité Brussels 2022). Wird das steuerpflichtige Katastereinkommen auf die steuerpflichtige Fläche bezogen, so ist ein Katastereinkommen von 10,81 €/ha³⁷ zu nennen.

Die Regelungen zur Besteuerung von Einkünften aus Immobilien sind als rechtswidrig erklärt worden und stehen auf dem Prüfstand. Mit seinem Urteil vom 12. April 2018 (Rechtssache C-110/17, Kommission/Belgien) entschied der Europäische Gerichtshof, dass die unterschiedliche Behandlung von Immobilieneinkünften solcher Immobilien, die sich in belgischem Hoheitsgebiet befinden (Orientierung am Katastereinkommen) und solcher, die sich im Eigentum steuerpflichtiger Bürger Belgiens befinden und außerhalb des Staatsgebietes liegen (Orientierung an tatsächlichen Mietwerten), nicht mit europäischem Recht vereinbar ist und zu einer Beschränkung des freien Kapitalverkehrs führt. In diesem Zusammenhang wurde auch bemängelt, dass das Katastereinkommen überholt ist und Werte zugrunde gelegt werden, die nicht den tatsächlichen Verhältnissen entsprechen. Insofern lassen sich Parallelen zur Grundsteuerreform in der Bundesrepublik Deutschland ziehen.

4.2.3.5 Spanien

Der Gesetzgeber unterscheidet städtische und rustikale Immobilien sowie solche mit besonderen Merkmalen. Zu den rustikalen, ländlichen Immobilien zählen die land- und forstwirtschaftlichen Nutzflächen gleichermaßen wie aus leichten Materialien errichtete

³⁶ Das durchschnittliche Katastereinkommen von rd. 14,90 €/ha ergibt sich aus folgender Berechnung: 8.999.117 €/(584.477 ha + 20.036 ha) [s. Tabelle 18].

³⁷ Das durchschnittliche Katastereinkommen von rd. 10,81 €/ha ist das Ergebnis folgender Berechnung: 6.318.782 €/584.477 ha.

Ställe oder Schuppen. Das Eigentum an Immobilien wird der Vermögen- und Grundsteuer unterworfen (Salinas 2021).

Die gesetzliche Grundlage für die Erhebung der Grundsteuer (Impuesto sobre Bienes Inmuebles [I.B.I.]) bildet das Gesetz Nr. 39/1988 zur Regelung der lokalen Finanzen bzw. Finanzierung der Gemeinden (Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales), welches 2004 novelliert worden ist. Außerdem gilt es, das Immobilienkatastergesetz vom 5. März 2004 (Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario) zu berücksichtigen.

Artikel 60 des novellierten Gesetzes zur Finanzierung der Gemeinden beinhaltet das Recht eben dieser, die Grundsteuer zu erheben. Artikel 6 des Immobilienkatastergesetzes ist zu entnehmen, welche Klassen von Immobilien zu unterscheiden sind.

Zu den städtischen Immobilien zählen gem. Immobilienkatastergesetz solche, die seitens der Stadtplanung als städtebaulich oder urbanisiert eingestuft werden. Darüber hinaus gelten Bauland, erschlossene Grundstücke und Grundstücke, die effektiv in das Netzwerk der Dienstleistungen und der Ausstattung der Bevölkerung eingebunden sind, als städtisches Land. Auch Flächen, die unabhängig vom Konzentrationsgrad der Gebäude durch Siedlungsstrukturen begrenzt sind und Grundstücke, die durch Gebäude, deren Eigenschaften und Formen durch Planungsrecht festgelegt sind, gekennzeichnet sind, gehören zu dieser Kategorie. Rustikale bzw. ländliche Grundstücke sind all diejenigen, die keinen städtischen Charakter erkennen lassen und keine qua Gesetz besonderen Merkmale aufweisen. Immobilien mit besonderen Merkmalen nämlich werden in Art. 8 des Immobilienkatastergesetzes definiert. Sie zeichnen sich durch Spezialnutzungen aus und zu ihnen gehören Grundstücke, die zur Erzeugung von Strom, Gas oder Treibstoffen genutzt werden. Außerdem fallen Dämme und Stauseen, Autobahnen, Straßen und Mauttunnel sowie Flug- und Handelshäfen unter diese Rubrik.

Gem. Art. 62 des Gesetzes zur Finanzierung der Gemeinden gibt es Vermögen, welches nicht der Grundsteuer unterworfen wird. Dazu zählen Immobilien des Staates, der Autonomen Gemeinschaften oder Gemeinden, die der Sicherheit der Bürger oder Bildungszwecken dienen, Immobilien der katholischen Kirche auf Grundlage besonderer Bestimmungen, solche, die sich im Besitz des spanischen roten Kreuzes befinden und Immobilien und Botschaftsgebäude ausländischer Regierungen, soweit dies auf

Gegenseitigkeit beruht. Darüber hinaus gilt ebenso für Einrichtungen, die aufgrund internationaler Übereinkommen befreit sind, eine Befreiung von der Grundsteuer wie für Immobilien und Bauwerke, die dem Betrieb von Eisenbahnlinien gewidmet sind. Für Wälder ergeben sich Befreiungen durch Art. 62 lit. f, wonach die Flächen, auf denen langsam wachsende Baumarten stocken, befreit sind, sofern die Hauptverwendung Holz oder Kork darstellt und die Dichte der Bäume für die jeweilige Art normal ist.

Auf Antrag können außerdem Bildungszentren und Denkmäler, die besondere Voraussetzungen erfüllen, sowie Wälder, die Gegenstand von durch die Forstverwaltung genehmigten Bewirtschaftungsplänen sind und verjüngt bzw. aufgeforstet werden, von der Grundsteuer befreit werden. Die letztgenannte Option hat eine Laufzeit von 15 Jahren, beginnend ab dem auf die Antragstellung folgenden Jahr.

Die Gemeinderäte können auf Grundlage von Effizienz und Sparsamkeit weitere Befreiungen veranlassen, sofern bestimmte durch die Steuersatzung festgelegte Werte nicht überschritten werden.

Die Grundsteuer ist von natürlichen und juristischen Personen sowie Erbengemeinschaften oder anderen Gebilden zu zahlen, die die Eigentums- oder Nießbrauchrechte an einer Immobilie haben. Die Steuerbemessungsgrundlage ist gem. Art. 65 des Gesetzes zur Finanzierung der Gemeinden der gem. der Vorschriften des Immobilienkatastergesetzes festzustellende Katasterwert. Hier ist Kapitel 5 des Immobilienkatastergesetzes von Belang. Der Katasterwert ist die Summe aus Grundstücks- und Gebäudewert. Gem. Art. 23 Abs. 2 Immobilienkatastergesetz darf der Katasterwert einer Immobilie nicht höher sein als der Marktwert.

Die Bruttosteuerschuld ergibt sich gem. Art. 71 des Gesetzes zur Finanzierung der Gemeinden aus dem Produkt der Steuerbemessungsgrundlage und den festgelegten Steuersätzen. Von dieser Bruttosteuerschuld werden gesetzliche Freibeträge abgezogen, um die Nettosteuerschuld zu beziffern. Grundsätzlich gilt gem. Art. 72 für städtische Immobilien ein Mindeststeuersatz von 0,4 % und ein Höchststeuersatz von 1,1 %, für ländliche ein solcher von 0,3 % bzw. 0,9 %. Der Steuersatz für Immobilien mit besonderen Merkmalen liegt bei 0,6 %, wobei die Gemeinden einen Spielraum der Festsetzung zwischen 0,4 % und 1,3 % haben. Unter bestimmten Voraussetzungen, die aus Tabelle 19 hervorgehen, können die Gemeinderäte die Steuersätze um zusätzliche Prozentsätze erhöhen (bspw. wenn die Gemeinde Hauptstadt einer Provinz oder autonomen Gemeinschaft ist).

4. Grundsteuerliche Bewertung und Grundsteuerbelastung von forstwirtschaftlich genutzten Flächen in ausgewählten Staaten der EU

Tabelle 19: Optionale Zuschläge gem. Art. 72.3 Gesetz zur Finanzierung der Gemeinden (Quelle: Eigene Darstellung)

Zuschlagssätze in Prozent	Städtische Immobilien	Ländliche Immobilien
Gemeinden, die Hauptstadt einer Provinz oder autonomen Gemeinschaft sind	0,07	0,06
Gemeinden, in denen ein öffentlicher Nahverkehrsdienst angeboten wird	0,07	0,05
Gemeinden, deren Stadtverwaltungen mehr Leistungen erbringen als die, zu denen sie gesetzlich verpflichtet sind	0,06	0,06
Gemeinden, in denen das ländliche Land mehr als 80 % der Gesamtfläche ausmacht	0	0,15

Für ländliche Grundstücke wird gem. Art. 73 Abs. 3 des Gesetzes zur Finanzierung der Gemeinden eine Ermäßigung in Höhe von 95 % gewährt, wenn sie Landnutzungsgenossenschaften gehören.

Darüber hinaus können die Steuersatzungen der Gemeinden gem. Art. 74 Abs. 1 einen Steuernachlass von bis zu 90 % für städtische Immobilien gewähren, wenn sich die jeweilige Gemeinde dadurch auszeichnet, dass den primären land-, vieh-, forst- oder fischereiwirtschaftlichen Tätigkeiten eine Vorrangstellung eingeräumt wird. Die besonderen Voraussetzungen, die für diese Reduktion erforderlich sind, regeln ebenfalls die einzelnen Steuersatzungen. Daneben besteht für die Gemeinden die Möglichkeit, weitere Ermäßigungen im Falle besonderer Voraussetzungen, wie zum Beispiel der Neubewertung einer Immobilie, zu gewähren. Im Rahmen dieser Arbeit ist die Beschreibung der Details nicht lohnend.

Vielmehr interessiert die Befreiung im Falle von Waldflächen, die sich durch langsam wachsende Baumarten auszeichnen. Die Baumarten, die unter diese Definition fallen, sind den Anhängen 1, 2 und 3 der Richtlinie R 152/1996 zu entnehmen und im Anhang dieser Arbeit aufgelistet (Agrela 2017).

Folglich unterliegen ausschließlich diejenigen Wälder der Grundsteuer, die Baumarten beherbergen, die sich im Kurzumtrieb bewirtschaften lassen. Und auch hier besteht eine bereits erwähnte Steuerbefreiungsoption über 15 Jahre.

Wie bereits dargestellt, gibt Kapitel 5 des Immobilienkatastergesetzes Aufschluss über den Katasterwert und die Katasterbewertungsverfahren. Gem. Art. 23 müssen bei der Ermittlung des Katasterwertes die Lage des Grundstücks, die städtebaulichen Verhältnisse und seine Ertragsfähigkeit berücksichtigt werden. Im Falle von Gebäuden sind deren Errichtungskosten, Qualität und Alter sowie weitere Details von Belang. Außerdem werden die Produktionskosten und erzielbaren Gewinne der Bewirtschaftung eines Grundstückes, die Marktwerte und jeder anderweitig relevante Faktor, der auf Gemeindeebene durch Vorschrift festgelegt werden kann, berücksichtigt. Verordnungen regeln gem. Art. 23 Abs. 3 die Einzelheiten, die unter Berücksichtigung der genannten Kriterien die Ermittlung des

Katasterwertes ermöglichen. Die Inhalte des Bewertungsberichtes sind auf nationaler Ebene vorgegeben. Sie werden grundsätzlich für das Territorium einer Gemeinde seitens der Generaldirektion für Katasterwesen, die eine Behörde des Finanzministeriums ist, erstellt und beziehen sich zumeist auf die Immobilien einer Klasse (Art. 27 Immobilienkatastergesetz). Die Anzahl ländlicher oder rustikaler Grundstücke beläuft sich auf rd. 39 Mio.. Durchschnittlich beträgt der Wert eines Hektars 1.570,- EUR³⁸ (Generaldirektion für Katasterwesen 2021).

Gem. einer Übergangsbestimmung im Immobilienkatastergesetz findet die beschriebene Vorgehensweise im Falle rustikaler oder ländlicher Grundstücke keine Anwendung. Ländliche oder rustikale Grundstücke werden auf Grundlage älterer Gesetze bewertet (Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril i.V.m. Ley 39/1988, de 28 de diciembre).

Der Wert von ländlichen Grundstücken wird durch Kapitalisierung des potentiellen Einkommens, also der Steuerbemessungsgrundlage der Steuer auf Land- und Viehwirtschaft, die als Vorgängerin der I.B.I. gilt, berechnet. Der Kapitalisierungszins beläuft sich gem. der zweiten Übergangsvorschrift des Gesetzes zur Regelung der lokalen Finanzen Nr. 39/1988 auf 3 %. Im Rahmen der Herleitung der Steuerbemessungsgrundlage der genannten Vorgängersteuer wurden im Falle landwirtschaftlich genutzter Flächen Pachtpreise zugrunde gelegt. Wurden forstwirtschaftlich genutzte Grundstücke bewertet, so sind zusätzlich zu den genannten Kriterien das Bestandesalter, die Qualität und der Nutzungszyklus einbezogen worden. Die Bewertungsgrundlagen fußen auf Markt- und rustikalen Immobilienstudien, die 1981/82 durchgeführt worden sind. Mit Einführung der Grundsteuer als I.B.I. 1990 wurde das über diese Studien festgestellte potentielle Einkommen kapitalisiert, um die Katasterwerte zu erhalten. Über in den Haushaltsgesetzen festgelegte Koeffizienten wird der Wert von Jahr zu Jahr aktualisiert (Molina et al. 2004).

Folglich werden indexierte Werte zugrunde gelegt, die ursprünglich zur Erhebung der Land- und Viehwirtschaftsteuer als Vorgängerin der I.B.I. für rustikale oder ländliche Grundstücke bestimmt wurden und zum 01.01.1990 galten.

Es kann also von einem Ertragswertverfahren gesprochen werden. Dieses hielt bereits 1906, als das Kataster etabliert worden ist, Einzug in die Bewertungsmechanismen agrarisch genutzter Grundstücke zu grundsteuerlichen Zwecken und löste ein Quotenverfahren zur

³⁸ Zu den rustikalen Grundstücken zählen forst- und landwirtschaftlich genutzte Flächen gleichermaßen.

4. Grundsteuerliche Bewertung und Grundsteuerbelastung von forstwirtschaftlich genutzten Flächen in ausgewählten Staaten der EU

Erhebung der Grundsteuer ab. Agrarische Sachverständige schätzten die Ertragsfähigkeit und das mögliche Einkommen jeder Katasterparzelle ein (Lasheras 2000).

Molina et al. (2004) nennen einen exemplarisch geltenden Veranlagungssatz für Hochwald zum 30.12.1989 von 350 ptas./ha, mithin rd. 2,10 €/ha³⁹. Dieser Veranlagungssatz (Tipo Evaluatorio) ist zu halbieren, um die Besteuerungsgrundlage 1990 (Base Liquidable [B.L.]) zu erhalten, mit einem Kapitalisierungszins von 3 % zu kapitalisieren und um 5 % zu erhöhen. Das Ergebnis ist der Katasterwert zum 01.01.1990: 6.125 ptas./ha = 36,81 €/ha, der dann anhand der vorgegebenen Koeffizienten zu aktualisieren ist. Die Formel zur Errechnung des Katasterwertes rustikaler oder ländlicher Grundstücke zum 01.01.1990 lautet also:

$$\frac{B.L.(01.01.1990)}{3\%} \times 1,05$$

Die Expertenbefragung hat ergeben, dass die Katasterwerte für Wald bspw. in der Provinz Soria 2020 wie folgt festgelegt sind.

Tabelle 20: Katasterwerte in Soria 2020 (Quelle: Picardo, Gutierrez 2021)

Baumart bzw. Vegetationsform	Katasterwert 2020 (€/ha)
Quercus ilex	20,07 €
Eichenhain	83,58 €
Buchenwälder	537,44 €
Buschland	51,89 €
Mischwald	94,88 €
Kiefernwald	363,09 €
Harzbarer Kiefernwald	415,14 €
Sträucher	25,95 €
Auwälder	1.131,22 €

4.2.3.6 Schweden

Der Besitz von Immobilien unterliegt der Grundsteuer (Fastighetsskatt). Dabei wird zwischen Einfamilienhäusern, selbstgenutzten bzw. vermieteten Wohneinheiten, Mehrfamilienhäusern, Gewerbeeinheiten, Stromerzeugungseinheiten und landwirtschaftlichen Einheiten unterschieden. Eine landwirtschaftliche Einheit ist dabei nur steuerpflichtig, wenn ein Einfamilienhaus oder ein Grundstück für ein solches Einfamilienhaus ihr zugehörig ist. Weideland, Äcker, Wälder oder landwirtschaftliche

³⁹ Es wird folgender Umrechnungskurs unterstellt: 1 € = 166,7 ptas..

Gebäude unterliegen weder der Grundsteuer noch einer kommunalen Abgabe (Skatteverket 2021).

Das Grundsteuergesetz von 1984 (Lag 1984:1052) und das Gesetz über die regionale Grundsteuer aus 2007 (Lag 2007:1398) regeln die Erhebung der Grundsteuer.

Sie wird ausschließlich für bebaute Grundstücke oder für solche, die Bebauungszwecken dienen, entrichtet. Bemessungsgrundlage ist der alle drei Jahre festgestellte Schätzwert der jeweiligen Immobilie. Die Wertfeststellung orientiert sich dabei an den Marktwerten von Immobilien innerhalb einer Region und entspricht ca. 75 % dieses Wertes. Der Wert dient auch der Erhebung der Vermögensteuer. Für Einfamilienhäuser gilt ein Steuersatz von 0,75 % des Schätzwertes. Insgesamt darf die zu entrichtende Grundsteuer einen jährlich indexierten Maximalbetrag nicht überschreiten. Im Jahr 2019 beläuft sich dieser Betrag für Einfamilienhäuser auf 8.049 SEK, also rd. 768 € (Skatteverket 2021).

Grundsteuergläubiger sind zu rd. 53,8 % die Gemeinden und zu 46,2 % der Staat (Claus et al. 2016).

4.2.3.7 Deutschland

Die maßgeblichen Bestimmungen sind dem ersten Abschnitt dieser Arbeit zu entnehmen.

4.2.4 Modellbetrieb, dessen Bewertung und Grundsteuerbelastung

4.2.4.1 Österreich

Den Erkenntnissen aus Kapitel 4.2.2.1 folgend zeichnen den 1.000 ha großen österreichischen Modellbetrieb die Charakteristika gem. Tabelle 21 aus.

Die Baumartenzusammensetzung folgt der Baumartenverteilung in Österreich. Die Leistungsklassen wurden so gewählt, dass in etwa der durchschnittliche Zuwachs der österreichischen Wälder repräsentiert wird. Die Betriebsklassen bzw. die Verteilung der einzelnen Altersklassen innerhalb einer Betriebsklasse entsprechen Normalwaldverhältnissen.

Gem. rechtlicher Vorgaben würde der 1.000 ha Betrieb mit einem Einheitswert von 490.800,- € bewertet, wenn für die Baumarten, bei denen unterschiedliche Ertragsregionen zugrunde gelegt werden, ein über die Ertragsregionen errechneter durchschnittlicher Hektarsatz zur Anwendung kommt. Minderungssätze der Hektarsätze finden keine Anwendung. Es wird unterstellt, dass der Modellbetrieb in überwiegend ebener Lage unterhalb einer Seehöhe von 700 m liegt. Forstschädliche Luftverunreinigungen und eine

4. Grundsteuerliche Bewertung und Grundsteuerbelastung von forstwirtschaftlich genutzten Flächen in ausgewählten Staaten der EU

damit zusammenhängende Kronenverlichtung spielen keine Rolle. Die Einzelheiten der Berechnung des Einheitswertes gehen aus Tabelle 21 hervor.

Tabelle 21: Einheitswert des Modellbetriebs (Quelle: Eigene Darstellung)

Holzartengruppe	Altersklasse	Leistungsklasse dGZ max	Umrechn. nach LFV 1987		Hektarsatz [EUR/ha]	Bestockungsgrad	Hundertsatz	Wert je ha [EUR]	Fläche [ha]	Ertragswert
			Ertragsklasse [Österreich] dGZ 100							
Fi	0-20	7	7	680 €	1	16	109 €	95,0	10.332 €	
	21-40	7	7	680 €	1	35	238 €	95,0	22.602 €	
	41-60	7	7	680 €	1	83	564 €	95,0	53.598 €	
	61-80	7	7	680 €	1	136	924 €	95,0	87.824 €	
	81-100	7	7	680 €	1	160	1.088 €	95,0	103.322 €	
	101-120	7	7	680 €	1	170	1.156 €	95,0	109.780 €	
Bu	0-20	6	5,5	155 €	1	17	26 €	17,1	452 €	
	21-40	6	5,5	155 €	1	42	65 €	17,1	1.116 €	
	41-60	6	5,5	155 €	1	76	118 €	17,1	2.019 €	
	61-80	6	5,5	155 €	1	122	189 €	17,1	3.241 €	
	81-100	6	5,5	155 €	1	160	248 €	17,1	4.251 €	
	101-120	6	5,5	155 €	1	183	284 €	17,1	4.862 €	
	121-140	6	5,5	155 €	1	186	288 €	17,1	4.941 €	
Ki	0-20	5	5	144 €	1	16	23 €	8,3	192 €	
	21-40	5	5	144 €	1	39	56 €	8,3	468 €	
	41-60	5	5	144 €	1	85	122 €	8,3	1.020 €	
	61-80	5	5	144 €	1	132	190 €	8,3	1.583 €	
	81-100	5	5	144 €	1	158	228 €	8,3	1.895 €	
	101-120	5	5	144 €	1	170	245 €	8,3	2.039 €	
Elä	0-20	7	6,5	527 €	1	17	90 €	8,3	746 €	
	21-40	7	6,5	527 €	1	44	232 €	8,3	1.931 €	
	41-60	7	6,5	527 €	1	99	521 €	8,3	4.344 €	
	61-80	7	6,5	527 €	1	135	711 €	8,3	5.924 €	
	81-100	7	6,5	527 €	1	150	790 €	8,3	6.582 €	
	101-120	7	6,5	527 €	1	155	816 €	8,3	6.801 €	
Ta	0-20	10	10	1.293 €	1	16	207 €	5,0	1.035 €	
	21-40	10	10	1.293 €	1	35	453 €	5,0	2.263 €	
	41-60	10	10	1.293 €	1	83	1.073 €	5,0	5.367 €	
	61-80	10	10	1.293 €	1	136	1.759 €	5,0	8.794 €	
	81-100	10	10	1.293 €	1	160	2.069 €	5,0	10.346 €	
	101-120	10	10	1.293 €	1	170	2.199 €	5,0	10.993 €	
Ei	0-20	4	4	309 €	1	14	43 €	2,2	96 €	
	21-40	4	4	309 €	1	19	59 €	2,2	130 €	
	41-60	4	4	309 €	1	43	133 €	2,2	295 €	
	61-80	4	4	309 €	1	104	321 €	2,2	713 €	
	81-100	4	4	309 €	1	141	436 €	2,2	967 €	
	101-120	4	4	309 €	1	155	479 €	2,2	1.063 €	
	121-140	4	4	309 €	1	162	501 €	2,2	1.111 €	
	141-160	4	4	309 €	1	162	501 €	2,2	1.111 €	
	161-180	4	4	309 €	1	162	501 €	2,2	1.111 €	
Erl	0-20	4	4	35 €	1	17	6 €	40,0	238 €	
	21-40	4	4	35 €	1	42	15 €	40,0	588 €	
	41-60	4	4	35 €	1	76	27 €	40,0	1.064 €	
	61-80	4	4	35 €	1	122	43 €	40,0	1.708 €	
								1000	490.800,00 €	

Die Grundsteuerbelastung der forstwirtschaftlich genutzten Flächen ergibt sich bei Unterstellung eines Hebesatzes von 500 % aus folgender Berechnung:

$$((3.650 \text{ €} \times 1,6/1000) + ((490.800,- \text{ €} - 3.650 \text{ €}) \times 2/1000)) = 980,14 \text{ €}$$

$$980,14 \times 500 \% = \mathbf{4.900,70 \text{ €}}$$

Folglich sind 4,90 €/ha/a an Grundsteuern zu entrichten.

Der Modellbetrieb zeichnet sich durch einen durchschnittlichen laufenden Zuwachs von rd. 7,4 Vfm/ha/a aus. Würden 88 % dieses Zuwachses eingeschlagen (s. Kapitel 4.2.2.1), beliefen sich der Hiebssatz auf 6,5 Vfm bzw. 5,2 Fm/ha/a⁴⁰. Dieser Hiebssatz entspricht dem Durchschnitt des Landes.

Bei einem unterstellten durchschnittlichen erntekostenfreien Holzerlös von 42,67,- €/Fm (ÖBF AG, s.u.) und dem durchschnittlichen Holzeinschlag von rd. 5,2 Fm/ha/a ergebe sich eine Grundsteuerbelastung des erntekostenfreien Holzerlöses von rd. 2,2 %.

Ausgehend von dem durchschnittlichen Holzverkaufserlös der ÖBF AG in den Jahren von 2013 – 2017 von 326,79 €/ha wird dieser Rohertrag aus dem Holzeinschlag mit rd. 1,5 % Grundsteuern belastet. Bei durchschnittlichen Holzerntekosten von 25,70 €/Fm und dem durchschnittlichen Holzeinschlag in den Jahren 2013 bis 2017 von 4,78 Fm/ha ergibt sich eine Grundsteuerbelastung des erntekostenfreien Holzerlöses von 2,4 %. Zu berücksichtigen ist, dass sich die Größenordnungen ausschließlich auf die Wirtschaftswaldfläche der ÖBF AG und nicht die Gesamtwaldfläche beziehen. Der große Anteil von Schutzwäldern in alpinen Lagen rechtfertigt ob besserer Vergleichbarkeit diesen Flächenbezug. Die Einnahmen aus den Holzverkäufen, die Einschlagsmengen sowie Holzerntekosten sind den jeweiligen Geschäftsberichten der ÖBF AG entnommen worden.

4.2.4.2 Italien

Tatsächlich wäre das Eigentümereinkommen im Grundbuch für jedes Flurstück ausgewiesen. Dabei würde auch ersichtlich, welcher Nutzungsform und Klasse das Flurstück zugeordnet wird. Die Bewertung des Beispielbetriebes fußt auf den Kapitel 4.2.3.2 zu entnehmenden exemplarischen Eigentümereinkommen.

Da die Gemeinde San Benedetto dei Marsi nicht im Rundschreiben aus Juni 1993 auftaucht, gilt für land- und forstwirtschaftliche Flächen keine direkte Steuerbefreiung. Diese besteht für jene Flächen in der Provinz Bozen, sodass im Folgenden mit dem pauschalen Katastereinkommen (R.D.) für Hochwald in San Benedetto dei Marsi von 6,20 €/ha operiert werden soll⁴¹. Gem. skizzierter rechtlicher Vorgaben errechnet sich die Steuerbemessungsgrundlage wie folgt.

$$6,20 \text{ €/ha} \times 1,25 \times 135 = 1.046,25 \text{ €/ha}$$

⁴⁰ Umrechnungsfaktor Vfm in Efm: 0,8.

⁴¹ S. Kapitel 4.2.3.2.

4. Grundsteuerliche Bewertung und Grundsteuerbelastung von forstwirtschaftlich genutzten Flächen in ausgewählten Staaten der EU

$$1.046,25 \text{ €/ha} \times 1.000 \text{ ha} = 1.046.250,- \text{ €}$$

Sollte es sich bei dem Eigentümer um keinen professionellen Landwirt handeln, wäre, den Basissteuersatz zugrunde gelegt, mit einer Grundsteuerbelastung von

$$1.046.250,- \text{ €} \times 0,76 \% = \mathbf{7.951,50 \text{ €}}$$
 zu rechnen.

Tabelle 7 des Anhangs berücksichtigend, könnte diese Belastung im Falle höherer Katastereinkommen (R.D.) deutlich steigen. Allerdings bestehen derart umfangreiche, vollständige Befreiungsoptionen, dass die Belastung eine deutlich andere Tragweite annimmt als die Berechnung zum Ausdruck bringt.

In Ermangelung durchschnittlicher Holzpreise, die sich auf alle italienischen Wälder beziehen, soll auf die Holzpreise in der Provinz Trient zurückgegriffen werden. In den Jahren 2013 – 2017 wurde dort ein durchschnittlicher Verkaufspreis von Rundholz auf dem Stock in Höhe von 61,55 €/Fm erzielt⁴² (Camera di commercio industria artigianato e agricoltura di Trento 2022). Den durchschnittlichen Holzeinschlag in Italien von 0,5 Fm/ha/a zugrunde gelegt, könnte folglich mit einem Rohertrag, der aufgrund der Preise auf dem Stock gleichzeitig dem erntekostenfreien Holzerlös entspricht, von 30,78 €/ha/a ausgegangen werden. Dieser Rohertrag würde mit Grundsteuern in Höhe von rd. 26 % belastet.

4.2.4.3 Frankreich

Orientiert an den in Kapitel 4.2.2.3 skizzierten Bestockungsverhältnissen des französischen Waldes und den Kategorien gem. Tabelle 23 wird die Grundsteuerbelastung des folgenden Modellbetriebs mit normal verteilten Altersklassen untersucht.

Tabelle 22: Modellbetrieb Frankreich (Quelle: Eigene Darstellung)

Baumart	Umtriebszeit [Jahre]	Fläche [ha]
Laubwald	140	325
Nadelwald	120	175
Mischwald	140	500
Summe		1000

Um den Betrieb zu bewerten, kommt folgende Formel zur Anwendung:

⁴² Aufgrund hoher Fichtenanteile und einem im Vergleich zum Rest der Landesfläche hohen Anteil stofflicher Nutzungen ist dieser Betrag nur eingeschränkt repräsentativ für die gesamte Landesfläche.

4. Grundsteuerliche Bewertung und Grundsteuerbelastung von forstwirtschaftlich genutzten Flächen in ausgewählten Staaten der EU

Katastermietwert (valeur locative cadastrale) * Aktualisierungskoeffizient * 0,8 = Katastereinkommen

Kroth et al. (1977) nennen für den französischen Wald folgende, anhand der Baumartengruppenanteile abgeleitete, durchschnittliche Katastereinkommen, die nach einer vereinfachten Revision 1974 in Kraft traten. Da an dem Prinzip der Berechnung seither keine grundsätzliche Änderung erfolgt ist, sollen sie hier als Basis der Kalkulationen dienen.

Tabelle 23: Durchschnittliche Katastereinkommen (Quelle: Kroth et al. 1977, verändert)

Katastereinkommen	Ffr/ha	EUR/ha
Laubhochwald	27,27	4,16
Nadelwald	36,95	5,63
Mischwald	10,84	1,65
Mittelwald	14,40	2,20
Niederwald	3,28	0,50
versch. Wald	2,90	0,44
Weidenheger	73,64	11,23
Pappelanpflanzungen	80,35	12,25

Die Beträge stellen 1974 lt. Kroth et al. (1977) 80 % des Katastermietwertes dar. Die Katastermietwerte wurden anschließend anhand Departement-spezifischer Aktualisierungskoeffizienten angepasst und schließlich auf den Stichtag 01.01.1980 einer weiteren vereinfachten Revision unterzogen. Gegenüber den Werten von 1974 wurden die Katastermietwerte nach Kroth et al. (1977) für Nadelwald um bis zu 10 % und für Laubwald um bis zu 30 % gesenkt. Daraus folgt ein näherungsweise berechnetes Katastereinkommen für 2019 gem. Tabelle 24. Für die Kategorie Laubwald ergibt sich das Ergebnis aus folgender Berechnung: 5,20 € * 0,7 * 2,237 * 0,8. Für den Nadelwald wurde der Faktor von 0,7 auf 0,9 erhöht. Für die Kategorien, die sowohl Nadel- als auch Laubwald enthalten können, wurde eine Reduktion der Katastermietwerte zum 01.01.1980 von 20 % angenommen.

Tabelle 24: Katastermietwert und Katastereinkommen 2021 (Quelle: Eigene Darstellung)

	Katastermietwert [€/ha] 1974	Katastereinkommen [€/ha] 2019
Laubhochwald	5,20	6,51
Nadelwald	7,04	11,33
Mischwald	2,06	2,95
Mittelwald	2,75	3,94
Niederwald	0,63	0,89
versch. Wald	0,55	0,79
Weidenheger	14,04	17,59
Pappelanpflanzungen	15,31	19,18

4. Grundsteuerliche Bewertung und Grundsteuerbelastung von forstwirtschaftlich genutzten Flächen in ausgewählten Staaten der EU

Folglich ergibt sich für den Modellbetrieb ein Katastereinkommen von 5.573,50 €, also 5,57 €/ha (Tabelle 25).

Tabelle 25: Katastereinkommen Modellbetrieb (Quelle: Eigene Darstellung)

Baumartengruppe	Anteil [%]	Fläche [ha]	Katastereinkommen [€/ha]	Katastereinkommen
Laubwald	32,5	325	6,51 €	2.115,75 €
Nadelwald	17,5	175	11,33 €	1.982,75 €
Mischwald	50	500	2,95 €	1.475,00 €
Summe		1000		5.573,50 €

Die Grundsteuerbelastung soll ebenfalls über durchschnittliche Steuersätze hergeleitet werden. Der durchschnittliche Grundsteuersatz für unbebaute Grundstücke liegt nach offiziellen Angaben bei 42,34 % des Katastereinkommens (Ministère de la Cohésion des territoires et des Relations avec les collectivités territoriales 2022).

Demnach wäre ohne Berücksichtigung der Befreiungsoptionen eine Grundsteuer von:

$5.573,50 \text{ €} * 42,34 \% = 2.359,82 \text{ €}$ zu entrichten. Zusätzlich fällt die interkommunale Abgabe an, die im Durchschnitt bei 11,57 % des Katastereinkommens liegt (Ministère de la Cohésion des territoires et des Relations avec les collectivités territoriales 2022):

$$5.573,50 \text{ €} * 11,57 \% = 644,85 \text{ €}$$

$$2.359,82 \text{ €} + 644,85 \text{ €} = 3.004,67 \text{ €}$$

Der Landwirtschaftskammerbeitrag soll nicht berücksichtigt werden. Wohl aber die Befreiungsoptionen. Durch Anwendung dieser ergibt sich bei Unterstellung dessen, dass der Mischwald zur Hälfte aus Nadel- bzw. Laubwald besteht, folgende reduzierte Grundsteuer:

Tabelle 26: Katastereinkommen ohne Bestände, für die Befreiungsoptionen gelten (Quelle: Eigene Darstellung)

Baumartengruppe	Anteil [%]	Fläche [ha]	Katastereinkommen [€/ha]	Katastereinkommen
Laubwald	32,5	208,925	6,51 €	1.360,10 €
Nadelwald	17,5	131,245	11,33 €	1.487,01 €
Mischwald	50	357,14	2,95 €	1.053,56 €
Summe		697,31		3.900,67 €

$$3.900,67 \text{ €} * 42,34 \% + 3.900,67 \text{ €} * 11,57 \% = \mathbf{2.102,85 \text{ €}}$$

Mithin sind für den Modellbetrieb 2,10 €/ha an Grundsteuern zu entrichten.

Gem. Expertenbefragung zahlt ONF einen Grundsteuerbetrag (taxe foncière sur les propriétés non bâties) von 15,83 Mio. EUR p.a. für eine Fläche von insgesamt 8,1 Mio. ha.

4. Grundsteuerliche Bewertung und Grundsteuerbelastung von forstwirtschaftlich genutzten Flächen in ausgewählten Staaten der EU

Folglich sind für diese Flächen durchschnittlich Grundsteuern von 1,95 €/ha zu entrichten, was sich in der Größenordnung mit der o.a. Kalkulation deckt.

Unter Verwendung der Kapitel 4.2.2.3 zu entnehmenden durchschnittlichen Holzverkaufserlöse (Stockverkäufe) des ONF (Durchschnitt 2013 – 2017) in Höhe von rd. 44 €/Fm und bei einem unterstellten Einschlag von 3,1 Fm/ha/a wäre ein Rohertrag von 137,75 €/ha zu nennen. Dieser, gleichzeitig den durchschnittlichen erntekostenfreien Holzerlös darstellende Betrag würde folglich mit Grundsteuern in Höhe von rd. 1,5 % belastet.

Der Rohertrag des ONF liegt im gleichen Zeitraum ob größerer Einschlagsvolumina bei durchschnittlich 173,60 €/ha. Hier wäre also von einer Grundsteuerbelastung des Rohertrags in Höhe von 1,12 % auszugehen, wenn die Angaben aus der Expertenbefragung über eine Grundsteuerbelastung von 1,95 €/ha Berücksichtigung erfahren.

4.2.4.4 Belgien

Für einen 1.000 ha großen Modellbetrieb, dessen Bestockung durchschnittlichen Verhältnissen entspricht, ergibt sich, das durchschnittliche steuerpflichtige Katastereinkommen der steuerpflichtigen Waldfläche zugrunde gelegt (vgl. Kapitel 4.2.3.4), ein indexiertes Katastereinkommen von $10,81 \text{ €} * 1,8230 * 1.000 \text{ ha} = 19.706,63 \text{ €}$.

Der durchschnittliche Globalsteuersatz, der sowohl die Provinz, als auch die Gemeindezuschlagshundertstel berücksichtigt, ist Tabelle 27 zu entnehmen.

Tabelle 27: Herleitung des durchschnittlichen Globalsteuersatzes 2019 (Quelle: Eigene Darstellung, abgeleitet aus offiziellen Angaben)

Provinz	Basissteuersatz [%]	Provinzzuschlagshundertstel	durchschnittliche Gemeindezuschlagshundertstel	Globalsteuersatz [%]
Lüttich	1,25	1750,00	2562,00	55,15
Luxemburg	1,25	1980,00	2562,00	58,03
Namour	1,25	1485,00	2562,00	51,84
Wall.-Brabant	1,25	1150,00	2562,00	47,65
Hannegau	1,25	2990,00	2562,00	70,65
Flämisch Brabant	3,97	171,75	881,54	45,79
Limbourg	3,97	214,52	881,54	47,48
Antwerpen	3,97	145,33	881,54	44,74
Ostflandern	3,97	148,47	881,54	44,86
Westflandern	3,97	186,22	881,54	46,36
				51,255

Der durchschnittliche Globalsteuersatz ist ohne Berücksichtigung der Region Brüssel hergeleitet worden, da die Waldanteile hier vernachlässigbar gering sind.

Der Durchschnittsbetrieb wäre folglich mit folgender Steuerhöhe des Immobiliensteuervorabzugs zu belasten:

$$19.706,63 \text{ €} * 51,255 \% = 10.100,63 \text{ €}$$

Mithin wären rd. 10,10 €/ha zu entrichten.

Die ANB erzielte in den Jahren 2013 – 2017 einen durchschnittlichen Holzverkaufserlös auf dem Stock von 38,75 €/Fm (ANB Geschäftsberichte [Jaarrapport]). Die Wälder in der Wallonie betreffend, konnte von 2013 – 2017 ein durchschnittlicher Holzverkaufserlös auf dem Stock von 48,21 € vereinnahmt werden (Panora Bois Wallonie 2013, 2015 und 2017; eigene Berechnung). Unter Berücksichtigung des durchschnittlichen Gesamteinschlags der ANB (rd. 108.112 Fm) und in der Wallonie (rd. 4.079.018 Fm) ergibt sich ein durchschnittlicher Holzverkaufserlös auf dem Stock von 47,97 €/Fm. Im Zeitraum zwischen 2013 – 2017 wurden bezogen auf die im vorherigen Satz genannten Größenordnungen durchschnittlich 8,4 Fm/ha/a eingeschlagen, sodass nicht auf den durchschnittlichen Einschlag von 9,3 Fm/ha/a zurückgegriffen werden soll. Folglich kann mit einem durchschnittlichen Rohertrag von 404,39 €/ha gerechnet werden. Würden ausschließlich die öffentlichen Wälder der Wallonie berücksichtigt, beliefe sich der Rohertrag auf 238,10 €/ha, da der Einschlag nicht unerheblich geringer ausfällt.

Der Rohertrag von 404,39 €/ha, der gleichzeitig den erntekostenfreien Holzerlös darstellt, würde also mit 2,5 % Immobiliensteuervorabzug belastet.

4.2.4.5 Spanien

Die Bestockung des Modellbetriebs mit normal verteilten Altersklassen gem. Tabelle 28 basiert auf den Baumartenanteilen des spanischen Waldes. Dabei wurden zum Anteil der sonst. Eiche (bewertet als Eichenhain (s.u.)) sämtliche Eichenarten außer der Steineiche (*Quercus ilex*) und die Dehesas gerechnet, unter der Kategorie Mischwald sind die Anteile aller sonst. Arten gem. Abbildung 55 zusammengefasst, die in Tabelle 28 nicht gesondert auftauchen.

4. Grundsteuerliche Bewertung und Grundsteuerbelastung von forstwirtschaftlich genutzten Flächen in ausgewählten Staaten der EU

Tabelle 28: Modellbetrieb Spanien (Quelle: Eigene Darstellung)

Baumart	Umtriebszeit [Jahre]	Fläche [ha]
Quercus ilex	180	145
Sonst. Eiche	180	247
Fagus spp.	140	22
Mischwald	140	264
Pinus spp.	120	308
Auwald	180	14
Summe		1000

Die Baumartenanteile von Eucalyptus spp. wurden nicht berücksichtigt und es wird unterstellt, dass Populus spp. nicht im Modellbetrieb stockt.

Würden die Katasterwerte in der Provinz Soria gem. Expertenbefragung (vgl. Tabelle 20) zugrunde gelegt, was in Ermangelung von Durchschnittswerten, die für ganz Spanien gelten, notwendig ist, so ergebe sich ein Katasterwert des Modellbetriebs von rd. 196.111 € (vgl. Tabelle 29)

Tabelle 29: Katasterwert des spanischen Modellbetriebs (Quelle: Eigene Darstellung)

Baumart bzw. Vegetationsform	Katasterwert [€/ha]	Fläche [ha]	Katasterwert [€]
Quercus ilex	20,07 €	145	2.910 €
Eichenhain	83,58 €	247	20.644 €
Fagus spp.	537,44 €	22	11.824 €
Mischwald	94,88 €	264	25.048 €
Pinus spp.	389,12 €	308	119.847 €
Auwald	1.131,22 €	14	15.837 €
		Summe	196.111 €

Bei der Berechnung des Katasterwertes wurde unterstellt, dass die Kiefernbestände zur Hälfte harzbar sind.

Da sämtliche Baumarten, die den Modellbetrieb auszeichnen, zu den langsam wachsenden Baumarten, für die eine Steuerbefreiung gilt, zählen, wäre keine Grundsteuer zu entrichten.

4.2.4.6 Schweden

Da für land- oder forstwirtschaftlich genutzte Grundstücke per se keine Grundsteuer zu entrichten ist, sind die forstwirtschaftlich genutzten Flächen nicht für grundsteuerliche Zwecke zu bewerten.

Für einen Modellbetrieb würde keine Grundsteuer fällig.

Auch in Finnland sind land- und forstwirtschaftlich genutzte Grundstücke von der Grundsteuer befreit. Das gleich gilt für Norwegen, sofern die Betriebe selbständig bewirtschaftet werden. Hier ist jedoch die Vermögensteuer von Relevanz (OECD 2020).

4.2.4.7 Deutschland

Die Baumartenzusammensetzung des deutschen Modellbetriebs orientiert sich an den Baumartenanteilen gem. BWI 3. Es wurde eine normale Verteilung der Altersklassen und sowohl bzgl. der Baumartengruppe Fichte als auch der Baumartengruppe Kiefer die Ertragsklasse II unterstellt. Bei Ermittlung des Einheitswertes fanden bundesdurchschnittliche Normalwerte (arithmetisches Mittel) Verwendung. Für die Ermittlung des Grundsteuerwertes wurde der arithmetische Mittelwert der Bewertungsfaktoren zugrunde gelegt. Beim Vergleich des Einheitswertes mit dem Grundsteuerwert und der neuen Grundsteuerbelastung gilt es zu berücksichtigen, dass sich der Modellbetrieb an der Baumartenverteilung in der Bundesrepublik inkl. der neuen Bundesländer orientiert, das Altersklassenverfahren der Einheitsbewertung allerdings ausschließlich in den alten Bundesländern Anwendung fand.

Der Modellbetrieb mit normal verteilten Altersklassen weist einen durchschnittlichen laufenden Zuwachs von rd. 10 Vfm/ha/a auf, sodass in etwa der durchschnittliche jährliche Zuwachs des deutschen Waldes repräsentiert wird. Tabelle 30 veranschaulicht die unterstellten durchschnittlichen Verhältnisse.

4. Grundsteuerliche Bewertung und Grundsteuerbelastung von forstwirtschaftlich genutzten Flächen in ausgewählten Staaten der EU

Tabelle 30: Modellbetrieb Deutschland

Baumart	Umtriebszeit [Jahre]	LK	B°	Fläche [ha]
Fi	100	10	1	260
Ki	120	9	1	228,6
ELä	120	10	1	28,9
Dgl	80	13	1	20,5
Ta	120	10	1	17,2
Bu	140	10	1	158,1
Ei	180	7	1	106,3
Es	120	7	1	72,4
Erl	80	9	1	108
Summe			1	1000

Wird für die Flächen dieses Modellbetriebes der Einheitswert des alten Systems ohne Zu- oder Abrechnungen errechnet, so ergibt sich der in Tabelle 31 dargestellte Wert.

Dem Einheitswert von 127.400,- € steht im neuen System ein Grundsteuerwert gem. folgender Berechnung von 1.790.400,- € gegenüber:

$$96,26 \text{ € (bundesdurchschnittlicher Bewertungsfaktor)} * 18,6 * 1.000 \text{ ha} = 1.790.436,- \text{ €}$$

Tabelle 31: Einheitswert des Modellbetriebes in Deutschland (Quelle: Eigene Darstellung)

Holzartengruppe	Altersklasse	Ertragsklasse	Normalwert [EUR/ha]	Berechtigter Normalwert	Bestockungsgrad	v. H. Satz -40 %	Wert je ha [EUR]	Fläche [ha]	Ertragswert
Fi	unbest.								
	1-20	2	541,22	541,22	1		25,56	60,00	1.533,60 €
	21-40	2	541,22	541,22	1	9	48,71	60,00	2.922,60 €
	41-60	2	541,22	541,22	1	47	254,37	60,00	15.262,20 €
	61-80	2	541,22	541,22	1	99	535,81	60,00	32.148,60 €
	81-100	2	541,22	541,22	1	145	784,77	54,87	43.060,33 €
	101-120	2	541,22	541,22	1	145	784,77	2,87	2.252,29 €
Ki	unbest.								
	1-20	2	109,54	109,54	1		25,56	43,00	1.099,08 €
	21-40	2	109,54	109,54	1	6	25,56	43,00	1.099,08 €
	41-60	2	109,54	109,54	1	38	41,63	43,00	1.790,09 €
	61-80	2	109,54	109,54	1	71	77,77	43,00	3.344,11 €
	81-100	2	109,54	109,54	1	106	116,11	43,00	4.992,73 €
	101-120	2	109,54	109,54	1	139	152,26	43,00	6.547,18 €
Übrige Fläche							25,56	444,26	11.355,29 €
Summe								1000	127.407,18 €

Die Grundsteuerbelastung belief sich bei Berücksichtigung des durchschnittlichen Hebesatzes für die Grundsteuer A in 2019 folglich auf:

$$\text{Altes System: } 127.400,- \text{ €} * 6/1000 * 342 \% = 2.614,40 \text{ € bzw. } 2,61 \text{ €/ha}$$

4. Grundsteuerliche Bewertung und Grundsteuerbelastung von forstwirtschaftlich genutzten Flächen in ausgewählten Staaten der EU

Neues System: $1.790.436,- \text{ €} * 0,55/1000 * 342 \% = 3.367,74 \text{ €}$ bzw. $3,37 \text{ €/ha}$

In den Jahren von 2013 bis 2017 erlösten die Staatsforstbetriebe der Bundesrepublik, die Teil des BMEL-Testbetriebsnetzes Forstwirtschaft sind, durchschnittlich rd. 73,- €/Fm (BMEL 2023). Bei Unterstellung des durchschnittlichen Holzeinschlags in der Bundesrepublik von 4,7 Fm/ha/a (Kapitel 4.2.2.7), der auch für den Modellbetrieb möglich wäre, wäre folglich ein Rohertrag von rd. 343,- €/ha einschlägig. Werden die durchschnittlichen Erntekosten der o.g. Staatsforstbetriebe in den Jahren 2013 – 2017 in Höhe von 151,- €/ha von diesem Rohertrag abgezogen, so kann von einem erntekostenfreien Holzerlös von 192,- €/ha ausgegangen werden.

4.2.5 Synopse

Die Anteile der Grundsteuereinnahmen an den Staatseinnahmen sowie deren absolute Höhe und das jeweilige nominale BIP im Jahre 2019 gehen aus Tabelle 32⁴³ hervor. Die Anteile der Staatseinnahmen am jeweiligen BIP sind in allen Staaten ähnlich.

Tabelle 32: Synopse der untersuchungsgegenständlichen Staaten (Quelle: Eigene Darstellung)

	Österreich	Italien	Belgien	Frankreich	Spanien	Schweden	Deutschland	Deutschland 2025
Nominales BIP [in Mrd. €]	399	1.788	476	2.426	1.245	474	3.473	
Staatseinnahmen [in Mrd. €]	196	841	238	1.275	487	235	1.543	
Grundsteueraufkommen [in Mrd. €]	0,721	16,3	0,0374	35,62	14,2	3,23	14,4	
Grundsteueranteil an Staatseinnahmen [%]	0,37	1,94	0,02	2,79	2,92	1,37	0,93	
Waldfläche [ha]	4.010.000	9.520.000	604.513	16.800.000	18.500.000	27.980.000	11.400.000	
Waldanteil [%]	47,9	31,6	18	31	37	62,5	32	
Holzeinschlag [Fm/a]	21.000.000	6.000.000	5.600.000	48.000.000	21.100.000	85.000.000	75.000.000	
Bewertung Modellbetrieb [€]	490.800	1.046.250	19.707	5.574	196.111	0	127.400	1.790.400
Grundsteuerbelastung Modellbetrieb [€/ha]	4,90	7,95	10,10	2,10	0,00	0,00	2,61	3,37
Rohertrag [€/ha/a] (2013-2017)	355,58	30,78	404,39	137,75	-	-	343,00	343,00
Erntekostenfreier Holzerlös [€/ha/a] (2013 - 2017)	221,94	30,78	404,39	137,75	-	-	192,00	192,00
Steuerbelastung Rohertrag [%]	1,38	25,97	2,5	1,52	-	-	0,76	0,98
Steuerbelastung erntekostenfreier Holzerlös [%]	2,21	25,97	2,5	1,52	-	-	1,36	1,76

Während der Anteil der Grundsteuereinnahmen an den Staatseinnahmen in Spanien, Frankreich und Italien vergleichsweise hoch ist, fällt er in Schweden, Deutschland, Österreich und Belgien gering aus. In Belgien erreicht er lediglich 0,02 %, in Spanien 2,92 %. Die Anteile der Grundsteuereinnahmen für die land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücke sind in den Staaten, deren Datenerhebung eine Differenzierung zulässt (Österreich, Frankreich, Deutschland), verschwindend gering.

Die absolute Waldfläche und der Bewaldungsanteil sind unterschiedlich. Erstere ist in Schweden am größten, gefolgt von Spanien und Frankreich. In Deutschland und Italien unterscheidet sich die absolute Waldflächenausdehnung nur geringfügig. Der Waldflächenanteil an der Landesfläche beläuft sich in Schweden auf rd. 62 %, in Österreich

⁴³ „Deutschland 2025“ steht für das neue Grundsteuersystem in Deutschland, welches ab dem 01.01.2025 für die Berechnung der Grundsteuer zur Anwendung kommt.

4. Grundsteuerliche Bewertung und Grundsteuerbelastung von forstwirtschaftlich genutzten Flächen in ausgewählten Staaten der EU

auf 48 % und in Spanien auf 37 %. In Frankreich, Deutschland und Italien sind die Waldflächenanteile vergleichbar, sie liegen zwischen 31 % und 32 %. Belgien weist in der Gruppe der untersuchten Länder mit 18 % den geringsten Waldflächenanteil auf.

Auch die Holzeinschläge je Flächeneinheit variieren. In Belgien werden rd. 9,3 Fm/ha/a Holz eingeschlagen, in keinem anderen Staat erreicht die Nutzungsintensität diese Ausmaße. Die Grundsteuerbelastung des Modellbetriebes ist mit 10,10 €/ha/a ebenfalls am höchsten. In Italien beläuft sich der durchschnittliche Einschlag auf lediglich rd. 0,5 Fm/ha/a. Da für professionelle Landwirte Steuerbefreiungen gelten, ist die Grundsteuerbelastung im Vergleich zu den anderen Ländern nicht repräsentativ.

In Deutschland im alten System der Einheitsbewertung und Frankreich ist die Grundsteuerbelastung je Flächeneinheit des jeweiligen Modellbetriebes ähnlich, der durchschnittliche Einschlag je Flächeneinheit in Deutschland allerdings höher. Österreich fällt durch die dritthöchste Grundsteuerbelastung je Flächeneinheit und den dritthöchsten durchschnittlichen Einschlag je Flächeneinheit auf. Neben den weitreichenden Steuerbefreiungen in Italien ist zu betonen, dass auch in Spanien und Schweden keine Grundsteuer für die jeweiligen Modellbetriebe bzw. forstwirtschaftlich genutzten Flächen zu entrichten ist.

In Italien, Belgien und Frankreich entspricht der durchschnittliche Rohertrag dem erntekostenfreien Holzerlös, da einerseits im Falle der beiden zuletzt genannten Länder Holz i.d.R. über Stockkaufverträge verkauft wird. Andererseits liegen aus Italien ebenfalls Daten über durchschnittliche Holzpreise bei Stockverkäufen vor. Ohne Berücksichtigung der umfangreichen Befreiungsoptionen würde der in Italien erzielbare Ertrag am stärksten durch die Liegenschaftsbesteuerung belastet. Abgesehen von dieser nicht repräsentativen Auffälligkeit (s.o.) werden die Erträge in den restlichen Staaten in ähnlicher Höhe belastet. Im alten System wird der in Deutschland erzielbare durchschnittliche Rohertrag mit 0,76 % Grundsteuern belastet, der durchschnittliche erntekostenfreie Holzerlös mit 1,36 %. Ab 2025 steigt die Grundsteuerbelastung des Rohertrags auf 0,98 %⁴⁴, die des erntekostenfreien Holzerlöses auf 1,76 %. Damit liegt die Grundsteuerbelastung des Rohertrags und die des erntekostenfreien Holzerlöses noch unter jenen in Österreich (1,38 bzw. 2,21 %). Allerdings fällt die Belastung in Frankreich (1,52 %) im Vergleich zum neuen System geringer aus. In

⁴⁴ Unter der Maßgabe, dass die Hebesätze unverändert bleiben (s. Kapitel 3.1.6).

Belgien werden der Rohertrag und der erntekostenfreie Holzerlös mit 2,5 % Grundsteuern belastet.

Die Gegenüberstellung der Bewertung der Modellbetriebe bzw. der Grundsteuerbemessungsgrundlagen liefert eine Überleitung zur Typologisierung der Systeme. Während in Deutschland, Österreich, Italien und Spanien mit Ertragswerten operiert wird, legen Belgien und Frankreich den Katasterertrag direkt zugrunde.

In Schweden erfolgt keine Bewertung der forstwirtschaftlich genutzten Flächen zur Erhebung der Grundsteuer. Mit dem höchsten Wert wird der Modellbetrieb in Deutschland zum Hauptfeststellungszeitpunkt 01.01.2022 veranschlagt.

4.2.6 Typologisierung

4.2.6.1 Einordnung auf Grundlage der Steuerbemessungsgrundlage und der Steuerwirkungen auf Entscheidungen

Eine Typologisierung kann ausgehend von den zu differenzierenden Bemessungsgrundlagen erfolgen. In Angloamerika beispielsweise spielen, die Bemessungsgrundlage betreffend, unterschiedliche Formen der Grundsteuererhebung eine Rolle, die zu unterschiedende Steuerwirkungen nach sich ziehen. Kimbell et al. (2010) skizzieren, dass Wälder in den Vereinigten Staaten im Vergleich zu bebauten Grundstücken einst überbewertet wurden und ein Problem darin besteht, dass die jährliche Besteuerung des Waldes, der unregelmäßig Erträge abwirft, der nachhaltigen Waldbewirtschaftung zuwiderläuft. Davis und Johnson (1986) unterscheiden in der angloamerikanischen Forstökonomie drei Formen der Grundsteuererhebung für Waldflächen: Eine Wertzuwachssteuer („ad valorem tax“), eine Produktivitätssteuer („productivity tax“) und eine Ertragssteuer („yield tax“). Würde die Wertzuwachssteuer von einem sich mit dem Alter der Bestände erhöhenden Wert der Fläche ausgehen, wobei für unbestockte Flächen lediglich ein Bodenwert veranschlagt wird, würde ein einheitlicher Steuersatz bei der Berechnung des Bodenertragswertes in einem bestimmten Alter des Bestandes zu einem um diesen Steuersatz erhöhten Zinssatz führen. Die ökonomisch optimale Umtriebszeit würde künstlich verkürzt, um die sich mit der Zunahme des Bestandesalters erhöhenden Flächenwerte zu reduzieren.

Diesem Umstand geht die Produktivitätssteuer insofern aus dem Weg, als dass ein konstanter Steuerbetrag, der sich beispielsweise am jährlichen durchschnittlichen Gesamtwuchs orientiert, gezahlt wird. Eine vorzeitige Ernte könnte dann reizvoll sein, um den

4. Grundsteuerliche Bewertung und Grundsteuerbelastung von forstwirtschaftlich genutzten Flächen in ausgewählten Staaten der EU

verpflichtenden Steuerzahlungen Einnahmen entgegenzustellen. Auf die ökonomisch optimale Umtriebszeit hätte diese fixe Steuerbelastung keinen Einfluss.

Die dritte Variante, die am Ertrag orientierte Grundsteuerform, sieht vor, dass die Grundsteuer nur anfällt, wenn es zu Erntemaßnahmen kommt, also tatsächliche Einnahmen aus dem Holzverkauf anfallen. Die Grundsteuer unterliegt durch diese Steuerform einem Stundungseffekt. Außerdem geht die Variante bei Zinssätzen > 0 mit dem niedrigsten Gegenwartswert zukünftiger Steuerzahlungen einher, da erst mit der Ernte (theoretisch am Ende der Umtriebszeit) Steuerzahlungen anfallen. Insofern wäre der waldfreie Bodenertragswert im Falle der „Yield tax“-Variante am höchsten, weshalb nach Davis und Johnson (1986) viele Experten diese Form der Grundsteuererhebung befürworten.

Die Grundsteuersysteme in den untersuchten Ländern Europas sind einerseits der Wertzuwachs- und andererseits der Produktivitätssteuerform zuzuordnen. Im Falle des alten Systems in Deutschland und im Falle Österreichs ist eine Wertfortschreibung (bei Überschreitung bestimmter Grenzen) vorgesehen und die Hundertsätze erhöhen sich mit zunehmendem Bestandesalter. Folglich könnte hier von einer „ad valorem tax“ gesprochen werden, auch wenn die Wertfeststellung auf einem unterstellten Ertrag beruht. In einem Nachhaltigkeitsbetrieb jedoch wäre der Wertzuwachsaspekt völlig irrelevant und die Steuer hätte den Fixkostencharakter der Produktivitätssteuerform.

In den anderen Ländern orientiert sich die Besteuerung direkt an der Produktivität in Form eines unterstellten Rein- oder Rohertrages (Frankreich und Belgien) oder an den aus der Produktivität abgeleiteten Ertragswerten (restliche Staaten). Die Steuer würde bei Veränderung der Altersstruktur konstant bleiben. Tabelle 33 verschafft einen Überblick.

Tabelle 33: Einordnung der Grundsteuersysteme nach Davis und Johnson (1986)

Ad valorem - Steuersystem	Produktivitätssteuersystem		Ertragssteuersystem	
	Reinertrag	Ertragswert		
Deutschland	Frankreich	Italien	-	
Österreich	Belgien	Spanien		
		Deutschland 2025		

Die Einordnung in die Kategorie des Produktivitätssteuersystems ist insofern nicht ganz zutreffend, als dass durch allgemeine Aktualisierungen Veränderungen der Steuerbelastung eintreten können.

Am tatsächlich realisierten Holzertrag orientiert sich in keinem der untersuchungsgegenständlichen Staaten die Grundsteuerzahlung. Die Einkommensteuer bspw. in Deutschland folgt diesem System.

4.2.6.2 Einordnung auf Grundlage der Grundsätze der Steuergesetzgebung

Zwar stellt die Grundsteuer eine Realsteuer dar, die sich immer auf das Objekt bezieht und nicht auf die steuerpflichtige Person und deren Leistungsfähigkeit (was im Übrigen für alle Staaten in unterschiedlicher Ausprägung gleichermaßen gilt). Doch lohnt die Einordnung der Systeme, die eine Grundsteuerzahlung für forstwirtschaftlich genutzte Flächen vorsehen, vor dem Hintergrund der sehr früh formulierten und bis heute nicht allzu stark veränderten Prinzipien und Grundsätze der Steuergesetzgebung. Diese gehen auf Adam Smith zurück und entstanden in einer Zeit als viele Staaten Europas der Grundsteuer in ihren unterschiedlichen Ausprägungen einen sehr hohen Stellenwert beimaßen. Nach Adam Smith sollte die Besteuerung gleichmäßig, d.h. orientiert am Einkommen, klar geregelt und nicht willkürlich sowie unter Vermeidung hoher Erhebungskosten erfolgen. Darüber hinaus sollte die Steuer so angelegt sein, dass der Steuerpflichtige sie ohne weiteres zu zahlen in der Lage ist (Dautzenberg 2022).

Die an Gleichmäßigkeit und der Leistungsfähigkeit orientierte Besteuerung, die auch in jüngerer Literatur als Steuergrundsatz determiniert wurde (z.B. Neumark 1972), kann sich auch auf das Steuerobjekt beziehen. Der Grundsatz scheint wesentliche Triebfeder im Zuge der Entwicklung des Steuersystems gewesen zu sein. In allen untersuchten Staaten wird der theoretisch mögliche Ertrag, der aus dem Grund und Boden zu schöpfen ist, direkt bzw. indirekt (Belgien) zugrunde gelegt und unter Berücksichtigung der Kulturformen eingeordnet. Die zu entrichtende Steuer bezieht sich auf die Ertragsfähigkeit der jeweiligen Fläche. Sie sucht also den Ertrag zu besteuern, der aus der Bewirtschaftung der Flächen unter normalen Bedingungen resultiert. Abgesehen von Schweden ist das System in allen untersuchten Staaten sehr ähnlich. Zum Zwecke der Berücksichtigung der Ertragsfähigkeit und zur Erreichung einer gleichmäßigen Besteuerung wurden meistens Reinertragskataster aufgestellt. Später entwickelten sich Wertkataster und im Zuge des Aufkommens neuer Steuern, die sich ebenfalls auf den Wert beziehen sollten, gingen die Deutschen mit dem Bewertungsgesetz, welches später auch in Österreich galt, einen im Vergleich mit den anderen Staaten besonderen Weg. Durch die Schaffung des Einheitswertes und dessen Herleitungskriterien im Falle der forstwirtschaftlich genutzten Flächen wurde eine an den tatsächlichen Bestockungsverhältnissen orientierte Ertragswertfindung etabliert. In

4. Grundsteuerliche Bewertung und Grundsteuerbelastung von forstwirtschaftlich genutzten Flächen in ausgewählten Staaten der EU

Österreich wird inzwischen eine noch größere Anzahl an Kriterien berücksichtigt, was der Genauigkeit zuträglich sein dürfte. Die Grundsteuerreform in Deutschland hat dieses Prinzip aufgegeben und durch ein reines Lageverfahren ersetzt (keine Orientierung mehr an der betrieblichen Leistungsfähigkeit).

In anderen Staaten liegt der Besteuerung ein vor langer Zeit festgestellter Katasterertrag bzw. -Wert zugrunde, der nichts mehr mit den inzwischen vorzufindenden Verhältnissen zu tun haben muss. In Frankreich bestehen vielfältige Befreiungsoptionen, die diesen Nachteil berücksichtigen und in Italien spielt er im Falle dessen, dass der Eigentümer ein Landwirt ist, ohnehin keine Rolle. In Belgien gibt es keine weitreichenden Befreiungsoptionen und keine direkte Orientierung an Hiebssätzen, sodass hier die Leistung- oder Ertragsfähigkeit am weitesten von tatsächlichen Gegebenheiten abweichen könnte. In Spanien wird für die Flächen, die mit langsam wachsenden Baumarten bestockt sind, keine Grundsteuer entrichtet.

Ausgehend von den Steuergrundsätzen nach Neumark (1972), die nach wie vor von Relevanz sind und auch in aktuelleren Publikationen Verwendung finden, kann eine Einordnung und Beurteilung der zu unterscheidenden Systeme gem. Abbildung 61 vorgenommen werden.

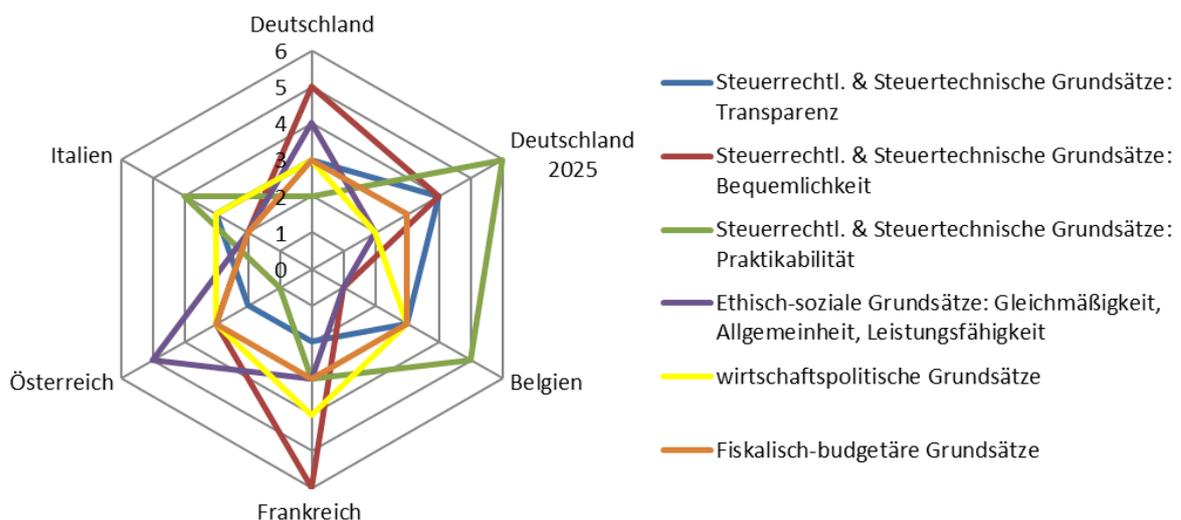


Abbildung 61: Einordnung der Grundsteuersysteme auf Grundlage der Steuergrundsätze nach Neumark (1972) (Quelle: Eigene Darstellung)

Dabei wurden Punkte zwischen 1 (geringe Ausprägung) und 6 (starke Ausprägung) in Relation der unterschiedlichen Systeme zueinander vergeben.

Der Grundsatz der Transparenz zielt auf die Verständlichkeit der Regelungen. Je komplexer das System, desto weniger Punkte wurden vergeben. Da sich die Bemessungsgrundlage der Grundsteuer A für forstwirtschaftlich genutzte Flächen ab 2025 in Deutschland an durchschnittlichen Reinerträgen je Wuchsgebiet orientieren soll, die veröffentlicht wurden, wurde die Transparenz hier am höchsten bepunktet. Die Einstufung des Grundsatzes der Bequemlichkeit orientiert sich allein an der Höhe der zu entrichtenden Grundsteuer je Flächeneinheit und nicht an der Belastung von Erträgen aus dem Holzverkauf. Die Praktikabilität bezieht sich auf den Verwaltungsaufwand, der mit der Erhebung der Grundsteuer verbunden ist. In Italien und Belgien wird auf alte Katastereinkommen abgestellt, was den Aufwand schmälern dürfte. Außerdem orientiert sich die Bewertung von Waldflächen in Belgien an der Bewertung landwirtschaftlicher Flächen. Noch geringer wird der Verwaltungsaufwand des neuen Systems in Deutschland⁴⁵ sein, da die einzelbetrieblichen Verhältnisse bzw. einzelne Flurstücke gar keine Berücksichtigung erfahren. Durch die Grundsteuerreform in Deutschland ist eine klare Verschiebung zugunsten der Praktikabilität, also letztendlich der Steuererhebungskosten zu erkennen. Das geringe Grundsteueraufkommen aus der Grundsteuer A könnte in Verbindung mit den niedrigen Grundsteuerbeträgen ein Argument dafür sein, typisierte Ertragswerte zugrunde zu legen, die den Einzelfall nicht erfassen. Die Bequemlichkeit nimmt ab. Einerseits dürften die Grundsteuerbelastungen vielfach steigen, andererseits führen die in der Vergangenheit beobachteten Waldschäden vielerorts dazu, dass den zu zahlenden erhöhten Grundsteuerbeträgen mindestens verringerte Einnahmen gegenüberstehen. Das System der Grundsteuererhebung, welches sich durch von Gemeinde zu Gemeinde unterschiedliche Hebesätze auszeichnet, führte und führt bereits aus sich heraus dazu, dass gleiche Bestockungen unterschiedlichen Grundsteuerbelastungen unterliegen können. Diese unterschiedlichen Belastungen waren bisher allerdings Ausdruck zu unterscheidender Steuersätze und nicht unterschiedlicher Werte gleicher Sachverhalte. Durch die Einheitsbewertung, die sich an den tatsächlichen Bestockungsverhältnissen orientiert und Wertfortschreibungen vorsieht, fällt der vermutlich größte Verwaltungsaufwand an. Da sie in Österreich auf Grundlage detaillierterer Vorgaben und Kategorien erfolgt, wurde hier die geringste Punktzahl vergeben. In Frankreich spielen bei ebenfalls veralteten

⁴⁵ In Abbildung 61 steht „Deutschland 2025“ für das neue System der Grundsteuererhebung, die neuen Grundsteuerwerte werden auf den 01.01.2022 festgestellt.

Steuerbemessungsgrundlagen umfangreiche Befreiungsoptionen eine Rolle, die auf Antrag gewährt werden und den Verwaltungsaufwand trotz veralteter Katastereinkommen erhöhen.

Dem gegenüber steht der Grundsatz der Gleichmäßigkeit. Diesem Grundsatz scheint ein detailliertes, an den einzelbetrieblichen Verhältnissen orientiertes System am ehesten zu entsprechen. Durch die Grundsteuerreform in Deutschland wird diesem Grundsatz für forstwirtschaftlich genutzte Flächen weniger entsprochen als im alten System der Einheitsbewertung. Die wirtschaftspolitischen Grundsätze sehen vor, steuerdirigistische Maßnahmen zu vermeiden und das Wirtschaftswachstum nicht zu hemmen⁴⁶. Hier wird Frankreich eine höhere Punktzahl zuteil, da junge Bestände, die vielfach nur sehr geringe Erträge erwarten lassen, Steuerbefreiungen zulassen. Für das neue System in Deutschland ist ein Punkt weniger einschlägig, da der Einzelbetrieb an regionale Verhältnisse angelehnt wird und tatsächliche Verhältnisse unberücksichtigt bleiben - den regionalen Verhältnissen zu entsprechen und in Wuchsgebieten mit höheren Grundsteuerbelastungen höhere Erträge gegenüberzustellen, könnte zumindest theoretisch ein Resultat sein⁴⁷. Darüber hinaus führen Schadereignisse nicht mehr zu einer Anpassung der Steuerbemessungsgrundlage. Im Falle der fiskalisch-budgetären Grundsätze zeichnet die Systeme in Frankreich und Belgien aus, dass die Indexierung der Katastereinkommen eine einfache Erhöhung der Einnahmen zulässt. Gleiches gilt für Deutschland und Österreich, wo das Grundsteueraufkommen durch die Hebesätze der Gemeinden gesteuert werden kann. Italien nimmt insofern eine Sonderrolle ein, als dass umfangreiche Steuerbefreiungen eine Erhöhung der Einnahmen erschweren dürften.

5. Diskussion

5.1 Veränderte Steuerbelastung durch die Grundsteuer A

Mit Blick auf die erste Forschungsfrage nach etwaigen Belastungsveränderungen kann festgestellt werden, dass die ab 2025 de facto eintretenden Belastungsveränderungen maßgeblich von den seitens der Gemeinden festzusetzenden Hebesätzen abhängen. Hier ist zu berücksichtigen, dass ausschließlich in Niedersachsen de jure determiniert ist, dass die Hebesätze 2025 so anzupassen wären, dass die Aufkommensneutralität der Grundsteuerreform erreicht wird. Dies gilt allerdings lediglich für die Grundsteuer B.

⁴⁶ Die Kompatibilität des neuen Grundsteuersystems in Deutschland mit forstpolitischen Zielsetzungen ist Gegenstand von Kapitel 5.3.

⁴⁷ Bspw. könnte in fichtengeprägten Wuchsgebieten eher auf eine ertragsstarke Bestockung gesetzt werden, um den unterstellten Reinerträgen möglichst zu entsprechen.

Bei Unterstellung gleicher Hebesätze im alten und neuen System sind in der Forst- und Landwirtschaft ähnliche Beobachtungen zu machen. So werden ertragsstarke Standorte bzw. Bestockungen von Entlastungen profitieren und ertragsschwache Verhältnisse höheren Belastungen ausgesetzt. Dabei nehmen die Entlastungen mit besseren Ausgangsbedingungen und die Belastungen mit Abnahme der Ertragsfähigkeit zu.

Bei den in Kapitel 3.2.7 verwendeten Modellbetrieben mit normalverteilten Altersklassen wurde nicht nach den Bewertungsgebieten gem. BewG § 55 Abs. 3 / 4 DV differenziert. Stattdessen kamen über alle Bewertungsgebiete Niedersachsens ermittelte durchschnittliche Normalwerte zum Einsatz. Die stark vereinfachten Modellannahmen kommen auch dadurch zum Ausdruck, dass Normalwaldverhältnisse unterstellt wurden und sich die Modellbetriebe durch lediglich eine Baumart bzw. Baumartengruppe auszeichnen. Dennoch ist die Modelluntersuchung in der Lage, die Ergebnisse der Case-Study zu unterstreichen und auf die wesentlichen Triebfedern zu reduzieren.

Es ist zu erwarten, dass die Grundsteuerbelastung in der überwiegenden Zahl der Forstämter Niedersachsens steigen wird. Ausschlaggebend für die Steigerungsraten ist der Einheits- bzw. Wirtschaftswert der forstwirtschaftlich genutzten Flächen, der maßgeblich durch den Anteil der Baumartengruppe Fichte bestimmt wird. Zeichneten sich Forstbetriebe durch einen hohen Wirtschaftswert der forstwirtschaftlich genutzten Fläche im alten Einheitswertverfahren aus und ist der gegendübliche Bewertungsfaktor des neuen Verfahrens vergleichsweise gering, ist eine Verringerung der derzeit bestehenden Grundsteuerbelastung nicht ausgeschlossen. Der Zusammenhang zwischen Grundsteuersteigerungsrate und Wirtschaftswert im alten Einheitswertverfahren ist dabei bedeutsamer als jener zwischen Steigerungsrate und der Höhe des gegendüblichen Bewertungsfaktors.

Die Grundsteuerbelastung der Erträge wird zukünftig gleichmäßiger als im alten System und sich auf rd. 4 % des Reinertrags belaufen.

Im Falle der landwirtschaftlich genutzten Flächen kann auf Grundlage dieser Untersuchung von einer verhältnismäßig deutlich geringeren Belastung der Erträge ausgegangen werden. Dies gilt sogar für die möglichen Pächterlöse. Diese würden, zumindest wenn es sich um Äcker handelt, ab 2025 mit durchschnittlich rd. 2,4 % Grundsteuern belastet. Werden durchschnittliche Richtwertdeckungsbeiträge zugrunde gelegt, beläuft sich die Grundsteuerbelastung eben dieser im neuen System auf im Mittel 1,34 %.

Betont werden muss in diesem Zusammenhang, dass Deckungsbeiträge keinen Reinerträgen entsprechen. Die Berechnung der durchschnittlichen Gewinne landwirtschaftlicher Betriebe je Hektar landwirtschaftlicher Nutzfläche zeigt jedoch, dass die Größenordnungen keineswegs unrealistisch sind und der Vergleich gezogen werden kann. Eine Belastungsdisparität zwischen Land- und Forstwirtschaft ist festzustellen. Relativiert wird diese Aussage durch die Tatsache, dass auch die Veredelung und Viehzucht zu den Geschäftsfeldern zählen, die zu den durchschnittlichen Gewinnen führen. Bei verstärkter Viehhaltung sieht das Grundsteuerreformgesetz Zuschläge vor, die hier keine Berücksichtigung erfahren. Auch die Ertragsfähigkeit der landwirtschaftlich genutzten Flächen wurde bzgl. der Deckungsbeitragskalkulation nicht berücksichtigt.

Dass unterschiedliche Ertragsmesszahlen zu unterschiedlichen Erträgen führen, sollte unstrittig sein. Dies würdigt das neue Bewertungssystem weniger stark als das alte. Durchschnittlich steigt die Grundsteuerbelastung in den untersuchten Betrieben bezogen auf die Flächeneinheit für die landwirtschaftlich genutzten Flächen um 35,3 %, die der forstwirtschaftlich genutzten um 56,8 %. Die veränderte Hofflächenbewertung wird Forstbetriebe stärker treffen als die Landwirtschaft.

Da keine allgemeine Aussage darüber getroffen werden kann, welchen Anteil die im alten System relevante, betriebsspezifische LVZ an der EMZ in 100 hat, ist es nur näherungsweise möglich, die EMZ zu benennen, ab der im neuen System mit Grundsteuerentlastungen zu rechnen ist. Die untersuchten Betriebe können lediglich darauf hindeuten, dass ab einer EMZ/ha von 5.000 mit Grundsteuerentlastungen zu rechnen ist.

Während die Feststellungen bezüglich des neuen Grundsteuersystems für die landwirtschaftlich genutzten Flächen bundesweit gelten, beziehen sich die Ergebnisse für die Forstwirtschaft lediglich auf Niedersachsen. Aus Kapitel 3.2.8 geht hervor, dass in den anderen alten Bundesländern durchaus andere Normalwerte, aber auch zu unterscheidende gegendübliche Bewertungsfaktoren gelten. Der Vergleich der Anteile des gegendüblichen Bewertungsfaktors an den durchschnittlichen Normalwerten lässt die Vermutung zu, dass sich in den anderen alten Bundesländern ähnliche Ergebnisse einstellen könnten wie in Niedersachsen. Im Falle des Laubholzes außer der Pappel, welches in allen alten Bundesländern einheitlich bewertet worden ist, wird die Grundsteuersteigerungsrate umso höher ausfallen, je größer der gegendübliche Bewertungsfaktor ist. In den neuen Bundesländern dürften die Grundsteuersteigerungsraten vielfach höher sein als in

Niedersachsen, da der dort bisher übliche, pauschale Ersatzwirtschaftswert deutlich unter den Normalwerten lag.

5.2 Ertragsmöglichkeiten von Forstbetrieben

Der Aussage im vorherigen Kapitel, die eine zukünftig gleichmäßigere Grundsteuerbelastung der Erträge konstatiert, liegen Erträge zugrunde, die die Vergangenheit betreffen.

Das neue Bewertungssystem stellt gem. § 236 Abs. 3 S. 2 BewG bei der Hauptfeststellung auf zurückliegende Erträge ab, doch ist bei der Ermittlung des Ertragswertes gem. § 236 Abs. 2 S. 1 BewG von der Ertragsfähigkeit auszugehen. Über die aktuelle und perspektivische Ertragsfähigkeit von Waldflächen im Wuchsgebiet Harz gibt Kapitel 3.2.6 einen Überblick. Die seit Sturm Friederike im Januar 2018 und sich anschließender Borkenkäfergradationen entstandenen Blößen in vornehmlich Fichtenbeständen stellen kein nur regionales Ereignis dar. In vielen einst fichtengeprägten Wuchsgebieten Deutschlands sind gravierende Flächenverluste zu verzeichnen (vgl. DLR 2022). Angesichts der Förderrichtlinien zur Wiederbewaldung und der Forstpolitik in den öffentlichen Wäldern sowie den mit Fichtenreinbeständen verbundenen Risiken wird ein großer Teil dieser Kalamitätsflächen nicht mit der Fichte aufgeforstet werden (auch wird es nicht dazu kommen, dass ausschließlich Douglasie und Tanne die Fichte ersetzen). Stattdessen wird vielerorts Laubholz das Bestandesbild prägen. Über mindestens die nächsten zwei Jahrzehnte werden die entstandenen Kalamitätsflächen unabhängig ihrer zukünftigen Bestockung keinerlei Einnahmen aus der forstlichen Bewirtschaftung erwarten lassen.

Vor dem Hintergrund dieser Entwicklung ist die zweite Forschungsfrage nach einer angemessenen Berücksichtigung der Ertragsfähigkeit durch das neue Bewertungssystem klar zu verneinen.

Es darf wohl unterstellt werden, dass die gegendüblichen Bewertungsfaktoren in der Lage wären, durchschnittliche Verhältnisse innerhalb eines Wuchsgebietes abzubilden, wenn es in den letzten Jahren nicht zu den gravierenden Waldschäden gekommen wäre. Kalamitäten können auch im neuen System zu einer Reduzierung der Grundsteuer führen. Wie aus Abbildung 1 hervorgeht, wäre die Bedingung eine Verminderung der Reinerträge um mind. 50 %, die der Steuerschuldner nachzuweisen hätte. Zusätzlich darf der Betrieb im Jahr des Grundsteuererlasses keinen Gewinn erzielt haben. Diese Erlassungsoption ist allerdings kein Argument dafür, anlässlich der Hauptfeststellung von Ertragsmöglichkeiten auszugehen, die

über Jahrzehnte hinaus nicht der Realität entsprechen. Die Wertfortschreibung im alten Einheitswertverfahren kann solchen Extremereignissen direkt Rechnung tragen, dies gilt trotz zukünftig womöglich erhöhter Grundsteuerbeträge für das neue System nicht.

Der nur noch regional determinierte Reinertrag wird in einigen Fällen, auf einzelbetrieblicher Ebene weit an den tatsächlichen Ertragsmöglichkeiten vorbei gehen. Reine Laubholzbetriebe in fichtendominierten Wuchsgebieten sind ebenso vorstellbar wie reine Nadelholzbetriebe in laubwalddominierten Wuchsgebieten. Eine unterschiedliche Belastung von gleichen Sachverhalten ist nahezu unumgänglich. Es wird voraussichtlich juristisch zu prüfen sein, ob der mit der neuen Bewertung deutlich reduzierte Bewertungsaufwand die entstehenden Verzerrungen, die vorher nicht bestanden, zu rechtfertigen in der Lage ist. Anhaltspunkte liefert hier die Urteilsbegründung des BVerfG (vgl. Kapitel 2.2). Demnach wäre reduzierter Verwaltungsaufwand nicht per se geeignet, eine Vernachlässigung einzelbetrieblicher Verhältnisse zu rechtfertigen. Voraussetzung ist unter anderem, dass die Werte in realitätsgerechter Relation zueinander stehen. Wie und ob diese Voraussetzung erfüllt wird, ist nicht eindeutig zu beantworten. Insbesondere auch vor dem Hintergrund der Tatsache, dass die landwirtschaftlich genutzten Grundstücke betriebsspezifisch bewertet werden.

5.3 Wirkungen der Grundsteuer

Die Untersuchungen anhand der Modellbetriebe haben zum Ausdruck gebracht, dass die Grundsteuer nach dem alten System trotz Gestaltungsoptionen praktisch keine Wirkungen auf unternehmerische Entscheidungen entfaltet. Infolge des Ersetzens der konkreten Bewertung des Einzelbetriebes durch ein reines Flächenlagemodell bestehen nun keinerlei Möglichkeiten der Gestaltung mehr.

Rose (1992) zieht neben den Steuerwirkungen auf die Liquidität und das Vermögen von Betrieben auch die Steuerwirkung auf die Betriebsorganisation in den Kalkül. Infolge der bis zum 31.01.2023 einzureichenden Grundsteuererklärungen, die der Hauptfeststellung auf den 01.01.2022 dienen, sind Wirkungen auf die Betriebsorganisation beobachtbar. Jedes Flurstück ist seitens des jeweiligen Eigentümers digital zu erfassen und mit seiner jeweiligen Nutzungsform in die Grundsteuererklärung aufzunehmen. Es handelt sich um Daten, die den Behörden vorliegen. Der Grundstückseigentümer übernimmt also eine nicht vergütete Hilfsleistung gegenüber dem Staat, die in einer Digitalisierung der vorliegenden Daten besteht und je nach Anzahl der Flurstücke und deren Nutzungsarten mit erheblichem

Aufwand verbunden ist. Dieser Aufwand wurde im Rahmen dieser Untersuchung nicht quantifiziert, kann aber nicht unerwähnt bleiben.

Die Entscheidung der Baumartenwahl wurde, wie aus Kapitel 3.2.7.3 hervorgeht, bisher nicht durch die Grundsteuer des bisherigen Einheitswertverfahrens beeinflusst, denn die je nach Bestockung unterschiedlichen Belastungen ändern die Rangfolge der Waldreinerträge nicht. Angesichts der Tatsache, dass der Wert der forstwirtschaftlich genutzten Flächen auf Ertragswerten fußt und Steuermesszahl und Hebesätze für alle Flächen einer Gemeinde, die der Grundsteuer A unterworfen werden, identisch sind, ist diese Erkenntnis nicht verwunderlich.

Unmittelbar wird sich die Baumartenwahl im neuen System der Grundsteuererhebung nicht mehr auf die Grundsteuerbelastung auswirken.

Insofern ist aus forstpolitischer Perspektive nicht nachzuvollziehen, weshalb die einstige Privilegierung des Laubholzes nicht fortgeführt wird. Gerade unter den derzeitigen Umständen, die auf allen Ebenen eine stärkere Berücksichtigung des Laubholzes protegieren, wäre ein kongruentes Handeln zielführend. An dieser Stelle sei noch einmal auf die Förderrichtlinien hingewiesen, die seitens privater oder kommunaler Waldeigentümer genutzt werden können, um bei der Wiederbewaldung von Kalamitätsflächen oder beim Waldumbau unterstützt zu werden. So sieht eine niedersächsische Richtlinie zur Förderung des Waldumbaus⁴⁸ aus 2020 bei Maßnahmen zur Wiederbewaldung von Kalamitätsflächen einen Anteil von mindestens 30 % Laubholz vor. Auch das „Förderprogramm klimaangepasstes Waldmanagement“ des Bundeslandwirtschaftsministeriums verlangt danach, dass diejenigen Waldbesitzer, die die Förderung in Anspruch zu nehmen gedenken, auf mind. 51 % der Verjüngungsfläche Baumarten der potentiellen natürlichen Vegetation (PNV) pflanzen. Die PNV besteht je nach Standort vielfach hauptsächlich aus der Buche. Neben den Förderrichtlinien sind die gem. AGDW (2023) zu beobachtenden Tendenzen der Forstpolitik zu nennen, die Verwendung der Buche und anderen Laubholzes bspw. im Bausektor auszubauen.

Auch Flächenzu- oder verkäufe wird die Grundsteuer nicht maßgeblich beeinflussen. Die Verkehrswerte von Waldflächen liegen häufig deutlich über den Ertragswerten, mit oder ohne Berücksichtigung der Grundsteuerbelastung. Die geänderten

⁴⁸ Richtlinie über die Gewährung von Zuwendungen zur Förderung von Maßnahmen zur Bewältigung der durch Extremwetterereignisse verursachten Folgen im Wald und für den klimarobusten Waldumbau

Wertfortschreibungsgrenzen verschieben sich jedoch. Bei Flächenkäufen wird die Grundsteuerbelastung im neuen System voraussichtlich eher eine Rolle spielen als im alten System.

Sollten freiwillige Flächenstilllegungen erfolgen, so ziehen diese nicht unmittelbar eine Grundsteuerentlastung nach sich. Wie in Kapitel 3.2.7.5 zu lesen ist, bedarf es eines öffentlichen Interesses am Erhalt der jeweiligen Flächen für den Naturschutz. Auch hier zeigt sich ein Rahmen, der den forstpolitischen Zielen nicht unmittelbar dienlich ist. Direkt kann bei einer Flächenstilllegung im neuen System allerdings von einem geringeren gegendüblichen Bewertungsfaktor gem. § 237 Abs. 3 S. 4 BewG profitiert werden. Demnach sind Flächen, die sich dadurch auszeichnen, dass eine forstwirtschaftliche Nutzung unterbleibt, wie Geringstland⁴⁹ zu bewerten. Hier ist also eine Kompatibilität zu forstpolitischen Zielsetzungen erkennbar. Allerdings ist Voraussetzung für diesen Bewertungsansatz, dass die Nutzung aufgrund von nachzuweisenden Bewirtschaftungsbeschränkungen ausbleibt. Nach Roscher (2020) ist davon auszugehen, dass dieser Bewertungsansatz ausschließlich für Flächen innerhalb eines Nationalparks infrage käme. Die Forstpolitik zieht jedoch weitere Flächenstilllegungen in Erwägung, die einen gänzlichen Verzicht auf die Holznutzung zur Folge hätten. So sieht bspw. die Biodiversitätsstrategie der EU vor, weitere Waldflächen der forstlichen Bewirtschaftung zu entziehen (AGDW 2023).

Kalamitäten verändern die Wirkungen der Grundsteuer auf unternehmerische Entscheidungen zur Baumartenwahl, über Flächenkäufe oder –verkäufe bzw. Überlegungen zur Flächenstilllegung nicht unmittelbar. Wenn jedoch die Grundsteuerbelastung steigt und diesen Fixkosten keine Erträge mehr gegenüberstehen, wächst der Druck gegenüber dem alten System um die im neuen System erhöhten Grundsteuerbeträge.

Der Charakter einer „ad valorem“-Steuerform der alten Einheitsbewertung, hervorgerufen durch die betriebsspezifischen Wertfortschreibungen und altersklassenabhängige Hundertsätze, konnte Kalamitäten direkt begegnen und zog bei Schadereignissen eine sich verringemde Steuerbemessungsgrundlage nach sich. Folglich könnten von einer großflächigen Kalamität betroffene Waldbesitzer durch erhöhte Grundsteuerbeträge nun zusätzlich unter Druck geraten und einen Verkauf forstwirtschaftlich genutzter Flächen eher in Erwägung ziehen.

⁴⁹ Für Geringstland gilt gem. BewGANl27bis33NeufV ein Bewertungsfaktor von 0,38 €/Ar.

Kalamitäten als solche ziehen allerdings aus sich heraus Grundsteuerentlastungen nach sich, wenn bestimmte Bedingungen erfüllt sind. Diese Bedingungen erfuhren durch das Grundsteuerreformgesetz ebenfalls eine Überarbeitung. Von übergeordneter Relevanz ist lediglich der Aspekt, dass ein Betrieb zukünftig keine Gewinne erzielen darf, um von Grundsteuerreduzierungen zu profitieren. Die Bezugsgröße ändert sich dahingehend, dass sich die Steuerbemessungsgrundlage ändert und der Grundstückseigentümer im neuen System die Minderung der Reinerträge nachzuweisen hat. Laubholzbetriebe, abgesehen von der Pappel, konnten bei Kalamitäten im alten System aufgrund ausbleibender Ertragswertminderungen nicht von einer Grundsteuerreduktion profitieren.

5.4 Analyse der Grundsteuersysteme ausgewählter Staaten der EU

Der Blick über die Grenzen der Bundesrepublik verdeutlicht, dass auch die jeweiligen Waldgesetze bzw. die Gesellschaft anderer Staaten den Wald für einen Allgemeinwohlleistungen generierenden, multifunktionalen Lebensraum halten, der zu erhalten bzw. zu fördern ist. Diese Wertschätzung hält offensichtlich mal stärker, mal weniger stark auch Einzug in die Grundsteuersysteme für forstwirtschaftlich genutzte Flächen und den daraus resultierenden Belastungen. Im alpinen Raum, der durch Österreich aber auch Italien repräsentiert wird, sind die alpinen Waldfunktionen (z.B. der Lawinenschutz) zu nennen. In Österreich wird für Standortschutzwälder ein besonderer, reduzierter Hektarsatz ausgewiesen und in Italien gilt für die in bergigen Regionen liegenden Gemeinden eine grundsätzliche Grundsteuerbefreiung für forst- bzw. landwirtschaftlich genutzte Flächen.

Dabei ist zu erwähnen, dass die Produktivität der Forstwirtschaft in Österreich um ein Vielfaches höher ist als in Italien. Die Grundsteuerbefreiungen für professionelle Landwirte verdeutlichen, dass die italienischen Berufslandwirte gezielt unterstützt und entlastet werden, eine Entlastung also auch an den Eigentümern und nicht nur an den Eigenschaften der Fläche hängen kann.

Eine grundsätzliche Grundsteuerbefreiung ist in Spanien für forstwirtschaftlich genutzte Flächen vorgesehen, auf denen langsam wachsende Baumarten stocken. Die Baumartenanteile weisen darauf hin, dass die damit verbundenen Entlastungen einen Großteil der forstwirtschaftlich genutzten Flächen betreffen dürften. Folglich hängen die Befreiungen hier nicht an den persönlichen Umständen des Eigentümers, sondern an den Flächen selbst. Die spanische Forstwirtschaft zeichnet sich dadurch aus, dass

Nichtholzprodukte große Anteile der Einnahmen von Waldeigentümern ausmachen. Die Nutzungsintensität von Holz ist ähnlich gering wie in Italien.

In Frankreich erreicht der durchschnittliche Einschlag je ha Waldfläche deutlich andere Ausmaße. Die auf Antrag zu gewährenden Grundsteuerbefreiungen beziehen sich auf das junge Alter der auf den jeweiligen Flächen stockenden Bestände. Die Grundsteuerbelastung je Flächeneinheit fällt vergleichsweise gering aus.

In Deutschland werden für forstwirtschaftlich genutzte Flächen eine besondere Bedeutung für den Naturschutz als Bedingung angeführt und nicht allein die ökonomischen Verhältnisse, um umfassende Grundsteuerentlastungen zu erwirken. Der durchschnittliche Holzeinschlag je ha Waldfläche ist in Deutschland am Zweithöchsten. In Belgien nimmt er den höchsten Wert an – auch hier ist eine besondere Bedeutung des Naturschutzes Voraussetzung für grundsätzliche Befreiungen von der Grundbesitzbesteuerung.

Dem Trend, dass jene Länder, die sich durch eine produktive Forstwirtschaft auszeichnen, weniger weitreichende Grundsteuerbefreiungen vorsehen als solche, deren Holzproduktion eine untergeordnete Rolle spielt, scheint Schweden zuwiderzulaufen. Unter Berücksichtigung des durchschnittlichen Holzeinschlags je ha Waldfläche ist festzustellen, dass dieser mit jenem in Frankreich vergleichbar ist. Statt die Befreiungen vom Bestandesalter abhängig zu machen, greift dort jedoch eine grundsätzliche Befreiung.

Die betriebswirtschaftliche Bedeutung der Grundsteuerbelastung ist in denjenigen Ländern, die keine grundsätzliche Befreiung für forstwirtschaftlich genutzte Flächen vorsehen, ähnlich. Dies zeigen die Belastungen der Reinerträge. Diese orientieren sich allerdings an durchschnittlichen Holzeinschlägen je ha Waldfläche des jeweiligen Landes und durchschnittlichen Holzverkaufserlösen öffentlicher Forstbetriebe. Es ist fraglich, ob die Verhältnisse in den öffentlichen Forstbetrieben tatsächlich repräsentativ sind, zumal der in Italien zugrunde gelegte Betrieb nur geringe Flächenanteile ausmacht. Insbesondere Privatwaldbesitzer mit kleineren Betrieben, die in allen Ländern den relativ größten Anteil der Waldfläche bewirtschaften, werden andere erntekostenfreie Holzverkaufserlöse erzielen als der Staatswald. Wenn es sich um Haupterwerbsbetriebe handelt, werden die in dieser Untersuchung angenommenen Größenordnungen vermutlich zutreffen.

Durch die Grundsteuerreform in Deutschland steigt bei Unterstellung gleicher Hebesätze die betriebswirtschaftliche Bedeutung der Grundsteuer. Sie bewegt sich fortan auf dem Niveau der Nachbarländer, war sie im alten System doch durch die geringsten Anteile am

erntekostenfreien Holzerlös gekennzeichnet. In Italien fallen die Haupterwerbsbetriebe aus dieser Gegenüberstellung aufgrund der generellen Befreiung heraus. Die Belastung des Modellbetriebes entspricht aufgrund des Bewertungsansatzes auch keinen durchschnittlichen Verhältnissen, was für die anderen Länder, abgesehen von Österreich, nicht gilt. In Österreich fand in Ermangelung von in der Literatur veröffentlichten durchschnittlichen Hebesätzen für die Grundsteuer A der Höchsthebesatz in Höhe von 500 % Verwendung. Darüber hinaus wurden keine Abzüge bei der Ertragswertberechnung vorgenommen. Insofern entsprechen die Belastungen des österreichischen Modellbetriebes keinen empirisch belegten durchschnittlichen Werten. Eine stichprobenartige Sichtung der Hebesätze diverser österreichischer Gemeinden wies jedoch darauf hin, dass sehr häufig vom Höchsthebesatz Gebrauch gemacht wird.

Der Bewertungsansatz besteht in allen Ländern, abgesehen von Schweden, aus einem Ertragswert, wobei häufig auf sehr alte Werte zurückgegriffen (1961 – 1981/82) bzw. im Falle Belgiens auf landwirtschaftlich genutzte Flächen Bezug genommen wird. Lediglich in Österreich und das neue System in Deutschland betreffend, kann von aktuellen Werten die Rede sein. In Italien, Frankreich, Belgien und auch Spanien wurde der Ertragswert auf Flurstücksebene berechnet und im Kataster als Katastereinkommen bzw. Katastermietwert oder Katasterwert ausgewiesen. Dieses Vorgehen erinnert an die Ausweisung von Ertragsmesszahlen je Flurstück für die landwirtschaftlich genutzten Flächen in Deutschland, wobei hier die Ertragsfähigkeit des Bodens unabhängig von monetären Komponenten eingestuft wurde. Die veralteten Grundlagen deuten darauf hin, dass sich auch andere Staaten vor Neubewertungen scheuen.

In allen Ländern sind die Gemeinden allein oder zu größten Anteilen Steuergläubiger. Diese Tatsache und die Bewertungsansätze sowie Parzellierung der Flächen lassen die gemeinsame Geschichte bzw. die ähnlichen Entwicklungen erkennen, die Kapitel 4.2.1 charakterisiert. Es ging vornehmlich darum, in landwirtschaftlich geprägten Staaten die Erträge aus dem Grund und Boden einer Besteuerung zur Sicherstellung der Finanzierung des Fiskus zu unterziehen. Trotz der Industrialisierung und der Tatsache, dass eine allgemeine Einkommensteuer auch die tatsächlichen Einkünfte aus der Land- und Forstwirtschaft berücksichtigt (in welcher Form konnte hier nicht untersucht werden), hielten einige Staaten an der Grundsteuer für land- und forstwirtschaftlich genutzte Flächen fest. Historisch gesehen, könnte also von einer Form der Doppelbesteuerung gesprochen werden. Lediglich in Italien, Spanien und Schweden wird dieser Situation durch gänzliche

bzw. weitreichende Befreiungen begegnet. Die Akribie, mit der die Ertragswertfindung einst durchgeführt wurde, trägt dem damaligen Stellenwert der Grundbesitzbesteuerung und der Bedeutung der Einnahmen aus dieser Steuer Rechnung. Dass die Aufgaben der Gemeinden in der freien Landschaft und im Wald eine untergeordnete Rolle spielen, zumindest dann, wenn sie mit den Aufgaben in Siedlungsbereichen verglichen werden, dürfte unstrittig sein. Insofern stellt sich die Frage, ob der Erhebungsaufwand der Grundsteuer A überhaupt noch im Verhältnis zu ihrem geringen Aufkommen steht (Marx 2022).

Die Einordnung der Grundsteuersysteme verschiedener europäischer Länder für forstwirtschaftlich genutzte Flächen im Rahmen der Besteuerungsgrundsätze zeigt auf, dass die Regelungen trotz vergleichbarer Ansätze unterschiedliche Ausprägungen haben (die Einordnung hätte unter Verwendung anderer Argumente auch anders vorgenommen werden können. Nachvollziehbar dürfte die vorgenommene Beurteilung allerdings sein). Die Grundsteuersysteme für forstwirtschaftlich genutzte Flächen sind in den meisten Fällen veraltet, sodass es an einer realistischen Wertfindung, also einer realitätsgerechten Einstufung der Steuerbemessungsgrundlage mangelt.

Eine Ausnahme stellt das jüngst novellierte österreichische System dar. Hier kam es zu einer Neueinstufung der Normalwerte. Durch die unterschiedlich detaillierten Vorgaben, die von der Betriebsgröße abhängen, wird der Bewertungsaufwand reduziert. Dass an dem Altersklassenverfahren, welches die einzelbetrieblichen Verhältnisse weitestgehend berücksichtigt, festgehalten werden kann, während für die Erhebung der Grundsteuer B auf den gemeinen Wert zurückgegriffen wird, wurde hier unter Beweis gestellt.

Das BVerfG stellt in seinem Urteil vom 10.04.2018 auch darauf ab, dass es an einer Gesetzesgrundlage für eine neue Hauptfeststellung von Einheitswerten fehlt. Es wäre auch vorstellbar gewesen, dass es zu einer Gesetzesverabschiedung kommt, die für die land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücke neue Hauptfeststellungen nach alten Rahmenbedingungen vorsieht. Hauptgrund, dass es dazu nicht kam, scheint das Bedürfnis nach einem vollautomatisierten, einfachen Bewertungsverfahren gewesen zu sein.

Es bleibt festzuhalten, dass die betriebswirtschaftliche Bedeutung der Grundsteuer A für Forstbetriebe in Deutschland mit derjenigen in einigen Nachbarländern durchaus vergleichbar ist. Allerdings bestehen dem gesellschaftlichen Stellenwert des Waldes folgend, in allen untersuchungsgegenständlichen Ländern außer Belgien umfangreichere Befreiungsoptionen. Um eine weitreichendere Beurteilung vornehmen zu können, wäre auch

die Bedeutung anderer Steuerarten -insbesondere der Einkommensteuer- zu untersuchen - dies war im Rahmen der vorliegenden Arbeit aber weder Ziel noch möglich.

Der Vergleich der Bewertungssysteme lehrt, dass es auch in anderen Ländern an Aktualität mangelt. Ein Blick über die Landesgrenzen zeigt einige Unzulänglichkeiten der Vorgehensweisen, die maßgeblich auf die Historie der Grundbesitzbesteuerung und den in den letzten Jahrzehnten einschlägigen Bedeutungswandel zurückzuführen sind, legt aber auch Gestaltungsmöglichkeiten offen. Vielfach wird grundsteuerlich den besonderen Waldfunktionen und ihrer Bedeutung für das Allgemeinwohl Rechnung getragen. Auch betriebswirtschaftliche Besonderheiten erfahren teilweise eine stärkere Berücksichtigung (bspw. Befreiungsoptionen für jüngere Bestände) als es das neue Verfahren in Deutschland vorsieht.

6. Literaturverzeichnis

- ADAMETZ, J. (2018): Exposé zur Dissertation: Die 100 Jahre der Vermögen(s)steuer. Wien.
- AGATHA, M., EISELE, D., FICHELTMANN, H., SCHMITZ, V., WALTER, H. (2017): Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft. 8. Auflage. NWB Verlag. Herne.
- AGDW (2023): Widersprüchliche Signale in der Forstpolitik. Forst und Technik. 02/2023. München.
- AGENCIA TRIBUTARIA (2021): https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/en_gb/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Memorias_y_estadisticas_tributarias/Memorias/Memorias_de_la_Agencia_Tributaria/_Ayuda_Memoria_2019/ANEXO__CUADROS_Y_GRAFICOS/Cuadro_n__13__Recaudacion_tributaria_liquida_total/Cuadro_n__13__Recaudacion_tributaria_liquida_total.html (09.01.2021).
- AGENTSCHAP NATUUR & BOS (2020): <https://www.natuurenbos.be/beleid-wetgeving/natuurbeheer/bosinventaris/resultaten> (15.11.2020).
- AGENZIA ENTRATE (2018): Il Sistema Catastale - Edizione 2019. Divisione Servizi - Direzione Centrale Servizi Catastali, Cartografici e di Pubblicità Immobiliare. Roma.
- AGRELA, P. (2017): Propuestas de fiscalidad forestal y lucha contra el abandono del monte. Vortrag 17. Juni 2017. Tineo.
- ALBERDI, I., CANELLAS, I., BOMBÍN, R. (2017): The Spanish National Forest Inventory: history, development, challenges and perspectives. Pesquisa Florestal Brasileira V. 37, No. 91.
- AMMINISTRAZIONI COMUNALI (2020): https://www.amministrazionicomunali.it/iuc/iuc_in_breve.php (28.08.2020)
- ANARF (2022): <http://www.anarf.org/index.php/chi-siamo/> (18.12.2022)
- ANB (2015): Jaarrapport 2014 – Agentschap voor natuur en bos. Brussel.
- ANB (2017): Jaarrapport 2016 – Agentschap voor natuur en bos. Brussel.
- ANB (2018): Jaarrapport 2017 – Agentschap voor natuur en bos. Brussel.
- ARNOUD-EMERY, A. (2017): Le patrimoine fiscal du sylviculteur personne physique et personne morale. Université de Bordeaux, 2017.
- BAYERISCHES STAATSMINISTERIUM DER FINANZEN (2009): Steuertipps für Land- und Forstwirte. 6. Auflage. München.
- BELGISCHER FÖDERALER ÖFFENTLICHER DIENST (2022): https://www.belgium.be/de/ueber_belgien/staat/regionen (18.12.2022).
- BFW (2020): <https://bfw.ac.at/rz/bfwcms.web?dok=10485> (04.07.2020).

- BMEL (2023): <https://www.bmel-statistik.de/forst-holz/tabellen-zu-forst-und-holzwirtschaft> (20.03.2023).
- BRANDS, C., GRADTKE-HANZSCH, M., OLSCHESKI, M. (2001): 140 Jahre Grundsteuerreform – Am 21. Mai 1861 wurde das Gesetz betreffend die anderweite Regelung der Grundsteuer verkündet. Vermessung Brandenburg Nr. 2/2001.
- BRÄUER, K. (1927): Grundsteuer. Handwörterbuch der Staatswissenschaften. 4. Auflage Band 4. Jena.
- BUNDESMINISTERIUM FÜR FINANZEN (2020): <https://www.bmf.gv.at/themen/steuern/immobilien-grundstuecke/grundbesitzabgaben-einheitsbewertung/grundvermoeegen.html> (10.07.2020).
- BUNDESMINISTERIUM FÜR NACHHALTIGKEIT UND TOURISMUS (2019): Die österreichische Waldinventur, Datengrundlage 2016/18. Wien.
- BUNDESZENTRALE FÜR POLITISCHE BILDUNG (2020): <https://www.bpb.de/themen/europa/frankreich/164961/frankreich-und-seine-aussengebiete/> (15.07.2020).
- BWI 3: <https://bwi.info/> (17.11.2022).
- CAMERA DI COMMERCIO INDUSTRIA ARTIGIANATO E AGRICOLTURA DI TRENTO (2022): Andamento dei mercati di legname tondo in Trentino. Ufficio Promozione del Territorio. Trento.
- CAMUS, P. (2021): Antworten Fragebogen, ONF.
- CDU/CSU/SPD (2013): Koalitionsvertrag 2013: Deutschlands Zukunft gestalten. 18. Legislaturperiode. Union Betriebs GmbH 12/2013. Berlin.
- CLAUS, K., NEHLS, D., SCHEFFLER, W. (2016): Grundsteuern in der Europäischen Union. ifst-Schrift 509. Berlin.
- CNPF (2019): La taxe foncière sur les terrains boisés. Réseau juridique CNPF.
- COLLIARD, J., MONTIALOUX, C. (2007): Eine kurze Geschichte der Steuern. Perspektiven der Wirtschaft 2007/1 Nr. 1.
- COMUNE DI TRENTO (2020): https://www.comune.trento.it/Aree-tematiche/Tributi-canoni-e-tariffe-comunali/Imposte/IMIS/IMIS-2019_ (22.08.2020).
- DAMGÉ, M. (2015): Crise à l'ONF : quand la forêt s'enflamme. Le Monde, 02.09.2015.
- DAUTZENBERG, N. (2022) <https://wirtschaftslexikon.gabler.de/definition/besteuerungsprinzipien-30346> (27.12.2022).

- DAVIS, L. S., JOHNSON, K. N. (1986): Forest Management – Third Edition. McGraw-Hill series in forest resources. McGraw-Hill Book Company.
- DEFENSOR DEL PUEBLO DE ESPAÑA (2012): La realidad catastral en España - Perspectiva del Defensor del Pueblo. Madrid.
- DELGADO, A. (2020): <https://datadista.com/playa-burbuja/ibi-municipios-2019/> (10.01.2021)
- DLR (2022): https://www.dlr.de/content/de/artikel/news/2022/01/20220221_sorge-um-den-deutschen-wald.html (03.01.2023).
- DNF (2015): Inventaire forestier Wallon – Résultats 1994 -2012. Direction générale opérationnelle de l’Agriculture, des Ressources naturelles et de l’Environnement. Namur (Jambes).
- EISELE, D. (28/2019): Reform der Grundsteuer – Gesetzentwurf liegt vor. Teil I. NWB 28/2019: S. 2.043.
- EISELE, D. (29/2019): Reform der Grundsteuer – Gesetzentwurf liegt vor. Teil II. NWB 29/2019: S. 2.127.
- EISELE, D. (32/2016): Reform der Grundsteuer Teil I: Grundvermögen – Neuausrichtung bei Bewertungsziel und Bewertungsverfahren. NWB 32/2016: S. 2410.
- EKONOMIFAKTA (2021): <https://www.ekonomifakta.se/Fakta/Offentlig-ekonomi/Offentlig-sektor/inkomster-och-utgifter-i-offentlig-sektor/> (30.05.2021).
- EPP RECHTSANWÄLTE (2020): <https://rechtsanwalt.fr/standorte/strasbourg/> (24.10.2020).
- ERBRECHTSINFO (2020): <https://www.erbrechtsinfo.at/erbschaftssteuer/> (15.07.2020).
- EUROPÄISCHE KOMMISSION (2021): https://ec.europa.eu/info/food-farming-fisheries/farming/facts-and-figures/performance-agricultural-policy/agriculture-country/eu-country-factsheets_en (06.03.2021).
- EUROPÄISCHER GERICHTSHOF (2020): <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/HTML/?uri=CELEX:62017CJ0110&from=DA> (23.12.2020)
- EUROSTAT (2020): Steuern und Sozialbeiträge im Jahr 2019 - Steuerquote im Verhältnis zum BIP in der EU bei 41,1%. Pressemitteilung 160/2020. 29.10.2020.
- FELDMANN, J. (2018): Grundsteuer auf Flächen des NNE – Erfahrungen der DBU Naturerbe GmbH. DBU Naturerbe GmbH. Vortrag.
- FELDNER, M., STOKLI, S. (2019): Verfassungsrechtliche Fragen zur sog. Länderöffnungsklausel im Rahmen der Grundsteuerreform. DStR Heft 48/ 57. Jahrgang: S. 2505-2560.
- FERSCHLI, B., GRABNER, D., THEINE H. (2019): 11 Mrd. Euro: Mit einer Vermögenssteuer könnte Österreich doppelt so viel in Bildung investieren. Kontrast 04.10.2019.

- FISCALITÉ BRUSSELS (2022): <https://fiscalite.brussels/index-precompte-immobilier-2019> (20.06.2022).
- FÖD (2020): Gesamte Steuereinnahmen (in Millionen Euro). publizierte Exceldatei.
- FÖDERALER ÖFFENTLICHER DIENST FINANZEN (II/2020): <https://finanzen.belgium.be/de/privatpersonen/wohnung/immobiliensteuervorabzugs> (17.12.2020).
- FÖDERALER ÖFFENTLICHER DIENST FINANZEN (2018): Steuermemento Nr. 30/2018. Brüssel.
- FÖDERALER ÖFFENTLICHER DIENST FINANZEN (2020): <https://finanzen.belgium.be/de/privatpersonen/wohnung/kataster/katastereinkommen#q2> (17.12.2020).
- FORÊT INVESTISSEMENT (2020): <https://www.the-forest-time.com/en/forestry-policy> (18.10.2020).
- GENERALDIREKTION FÜR KATASTERWESEN (2021): <http://www.catastro.meh.es/esp/catastroencifras.asp> (07.04.2021).
- GEVES (2020): <https://www.geves.fr/variety-seed-expertise/forest/forestry-in-france/> (23.09.2020).
- GRÜNEKLEE, H. (1956): Die forstliche Grundsteuer. Mitteilung aus dem Institut für Forstpolitik der Universität Freiburg i. Br. Freiburg.
- HACKE, C. (2012): Der Zehnte – Ein Streifzug durch die Steuergeschichte. Bundeszentrale für politische Bildung. Bonn.
- HLBS (2010): Richtlinien für die Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens (BewR L). 1. Auflage 2010. HLBS Verlag. Berlin.
- HUNSDOERFER, J., KIESEWETTER, D., SURETH, C. (2008): Forschungsergebnisse in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre – eine Bestandsaufnahme. ZfB 78. Jahrgang H. 1.
- IGN (2019): Le mémento inventaire forestier. Édition 2019. Paris.
- INEAF BUSINESS SCHOOL (2021): <https://www.ineaf.es/divulgativo/sistema-tributario/el-sistema-tributario-local> (09.01.2021).
- INSTITUTIONEN FÖR SKOGLIG RESURSHUSHÅLLNING (2019): Skogsdata 2019. SLU. Sveriges Lantbruksuniversitet. Umea.
- INSTITUTO DE TURISMO DE ESPAÑA (2020): <https://www.spain.info/de/nachfrage/autonome-regionen-spanien/> (30.12.2020).
- JANßEN, G. (2005): Die Niedersächsische Landesforstverwaltung in der Reform. Forst und Holz 60. Jahrgang Nr. 7.

- JDN (2021): <https://www.journaldunet.com/economie/impots/classement/departements/taxe-fonciere-non-bati> (13.05.2021).
- KIMBELL, A.-R., HICKMAN, C., BROWN, H. (2010): How do taxes affect america's private forestland owners? *Journal of Forestry*. Volume 108. Issue 2. March 2010. Washington.
- KNOEMA (2020): <https://knoema.de/atlas/Frankreich/topics/Landnutzung/FI%c3%a4che/L%c3%a4nderfl%c3%a4che> (23.09.2020).
- KNOEMA (2021): <https://knoema.de/atlas/Schweden/topics/Landnutzung/FI%c3%a4che/L%c3%a4nderfl%c3%a4che> (05.06.2021).
- KÖNIG, J. (2022): Die praktische Umsetzung der Grundsteuerreform aus Sicht der Finanzverwaltung. *AgrB 5-2022*.
- KRAUSE, S. (2018): Tocqueville über fiskalische Dezentralisation und die Finanzverfassung des Ancien Régime. *Fiskus – Verfassung – Freiheit. Politisches Denken der öffentlichen Finanzen von Hobbes bis heute*. Band 111 1. Auflage 2018. Nomos. Baden-Baden.
- Kroth, W., Löffler, H. D., Plochmann, R., Räder-Roitzsch, E. (1977): Forstwirtschaftliche Probleme und deren Auswirkungen auf die Umwelt in den Mitgliedsstaaten der EG. Systeme der Waldbesteuerung und die steuerliche Belastung privater Forstbetriebe. *Mitteilungen über Landwirtschaft Nr. 34*.
- L'IF (2011): Une nouvelle partition écologique et forestière du territoire métropolitain : les sylvoécorégions (SER). *L'IF Numéro 26 1er trimestre 2011*.
- LAMY, P. (2020): <https://www.toutsurmesfinances.com/impots/taxe-d-habitation-taxe-fonciere-48-64-milliards-d-euros-de-recettes-en-2013.html#:~:text=59%2C061%20milliards%20d'euros%20%3A%20c,de%20hausse%20de%20fiscalit%C3%A9%20locale> (18.04.2021).
- LAND & FORST BETRIEBE ÖSTERREICH (2020): https://landforstbetriebe.at/themen/forstwirtschaft_ (28.06.2020).
- LAND & FORST BETRIEBE ÖSTERREICH (II/2020): <https://landforstbetriebe.at/meta/aktuelles/waldinventur> (28.06.2020).
- LANDESAMT FÜR STEUERN NIEDERSACHSEN (2021): https://lstn.niedersachsen.de/steuer/haeufige_fragen_faq/-67807.html (07.11.2021).
- LASHERAS, J. (2000): El cálculo de las bases imponibles en la antigua Contribución Rústica y en el actual Impuesto de Bienes Inmuebles de Naturaleza Rústica. *Catastro Octubre 2000*.

- LAURENT, C., LECOMTE, H., DE SCHEPPER, C., VANWIJNSBERGHE, S. (2010): Evaluation des ressources forestières mondiales 2010 - Rapport national belge. FAO 2010.
- LEHMANN, N. (2022): Landwirte erzielten 2021/22 deutlich bessere Einkommen. Land und Forst 17.11.2022.
- LÖHR, D. (2019): Entwurf zum Grundsteuerreformgesetz: Die große Unvollendete. DStR Heft 28 S. 1433-1488. 57. Jahrgang.
- LÜCKEMEIER, K., ASTOR, E. (2022): Europa zur Zeit der ersten Kreuzzüge Ende 12. Jahrhundert. Westermann Gruppe.
- LWK ÖSTERREICH (2020): <https://www.lko.at/ertragsklassen-ermitteln-bonitierung-von-wald+2500+2330713#:~:text=Bandbreite%20der%20Ertragsklassen&text=Die%20in%20C3%96sterreich%20in%20Verwendung,Eiche%20zwischen%20%20und%208.> (16.07.2020).
- LWK (2021): Richtwertdeckungsbeiträge. Fachbereich 3.1 Betriebswirtschaft, Unternehmensberatung, Markt, Familie und Betrieb. Oldenburg.
- MARX, J. (2022): Aufkommensneutralität der Grundsteuer ab 2025?. Die Steuerberatung (Stbg) 10/22.
- MEF (2022): <https://www.mef.gov.it/ufficio-stampa/comunicati/1998/tasso-di-conversione-in-euro-della-lira-italiana/> (06.08.2022).
- MIGGE, T. (2005): Napoleons Beutezug in Italien. Deutschlandfunk Kultur.
- MINISTÈRE DE LA COHÉSION DES TERRITOIRES ET DES RELATIONS AVEC LES COLLECTIVITÉS TERRITORIALES (2022): Guide statistique de la fiscalité directe locale 2020. DGCL. Mars 2022. Paris.
- MINISTÈRE DE L'ÉCONOMIE DES FINANCES ET DE LA RELANCE (2020): <https://www.service-public.fr/particuliers/vosdroits/F59#:~:text=Qui%20doit%20la%20payer%20%3F,est%20lou%C3%A9%20%C3%A0%20un%20locataire> (24.10.2020).
- MINISTERIO DE AGRICULTURA, PESCA Y ALIMENTACIÓN (2021): <https://www.mapa.gob.es/es/desarrollo-rural/temas/politica-forestal/inventario-cartografia/inventario-forestal-nacional/index.aspx> (27.02.2021).
- MINISTERIO DE HACIENDA Y FUNCION PÚBLICA (2021): <https://serviciostelematicosext.hacienda.gob.es/SGFAL/CONPREL> (10.01.2021).
- MINISTERIUM DER DEUTSCHSPRACHIGEN GEMEINSCHAFT BELGIENS (2020): http://www.dg.be/desktopdefault.aspx/tabid-2830/5383_read-19474/ (22.11.2020)
- MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE (2020): Bollettino delle entrate tributarie 2019. Marzo 2020. Roma.

MINISTERO DELLE POLITICHE AGRICOLE ALEMENTARI, FORESTALI E DEL TURISMO (2019):
Rapporto sullo stato delle foreste e del settore forestale in Italia. Compagnia delle
Foreste S.r.l. Marzo 2019. Roma.

MINISTERO DELLE POLITICHE AGRICOLE ALIMENTARI E FORESTALI (2017): Forestry in Italy: state
of health and management – A challenge for the future. Marzo 2017. Roma.

ML (2021):
https://www.ml.niedersachsen.de/startseite/themen/wald_holz_jagd/wald_und_forstwirtschaft/niedersaechsische-landesforsten-nlf-ein-vielseitiger-und-moderner-landesforstbetrieb-5128.html (21.12.2021).

MOLINA, M., LÓPEZ, F. (2004): Situación actual de la valoración catastral rústica en España:
propuesta de un modelo alternative. Catastro Octubre 2004.

MORENO, G., BERTOMEU, M., CÁCERES, Y., ESCRIBANO, M., GASPAR, P., HERNÁNDEZ, A.,
LÓPEZ, M., MESIAS, F., MORALES, S., POBLACIONES, M., PULIDO, F., SANTAMARÍA,
O. (2017): Lessons learnt: Iberian dehesa. Agroforestry for Europe. European
Commission. Directorate General for Research & Innovation.

MÖHRING, B., ROSENBERGER, R., DIETER, M., HARTEBRODT, C., GRAF VON HATZFELD, N.,
HILLMANN, M., MOCZIA, F., ONTRUP, G., PETKAU, A. (2022): Was kosten
zunehmende Risiken im Wald? Konzept zur Quantifizierung von
klimawandelbedingten Risikokosten bei der forstlichen Bewirtschaftung. Holz-
Zentralblatt. Nummer 48. S. 842.

MÖLLMANN, T., MÖHRING, B. (2017): Zur Bedeutung und ökonomischen Wirkung
verminderter Steuersätze bei außerordentlicher Holznutzung gemäß des § 34b EStG.
Landbauforsch - Appl Agric Forestry Res 3/4 2017 (67) S. 155-166.

NEUMARK, F. (1972): Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik. Mohr
Siebeck. Tübingen.

NIEDERSÄCHSISCHES FINANZMINISTERIUM (2021):
<https://www.mf.niedersachsen.de/startseite/themen/steuern/grundsteuer/steuerpolitik-145366.html> (17.12.2022).

NIEDERSÄCHSISCHES MINISTERIUM FÜR ERNÄHRUNG, LANDWIRTSCHAFT UND
VERBRAUCHERSCHUTZ (2022):
<https://www.ml.niedersachsen.de/startseite/themen/landwirtschaft/landwirtschaft-in-niedersachsen-4513.html#:~:text=Als%20gr%C3%B6%C3%9Fter%20Fl%C3%A4chennutzer%20bewirtschaftet%20die,der%20landwirtschaftlichen%20Nutzfl%C3%A4che%20ist%20gepachtet> (03.06.2022).

NLF (2015): Waldstück – Geschäftsbericht 2014. Sonderausgabe. Braunschweig.

NLF (2016): Waldstück – Geschäftsbericht 2015. Sonderausgabe. Braunschweig.

- NLF (2017): Waldstück – Geschäftsbericht 2016. Sonderausgabe. Braunschweig.
- NLF (2018): Waldstück – Geschäftsbericht 2017. Sonderausgabe. Braunschweig.
- NLF (2020): Waldstück – Geschäftsbericht 2019. Sonderausgabe. Braunschweig.
- NLF (2021): Waldstück – Geschäftsbericht 2020. Sonderausgabe. Braunschweig.
- ÖBF AG (2014): Nachhaltigkeitsbericht zum Geschäftsjahr 2013. Wald – das Magazin für draußen. Sonderausgabe. Purkersdorf.
- ÖBF AG (2015): Nachhaltigkeitsbericht zum Geschäftsjahr 2014. Wald – das Magazin für draußen. Sonderausgabe. Purkersdorf.
- ÖBF AG (2016): Nachhaltigkeitsbericht zum Geschäftsjahr 2015. Wald – das Magazin für draußen. Sonderausgabe. Purkersdorf.
- ÖBF AG (2017): Nachhaltigkeitsbericht zum Geschäftsjahr 2016. Wald – das Magazin für draußen. Sonderausgabe. Purkersdorf.
- ÖBF AG (2019): Die Österreichischen Bundesforste im Kurzportrait. Einblicke 17. Auflage. Purkersdorf.
- ÖBF AG (2020): Nachhaltigkeitsbericht zum Geschäftsjahr 2019. Wald – das Magazin für draußen. Sonderausgabe. Purkersdorf.
- OECD (2020): <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/e9c6c9d1-en/index.html?itemId=/content/component/e9c6c9d1-en> (13.06.2021).
- OFFICE ÉCONOMIQUE WALLON DU BOIS (2013): Panora Bois Wallonie Édition 2013. Marchen-Famenne.
- OFFICE ÉCONOMIQUE WALLON DU BOIS (2015): Panora Bois Wallonie Édition 2015. Marchen-Famenne.
- OFFICE ÉCONOMIQUE WALLON DU BOIS (2017): Panora Bois Wallonie Édition 2017. Marchen-Famenne.
- ONF (2018): Rapport d'activité 2018. Paris.
- ONF (2020): L'ONF en chiffres. Paris.
- ÖZDEMİR, D. (2014): Die Entwicklung und der Aufstieg der Einkommensteuer im 19. Jahrhundert in den deutschen Ländern und in Europa. Bochumer Schriften zum Steuerrecht 28.
- PAGLIARO (2020): <https://www.rechtsanwalt-pagliari.eu/de/8-ttigkeiten/332-imu-tasi-tari-italien-grundsteuer-und-abgaben-in-italien> (22.08.2020).

- PARSCHE, R., HAUG, P., MARCELO, A., WOON NAM, C., REICHL, B. (2001): Internationaler Vergleich der Systeme zur Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft. Ifo Forschungsberichte. München.
- PERIN, J., BAUWENS, S., PITCHUGIN, M., LEJEUNE, P., HÉBERT, J. (2018): National forest accounting plan of Belgium. Walloon Air and Climate Agency (AWAC). Service Public de Wallonie – DGO3, Department of Environment and Spatial Development – Departement Omgeving (dOMG), Flanders Environment Agency - Vlaamse Milieumaatschappij (VMM), Agency for Nature and Forests – Agentschap voor Natuur & Bos (ANB), Brussels Environment (IBGE-BIM).
- PICARDO, A., GUTIERREZ, M. C. (2021): Antworten Fragebogen. Dirección General de Patrimonio Natural y Política Forestal.
- PROHOLZ AUSTRIA (2020): [\(https://www.holzistgenial.at/blog/10-fakten-zum-wald-in-oesterreich/#:~:text=47%2C9%20Prozent%20der%20FI%C3%A4che,entspricht%20der%20Gr%C3%B6%C3%9Fe%20der%20Schweiz.\)](https://www.holzistgenial.at/blog/10-fakten-zum-wald-in-oesterreich/#:~:text=47%2C9%20Prozent%20der%20FI%C3%A4che,entspricht%20der%20Gr%C3%B6%C3%9Fe%20der%20Schweiz.) (28.06.2020).
- RÉPUBLIQUE FRANCAISE (2020): [\(https://www.vie-publique.fr/fiches/21883-quels-sont-les-differents-impots-percus-par-letat#:~:text=Dans%20la%20loi%20de%20finance,nettes%20de%201'%C3%89tat\)](https://www.vie-publique.fr/fiches/21883-quels-sont-les-differents-impots-percus-par-letat#:~:text=Dans%20la%20loi%20de%20finance,nettes%20de%201'%C3%89tat) (21.09.2020).
- RÉPUBLIQUE FRANCAISE (II/2020): Taxe foncière sur les propriétés non bâties; GP 173 - Juin 2020.
- RÉPUBLIQUE FRANCAISE (2021): Brochure pratique impôts locaux 2021. Brochure pratique Édition 2021.
- ROERING, H.-W. (2005): Vom Staatsforstbetrieb dominiert – Wald und Forstwirtschaft in Polen. Wald und Holz 3/05.
- ROSCHER, M. (2020): GrStG Kommentar. Erstkommentierung zum reformierten Grundsteuergesetz mit Bewertungsrecht. Haufe. Freiburg.
- ROSE, G. (1992): Betriebswirtschaftliche Steuerlehre. 3. Auflage. Gabler Verlag. Wiesbaden.
- ROSE, G. (1997): Die Substanzsteuern. Betrieb und Steuer 3. Buch. 10. Auflage. Gabler Verlag. Wiesbaden.
- ROSENBERG, A. (2021): Urproduzenten mit großer Marktmacht. Land & Forst 06/2021.
- Russo, P. (2022): Antworten Fragebogen. Amt 41.2 Inspektorat für den Kataster. Bozen.
- SALINAS, J. (2021): [\(https://www.wf-rechtsanwaelte-mallorca.de/detail/article/spanische-vermoegenssteuer-1588.html#toc-GegenstandderBesteuerung1\)](https://www.wf-rechtsanwaelte-mallorca.de/detail/article/spanische-vermoegenssteuer-1588.html#toc-GegenstandderBesteuerung1) (21.03.2021).
- SCB (2021): <https://www.scb.se/hitta-statistik/sverige-i-siffror/miljo/marken-i-sverige/> (05.06.2021).

SCHMIDT, T. I. (2020): Verfassungswidrigkeit der Grundsteuer als Flächensteuer. DStR Heft 6 S. 249-312 58. Jahrgang.

SCHNEELOCH, D., MEYERING S., PATEK, G. (2016): Betriebswirtschaftliche Steuerlehre Band 1: Grundlagen der Besteuerung, Ertragsteuern. 7. Auflage. Vahlen.

SCHUBERT, H. (2008): Anthropometrische Geschichte der Französischen Revolution. Verlag Europäische Wirtschaft München.

SKATTEVERKET (2021):
[https://www.skatteverket.se/privat/fastigheterochbostad/fastighetsavgiftochfastighetsskatt.4.69ef368911e1304a625800013531.html#:~:text=kronor%20\(takbeloppet\).-,Inkomst%C3%A5ret%202020%20\(deklarationen%202021\),2010%20eller%20senare%20vid%20fastighetstaxeringen](https://www.skatteverket.se/privat/fastigheterochbostad/fastighetsavgiftochfastighetsskatt.4.69ef368911e1304a625800013531.html#:~:text=kronor%20(takbeloppet).-,Inkomst%C3%A5ret%202020%20(deklarationen%202021),2010%20eller%20senare%20vid%20fastighetstaxeringen) (30.05.2021).

SKATTEVERKET (2022):
<https://www.skatteverket.se/omoss/varverksamhet/statistikochhistorik/skatternasochfolkbokforingenshistoria/desvenskaskatternashistoria.4.22501d9e166a8cb399f1f7d.html> (28.08.2022).

STATBEL (2020): <https://bestat.statbel.fgov.be/bestat/crosstable.xhtml?view=f996216e-68ba-4173-aef1-141b3632f07c> (29.12.2020).

STATBEL (II/2020): <https://bestat.statbel.fgov.be/bestat/crosstable.xhtml?view=f996216e-68ba-4173-aef1-141b3632f07c> (29.12.2020).

STATISTA (2021):
<https://de.statista.com/statistik/daten/studie/217687/umfrage/staatseinnahmen-und-staatsausgaben-in-oesterreich/> (18.04.2021).

STATISTA (II/2021):
<https://de.statista.com/statistik/daten/studie/200543/umfrage/staatseinnahmen-und-staatsausgaben-in-italien/> (18.04.2021).

STATISTA (III/2021):
<https://de.statista.com/statistik/daten/studie/200534/umfrage/staatseinnahmen-und-staatsausgaben-in-frankreich/> (20.09.2021).

STATISTA (IV/2021):
<https://de.statista.com/statistik/daten/studie/259057/umfrage/staatseinnahmen-und-staatsausgaben-in-belgien/> (18.04.2021).

STATISTA (V/2020):
<https://de.statista.com/statistik/daten/studie/200546/umfrage/staatseinnahmen-und-staatsausgaben-in-spanien/#:~:text=Im%20Jahr%202019%20betragen%20die,566%2C8%20Milliarden%20Euro%20prognostiziert> (30.12.2020).

- STATISTIK AUSTRIA (2020):
<https://de.statista.com/statistik/daten/studie/944217/umfrage/flaeche-von-oesterreich-nach-bundeslaendern/> (21.06.2020).
- STATISTIK AUSTRIA (II/2020):
[https://www.statistik.at/web_de/statistiken/wirtschaft/oeffentliche_finanzen_und_steuern/oeffentliche_finanzen/steuereinnahmen/index.html#:~:text=%C3%96sterreichs%20Gesamtsteueraufkommen%20\(Steuern%20und%20Sozialbeitr%C3%A4ge,%25%20oder%201%2C8%20Mrd.](https://www.statistik.at/web_de/statistiken/wirtschaft/oeffentliche_finanzen_und_steuern/oeffentliche_finanzen/steuereinnahmen/index.html#:~:text=%C3%96sterreichs%20Gesamtsteueraufkommen%20(Steuern%20und%20Sozialbeitr%C3%A4ge,%25%20oder%201%2C8%20Mrd.) (12.06.2020).
- STATISTIK AUSTRIA (2021): Statistik der Landwirtschaft. Verlag Österreich. Wien
- STATISTISCHES BUNDESAMT (2019):
https://www.destatis.de/DE/Presse/Pressemitteilungen/2019/08/PD19_331_713.html (30.10.2021).
- STATISTISCHES BUNDESAMT (2020): <https://www.destatis.de/Europa/DE/Staat/EU-Staaten/Belgien.html> (20.10.2020).
- STATISTISCHES BUNDESAMT (2021): <https://www.destatis.de/Europa/DE/Staat/EU-Staaten/Schweden.html> (30.05.2021).
- STATISTISCHES BUNDESAMT (2022): <https://www.destatis.de/DE/Themen/Branchen-Unternehmen/Landwirtschaft-Forstwirtschaft-Fischerei/Wald-Holz/Tabellen/holzeinschlag-deutschland.html> (22.03.2022).
- STATISTISCHES BUNDESAMT (II/2020): <https://www.destatis.de/Europa/DE/Staat/EU-Staaten/Spanien.html> (30.12.2020).
- STATISTISCHES BUNDESAMT (II/2022):
<https://www.destatis.de/DE/Themen/Staat/Steuern/Steuereinnahmen/realsteuervergleich.html> (05.07.2022).
- STÖCKEL, R. (2016): Bundesratsinitiative zur Bewertung des Grundbesitzes für die Grundsteuer. NWB 38/2016.
- SVEASKOG (2021): <https://www.sveaskog.se/de/forstwirtschaft-auf-gut-schwedisch/faktenkurz-gefasst/faktenkurz-gefasst-1/> (06.06.2021).
- SVENSKA CELLULOSA AKTIEBOLAGET (SCA) (2021): <https://www.sca.com/en/about-us/This-is-sca/> (06.06.2021).
- TECHNISCHE UNIVERSITÄT GRAZ (2020): <http://www.aeiou.at/aeiou.encyclopf/f610878.htm> (15.07.2020).
- THÜNEN INSTITUT (2012): Waldökologische Naturräume Deutschlands –Forstliche Wuchsgebiete und Wuchsbezirke- Digitale Topographische Grundlagen – Neubearbeitung Stand 2011. Sonderheft 359.

TWAROCH, C., HIEMANSEDER, M., MANSBERGER, R., NAVRATIL, G. (2016): Der Weg zum Grundsteuerpatent. Vermessung und Geoinformation 3/2016.

WALLONIE (2020): <https://www.wallonie.be/fr/decouvrir-la-wallonie/la-wallonie-en-chiffres/fiscalite-wallonne/precompte-immobilier> (23.12.2020).

WEINFURTER, P. (2013): Waldbau in Österreich auf ökologischer Grundlage – Eine Orientierungshilfe für die Praxis. 1. Auflage. Wien.

WIRTSCHAFTSKAMMER (2020): <http://wko.at/statistik/eu/wp-italien.pdf> (17.07.2020).

ZÜRCHER, U. (1965): Die Idee der Nachhaltigkeit unter spezieller Berücksichtigung der Gesichtspunkte der Forsteinrichtung. Mitteilung der schweizerischen Anstalt für das forstliche Versuchswesen. Band 41 Heft 4.

Anhang

I.

Tabelle 1: Hektarsätze in Österreich für Wirtschaft-Hochwald > 100 ha (Quelle: Kundmachung des Bundesministers für Finanzen über die Bewertung von forstwirtschaftlichem Vermögen vom 05. März 2014)

Fichte und Weißtanne				
Ertragsregion	A	B	C	D
Ertragsklasse	Hektarsatz in Euro			
kleiner 4,0	60	60	60	60
4,0	230	213	195	172
4,5	313	291	265	237
5,0	396	368	336	303
5,5	478	444	406	367
6,0	559	521	478	431
6,5	660	615	566	512
7,0	758	710	654	597
7,5	857	803	744	677
8,0	955	896	831	760
8,5	1071	1008	937	858
9,0	1189	1121	1043	956
9,5	1307	1233	1147	1056
10,0	1423	1344	1252	1154
10,5	1541	1457	1358	1252
11,0	1657	1568	1465	1352
11,5	1775	1679	1568	1451
12,0	1892	1791	1673	1547
12,5	2009	1901	1779	1648
13,0	2125	2012	1884	1747
13,5	2244	2125	1989	1845
14,0 und mehr	2361	2236	2096	1943

Die Hektarsätze für Douglasie betragen 70% der Hektarsätze für Fichte und Weißtanne.

Lärche				
Ertragsregion	A	B	C	D
Ertragsklasse	Hektarsatz in Euro			
kleiner 4	60	60	60	60
4,0	206	191	173	156
4,5	281	260	237	213
5,0	355	328	300	270
5,5	428	398	364	329
6,0	502	467	427	386
6,5	591	551	506	459
7,0	677	635	586	532
7,5	767	721	665	607
8,0	854	803	743	680
8,5	959	902	838	768
9,0	1065	1003	932	857
9,5	1170	1103	1026	946
10,0	1274	1203	1121	1034
10,5	1380	1303	1215	1122
11,0	1485	1403	1309	1210
11,5	1589	1502	1404	1300
12,0 und mehr	1695	1602	1497	1387

Weißkiefer	
Ertragsklasse	Hektarsatz in Euro
kleiner 3	35
3,0	35
3,5	35
4,0	50
4,5	97
5,0	144
5,5	207
6,0	271
6,5	329
7,0	386
7,5	448
8,0 und mehr	509

Anderes Nadelholz	
Ertragsklasse	Hektarsatz in Euro
kleiner 3	35
3,0	35
3,5	35
4,0	35
4,5	35
5,0	48
5,5	98
6,0	148
6,5	200
7,0 und mehr	252

Eiche	
Ertragsklasse	Hektarsatz in Euro
kleiner 3	35
3,0	101
3,5	205
4,0	309
4,5	418
5,0	527
5,5	646
6,0	765
6,5	890
7,0 und mehr	1014

Anderes Laubholz	
Ertragsklasse	Hektarsatz in Euro
kleiner 3	35
3,0	35
3,5	35
4,0	35
4,5	52
5,0	77
5,5	155
6,0	233
6,5	314
7,0	395
7,5	475
8,0	556
8,5	636
9,0 und mehr	717

Zirbe	
Ertragsklasse	Hektarsatz in Euro
kleiner 3,0	60
3,0 und mehr	463

Tabelle 2: Hektarsätze in Österreich für Wirtschafts-Hochwald ≤ 100 ha (Quelle: Kundmachung des Bundesministers für Finanzen über die Bewertung von forstwirtschaftlichem Vermögen vom 05. März 2014)

Baumartengruppe	Fichte, Weißtanne, Lärche, Zirbe			Douglasie		
	BL 1	BL 2	BL 3	BL 1	BL 2	BL 3
Schlecht	215	170	90	155	120	65
Mittel	430	310	180	305	220	130
Gut	700	515	300	490	365	210

Baumartengruppe	Anderes Nadelholz			Laubholz		
	BL 1	BL 2	BL 3	BL 1	BL 2	BL 3
Schlecht	65	30	25	35	25	25
Mittel	140	90	60	115	60	25
Gut	250	190	105	210	110	45

Die Abkürzung *BL* steht für *Bringungslage*. *BL 1* entspricht günstigen Holzerntebedingungen, *BL 3* ungünstigen Holzerntebedingungen mit bis zu 1/3 schlepperbefahrbarem Gelände der Wirtschafts-Hochwaldfläche.

Tabelle 3: Hundertsätze in Österreich für Betriebe > 100 ha (Quelle: Kundmachung des Bundesministers für Finanzen über die Bewertung von forstwirtschaftlichem Vermögen vom 05. März 2014)

	Baumart				
	Fichte, Weißtanne, Douglasie	Lärche, Zirbe	Anderes Nadelholz	Eiche	Anderes Laubholz
Blöße, ungesicherte Kultur	10	10	10	10	10
Altersklasse I (bis 20 Jahre)	16	17	16	14	17
Altersklasse II (21 bis 40 Jahre)	35	44	39	19	42
Altersklasse III (41 bis 60 Jahre)	83	99	85	43	76
Altersklasse IV (61 bis 80 Jahre)	136	135	132	104	122
Altersklasse V (81 bis 100 Jahre)	160	150	158	141	160
Altersklasse VI (101 bis 120 Jahre)	170	155	170	155	183
Altersklasse VII (über 120 Jahre)	172	156	172	162	186

Tabelle 4: Hundertsätze in Österreich für Betriebe < 100 ha (Quelle: Kundmachung des Bundesministers für Finanzen über die Bewertung von forstwirtschaftlichem Vermögen vom 05. März 2014)

Bestandesalter	Baumartengruppe		
	Fichte, Weißtanne, Douglasie, Lärche, Zirbe	Anderes Nadelholz	Laubholz
0 – 40 Jahre	26	30	40
41 – 80 Jahre	100	100	100
Über 80 Jahre	145	135	165

Tabelle 5: Hektarsätze in Österreich für Sonderbetriebsklassen > 100 ha (Quelle: Kundmachung des Bundesministers für Finanzen über die Bewertung von forstwirtschaftlichem Vermögen vom 05. März 2014)

Krummholzflächen (§ 2 Abs. 6 Z 2 BANU-V), Nichtholzbodenflächen	10
Standortschutzwald ohne mögliche Holznutzung (§ 21 Abs. 1 ForstG) – sofern nicht Krummholzfläche	20
Windschutzanlagen (§ 2 Abs. 3 ForstG)	
Standortschutzwald mit möglicher Holznutzung (§ 21 Abs. 1 ForstG):	
- Baumarten Fichte, Weißtanne, Lärche, Zirbe, Douglasie	60
- übrige Baumarten	35
Christbaumkulturen auf Waldboden bis 0,5 Hektar	165
Kurzumtriebsflächen auf Waldboden	
Christbaumkulturen auf Waldboden über 0,5 Hektar	1.000
Verriegelungshektarsatz	35

Der Verriegelungshektarsatz gilt für Ausschlag- und Auwald, der durch Biberfraß einen gänzlichen Produktionsausfall erleidet.

Tabelle 6: Hektarsatz in Österreich für Sonderbetriebsklasse ≤ 100 ha (Quelle: Kundmachung des Bundesministers für Finanzen über die Bewertung von forstwirtschaftlichem Vermögen vom 05. März 2014)

Krummholzfläche (§ 2 Abs. 6 Z 2 BANU-V), Nichtholzbodenfläche	10,-
Standortschutzwald ohne mögliche Holznutzung (§ 21 Abs. 1 ForstG), sofern nicht Krummholzfläche, Windschutzanlagen (§ 2 Abs. 1 ForstG),	20,-
Standortschutzwald mit möglicher Holznutzung (§ 21 Abs. 1 ForstG), Objektschutzwald (§ 21 Abs. 2 ForstG), Bannwald (§ 27 ForstG), Erholungswald (§ 36 ForstG): Baumarten Fichte, Weißtanne, Lärche, Zirbe, Douglasie	60,-
Übrige Baumarten	35,-
Christbaumkulturen auf Waldboden bis 0,5 Hektar	165,-
Kurzumtriebsflächen auf Waldboden	
Christbaumkulturen auf Waldboden über 0,5 Hektar	1.000

II.

Tabelle 7: Eigentümereinkommen (R.D.)/ha in Lira von Waldflächen der Provinz Bozen (Auszug) (Quelle: Amtliches Mitteilungsblatt Nr. 258 vom 09. September 1984 ; eigene Darstellung)

Steuerbezirk	Klasse							
	I	II	III	IV	V	VI	VII	VIII
Brixen	75.000	70.000	65.000	45.000	30.000	20.000	16.000	11.000
Bruneck	70.000	65.000	60.000	40.000	30.000	20.000	15.000	10.000
Grauen im Vinschgau	50.000	45.000	35.000	25.000	20.000	15.000	10.000	
Innichen	80.000	75.000	70.000	45.000	35.000	25.000	17.000	11.000
Cles II	50.000	40.000	30.000	25.000	13.000	5.000		
Cavalese	80.000	65.000	50.000	40.000	25.000	10.000	5.000	1.000
Arithmetisches Mittel	67.500	60.000	51.667	36.667	25.500	15.833	12.600	8.250

III.

Langsam wachsende Baumarten gem. Anhang 1, 2 und 3 der Richtlinie R 152/1996 in Spanien

Anhang 1: Baumarten, die der Holzgewinnung dienen und deren Umtriebszeit 15 Jahre überschreitet

- Gemeine Kiefer / *Pinus sylvestris*
- Haken-Kiefer / *Pinus uncinata*
- Schwarz-Kiefer / *Pinus nigra*
- See-Kiefer / *Pinus pinaster*
- Pinie / *Pinus pinea*
- Aleppo-Kiefer / *Pinus halepensis*
- Kanarische-Kiefer / *Pinus canariensis*
- Monterey-Kiefer, Insignis. / *Pinus radiata*
- Zypressen / *Cupressus* spp.
- Zedern / *Cedrus* spp.
- Lärche / *Larix* spp.
- Roteiche / *Quercus rubra*
- Douglasie / *Pseudotsuga* spp.
- Gemeine Fichte / *Picea abies*
- Platanen / *Platanus* spp.
- Falsche Akazien / *Robinia* spp.

Anhang 2: Baum- und Straucharten, deren Anpflanzung der Wiederherstellung dauerhafter Waldbestände dient

- Weiß-Tanne / *Abies alba*
- Silber-Pappel / *Populus alba*
- Schwarz-Pappel / *Populus nigra*

- Zitterpappel / *Populus tremula*
- Silber-Weide / *Salix alba*
- Hänge-Birke / *Betula pendula*
- Schwarz-Erle / *Alnus glutinosa*
- Ulmen / *Ulmus minor*, *U. montana*, *U. pumila*
- Europäischer Zürgelbaum / *Celtis australis* L.
- Ahorn / *Acer pseudoplatanus*, *A. platanoides*, *A. campestre*
- Linde / *Tilia platyphyllos*, *T. cordata*
- Esche / *Fraxinus excelsior*, *F. angustifolia*
- Olive / *Olea europaea*
- Palme / *Phoenix dactylifera*, *P. canariensis*
- Wacholder / *Juniperus communis*, *J. oxycedrus*
- Haselnuss / *Corylus avellana*
- Edelkastanie / *Castanea sativa*
- Echter Lorbeer / *Laurus nobilis*
- Eberesche, Elsbeere, Mehlbeere / *Sorbus aucuparia*, *S. torminalis*, *S. aria*
- Kirsche / *Prunus avium*, *P. padus*, *P. mahaleb*, *P. lusitanica*
- Zabrachbaum / *Melia azedarach*
- Terpentin-Pistazie / *Pistacia terebinthus*
- Heide / *Myrica faya*, *Erica arborea*
- Gewöhnlicher Buchsbaum / *Buxus sempervirens*
- Spanische Tanne / *Abies pinsapo*
- Rotbuche / *Fagus sylvatica*
- Eiche / *Quercus robur*, *Q. petraea*
- Pyrenäen-Eiche / *Quercus pyrenaica*
- Gall-Eiche, Portugiesische Eiche / *Quercus lusitanica*, *Q. faginea*
- Korkeiche / *Quercus suber*
- Steineiche / *Quercus ilex*
- Tamariske / *Tamarix gallica*, *T. africana*
- Johannisbrotbaum / *Ceratonia siliqua*
- Mastixstrauch / *Pistacia lentiscus*
- Zwergpalme / *Chamaerops humilis*

Anhang 3: Autochthone Baum- und Straucharten von besonderem Interesse

- Wacholder / *Juniperus phoenicea*, *J. thurifera*
- Eibe / *Taxus baccata*
- Walnuss / *Juglans regia*
- Erdbeerbaum / *Arbutus unedo*
- Sandarakbaum / *Tetraclinis articulata*
- Schwarzdorn / *Prunus spinosa*
- Ilex / *Ilex aquifolium*
- Lorbeerarten der Kanarischen Inseln

IV.

Fragebögen auf Basis derer schriftliche Interviews geführt wurden.

Questionnaire Italy_Inspektorat für den Kataster Bozen

1. Are publicly owned forests subject to “Imposta municipale” [IMU]? Are publicly owned forests or other forests in Bozen subject to “Imposta municipale Immobiliare” [IMI] and in Trient subject to “Imposta Immobiliare semplice” [IMIS]?

Alle öffentliche Grundstücke oder Gebäuden, die für die Ausübung der eigenen Aufgaben von den öffentlichen Verwaltungen benutzt werden, unterliegen in Italien nicht den verschiedenen Gemeindesteuern auf Immobilien. Darunter auch die Wälder. Privatwälder unterliegen normalerweise der Gemeindesteuer auf Immobilien. Südtirol ist aber zur Gänze Berggebiet und die landwirtschaftlichen Grundstücke, Wälder inbegriffen, zahlen keine Gemeindesteuer auf Immobilien.

2. Forests in the municipalities mentioned in the circular from June 1993 are exempt from IMU. The same applies to land belonging to professional farmers. Is this correct?

A) Alle landwirtschaftlichen Grundstücke im Berggebiet zahlen keine Gemeindesteuer auf Immobilien. B) Siehe Art. 2135 Z.G.B.

3. The valuation standard for the land is the cadastral income. When was this value determined?

Siehe Anlagen [*Gesetzestexte, nicht abgedruckt*]

4. The formula for the cadastral income is: Reddito Domicinale [R.D.] * 1,25 * 135 How was R.D. calculated in the case of forest plots?

Siehe Anlagen [*Gesetzestexte, nicht abgedruckt*]

5. What is the average cadastral income of forest (€/ha)?

Siehe Anlagen [*Gesetzestexte, nicht abgedruckt*]

6. Who benefits from the tax revenue?

Gemeinden

Questionnaire France_ONF

Here are the answers we were able to obtain for ONF :

1. Does ONF pays “taxe foncière sur les propriétés non bâties“ for the state forest areas? Yes (pursuant to article 1400 of the tax code, and the administrative approach/principal BOI-IF-TFNB-10-20 § 410)
2. The valuation standard for the land is the cadastral rental value. When was this value determined? It was determined in 1961 for the mainland France, 1975 for the overseas territories except Mayotte (in 2012)
3. How is the valuation standard derived? Cadastral rent* x tax rate + management fees + additionnal tax to « chambre d’agriculture (agriculture comitee)»

* Cadastral rent = Cadastral rental value x revaluation coefficient x 0,8

The articles 1509 to 1515 of the tax code describe how the « propriétés non bâties » are valuated, the article 1396 of the tax code and the administrative principal describe how the tax is calculated (BOI-IF-TFNB-30 /BOI-IF-TFNB-20 / BOI-IF-TFNB-20-10).

4. Are the 91 SER assigned their respective yield values? Yes. Each municipality determines his own rate (but law limits the rate), and the land price is different between oak forest and wetland.
5. Is the assessment updated on a regular basis? The articles 1516 to 1518 ter of the tax code describe how the value is updated every year by finance act (« coefficient d’actualisation » article 1518 of the tax code).
6. Who benefits from the tax revenue? Municipality + intercomunal association + agriculture comitee (administrative principal : BOI-IF-COLOC-10-10 / 1379 et 1379-0 bis CGI / 1604 CGI)

Questionnaire Spain_Junta de Castilla y León, Ministerio de hacienda y función pública

1. Are publicly owned forests subject to “Impuesto sobre Bienes Inmuebles“ [I.B.I.]?

The Spanish Forest Law, passed in 2003, sets up a particular management regime for public forests declared “of Public Utility”, and according to Article 14, they are not subjected to IBI, nor to any other tax.

There are around 7 Mill.ha of this type of forests.

There are also around 2,5 to 3,0 Mill.ha of public forests not declared of public utility, that are managed following the same regime of private forests, and therefore have to pay IBI.

2. The valuation standard for the land is the cadastral value. When was this value determined?

Cadastral value is only determined with the aim of taxes payment. Another concept is the valuation for the land.

. The formula for calculating the cadastral value of rustic or rural land as at 01.01.1990 is:
 $B.L.(01.01.1990)3 \% \times 1,05$

How was B.L. determined in the case of forest land? Is there a regulation?

In 1990 a cadastral value is determined: the return of 1ha cultivated with a determined product capitalized at 3%. The half of this value is brought to today with the interest rate determined by the government each year.

3. What is the average cadastral value of forest (€/ha)?

From 12€/ha to 1570€/ha. The following table shows the averages value in the province of Soria (Spain) in the year 2020.

	AVERAGE PRICES (€/ha)
Holm oak	20,07
Oak grove	83,58
Beech forest	537,44
Scrubland	51,89
Mixed species	94,88
Timber pine forest	363,09
Resinable pine forest	415,14
Scrub	25,95
Riverside trees	1.131,22

4. Which tree species are considered slow-growing species that are exempt from I.B.I., annexes 1, 2 and 3 of directive R 152/1996?

The Spanish government approved Regulation 152/1996, to set up a grant scheme for forestry activities:

“Real Decreto 152/1996, de 2 de febrero, por el que se establece un régimen de ayudas para fomentar inversiones forestales en explotaciones Agrarias y acciones de desarrollo y aprovechamiento de los bosques en las zonas rurales”

The regulation can be consulted at:

<https://www.boe.es/eli/es/rd/1996/02/02/152>

Its annex 1 established the tree species that could be used for Wood production with rotation lengths larger than 15 years:

ANEXO 1

Especies arbóreas cuya plantación tenga como fin principal la producción de madera a un plazo mayor de quince años

Nombres vulgares / Nombres científicos

Pino silvestre / **Pinus sylvestris L.**

Pino negro / **Pinus uncinata Mill. (1).**

Pino laricio, albar / **Pinus nigra Arn.**

Pino negral, rodeno / **Pinus pinaster Ait. (1).**

Pino piñonero / **Pinus pinea L. (1).**

Pino carrasco / **Pinus halepensis Mill. (1).**

Pino canario / **Pinus canarienseis Swett.**

Pino de Monterrey, insignis. / **Pinus radiata D. don.**

Ciprés / **Cupresus s.p.**

Cedro / **Cedrus s.p.**

Alerce / **Larix s.p.**

Roble americano / **Quercus rubra.**

Pseudosuga / **Pseudosuga s.p.**

Abeto rojo / **Picea excelsa Lam.**

Plátano / **Platanus s.p.**

Falsas acacias / **Robinia s.p., Gleditschia s.p., Shapora s.p.**

(1) Estas especies, cuando tengan como fin la restauración o la creación de ecosistemas forestales, se considerarán a todos los efectos como especies del anexo 2.

It covers all the main species used in Spain for wood production but Eucaliptus sp. and Populus sp.

5. Who benefits from the tax revenue?

The city council.

Questionnaire Belgium

1. Are publicly owned forests subject to “Précompte immobilier (Immobiliensteuervorabzug [IStV])”?
2. In the Flemish Region forests located within a nature reserve or forest reserve are exempt from IStV. Is this correct? How are the protected areas defined? Does this exemption also apply to NATURA 2000 areas?
3. In the Walloon Region forests located within a nature reserve or a forest reserve or a NATURA-2000 area are exempt from the IStV. Is this correct?
4. Is a new system currently being developed in light of the European Court of Justice ruling of 12 April 2018?

Seeing as the property tax ('précompte immobilier / Immobiliensteuervorabzug') is a regional tax, the Federal Public Service Finance is not competent in the matter. Therefore we have to refer you to the competent regions for the answers to questions 1 through 4:

- <https://www.vlaanderen.be/en/property-tax>
- <https://fisc.brussels/mytax/en/pri>
- <https://www.wallonie.be/fr/vivre-en-wallonie/impots-taxes-et-fiscalite>

We based our answers on questions 5 through 7 on the German translation of the WIB (**W**etboek van de **i**nkomen**s**t**e**n**b**elastingen / Einkommensteuergesetzbuch) consultable for more information via the following link in necessary:

https://gcloudbelgium.sharepoint.com/sites/minfin-fisconet_private/fiscal-discipline/income-taxes/legislation-and-regulations/income-tax-code/itc-92-german-translation/195f10eb-450d-469c-b189-2283831e9c27

5. The valuation standard for the land is the cadastral income. When was this value determined?

Artikel 486 Einkommensteuergesetzbuch

Als Bezugszeitpunkt gilt der 1. Januar des Jahres vor dem Jahr (= 1975), in dem die infolge einer allgemeinen Angleichung festgelegten Katastereinkünfte in Kraft treten.

6. How was the cadastral income of forest plots calculated? Was this done in line with the agricultural land?

Artikel 481 (§2&3) Einkommensteuergesetzbuch

§ 1. Waldparzellen werden pro Zone entsprechend der Bestandsart, der Bodenqualität und der Lage in drei Klassen aufgeteilt ohne Berücksichtigung möglicher oder tatsächlicher Abholzungen. Die Zonen und Klassen werden von den für Kataster und Landwirtschaft zuständigen Ministern bestimmt.

§ 2. Das Katastereinkommen pro Hektar einer Waldparzelle der ersten Klasse entspricht in jeder Zone dem Durchschnitt der niedrigsten Katastereinkünfte pro Hektar, die dem Ackerland jeder Gemeinde der Zone beigemessen wurden.

§ 3. Das Katastereinkommen pro Hektar von Waldparzellen der zweiten und dritten Klasse entspricht 60 beziehungsweise 30 Prozent des Katastereinkommens pro Hektar, das für Wälder der ersten Klasse der Zone festgelegt wurde.

Artikel 479 (§2) Einkommensteuergesetzbuch

§ 1. Für unbebaute Parzellen wird das Katastereinkommen im Vergleich zum Katastereinkommen pro Hektar festgelegt, das auf der Grundlage der normalen Nettomietwerte zu dem in Artikel 486 bestimmten Bezugszeitpunkt unter Vorbehalt der Bestimmungen der Artikel 480 bis 482 für Ackerland, Mähwiesen, Viehweiden und Gemüsegärten festgelegt wird.

§ 2. Als normaler Nettomietwert einer unbebauten Parzelle gilt das normale Bruttoeinkommen wie in Artikel 477 § 3 bestimmt, verringert um ein Zehntel für Instandhaltungs- und Instandsetzungskosten.

Artikel 477 (§3) Einkommensteuergesetzbuch

§ 1. Für bebaute Parzellen wird das Katastereinkommen auf der Grundlage der normalen Nettomietwerte zu dem in Artikel 486 bestimmten Bezugszeitpunkt festgelegt. Kann das Katastereinkommen auf dieser Grundlage nicht festgelegt werden oder muss es außerhalb einer allgemeinen Angleichung festgelegt oder revidiert werden, kann es auch durch einen Vergleich mit gleichartigen bebauten Parzellen mit definitivem Katastereinkommen festgelegt werden.

In Ermangelung geeigneter Vergleichsobjekte in der Gemeinde werden Bezugsobjekte in Nachbargemeinden gewählt, die in Sachen Wohnungswesen und Bevölkerungsstruktur ähnlich sind.

§ 2. Als normaler Nettomietwert gilt das normale Bruttoeinkommen verringert um 40 Prozent für Instandhaltungs- und Instandsetzungskosten; der Abzug bezieht sich auf das Einkommen aus dem Gebäude und den dazugehörigen bebauten und unbebauten Gütern bis zu einer maximalen Oberfläche von acht Ar.

§ 3. Als Bruttoeinkommen gilt der Gesamtbetrag des Mietpreises und der Mietvorteile. Besteht ein

Mietvorteil aus einer einmalig vom Mieter getätigten Ausgabe, wird ihr Betrag auf die Gesamtdauer des Mietvertrags verteilt.

7. What is the average cadastral income of forest (€/ha)?
(Situation on 1.1.2021 – Statistics per type of terrain)

- type of terrain concerned : HOLZUNG (D) = BOIS (F) = BOS (N)
- number of parcels for type of terrain concerned: 517.749
- total cadastrified taxable surface (Ha Are Ca) for type of terrain concerned: 583143.09.13
- total cadastrified non-taxable surface (Ha Are Ca) for type of terrain concerned: 20796.49.95
- total cadastrified surface for the type of terrain concerned: 603939.59.08
- total taxable income for the type of terrain concerned in €: 6.313.501
- total exempted income in € for the type of terrain concerned: 2.701.781
- total income in € for the type of terrain concerned: 9.015.282

⇒ the average cadastral income for forest in Belgium = $9.015.282\text{€}/603.939\text{ha}$ 59a 08ca = 14,92€/ha

8. Who benefits from the tax revenue?

The property tax ('précompte immobilier / Immobiliensteuervorabzug') is a regional tax and is therefore allocated to the municipalities, the Walloon provinces, the Brussels Agglomeration and the Regions.

The cadastral income of the immovable property owned by a taxable person also has an influence on that persons taxable base for the personal income tax. That personal income tax is allocated to the federal government.

Each level of government mentioned above uses the taxes collected to the general benefit of the inhabitants of their jurisdiction.