
Kurzexpertise: Betriebswirtschaftliche Aspekte einer Wiedereinführung der Vermögensteuer im Bereich Land- und Forstwirtschaft auf der Basis der Grundbesitzwerte für die Erbschaft- und Schenkungssteuer

Finale Version vom 9. September 2021

Auftraggeber:

Familienbetriebe Land & Forst
Claire-Waldoff-Str. 7, 10117 Berlin

Erstellt durch:

Dr. Frederik Volckens
Geschäftsführender Gesellschafter BB Göttingen GmbH
Raseweg 4, 37124 Rosdorf
volckens@bbgoettingen.de

Prof. Dr. Bernhard Möhring,
Leiter Abteilung für Forstökonomie
der Georg-August-Universität Göttingen,
Privatadresse: Grotefeldstr. 28, 37075 Göttingen
bmoehri@gwdg.de

unter Mitarbeit von:

Niclas Rethmann-Adams
Mitarbeiter BB Göttingen GmbH
Raseweg 4, 37124 Rosdorf
adams@bbgoettingen.de

Gundula Freiin von Arnim
Wissenschaftl. Mitarbeiterin und Assistentin der Abteilung für Forstökonomie
der Georg-August-Universität Göttingen,
Büsgenweg 3, 37077 Göttingen
Gundula.arnim@uni-goettingen.de

Inhaltsverzeichnis

1	Hintergrund.....	3
2	Ziel, gesetzliche Grundlagen und Vorgehen	4
2.1	Ziel.....	4
2.2	Gesetzliche Grundlagen der Bewertung land- und forstwirtschaftlichen Vermögens für Zwecke der Erbschaft.- und Schenkungssteuer.....	4
2.3	Vorgehen	6
3	Abschätzung der wirtschaftlichen Belastungen und Auswirkungen	6
3.1	Landwirtschaft	6
3.1.1	Berechnung der Wirtschaftswerte gem. Bewertungsgesetz	6
3.1.2	Abschätzung der Belastung für verschiedene Regionen und Betriebsgrößen	8
3.1.3	Abschätzung der Belastung für verschiedene Betriebstypen vor dem Hintergrund der betrieblichen Reinerträge.....	8
3.2	Forstwirtschaft.....	9
3.2.1	Berechnung der Wirtschaftswerte gem. Bewertungsgesetz	9
3.2.2	Abschätzung der jährlichen Belastung durch eine an den Grundbesitzwerten orientierte Vermögenbesteuerung.....	12
3.2.3	Abschätzung der Belastung für verschiedene Betriebstypen vor dem Hintergrund der betrieblichen Reinerträge.....	12
4	Schlussfolgerungen	15
5	Quellen.....	16
6	Schlusserklärung	16

1 Hintergrund

Von 1893 bis 1997 wurde in Deutschland eine allgemeine Vermögensteuer erhoben. Sie bezog sich sowohl auf natürliche als auch juristische Personen (s. van Kommer u. Kusters 2013). Der Steuersatz für natürliche Personen belief sich auf 0,5% und für juristische Personen auf 0,6% des steuerpflichtigen Vermögens, mit Gültigkeit vom 01.01.1995 wurde der Steuersatz für natürliche Personen verdoppelt. Ausgenommen von dieser Steuererhöhung blieb allerdings das land- und forstwirtschaftliche Vermögen, das gewerbliche Betriebsvermögen und Beteiligungswerte wie Aktien, GmbH-Anteile etc. (s. v. Finckenstein 1997, S. 24). Bei der Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens wurden an den Ertragsverhältnissen zum Hauptfeststellungszeitpunkt 1.1.1964 orientierte, vergleichsweise niedrige, zuletzt veraltete Einheitswerte zugrunde gelegt¹.

Artikel 106 des Grundgesetzes regelt, dass die Vermögensteuer den Ländern zusteht. Bezüglich der ertragssteuerlichen Behandlung der Vermögensteuer ist darauf hinzuweisen, dass die Vermögensteuer als Personensteuer aus dem versteuerten Einkommen zu entrichten ist (s. v. Finckenstein 1997).

Die Erhebung der Vermögensteuer in ihrer damaligen Form erklärte das Bundesverfassungsgericht mit Beschluss vom 22. Juni 1995 für nicht mit dem Gleichheitsgrundsatz vereinbar, insbes. weil Grund- und Immobilienvermögen gegenüber anderen Vermögensarten ungerechtfertigt begünstigt behandelt wurde. Die weitere Anwendung der Regelungen wurde bis zum 31. Dezember 1996 erlaubt, seither wird die Vermögensteuer nicht mehr erhoben. Als Kompensation für den Wegfall der Vermögensteuer (im Jahr 1996 ca. 4,6 Mrd. €) wurden die Erbschaftsteuer und die Grunderwerbsteuer reformiert, seit 2016 ist zudem eine erneute Erbschaftsteuerreform in Kraft (s. Jahn 2019).

Eine Wiedereinführung der Vermögensteuer wird im aktuellen Bundestagswahlkampf von den unterschiedlichen Parteien recht intensiv und kontrovers diskutiert. Im Wahlprogrammen der SPD (2021) findet sich bspw. die Formulierung: „Wir wollen die Vermögensteuer wieder in Kraft setzen, auch um die Finanzkraft der Länder für wichtige Zukunftsaufgaben zu verbessern. ... Deshalb werden wir unter anderem einen maßvollen, einheitlichen Steuersatz von einem Prozent für sehr hohe Vermögen einführen. ... Wir stellen sicher, dass mit der Vermögensteuer keine Arbeitsplätze gefährdet werden. Die Grundlage von Betrieben wird bei der Vermögensteuer verschont.“ Im Beschluss des Präsidiums der SPD vom 26.08.2019

¹ Im Jahr 1997 beliefen sich bspw. im Privatwald-Betriebsvergleich Westfalen-Lippe, an dem 37 größere Forstbetriebe teilnahmen, die Vergleichswerte der forstlichen Nutzung in den Fichtenbetrieben auf i.M. 277 DM/ha, in den Laubholzbetrieben auf i.M. 115 DM/ha, in den Kiefernbetrieben auf i.M. 73 DM/ha und in allen Betrieben auf i.M. 152 DM/ha (Quelle: eigenen Auswertung der Zahlen des Betriebsvergleichs Westfalen-Lippe).
BB Göttingen

findet sich unter den „Eckpunkten einer revitalisierten Vermögensbesteuerung“ der konkretisierende Hinweis: „Die verfassungsrechtlichen Probleme bei der Bewertung des Vermögens werden korrigiert. Die Bewertung insgesamt, auch bei Grundstücken, orientiert sich grundsätzlich an den Maßstäben der Erbschaftsteuer.“

2 Ziel, gesetzliche Grundlagen und Vorgehen

2.1 Ziel

Vor diesem Hintergrund ist es das Ziel dieser Kurzexpertise, mögliche finanzielle Größenordnungen und Betroffenheiten land- und forstwirtschaftlicher Betriebe von einer möglichen Erhebung der Vermögensteuer auf der Basis der Bewertungsansätze gem. Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz abzuschätzen.

2.2 Gesetzliche Grundlagen der Bewertung land- und forstwirtschaftlichen Vermögens für Zwecke der Erbschaft.- und Schenkungssteuer

Land- und forstwirtschaftliche Betriebe gehören bewertungsrechtlich zum Grundbesitz, sodass bei der Bewertung für erbschaft- und schenkungsteuerliche Zwecke ein Grundbesitzwert festgestellt werden muss. Durch die Vorgaben des im Rahmen der Erbschaftsteuerreform 2008/2009 angepassten Bewertungsgesetzes (s. sechster Abschnitt, §§ 157 ff des Bewertungsgesetz - BewG) wird versucht, einen dem gemeinen Wert nahekommenden Wert für den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zu finden. Ausgangsbasis für die Ermittlung des Steuerwerts sind ertragswertorientierte Bewertungsansätze (s. Radeisen 2021).²

In § 162 (1) des BewG wird bestimmt, dass bei der Bewertung des Wirtschaftsteils der gemeine Wert zu Grunde zu legen ist, wobei davon auszugehen ist, dass der Erwerber den Betrieb der Land- und Forstwirtschaft fortführt. Bei der Ermittlung des gemeinen Werts für den Wirtschaftsteil sind die land- und forstwirtschaftlichen Nutzungen, die Nebenbetriebe, das Abbau-, Geringst- und Unland jeweils gesondert mit ihrem Wirtschaftswert (§ 163) zu bewerten³. Dabei darf ein Mindestwert nicht unterschritten werden (§ 164).

§ 163 BewG bestimmt die Grundlagen zur Ermittlung der Wirtschaftswerte:

² Das Bundesverfassungsgericht hat die generelle Begünstigung für land- und forstwirtschaftliche Betriebe in seinem Urteil vom 17.12.2014 als grundsätzlich verfassungsgemäß bestätigt. Der Gesetzgeber hat rückwirkend zum 1.7.2016 umfangreiche Änderungen der Verschonungsregelungen in den §§ 13a bis 13c, 28a ErbStG vorgenommen. Änderungen bei der Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs als solchen sind durch die Änderungen nicht eingetreten (s. Radeisen 2021).

³ Diese Expertise befasst sich nur mit dem Wirtschaftswert für die land- und forstwirtschaftliche Nutzung, Nebenbetriebe etc. werden hier nicht betrachtet. Ebenso wird hier die Möglichkeit der Verrechnung mit Verbindlichkeiten ausgeklammert, mithin wird vollständige Eigenkapitalfinanzierung unterstellt.

- Absatz (1) legt fest, dass bei der Ermittlung der jeweiligen Wirtschaftswerte von der nachhaltigen Ertragsfähigkeit land- und forstwirtschaftlicher Betriebe auszugehen ist. Ertragsfähigkeit ist der bei ordnungsmäßiger Bewirtschaftung gemeinhin und nachhaltig erzielbare Reingewinn. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die bei einer Selbstbewirtschaftung den Wirtschaftserfolg beeinflussen.
- Absatz (3) regelt für die Bewertung der landwirtschaftlichen Nutzung, dass sich der Reingewinn nach der jeweiligen Region, der maßgeblichen Nutzungsart (Betriebsform) sowie der Betriebsgröße nach der Europäischen Größeneinheit (EGE) bestimmt, wobei der maßgebliche Reingewinn in der Spalte 4 der Anlage 14 in Euro pro Hektar (EUR/ha) ausgewiesen ist.
- Absatz (4) regelt für die Bewertung der forstwirtschaftlichen Nutzung, dass sich der Reingewinn nach den Flächen der jeweiligen Nutzungsart (Baumartengruppe) und den Ertragsklassen bestimmt, wobei sich der maßgebliche Reingewinn aus der Spalte 4 der Anlage 15 in Euro pro Hektar (EUR/ha) ergibt.
- Absatz (11) legt fest, dass der jeweilige Reingewinn zu kapitalisieren ist und dass der Kapitalisierungszinssatz 5,5 Prozent und der Kapitalisierungsfaktor 18,6 beträgt.

In § 164 BewG wird das Vorgehen zur Bestimmung der Mindestwerte geregelt; im Einzelnen werden folgende Festlegungen getroffen:

- Absatz (1) legt fest, dass sich der Mindestwert des Wirtschaftsteils aus dem Wert für den Grund und Boden sowie dem Wert der übrigen Wirtschaftsgüter zusammensetzt und nach den Absätzen 2 bis 4 ermittelt wird.
- Gem. Absatz (2) bestimmt sich der für den Wert des Grund und Bodens zu ermittelnde Pachtpreis pro Hektar (ha) nach der Nutzung, dem Nutzungsteil und der Nutzungsart des Grund und Bodens⁴.
- Der Wert für die übrigen Wirtschaftsgüter („Besatzkapital“ genannt) bestimmt sich gem. Absatz (4) nach der Nutzung, dem Nutzungsteil und der Nutzungsart des Grund und Bodens⁵.

⁴ Bei der landwirtschaftlichen Nutzung ist dabei die Betriebsgröße in EGE nach § 163 Abs. 3 Satz 4 Nr. 1 bis 3 zu berücksichtigen. Der danach maßgebliche Pachtpreis für die landwirtschaftliche Nutzung ergibt sich aus der Spalte 5 der Anlage 14, für die forstliche Nutzung aus der Spalte 5 der Anlage 15 und ist mit den Eigentumsflächen zu vervielfältigen.

⁵ Bei der landwirtschaftlichen Nutzung ist dabei die Betriebsgröße in EGE nach § 163 Abs. 3 Satz 4 Nr. 1 bis 3 zu berücksichtigen. Der danach maßgebliche Wert für das Besatzkapital der landwirtschaftlichen Nutzung ergibt sich aus der Spalte 6 der Anlage 14 und für die forstliche Nutzung (altersklassenweise differenziert) aus der Spalte 6 der Anlage 15a und ist mit den selbst bewirtschafteten Flächen zu vervielfältigen.

- Der Kapitalisierungszinssatz für den Pachtpreis und für die übrigen Wirtschaftsgüter beträgt einheitlich 5,5 Prozent und der Kapitalisierungsfaktor beträgt 18,6.
- Der kapitalisierte Wert für den Grund und Boden und der kapitalisierte Wert für die übrigen Wirtschaftsgüter sind um die damit in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Verbindlichkeiten zu mindern. Der Mindestwert, der sich hiernach ergibt, darf nicht weniger als 0 Euro betragen.
- Das Bundesministerium der Finanzen wird ermächtigt, durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrates die Anlagen 14 bis 18 zu diesem Gesetz dadurch zu ändern, dass es die darin aufgeführten Pachtpreise und Werte für das Besatzkapital turnusmäßig an die Ergebnisse der Erhebungen nach § 2 des Landwirtschaftsgesetzes anpasst.

2.3 Vorgehen

Im Folgenden werden Modellrechnungen der Belastungswirkung für typisierte land- oder forstwirtschaftliche Betriebe durchgeführt und vorgestellt und auf der Basis von mittleren Ergebnissen aus den Testbetriebsnetzen für Landwirtschaft und Forstwirtschaft des BMEL eingeordnet.

3 Abschätzung der wirtschaftlichen Belastungen und Auswirkungen

3.1 Landwirtschaft

3.1.1 Berechnung der Wirtschaftswerte gem. Bewertungsgesetz

Die Ermittlung des Wirtschaftswertes erfolgt nach § 164 BewG unter Anwendung des sog. „typisierten Ertragswertverfahrens“. Die Berechnung erfolgt hier beispielhaft für die Regionen Schleswig-Holstein, Hessen und Brandenburg und ausschließlich für die Betriebsform „Ackerbau“. Die Auswahl steht stellvertretend für verschiedene Ertragsfähigkeiten und klimatische Bedingungen in Deutschland sowie unter Berücksichtigung verschiedener Betriebsgrößenklassen. Unter Verwendung der standardisierten Reingewinne nach Betriebsform, Betriebsgröße und Region gem. Anlage 14 BewG ergeben sich unter Berücksichtigung des gesetzlich vorgegebenen Kapitalisierungsfaktors von 18,6 Wirtschaftswerte, die sich zwischen -10.527 und 2.306 EUR je Hektar bewegen.

Kurzexpertise Vermögenssteuer Land- und Forstwirtschaft

Tabelle 1: Berechnung des Fortführungswert (Reingewinn)

Region	Reingewinn EUR/ha Anlage 14			Wirtschaftswerte EUR/ha		
	Kleinbetrieb	Mittelbetrieb	Großbetrieb	Kleinbetrieb	Mittelbetrieb	Großbetrieb
Schleswig-Holstein	-428	-19	124	-7.961	-353	2.306
Hessen	-488	-22	108	-9.077	-409	2.009
Brandenburg	-566	-25	92	-10.528	-465	1.711

Der sog. Mindestwert als Wertuntergrenze des landwirtschaftlichen Vermögens muss vom Fortführungswert als Bewertungsgrundlage überschritten werden.⁶ Vergleicht man die in der Anlage 14 Spalte 4 BewG zugrunde liegenden nachhaltigen Reingewinne, würden sich für Klein- und Mittelbetriebe negative Ertragswerte errechnen. Infolgedessen wird bei dieser Größenordnung die Bewertung mit dem Mindestwert der Regelfall sein.⁷ Der Mindestwert umfasst die Werte für den Grund und Boden sowie das Besatzkapital. Der Wert des Besatzkapitals bezieht die stehenden Betriebsmittel, wie beispielsweise Saatgut, Dünger, PSM, und Maschinen mit ein.⁸ Analog zur Ermittlung des Fortführungswerts sind beim Mindestwertverfahren die Region, die Betriebsform sowie die Betriebsgröße maßgebend. Beim Mindestwertverfahren wird der kapitalisierte Pachtpreis bzw. der kapitalisierte Wert für das Besatzkapital, der beim typisierten Ertragswertverfahren dem nachhaltigen Reingewinn entspricht, unter Berücksichtigung der Eigentumsflächen bzw. der selbst bewirtschafteten Flächen ermittelt.⁹ Der Pachtpreis in EUR/ha LF und der Wert für das Besatzkapital sind entsprechend der Anlage 14 Spalte 5 und 6 zum BewG zu entnehmen. Der errechnete Wert ist um einen Schuldenabzug anzupassen.¹⁰

Tabelle 2: Berechnung des Mindestwertes (Pacht und Besatzkapital)

Region	Pacht u. Besatzkapital EUR/ha Anlage 14			Mindestwert EUR/ha		
	Kleinbetrieb	Mittelbetrieb	Großbetrieb	Kleinbetrieb	Mittelbetrieb	Großbetrieb
Schleswig-Holstein	369	376	416	6.863	6.994	7.738
Hessen	326	335	371	6.064	6.231	6.901
Brandenburg	185	165	183	3.441	3.069	3.404

Es zeigt sich, dass der Mindestwert – in allen dargestellten Regionen und Betriebsgrößen – über den zuvor errechneten Fortführungswerten liegt und damit die hier maßgeblichen Grundbesitzwerte für den landwirtschaftlichen Wirtschaftsteil darstellt.

⁶ Vgl. § 165 Abs. 2 BewG

⁷ Vgl. Hutmacher P. 2008, S. 185.

⁸ Vgl. § 164 Abs. 1 BewG; Hutmacher P. 2010, S. 290.

⁹ Vgl. § 164 Abs. 2 und 3 BewG; Brusckke G. 2009, S. 322.

¹⁰ Vgl. § 164 Abs. 2 BewG; Vgl. Halaczinsky R. 2009, S. 135.

3.1.2 Abschätzung der Belastung für verschiedene Regionen und Betriebsgrößen

Im Folgenden soll die Belastungswirkung durch die Vermögenssteuer vor dem Hintergrund der ermittelten Grundbesitzwerte abgeschätzt werden.

Tabelle 3: Berechnung der Vermögenssteuer

Region	Grundbesitzwert EUR/ha			Vermögenssteuer 1 %		
	Kleinbetrieb	Mittelbetrieb	Großbetrieb	Kleinbetrieb	Mittelbetrieb	Großbetrieb
Schleswig-Holstein	6.863	6.994	7.738	69	70	77
Hessen	6.064	6.231	6.901	61	62	69
Brandenburg	3.441	3.069	3.404	34	31	34

Es ergeben sich Grundbesitzwerte über die hier ausgewählten Regionen und Betriebsgrößen zwischen 3.069 EUR/ha und 7.738 EUR/ha. Die darauf anfallenden jährlichen Vermögensteuern in Höhe von 1% würden sich demzufolge auf Belastungen von 31 EUR/ha bis zu 77 EUR/ha belaufen.

3.1.3 Abschätzung der Belastung für verschiedene Betriebstypen vor dem Hintergrund der betrieblichen Reinerträge

Nachfolgend soll die Belastungswirkung durch die Vermögenssteuer vor dem Hintergrund der landwirtschaftlichen Ertragslage (Gewinne) und in Verbindung mit der Einkommensbesteuerung abgeschätzt werden.

Als Betriebsgruppen werden die Ackerbaubetriebe der Regionen Brandenburg, Hessen und Schleswig-Holstein des Testbetriebsnetz-Landwirtschaft (TBN-Landwirtschaft) gewählt, für die jährlich jeweils die Betriebsergebnisse vom BMEL dokumentiert werden.

Die folgende Tabelle zeigt die Gewinne der einzelnen Regionen über einen Zeitraum von fünf Wirtschaftsjahren.

Tabelle 4: Berechnung der kumulierten Steuerabzüge vom Gewinn

	Jahr	BB	Hessen	Schleswig-Holstein
Gewinn (EUR/ha)	2019/2020	163	521	359
Gewinn (EUR/ha)	2018/2019	203	391	153
Gewinn (EUR/ha)	2017/2018	220	315	231
Gewinn (EUR/ha)	2016/2017	144	345	192
Gewinn (EUR/ha)	2015/2016	212	455	283
Gewinn (EUR/ha)	∅	188	405	244
Einkommensteuer (Ek-Steuer)	45%	85	182	110
verst. Eink. (nach Ek-Steuer)		104	223	134
Vermögensteuer		33	64	72
Vermögenst. von verst. Ek		32%	29%	54%
Nettoeinkommen (nach Ek- u. Verm.-Steuer)		71	159	62
kumulierter Steuerabzug von Gewinn		63%	61%	75%

Auf den Gewinn wird zuerst die Einkommensteuer fällig. Wird – wie hier - ein Grenzsteuersatz der Einkommensteuer von 45 % unterstellt und von dem versteuerten Einkommen die Vermögensteuer abgezogen (sie macht zwischen 29% und 54% des versteuerten Einkommens aus), so verbleibt im Mittel ein Nettoeinkommen nach Einkommen- und Vermögensteuer in Höhe zwischen 62 und 160 EUR/ha, wobei sich der kumulierte Steuerabzug auf den Gewinn auf 61 % bis 75 % beläuft.

3.2 Forstwirtschaft

3.2.1 Berechnung der Wirtschaftswerte gem. Bewertungsgesetz

Hier erfolgt zuerst die Ermittlung des Wirtschaftswertes nach § 164BewG unter Anwendung des sog. „Reingewinnverfahrens“. Die folgende Berechnung verwendet beispielhaft die Baumartenanteile der Bundeswaldinventur (BWI 3) von 2012, da neuere Daten aktuell nicht zu Verfügung stehen. Unter Verwendung der standardisierten Reinerträge der I. - III. Ertragsklasse der vier Baumartengruppen gem. Anlage 15 BewG (dort „Reingewinn“ genannt) ergeben sich unter Berücksichtigung des gesetzlich vorgegebenen Kapitalisierungsfaktors von 18,6 Wirtschaftswerte, die sich zwischen 1.953 EUR/ha und 204 EUR/ha bewegen.

Tabelle 5: Berechnung der Wirtschaftswerte der Baumarten und Ertragsklassen auf der Basis der standardisierten Reinerträge gem. Anlage 15 BewG

Baumarten- Anteile gem. BWI3		Reinerträge Anlage 15 In EUR/ha			Wirtschaftswerte In EUR/ha		
		I. Ekl.	II. Ekl.	III. Ekl.	I. Ekl.	II. Ekl.	III. Ekl.
Eiche	11 %	90,00	58,00	17,00	1.674,00	1.078,80	316,20
Buche	34 %	78,00	51,00	25,00	1.450,80	948,60	465,00
Fichte	30 %	105,00	75,00	49,00	1.953,00	1.395,00	911,40
Kiefer	26 %	26,00	11,00	11,00	483,60	204,60	204,60
i.M.	100 %	73,92	48,59	27,69	1374,96	903,74	515,01

Da die mittlere naturale Leistungsfähigkeit bei allen Baumarten bundesweit (gemessen am durchschnittl. Zuwachs gem. BWI3) oberhalb des durchschnittlichen Zuwachses der I. Ertragsklasse liegt¹¹, wird im Folgenden nur mit den Daten der I. Ertragsklasse weiter gerechnet. Eine solche Vereinfachung ist auch deshalb geboten, weil bundesweit keine Informationen bezüglich der Verteilung der Flächenanteile auf die verschiedenen Ertragsklassen vorliegen.

¹¹ Bei der Eiche liegt der mittl. Zuwachs gem. BWI3 bei 8,3 Vfm/ha, jener der I. Ekl. liegt bei 6,8 Vfm/ha, bei der Buche liegt der mittl. Zuwachs gem. BWI 3 bei 10,3 Vfm/ha, jener der I. Ekl. liegt bei 8,6 Vfm/ha, bei der Fichte liegt der mittl. Zuwachs gem. BWI 3 bei 15,29 Vfm/ha, jener der I. Ekl. liegt bei 12,2 Vfm/ha und bei der Kiefer liegt der mittl. Zuwachs gem. BWI 3 bei 9,5 Vfm/ha, jener der I. Ekl. liegt bei 8,1 Vfm/ha.

Als mit den Baumartenanteilen der BWI3 gewogener Mittelwert ergibt sich für alle Baumarten ein Wirtschaftswert von 1.375 EUR/ha, wobei die Fichte mit 1.953 EUR/ha deutlich vorne liegt, gefolgt von der Eiche mit 1.674 EUR/ha und der Buche mit 1.451 EUR/ha, am Ende liegt die vergleichsweise ertragsschwache Baumart Kiefer mit 484 EUR/ha.

Gem. § 164 BewG darf der Mindestwert für den Wirtschaftsteil nicht unterschritten werden, der sich aus dem Wert für Grund und Boden und aus dem Wert der übrigen Wirtschaftsgüter zusammensetzt. Für die Bestimmung des Wertes von Grund und Boden wird (gem. Spalte 5 der Anlage 15) einheitlich ein Pachtpreis von 5,40 EUR/ha zugrunde gelegt, für die übrigen Wirtschaftsgüter, das sind ganz überwiegend die Waldbestände (im BewG „Besatzkapital“ genannt), sind in der Anlage 15a die jeweiligen Werte nach Baumartengruppen, Ertragsklassen und Altersklassen getrennt aufgeführt. Die Beträge für Grund und Boden und Besatzkapital (Waldbestände) sind jeweils mit dem Kapitalisierungsfaktor von 18,6 zu Kapitalisieren und bilden dann als Summe den Mindestwert gem. § 164 BewG.

Unter Verwendung der Altersklassenverteilung der Baumartengruppen gem. BWI3 wurden für die vier Baumartengruppen Eiche, Buche, Fichte und Kiefer für Pacht und Besatzkapital der I. Ertragsklasse jeweils die kapitalisierten Mindestwerte errechnet und auch mit Hilfe der Baumartenverteilung der BWI3 ein flächengewogener Mittelwert errechnet (s. Tabelle 6, S. 11).

Es wird erkennbar, dass in allen Baumartengruppen die für die gegebenen Altersklassenverteilungen berechneten flächengewogenen Mittelwerte oberhalb der zuvor mit Hilfe des Reingewinnverfahrens berechneten Wirtschaftswerte liegen. Sie liegen bei Eiche bei 1.876 EUR/ha, bei Buche bei 1.551 EUR/ha, bei Fichte bei 2.414 EUR/ha und bei Kiefer bei 519 EUR/ha. Mithin bilden sie – für die hier unterstellten Altersklassenverteilungen – die maßgeblichen Grundbesitzwerte für den forstlichen Wirtschaftsteil.

Die erkennbaren Überschreitungen des mit Hilfe des Reingewinnverfahrens ermittelten Wirtschaftswertes wird insbes. durch die Altersklassenverteilung bewirkt. Sie ist bundesweit in allen Baumarten durch einen unterproportionalen Anteil von Beständen in der I. Altersklasse und durch überproportionale Anteile von mittelalten und alten Waldbeständen geprägt. An dieser Stelle ist darauf hinzuweisen, dass die jeweils betriebsspezifische Situation das einzelbetriebliche Ergebnis beeinflussen wird. Beträge unterhalb der Wirtschaftswerte gem. Reingewinnverfahren sind aber durch das rechnerische Verfahren ausgeschlossen.

Kurzexpertise Vermögenssteuer Land- und Forstwirtschaft

Tabelle 6: Berechnung der Mindestwerte für die I. Ertragsklasse der vier Baumartengruppen und des mit den

Altersklasse	I.	II.	III.	IV.	V.	VI.	VII.	VIII.	IX.		
Jahre	1–20	21–40	41–60	61–80	81–100	101–120	121–140	141–160	161–180	Summe	
Baumarten-Altersklassenanteile (BWI 3)											
Eiche	6,1%	8,3%	10,9%	14,5%	12,3%	13,8%	12,8%	10,9%	10,5%	100%	
Buche	15,2%	16,1%	17,6%	15,5%	10,9%	8,5%	6,6%	5,4%	4,2%	100%	
Fichte	11,4%	18,5%	25,5%	14,6%	13,3%	9,0%	4,1%	2,2%	1,5%	100%	
Kiefer	3,3%	13,6%	24,4%	19,4%	15,9%	12,5%	6,6%	3,1%	1,2%	100%	
Werte für Pacht (Boden) und Besatzkapital (Waldbestände) EUR/ha							Pacht	5,40	EUR/ha	i.M.	
Eiche	43,70	43,90	51,30	66,30	85,60	107,90	134,70	160,80	183,10	100,88	
Buche	37,70	37,70	45,10	67,30	105,10	153,00	184,40	172,70	172,70	83,37	
Fichte	50,60	66,90	117,90	164,00	191,60	191,60	191,60	191,60	191,60	129,77	
Kiefer	12,50	13,10	20,60	28,50	34,50	39,80	43,00	43,00	43,00	27,88	
Mindestwerte forstl. Nutzung (gem. § 164 BewG) in EUR/ha; kapitalisiert mit 18,6										i.M.	BWI3
Eiche	813	817	954	1.233	1.592	2.007	2.505	2.991	3.406	1.876	11 %
Buche	701	701	839	1.252	1.955	2.846	3.430	3.212	3.212	1.551	34 %
Fichte	941	1.244	2.193	3.050	3.564	3.564	3.564	3.564	3.564	2.414	30 %
Kiefer	233	244	383	530	642	740	800	800	800	519	26 %
Flächengewogener Mittelwert in EUR/ha										1.576	

3.2.2 Abschätzung der jährlichen Belastung durch eine an den Grundbesitzwerten orientierte Vermögenbesteuerung

Im politischen Raum wird für die Vermögenssteuer ein Steuersatz von 1% diskutiert (s.o.). Legt man die in Tabelle 6 in der letzten Spalte dargestellten, gem. § 164 BewG (Mindestwerte) berechneten, mit der Altersklassenverteilung gem. BWI3 gewogenen Mittelwerte der Baumarten als Grundbesitzwerte zugrunde, so ergeben sich (siehe Tabelle 7) aus einer 1%tigen Vermögenssteuer für die Baumart Eiche jährliche Belastungen von 18,76 EUR/ha, für Buche von 15,51 EUR/ha, für Fichte von 24,14 EUR/ha und für Kiefer von 5,19 EUR/ha, über alle Baumarten flächengewogen i.M. 15,76 EUR/ha.

Tabelle 7: Abschätzung der jährlichen Belastung durch eine Vermögenssteuer bei Steuersatz 1% für die I. Ertragsklasse (EUR/ha/Jahr)

Baumart	i.M. BWI3
Eiche	18,76
Buche	15,51
Fichte	24,14
Kiefer	5,19
Flächen- gew.	15,76

Wenn die Wertberechnung gem. § 164 BewG (Mindestwertverfahren) geringere Werte als das Reingewinnverfahren gem. § 163 BewG liefert (was insbes. bei einem Überhang an Jungbeständen zu erwarten ist), sind letztere für die Besteuerung maßgeblich. Die entsprechenden Werte sind aus der Tabelle 5 abzulesen.

3.2.3 Abschätzung der Belastung für verschiedene Betriebstypen vor dem Hintergrund der betrieblichen Reinerträge

Im Folgenden soll die Belastungswirkung durch die Vermögenssteuer für verschiedene Betriebsgruppen vor dem Hintergrund der forstlichen Reinerträge und in Verbindung mit der Einkommensbesteuerung abgeschätzt werden. Die im Testbetriebsnetz Forst (TBN Forst) dokumentierten Reinerträge der Produktbereiche 1-3¹² werden hier als „Gewinne“ interpretiert, da sie kaum kalkulatorische Elemente enthalten und auch im Privatwald der sog. „kalkulatorische Unternehmerlohn“ für die betrieblich eingesetzte eigene Arbeitskraft nur eine sehr untergeordnete Rolle spielt.

Als Betriebsgruppen werden die Fichten-, Kiefern- und Laubholz-Betriebe des TBN-Forst gewählt, für die jährlich jeweils die Betriebsergebnisse vom BMEL dokumentiert werden. Legt

¹² Die Produktbereiche 1-3 umfassen die traditionellen forstlichen Produktionsbereiche „Produktion von Holz und anderen Erzeugnissen“, „Schutz und Sanierung“ und „Erholung und Umweltbildung“; „Leistungen für Dritte“ und „Hoheits- und sonstige behördliche Aufgaben“ die im Privatwald i.d.R. nicht relevant sind zählen nicht dazu (s. BMEL 2017).

man für die drei Betriebsgruppen der Fichten-, Kiefern- und Laubholzbetriebe die im TBN Forst für das Jahr 2019 dokumentierte Baumartenverteilung der Hauptbaumarten zu Grunde und wendet zur Ermittlung der Grundbesitzwerte die auf der Altersklassenverteilung der BWI3 ermittelten Mindestwerte (siehe Tabelle 6) an, so ergeben sich für die Gruppe der Fichtenbetriebe ein mittl. Grundbesitzwert von 2.061 EUR/ha, für die Gruppe der Kieferbetriebe ein mittl. Grundbesitzwert von 1.015 EUR/ha und für die Gruppe der Laubholzbetriebe (Buche/Eiche) ein mittl. Grundbesitzwert von 1.620 EUR/ha; die darauf anfallenden jährlichen Vermögenssteuern belaufen sich demnach auf Größen zwischen 20,61 EUR/ha und 10,15 EUR/ha.

Tabelle 8: Ermittlung der Vermögensteuer

Anteil Baumarten	Baumart			Mindestwert
	Gruppe Fichtenbetriebe	Gruppe Kiefernbetriebe	Gruppe Laubholzbetriebe	Akl. BWI i.M. (EUR/ha)
Anteil Eiche	3,7%	6,8%	15,0%	1.876
Anteil Buche	18,9%	10,9%	47,8%	1.551
Anteil Fichte	68,7%	15,6%	22,0%	2.414
Anteil Kiefer	7,8%	66,0%	12,7%	519
mittl. Grundbesitzwert (EUR/ha)	2061	1015	1620	
Vermögensteuer 1%	20,61	10,15	16,20	

Die folgende Tabelle 9 zeigt die Reinerträge (Reinertrag II – incl. Förderung – für die Produktbereiche 1-3) des TBN Forst des BMEL in den drei Baumartengruppen über den 10-jährigen Zeitraum 2010-2019.

Tabelle 9: Zeitreihe der Reinerträge in den drei Baumartengruppen (Ergebnisse des TBM Forst des BMEL)

	Jahr	Baumart		
		Gruppe Fichtenbetriebe	Gruppe Kiefernbetriebe	Gruppe Laubholzbetriebe
Gewinn (EUR/ha)	2019	103	10	83
Gewinn (EUR/ha)	2018	266	55	150
Gewinn (EUR/ha)	2017	271	49	143
Gewinn (EUR/ha)	2016	218	65	118
Gewinn (EUR/ha)	2015	248	122	114
Gewinn (EUR/ha)	2014	232	68	105
Gewinn (EUR/ha)	2013	327	83	99
Gewinn (EUR/ha)	2012	347	72	121
Gewinn (EUR/ha)	2011	380	70	124
Gewinn (EUR/ha)	2010	259	50	116
Gewinn (EUR/ha)	i.M.	265,12	64,39	117,21
Einkommensteuer 45 % (EUR/ha)		119,30	28,97	52,75
verst. Eink. (nach Ek-Steuer) (EUR/ha)		145,81	35,41	64,47
Vermögensteuer (EUR/ha)		20,61	10,15	16,20
Vermögensteuer von verst. Ek.		14 %	29 %	25 %
Nettoeinkommen (nach Ek- und Verm.-Steuer) (EUR/ha)		125,20	25,26	48,27
kumulierter Steuerabzug von Gewinn		53 %	61 %	59 %

Auf den Gewinn (der hier als mit dem Betriebsergebnis identisch angenommen wird) wird zuerst die Einkommensteuer fällig. Wird – wie hier ein Grenzsteuersatz der Einkommensteuer von 45 % unterstellt - und von dem versteuerten Einkommen die Vermögensteuer abgezogen (sie mach zwischen 14% und 29% des versteuerten Gewinns aus), so verbleibt i.M. ein Nettoeinkommen nach Ek- und Verm-Steuer in Höhe zwischen 125 und 26 EUR/ha, wobei sich der kumulierte Steuerabzug auf den Gewinn auf 53 % bis 61 % beläuft.

Bei der Interpretation dieser periodischen Mittelwerte ist darauf hinzuweisen, dass in Jahren mit ungünstigen Wirtschaftsergebnisse – gerade das letzte im TBN Forst dokumentierte Jahr 2019 weist aufgrund der starken Waldschäden besonders geringe Gewinn auf – die Belastungen aus einer Vermögenssteuer, die für die steuerpflichtigen Waldbesitzer/innen Fixkostencharakter haben, überproportional steigen. Im Jahr 2019 würde die Vermögensteuer in der Fichtengruppe 44 %, in der Laubholzgruppe 43 % und in der Kieferngruppe mehr als das doppelte des versteuerten Einkommens „verschlingen“.

4 Schlussfolgerungen

Die Vermögenssteuer ist zwar eine Personensteuer, aber sie ist aus den betrieblichen Gewinnen zu tragen. Sie wirkt sich – insbesondere in Kombination mit der Einkommensteuer – unmittelbar auf die Eigenkapitalbildung und damit die Netto-Einkommen der Land- oder Forstwirte aus. Auf die folgenden Aspekte soll zum Abschluss hingewiesen werden.

- Die zentrale Größe für die Erfolgsmessung der land- und forstwirtschaftlichen Unternehmen ist der Gewinn. Aus dem Gewinn müssen die Privatentnahmen (Lebenshaltung, Krankenversicherung, private Vermögensbildung, private Steuern usw.) und die Eigenkapitalbildung der Unternehmen finanziert werden.
- Eine Vermögensbesteuerung würde den Netto-Gewinn (nach Steuern) schmälern und damit die Eigenkapitalbasis schwächen und kann darüber hinaus in die Substanz von Betrieben eingreifen, da sie unabhängig davon anfällt, ob aus dem Vermögen ein Ertrag entsteht.
- Auf der Basis von Modellkalkulationen konnte gezeigt werden, dass eine Vermögenssteuer, die sich bspw. an den im Parteiprogramm der SPD genannten Rahmenbedingungen orientiert (1% Steuersatz auf die Bedarfswerte gem. Erbschaftsteuer), für die zugrunde liegenden Zeiträume von fünf bzw. zehn Jahren zu jährlichen Belastungen führt, die im Bereich der Landwirtschaft im Mittel 29 % bis 54 % des versteuerten Einkommens und in der Forstwirtschaft im Mittel 14 % bis 29 % des versteuerten Einkommens ausmachen.
- Vor allem in Zeiten mit niedrigen oder ausbleibenden Gewinnen bspw. infolge erhöhter Witterungsrisiken und der Risiken des Klimawandels, ist durch die Vermögenssteuer, die „Fixkosten-Charakter“ hat, ein Substanzverzehr zu erwarten. Das gilt insbesondere auch für die Forstbetriebe, die als Folge der Extremwetterereignisse der letzten Jahre bereits ihre Substanz und damit Ertragskraft verloren haben.
- Durch eine eventuelle Wiederbelebung der Vermögenssteuer würde ein erhebliches zusätzliches Politikrisiko in der Land- und Forstwirtschaft entstehen, einem Bereich der ohnehin schon durch erhöhte Naturschutz- und Klimaschutzanforderungen und Änderungen der gemeinsamen Agrarpolitik (GAP) erheblichen Politikrisiken ausgesetzt ist.

5 Quellen

- Agatha M., Eisele D., Fichtelmann H., Schmitz V., Walter H. u. Bröse M. 2014: Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft, 7. Auflage, NWB Verlag Herne
- BMEL 2017: Buchführung der Testbetriebe(Forstwirtschaft), Ausführungsanweisung zum Erhebungsbogen für Forstbetriebe, Bundesministerium für Ernährung und Landwirtschaft <https://www.bmel-statistik.de/fileadmin/daten/BFB-0113005-2016.pdf>
- Finckenstein, B. v. 1997: Die Besteuerung privater Forstbetriebe; Schriften zur Forstökonomie Band 14; J.D. Sauerländer's Verlag Frankfurt/M.
- Kommer V. v. u. Kusters, L- 2013: Möglichkeiten der Wiedereinführung der Vermögensteuer in Deutschland und denkbare Alternativen; Kurzgutachten zu Optionen einer Reform der Vermögensteuer in Deutschland, erstellt im Auftrag des WSI in der Hans-Böckler-Stiftung, Utrecht
https://www.boeckler.de/data/wsi_kurzgutachten_kommer_kusters.pdf
- Jahn R. 2019: Wiedereinführung der Vermögensteuer? – Nein danke, nwb Experten Blog, !
<https://www.nwb-experten-blog.de/wiedereinfuehrung-der-vermoeigensteuer-nein-danke/>
- Radeisen R.-R. 2021: Erbschaftsteuer: Bewertung von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben; Beitrag aus Deutsches Anwalt Office Premium,
https://www.haufe.de/recht/deutsches-anwalt-office-premium/erbschaftsteuer-bewertung-von-land-und-forstwirtschaftlichen-betrieben_idesk_PI17574_HI2115218.html
- SPD 2019: Beschluss des Präsidiums vom 26. August 2019 - Die Vermögensbesteuerung wiedereinführen!
https://www.spd.de/fileadmin/Dokumente/Beschluesse/Parteispitze/20190826_Beschluss_Vermoeigensteuer.pdf
- SPD 2021: Das Zukunftsprogramm der SPD,
https://www.spd.de/fileadmin/Dokumente/Beschluesse/20210301_SPD_Zukunftsprogramm.pdf

6 Schlusserklärung

Vorstehende Expertise wurde von dem Unterzeichnenden nach bestem Wissen erstellt.



(Prof. Dr. Bernhard Möhring)



(Dr. Frederik Volckens)