



Berichte über Landwirtschaft

Zeitschrift für Agrarpolitik und Landwirtschaft

BAND 99 | Ausgabe 2

Agrarwissenschaft
Forschung

Praxis

Die neue Grundsteuer und ihre Auswirkungen für die Land- und Forstwirtschaft

Analyse sowie Verbesserungspotenziale

Von Hans Back und Enno Bahrs

1 Einleitung und Problemstellung sowie Zielsetzung

Die Grundsteuer ist als Objekt- bzw. Realsteuer die bedeutendste Kommunalsteuer Deutschlands neben der Gewerbesteuer. Mit einem Aufkommen von mehr als 14,6 Milliarden Euro, davon entfallen ca. 400 Millionen Euro auf die für die land- und forstwirtschaftliche Nutzung maßgebliche Grundsteuer A, ist sie sowohl für die Kommunen als auch für die Land- und Forstwirtschaft als bedeutend einzuschätzen, wenngleich die einzelbetriebliche Zahllast für ein landwirtschaftliches Unternehmen im Vergleich zur Einkommensteuer üblicherweise klein ist (vgl. BMF, 2020).

Mit dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 10.04.2018 wurde die Grundsteuer in ihrer bisherigen Form für verfassungswidrig erklärt. Die Bemessungsgrundlage dieser Steuer in Form des Einheitswertes ist in der bestehenden Form mit dem allgemeinen Gleichheitssatz unvereinbar (vgl. BVerfG, Urteil des Ersten Senats vom 10.04.2018).

Mit dem Urteil wurden Bundestag und Bundesrat dazu verpflichtet, bis zum 31.12.2019 eine Neufassung der Grundsteuer zu beschließen, die spätestens bis zum 31.12.2024 für die ca. 35 Millionen Grundstücke in Deutschland umgesetzt sein muss.

Die Land- und Forstwirtschaft weist mit vielen Millionen Grundstücken mehr als 80 % des deutschen Bundesgebietes auf. Vor diesem Hintergrund sollen die im Jahr 2019 beschlossenen Regelungen für die neue Grundsteuer im Bewertungs- und Grundsteuergesetz (vgl. Grundsteuer-Reformgesetz, GrStRefG v. 26.11.2019, BGBl. I 2019) in ihrer Methodik sowie in ihrer Wirkung speziell für die Land- und Forstwirtschaft Deutschlands analysiert werden, soweit dies bis zum gegenwärtigen Zeitpunkt möglich ist. Darüber hinaus sollen Verbesserungsvorschläge in die Diskussion gebracht werden, bevor die neue Hauptfeststellung im Jahr 2022 beginnt bzw. abgeschlossen ist.

Zu diesem Zweck werden im Folgenden zunächst die rechtlichen und administrativen Rahmenbedingungen der Grundsteuer sowie ihre Zielsetzungen beschrieben, bevor auf die Analyse der ab dem 01.01.2025 maßgeblichen rechtlichen Neuregelungen eingegangen wird. Dabei liegt der Schwerpunkt auf der Analyse der neuen Bemessungsgrundlage für die Grundsteuer A, speziell für die Wirtschaftsteile der Land- und Forstwirtschaft sowie der dazugehörigen (Ertrags-) Bewertung.

Allerdings erfolgt auch eine erste Analyse der neuen Grundsteuer B sowie der dazugehörigen Bemessungsgrundlage, wenngleich aus gegenwärtiger Sicht dafür noch nicht alle rechtlichen Rahmenbedingungen für das gesamte Bundesgebiet bekannt sind. Denn während die Bemessungsgrundlage für die Grundsteuer A zukünftig bundeseinheitlich angewendet wird, werden einzelne Bundesländer die Möglichkeit der Öffnungsklausel nutzen und eine eigene Bewertungslösung für die Bemessungsgrundlage mit z. T. eigenständigen Steuermesszahlen der Grundsteuer B initiieren. Baden-Württemberg hat dies in Form des Landesgrundsteuergesetzes (LGrStG) bereits umgesetzt. Andere Bundesländer werden folgen.

Unabhängig davon ist die Analyse der neuen Grundsteuer B auch für die Land- und Forstwirtschaft von Bedeutung, weil die dazugehörigen Betriebsleiter- und Altenteilerwohnhäuser, im Gegensatz zur Vergangenheit, zukünftig auch im alten Bundesgebiet unter der Grundsteuer B zu subsumieren sind.

2 Ziele der Grundsteuer sowie rechtliche Rahmenbedingungen der aktuellen und zukünftigen Grundsteuer und ihrer Bemessungsgrundlagen

2.1 Ziele der Grundsteuer sowie Beschreibung der noch aktuellen Grundsteuer

Die Grundsteuer (GrSt) ist, wie die Gewerbesteuer, eine kommunale Real- oder Objektsteuer (§ 3 II AO sowie Art. 106 VI GG), weil nicht, wie bei vielen anderen (Ertrag-) Steuerarten das Subjekt, sondern wie hier der Grundbesitz bzw. das Grundstück im Sinne des Bewertungsgesetzes als Objekt im Mittelpunkt steht. Persönliche Verhältnisse des Steuerschuldners bleiben somit bei der GrSt unberücksichtigt (Abstrahierung von der subjektiven Steuerpflicht).

Begründet wird diese Steuer häufig mit dem Äquivalenzprinzip, d. h. dem Grundsatz der Gleichwertigkeit von Leistung und Gegenleistung. Der Steuerschuldner profitiert durch seine gezahlte Grundsteuer von der dadurch (mit-)finanzierten kommunalen Infrastruktur sowie von den durch die Gemeinden geleisteten Diensten. Diese Maßgabe gilt zumindest auch z. T. für die Land- und Forstwirtschaft, die durch Verbesserung der Infrastruktur ihren Grundbesitz ertragreicher bewirtschaften kann (BMF, 1971, S. 714ff.).

Darüber hinaus ist die Grundsteuer ein gut geeignetes Instrument, ein Teil des Finanzbedarfs der steuerberechtigten Körperschaft zu decken, da sie kontinuierlich und durch den Soll-Ertragscharakter relativ konstant anfällt. Sie ist damit eine gut planbare Größe, zumal sie konjunkturunabhängig anfällt und eine „Steuerflucht“ in andere Gebietskörperschaften nicht möglich ist.

Die Güte dieses Instruments hängt jedoch davon ab, inwieweit eine sachgerechte Bemessungsgrundlage ermittelt und eine gerechte Steuerlastverteilung gewährleistet wird. Außerdem muss die Grundsteuer leicht festzustellen und zu erheben sein (vgl. TIPKE, 1993).

Ein weiteres Ziel der Grundsteuer könnten Lenkungswirkungen sein. So wurde in den 60er Jahren des vergangenen Jahrhunderts eine (höhere) Grundsteuer C, die auch Baulandsteuer genannt wurde, mit

dem Ziel eingeführt, die fortlaufend steigenden Preise für unbebaute sowie bebaubare Grundstücke in Deutschland besser zu beherrschen, Bodenspekulation zu verhindern und die vielfach vorhandene Baulandnot zu reduzieren (§ 172 BBauG vom 23. Juni 1960, BGBl. I, S. 341, 380f.; vgl. dazu auch CHABROWSKI, 1960).

Die novellierte Bundesgesetzgebung zur Grundsteuer sieht diese Option ebenfalls vor und auch Baden-Württemberg hat sie bereits mit dem Landesgrundsteuergesetz kodifiziert.

Die Grundsteuer kann auch für eine ökologische Lenkungswirkung eingesetzt werden. Damit ist z. B. eine ökologische Flächensteuer gemeint, die einerseits einen Preisanreizmechanismus bieten soll, den Flächenverbrauch etwa in Form von Versiegelung zu reduzieren. Andererseits soll damit eine umweltverträglichere landwirtschaftliche Nutzung induziert werden (vgl. BIZER ET AL. 1997, S. 103ff.). Es ist jedoch nicht zu erwarten, dass die Grundsteuer in der Landwirtschaft diesem Lenkungsziel, vor allem angesichts der vergleichsweise geringen Beträge je Flächeneinheit, gerecht werden kann (vgl. BAHRS, 1999a). Die novellierte Grundsteuer sieht diese Option auch nicht vor. Somit ist und bleibt das Hauptziel der Grundsteuer die Fiskalpolitik, damit den Kommunen ein entsprechendes Steueraufkommen gewährleistet werden kann. Dabei sollte die Besteuerung unter der Prämisse der Steuergerechtigkeit und der Leistungsfähigkeit erfolgen. Gleichzeitig darf der administrative Aufwand nicht derart hoch sein, dass die daraus resultierenden Kosten das Steueraufkommen größtenteils wieder aufzehren. Aufgrund der Differenzierung nach Grundsteuer A und B ist diese Prämisse auch entsprechend getrennt zu prüfen.

Adressaten der GrSt sind Betriebe der Land- und Forstwirtschaft sowie Grundstücke einschließlich der Betriebsgrundstücke (§ 2 GrStG). Steuerschuldner ist der, dem der Steuergegenstand bei der Feststellung des Einheitswertes (zukünftig Grundsteuerwertes) zugerechnet wird (§ 10 GrStG). Im alten Bundesgebiet ist dies bislang der Eigentümer. Im neuen Bundesgebiet ist seit der Wiedervereinigung bislang davon abweichend der Nutzer der Steuerschuldner. Dabei wird der land- und forstwirtschaftliche Betrieb bisher als Nutzungseinheit erfasst, die unabhängig von den Eigentumsverhältnissen dem Nutzer zuzurechnen ist, der damit auch Schuldner der Grundsteuer ist (vgl. § 126 I BewG). Nutzer können der selbst wirtschaftende Eigentümer, der Pächter oder auch ein sonstiger Nutzer (z. B. Nießbraucher) sein (vgl. KÖHNE UND WESCHE., 1995, S. 112).

Bemessungsgrundlage des land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundbesitzes ist bis jetzt noch der festgestellte Einheitswert auf den Stichtag 01.01.1964 im alten Bundesgebiet oder der Ersatzwirtschaftswert im neuen Bundesgebiet. Diese Einheitswerte (im alten Bundesgebiet) sind seit mittlerweile über 50 Jahren in ihrer Methodik und mit ihrem Wertniveau unverändert geblieben ist, wengleich mit § 21 BewG eine neue Hauptfeststellung alle sechs Jahre vorgesehen war/ist. Im neuen Bundesgebiet sind die Wertmaßstäbe z. T. noch älter.

Durch Anwendung eines Tausendsatzes (Steermesszahl) auf den Einheitswert ergibt sich die Bemessungsgrundlage für die GrSt. Dabei muss zwischen Steermesszahlen für Betriebe der Land- und Forstwirtschaft und für Grundstücke im Allgemeinen differenziert werden. Für land- und forstwirtschaftliche Betriebe beträgt die Steermesszahl für die Grundsteuer A bundeseinheitlich 6 v. T. (§ 14 GrStG). Für Grundstücke, die der Grundsteuer B unterliegen, beträgt die Steermesszahl 3,5 v. T. Abweichend davon wird für Einfamilienhäuser eine Steermesszahl in Höhe 2,6 v. T. für die ersten 38.346,89 Euro der Bemessungsgrundlage und 3,5 v. T. für den restlichen Teil angesetzt. Für Zweifamilienhäuser beträgt sie 3,1 v. T. (§ 15 GrStG). Für die Landwirtschaft im neuen Bundesgebiet ist auch die Grundsteuer B von Bedeutung, da man für die GrSt das Wohnhaus dem Grundvermögen zuordnet. Nach Anwendung der Steermesszahl auf die Bemessungsgrundlage wird der Steermessbetrag ermittelt. Er liegt der Berechnung der GrSt zugrunde. Bis zu diesem Punkt hat die Gemeinde keinen Einfluss auf die Höhe der GrSt, da die Steermessbeträge vom Lagefinanzamt (§ 22 I AO) in Verbindung mit der Einheitsbewertung bzw. Feststellung des Ersatzwirtschaftswertes festgesetzt werden. Allerdings obliegt es jeder Gemeinde, einen autonom festzusetzenden Hundertsatz (Hebesatz) auf den Steermessbetrag zu erheben (§ 25 GrStG). Aus der Anwendung des Hebesatzes auf den Steermessbetrag ergibt sich die Grundsteuer für das Kalenderjahr (§ 27 GrStG), die vom Eigentümer (altes Bundesgebiet, sofern nicht der Nutzer durch vertragliche Vereinbarungen wie in einem Pachtvertrag zur Zahlung verpflichtet wird) oder Nutzer (neues Bundesgebiet) zu zahlen ist (BAHRS, 1999a).

2.2 Das Urteil des Bundesverfassungsgerichtes mit inhaltlichen und zeitlichen Vorgaben für den Gesetzgeber

2.2.1 Das Urteil des BVerfG vom 10.04.2018 zur Bemessungsgrundlage der GrSt

Das Bundesverfassungsgericht hatte am 10.04.2018 über drei Vorlagen des Bundesfinanzhofs und zwei Verfassungsbeschwerden zu entscheiden (1 BvL 11/14, 1 BvR 889/12, 1 BvR 639/11, 1 BvL 1/15, 1 BvL 12/14), die alle auf die Besteuerung von Grundstücken auf Basis der Einheitswerte im alten Bundesgebiet von 1964 zurückzuführen sind. Im neuen Bundesgebiet sind sogar Werte aus dem Jahr 1935 maßgeblich. Dabei kam das Bundesverfassungsgericht zu dem Urteil, dass die Regelungen des Bewertungsgesetzes zur Einheitsbewertung von Grundvermögen im alten Bundesgebiet seit dem Beginn des Jahres 2002 mit dem allgemeinen Gleichheitsgrundsatz des Grundgesetzes (Artikel 3 I GG) unvereinbar sind. Das Festhalten des Gesetzgebers an dem Hauptfeststellungszeitpunkt von 1964 führt zu gravierenden und umfassenden Ungleichbehandlungen bei der Bewertung von Grundvermögen, für die es keine ausreichende Rechtfertigung gibt. Mit dieser Begründung wurden die Vorschriften ad hoc für verfassungswidrig erklärt und bestimmt, dass der Gesetzgeber spätestens bis zum 31. Dezember 2019 eine Neuregelung zu treffen hat. Allerdings dürfen die eigentlich verfassungswidrigen Regeln

weiter angewendet werden, jedoch längstens bis zum 31. Dezember 2024. Die lange Fristenregelung bis zu 5 Jahren zur Umsetzung einer Neuregelung ist dem zu erwartenden Verwaltungsaufwand geschuldet, in Anbetracht von ca. 35 Millionen neu zu bewertenden Grundstücken.

Wenngleich die alten Bewertungen für land- und forstwirtschaftliche Grundstücke nicht direkt adressiert wurden, so wurde mit dem Urteil jedoch deutlich, dass auch eine Neubewertung für land- und forstwirtschaftliche Grundstücke erforderlich sein wird.

2.2.2 Ziele und allgemeine Regelungen für eine neue Bemessungsgrundlage der GrSt ab 2025

Mit dem Ziel,

- eine rechtssichere Bemessungsgrundlage,
- eine vergleichsweise einfach zu administrierende Bewertung,
- einen (zunächst und durchschnittlich) aufkommensneutralen Fortbestand der Grundsteuer zu gewährleisten,
- eine sozial gerechte Bemessungsgrundlage zu implementieren sowie
- das kommunale Hebesatzrecht beizubehalten,

wurden mit dem Grundsteuer-Reformgesetz (GrStRefG v. 26.11.2019, BGBl. I 2019 sowie dazugehörige Begründung) neue Bemessungsgrundlagen für die Grundsteuer A und B im Bewertungsgesetz (BewG) als Bundesmodell manifestiert. Allerdings wurde, im Gegensatz zur alten bzw. noch bestehenden Rechtslage, eine Länderöffnungsklausel vereinbart (vgl. Art. 72 III Satz 1 GG), die es den Bundesländern ermöglicht, eigenständige Regelungen für die Grundsteuer zu verabschieden, wovon viele Bundesländer Gebrauch gemacht haben bzw. machen werden (JARCHAU, 2021).

Unabhängig davon bleibt bei allen Modellen die altbekannte Vorgehensweise zur Ermittlung der Grundsteuer unverändert. D. h., es wird zunächst ein Grundsteuerwert (zuvor Einheitswert bzw. Ersatzwirtschaftswert) gemäß Bewertungsgesetz ermittelt, der anschließend mit einer (veränderten) Steuermesszahl gemäß §§ 13 und 14 GrStG multipliziert, und schließlich mit dem jeweiligen kommunalen Hebesatz multipliziert wird, um die tatsächliche Grundsteuerschuld zu ermitteln. Vor diesem Hintergrund werden zunächst neben allgemeinen Regelungen gemäß §§ 218ff. BewG zur Einteilung der Vermögensarten, allgemeine Normen zur Ermittlung von Grundsteuerwerten sowie die Rahmenbedingung der Hauptfeststellungen und Fortschreibungen vorgegeben. Dabei soll die neue Hauptfeststellung zur erstmaligen Wertermittlung für die novellierte Grundsteuer zum 01.01.2022 erfolgen, die sich alle sieben Jahre wiederholen soll (§ 221 VII BewG). Ab §§ 232ff. BewG wird die Bewertung land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke sowie ab §§ 243ff. BewG die Bewertung sonstiger bebauter und unbebauter Grundstücke neu geregelt. Während dabei für die land- und

forstwirtschaftlichen Grundstücke durchgehend der Ertragswertansatz maßgeblich ist, auf den nachfolgend noch detailliert eingegangen wird, können bei den sonstigen bebauten und unbebauten Grundstücken neben dem Ertragswertverfahren auch das Vergleichswert- sowie das Sachwertverfahren maßgeblich sein, die sich eng an der Immobilienwertermittlungsverordnung (ImmoWertV) orientieren.

Durch die vielen bundeslandspezifischen Modelle für die Grundsteuer B wird deutschlandweit eine große Bewertungsvielfalt zu erwarten sein. Unabhängig von länderspezifischen Regelungen zur Ermittlung der Bemessungsgrundlagen verändern sich für alle Bundesländer auch einige Regelungen im Grundsteuergesetz bzw. in den jeweiligen Ländergrundsteuergesetzen. Die bedeutendste Veränderung dürfte die erhebliche Reduktion der Steuermesszahlen sein, die aufgrund der im Vergleich zum Zeitpunkt 1964 zukünftig erheblich höheren Werte bzw. Bemessungsgrundlagen erforderlich sind, damit bei annähernd gleichen kommunalen Hebesätzen der Grundsteuer A und B die angestrebte Aufkommensneutralität gewährleistet werden kann.

3 Anforderungsprofil an die Bewertung für die Grundsteuer A sowie ihre zukünftige Umsetzung

3.1 Anforderungsprofil an eine neue Bemessungsgrundlage für die Grundsteuer A aus rechtlicher und betriebswirtschaftlicher Perspektive

Die Bewertung land- und forstwirtschaftlicher Betriebe für Substanzsteuern, zu denen auch die Grundsteuer zählt, sollte sich an der Ertragsfähigkeit orientieren. Dies hat auch das BVerfG mit seinen Beschlüssen aus der Vergangenheit mehrfach bestätigt (vgl. u. a. BVerfG, Beschluss des Zweiten Senats vom 22.6.1995 zur Vermögens- und Erbschaftsteuer). Die Steuern sollten nicht aus der Vermögenssubstanz, sondern aus den laufenden Erträgen bestritten werden. Ausgangspunkt dieser Ertragsbewertung sollte der kapitalisierte Reinertrag bzw. ein Derivat des Reinertrags sein, so wie er auch in der Vergangenheit gemäß §§ 36 II bei der Einheitsbewertung für die Grundsteuer sowie gemäß § 162 I BewG für die Ermittlung von Grundbesitzwerten für die Erbschaft- und Schenkungssteuer maßgeblich ist. Auch bei der Abfindung weichender Erben oder im Rahmen von Zugewinngemeinschaften werden in der Land- und Forstwirtschaft Ertragswerte in Form kapitalisierter Reinerträge unterstellt (§ 2049 BGB, vgl. auch BGH v. 13.4.2016, XII ZB 578/14). Allerdings unterscheiden sich die dabei jeweils verwendeten Reinerträge methodisch und substanziell, was im Folgenden veranschaulicht wird.

3.1.1 Reinertrag alter Fassung

Der Reinertrag alter Fassung geht von einem pacht- und schuldenfreien Betrieb aus, so wie er auch gemäß §§ 33ff. BewG für die Einheitsbewertung und damit auch für die gegenwärtig noch maßgebliche Grundsteuer A unterstellt wird. D. h., dem Gewinn des Betriebs werden die Zins- und Pachtaufwendungen wieder hinzugerechnet und anschließend die (kalkulatorischen) Arbeitskosten der noch nicht entlohnten Familienarbeitskräfte (inklusive des Betriebsleiters) in Form eines Lohnansatzes wieder abgezogen. Im Gegensatz dazu steht der nachfolgend erörterte modifizierte Reinertrag.

3.1.2 Modifizierter Reinertrag

Der Strukturwandel in der Landwirtschaft führte im vergangenen Jahrhundert bis zur Gegenwart zu durchschnittlich immer größeren Betrieben, die insbesondere durch die Pacht von Flächen ermöglicht wurde.

Der Anteil der Betriebe, die Flächen gepachtet haben, hat in den vergangenen Jahrzehnten auf etwa 75% zugenommen. Ebenso sind die Pachtanteile im westdeutschen Bundesgebiet von unter 30 % auf gegenwärtig etwa 55 % angestiegen (vgl. dazu auch Abbildung 1). Im neuen Bundesgebiet waren und sind die Pachtanteile sogar noch höher, wenn auch mit Annäherung an das westdeutsche Niveau. Für Deutschland beträgt der Pachtanteil daher durchschnittlich fast 60 % (BMEL, verschiedene Jahrgänge).

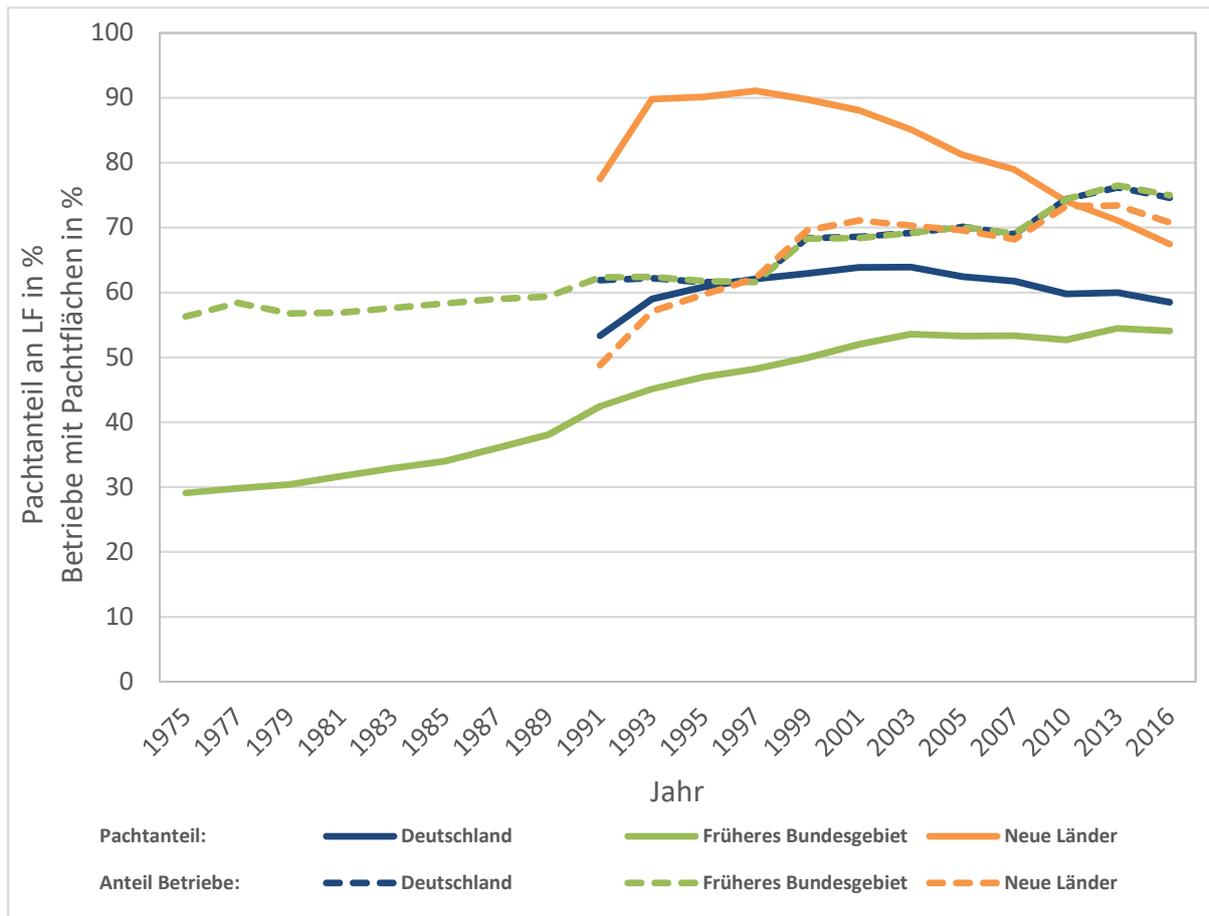


Abbildung 1: Veränderung der durchschnittlichen Pachtanteile an der landwirtschaftlich genutzten Fläche sowie der Anteile der Betriebe mit Pachtflächen in % in Deutschland im früheren Bundesgebiet und in den Neuen Ländern von 1975 bzw. 1991 bis 2016

Quelle: Eigene Darstellung gemäß BMEL, verschiedene Jahrgänge

Das frühere Bild eines pachtfreien Betriebs stellt sich somit immer weniger als real dar. Der Reinertrag alter Fassung würde somit die Ertragsfähigkeit des Betriebs überschätzen. D. h., der „alte Reinertrag“ spiegelt die Realität nicht mehr angemessen wider. Daraus resultierte der modifizierte Reinertrag, bei dem die Pacht aufwendungen nicht mehr dem Gewinn wieder hinzugerechnet wurden (BAHRS, 1999b, S. 164ff.). Mittlerweile ist der modifizierte Reinertrag auch gemäß § 2049 II BGB als Maßstab zur Abfindung weichender Erben eine gängige und akzeptierte Vorgehensweise, den Ertragswert festzustellen, bei dem in der Sachverständigenpraxis z. T. auch das ordentliche Ergebnis und nicht der Gewinn der Ausgangspunkt der Reinertragsermittlung ist. Das ordentliche Ergebnis ist der von zeitraumfremden Erträgen und Aufwendungen sowie um Investitionszulagen bereinigte Gewinn und spiegelt somit den Erfolg bzw. Verlust des Betriebes zeitraumecht darstellt.

3.1.3 Reinertrag als Nettomethode oder Reingewinn

Der BGH hat den modifizierten Reinertrag in der Rechtsprechung z. T. noch (zweckgebunden) weiterentwickelt (vgl. dazu auch BGH, Beschluss des XII. Zivilsenats vom. 13.04.2016, XII ZB 578/14). Dabei werden dem Gewinn weder der Pachtanfall (modifizierter Reinertrag) noch die Zinsaufwendungen hinzugerechnet. Daraus resultiert eine Nettomethode der Ertragswertrechnung, bei der die Verbindlichkeiten bereits in Form berücksichtigter Zinsaufwendungen enthalten sind. D.h., bestehende Verbindlichkeiten wären im Rahmen der Ermittlung einer Bemessungsgrundlage für die Abfindung beim Zugewinnausgleich nicht mehr vom Ertragswert abzuziehen. Im Zuge des Zugewinnausgleichs oder auch bei anderen Anwendungsoptionen mit Abfindungszahlungen könnte diese Definition „...bedeutend mehr Streitfragen aufwerfen als die neue Auffassung löst.“ (PILTZ, 2017, S. 121). Geringste, sehr hohe oder auch variable Zinsen werfen Fragen auf, die im Zusammenhang mit ihrer expliziten Anwendung bei Abfindungszahlungen zu diskutieren sind und vielfach auch zu sehr unbefriedigenden Ergebnissen im Individualfall führen. Dies trifft vor allem dann zu, wenn der tatsächlich gezahlte Zins stark vom Kapitalisierungszins abweicht und die Verbindlichkeiten somit nicht mit ihrem aktuellen Nennwert berücksichtigt werden. D. h., es wären keine oder zu hohe Abfindungen im Einzelfall denkbar, die ohne Berücksichtigung der Nettomethode nicht auftreten würden. Allerdings fokussiert sich die BGH-Rechtsprechung mit der Nettomethode des Reinertrags verstärkt auf individuelle Ertragswertermittlungen und weniger auf objektiv normierte Ertragswertermittlungen mit Durchschnittsdaten großer Stichproben, wie sie das Ziel der Grundsteuer sind.

Im Zusammenspiel mit der zuvor genannten Rechtsprechung des BGH ist auch der (standardisierte) Reingewinn gemäß § 163 BewG zu nennen. Er ist die Grundlage der Ertragsbewertung von Wirtschaftsteilen der Land- und Forstwirtschaft im Rahmen der Erbschaft- und Schenkungsteuer. Der Reingewinn kann ebenfalls als Derivat des Reinertrags mit vergleichbarem Credo wie der Reinertrag als Nettomethode angesehen werden, sowohl die Pachten als auch die Zinsen als Aufwand im Hinblick auf die Ermittlung des Reinertrags anzusehen, die den Reinertrag entsprechend reduzieren. Allerdings ist der Ausgangspunkt des Reingewinns das ordentliche Ergebnis und nicht der Gewinn. Die Nutzung des ordentlichen Ergebnisses als Ausgangspunkt zur Ermittlung eines (modifizierten) Reinertrags bzw. Reingewinns wäre somit auch zielführend für die Ermittlung einer Bemessungsgrundlage für eine novellierte GrSt. Allerdings sind all diese zuvor beschriebenen Reinertragsformen nicht Grundlage der neuen zu ermittelnden Grundsteuer A. Vielmehr wird eine weitere Form eines Reinertrags den bereits bestehenden Formen hinzugefügt, wie die nachfolgenden Darstellungen insbesondere in Kapitel 4 zeigen.

3.2 Allgemeine Vorgehensweisen zur Wertermittlung der neuen Grundsteuer A

Die von allen Bundesländern (trotz Länderöffnungsklausel, vgl. Kapitel 4) übernommenen Bewertungsregeln für die Grundsteuer A werden gemäß §§ 232ff. BewG geregelt.

Dabei wird zunächst definitorisch der Betrieb der Land- und Forstwirtschaft abgegrenzt und wie bislang als Einheit verstanden, zu dem der Grund und Boden, die Wirtschaftsgebäude, die stehenden Betriebsmittel, der normale Bestand an umlaufenden Betriebsmitteln sowie die immateriellen Wirtschaftsgüter zählen (§ 232 BewG). Ebenso wie in der Vergangenheit zählen sowohl die land- und forstwirtschaftlichen Nutzungen als auch der Wein- und Gartenbau sowie die übrigen land- und forstwirtschaftlichen Nutzungen zum Betrieb der Land- und Forstwirtschaft (§ 234 BewG). Damit wird die Grundlage gelegt, auch in Zukunft eine Ertragsbewertung auf der Basis des Reinertrags vorzunehmen (§ 236 BewG). D. h., mit diesem Ertragswert sind auch dem Eigentümer des Grund und Bodens nicht gehörende stehende und umlaufende Betriebsmittel, die der Bewirtschaftung des Betriebs dienen, abgegolten (§ 237 I BewG).

Der Reinertrag des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs ergibt sich aus der Summe der Flächenwerte aller Eigentumsflächen des Steuerpflichtigen. Dabei werden den einzelnen Nutzungen der Landwirtschaft, der Forstwirtschaft, des Wein- und Gartenbaus sowie der übrigen land- und forstwirtschaftlichen Nutzungen, inkl. der Hofflächen und Nebenbetriebe jeweils eigenständige Ertragswerte gemäß dazugehöriger Anlagen des Bewertungsgesetzes zugewiesen (vgl. dazu § 237 BewG im Zusammenhang mit den Anlagen 27ff. BewG). Ggf. erfolgen gesonderte Zuschläge gemäß § 238 BewG (z. B. aufgrund eines erhöhten Tierbestands über 2 Vieheinheiten je ha). Der gesamte Grundsteuerwert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs unter Berücksichtigung aller Nutzungsarten ergibt sich schließlich durch die Kapitalisierung der Summe der Ertragswerte mit dem Faktor 18,6 (§ 239 BewG), der somit auf den gleichen Kapitalisator zurückgreift wie die Ertragswertkalkulation zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Erbschafts- und Schenkungssteuer gemäß §§ 163 XI sowie 164 III BewG auf der Basis eines Kalkulationszinses in Höhe von ca. 5,38 %, wenngleich in § 164 III BewG ein Kalkulationszins von 5,5% angegeben wird (ebenso in der Begründung zu § 236 III BewG gemäß BT-Drs. 19/11085 (zu § 236 III BewG)), der jedoch zu einem anderen Kapitalisator führen würde.

Im Folgenden werden die Ertragswerte für die landwirtschaftliche Nutzung bezüglich Methodik und Ergebnis im Detail dargestellt, weil sie in den Gesetzestexten, ihren Begründungen und dazugehörigen Anlagen am transparentesten dargestellt sind und begründet werden und somit eine kritische Erörterung fundiert umgesetzt werden kann.

Die landwirtschaftliche Nutzung ist flächenmäßig auch mit Abstand am bedeutendsten. Allerdings wird im Folgenden auch auf die forstliche, die wein- und gartenbaulichen Nutzungen sowie die übrigen Nutzungen eingegangen.

4 Ertragswerte der landwirtschaftlichen Nutzung auf Basis standardisierter Reinerträge

Der Gesetzgeber hat sich zwar bei der Ertragswertermittlung für die novellierte Grundsteuer am Ertragswert orientiert, allerdings hat er dabei den bislang bereits verschiedenen, in Kapitel 3.1 dargestellten Reinertragsversionen noch eine neue hinzugefügt und bezeichnet ihn als standardisierten Reinertrag. Dabei wird der Ertragswert des landwirtschaftlichen Unternehmens als Gesamtheit aller Wirtschaftsgüter, im Gegensatz zu den zuvor genannten Reinertragsformen, vergleichbar der Vorgehensweise beim ErbStG (siehe Anlagen 14ff. BewG), zweigeteilt ermittelt. Der standardisierte Reinertrag steht ebenso wie die anderen Reinerträge für die Entlohnung der Faktoren des Wirtschaftsteils des Betriebs mit dem Grund und Boden sowie für die Hofstelle (und dazugehörigen Wirtschaftsgütern), weswegen dem Ertragswert des Grund und Bodens (Anlage 27 BewG) ein Wertzuschlag für die Hofstelle gemäß Anlage 32 BewG hinzugefügt wird.

Der standardisierte Reinertrag greift dabei den Reinertrag alter Fassung wieder auf (pacht- und schuldenfreier Betrieb), erweitert ihn jedoch um den weiteren Abzug eines Reinertrags für die Wirtschaftsgebäude in Form einer Verzinsung in Höhe von 5,5 % ihres Werts, weil ansonsten keine Unterscheidung zwischen aktiv wirtschaftenden Betrieben und verpachteten Flächen erfolgt.

D. h., es wird zunächst nur der Wert der „flächenhaften“ Nutzungen ermittelt. Die Wirtschaftsgebäude werden ideell bei der Nutzungsart Hofstelle mit einem eigenen Reinertrag und damit faktisch (nur) beim wirtschaftenden Betrieb erfasst werden (vgl. Deutscher Bundestag Drucksache 19/11085 vom 25.06.2019 (BT-Drs. 19/11085) zu § 236 III BewG). Darüber hinaus erfolgt ein veränderter Lohnansatz für familieneigene Arbeitskräfte in Abhängigkeit der Nettorentabilität. Diese Kennzahl gibt an, zu welchem Anteil (in %) die betriebseigenen Produktionsfaktoren Arbeit, Boden und Kapital aus dem ordentlichen Ergebnis entlohnt sind. Zielgröße ist ein Wert von über 100 %, weil dann aus dem ordentlichen Ergebnis der Entlohnungsanspruch aller betriebseigenen Produktionsfaktoren abgedeckt ist und noch ein echter Unternehmergewinn erzielt wird ($\text{Nettorentabilität (\%)} = \frac{\text{Ordentliches Ergebnis}}{\text{Lohnansatz} + \text{Pachtansatz} + \text{Zinsansatz}} \times 100$, vgl. dazu auch LEL, 2021, S. 70).

In Wirtschaftsjahren, in denen die Nettorentabilität des Betriebs 100 % oder mehr erreicht und somit eine volle Entlohnung aller Produktionsfaktoren möglich ist, wird der (pauschale) Lohnansatz der nicht entlohnten Arbeitskräfte in vollem Umfang abgezogen. In Wirtschaftsjahren, in denen die Nettorentabilität unter 100 % liegt, wird nur der Anteil des Lohnansatzes abgezogen, der dem Prozentsatz der ermittelten Nettorentabilität entspricht (vgl. BT-Drs. 19/11085 zu § 236 III BewG) und

damit ein höherer standardisierter Reinertrag ausgewiesen. Dieser standardisierte Reinertrag bildet anhand von Auswertungen des BMEL-Testbetriebsnetzes über zehn Wirtschaftsjahre die Basis für die Anlagen 27ff. BewG zur Ermittlung des Grundsteuerwerts für land- und forstwirtschaftliche Betriebe (§ 236 III BewG).

Mit dieser Vorgehensweise soll sichergestellt werden, dass bei jeder Hauptfeststellung auf kontinuierliche Daten zurückgegriffen wird und auch der Verwaltungsaufwand dabei möglichst gering bleibt (vgl. dazu auch BT-Drs., 19/13453 v. 23.9.2019, S. 12f.).

4.1 Materieller Vergleich der verschiedenen Reinertragsformen

Damit die Auswirkungen des Ansatzes eines neuen standardisierten Reinertrags deutlich werden, wird gemäß Übersicht 1 zunächst ein exemplarischer Vergleich mit den bislang in der Praxis verwendeten und zuvor beschriebenen Reinertragsformen vorgenommen, damit die strukturellen und materiellen Unterschiede besser verdeutlicht werden können. Dabei wird auch ein Reinertrag aufgenommen, wie ihn der Bundesgerichtshof (vgl. BGH, Beschluss des XII. Zivilsenats vom. 13.04.2016, XII ZB 578/14) im Kontext von Zugewinnausgleichszahlungen bei landwirtschaftlichen Unternehmen postuliert hat.

Dieser Reinertrag entspricht methodisch dem Reingewinn gemäß § 163 BewG, der vom ordentlichen Ergebnis ausgeht. Damit wird die große Vielfalt an Reinerträgen deutlich, die es Außenstehenden nicht leichtmacht, diese Materie zu durchdringen.

Allein der exemplarische Vergleich der Übersicht 1 zeigt, wie groß die Unterschiede zwischen einzelnen Reinertragsform in den Wirtschaftsjahren sein können, wobei die jüngsten Aktualisierungen der Anlagen 27ff. BewG gemäß Bundesrat Drucksache 275/21 vom 08.04.2021 (BR-Drs. 275/21) berücksichtigt wurden.

Die Besonderheiten des standardisierten Reinertrags mit dem durch die Nettoertragsfähigkeit angepassten Lohnansatz sowie der gesonderten Bewertung der Hofstelle gemäß § 237 VIII BewG i.V.m. Anlage 32 BewG sind im Hinblick auf ihre materiellen Wirkungen, neben der Wirkung der Pacht- und Zinsaufwendungen (die beim modifizierten Reinertrag bzw. Reingewinn (z. T.) nicht hinzugerechnet werden), beachtlich.

Aber auch die Wirkung der Gewinnbereinigung zum ordentlichen Ergebnis ist nicht zu unterschätzen. Je nach Wirtschaftsjahr können viele hundert Euro Differenz je ha möglich sein, die im Rahmen einer Ertragsbewertung zu erheblichen relativen und absoluten Unterschieden führen können. Deswegen werden nachfolgend einzelne Einflussfaktoren aufgeführt, die diese Unterschiede im Vergleich zu den bislang genutzten reinertragsbasierten Ertragswerten induzieren und damit eine Interpretation der Unterschiede erleichtern.

Übersicht 1:

Exemplarischer Vergleich verschiedener Reinerträge auf Basis des Gewinns bzw. ordentlichen Ergebnisses anhand des Durchschnitts der landwirtschaftlichen Haupterwerbsbetriebe gemäß BMEL-Testbetriebsstatistik für das Wirtschaftsjahr 2019/2020 in Euro je ha LF selbst bewirtschafteter Fläche

Gewinn 745 Euro/ha					
			+/- zeitraumfremdes Ergebnis -61 Euro/ha (ordentliches Ergebnis = 683 Euro/ha)		
- Lohnansatz × Nettorentabilität (wenn < 100 %) -569 Euro/ha × 86 % (-492 Euro/ha)	- Lohnansatz -569 Euro/ha				
+ Pachtaufwand +223 Euro/ha		+ Pachtaufwand +223 Euro/ha			
+Zinsaufwand +59 Euro/ha			+Zinsaufwand +59 Euro/ha		
-Verzinsung Wirtschaftsgebäude mit 5,5 % -73 Euro/ha					
+Bewertung Hofstelle ²⁾ +60 Euro/ha					
standardisierter Reinertrag	Reinertrag alter Fassung	Modifizierter Reinertrag ab Gewinn	Modifizierter Reinertrag ab ord. Ergebnis	Reingewinn	Reinertrag BGH 2016¹⁾
522 Euro/ha	458 Euro/ha	235 Euro/ha	174 Euro/ha	114 Euro/ha	175 Euro/ha
<i>Neue Grundsteuer §§ 236ff. BewG</i>	<i>Alte Grundsteuer Pacht- und schuldenfreier Betrieb §§ 33ff. BewG</i>	<i>Abfindung für weichende Erbten (bis 2016 auch Zugewinnausgleich)</i>		<i>Bewertung ErbSt/SchSt §§ 163ff. BewG</i>	<i>Zugewinnausgleich bei Ehescheidung</i>

Quelle: Eigene Darstellung nach den Daten von BMEL 2021a

1) Bundesgerichtshof: XII ZB 578/14 vom 13.04.2016 für Zugewinnausgleich nach § 1376 (4) BGB

2) Vgl. dazu auch die Ausführungen zu Abbildung 2 in Kapitel 4.4.

4.2 Materielle Wirkung der Hofstellenbewertung auf den standardisierten Reinertrag

Die materielle Wirkung der Hofstellenbewertung hängt von der Hofstellengröße sowie der zu veranlagenden Eigentumsfläche ab, die in Tabelle 1 für verschiedene Szenarien aufgezeigt wird.

Tabelle 1:

Mehrwert je ha Standardreinertrag bei der Ermittlung des Grundsteuerwerts durch Bewertung der Hofstelle in Abhängigkeit von der Eigentumsfläche in ha

Hofstelle in ha	Eigentumsfläche in ha LF				
	10	20	50	100	200
1	199	99	40	20	10
2	397	199	79	40	20
3	596	298	119	60	30
4	794	397	159	79	40
5	993	497	199	99	50

Quelle: Eigene Darstellung und Berechnung gemäß § 237 VIII i.V.m. Anlage 32 BewG

Je geringer die Eigentumsfläche in ha landwirtschaftlich genutzter Flächen (LF) und je größer die Hofstelle in Ar bzw. ha ist, desto stärker reinertragserhöhend ist dieser Bewertungsfaktor „Hofstelle“ gemäß Anlage 32 BewG. Der Gesetzgeber wollte mit dieser Änderung zum bisherigen Reinertrag gemäß §§ 33ff. BewG die Hofstellenbewertung bewusst typisierend berücksichtigen.¹ Damit soll die bisher mittelbar erfolgte Bewertung der Hofstelle dem Grunde nach praxisgerecht fortgeführt und für Zwecke einer vollautomatischen Bewertung nutzbar gemacht werden. Zugleich wird dadurch gewährleistet, dass Flächenänderungen bei den Nutzungen sich folgerichtig nicht auf die Bewertung der Hofstelle auswirken. Im Vergleich zu § 41 BewG kann somit auf eine tatsächliche Erfassung von Wirtschaftsgebäuden in der Masse der Fälle verzichtet werden (vgl. dazu BT-Drs. 19/11085 zu § 237 VIII BewG). Im Gegenzug wird dafür der standardisierte Reinertrag gemäß § 236 III BewG jedoch um die Position „Verzinsung der Wirtschaftsgebäude“ (mit 5,5%) reduziert.

Somit gibt es zwei gegenläufige materielle Effekte bei der Ermittlung des standardisierten Reinertrags für einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, abseits von Stückländereien, aus der Perspektive der zu bewertenden Hofstelle. Auf der einen Seite den reinertragsreduzierenden Effekt der zu verzinsenden Wirtschaftsgebäude. Auf der anderen Seite führt die gesonderte Bewertung der Hofstelle gemäß § 237 VIII BewG i.V.m. Anlage 32 zu höheren standardisierten Reinerträgen je ha.

Daraus wird die starke Motivation der Steuerpflichtigen deutlich, zum Zeitpunkt der Hauptfeststellung die Hofstelle so klein wie möglich darzustellen. Vor diesem Hintergrund sollte die Finanzverwaltung zur Hauptfeststellung klare Richtlinien festlegen, wie die Größe von Hofstellen anhand objektiver Kriterien zu bemessen ist, wenngleich ein erster Aufschlag durch den Gesetzgeber mit folgendem Hinweis erfolgt: „Bei Betrieben in den alten Ländern, die vor dem 31. Dezember 1998 bereits

¹ Bei der Einheitsbewertung werden gesonderte bzw. additive Feststellungen des Hofstellenwerts nicht berücksichtigt. Sie sind Teil des Ertragswerts gemäß Flächenbewertung § 40 BewG. Allerdings werden individuelle Wirtschaftsgebäudeüberbestände berücksichtigt, die in Einzelfällen zu Zuschlägen gemäß § 41 BewG führen.

bestanden haben, ist eine Abgrenzung nach § 13 Absatz 4 und 5 EStG erfolgt, die grundsätzlich zu übernehmen ist. Bei Betrieben in den neuen Ländern sind die Wohngebäude stets abgegrenzt und als Grundvermögen erfasst. Insoweit ist eine Abgrenzung nur in künftig entstehenden wirtschaftlichen Einheiten vorzunehmen.“ (BT-Drs. 19/11085 S.100). Dieser Hinweis allein dürfte jedoch kaum ausreichen, adäquate Abrenzungen ohne Konfliktpotenzial für alle Einzelfälle abzudecken.

Die in den Kalkulationen für die Übersicht 1 sowie für die nachfolgende Abbildung 2 unterstellte pauschale Hofstellengröße von 1 ha dürfte für viele mittlere Betriebsgrößen zutreffend sein, wird aber tendenziell die Hofstellengröße großer Betriebe unterschätzen und die von kleinen Betrieben überschätzen. In der Praxis wird jedoch eine hohe Bandbreite anzutreffen sein, bei der insbesondere viele kleinere Betriebe (bezüglich Eigentumsfläche) mit vergleichsweise größeren Hofstellen erwartet werden können. Dies dürfte besonders für viehstarke Betriebe zutreffen, weswegen der Pauschalansatz von 1 ha für den Durchschnitt passend sein könnte und für die Analysen im Kontext der Abbildung 2 angewendet wird.

4.3 Materielle Wirkung der Nettoertragsfähigkeit auf den Lohnansatz bzw. standardisierten Reinertrag

Gemäß BMEL-Testbetriebsstatistik erzielen die deutschen Haupterwerbsbetriebe üblicherweise im Durchschnitt – je nach Wirtschaftsjahr – zwischen ca. 60 bis knapp über 100 % Nettoertragsfähigkeit (BMEL, 2021a). Erfolgreiche Betriebe können signifikant darüber liegen, aber weniger erfolgreiche Betriebe erheblich darunter, was letztlich dazu führen kann, dass nur noch ein marginaler Lohnansatz berücksichtigt wird, der zu einem erheblich höheren (standardisierten) Reinertrag führt, sofern individuelle Nettoertragsfähigkeiten angesetzt würden. Im Kontext der Grundsteuer geht es jedoch um durchschnittliche Nettoertragsfähigkeiten innerhalb der (Haupterwerbs-) Betriebe des Testbetriebsnetzes, die als Maßstab unter anderem für die Anlage 27 des Bewertungsgesetzes herangezogen werden.

In Tabelle 2 wird diese Wirkung exemplarisch anhand eines Betriebs mit einem Roheinkommen (Gewinn+Pachtaufwand+Zinsaufwand) je ha von 950 Euro sowie einem Lohnansatz (100 %) für noch nicht entlohnte Familienarbeitskräfte (Betriebsleiter zzgl. Teilzeitarbeitskraft) in Höhe von insgesamt 40.000 Euro durchgespielt, wenngleich diese Annahmen im Normalfall üblicherweise nicht unabhängig vom Hektarumfang unterstellt werden sollten.

Tabelle 2:

Reaktion des (alten) Reinertrags in Euro je ha auf die Anpassung des Lohnansatzes durch das Niveau der Nettorentabilität sowie in Abhängigkeit vom ha-Umfang des Betriebs bei einem unterstellten Lohnansatz für familieneigene Arbeitskräfte in Höhe von 40.000 Euro

	Nettorentabilität				
LF in ha	100 %	80 %	60 %	40 %	20 %
10	-3 050	-2 250	-1 450	-650	150
30	-383	-117	-150	417	683
50	150	310	470	630	790
100	550	630	710	790	870

Quelle: Eigene Darstellung und Berechnung gemäß § 236 III BewG in BT-Drs., 19/11085

Mit Tabelle 2 wird der erhebliche Reinertrag erhöhende Effekt geringerer Lohnansätze (aufgrund geringer Nettorentabilitäten) deutlich, sofern eine individuelle Anwendung des standardisierten Reinertrags maßgeblich wäre, was für die Grundsteuer jedoch nicht der Fall ist. Je geringer der Hektarumfang (auf den sich der Lohnansatz bei der Kalkulation des Reinertrags je ha verteilt) und je geringer die Nettorentabilität, umso stärker erhöhend ist der Reinertragseffekt mit der Anpassung des Lohnansatzes durch die Nettorentabilität. In diesem Zusammenhang ist wichtig zu erwähnen, dass die Nettorentabilität landwirtschaftlicher Haupteinzelbetriebe des BMEL-Testbetriebsnetzes im Durchschnitt der jüngsten fünf auswertbaren Wirtschaftsjahre 2015/16 bis 2019/20 ca. 81 % betrug. D. h., die Spalte der Tabelle 2 mit 80 % gibt einen wichtigen Anhaltspunkt für die tatsächliche Wirkung der Lohnansatzanpassung über die Nettorentabilität, die letztlich zu einer Erhöhung des standardisierten Reinertrags von 80 Euro/ha (100 ha) bis zu 800 Euro/ha (10 ha) im Vergleich zu einem (ansonsten maßgeblichen) Ansatz bei Ertragswertrechnungen von 100 % reicht.²

4.4 Modifizierter Reinertrag oder Reingewinn als geeignetere Bemessungsgrundlagen für die GrSt

Im Vergleich zum standardisierten Reinertrag wäre der modifizierte Reinertrag zunächst die geeignetere Erfolgskennzahl zur Ermittlung einer Bemessungsgrundlage für die Grundsteuer, weil er die gegenwärtigen Ertragsbedingungen besser widerspiegelt (vgl. dazu auch KÖHNE, 2007, S. 793ff.). Die Darstellungen im Zusammenhang mit Abbildung 1 haben gezeigt, dass der pachtfreie Betrieb kaum noch der Realität entspricht und im Durchschnitt im westdeutschen Bundesgebiet ein Pachtanteil von

² Das BMEL-Testbetriebsnetz weist für die Haupteinzelbetriebe im Durchschnitt ca. 85 ha LF selbstbewirtschaftete Fläche für das jüngste Wirtschaftsjahr aus, allerdings mit abweichenden Lohnansätzen im Vergleich zum Beispiel der Tabelle 2, so dass keine direkte Übertragbarkeit von Tabelle 2 auf die Ergebnisse des BMEL-Testbetriebsnetzes möglich ist.

fast 60% festzustellen ist. Demnach ist eine angemessene Berücksichtigung der Pachtaufwendungen sinnvoll, um einen sachgerechten Ertragswert zu ermitteln. Aber auch der schuldenfreie Betrieb entspricht kaum der Praxis. Die Fremdkapitalanteile landwirtschaftlicher Unternehmen verzeichnen einen steigenden Trend. Z. B. sind die Verbindlichkeiten von 1.912 Euro/ha LF in 2001/02 auf 2.803 Euro/ha LF in 2019/20 weiter angestiegen (vgl. BMEL 2021a), so dass insbesondere für objektivierende Massenbewertungsverfahren dieser Ansatz analog zum Reingewinn ins Kalkül gezogen werden sollte (ggf. unter besonderer Berücksichtigung der Hofstellenbewertung), wenngleich der Reingewinn für individuelle Anwendungen im Rahmen von Abfindungszahlungen problembehaftet ist (vgl. PILTZ, 2017).

Den beim standardisierten Reinertrag gewählten Weg, Anpassungen des Lohnansatzes durch die Nettorentabilität vorzunehmen, ist in seiner Notwendigkeit nicht erkennbar, zumal die Lohnansätze in der Landwirtschaft sowieso schon auf einem vergleichsweise geringen Niveau sind. Dennoch wird eine volle Faktorentlohnung entsprechend der Vergleichsrechnung nach § 4 LwG in den vergangenen Jahren vielfach nicht erreicht (vgl. BMEL, 2019). Die Lohnansätze des BMEL-Testbetriebsnetzes orientieren sich an Bruttolöhnen inkl. Arbeitgeberanteile zur Sozialversicherung und müssen ausreichen, um daraus Steuern, Sozialversicherung sowie den Lebensunterhalt zu bestreiten.

In diesem Zusammenhang stellt sich auch die Frage, ob es angemessen ist, einen reduzierten Lohnansatz insbesondere aus dem Grund anzusetzen, um positive (höhere) Reinerträge zu erzielen. Für Einzelfälle in der Sachverständigenpraxis mag dies nicht auszuschließen sein, wenn z. B. eine entsprechende Lebensführung nachweisbar ist. Als grundsätzliche Norm ist diese Vorgehensweise jedoch nicht angemessen, zumal sie den Zielen des Landwirtschaftsgesetzes widerspricht, ausreichend hohe Arbeitsentlohnungen in der Landwirtschaft zu gewährleisten, woraus sich auch die normierten (100 %igen) Lohnansätze gemäß Testbetriebsberichterstattung bzw. Agrarpolitischen Bericht darstellen lassen (vgl. § 4 LwG und BMEL, 2019), die sich an den Löhnen vergleichbarer Berufsgruppen orientieren und insofern nicht gekürzt werden sollten.

Darüber hinaus stellt sich in diesem Zusammenhang die Frage, warum gerade der Faktor Arbeit bzw. der Lohnansatz um die Nettorentabilität gekürzt wird und warum dies nicht (auch) für die Faktoren Boden und/oder Kapital maßgeblich sein sollte? Dafür gibt es keinen einleuchtenden Grund, zumal die Nettorentabilität alle eingesetzten Faktoren berücksichtigt.

In der Konsequenz dieser Hinweise zu den Pacht- und Zinsaufwendungen und den durch die Nettorentabilität angepassten Lohnansätzen werden durch die Methodik des standardisierten Reinertrags systematisch und vor allem in weniger erfolgreichen Jahren zu hohe Ertragswerte ausgewiesen. Dies soll mit Hilfe des BMEL-Testbetriebsnetzes nachfolgend illustriert werden. Mit durchschnittlich mehr als 8.000 landwirtschaftlichen Haupterwerbsbetriebe bei repräsentativitätsähnlicher Aussagekraft für die deutsche Landwirtschaft kann mit einer vereinfachten

Zeitreihenanalyse von standardisierten und modifizierten Reinerträgen sowie Reingewinnen dieser materielle Unterschied aufgezeigt werden.

Wenngleich die aus den veröffentlichten Daten des BMEL genutzten Kennzahlen allein schon aus Datenschutzgründen nicht in individualisierter, sondern in aggregierter Form vorliegen, erlaubt der vereinfachte Zeitreihenvergleich dennoch eine kompakte Gegenüberstellung der verschiedenen Reinertragsformen mit ihren Mittelwerten über die gesamte Stichprobe.

Dabei werden für diese Studie nur die Ergebnisse von Personenunternehmen, jedoch keine juristischen Personen berücksichtigt. Letztere werden bei der Testbetriebsberichterstattung in einer gesonderten Auswertung erfasst, die im Rahmen dieser Analyse von geringer Relevanz sind, weil für sie kein Lohnansatz berücksichtigt wird. Darüber hinaus handelt es sich um Haupterwerbsbetriebe mit allen betriebswirtschaftlichen Ausrichtungen. Dieser Reinertragvergleich wird in Abbildung 2 dargestellt und orientiert sich dabei an der Vorgehensweise in Übersicht 1. D. h., für die Ermittlung des standardisierten Reinertrags wird die jahresspezifische Anpassung des Lohnansatzes über die jeweils maßgebliche Nettoertragsfähigkeit vorgenommen und es wird eine pauschale Bewertung der Hofstelle mit der Größe von 1 ha vorgenommen. Sie ergibt sich gemäß Auswertung des Testbetriebsnetzes aus der Residualgröße der Betriebsfläche abzüglich der LF sowie der Forstfläche, womit sich im Durchschnitt der letzten 5 Wirtschaftsjahre ca. 1,4 ha ergeben. Diese Residualgröße umfasst allerdings neben den Hof- und Gebäudeflächen auch das Abbauland, nicht bewirtschaftete Gewässer, das Öd- und Unland, Ziergärten und Rasenflächen sowie sonstige Flächen in Form von Gräben, Hecken und Knicks. Daher wird im Folgenden eine beispielhafte durchschnittliche Hofstellengröße gemäß § 237 VIII i.V.m. Anlage 32 BewG in Höhe von 1 ha unterstellt. Die Abbildung 2 spiegelt die z. T. großen Differenzen zwischen den verschiedenen Formen von Reinerträgen je ha wider, die bereits zuvor vorgestellt wurden.

Während der Reingewinn und der modifizierte Reinertrag im Durchschnitt die geringsten Werte je ha im Zeitablauf aufzeigen, weisen die standardisierten Reinerträge gemäß §§ 236ff. BewG, mit Berücksichtigung der Lohnanpassung über die Nettoertragsfähigkeit (§ 236 III BewG i. V. m. BT-Drs. 19/11085) für die Ermittlung der neuen Grundsteuerwerte im Durchschnitt das höchste Niveau auf. Dies ist insbesondere in weniger erfolgreichen Jahren auf die Anpassung der Lohnansätze durch die Nettoertragsfähigkeit zurückzuführen wie die Abbildung 2 zeigt.

Auch die Hofstellenbewertung gemäß § 237 VIII i.V.m. Anlage 32 BewG (bei aktiv wirtschaftenden Betrieben) trägt in Verbindung mit dem Abzug für die Verzinsung der Wirtschaftsgebäude zu einer geringen, über die Jahre aber gleichmäßigen Erhöhung bei, die jedoch bereits thematisiert wurde. Während sich in den erfolgreichen Jahren mit einer durchschnittlichen Nettoertragsfähigkeit um die 100% die alten und standardisierten Reinerträge angleichen, fallen die standardisierten Reinerträge in schlechten Wirtschaftsjahren mit geringen Nettoertragsfähigkeiten im Vergleich zu den alten Reinerträgen

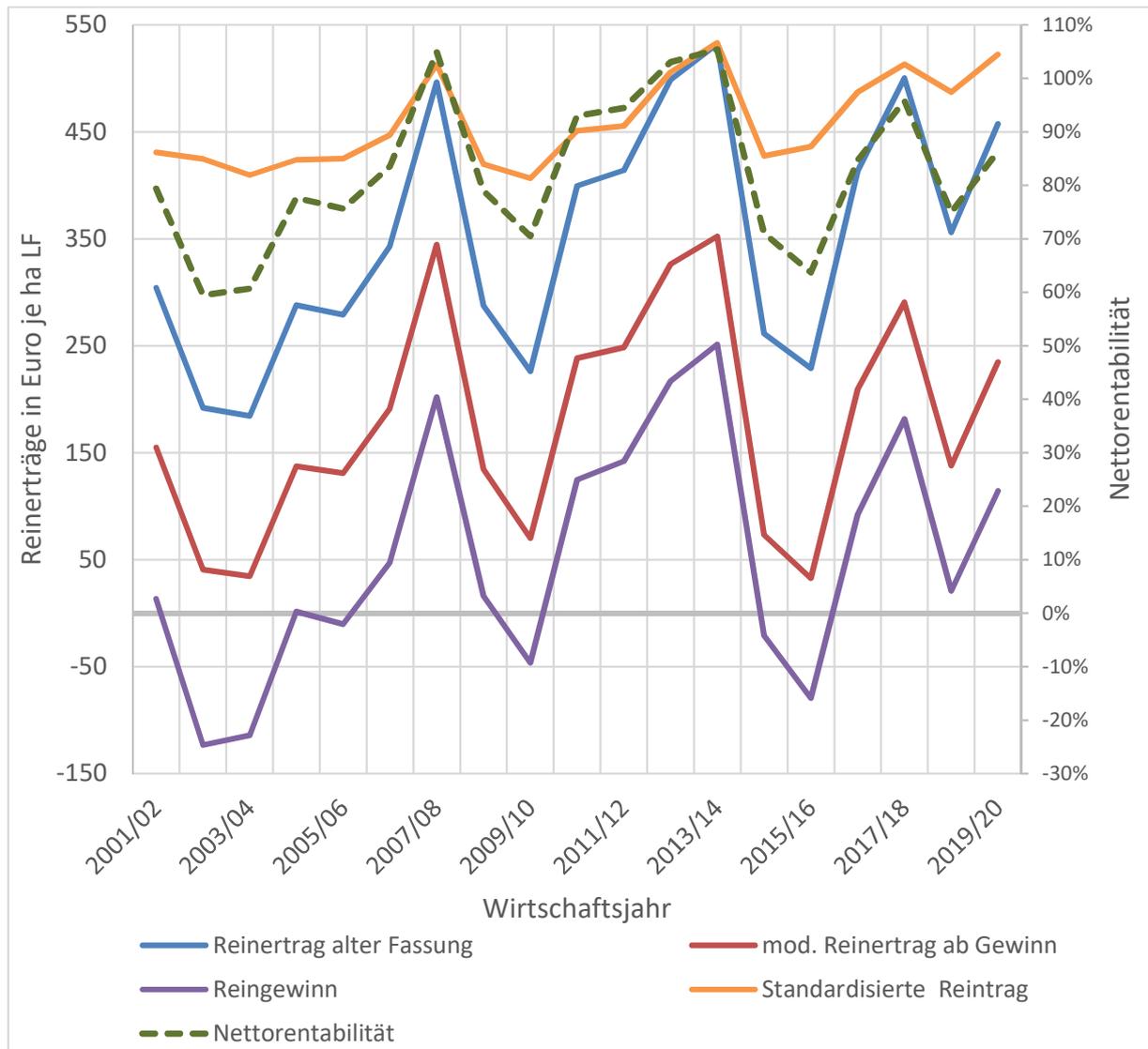


Abbildung 2: Nettorentabilität und verschiedene Formen des Reinertrags im Vergleich anhand des Durchschnitts landwirtschaftlicher Haupterwerbsbetriebe im BMEL-Testbetriebsnetz der Wirtschaftsjahre 2001/02 bis 2018/19 in Euro je ha LF

Quelle: Eigene Darstellung und Berechnung gemäß BMEL, 2021a

deutlich besser aus. Unabhängig davon ist der Unterschied zu den modifizierten Reinerträgen sowie dem Reingewinn signifikant.

Die Auswertungen bzw. Ergebnisse im Zusammenhang mit Abbildung 2 zeigen, dass ein Zusammenhang des standardisierten Reinertrags mit dem modifizierten Reinertrag bzw. dem Reingewinn besteht, aber eine grundsätzlich signifikante Höherbewertung erkennbar ist.

4.5 Die „neue“ alte Vieheinheitenregelung mit kritischen Anmerkungen

Gemäß Anlage 27 BewG sieht der Gesetzgeber für eine überdurchschnittliche Viehhaltung mit mehr als 2 Vieheinheiten je ha einen Aufschlag von pauschal 79 Euro/ha je zusätzlicher Vieheinheit (VE) vor.

Damit ist vermutlich gemeint, dass bei Überschreitung von jeweils 2 oder 3 oder 4 oder 5 VE/ha usw. ein weiterer Aufschlag von jeweils 79 Euro/ha maßgeblich sein würde. Hinsichtlich seiner materiellen Auswirkungen ist dabei der Kapitalisator von 18,6 zu berücksichtigen, der zu einem zusätzlichen Ertragswert von 1.469,40 Euro/ha je zusätzlicher Vieheinheit führen würde. Mit der unterstellten Steuermesszahl für die Grundsteuer A in Höhe von 0,55 v. T. und einem typischen Hebesatz von 300 % resultiert daraus ein überschaubarer Mehrbetrag für die Grundsteuer A in Höhe von ca. 2,42 Euro/ha und Jahr.

Vor diesem Hintergrund entfaltet der Aufschlag für überdurchschnittlich hohe Viehhaltung wenig „Abschreckungscharakter“ mit geringem Anpassungsdruck im Vergleich zum Ertrags- oder Umsatzsteuerrecht.

Unabhängig davon, ob dieser Ertragswertzuschlag gemäß Anlage 27 BewG angemessen ist oder nicht, stellt sich vielmehr noch eine ganz andere Frage:

Warum hat sich der Gesetzgeber dafür entschieden, die „alte Vieheinheitenregelung“ auch für die neue Grundsteuerregelung zu nutzen, wenngleich jetzt die „historische Möglichkeit“ bestanden hätte, die Vieheinheitenregelung nach weit mehr als 50 Jahren endlich zu aktualisieren?

Der Gesetzgeber hat die bisherigen Anlage 1 und 2 des BewG in identischer Form in die neuen Anlagen 34 und 35 BewG überführt und damit die alte Vieheinheitenregelung auch wieder zur neuen Vieheinheitenregelung gemacht. Eigentlich wäre der Gesetzgeber mit der Abschaffung der Einheitsbewertung nicht mehr an die Vorgaben des BFH gebunden gewesen, eine neue Vieheinheitenregelung nur im Zuge einer neuen Hauptfeststellung der (alten) Einheitsbewertung vornehmen zu können (BFH v. 8.12.1993, BStBl. 1994 II S. 152). Mit der jetzt beschlossenen Abschaffung der Einheitsbewertung und einer völlig neuen Hauptfeststellung (für die Grundsteuer) hätte eine Neuregelung umgesetzt werden können. Hier hat der Gesetzgeber offenbar Angst vor der eigenen Courage gehabt, dass eine (zwingend erforderliche) Novellierung der Vieheinheitenregelung erhebliche Auswirkungen im Ertrag- und Umsatzsteuerrecht im Rahmen der Abgrenzung landwirtschaftlicher und gewerblicher Tierhaltung gemäß §§ 13 und 15 IV EStG haben würde.

Dabei ist bereits seit Jahrzehnten bekannt, dass die Vieheinheitenregelung überhaupt nicht mehr realitätsnah ist. Technischer bzw. züchterischer Fortschritt haben zu völlig veränderten Futterbedarfen und Fütterungsrelationen geführt (vgl. dazu KÖHNE UND WESCHE, 1995; ENGEL, 1988). Die Fakten für eine Novellierung der Vieheinheitenregelung mit aktualisierten Futterbedarfswerten liegen vor (vgl. dazu auch SCHULZE-MÖNKING UND KLAPP, 2010). Sie müssen „lediglich“ umgesetzt werden.

Dabei wäre anhand aktueller Futterbedarfsrelationen zu erwarten, dass die Vieheinheitenkoeffizienten aufgrund des weniger stark gestiegenen Futterbedarf der meisten Tierarten im Vergleich zur Milchkuh (z. T. signifikant) sinken würden. Allerdings würden sich damit auch veränderte maximale

VE/ha im Hinblick auf das selbst erzeugbare Futter zeigen, die zu anderen Abgrenzungen der Landwirtschaft von gewerblicher Tierhaltungen führen würden (vgl. ENGEL, 1998). Offenbar hat genau dieser Punkt dazu beigetragen, keine zwingend erforderliche Korrektur der Vieheinheitenregelung vorzunehmen?

5 Ertragswerte nicht landwirtschaftlicher Nutzungen

5.1 Ertragswerte für forstwirtschaftliche Nutzungen

§ 237 III BewG macht in Verbindung mit Anlage 28 BewG Vorgaben für eine gesonderte Bewertung der Forstwirtschaft anhand des Standardreinertrags.

Gemäß BT-Drs. 19/11085 zu § 237 III BewG werden zur grundlegenden Vereinfachung des Bewertungsverfahrens gegenüber der bisherigen Rechtslage nicht mehr betriebsindividuelle Waldzustandsdaten erhoben, sondern es werden für naturräumlich homogen gegliederte Einheiten gegendübliche Verhältnisse normiert, die aus den forstwirtschaftlichen Wuchsgebieten und deren Baumartenanteilen gemäß § 41a Bundeswaldgesetz abgeleitet werden.

Dies sind 82 Wuchsgebiete, die sich jeweils durch vergleichbares Klima, Topografie, Vegetation, Ausgangssubstrat und Landschaftsgeschichte auszeichnen (vgl. dazu auch GAUER UND KROIHER, 2012).

Abweichend hiervon werden forstwirtschaftliche Flächen in Naturschutzgebieten mit weitgehenden Bewirtschaftungsbeschränkungen als Geringstland bewertet, wenn dies katastermäßig nachgewiesen ist. Die summierten Ergebnisse aus der Vervielfältigung der jeweiligen Eigentumsflächen des Betriebs mit deren individuell ermitteltem Reinertrag (gemäß Testbetriebsbuchführung Forstwirtschaft des BMEL) in Abhängigkeit von den gegendüblichen Verhältnissen ergeben den zu kapitalisierenden Reinertrag der forstwirtschaftlichen Nutzung. D. h., die Bewertung von Forstflächen baut ebenfalls wie in der Landwirtschaft auf den Reinertrag auf. Dabei sollen keine betriebsindividuellen Daten wie z. B. Baumart, Bonität oder Alter genutzt werden, wie es bei der bislang vorgenommenen Bewertung für Forstflächen für die Grundsteuer der Fall war. Vielmehr wird eine vereinfachte automatisierbare und vergleichsweise leicht aktualisierbare Bewertung vorgenommen, bei dem der Reinertrag in Zusammenhang mit dem Standort und der Baumartenverteilung in Form von insgesamt 82 Wuchsgebieten gesetzt wird (vgl. Anlage 28 zu § 237 III BewG).

Daraus resultieren Grundsteuer- bzw. Ertragswerte zwischen 698 und 3.413 Euro/ha. Anders als der standardisierte Reinertrag in der Landwirtschaft ist anhand der auswertbaren Quellen gemäß BewG sowie BT-Drs. 19/11085 zu § 237 III BewG nicht eindeutig erkennbar, ob und inwieweit der Ertragswert aufgrund von veränderten Lohnansätzen beeinflusst wurde. D. h., inwieweit eine Anpassung über die Nettoertragsfähigkeit erfolgt, lässt sich aus den auswertbaren Unterlagen nur schwer abschätzen. Allerdings ist zu konstatieren, dass selbst mit der jüngsten Aktualisierung der Anlage 28 BewG (BR-Drs. 275/21) und dem dabei abgeleiteten Durchschnitt der letzten zehn Wirtschaftsjahre nicht die

erheblichen jüngsten Witterungs- bzw. Klima- und Borkenkäferschäden im deutschen Forst berücksichtigt werden können, die in vielen Regionen Deutschlands zu langanhaltenden Ertragsschäden führen werden (vgl. BMEL, 2021), und damit sowohl das Ertragsniveau insgesamt überschätzen können als auch die Ertragsverhältnisse zwischen den einzelnen Wuchsgebieten erheblich verändern werden.

Vor diesem Hintergrund wäre zu überlegen, die Anlage 28 BewG bis zur Gültigkeit im Jahr 2025 im Sinne der Steuergerechtigkeit zuvor nochmals zu aktualisieren. Dabei zeigt sich gleichzeitig die Schwäche eines insgesamt zehnjährigen (vergangenheitsbezogenen) Betrachtungszeitraums für die Abbildung der Ertragswerte.

5.2 Ertragswerte für sonstige Nutzungen neben der Land- und Forstwirtschaft

Für die anderen Nutzungsarten wie den Weinbau sowie den Gartenbau mit den Nutzungsteilen Gemüsebau, Blumen- und Zierpflanzenbau, Obstbau, Baumschulen sowie sonstiger Sondernutzungen wie Spargel und Hopfen, aber auch für verschiedene Nutzungsformen von Wasserflächen im Rahmen der Fischerei oder auch Weihnachtsbaumkulturen werden jeweils gesonderte, feste Reinerträge je Ar oder anderer passender Maßstäbe unterstellt (vgl. Anlagen 29 bis 31 BewG). Es ist zu vermuten, dass sich auch diese Reinerträge an den Ergebnissen der Testbetriebsstatistik orientieren, soweit dies möglich ist.

Beim Weinbau wurde zur grundlegenden Vereinfachung des Bewertungsverfahrens gegenüber der bisherigen Rechtslage der Reinertrag für die Verwertungsform Traubenerzeugung gesetzlich normiert. Wirtschaftsgebäude und weitere den Ertragswert steigernde Umstände werden gemäß § 237 VIII und ggf. durch Zuschläge gemäß § 238 I Nr. 3 und II BewG erfasst (vgl. BT-Drs. 19/11085 zu § 237 IV BewG). Dies gilt gleichermaßen für die weiteren Nutzungsarten aus dem Bereich des Gartenbaus bzw. weiterer Sonderkulturen und Nebenbetriebe.

Für die Nutzungsarten Abbau- und Geringstland sowie Unland werden ebenso wie bereits in der Einheitsbewertung gesonderte Wertansätze gemäß Anlage 31 BewG unterstellt. Dabei können gemäß Anlage 32 BewG weitere Zuschläge für Wirtschaftsgebäude im Rahmen des Weinbaus sowie sonstiger Nebenbetriebe erfolgen.

Schließlich werden auch für abgegrenzte Standortflächen für Windenergieanlagen gemäß Anlage 34 BewG Zuschläge erhoben.

Bei diesen Vorgehensweisen ist mit wenigen Ausnahmen eine starke Analogie zu der Bewertung bei der Einheitsbewertung erkennbar, allerdings mit aktualisierten Ertragswerten (wenn auch ohne methodische Erläuterung).

Vor dem Hintergrund der Zielsetzung, eine administrativ vereinfachte Bewertung vorzunehmen, bei der auf eine nicht so umfangreiche Datenbasis zurückgegriffen werden kann wie bei der landwirtschaftlichen Nutzung, kann diese vereinfachte Vorgehensweise mit einfachen Durchschnittswerten je Nutzungsteil als akzeptabel erscheinen, wenngleich klar ist, dass innerhalb der einzelnen zu bewertenden Nutzungsteile der vielen Sonderkulturen große Varianzen an Ertragswerten erkennbar sind (vergleiche Testbetriebsstatistik des BMEL oder auch Veröffentlichungen des ZBG, verschiedene Jahrgänge).

6 Bemessungsgrundlagen für die Grundsteuer B im Kontext der Land- und Forstwirtschaft

Die bebauten (landwirtschaftlichen) Wohngrundstücke sind für die neue Grundsteuer ebenso neu zu bewerten. Die erste Hauptfeststellung der neuen Grundsteuerwerte erfolgt ebenfalls zum 01.01.2022. Während in der Landwirtschaft von einer bundeseinheitlichen Regelung auszugehen ist, werden die Länderöffnungsklauseln für die Grundsteuer (vgl. Art. 72 III Satz 1 GG) bei der Bewertung für die Grundsteuer B zu einem bundesdeutschen Flickenteppich führen.

Baden-Württemberg hat bereits eine eigenständige Regelung für die Grundsteuer B kodifiziert.

Niedersachsen, Hamburg, Bayern, Hessen und Bayern werden vermutlich auch eine eigenständige Regelung einführen, die vielfach eine Mischung aus Flächenwert und Lagefaktor darstellen.

Das Saarland wählt wahrscheinlich eine Mischung aus Bundesmodell mit eigenständigen Anpassungsfaktoren bzw. Steuermesszahlen.

Schleswig-Holstein, Berlin, Thüringen, Rheinland-Pfalz, Bremen, Sachsen-Anhalt und Brandenburg werden offenbar das Bundesmodell wählen, bei dem ab 2022 alle Grundstücke – orientiert an Grundstücksfläche und Bodenrichtwert, Immobilienart, Nettokaltmiete, Gebäudefläche und Gebäudealter – neu berechnet werden.

Vor dem Hintergrund dieser Unsicherheiten lassen sich bislang nur das bundesdeutsche Modell sowie die Regelung in Baden-Württemberg gut abbilden. Die anderen Modelle müssen somit nachfolgend noch unberücksichtigt bleiben, wenn es um die Eignung der Anwendung speziell bei Betriebsleiter- und Altenteilerwohnhäusern in der Land- und Forstwirtschaft geht.

6.1 Das Bundesmodell

6.1.1 Die Art der Wertermittlung

Unabhängig davon, ob das Bundesmodell oder eigenständige Ländermodelle maßgeblich sind, wird auch zukünftig die Grundsteuer (B) für (bebaute) Grundstücke in drei Schritten berechnet.

Ausgehend vom Grundsteuerwert erfolgt die Multiplikation mit der Steuermesszahl. Der daraus resultierende Wert wird mit dem kommunalen Hebesatz multipliziert. Die Unterschiede ergeben sich jedoch durch die Berechnung der Grundbesitzwerte für bebaute Grundstücke. Für das Bundesmodell sind im Wesentlichen folgende Parameter zu berücksichtigen:

- der Bodenrichtwert,
- die Höhe der Nettokaltmiete, die von der Mietniveaustufe der jeweiligen Gemeinde abhängt. D. h., je höher die Mietniveaustufe, desto höher ist tendenziell die Miete in einer Gemeinde,
- die Grundstücksfläche,
- die Immobilienart sowie
- das Alter des Gebäudes.

Bebaute Ein- und Zweifamilienhäuser, die typischerweise für die Land- und Forstwirtschaft maßgeblich sind, werden auf der Basis eines typisierten und vereinfachten Ertragswertverfahrens ermittelt, so wie es bei der Einheitsbewertung auch der Fall war.

Die Bewertung der landwirtschaftlichen Betriebsleiter- und Altenteilerwohnungen folgt grundsätzlich den Bewertungen aller anderen bebauten Wohngrundstücke gemäß Ertragswertverfahren (siehe §§ 248ff. BewG).

Der Grundsteuerwert der bebauten Wohngrundstücke wird für die hier üblicherweise maßgeblichen Ein- und Zweifamilienhäuser (§ 249 I Nr. 1 und 2 BewG) gemäß § 252 BewG im Zusammenspiel mit § 250 II Nr. 1. und 2. BewG als Ertragswert aus der Summe der kapitalisierten Reinerträge (§ 253ff. BewG) und des abgezinsten Bodenwerts (§ 257 BewG) ermittelt.

Der Reinertrag ergibt sich gemäß § 253 BewG aus dem Rohertrag des Grundstücks (geschätzte bzw. normierte monatliche Nettokaltmieten je qm Wohnfläche bezogen auf ein Jahr, § 254 BewG) abzüglich der Bewirtschaftungskosten (Verwaltungskosten, Betriebskosten, Instandhaltungskosten und Mietausfallwagnis soweit diese Positionen nicht durch Umlagen oder sonstige Kostenübernahmen gedeckt sind, § 255 BewG). Dabei ist auch § 263 II BewG zu beachten, mit dem das Bundesministerium für Finanzen ermächtigt wird, gemeindebezogene Einordnungen in die jeweilige Mietniveaustufe zur Ermittlung der Zu- und Abschläge gemäß § 254 BewG in Verbindung mit Anlage 39 II herzuleiten. Diese Mietniveaustufen sind auch für die Land- und Forstwirtschaft von großer Bedeutung, weil die Zu- und Abschläge zwischen - 22,5% (Mietniveaustufe 1) und + 32,5% (Mietniveaustufe 6 und höher) liegen (vgl. Anlage 39 Teil II BewG).

Sobald der Rohertrag bzw. die Nettokaltmiete gemäß § 253 BewG sowie der Reinertrag ermittelt ist, wird Letzterer anschließend mit einem Vervielfältiger gemäß Anlage 37 kapitalisiert. Dieser Vervielfältiger bestimmt sich aus dem Liegenschaftszins (§ 256 BewG) sowie der Restnutzungsdauer des Gebäudes. Für diese vereinfachte Wertermittlung sind lediglich Angaben zur Grundstücksart, zum Grundstücksort, der Grundstücksfläche, der Wohnfläche sowie des Baujahrs durch den

Steuerpflichtigen erforderlich. Darauf aufbauend wird mit Hilfe der Anlagen zu §§ 252ff. BewG sowie sonstiger Informationsquellen (z. B. Bodenrichtwerte) der Grundsteuerwert der Wohnungen ermittelt. Der Ertragswert des bebauten Wohngrundstücks lässt sich demnach folgendermaßen darstellen.

$$EW = RE \times KF + BW \times AF$$

Mit:

EW = Ertragswert

RE = jährlicher Reinertrag

KF = Kapitalisierungsfaktor (Barwertfaktor; Anlage 37 zum BewG)

BW = Bodenwert ohne selbständig nutzbare Teilfläche

AF = Abzinsungsfaktor (Barwertfaktor; Anlage 41 zum BewG)

Dieser „...Ertragswertermittlung liegt damit der Gedanke zugrunde, dass das Gebäude über die Zeit seiner unterstellten wirtschaftlichen Nutzungsdauer Reinerträge erwirtschaftet. Um diesen wiederkehrenden Reinerträgen einen Wert zum Wertermittlungszeitpunkt zu geben, müssen diese kapitalisiert werden. Am Ende der Restnutzungsdauer eines Gebäudes erwirtschaftet dieses keine Erträge mehr, sodass lediglich der Wert des Grund und Bodens verbleibt. Unterstellt wird, dass der Grund und Boden zum Ablauf der Restnutzungsdauer dem heutigen Wert entspricht, der dann wiederum auf den Wertermittlungszeitpunkt abzuzinsen ist. Der Kapitalisierung des jährlichen Reinertrags des Grundstücks und der Abzinsung des Bodenwerts ist jeweils derselbe Liegenschaftszinssatz zugrunde zu legen. Der Liegenschaftszinssatz entspricht den Erwartungen der Marktteilnehmer in die zukünftige Marktentwicklung und spiegelt die marktübliche Verzinsung der Liegenschaften wider. Dabei wird die Kapitalisierungs- bzw. Abzinsungsdauer nach der wirtschaftlichen Restnutzungsdauer des Gebäudes bemessen.“ (BT-Drs. 19/11085, 2019, S. 113).

Mit dieser Darstellung wird deutlich, dass die novellierte Bewertung von Wohngebäuden der zukünftigen Zielsetzung entsprechen könnte, mit vergleichsweise geringen Transaktionskosten und hoher Rechtssicherheit einen angemessenen Ertragswert abzubilden (gegenteilige Ansicht u. a. KIRCHHOF, 2020). Die nachfolgende Synopse von Einheitsbewertung mit dem Grundstückswert gemäß §§ 79ff. BewG sowie des Grundsteuerwerts für (land- und forstwirtschaftliche) Wohnteile für die novellierte Grundsteuer in der Tabelle 3 soll einen transparenteren Vergleich der alten mit der neuen Methodik erlauben, bei der Letztere auch aufgrund des Stichtags 01.01.2022 zu erheblich höheren Wertansätzen führt.

Tabelle 3:

Synopse Wertfeststellung Einheitsbewertung und Grundsteuerwert

	Einheitsbewertung (Grundstückswert)	Grundsteuerwert
Quadratmeter Wohnfläche	X	X
Jahresrohmiete inkl. Betriebskosten je qm	X	X
Berücksichtigung Bodenwert (implizit oder explizit)	X	X
Bewirtschaftungskosten für Reinertragsermittlung		X
Vervielfältiger für Ertragswertermittlung	X	X

Quelle: Eigene Darstellung gemäß BewG

6.1.2 Kritische Beurteilung im Kontext landwirtschaftlicher Wohnteile

Das Bundesmodell zeigt den Anspruch an eine differenzierte Bewertung, die auch dem Sachverständigenwesen nicht fremd ist (siehe Grundbesitzwertung gemäß Immobilienwertermittlungsverordnung (ImmoWertV)), mit jedoch einigen (erforderlichen) Vereinfachungen aus administrativer Sicht. §§ 252ff. BewG mit den Anlagen 36ff. BewG berücksichtigt bereits eine Vielzahl an Attributen, die auch für die Bewertung landwirtschaftlicher Wohngrundstücke von Bedeutung sind:

- Die Art des Gebäudes (Ein- oder Zweifamilienhäuser, Anlage 39),
- die Größe des Grundstücks im Kontext des Bodenwerts (Abschlagsfaktoren auf die für landwirtschaftliche Wohngrundstücke typischen Großgrundstücke gemäß Anlage 36),
- das vielfach vermutlich überdurchschnittlich hohe Alter und die z. T. erheblichen Größen der Wohnflächen sowie
- die Lage des Grundstücks landwirtschaftlicher Wohngebäude (Bundesland gemäß Anlage 39 I und II und Gemeinde mit Berücksichtigung der Mietniveaustufen).

Insgesamt wird es zu erheblichen Werterhöhungen im Vergleich zur Einheitsbewertung kommen, aber: Bei der GrSt B wird die Steuermesszahl im Bundesmodell von 2,6-3,5 v. T. auf 0,34 v. T. gesenkt. D. h., eine Reduktion auf ca. ein Zehntel, ähnlich wie bei der Grundsteuer A. Die Höherbewertung des Grundbesitzes soll offenbar auch hier durch geringere Steuermesszahl aufgefangen werden, um Aufkommensneutralität bei stabilen Hebesätzen zu gewährleisten.

Dennoch muss bezweifelt werden, ob adäquate Nettokaltmieten für landwirtschaftliche Wohngebäude abgebildet werden können, wenn die besondere Lage in den Gemeinden (vielfache „Abgeschiedenheit“) und der besondere funktionale Zusammenhang mit den Wirtschaftsgebäuden bzw. der Hofstelle berücksichtigt wird (z. B. inkl. Büroräume oder Wohnungen und Sozialräume für Mitarbeiter). Die unterstellten Mietniveaus in Anlage 39 I BewG entstanden aus

„...Vereinfachungsgründen in der Regel auf der Grundlage von aus dem Mikrozensus des Statistischen Bundesamtes abgeleiteten durchschnittlichen Nettokaltmieten je Quadratmeter Wohnfläche, die in drei Grundstücksarten, drei Wohnflächengruppen sowie fünf Baujahrguppen unterschieden werden.“
(BT-Drs. 19/11085, 2019, S. 115)

Es ist zu erwarten, dass selbst die Anpassungen über die Mietniveaustufen 1 und 2 (Anlage 39 II BewG) mit entsprechenden Abschlägen auf die unterstellten Nettokaltmieten gemäß Anlage 39 I BewG) nicht ausreichend sind, um passende (geringe) Nettokaltmieten von landwirtschaftlichen Wohngebäuden in Randlagen und/oder mit alter Bausubstanz darzustellen. Damit könnte keine ausreichende Verhältnismäßigkeit im Ertragswertniveau im Vergleich zu nichtlandwirtschaftlichen Wohngebäuden entstehen. Dabei könnte auch die Abbildung der Boden(richt)werte aufgrund der besonderen Lage landwirtschaftlicher Wohngrundstücke überschätzt werden. Denn auch Bodenrichtwerte als (gewogene) Mittelwerte fassen eine Vielzahl sehr unterschiedlicher Grundstücke zusammen. KRIESE (2020) deutet an, dass hochwertige Grundstücke systematisch unterbewertet und geringwertige Grundstücke überbewertet werden könnten. Letztere wären für landwirtschaftliche Wohngrundstücke wahrscheinlich typisch bzw. überdurchschnittlich häufig.

Prima facie könnten die bislang erwogenen Wertansätze für die neue Grundsteuer im Durchschnitt zu signifikanten Überschätzungen führen.

Hilfreich könnten die Vorgehensweisen diverser Gutachterausschüsse in Deutschland im Zusammenspiel mit den von Ihnen veröffentlichten Grundstücksmarktberichten sein, bei denen bislang gesonderte Wertansätze für landwirtschaftliche Hofstellen bzw. dazugehöriger Wohngebäude sowohl im Innen- als auch im Außenbereich vorgenommen wurden. Dies gilt insbesondere für die Bodenrichtwerte, die vielfach Abschläge von 50 % und mehr erfahren oder als ein Mehrfaches der üblichen Bodenrichtwerte für landwirtschaftliche Nutzflächen angesetzt werden. Dieser Punkt ist besonders wichtig für die Bundesländer, die zukünftig erwägen, nicht das Bundesmodell anzuwenden, sondern z. B. ein Flächen-Lage-Modell oder ein (modifiziertes) Bodenwertmodell anwenden, so wie es Baden-Württemberg macht.

6.2 Das Bewertungsmodell in Baden-Württemberg

6.2.1 Die Art der Wertermittlung

Das in Baden-Württemberg maßgebliche modifizierte Bodenwertmodell für die Grundsteuer B gemäß §§ 37ff. LGrStG (Bewertungsvorschriften) basiert im Wesentlichen auf der Grundstücksfläche und dem Bodenrichtwert gemäß § 196 BauGB, die miteinander multipliziert werden.

Maßgeblich ist der Bodenrichtwert des Richtwertgrundstücks in der jeweiligen Bodenrichtwert-Zone (§ 38 I LGrStG). Ob die Fläche bebaut ist, ist zunächst unerheblich für das Bewertungsergebnis in Form des Grundsteuerwerts. Dabei handelt es sich um eine Modifizierung der reinen Bodenwertsteuer, weil

bei der Anwendung der Steuermesszahl für überwiegend zu Wohnzwecken genutzte Grundstücke ein Abschlag in Höhe von 30 Prozent auf die allgemeine Steuermesszahl für bebaute Grundstücke von 1,3 v. T. (§ 40 II LGrStG) erfolgt. Weitere Abschläge von 25 % oder 10 % sind möglich, wenn andere Begünstigungsparameter gemäß § 40 IV-VII LGrStG vorliegen (z. B. Gemeinnützlichkeitsprinzip, Genossenschaften, Wohnraumfördergesetz oder Denkmalschutz).

6.2.2 Kritische Einordnung im Kontext landwirtschaftlicher Wohnteile

Das modifizierte Bodenwertmodell für die Grundsteuer B erlaubt zweifelsfrei eine aus administrativer Sicht vergleichsweise leichte Wertermittlung, die darüber hinaus mit den zugrundegelegten Bodenrichtwerten ein wahrscheinlich hohes Maß an Rechtssicherheit aufweisen.

Allerdings liegt hier auch eine Achillesferse gerade in Baden-Württemberg. Denn in diesem Bundesland sind die Gutachterausschüsse insbesondere in den ländlichen Räumen nicht immer so professionell organisiert wie in anderen Landesteilen Deutschlands. Die kommunale Zersplitterung der Gutachterausschüsse führt manchmal dazu, dass die Expertise für das landwirtschaftliche Sachverständigenwesen nicht immer in der wünschenswerten Form vertreten ist.

Unabhängig davon bleiben die gleichen Ressentiments auch in diesem Modell im Hinblick auf eine adäquate Ermittlung von Bodenrichtwerten in dem für die Landwirtschaft typischen Rand- oder Außenbereichen bestehen, so wie sie zuvor im Kontext des Bundesmodells bereits genannt worden sind. Dabei wiegen diese Ressentiments umso schwerer, weil der Grundsteuerwert im Wesentlichen von dem Bodenrichtwerten abhängig ist. Die Lösung könnte auch hier darin bestehen, in den für die Landwirtschaft typischen Außenbereichen vereinfachte Vorgehensweisen zu wählen, wie sie von vielen Gutachterausschüssen im Bundesgebiet mit entsprechenden Abschlägen bereits vorgenommen wird.

7 Schlussfolgerungen und Empfehlungen

Der Gesetzgeber kommt den Forderungen des Bundesverfassungsgerichts nach und setzt eine neue Grundsteuer bzw. eine dazugehörige novellierte Bewertung zum Jahr 2025 um. Dies hat auch erhebliche Auswirkungen auf die Land- und Forstwirtschaft. Dabei ist zwischen den Auswirkungen auf die Wirtschaftsteile mit der Grundsteuer A sowie den Betriebsleiter- und Altenteilerwohnteilen mit der Grundsteuer B zu differenzieren, womit bereits eine wesentliche und auch als sachgerecht vorgenommene Veränderung zur alten Grundsteuerregelung erkennbar ist, bei dem die Betriebsleiter- und Altenteilerwohnungen noch unter der Grundsteuer A subsumiert werden.

Die bundesweite Umsetzung der Eigentümerveranlagung bei der Grundsteuer A wird in den neuen Bundesländern zu erheblichen administrativen Veränderungen führen, weil in diesen Bundesländern

bislang eine Nutzerveranlagung maßgeblich ist. Dies wird auch Bewegung in Pachtverträge bringen, die eine temporäre Dynamik bei Pachtpreisverhandlungen auslösen kann, bei der bislang unklar ist, ob und inwieweit die Grundsteuer vom Eigentümer auf die Nutzer überwältigt wird. Bezüglich der Bewertung der Wirtschaftsteile für die Grundsteuer A ist festzuhalten, dass (erfreulicherweise) weiterhin eine Ertragsbewertung maßgeblich ist, die sehr stark der Zielsetzung folgt, bei weitgehender (nationaler) Aufkommensneutralität, administrativ vergleichsweise einfach umsetzbar zu sein, so dass bis zur Umsetzung 2025 auch ausreichend Zeit verbleibt, eine Umsetzung zu gewährleisten. Ob dabei auch das Prinzip der Steuergerechtigkeit und der Leistungsfähigkeit ausreichend adressiert wird, muss noch offenbleiben.

Wenngleich eine systematische Überbewertung durch den für die Nutzung bei der Grundsteuer A wenig angemessenen standardisierten Reinertrag und daraus resultierender Wertbestimmungsfaktoren in den Anlagen 27ff. BewG erfolgt, der einen zumindest in der Landwirtschaft nicht mehr angemessenen pachtfreien (sowie schuldenfreien) Betrieb und angepasste Lohnansätze durch die Nettorentabilität unterstellt, wird die entsprechend angepasste Steuermesszahl die systematische Überbewertung durch den standardisierten Reinertrag vermutlich (weitgehend) kompensieren.

Allerdings ist die Weiternutzung der alten Vieheinheitenregelung als nicht angemessen zu bezeichnen. Diese ist dringend zu verändern.

Ein Aktualisierungsbedarf wird auch für die Anlage 28 zur Forstbewertung gesehen. Hier ist in Anbetracht der erkennbaren langanhaltenden Ertragsschäden die Prüfung einer Novellierung dieser Anlage, unter Berücksichtigung aktueller Ertragswerterwartungen aufgrund der jüngsten Witterungs- bzw. Klima- sowie Borkenkäferschäden im Sinne der Steuergerechtigkeit unbedingt zu empfehlen, um sowohl das absolute Ertragswertniveau als auch die Ertragswertrelationen zwischen den 82 Wuchsgebieten angemessen abzubilden.

In diesem Zusammenhang wäre auch der bisherige Grundsatz zu überprüfen, die zehn zurückliegenden Wirtschaftsjahre der Land- und Forstwirtschaft anzusetzen. Dieser lange Vergangenheitszeitraum lässt derartige (aktuelle) Ertragswertungen zu stark unberücksichtigt.

Darüber hinaus erscheinen auch klare (zusätzliche) Regelungen seitens der Finanzverwaltung zur Abgrenzung der Größen von Hofstellen sinnvoll bzw. erforderlich, weil die bisherige, z. T. auslegbaren Regelungen einen starken Anreiz bieten, die Hofstellen zum Zeitpunkt der Hauptfeststellung so klein wie möglich ausfallen zu lassen. Ansonsten könnten viele Streitfälle im Nachgang der Hauptfeststellung entstehen.

Bis 2025 bleiben für derartige Konkretisierungen sowie Aktualisierungen noch ausreichend Zeit. Anpassungs- bzw. Klärungsbedarf besteht auch noch bei der Grundsteuer B, speziell im Kontext land- und forstwirtschaftlicher Wohn- und Altenteilsgebäude. Ihre besondere Lage in Rand- und

Außenbereichen sowie die besondere (funktionelle) Art und in diesem Zusammenhang vielfach auch das Alter lassen besondere Vorgehensweisen (in Außenbereichen) sinnvoll erscheinen. Gesonderte Ansätze von Bodenrichtwerten mit Abschlagsoptionen auf bekannte, vergleichsweise nahegelegene Bodenrichtwertgrundstücke bebauter Grundstücke oder ein Mehrfaches von Bodenrichtwerten landwirtschaftlich genutzter Grundstücke der nahen Umgebung könnten dafür ein Ansatzpunkt sein. Auch Anpassungen der (niedrigsten) Mietniveaustufe I sollten speziell für Betriebsleiter- und Altenteilerwohnungen im Außenbereich in Erwägung gezogen werden, damit keine Übervorteilung der Land- und Forstwirtschaft im Sinne des Steueräquivalenz- sowie des Leistungsfähigkeitsprinzips aber auch der Akzeptanz erfolgt.

In der Summe erscheinen die Neuregelungen bei der Grundsteuer aus der besonderen Sicht der Land- und Forstwirtschaft, auch im Spannungsfeld von Genauigkeit und administrativer Zumutbarkeit, trotz zuvor genannter Unzulänglichkeiten, als noch angemessen.

Sie weisen jedoch noch Verbesserungspotenzial auf, das idealerweise mit der neuen Hauptfeststellung angegangen werden sollte.

Darüber hinaus ist erkennbar, dass es trotz der angestrebten Aufkommensneutralität eine beträchtliche Anzahl an Gewinnern und Verlierern unter den Steuerpflichtigen der Grundsteuer geben wird, nicht nur bei der Land- und Forstwirtschaft.

Zusammenfassung

Die neue Grundsteuer und ihre Auswirkungen für die Land- und Forstwirtschaft

Analyse sowie Verbesserungspotenziale

Die Bundesregierung hat 2019 die Neuregelung der Grundsteuer beschlossen, da das Bundesverfassungsgericht die Einheitsbewertung als Maßstab der Grundsteuer aufgrund von „Veralterung“ als verfassungswidrig eingestuft hat. Somit wird ab dem Jahr 2025 eine neue Bewertung maßgeblich sein, die auch für die Land- und Forstwirtschaft mit ihren vielen Millionen Grundstücken trotz angestrebter nationaler Aufkommensneutralität erhebliche Auswirkungen haben kann. Für die Land- und Forstwirtschaft bleibt es bei einem Ertragswertverfahren als Bemessungsgrundlage für die Grundsteuer A im Rahmen des (neuen) einheitlichen Bundesmodells gemäß Bewertungsgesetz. Neu ist die Eigentümerveranlagung für die neuen Bundesländer, was zu einer temporären Dynamik bei Pachtpreisverhandlungen führen kann, weil dort bislang eine Nutzerveranlagung maßgeblich ist. Die Wohnhäuser der Land- und Forstwirtschaft werden zukünftig unter der Grundsteuer B subsumiert, die aufgrund landesindividueller Regelungen zu einem föderalen Flickenteppich an Wertermittlungsmethoden und Steuerbelastungen führen wird. Unabhängig davon ist die Bewertung land- und forstwirtschaftlicher Wohngrundstücke in Rand- und Außenbereichen problematisch, wenn

die gegenwärtig erkennbaren Bewertungsmaßstäbe ohne besondere Wertansätze für derartige Grundstücke anhand der Bodenrichtwerte und Mietniveaustufen deckungsgleich in der Bundes- sowie den bereits bekannten Länderregelungen umgesetzt werden. Bei der Bewertung der Wirtschaftsteile ist die zukünftige Anwendung der alten Vieheinheitenregelung nicht mehr akzeptabel und sollte überdacht werden. Dies gilt auch für die unterstellten Ertragswerte für den Bereich Forst, die die jüngsten Schäden im deutschen Wald unzureichend berücksichtigen. Dennoch ist zu resümieren, dass die Neuregelungen bei der Grundsteuer aus der besonderen Sicht der Land- und Forstwirtschaft aus inhaltlicher und organisatorischer Sicht weitgehend angemessen erscheinen. Sie weisen jedoch noch Verbesserungspotenzial auf.

Summary

The new property tax and its effects on agriculture and forestry

Analysis and potential for improvement

In 2019, the German government decided to revise the property tax, as the Federal Constitutional Court has ruled that the rateable value as a benchmark for property tax is unconstitutional due to "obsolescence". As a result, a new valuation will apply from 2025, which may also have a significant impact on agriculture and forestry with its many millions of parcels, despite the target of national revenue neutrality. For agriculture and forestry, the capitalized earnings method (income approach) will remain the basis of assessment for property tax A under the (new) uniform federal model in accordance with the Valuation Act (Bewertungsgesetz). Owner taxation is a new feature for the new federal states, which may lead to a temporary dynamic in rent price negotiations, because of the current user taxation. However, in the future, all residential buildings in agriculture and forestry will be subsumed under property tax B. This leads to a federal patchwork of individual federal regulations, which complicates the analysis of the property tax burden in agriculture and forestry and, from today's point of view, leaves its appropriateness unclear. The valuation of agricultural and forestry residential land in peripheral and outlying areas is problematic if the currently recognizable evaluation standards based on land values and rent levels are implemented congruently in both federal and state regulations without special valuations for such land. The future application of the old livestock unit regulation is no longer acceptable and should be reconsidered. This also applies to the assumed yield values for the forestry sector, which take insufficient account of recent damage in German forests. Although they still show potential for improvement, in summary, the new property tax regulations seem acceptable from the special point of view of agriculture and forestry.

Literatur

1. BAHRS, E. 1999a. Bewertungsvorschläge für landwirtschaftliche Betriebe bei der Grund- und Erbschaftsteuer. In: *Agrarwirtschaft* 1999(11). S. 395-406.
2. BAHRS, E. 1999b. *Bewertung landwirtschaftlicher Betriebe für Substanzbesteuerungen*. Schriftenreihe des HLBS, Band 153. Sankt Augustin: Pflug und Feder
3. BIZER, K.; BERGMANN, E.; DORSCH K.; EINIG, K. und G. HUTTER 1997. *Mögliche Maßnahmen, Instrumente und Wirkungen einer Steuerung der Verkehrs- und Siedlungsflächennutzung. Vorläufiger Endbericht für die Enquete-Kommission „Schutz des Menschen und der Umwelt“ des 13. Deutschen Bundestages*. Köln: Finanzwissenschaftliches Forschungsinstitut an der Universität Köln.
4. BMF (BUNDESMINISTERIUM DER FINANZEN) 1971. *Gutachten der Steuerreformkommission*. Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 17. Bonn: Stollfuß
5. BMF (BUNDESMINISTERIUM DER FINANZEN) 2020. *Finanzbericht 2021*. Berlin.
6. BMEL (BUNDESMINISTERIUM FÜR ERNÄHRUNG UND LANDWIRTSCHAFT) 2019. *Agrarpolitischer Bericht der Bundesregierung 2019*. Berlin.
7. BMEL (BUNDESMINISTERIUM FÜR ERNÄHRUNG UND LANDWIRTSCHAFT) verschiedene Jahrgänge. *Statistisches Jahrbuch über Ernährung, Landwirtschaft und Forsten der Bundesrepublik Deutschland*.
8. BMEL (BUNDESMINISTERIUM FÜR ERNÄHRUNG UND LANDWIRTSCHAFT) 2021a. *Die wirtschaftliche Lage der landwirtschaftlichen Betriebe: Buchführungsergebnisse der Testbetriebe des Wirtschaftsjahrs 2019/2020*. Bonn.
9. BMEL (BUNDESMINISTERIUM FÜR ERNÄHRUNG UND LANDWIRTSCHAFT) 2021b. *Ergebnisse der Waldzustandserhebung 2020*. Bonn.
10. CHABROWSKI, S. 1960. Die Baulandsteuer wird das Angebot an Grundstücken kaum vergrößern. *Die Zeit*. 19.02.1960, Nr. 08/60.
11. ENGEL, E. 1988. Die Fehler im Vieheinheitenschlüssel. In: *Die Information über Steuer und Wirtschaft*. 1988(3), S. 53-56.
12. ENGEL, E. 1998. *Landwirtschaft oder Gewerbe: Die steuerliche Abgrenzung*. Sankt Augustin: HLBS.
13. JARCHAU, A. 2021. *Bundesmodell oder Öffnungsklausel – das ist hier die Frage*. [online]. Frankfurt am Main: F.A.Z. BUSINESS MEDIA GmbH. 06.01.2021 [Zugriff am 17.03.2021]. Verfügbar unter: <https://www.derneuekaemmerer.de/nachrichten/recht-steuern/grundsteuer-bundeslaender-waehlen-bundesmodell-oder-oeffnungsklausel-2009181/>
14. KIRCHHOF, G. 2020. *Der Belastungsgrund von Steuern – zum verfassungsrechtlichen Auftrag, die Grundsteuer zu reformieren*. Augsburg.
15. KÖHNE, M. und R. WESCHE 1995. *Landwirtschaftliche Steuerlehre*. 3. Auflage. Stuttgart: Ulmer
16. KÖHNE, M. 2007. *Landwirtschaftliche Taxationslehre*. 4. Auflage. Stuttgart: Ulmer
17. KRIESE, U. 2020. Warum die Bodenwertsteuer gerechter ist. In: *Frankfurter Allgemeine Zeitung*, 11.9.2020, S. 17
18. LEL (Landesanstalt für Landwirtschaft, Ernährung und Ländlichen Raum) 2021. *Landwirtschaftliche Betriebsverhältnisse und Buchführungsergebnisse*. Schwäbisch-Gmünd.
19. GAUER, J. und F. KROIHER 2012. *Waldökologische Naturräume Deutschlands – Forstliche Wuchsgebiete und Wuchsbezirke*. Sonderheft 359 des Thünen-Instituts.
20. Piltz, D.J. 2017. Neue Erkenntnisse beim landwirtschaftlichen Ertragswert. In: *AgrarBetrieb*. 2017(2), S. 116-125.

21. SCHULZE MÖNKING, S und C. KLAPP. 2010. *Überarbeitung des Getreide- und Vieheinheitenschlüssels* [Endbericht] *Veröffentlichter Endbericht für die Bundesanstalt für Landwirtschaft und Ernährung*. Göttingen
22. TIPKE, K. 1993. *Die Steuerrechtsordnung*, Band I-III. Köln: Dr. Otto Schmidt
23. ZBG (Zentrum für Betriebswirtschaft im Gartenbau) verschiedene Jahrgänge. *Kennzahlen für den Betriebsvergleich im Gartenbau*. Hannover.

Anschrift der Autoren

Hans Back M.Sc.

Prof. Dr. Enno Bahrs

Universität Hohenheim

Institut für landwirtschaftliche Betriebslehre (410)

Fachgebiet Landwirtschaftliche Betriebslehre (410b)

Schwerzstraße 44

70599 Stuttgart

E-Mail: hans.back@uni-hohenheim.de

bahrs@uni-hohenheim.de